

Percepção dos gestores sobre o processo de institucionalização do Balanced Scorecard de uma empresa de saneamento

Paschoal Tadeu Russo^a, Claudio Parisi^b, Aldy Fernandes da Silva^{c*}, Elionor Farah Jreige Weffort^d

^a[ptrusso@terra.com.br](mailto:pтрusso@terra.com.br), FEA/USP, Brasil

^bclaudio.parisi@uol.com.br, FECAP, Brasil

^{c*}aldy@fecap.br, FECAP, Brasil

^deweffort@fecap.br, FECAP, Brasil

Resumo

O Balanced Scorecard (BSC) é um dos artefatos de gestão mais utilizados pelas grandes empresas, porém muitas organizações têm dificuldades em sua implementação e uso. Essa pesquisa buscou conhecer os fatores que colaboraram para a institucionalização e/ou desinstitucionalização do BSC numa grande empresa de saneamento básico. A pesquisa foi desenvolvida por meio da investigação com questionários junto aos gestores, com os quais foi possível identificar, à luz da teoria institucional, mais especificamente da nova sociologia institucional, as motivações de ordem sociológica que contribuíram para a institucionalização e/ou desinstitucionalização do BSC na organização. Concluiu-se que os efeitos conjugados da força de diversos agentes que atuaram em função de interesses próprios, a falta de formação de um ambiente técnico institucionalizado e, desde um dado momento, a falta das condições que sustentavam e mantinham os ambientes técnicos (saída da principal liderança) foram as principais causas que contribuíram para o processo de desinstitucionalização do BSC.

Palavras-chave

Balanced scorecard (BSC). Teoria institucional (TI). Planejamento estratégico.

1. Introdução

O Balanced Scorecard (BSC) é um dos artefatos de gestão mais utilizados pelas grandes organizações (BAIN & COMPANY, 2011). Tem como de seus principais objetivos o de comunicar e operacionalizar as ações de longo prazo, promovendo o alinhamento entre a estratégia e as operações por meio de uma composição balanceada de medidas (KAPLAN; NORTON, 1997). Observa-se, porém, que muitas organizações, apesar disso, têm dificuldades na sua implementação e uso (KAPLAN; NORTON, 2001, 2004).

Conforme abordado pela teoria institucional (TI), notadamente em sua vertente da nova sociologia institucional (New Institutional Sociology – NIS), sabe-se que a decisão dos gestores pela adoção e/ou uso de novos artefatos de gestão nem sempre se baseia somente na racionalidade do lucro. A NIS considera que os gestores são também movidos por questões de

legitimidade e legitimação, ora de si próprios, ora das organizações nas quais atuam (SCOTT, 2001; TOLBERT; ZUCKER, 1999). Por meio da NIS pode-se compreender também que os artefatos podem ser conformados, desde os processos iniciais de sua implementação até o final de seu uso, pela ação dos atores e dos processos inerentes a ela, levando os artefatos a diferentes estágios ou níveis de institucionalização, ou mesmo à sua total institucionalização ou desinstitucionalização (TOLBERT; ZUCKER, 1999; STRANG; MEYER, 1993; DIMAGGIO; POWELL, 1983).

O BSC pode ser considerado como integrante dos sistemas de controle gerencial (SCG) e tais sistemas vêm sendo estudados sob diversas ópticas, a saber: o tipo de informação que é obtido, o grau de uso, a utilidade da informação, a importância deles nas tomadas de decisão e seu relacionamento com o

desempenho das organizações, entre outras abordagens (DRÖGE; CALANTONE, 1996; CHENHALL, 2003; HIKAGE; SPINOLA; LAURINDO, 2006; WASSERMAN, 2008; GEUSER; MOORAJ; OYON, 2009).

As pesquisas mais frequentemente realizadas buscam analisar os fatores críticos que levam o BSC ao sucesso ou ao fracasso (OTLEY, 1999; BASSO; PACE, 2003; KRONMEYER FILHO; KLIEMANN NETO; RIBEIRO, 2004; ATKINSON, 2006; SILVA; SANTOS; PROCHNIK, 2008; KONG, 2010).

A fim de ampliar o entendimento sobre as causas que corroboram com o sucesso ou o fracasso no uso do BSC, a utilização da institucionalização como uma *proxy* pode representar um parâmetro amplo de mensuração para o BSC pelos seguintes motivos: a) é definida por Zucker (1977, p. 726) como “uma variável, com graus diferentes de institucionalização” e “não é simplesmente presente ou ausente”; b) reflete os “efeitos conjuntos da baixa resistência relativa por parte de grupos de oposição”, somados aos “de promoção e [...] apoio cultural contínuo por grupos de defensores e de uma correlação positiva com resultados desejados” (TOLBERT; ZUCKER, 1999, p. 210); c) ajuda a capturar fatores externos significantes, tais como: força da competição, expectativas de clientes, fatores regulatórios, a força de associações de profissionais, a influência na adoção e na mudança de um dado artefato (HOQUE; ALAN, 1999).

Algumas pesquisas analisaram o BSC aplicando a abordagem institucionalista (AGOSTINO; ARNABOLDI, 2011) e, em particular, explorando como objeto de pesquisa organizações do setor público e do terceiro setor (CHANG, 2007; FUNCK, 2007; GREILING, 2010).

Este trabalho se propõe a responder a seguinte questão de pesquisa: sob a óptica da nova sociologia institucional (NIS), quais são os fatores que colaboraram com a institucionalização e/ou desinstitucionalização do Balanced Scorecard (BSC) em uma empresa de saneamento básico? Nesse contexto, o objetivo principal desta pesquisa é conhecer os fatores que colaboraram com a institucionalização e/ou desinstitucionalização do BSC em uma empresa de saneamento. Como objetivos secundários pretende-se: a) conhecer a percepção dos gestores sobre a aderência das práticas da empresa em relação aos princípios do BSC propostos por Kaplan e Norton (2001); e b) avaliar na organização estudada o estágio de institucionalização do BSC em sua visão processual.

Esta pesquisa pode ser enquadrada como um estudo sobre mudanças em contabilidade gerencial e, dessa forma, ser analisada sob a óptica da teoria institucional (BURNS; SCAPENS, 2000). Além disso, parte da premissa de que quanto mais as organizações sejam aderentes aos princípios propostos

e preconizados por Kaplan e Norton (2001) maior será o seu estágio de institucionalização do BSC.

O estudo foi realizado a partir do acesso a questionários utilizados numa pesquisa mais ampla, na forma de estudo de caso, cujo levantamento de campo ocorreu no final do ano de 2010, quando foram obtidos diversos tipos de evidência (entrevistas, documentos e questionários). A organização estudada é uma grande empresa de saneamento básico de capital misto e aberto que em 2004 iniciou a implementação do seu BSC corporativo sendo que em 2010 esse artefato ainda não se encontrava totalmente institucionalizado. Tais questionários visaram entender a dimensão processual do uso do BSC na organização e basearam-se nos cinco princípios gerenciais necessários para tornar uma organização orientada para a estratégia, identificados nos elementos conceituais da obra de Kaplan e Norton (2001). Os questionários foram investigados por meio de métodos estatísticos multivariados e a análise dos fatores obtidos, sob a óptica da NIS, possibilitou a identificação do estágio de institucionalização do BSC na organização.

Esta pesquisa se justifica em face da relevância e uso do BSC pelas organizações e pelo interesse que tem despertado em diversos autores na academia (MALINA; SELTO, 2001; ITTNER; LARCKER; MEYER, 2003; ATKINSON, 2006; FREZATTI; RELVAS; JUNQUEIRA, 2010). Também se justifica pela observação e descrição do processo de implementação do BSC numa grande organização de capital misto e aberto, o que possibilitou além da questão da visão longitudinal do evento e dos ambientes institucionalizados, a visão de todos os elementos de complexidade previstos nas modelagens conceituais de Kaplan e Norton (1997, 2001, 2004). O estudo baseado na abordagem institucionalista foi oportuno, neste caso, também pela distância temporal entre o início de uso do BSC (2005) e o momento da investigação (2010). Além disso, nesse intervalo de tempo também ocorreu a substituição de parte da diretoria da empresa, sendo essa mais uma das variáveis analisadas pela NIS, isto é, um artefato, para ser considerado totalmente institucionalizado, deve sobreviver a mais de uma geração de executivos.

Zawawi e Hoque (2010), analisando as produções científicas relacionadas com inovações em contabilidade gerencial, identificaram que nos últimos anos o uso de teorias sociológicas nessas pesquisas intensificou-se, mas que os estudos empíricos sobre o BSC ainda são limitados, apesar de ele ser um artefato bem difundido. Nesse contexto, como contribuições geradas com a realização desta pesquisa identificam-se a ampliação do conhecimento e do entendimento, sob a óptica da teoria institucional, em sua vertente NIS, dos

fatores que contribuem para a institucionalização e/ou desinstitucionalização do BSC nas organizações e que revelam uma perspectiva da ação sociológica na determinação das decisões e das escolhas realizadas pelos atores nas organizações, dando significado aos pontos positivos e negativos geralmente analisados em pesquisas sobre o BSC que não utilizam nenhum referencial teórico (ZAWAWI; HOQUE, 2010).

2. Revisão teórica

2.1. Teoria institucional e o processo de institucionalização

A teoria institucional tem se destacado por oferecer uma abordagem diferenciada para os estudos em contabilidade gerencial (BURNS; SCAPENS, 2000). A nova sociologia institucional (NIS), uma das vertentes da teoria institucional, é utilizada para a análise das macroinstituições, estudando as relações entre as organizações e o ambiente no qual estão inseridas (GUERREIRO et al., 2005; STEEN, 2005). Como elementos institucionais, enquadram-se os instrumentos e modelos desenvolvidos e estudados em contabilidade gerencial, tais como os custos ABC e BSC (ITTNER; LARGER; MEYER, 2003). Para Zucker (1977), os elementos institucionais surgem de dentro da organização ou da imitação de outras organizações similares, são transmitidos e mantidos nas organizações por longos períodos e sua existência pode ser percebida por diferentes graus (estágios) de institucionalização.

Grande parte dos teóricos organizacionais tem analisado estruturas formais como estáticas, focando seus recursos num determinado ponto no tempo, contrariamente aos estudos de Meyer e Rowan (1977) e de Tolbert e Zucker (1983). Eles, igualmente, entendem que estruturas formais surgem mais frequentemente

de fontes externas e do efeito direto de ambientes institucionais. Para sobreviver, organizações adaptam-se ao que é socialmente definido como apropriado e eficiente, desconsiderando largamente o impacto dessa decisão na eficiência organizacional (TOLBERT; ZUCKER, 1983).

Para Tolbert e Zucker (1999, p. 203), a criação de uma nova estrutura demanda um esforço considerável de ação humana para a sua produção. A Figura 1 apresenta um diagrama a respeito das forças causais críticas sobre a dimensão “[...] processos inerentes à institucionalização de um instrumento de gestão [...]”, segundo Tolbert e Zucker (1999, p. 207).

Para melhor entendimento desse diagrama faz-se necessário o uso de outro conceito também proposto por Tolbert e Zucker (1999) sobre os estágios de institucionalização, em que ela pode ser observada em diferentes estágios distintos: pré-institucional, semi-institucional e total institucionalização.

No estágio pré-institucional, explicando a Figura 1, estão as forças causais externas à organização, provenientes de mudanças de tecnologia, de legislações e das forças de mercado, as quais podem induzir a introdução de inovações nas organizações. Essas forças podem levar à criação de novos hábitos. O estágio de semi-institucionalização caracteriza-se pela objetificação do novo elemento institucional, ou seja, ele se torna mais disperso e permanente dentro da organização. Isso ocorre porque as organizações nessa fase já se valem de informações dos resultados da implementação em outras organizações, o que é obtido a partir de um monitoramento do que ocorre nos concorrentes, bem como de esforços para aumentar suas competências relativamente às de seus competidores. Isso ocorre também diante de um monitoramento interno dos resultados produzidos pelas novas estruturas (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Estruturas que passam pelo processo de objetificação se tornam razoavelmente bem difundidas.

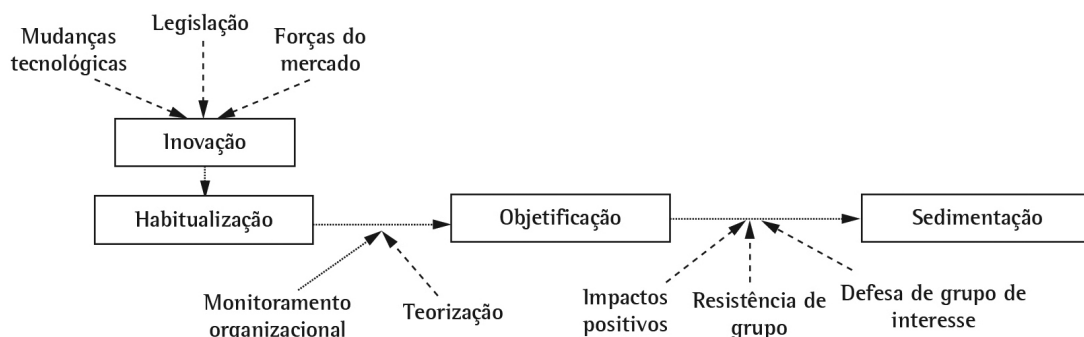


Figura 1. Processos inerentes à institucionalização. Fonte: Tolbert e Zucker (1999, p. 207).

Por fim, o estágio de total institucionalização é associado ao processo de sedimentação conforme mostrado na Figura 1. Para Tolbert e Zucker (1999), a total institucionalização se dá pela continuidade do uso e da manutenção da estrutura por meio de sua sobrevivência ao longo de gerações sucessivas de membros nas organizações. A sedimentação se caracteriza pela propagação, virtualmente completa, das estruturas por todo o grupo e pela perpetuidade por um período consideravelmente longo de tempo.

Por outro lado, segundo Tolbert e Zucker (1999), o reverso do processo de institucionalização é a desinstitucionalização. Sua ocorrência requer uma grande mudança no ambiente (com alterações duradouras) que pode permitir que outros atores interessados em outras estruturas se oponham consistentemente à existente ou explorem as desvantagens dela.

A Figura 2 representa, na visão de Lawrence, Winn e Jennings (2001), o processo completo do surgimento de um novo elemento institucional, e nele vê-se que, além das fases que levam à constituição do novo elemento institucional (inovação, difusão e legitimação), existe a fase que considera seu desaparecimento (a desinstitucionalização).

Na visão de Lawrence, Winn e Jennings (2001), com o passar do tempo, havendo outros estímulos que façam com que atores adotantes da atual prática passem para outras, haverá uma queda do nível de difusão da prática atual, o que pode significar o início do processo de desinstitucionalização, conforme pode ser visto na Figura 2. Por fim, Zucker (1977) argumenta que quando se aplicam sanções sobre algo institucionalizado pode-se fazer com que esse algo seja desinstitucionalizado.

Identificar o estágio de institucionalização no qual se encontra um elemento institucional e se o processo em questão é de institucionalização ou desinstitucionalização pode ser muito complexo. Tolbert e Zucker (1999) alertam para os cuidados que devem ser tomados na criação de medidas relacionadas

aos estágios de institucionalização. Nesta pesquisa considerou-se que os processos de institucionalização ou desinstitucionalização podem ser entendidos como um único processo, com a mudança somente do sentido, ou seja, no processo de institucionalização estão a jusante os fatores externos que causam a inovação e, como consequência decorre todo o processo de institucionalização, tendo a montante a sedimentação dos processos, ou seja, o processo de institucionalização ocorre naturalmente de jusante a montante. Já o processo de desinstitucionalização ocorre em sentido contrário, ou seja, de montante a jusante, movendo-se, hipoteticamente, da sedimentação até a extinção de qualquer nível de institucionalização, dependendo da intensidade que vier a ocorrer.

2.2. O *Balanced Scorecard* e a nova *sociologia institucional* – NIS

Kaplan e Norton (1997) formularam as bases do BSC como sistema de monitoramento e de gestão do desempenho estratégico, apresentando-o como um instrumento de gestão que minimiza ou mesmo resolve as limitações existentes nos relatórios, possibilitando com seu uso a passagem de um sistema de gestão baseado em modelos financeiros atrelados ao conceito contábil de transações para um novo modelo não limitado às medidas financeiras. Esse instrumento foi criado a partir de uma estrutura de informações composta de quatro perspectivas: financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento. Essas quatro perspectivas são integradas diante de uma relação de causa e efeito que pretende traduzir a visão e a estratégia num conjunto concreto de ações.

Com base nos argumentos de Meyer e Rowan (1977) e de DiMaggio e Powell (1983), o BSC pode ser entendido como um mito racional que confere legitimidade social aos atores organizacionais e às suas ações (CHANG, 2007; FUNCK, 2007; GREILING, 2010). Artefatos, como o BSC, que se tornaram *champions*, são elaborados por meio de formulações teóricas complexas e altamente abstratas e tornam-se modelos ricos em significado, porém são percebidos diversamente por diferentes atores organizacionais (MEYER; ROWAN, 1977; AGOSTINO; ARNABOLDI, 2011).

Kaplan e Norton (2001) apresentaram um conjunto de práticas que, em sua visão, favorecem as mudanças nas organizações, possibilitando que elas melhorem seu desempenho. Essas práticas, uma vez categorizadas, foram levadas por eles ao status de princípios gerenciais necessários para tornar uma organização orientada para a estratégia. Kaplan e

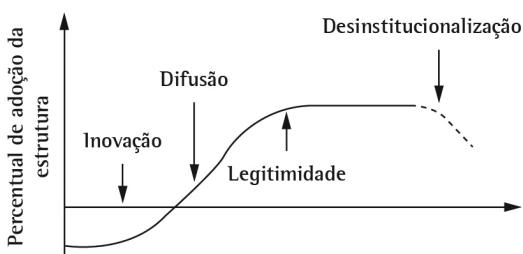


Figura 2. Processo de institucionalização e desinstitucionalização. Fonte: Lawrence, Winn e Jennings (2001, p. 626).

Norton (2001) generalizaram o uso desses princípios para todas as empresas adotantes do BSC. São eles: traduzir a estratégia em termos operacionais, alinhar a organização à estratégia, transformar a estratégia em tarefa de todos, converter a estratégia em processo contínuo e mobilizar a mudança por meio da liderança executiva.

Por meio do uso do BSC realiza-se a comunicação e a tradução da estratégia em termos operacionais para toda a organização. Ele também possibilita que, a partir das relações de causa e efeito obtidas por meio de seu uso, sejam associadas ações estratégicas aos objetivos estratégicos e aos respectivos indicadores. Dessa forma, proporciona-se para as organizações que utilizam-se do BSC uma gestão focada na entrega de valor e não na gestão de ativos (KAPLAN; NORTON, 2001).

Olhando sob a óptica da NIS, pode-se observar que o BSC não atua no processo racional da concepção da estratégia, mas sim reforça a natureza dos processos *taken-for-granted* de sua implementação, pois contribui para a criação de um ambiente técnico que favorece a passividade organizacional. Essa passividade, porém, é decorrente de um processo de agência, ação autointeressada dos atores, das elites organizacionais e de partes interessadas na construção de estruturas formais racionalizadas que controlem atividades, aparentemente com o objetivo racional da busca de eficiência e de vantagens competitivas na implementação das estratégias estabelecidas (CRUBELLATE; GRAVE; MENDES, 2004; MEYER; ROWAN, 1977). Assim, o caráter de passividade comumente associado à teoria institucional não deve ser considerado uma condição única a ser observada na ação dos atores organizacionais envolvidos (OLIVER, 1991) – nem sempre as escolhas têm um objetivo claro com foco na produtividade, mas buscam também resolver questões de demanda interna e de expansão de limites dessas relações (FUNCK, 2007; GREILING, 2010).

Inerentemente ao processo de idealização do BSC para cada organização, na óptica da NIS é identificado o processo de teorização pelo qual dois subprocessos acontecem simultaneamente: a definição do problema organizacional que se pretende resolver e dos atores organizacionais envolvidos pelo problema e a elaboração de um arranjo estrutural formal, com bases lógicas que suportem o problema a ser resolvido (TOLBERT; ZUCKER, 1999). O BSC, dentro dessa óptica, é um modelo amplo implementado de formas distintas em diferentes organizações, de acordo com as respectivas estruturas organizacionais e de acordo com os usos esperados (SODERBERG et al., 2011). Para a sua institucionalização, o modelo adotado é codificado em rotinas organizacionais e teóricos e

discípulos responsáveis por sua idealização passam, então, a agir de forma autointeressada, para que haja implicações desse modelo nas atividades e nos resultados em que eles se encontram envolvidos (STRANG; MEYER, 1993).

O BSC também proporciona o alinhamento da organização à estratégia, a partir de seus desdobramentos, em tantos painéis de indicadores quantos sejam necessários, para refletir a estratégia de toda a organização, sempre considerando as características locais relevantes de entrega de valor para o cliente. Para tanto, a disponibilização de uma infraestrutura de TI que possibilite fazer com que a estratégia seja levada da alta administração para toda a organização de forma adequada e oportuna é fundamental para o sucesso da implantação do BSC (KAPLAN; NORTON, 2001).

Na visão da NIS, disseminar o BSC por toda a organização faz parte do processo de difusão. Strang e Meyer (1993) definem difusão como um processo racional que se aprende e desenvolve a partir da experiência de outros. Dá-se preponderantemente por meio de atores e de relações de meios com fins, os quais muitas vezes não são bem entendidos ou são difíceis de demonstrar. Esse processo também está associado à construção de uma identidade social, fazendo com que, por meio das relações, promova-se a homogeneidade em lugar da diferenciação. O processo de difusão analisado sob a óptica de DiMaggio e Powell (1983) considera que os efeitos da homogeneização podem advir de pressões coercitivas, sejam elas do Estado ou do efeito dominante de organizações ou lideranças que agem sobre aquelas incapazes de desenvolver as próprias estratégias.

Para que a estratégia transforme-se em objetivo de todos, as organizações precisam capacitar continuamente seus colaboradores para a compreensão dessa estratégia, alinhando os objetivos pessoais desses aos da organização (por meio de sistemas de recompensa e incentivo, associando remuneração variável aos objetivos estratégicos da organização) e reproduzindo na infraestrutura de TI elementos que reflitam as decisões de compartilhamento e colaboração necessárias à participação de todos (KAPLAN; NORTON, 2001). Na visão de DiMaggio e Powell (1983), a organização age no sentido de promover a homogeneização dos processos por meio do isomorfismo normativo advindo da profissionalização que ocorre com o auxílio das universidades e consultorias, no sentido de que sejam dadas receitas para o sucesso, as quais se tornam *taken-for-granted*. Outro ponto interessante a ser observado na óptica institucionalista é o efeito de agência, ação autointeressada dos atores, na decisão dos atores, mostrando que não há somente a tão

propalada passividade dos atores nas organizações. Esses, quando são movidos pelo autointeresse, agem racionalmente nas organizações a fim de atingir objetivos pessoais e de seu grupo de referência (COVALESKI; DIRSMITH, 1988; ROWAN, 1982).

A conversão da estratégia em um processo contínuo nas organizações acontece com a realização de iniciativas que se valem e, ao mesmo tempo, potencializam o papel de integração e comunicação proporcionado pelo uso do BSC. Tais iniciativas devem ser de natureza que possibilitem o aprendizado sobre a gestão da estratégia, alinhem e viabilizem a estratégia a partir das disponibilizações financeiras, com suas previsões nas alocações orçamentárias. Para tanto, a revisão periódica dos indicadores estratégicos, a realização das RAEs (reuniões de análise estratégica) e o alinhamento entre o planejamento estratégico e o operacional são fundamentais para que se promova um *loop* contínuo entre os processos estratégicos e os operacionais (KAPLAN; NORTON, 2001). É importante observar que a utilização do BSC dentro dessa óptica está associada não somente a imperativos de ordem técnica mas também à existência de ambientes técnicos e institucionais e de regras racionalizadas que especificam os meios adequados de realizar as atividades requeridas e que proliferam nas organizações. Pesquisadores que se valem da teoria institucional para análise argumentam que a forma assumida pelas práticas de contabilidade de gestão é influenciada pela complexidade dessas construções múltiplas e do ambiente e pelas expectativas que transmitem (MEYER; ROWAN, 1977; BAXTER; CHUA, 2003, p. 101).

Com a mobilização da mudança pela liderança executiva, proporciona-se para a organização o patrocínio e a energia necessária para deflagrar e manter ao longo do tempo o processo de gestão da estratégia, com a efetiva execução dos planos e programas (KAPLAN; NORTON, 2001). A figura da liderança executiva reflete o papel do agente. Ser agente é atuar com propósito e sua importância reside em sua atuação como elemento fundamental do processo recorrente de institucionalização, não determinando mas garantindo e condicionando certo grau de estabilização dos sistemas sociais (MACHADO-SILVA; FONSECA; CRUBELLATE, 2005).

Pesquisadores têm constatado dificuldades na implantação e uso do BSC. Analisando as críticas verifica-se que parte está relacionada a aspectos funcionais do BSC, como os tratados por Otley (1999), Bourne e Neely (2002), Basso e Pace (2003), Paranjape, Rossiter e Pantano (2006), Atkinson (2006) e Silva, Santos e Prochnik (2008), mas outras estão relacionadas ao comportamento das pessoas, das lideranças e à cultura organizacional, como

comprovado por Bourne e Neely (2002), Ittner, Larcker e Meyer (2003), Kronmeyer Filho, Kliemann Neto e Ribeiro (2004), Hispagnol e Rodrigues (2006) e Pietro et al. (2006).

Assim, observando-se, sob a óptica da NIS, pode-se perceber que diversos outros elementos importantes emergem para o sucesso da institucionalização do BSC, os quais, muitas vezes, não são contemplados numa análise convencional.

3. Metodologia

A pesquisa pode ser considerada ontologicamente positivista, pois pretende identificar elementos que levam ao aumento ou redução do nível de institucionalização do BSC na organização estudada. Metodologicamente, ela pode ser considerada analítica, qualitativa e quantitativa. Inicialmente foi desenvolvida uma pesquisa bibliográfica a fim de identificar os elementos teóricos que pudessem dar suporte ao atendimento da questão de pesquisa e aos objetivos (CERVO; BREVIAN, 2002).

Para a realização da pesquisa utilizou-se um questionário eletrônico que foi submetido a 416 gestores que estiveram diretamente envolvidos com a implementação e uso desse artefato na organização estudada e foi-lhes possibilitado o acesso ao questionário por meio de um endereço eletrônico. O questionário foi estruturado em duas partes distintas: a primeira para a identificação dos respondentes e a segunda para a determinação do estágio processual de institucionalização do BSC na organização estudada, com base nos cinco princípios de Kaplan e Norton (2001). Atribuíram-se escores a respostas de natureza qualitativa em escalas do tipo Likert com cinco níveis para 20 assertivas (fatores ou práticas do processo de institucionalização/desinstitucionalização do BSC da empresa) apresentadas no Quadro 1. As respostas foram divididas em Concordo totalmente para a pontuação máxima e Discordo totalmente para a pontuação mínima. Dentre os gestores contatados, 106 responderam ao questionário e 101 respostas foram consideradas válidas.

O parâmetro para classificação dos estágios de institucionalização do BSC em sua dimensão “processo de implementação e de gestão” foi estabelecido com base na concordância (respostas Concordo totalmente e Mais concordo que discordo obtidas) das assertivas do questionário. Para as respostas classificadas na faixa de 0% a 40%, os processos foram considerados em estágio de habitualização; para as respostas classificadas na faixa maior que 40% e menor que 90% de concordância, os processos foram considerados em estágio de objetificação; e para as classificadas

Quadro 1. Assertivas e princípios do BSC.

Fatores ou práticas do processo de institucionalização/desinstitucionalização do BSC da empresa segundo os princípios de Kaplan e Norton (assertivas do questionário)
Primeiro princípio – Traduzir a estratégia em termos operacionais
Q1 – Os objetivos estratégicos constantes das quatro perspectivas do BSC (missão, visão, diretrizes estratégicas e valores éticos) e seus indicadores de desempenho comunicam eficientemente para toda a organização a estratégia da empresa.
Q2 – Pode-se afirmar que o BSC promoveu uma mudança no processo de gestão e que essa passou a se dar pela entrega de valor e não mais pela gestão de ativos tangíveis.
Q3 – Os mapas estratégicos utilizados auxiliam na visualização das relações de causa e efeito. Contribuem associando claramente os objetivos estratégicos, as ações estratégicas e os respectivos indicadores.
Q7 – Os mapas estratégicos utilizados auxiliam no processo de estruturação e comunicação da estratégia.
Segundo princípio – Alinhar a organização à estratégia
Q4 – Na empresa, os <i>scorecards</i> das UNs subordinam-se aos <i>scorecards</i> da alta administração.
Q5 – Todas as UNs da empresa tiveram seus <i>Balanced Scorecards</i> desenvolvidos como desdobramento do <i>Balanced Scorecard</i> corporativo e nesse processo foram respeitadas as características locais de cada uma das UNs e a entrega de valor para o cliente final.
Q6 – A tecnologia da informação existente na empresa é adequada para as necessidades do desdobramento do BSC para as UNs e diretorias da estratégia empresarial, de planejamento e da gestão estratégica a partir do BSC.
Q8 – O número de painéis e de indicadores gerados na empresa é adequado para o entendimento dos objetivos estratégicos bem como facilita o processo de gestão.
Terceiro princípio – Transformar a estratégia em tarefa de todos
Q9 – A empresa realiza esforços constantes para que toda a organização compreenda a estratégia, promovendo para tanto treinamentos e capacitações sobre questões estratégicas e o uso do BSC.
Q10 – A empresa associa o ato de atingir seus objetivos estratégicos à remuneração individual ou de equipes.
Q12 – A estrutura da remuneração proporciona o efetivo comprometimento das pessoas com os objetivos estratégicos de alto nível.
Q13 – As estruturas de TI disponíveis na empresa comunicam claramente o <i>feedback</i> das ações estratégicas, com base no uso do BSC.
Quarto princípio – Converter a estratégia em processo contínuo
Q11 – A empresa realiza regularmente reuniões gerenciais de acompanhamento e avaliação da estratégia e a partir delas propaga o aprendizado estratégico para toda a organização.
Q14 – Na empresa existe uma revisão anual dos indicadores, ajustando-os às novas necessidades da estratégia.
Q17 – Na empresa, os recursos financeiros para os projetos (iniciativas estratégicas do BSC) são garantidos pela integração entre o planejamento e o orçamento.
Q18 – Na empresa existe o alinhamento entre as metas financeiras do orçamento e as metas empresariais do BSC.
Quinto princípio – Mobilizar a mudança por meio da liderança executiva
Q20 – As lideranças na empresa estão diretamente envolvidas e comprometidas com o processo de deflagração e implementação da estratégia pelo uso do BSC.
Q22 – Na empresa, o BSC não sofre nenhum tipo de perda ou descontinuidade com a mudança de pessoas nos níveis gerenciais e na alta direção.
Q23 – Na empresa, a gestão de projetos é realizada por meio do PMO® – Project Management Office – e o uso da metodologia é efetivo.
Q24 – Na empresa, a gestão da estratégia é realizada a partir de uma gerência específica.

na faixa igual ou maior que 90% de concordância, eles foram considerados em estágio de sedimentação.

Como o objetivo principal da pesquisa foi investigar os fatores que colaboraram para a institucionalização ou desinstitucionalização do BSC na organização em estudo, as análises foram realizadas em três etapas simultâneas e complementares: 1) foi identificada a percepção dos gestores da empresa quanto às práticas adotadas na organização, comparativamente ao proposto por Kaplan e Norton (2001); 2) a partir desses dados foram analisados os fatores considerados relevantes para o processo de institucionalização/desinstitucionalização; e, 3) investigou-se o estágio de institucionalização do BSC. Nesse contexto foi desenvolvido um instrumento de pesquisa que contribuiu para a investigação da questão e dos objetivos de pesquisa, conforme apresentado no Quadro 2.

Para identificar especificamente o BSC da empresa em estudo, quais são os fatores mais representativos e

se eles favoreceram os processos de institucionalização e/ou desinstitucionalização, foram utilizadas técnicas estatísticas multivariadas. Por meio da análise fatorial (Hair Junior et al., 2008) foram obtidos os fatores (dimensões abstratas), depois nomeados e interpretados segundo a composição dada pelas variáveis do questionário (assertivas). A análise fatorial proporcionou dois elementos importantes para a associação dos fatores aos processos de institucionalização: a) por meio dos autovalores (% da variância explicada), foram identificados os fatores mais relevantes; b) por meio da análise das variáveis mais relevantes a ele associadas (cargas fatoriais), foi possível interpretar se o fator representa um esforço para a institucionalização ou desinstitucionalização. No estudo em questão, os fatores foram utilizados para identificar as variáveis (assertivas) dentro dos princípios mais relevantes no processo de institucionalização/desinstitucionalização do BSC da empresa, segundo a percepção dos respondentes.

Quadro 2. Instrumento de pesquisa e referencial teórico.

Questão e objetivos de pesquisa	Respostas esperadas	Referências bibliográficas
Qual é a percepção dos gestores sobre a aderência das práticas da empresa em relação aos princípios do BSC propostos por Kaplan e Norton (2001)?	Alinhadas ou desalinhadas, por meio de sua concordância ou discordância com as assertivas.	Kaplan e Norton (2001)
Qual é o estágio de institucionalização do BSC segundo a sua perspectiva processual?	Estágios de institucionalização e equivalentes na dimensão processual, conforme segue: Pré-institucionalização e habitualização; Semi-institucionalização e objetificação; Total institucionalização e sedimentação	DiMaggio e Powell (1983), Tolbert e Zucker (1999), Meyer e Rowan (1977) e Strang e Meyer (1993)
Sob a óptica da nova sociologia institucional (NIS), quais são os fatores que colaboram para a institucionalização e/ou desinstitucionalização do <i>Balanced Scorecard</i> (BSC) em uma empresa de saneamento básico?	Fatores mais representativos com base na análise fatorial interpretados sob a óptica da NIS na perspectiva de institucionalização e/ou desinstitucionalização do BSC na organização estudada.	Covaleski e Dirsmiith (1988), Lawrence, Winn e Jennings (2001), Machado-da-Silva, Fonseca e Crublellate (2005), Meyer e Rowan (1977), Tolbert e Zucker (1999), Strang e Meyer (1993), Zucker (1977), Hair Junior et al. (2008) e Pereira (1999)

4. Análise dos resultados

Para o adequado entendimento dos resultados obtidos na análise dos questionários faz-se necessária a descrição da linha do tempo dos principais eventos que cercaram a implementação do BSC na organização estudada, conforme apresentado na figura 3.

Como fatos mais relevantes da linha do tempo, destacam-se o grande empenho e motivação de todos na organização com a implementação, em 2004, e o uso do BSC, a partir de 2005. Nesse período foram observados diversos benefícios advindos desse uso, o que ocorreu até o final do ano de 2007, quando então aconteceu a mudança da presidência da organização e o BSC foi sendo sistematicamente deixado de ser utilizado, o que foi observado pela paralisação dos principais ritos que suportavam seu uso (RAEs – reuniões de análise da estratégia – e PMO – Project Management Office – que suportava os projetos estratégicos).

Na Tabela 1 é apresentada a análise descritiva das respostas obtidas à segunda parte do questionário. Observa-se que os gestores da empresa têm uma percepção de baixa concordância sobre a adoção das práticas do BSC na organização, comparativamente ao proposto por Kaplan e Norton (2001), sendo a média geral das respostas de 43,4% de concordância. De acordo com os parâmetros desta pesquisa, significa que o BSC da empresa, na visão processual como instrumento de gestão, encontra-se no estágio de objetificação, porém, em seus estágios iniciais, uma vez que a escala considerada para essa faixa vai de 40% a 90%. Isso significa dizer que, processualmente, o BSC da empresa encontra-se em uma fase equivalente ao início de sua constituição como instrumento de gestão, carecendo ainda de um grande esforço dos atores interessados em seu uso para que possa

amadurecer e sedimentar-se efetivamente (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Ao analisar-se isoladamente os princípios apresentados na Tabela 1, observa-se ainda que alguns deles teriam sido classificados no estágio de habitualização, que antecede a objetificação (terceiro e quinto princípios, com concordâncias de 21,0% e 30,5%, respectivamente). De outro lado, pode-se identificar que há um maior nível de concordância com as práticas associadas ao primeiro e segundo princípios, nos quais se obtiveram as concordâncias de 69,6% e 55,0% respectivamente, ambas insuficientes para classificar o BSC no estágio de sedimentação, o que contribuiria com a visão processual para que ele fosse considerado no estágio semi-institucionalizado (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Por meio da análise fatorial e de acordo com as escalas de discordância e concordância, foram identificados os fatores mais representativos e, por meio deles, as assertivas a eles associadas. Essa análise permitiu verificar a percepção dos gestores sobre as práticas adotadas na empresa quanto à sua aderência ou não aos princípios propostos por Kaplan e Norton (2001). Para a realização da análise foram excluídas as variáveis Q6, Q23 e Q24, por apresentarem baixa correlação com as demais variáveis. Os testes de adequação (KMO = 0,885 e Esfericidade de Bartlett: Valor-p = 0,000) foram altamente significantes, indicando que os dados são adequados ao uso da análise fatorial.

Na análise fatorial foram extraídos quatro fatores que conjuntamente explicaram 67% da variabilidade total das variáveis (assertivas do questionário). Considerando que a carga fatorial (adotadas cargas maiores ou iguais a 0,55) é a correlação entre a variável e o fator e que quanto mais alta a carga fatorial mais a variável é representativa do fator, foram utilizados esses quatro fatores para identificar as variáveis dentro

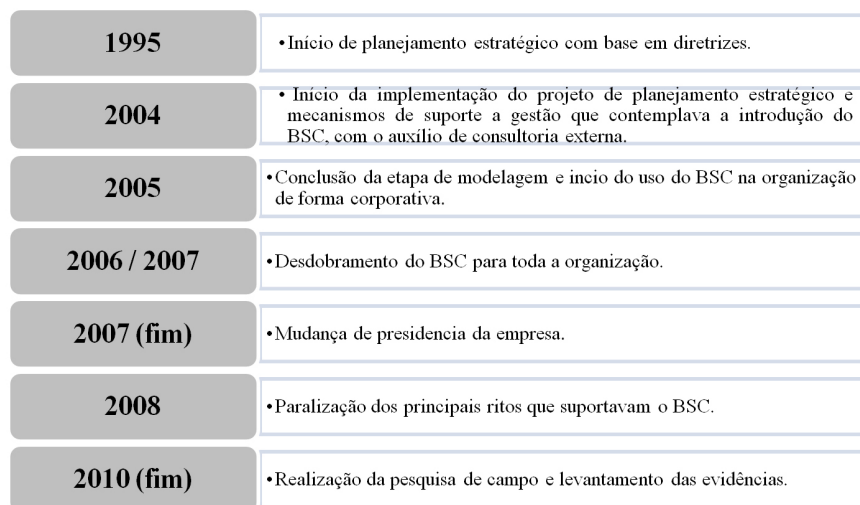


Figura 3. Linha do tempo na organização estudada. Fonte: autores.

Tabela 1. Percepção dos respondentes sobre o alinhamento das práticas do BSC adotadas na empresa comparativamente às propostas por Kaplan e Norton (2001).

Assertivas e princípios	Discordo totalmente 1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	Concordo totalmente 5 (%)	Concordância (%)
Q1	0,0	5,0	20,8	49,5	24,8	74,3
Q2	1,0	10,9	20,8	55,4	11,9	67,3
Q3	0,0	9,9	18,8	52,5	18,8	71,3
Q7	1,0	11,9	21,8	49,5	15,8	65,3
1º princípio						69,6
Q4	2,0	5,9	21,8	39,6	30,7	70,3
Q5	2,0	7,9	25,7	30,7	33,7	64,4
Q6	4,0	18,8	39,6	27,7	9,9	37,6
Q8	2,0	17,8	32,7	35,6	11,9	47,5
2º princípio						55,0
Q9	7,9	20,8	40,6	25,7	5,0	30,7
Q10	17,8	35,6	29,7	13,9	3,0	16,8
Q12	20,8	31,7	31,7	12,9	3,0	15,8
Q13	10,9	25,7	42,6	18,8	2,0	20,8
3º princípio						21,0
Q11	8,9	25,7	28,7	28,7	7,9	36,6
Q14	4,0	11,9	31,7	31,7	20,8	52,5
Q17	5,0	26,7	33,7	28,7	5,9	34,7
Q18	5,0	18,8	36,6	35,6	4,0	39,6
4º princípio						40,8
Q20	5,0	13,9	31,7	37,6	11,9	49,5
Q22	14,9	28,7	34,7	19,8	2,0	21,8
Q23	7,9	27,7	46,5	16,8	1,0	17,8
Q24	8,9	17,8	40,6	22,8	9,9	32,7
5º princípio						30,5
Média geral						43,4

dos princípios do BSC mais relevantes no processo de institucionalização do BSC da empresa, segundo a percepção dos respondentes.

Com base na composição de suas variáveis, foram atribuídos nomes a cada um dos fatores:

a) Para o fator 1, as variáveis mais representativas foram: Q12, Q10, Q11 e Q13. As assertivas Q12, Q10 e Q13 estão associadas ao terceiro princípio proposto por Kaplan e Norton (2001) que, segundo a percepção dos gestores, não apresenta um alinhamento com

as práticas adotadas pela empresa. A assertiva Q11 está associada com ao quarto princípio. Apesar de esse princípio, de uma forma geral, não ter obtido as menores taxas de concordância, essa assertiva tem um dos maiores índices de discordância. Sendo assim, ao fator 1 foi atribuído o nome **Fatores que contribuem para a desinstitucionalização do BSC**.

As análises de cada uma das variáveis que compõem esse fator demonstram que na empresa questões relativas à inadequação da associação da remuneração variável dos colaboradores aos objetivos estratégicos do BSC foi o ponto mais importante para o insucesso desse artefato na organização. Essa evidência mostra o quão distante, na percepção de seus gestores, estavam as práticas de recompensa adotadas na organização comparativamente às propostas por Kaplan e Norton (2001). Por essa evidência, trazida à tona pela análise fatorial e entendida à luz da NIS, evidencia-se o papel dos gestores como agentes que operam de forma autointeressada, contribuindo para a desinstitucionalização de um artefato. Dessa forma, desmistifica-se a visão passiva dos atores comumente associada à teoria institucional (COVALESKI; DIRSMITH, 1988; ROWAN, 1982).

Em seguida, a ausência das reuniões para o aprendizado da estratégia (RAEs) foi identificada como outra variável importante para o insucesso do BSC. A existência e o cumprimento de regras é normalmente precedido pela existência de um ambiente técnico formalmente instituído. De outro lado, outros ambientes, como o político e o social, também concorrem na mesma organização, fazendo valer interesses de grupos específicos (MEYER; ROWAN, 1977). Na visão de Meyer e Rowan (1977), a construção das estruturas formais racionalizadas serve para a busca da eficiência das organizações e de vantagens competitivas. Em uma visão mais sociológica, visa à construção de relações, não necessariamente com base em critérios da verdadeira produção, mas por uma definição cerimonial de produtividade, que busca em primeira instância gerenciar demandas internas e a expansão de limites de relações, acima das questões objetivas pelas escolhas. Como o ambiente técnico não estava adequadamente institucionalizado e ainda houve a mudança da principal liderança na organização, provavelmente a ocorrência de quebras de relações internas aconteceu e com isso a geração das demandas internas que caracterizavam a necessidade das RAEs cessou. Por fim, a falta de uma estrutura de TI que possibilitasse comunicar claramente o *feedback* a todos os envolvidos na empresa foi apontada como relevante para o insucesso de seu BSC. As ferramentas de TI podem ser caracterizadas como instrumentos de difusão. Strang e Meyer (1993) definem difusão como um processo racional que está

associado à construção de uma identidade social e promove a homogeneização. As ferramentas de TI, quando adequadamente desenvolvidas, reproduzem e automatizam os processos, possibilitando o acesso a eles. Na organização em questão, a estrutura de TI não permitia a automação total dos processos, somente os auxiliava, havendo, dessa forma, uma maior dependência da ação voluntária dos atores.

b) Para o fator 2, as variáveis mais representativas foram: Q3, Q7, Q1 e Q8. As assertivas Q3 e Q1 estão associadas ao primeiro princípio e Q7 e Q8 estão associadas ao segundo. Esses dois princípios foram associados com a concordância dos respondentes, sendo assim foi atribuído a esse fator o nome de **Fatores que mais contribuem para a institucionalização do BSC**. Na empresa estudada, diferentemente do encontrado nas pesquisas, há uma percepção positiva da eficácia do BSC na capacidade de a empresa comunicar claramente a estratégia por meio das relações de causa e efeito. Dada a relevância observada nas assertivas e a ordem em que elas se dão pode-se inferir que o processo de teorização utilizado na concepção e implementação do BSC em cada uma das diretorias e unidades de negócio (UNs) da organização e, que envolveu grande parte dos gestores consultados, conseguiu refletir e capturar de forma adequada o problema organizacional que se pretendia resolver na empresa e envolveu os atores organizacionais, o que propiciou elaborar um artefato, com bases lógicas e com rotinas que atendessem à demanda dos grupos interessados (TOLBERT; ZUCKER, 1999; STRANG; MEYER, 1993).

c) Para o fator 3, as variáveis mais representativas foram: Q18, Q5, Q17, Q4. As assertivas Q5 e Q4 estão associadas ao segundo princípio enquanto Q18 e Q17 estão associadas ao quarto princípio. Foi atribuído a esse fator o nome **Fatores que contribuem para a institucionalização do BSC**.

Na organização estudada, a criação do ambiente técnico institucionalizado (Q18 e Q17), associada aos processos de difusão (Q5 e Q4) surge com menor relevância que aqueles ligados à teorização. Isso faz sentido, uma vez que de nada adiantaria difundir um modelo e/ou estabelecer um ambiente técnico que não tivesse fundamentos adequados a serem institucionalizados. Dessa forma, reforça-se a visão da precedência dos processos de teorização sobre os de difusão (TOLBERT; ZUCKER, 1999; STRANG; MEYER, 1993; MEYER; ROWAN, 1977).

d) Por fim, para o fator 4 foi identificada uma única variável representativa, a Q22, que está associada ao quinto princípio. Apesar de ser o fator de menor representatividade, o fato de haver somente uma variável representativa faz com que ela tenha uma importância relativa diferenciada das demais. Foi

Quadro 3. Respostas às questões de pesquisa.

Questão e objetivos de pesquisa	Resposta final
Qual é a percepção dos gestores sobre as práticas do BSC na empresa em relação aos princípios propostos por Kaplan e Norton (2001)?	A percepção é de que há baixa aderência às práticas desenvolvidas na organização comparativamente aos princípios propostos por Kaplan e Norton (2001).
Qual é o estágio de institucionalização do BSC segundo a sua perspectiva processual?	Objetificado e semi-institucionalizado.
Quais são os fatores mais representativos nas perspectivas de institucionalização e/ou desinstitucionalização do BSC?	Fator 1: Fatores que contribuem para a desinstitucionalização do BSC na empresa estudada: Atuação autointeressada dos atores (COVALESKI; DIRSMITH, 1988; ROWAN, 1982) e ambiente técnico não institucionalizado. Fator 2: Fatores que mais contribuem para a institucionalização do BSC na empresa: Teorização (TOLBERT; ZUCKER, 1999; STRANG; MEYER, 1993). Fator 3: Fatores que contribuem para a institucionalização do BSC na empresa: Difusão (STRANG; MEYER, 1993) limitada pela TI inadequada e ambiente técnico pouco institucionalizado (MEYER; ROWAN, 1977). Fator 4: Fator que contribui isoladamente para a desinstitucionalização do BSC na empresa: Perda do agente interessado – principal executivo (MACHADO-DA-SILVA; FONSECA; CRUBELLATE, 2005).

atribuído ao fator 4 o nome de Fator que contribui isoladamente para a desinstitucionalização do BSC.

Na organização em questão pode-se inferir que a mudança do principal agente impossibilitou as condições que garantissem e condicionassem a estabilidade dos sistemas sociais necessários à continuidade do uso do BSC, uma vez que ele, naquela ocasião, provavelmente ainda não estava institucionalizado, seja pelas ferramentas de TI utilizadas (STRANG; MEYER, 1993), seja pelo ambiente técnico que lhe daria suporte (MEYER; ROWAN, 1977; MACHADO-DA-SILVA; FONSECA; CRUBELLATE, 2005).

O Quadro 4 apresenta a síntese das respostas obtidas para o instrumento de pesquisa apresentado no Quadro 2.

Conforme apresentado no Quadro 3, o BSC da empresa encontra-se no estágio de objetificação (em uma fase inicial), provavelmente no estágio de semi-institucionalização (uma vez que a classificação no estágio de institucionalização depende da análise de outras dimensões não aprofundadas neste estudo de campo), e esse artefato provavelmente encontra-se em um processo de desinstitucionalização, uma vez que o fator 1, que contribui com o maior percentual da variância explicada (autovalor), está associado ao processo de desinstitucionalização, além do fator 4, que está associado à descontinuidade do patrocínio da alta administração à implementação desse artefato.

5. Conclusões

O objetivo principal desta pesquisa foi alcançado, uma vez que foram identificados os fatores que colaboraram para a institucionalização e desinstitucionalização do BSC da organização, em estudo sob a óptica da NIS. No momento da coleta de dados da pesquisa, a conjunção dos fatores

apontava para um processo de desinstitucionalização causado, principalmente, pela ação autointeressada dos agentes, que não obtiveram a vinculação de suas remunerações com os objetivos da empresa, pela falta de estruturação de um ambiente técnico institucionalizado que suportasse e mantivesse os processos e pela interrupção das demandas em função da troca do principal agente. A desinstitucionalização total do artefato não foi identificada pelos benefícios que ainda eram identificados em seu uso. Esse fato é explicado pela efetividade do processo de teorização utilizado na concepção do BSC e pelos processos de difusão, ainda que não ideais, mas que sustentam seu uso, ainda que de forma inadequada, uma vez que a estrutura de TI que daria o suporte adequado para essa difusão e para a institucionalização do ambiente técnico não foram suficientes para as demandas organizacionais.

Os objetivos secundários foram atingidos, uma vez que se pôde reconhecer que a percepção dos gestores da empresa é de que há baixa aderência às práticas desenvolvidas na organização relativamente ao uso do BSC, comparativamente aos princípios propostos por Kaplan e Norton (2001), tendo-se obtido concordância média de 43,37% para todas as assertivas. As consequências dessas percepções levam ao entendimento de que o BSC da empresa retornou à fase inicial do estágio processual de objetificação (estágio de semi-institucionalização), o que significa que, para que o BSC seja considerado um instrumento maduro, os atores interessados em seu uso ainda precisarão dispender grandes esforços. De outro lado, reconhece-se a possibilidade de que ele venha a ser desinstitucionalizado e de que com isso cessem os benefícios provenientes de seu uso.

Espera-se, portanto, contribuir para o entendimento das práticas do BSC pelas organizações e de como seu

sucesso depende do entendimento de mecanismos que conduzam à sua institucionalização. Também esses achados, em conjunto com as demais pesquisas referenciadas sobre BSC, podem contribuir para que outras empresas decidam quanto ao uso desse instrumento e quanto à busca de um caminho mais adequado para a sua institucionalização.

Referências

- AGOSTINO, D.; ARNABOLDI, M. How the BSC implementation process shapes its outcome. *International Journal of Productivity and Performance Management*, v. 60, n. 2, p. 99-114, 2011. <http://dx.doi.org/10.1108/17410401111101458>
- ATKINSON, H. Strategy implementation: a role for the balanced scorecard? *Management Decision*, v. 44, n. 10, 2006. <http://dx.doi.org/10.1108/00251740610715740>
- BAIN & COMPANY. *Management Tools & Trends*. 2011.
- BASSO, L. F. C.; PACE, E. S. U. Uma análise crítica da direção da causalidade no Balanced Scorecard. *RAE-eletrônica*, v. 2, n. 1, 2003. Disponível em: <<http://www16.fgv.br/rae/electronica/index.cfm?FuseAction=Artigo&ID=1363&Secao=CONTR%20GER&Volume=2&Número=1&Ano=2003>>. Acesso em: 25 jan. 2010.
- BAXTER, J.; CHUA, W. F. Alternative management accounting research – whence and whither. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28, p. 97-126, 2003. [http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00022-3](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00022-3)
- BOURNE, M.; NEELY, A. The success and failure of performance measurement initiatives: perceptions of participating managers. *International Journal of Operation & Production Management*, v. 22, n. 11, p. 1288-1310, 2002. <http://dx.doi.org/10.1108/01443570210450329>
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, v. 11, p. 3-25, 2000. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.1999.0119>
- CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. *Metodologia Científica*. 5. ed. São Paulo: Ed. Prentice Hall, 2002.
- CHANG, L. The NHS performance assessment framework as a balanced scorecard approach limitations and implications. *International Journal of Public Sector Management*, v. 20, n. 2, p. 101-117, 2007. <http://dx.doi.org/10.1108/09513550710731472>
- CHENHALL, R. H. Management control systems within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, v. 28, p. 127-168, 2003. [http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, W. D. An institutional perspective on the rise, social transformation, and fall of a University Budget Category. *Administrative Science Quarterly*, v. 33, n. 4, p. 562-587, 1988. <http://dx.doi.org/10.2307/2392644>
- CRUBELLATE, J. M.; GRAVE, P. S.; MENDES, A. A. A questão institucional e suas implicações para o pensamento estratégico. *RAC – Revista de Administração Contemporânea*, edição especial, p. 37-60, 2004.
- DIMAGGIO, P. J.; POWEL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, v. 48, n. 2, p. 147-160, 1983. <http://dx.doi.org/10.2307/2095101>
- DRÖGE, C.; CALANTONE, R. New product strategy, structure, and performance in two environments. *Industrial Marketing Management*, v. 25, p. 555-566, 1996. [http://dx.doi.org/10.1016/S0019-8501\(96\)00064-8](http://dx.doi.org/10.1016/S0019-8501(96)00064-8)
- FREZATTI, F.; RELVAS, T. R. S.; JUNQUEIRA, E. BSC e a estrutura de atributos da Contabilidade Gerencial: uma análise no ambiente brasileiro. *RAE – Revista de Administração de Empresas*, v. 50, n. 2, p. 187-198, 2010.
- FUNCK, E. The balanced scorecard equates interests in healthcare organizations. *International Journal of Accounting & Organizational Change*, v. 3, n. 2, p. 88-103, 2007. <http://dx.doi.org/10.1108/18325910710756122>
- GEUSER, F.; MOORAJ, S.; OYON, D. Does the balanced scorecard add value? Empirical evidence on its effect on performance. *European Accounting Review*, v. 18, n. 1, p. 93-122, 2009. <http://dx.doi.org/10.1080/09638180802481698>
- GREILING, D. Balanced scorecard implementation in German non-profit organizations. *International Journal of Productivity and Performance Management*, v. 59, n. 6, p. 534-554, 2010. <http://dx.doi.org/10.1108/17410401011063939>
- GUERREIRO, R. et al. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Revista Organizações e Sociedades*, v. 12, n. 35, p. 91-106, 2005.
- HAIR JUNIOR, J. F. et al. *Análise multivariada de dados*. 5. ed. Bookman: Porto Alegre, 2008.
- HIKAGE, O. K.; SPINOLA, M. M.; LAURINDO, F. J. B. Software de balanced scorecard: proposta de um roteiro de implantação. *Produção*, v. 16, n. 1, p. 140-160, 2006. <http://dx.doi.org/10.1590/S0103-65132006000100012>
- HISPAGNOL, G. M.; RODRIGUES, A. L. Implantação do BSC em operações brasileiras: estamos prontos? In: SIMPÓSIO DE ADMINISTRAÇÃO DE PRODUÇÃO, LOGÍSTICA E OPERAÇÕES INTERNACIONAIS – SIMPOI 9., 2006, São Paulo. *Anais Eletrônicos...* São Paulo: FGV-EAESP, 2006.
- HOQUE, Z.; ALAM, M. TQM adoption, institutionalism and changes in management accounting systems: a case study. *Accounting and Business Research*, v. 29, n. 3, p. 199-210, 1999. <http://dx.doi.org/10.1080/00014788.1999.9729580>
- ITTNER, C.; LARCKER, D.; MEYER, M. Subjectivity and weighting of performance measures: evidence from a balanced scorecard. *The Accounting Review*, v. 3, n. 78, p. 725-758, 2003. <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2003.78.3.725>
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *A estratégia em ação – Balanced scorecard*. 10. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *Organização orientada para a estratégia*. Rio de Janeiro: Campus, 2001.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *Mapas estratégicos – convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis*. 8. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2004.
- KONG, E. Analysing BSC and IC's usefulness in nonprofit organizations. *Journal of Intellectual Capital*, v. 11, n. 3, p. 284-304, 2010. <http://dx.doi.org/10.1108/14691931011064554>
- KRONMEYER FILHO, O. R.; KLIEMANN NETO, F. J.; RIBEIRO, J. L. D. Gestão estratégica e BSC: gaps e oportunidades de melhoria. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 24., 2004, Florianópolis. *Anais Eletrônicos...* Florianópolis, 2004. Disponível em <http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2004_Enegep0702_1001.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2010.

- LAWRENCE, T. B.; WINN M. I.; JENNINGS, P. D. The temporal dynamics of institutionalization. *The Academy of Management Review*, v. 26, n. 4, p. 624-644, 2001.
- MACHADO-DA-SILVA, C. L.; FONSECA, V. S.; CRUBELLATE, J. M. Estrutura, agência e interpretação: elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização. *RAC – Revista de Administração Contemporânea*, n. 1, p. 09-39, 2005. Edição especial.
- MALINA, M. A.; SELTO, F. H. Communicating and controlling strategy: an empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard. *Journal of Management Accounting Research*, v. 13, n. 1, p. 47-90, 2001. <http://dx.doi.org/10.2308/jmar.2001.13.1.47>
- MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977. <http://dx.doi.org/10.1086/226550>
- OLIVER, C. Strategic response to institutional processes. *The Academy of Management Review*, v. 16, n. 1, p. 145-179, 1991.
- OTLEY, D. Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, v. 10, n. 4, p. 363-382, 1999. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.1999.0115>
- PARANJAPE, B.; ROSSITER, M.; PANTANO, V. Insights from the balanced scorecard performance measurement systems: successes, failures and future – a review. *Measuring Business Excellence*, v. 10, n. 3, p. 4-14, 2006. <http://dx.doi.org/10.1108/13683040610685748>
- PEREIRA, J. C. P. *Análise de dados qualitativos: estratégias metodológicas para as Ciências da Saúde, Humanas e Sociais*. São Paulo: EdUSP, 1999.
- PIETRO, V. C. et al. Fatores críticos na implantação do Balanced Scorecard. *Revista Gestão & Produção*, São Carlos, v. 13, n. 1, p. 81-92, jan./abr. 2006.
- ROWAN, B. Organizational structure and the institutional environment: the case of public schools. *Administrative Science Quarterly*, v. 27, n. 2, p. 259-279, 1982. <http://dx.doi.org/10.2307/2392303>
- SILVA, P. D. A.; SANTOS, O. M.; PROCHNIK, V. Percepções quanto aos fatores críticos à implantação e uso do Balanced Scorecard: a experiência da Petrobras. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18., 2008, Gramado. *Anais Eletrônicos...* Gramado: CFC, 2008. Disponível em: <http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/504.pdf>. Acesso em: 8 nov. 2009.
- SCOTT, W. R. *Institutions and organizations*. 2. ed. Thousand Oaks: Sage Pub., 2001.
- SODERBERG, M. et al. When is a balanced scorecard a balanced scorecard? *International Journal of Productivity and Performance Management*, v. 60, n. 7, p. 688-708, 2011. <http://dx.doi.org/10.1108/17410401111167780>
- STEEN, M. P. *Human agency in management accounting change: a cognitive approach to institutional theory*. Labyrinth Publications, 2005.
- STRANG, D.; MEYER, J. W. Institutional conditions for diffusion. *Theory and Society*, v. 22, n. 4, p. 487-511, 1993. <http://dx.doi.org/10.1007/BF00993595>
- TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. Institutional sources of change in the formal structure of organizations: the diffusion of civil service reform, 1880-1935. *Administrative Science Quarterly*, v. 28, n. 1, p. 22-39, 1983. <http://dx.doi.org/10.2307/2392383>
- TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A institucionalização da teoria institucional. In: CLEGG, S.; HARDY, C.; NORDY, W. *Handbook de estudos organizacionais*. Tradução de Humberto F. Martins e Regina Luna S. Cardoso. São Paulo: Atlas, 1999. v. 1, p. 196-219.
- WASSERMAN, N. Revisiting the strategy, structure, and performance paradigm: the case of venture capital. *Organization Science*, v. 19, p. 241-259, 2008. <http://dx.doi.org/10.1287/orsc.1070.0309>
- ZAWAWI, N. H. M.; HOQUE, Z. Research in management accounting innovations: an overview of its recent development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, v. 7, n. 4, p. 505-568, 2010. <http://dx.doi.org/10.1108/11766091011094554>
- ZUCKER, L. G. The role of institutionalization in cultural persistence. *American Sociological Review*, v. 42, n. 5, p. 726-743, 1977. <http://dx.doi.org/10.2307/2094862>

Perception of managers of the process of balanced scorecard institutionalization in a sanitation company

Abstract

The Balanced Scorecard (BSC) methodology is one of the management artifacts most widely used by large companies, but many organizations have difficulty with its implementation and use. This research sought to identify the factors that contributed to the institutionalization and/or the deinstitutionalization of BSC in a large basic sanitation company. The research was conducted by means of questionnaires with managers through which it was possible to identify, in the light of institutional theory, and more precisely from new institutional sociology, sociological motivations that contributed to the institutionalization and/or deinstitutionalization of BSC in the organization. The conclusion was that the combined effects of different agents that acted for their own interests, the lack of an institutionalized technical environment and, at a certain moment in time, the lack of conditions that supported and maintained the technical environment (the main leadership left) were the main causes that contributed to the deinstitutionalization process of BSC.

Keywords

Balanced Scorecard (BSC). Institutional theory (IT). Strategic planning.