

Pressões isomórficas associadas à adoção e uso do Balanced Scorecard

Paschoal Tadeu Russo (FEA/USP) - ptrusso@terra.com.br

Simone Alves da Costa (USP) - simone.ac@gmail.com

Claudio Parisi (FECAP) - claudio.parsi@uol.com.br

Resumo:

O Balanced Scorecard (BSC) é um artefato demandado para a gestão da estratégia por muitas empresas. Essa pesquisa objetiva conhecer os fatores que melhor explicam a associação entre as pressões isomórficas na adoção e uso do BSC numa empresa de saneamento básico brasileira, conforme os princípios propostos por Kaplan e Norton (2001). Trata-se de uma pesquisa qualitativa e exploratório-descritiva, com aplicação de análise multivariada. Foi verificada a associação entre princípios do BSC e fatores isomórficos que contribuem com a adoção e uso da ferramenta, e analisada a percepção do respondente em relação às pressões isomórficas. Os dados foram coletados no período de outubro a dezembro de 2010 e tiveram o uso autorizado para esta pesquisa específica, obtidos a partir de um trabalho maior que visava um estudo de caso na referida empresa. Ao todo, 101 respostas válidas foram consideradas. Identificaram-se 5 fatores que explicam a associação entre o uso do BSC e as pressões isomórficas, evidenciando que o artefato daquela organização sofreu pressões, eminentemente de ordem normativa, apesar de os gestores identificarem a presença de pressões isomórficas na organização sem a associarem à implementação e uso do BSC. Também se notou que os gestores das áreas fim identificaram ambos os tipos de pressões (normativas e miméticas), enquanto os da área meio não identificaram nenhuma delas. Isso pode ser explicado pelo fato de que as áreas meio não tinham BSC próprio e valiam-se do BSC corporativo, enquanto as áreas fim tinham e sofreram as pressões isomórficas no processo de implementação.

Palavras-chave: *Balanced Scorecard (BSC). Isomorfismo. Nova Sociologia Institucional (NIS).*

Área temática: *Abordagens contemporâneas de custos*

Pressões isomórficas associadas à adoção e uso do *Balanced Scorecard*.

Resumo

O *Balanced Scorecard* (BSC) é um artefato demandado para a gestão da estratégia por muitas empresas. Essa pesquisa objetiva conhecer os fatores que melhor explicam a associação entre as pressões isomórficas na adoção e uso do BSC numa empresa de saneamento básico brasileira, conforme os princípios propostos por Kaplan e Norton (2001). Trata-se de uma pesquisa qualitativa e exploratório-descritiva, com aplicação de análise multivariada. Foi verificada a associação entre princípios do BSC e fatores isomórficos que contribuem com a adoção e uso da ferramenta, e analisada a percepção do respondente em relação às pressões isomórficas. Os dados foram coletados no período de outubro a dezembro de 2010 e tiveram o uso autorizado para esta pesquisa específica, obtidos a partir de um trabalho maior que visava um estudo de caso na referida empresa. Ao todo, 101 respostas válidas foram consideradas. Identificaram-se 5 fatores que explicam a associação entre o uso do BSC e as pressões isomórficas, evidenciando que o artefato daquela organização sofreu pressões, eminentemente de ordem normativa, apesar de os gestores identificarem a presença de pressões isomórficas na organização sem a associarem à implementação e uso do BSC. Também se notou que os gestores das áreas fim identificaram ambos os tipos de pressões (normativas e miméticas), enquanto os da área meio não identificaram nenhuma delas. Isso pode ser explicado pelo fato de que as áreas meio não tinham BSC próprio e valiam-se do BSC corporativo, enquanto as áreas fim tinham e sofreram as pressões isomórficas no processo de implementação.

Palavras-chave: *Balanced Scorecard* (BSC). Isomorfismo. Nova Sociologia Institucional (NIS).

Área Temática: Abordagens contemporâneas de custos

1. INTRODUÇÃO

O *Balanced Scorecard* (BSC) é um artefato demandado para a gestão da estratégia por muitas organizações (BAIN & COMPANY, 2011). Seus criadores, Kaplan e Norton (1997), descrevem que o principal objetivo do BSC é comunicar e operacionalizar as ações de longo prazo das organizações, promovendo o alinhamento entre a estratégia e as operações por meio de uma composição balanceada de medidas. Com o monitoramento das organizações que vinham utilizando o BSC com sucesso e observando as práticas que elas adotavam, Kaplan e Norton (2001) identificaram e isolaram tais práticas e as apresentaram como sendo aquelas que favorecem a mudança nas organizações, possibilitando que elas melhorem os seus desempenhos. Essas práticas, uma vez categorizadas, foram levadas ao nível de princípios e são apresentadas pelos autores como sendo os cinco princípios gerenciais necessários para tornar uma organização orientada para a estratégia. São eles: a) traduzir a estratégia em termos operacionais; b) alinhar a organização à estratégia; c) transformar a estratégia em tarefa de todos; d) converter a estratégia em processo contínuo; e e) mobilizar a mudança por meio da liderança executiva.

Kaplan e Norton (2001, p. 371) citam várias vantagens do uso do BSC como ferramenta para o planejamento e o controle da estratégia, porém, advertem que várias empresas “apesar de considerável esforço, e em alguns casos de vastos recursos, não conseguiram implantar” o instrumento.

A academia tem demonstrado interesse em estudar o BSC dada a quantidade de pesquisas realizadas, entretanto, elas são frequentemente associadas às questões funcionais e análises críticas de desempenho (ATKINSON, 2006; BASSO; PACE, 2003; GEUSER; MOORAJ; DANIEL, 2009; HISPAGNOL; RODRIGUES, 2006; ITTNER; LAKER; MEYER, 2003; KONG, 2010; MALINA; SELTO, 2001; NORREKLIT, 2000; OTLEY,

1999; PARANJAPÉ; ROSSITER; PANTANO, 2006). Elas também não respondem às questões que levam ao entendimento do “como” e “por que” surgem diferentes tipos de arranjos de BSC ou os motivos de sua adoção pelas organizações.

Nesta pesquisa, com base na visão de Burrell e Morgan (1979), adota-se um posicionamento funcionalista. Parte-se da premissa que as organizações adotam artefatos, tais como o BSC, de forma cerimonial e, por meio de seus usos, os atores buscam objetivamente obter resultados relacionados ao aumento do desempenho das organizações. Porém, tais decisões pela adoção não são puramente racionais (MEYER; ROWAN, 1977), o que faz com que eles também sejam influenciados pela busca do poder e prestígio (ROWAN, 1982) e de legitimidade de si mesmos e das organizações com as quais estão relacionados (SCOTT, 2001), ou seja, pretende-se estudar o BSC sob a ótica da Nova Sociologia Institucional (NIS).

As organizações, a princípio, quando do início de suas atividades, são muito diferentes umas das outras em função de seus diferentes propósitos, contextos históricos, objetivos etc. Porém, como consequência da adoção de práticas e artefatos comuns às outras organizações, no longo prazo, vão se tornando cada vez mais parecidas umas com as outras (DIMAGGIO; POWELL, 1983). Na visão de Tolbert e Zucker (1999), o processo de assemelhação entre as organizações ocorre como consequência de forças causais críticas do processo de institucionalização de novos elementos institucionais. DiMaaggio e Powell (1983), analisando particularmente esse fenômeno, o denominam de isomorfismo, classificando-o em três tipos: mimético, normativo e coercitivo; cada um oriundo de diferentes pressões sob as quais as organizações e atores encontram-se submetidos.

Assim, norteia este trabalho a seguinte questão de pesquisa: **Com base na percepção dos gestores de uma empresa de saneamento básico, quais são os fatores que explicam a associação das pressões isomórficas, relacionadas com a adoção e uso do BSC, e os princípios do BSC propostos por Kaplan e Norton (2001)?**

Como objetivo principal da pesquisa pretende-se conhecer os fatores que melhor explicam a associação entre as pressões isomórficas na adoção e uso do BSC, numa empresa de saneamento básico brasileira, com os princípios propostos por Kaplan e Norton (2001).

Como objetivo secundário, por meio de uma revisão teórica, pretende-se identificar na NIS elementos que possibilitem a ampliação do conhecimento sobre quais são e como atuam as pressões isomórficas na adoção e uso de artefatos da Contabilidade Gerencial e se ela é percebida de forma diferenciada pelos diferentes atores na organização.

Uma contribuição deste trabalho é a evidenciação, por meio da análise multivariada, das pressões isomórficas que agem nas organizações, e como elas são percebidas diferentemente pelos diversos atores organizacionais, fato que pode auxiliar as corporações a melhor compreender situações semelhantes em seus distintos contextos empresariais.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Isomorfismo

No entendimento de Meyer e Rowan (1977), as organizações formais podem ser entendidas como subsistemas coordenados, com atividades controladas, que surgem em decorrência do trabalho desenvolvido por meio de complexas redes de contatos e de suas relações técnicas e limites de trocas. Dentro desse contexto, as profissões, a política e os programas são criados de forma racional, com o intuito de produzirem produtos ou serviços. Para esses autores, as organizações que incorporam novas práticas o fazem por acreditarem que elas auxiliarão na produção de produtos ou serviços. Também creem que as empresas que assim agem aumentam a sua legitimidade, mesmo que os resultados dessas decisões não sejam observados imediatamente.

Os autores consideram que, nessas organizações, técnicas, políticas e programas institucionalizados agem como mitos poderosos que são adotados cerimonialmente, mesmo

que haja conflitos sobre os critérios de eficiência adotados na escolha. Para eles, exemplos de estruturas formais são: escritórios, departamentos, programas, políticas etc., sendo que essas estruturas são impregnadas profundamente de diversos elementos que refletem entendimentos difundidos da realidade social. Muitos deles são reforçados por: opinião pública, influência advinda da visão de importantes líderes, conhecimento legitimado de importantes instituições, prestígio social e leis. Dessa forma, os elementos da estrutura formal sofrem o impacto do poder institucional que funciona como um conjunto de mitos que interliga diversas empresas.

Observam-se, assim, duas propriedades principais que podem ser associadas às estruturas organizacionais. Na primeira, estruturas formais são entendidas como prescrições racionais para atender vários propósitos. Na segunda, estruturas formais são entendidas como mitos altamente institucionalizados. Para Meyer e Rowan (1977), o impacto que essas estruturas formais têm sob a organização é enorme. Elas participam na construção de regras, definem situações, especificam meios, habilitam os participantes e, ao mesmo tempo, requerem que eles se organizem ao longo de linhas prescritas, estabeleçam novas atividades, criem novas profissões, novas técnicas e organizações que sejam incorporados aos pacotes de códigos antigos. Tais estruturas formais surgem em dois contextos: a) uma demanda local, motivada pela necessidade do aumento de eficiência e da busca de uma vantagem competitiva que encoraje o desenvolvimento dessas estruturas; b) a partir da percepção do ganho de legitimidade que seja auferido pela aceitação da introdução na organização de estruturas racionalizadas criadas a partir de um contexto altamente institucionalizado por lideranças de elites que se comunicam com as organizações por meio de redes de conectividade advindas de sua relação social (MEYER; ROWAN, 1977).

Para Zucker (1977), o processo que faz com que um novo elemento institucional seja incorporado por uma organização é chamado de institucionalização. O processo de institucionalização é definido “como uma variável, com graus diferentes de institucionalização que alteram a persistência cultural que pode ser esperada” (ZUCKER, 1977, p. 726). Tolbert e Zucker (1999, p. 203) entendem que é necessário um esforço considerável para a criação de uma nova estrutura. A Figura 1 representa a visão sumarizada das autoras sobre as forças causais críticas inerentes ao processo de institucionalização.

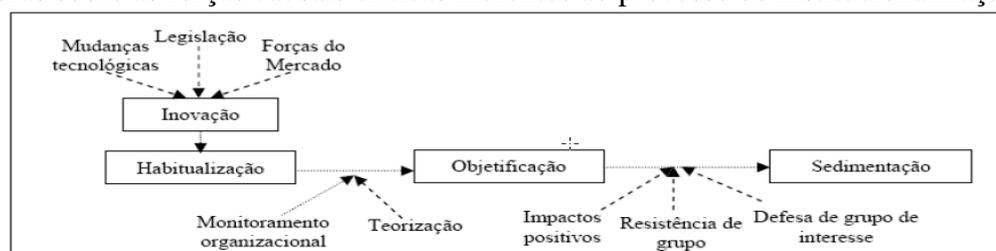


Figura 1: Processos inerentes à institucionalização e forças causais críticas.

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

Para o entendimento do diagrama que é apresentado na Figura 1, faz-se necessário observar que em seu extremo à montante encontram-se os fatores externos à organização, tais como mudanças tecnológicas, legislação e forças de mercado e, à jusante, a sedimentação. Entre esses dois extremos acontece o processo de institucionalização, de montante a jusante. Interpretando a figura, pode-se entender que a busca pelas inovações pode ser causada por competição, poder político e busca de legitimidade institucional. Essas inovações introduzem na organização um processo de mudanças que, por sua vez, contribui para a formação de novos hábitos (equivalente ao processo de habitualização), que podem se materializar em novos objetos institucionais (equivalente ao processo de objetificação). Tais objetos, com seu uso contínuo, são sedimentados (equivalente ao processo de sedimentação) na organização. Para cada uma das fases processuais descritas anteriormente, Tolbert e Zucker (1999)

associam uma fase ou estágio do processo de institucionalização, a saber: pré-institucionalização, semi-institucionalização e total institucionalização, respectivamente.

Para Tolbert e Zucker (1999), a total institucionalização se dá pela continuidade do uso e pela manutenção do novo elemento institucional. Considera-se que um elemento institucionalizado aconteceu se, ao longo de gerações sucessivas de membros nas organizações, ele continua a ser utilizado. 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 atores interessados em outras estruturas se oponham consistentemente à existente ou dela explorem suas desvantagens.

O fato interessante que decorre da competição que motiva toda essa mudança é que ela contribui para que as organizações se tornem cada vez mais parecidas umas com as outras. Isso é surpreendente, pois empresas inicialmente diferentes em origem, história e propósitos, podem tornar-se tão parecidas, mesmo que com estratégias individuais distintas. À medida que um novo campo surge, forças poderosas passam a atuar no sentido da homogeneização (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Para DiMaggio e Powell (1983), o conceito que melhor captura o processo de homogeneização é o isomorfismo. Eles citam Hawley (1968), que define isomorfismo como o processo que leva uma população a assemelhar-se à outra que se encontra nas mesmas condições ambientais. Também identificaram três mecanismos mediante os quais a mudança isomórfica institucional ocorre, chamados: Isomorfismo Coercivo, Isomorfismo Mimético e Isomorfismo Normativo.

O Isomorfismo Coercivo resultaria de uma somatória de pressões formais e informais exercidas de umas organizações sobre outras, sendo o contexto entre elas de dependência, preponderantemente daquela que é submetida por aquela que submete. As pressões podem ser exercidas não de forma explícita, por meio do estabelecimento de expectativas que podem ser classificadas em: culturais, decorrentes de persuasão ou mesmo decorrentes da formação de coalizões. Elas também podem ser explícitas, tais como aquelas exercidas por meio da força dos governos, seja por seus projetos e/ou por suas leis.

Para DiMaggio e Powell (1983), a incerteza também pode apresentar-se como uma poderosa força que encoraja a imitação. Dentro dessa ótica, o Isomorfismo Mimético não surge de uma autoridade coercitiva, ao contrário, surge da incerteza. Nesse sentido, os autores entendem que, quando uma organização se depara com problemas resultantes de causas ambíguas, ou mesmo não tem o claro entendimento das causas que motivam os problemas nos quais está envolvida, ela parte à procura de soluções que possam ser copiadas. Pode-se considerar que, ao fazerem isso, as organizações buscam identificar outras empresas mais velhas e/ou bem sucedidas, das quais existam evidências de sucesso legitimado. Ao procederem dessa forma, elas buscam aumentar sua legitimidade e a de seus colaboradores dentro do campo em que atuam. Dentro desse contexto, identificar soluções que possam ser copiadas, com pequeno custo, pode ser considerado um comportamento mimético na economia da ação humana (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Por fim, o Isomorfismo Normativo na visão dos autores surge, primariamente, da profissionalização. As profissões agem no sentido de estabelecer processos para definir condições e métodos dos trabalhos que são realizados. Servem para estabelecer e controlar a base cognitiva e a legitimação das autonomias ocupacionais para as quais se destinam. Como um dos resultados da ação das profissões, pode-se observar que, apesar de existirem organizações de diferentes tipos, os profissionais que nelas atuam exibem muita similaridade com suas contrapartes em outras empresas. Além disso, os profissionais criam profissões por

meio do Estado, das universidades ou da iniciativa privada. As universidades colaboram especialmente mediante a realização de processos de treinamento que vão, dessa forma, caracterizando determinadas profissões. Tais profissões, por sua vez, vão criando regras normativas que passam a definir o comportamento organizacional e pessoal dos profissionais a elas ligados. Esse mecanismo leva à criação de um grupo de indivíduos intercambiável com posições similares em diferentes organizações que podem levar à anulação de variações originais e com isso mudar a forma do comportamento organizacional (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

2.2. *Balanced Scorecard*

Kaplan e Norton (1997) formularam as bases do BSC considerando-o um sistema de monitoramento e de gestão da estratégia. Eles apresentam a ferramenta como um instrumento que possibilita, por meio de seu uso, a evolução de um sistema de gestão baseado em modelos financeiros, atrelados ao conceito contábil de transações, consistindo em um novo modelo não limitado às medidas financeiras.

O BSC foi criado a partir do conceito de segregação de informações em uma estrutura composta de quatro perspectivas: financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento. Essas quatro perspectivas são integradas mediante uma relação de causa e efeito das variáveis que são por elas comunicadas, por meio das quais se pretende traduzir a visão e a estratégia da organização utilizando um conjunto concreto de ações.

Kaplan e Norton (2001), com o monitoramento das organizações que vinham utilizando o BSC com sucesso e observando as práticas que elas adotavam, identificaram e isolaram tais práticas e as apresentaram como sendo aquelas que favorecem a mudança nas organizações, possibilitando que elas melhorem seu desempenho. Essas práticas, uma vez categorizadas, foram levadas ao nível de princípios e são apresentadas por esses autores como sendo os cinco princípios gerenciais necessários para tornar uma organização orientada para a estratégia. São eles: a) traduzir a estratégia em termos operacionais; b) alinhar a organização à estratégia; c) transformar a estratégia em tarefa de todos; d) converter a estratégia em processo contínuo; e e) mobilizar a mudança por meio da liderança executiva.

O processo de gestão para a execução da estratégia analisado por Kaplan (2010) contempla diversas atividades que são executadas “fora” do BSC, ou seja, que antecedem ou sucedem a sua utilização. É importante salientar que o BSC deve ser entendido como um elemento integrante do processo de gestão da estratégia, e que tem importante papel dentro desse contexto, porém ele não se caracteriza como o centro da estratégia.

O BSC pode ser entendido como um tradutor das diretrizes e objetivos estratégicos de natureza notadamente qualitativa para uma natureza quantitativa, necessária para a operacionalização da estratégia por meio de ações táticas. Tais ações são delineadas com o auxílio do BSC, que ajuda a organização na identificação de planos, programas e projetos e, dessa forma, contribui para que as organizações consigam implementar suas estratégias, dadas as características da empresa e do ambiente no qual ela se encontra inserida.

De acordo com Catelli (2001, p. 32), o principal objetivo da organização é realizar sua missão. O BSC integrado com os demais instrumentos que fazem parte do processo de gestão da estratégia contribui para que isso aconteça.

Kaplan e Norton (2005) observaram que as organizações que conseguiram implementar o conjunto de ações decorrentes da gestão da estratégia atingiram inovações usando o BSC como integrador do processo de gerenciamento da estratégia; e tinham desenvolvido, ao nível da corporação, uma nova unidade organizacional interna denominada de Escritório de Gerenciamento da Estratégia (*Office of Strategy Management – OSM*). Asseveraram ainda que, sem a existência desse organismo, seria muito difícil alinhar ações estratégicas de diversas unidades de negócios aos seus planos departamentais. As distorções decorrentes da ausência desse organismo nas organizações teriam como consequências, por

exemplo, o desalinhamento da estratégia ao orçamento, principalmente em empresas que trabalham com orçamento empresarial como principal ferramenta de gestão, e a falta de agenda da alta administração para discussões da estratégia.

Conforme pesquisa em organizações brasileiras, realizada por Frezatti, Relvas e Junqueira (2010), observou-se que a utilização do BSC pelas organizações requer um conjunto expressivo de atributos da Contabilidade Gerencial, principalmente os associados a informações financeiras voltadas para a análise de desempenho e aquelas destinadas ao escopo futuro. Pode-se considerar que as organizações que são capazes de se utilizar de instrumentos de gestão com esses atributos atingiram sua maturidade relativamente aos aspectos de gestão (FREZATTI et al., 2010).

Diante da complexidade para implementação e uso do BSC, e da consequente implementação dos planos e projetos decorrentes dele, observa-se uma grande lacuna nas pesquisas realizadas, pois elas pouco evidenciam o papel da gestão de projetos como meio de viabilizar tais ações. Na revisão teórica efetuada neste trabalho, constatou-se nas publicações de pesquisas produzidas por Kaplan e Norton, poucas evidências de que esses autores indiquem abordagens metodológicas para a gestão de programas e projetos. Planos e programas são tópicos referenciados frequentemente em suas obras, porém, não lhes é dado tratamento específico.

Apesar de toda a densidade conceitual relacionada ao BSC, existem diversos trabalhos que apresentam críticas sobre a sua funcionalidade. No Quadro 1 são apresentadas as principais realizadas.

Autor(es)	Críticas
Frezatti, Relvas e Junqueira (2010)	a) identificação de requisitos e condições estruturais preliminares ao uso do BSC que podem diminuir seu risco de insucesso, bem como podem facilitar a sua implementação.
Kong (2010)	a) estrutura do BSC proposta por Kaplan e Norton (2004) não atende às necessidades das empresas estudadas. b) o modelo não considera aspectos importantes da estratégia de empresas sem fins lucrativos como dimensão social, elementos de recursos humanos, aspectos políticos e a distinta natureza de competição e colaboração no serviço não lucrativo.
Silva, Santos e Prochnik (2008)	a) problemas para garantir o alinhamento estratégico de todos os painéis construídos e das equipes envolvidas; b) dúvidas e dificuldades para escolher o número de objetivos e indicadores adequado por painel estratégico; c) dificuldades para refletir a estratégia por meio dos indicadores; d) problemas para efetuar os desdobramentos de cima para baixo; e) dificuldade em integrar os 86 painéis de desempenho integrados; f) dificuldade ou mesmo impossibilidade de quantificar as relações de causa e efeito; g) dificuldade em compatibilizar a utilização do BSC com a maior participação dos funcionários.
Hispanhol e Rodrigues (2006)	a) dificuldade para a seleção dos indicadores de desempenho alinhados a estratégias e fatores críticos; b) falta de comprometimento dos colaboradores com a avaliação de desempenho; c) problemas de interesses da agenda da alta administração e d) pressão por resultados de curto prazo dificultando a consolidação do modelo.
Paranjape, Rossiter e Pantano (2006)	a) problemas para selecionar, desenvolver e implantar as medidas na prática; b) problemas para manter as medidas relevantes para as mudanças organizacionais e c) não existem evidências concretas de melhoria de desempenho pelo uso de BSC.
Atkinson (2006)	a) importância da comunicação clara e da definição do papel da média gerência como elementos centrais da viabilização da integração do BSC; b) a importância do estabelecimento de um sistema efetivo de controle e gestão da estratégia no qual o BSC faça parte; c) a efetiva integração entre o BSC e a gestão estratégica permanece como inibidor da implementação da estratégia; d) o BSC não suprime a necessidade da integração entre o planejamento estratégico e o orçamento.
Marr e Adams (2004)	Descrevem o conceito de ativo intangível utilizado no BSC como falho e inconsistente.
Kronmeyer Filho, Kliemann Neto e Ribeiro (2004)	a) Insucesso no processo de desdobramento e implementação das estratégias; b) O papel da liderança foi identificado como fundamental e onde não existia, o BSC não se consolidou.
Basso e Pace (2003)	Quando olhado de forma científica, não há como comprovar as causalidade das relações de causa e efeito propostas por Kaplan e Norton.
Ittner, Larcker e Meyer (2003)	a) subjetividade na ponderação das medidas para efeito de bonificação; b) foco no desempenho financeiro; c) ignora as medidas mais preditivas do desempenho futuro da empresa; d) gera conflitos

	entre os gestores na avaliação de desempenho.
Giuntini (2003)	a) dificuldade de se estabelecerem as relações de causa e efeito entre indicadores e iniciativas; b) dificuldades para alinhar o BSC aos orçamentos de curto e longo prazos; c) o BSC precisa de outras ferramentas para atuar em conjunto não se constitui em um sistema de gestão; d) dificuldades em realizar reuniões de aprendizado e crescimento; e) inseguranças em vincular a remuneração variável ao BSC.; f) necessidade de sistemas de informações adicionais para atender ao BSC.; g) falta de aprofundamento dos líderes sobre a teoria do BSC; h) falta de integração entre as gerências (ante uma estrutura de departamentos fortes) dificulta a melhoria dos resultados.
Bourne e Neely (2002)	a) problemas no acesso às informações e aos sistemas de informações das empresas; b) estimativa de horas para implantação inadequada; c) impactos políticos e pessoais gerados pelas medidas; d) falta de comprometimento da alta administração; e) excesso de intervenção da matriz nas controladas em organizações transnacionais.
Malina e Selto (2001)	a) as medidas são imprecisas ou subjetivas; b) a comunicação sobre o BSC é de uma única forma (de cima para baixo) e não participativa e c) <i>benchmarks</i> são inadequados, mas utilizados para avaliação.
Otley (1999)	a) metodologia de implementação detalha pouco sobre como selecionar os indicadores de desempenho; b) existem poucas orientações sobre como construir as relações de causa-efeito, gerando simplificações da realidade; c) o processo de estabelecimento de metas também é pouco detalhado na literatura sobre o assunto e d) os programas de recompensas também não são bem explicados.
Henri (2004)	a) ausência de procedimentos para mapeamento do relacionamento meio-fim; b) negligência a ligação com estrutura de remuneração; c) considera como certa a disponibilidade de sistemas de informações e processos de feedback; d) problemas para definição de metas, e) dimensão de tempo; f) estabelecimento das relações entre as medidas, e g) as interdependências das quatro dimensões não destacam as contribuições de funcionários, fornecedores e a comunidade
Norreklit (2000)	a) dificuldade de estabelecer a efetiva relação de causa-efeito, principalmente para aquelas que possam expressar o aumento do resultado financeiro; b) o BSC é concebido para uma implementação dentro de um modelo hierárquico do tipo top-down, o que pode ser impactado fortemente conforme o relacionamento que se estabelece entre a gestão e os empregados; c) o BSC não se mostra suficientemente dinâmico para as necessidades da gestão no dia a dia

Quadro 1: Críticas ao BSC.

Fonte: Adaptado de Russo et al. (2012).

Observa-se, por meio dessas críticas, que determinados atributos do BSC descritos por Kaplan e Norton (1997, 2001, 2004) não são encontrados em algumas das organizações estudadas. Um entendimento sobre o que leva a esse tipo de ocorrência pode ser feito pela falta de clareza que se atribui a forma como Kaplan e Norton (1997, 2001, 2004) apresentam os objetivos, meios e fins na implementação e uso do BSC, além da abordagem promocional (de marketing) existente em suas obras, o que muitas vezes não contribui para um adequado entendimento do que é um BSC (OTLEY, 1999; NORREKLIT, 2003; RUSSO et al., 2012) e, como consequência, leva à existência inúmeros tipos de BSC com diferentes níveis de utilização de seus atributos.

Por outro lado, se considerar o BSC uma panaceia (TOLBERT; ZUCKER, 1999; DIMAGGIO; POWELL, 1983) causada pela busca de legitimidade pelos gestores das organizações e a farta quantidade a informações sobre experiências com BSC para gestão da estratégia, seja por meio de publicações, treinamentos, consultorias, estudos acadêmicos etc., leva a necessidade de investigar como o fenômeno do isomorfismo ocorre no contexto de adoção e uso do BSC pelas organizações.

3. METODOLOGIA

Neste artigo, a abordagem utilizada é predominantemente quantitativa, visto que busca “(...) organizar, sumarizar, caracterizar e interpretar os dados numéricos coletados.” (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). O artigo também pode ser caracterizado como exploratório-descritivo, por procurar conhecer um campo de estudo ainda pouco explorado e descrever a situação dentro de um ambiente empresarial (GIL, 2002).

Para fins de teste e utilização das técnicas de pesquisa aqui propostas, foi utilizada uma base de dados, oriunda de uma pesquisa anterior mais ampla para, com base nela,

conhecer e analisar os fatores isomórficos que contribuem com a adoção, uso e abandono do BSC em uma grande empresa de saneamento básico.

Segundo Hair et al. (1998), a análise fatorial visa “(...) encontrar um modo de condensar (resumir) a informação contida em diversas variáveis originais em um conjunto menor de novas dimensões compostas ou variáveis estatísticas (fatores) com uma perda mínima de informação”. Dessa forma, a técnica torna possível identificar uma estrutura por meio de um conjunto de dados ou apenas reduzi-los, sem perda da variância.

A análise dos componentes principais produz um novo conjunto de variáveis não correlacionados entre si, gerando os fatores (COOPER; SCHINDLER, 2001). Tais características podem auxiliar o pesquisador na composição de uma nova estrutura de dados que sirva de *input* para outras técnicas, como a análise multivariada de dados e a análise discriminante (HAIR et al., 1998).

Nesta pesquisa, a análise fatorial foi considerada a técnica mais adequada por permitir agrupar as variáveis do questionário em características semelhantes. Os respondentes foram questionados em uma Escala Likert de 1 a 5, em relação aos fatores mencionados no Quadro 2, baseado nas pesquisas elencadas no capítulo 2. As variáveis analisadas referem-se aos princípios do *Balanced Scorecard* e às pressões isomórficas – nesse caso, limitadas ao mimetismo e ao normativismo.

Traduzir a estratégia em termos operacionais.	
Assertivas	Referência Bibliográfica
Q1 – Os objetivos estratégicos constantes das quatro perspectivas do BSC e seus indicadores de desempenho comunicam para toda a organização eficientemente a estratégia da empresa (Missão, Visão, Diretrizes Estratégicas e Valores Éticos).	Kaplan e Norton (2001); Otley (1999); Giuntini (2003); Basso e Pace (2003); Santos e Prochnik (2008); Malina e Selto (2001); Frezatti, Relvas e Junqueira (2010); Besire e Baker (2005) <i>apud</i> Frezatti, Relvas e Junqueira (2010).
Q2 – Pode-se afirmar que o BSC promoveu uma mudança no processo de gestão onde a gestão 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.	
Alinhar a organização à estratégia.	
Q4 – Na empresa os <i>scorecards</i> das UNs subordinam-se aos <i>scorecards</i> da Alta Administração.	Silva, Santos e Prochnik (2008); Giuntini (2003); His-pagnol e Rodrigues (2006); Paranjape, Rossiter e Pan-tano (2006); Otley (1999); Malina e Selto (2001); Kaplan e Norton (1997).
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, do 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.	
Transformar a estratégia em objetivo 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.	Kaplan e Norton (2001); Otley (1999) e Giuntini (2003).
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.	
Converter a estratégia em processo contínuo.	
Q11 – A empresa realiza regularmente reuniões gerenciais de acompanhamento e avaliação da estratégia e a partir delas propaga-se o aprendizado estratégico para toda a organização.	Otley (1999); Malina e Selto (2001); Silva, Santos e Prochnik (2008); Giuntini (2003) e Atkinson (2006).
Q17 – Na empresa os recursos financeiros para os projetos (iniciativas estratégicas do BSC) são garantidos através da integração entre o planejamento e orçamento.	

Q14 – Na empresa existe uma revisão anual dos indicadores, ajustando-os às novas necessidades da estratégia.	
Q18 – Na empresa existe o alinhamento entre as metas financeiras do orçamento e as metas empresariais do BSC.	
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 através do uso do BSC.	Larker e Meyer (2003); Atkinson (2006); Marcovitch e Radosevich (1978); Niebecker, Eager e Kubitz (2008); Guaragna e Castro (2005); Kronmeyer Filho, Kliemann Neto e Ribeiro (2004); Giuntini (2003); Bourne e Neely (2002); Hispagnol e Rodrigues (2006) e Silva, Santos e Prochnik (2008)
Q22 – Na empresa o BSC não sofre nenhum tipo de perda ou descontinuidade com as mudanças de pessoas nos níveis gerenciais e na alta direção.	
Q23 – Na empresa a gestão de projetos é realizada através 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.	
Pressões isomórficas percebidas pelos gestores	
Q26 - As praticas de construção e uso do BSC que são usadas na empresa sofrem mudança sempre que ocorrem mudanças dessas práticas em grandes companhias no mercado.	
Q27 - A empresa possui um conjunto de praticas consolidadas de construção e controle do BSC que se encontram formalizadas em manuais e procedimentos e são utilizadas conforme previsto nos referidos documentos.	DiMaggio e Powell (1983); Abrahamson (1991); Strang e Meyer (1993); Tolbert e Zucker (1999).
Q28 - O modelo teórico desenvolvido no BSC que é usado na empresa atende necessidades específicas da empresa.	
Q29 - O modelo teórico desenvolvido no BSC que é usado na empresa é genérico e atenderia as necessidades de qualquer organização.	

Quadro 2: Instrumento de Pesquisa com base nas fontes bibliográficas.

Fonte: Obtido por meio da autorização do acesso à base de dados da pesquisa precedente.

Posterior ao uso da Análise Fatorial, é sugerida a Análise de Homogeneidade (HOMALS), técnica que trata dados categóricos, por meio de procedimentos conhecidos como *Optimal Scaling*, e associa variáveis qualitativas pelos seus níveis e graus de complexidade. O procedimento mostra a relação entre diversas variáveis nominais em duas dimensões sendo, portanto, uma técnica de descrição de dados qualitativos (Fávero et al., 2009).

O objetivo do uso da HOMALS é verificar se a área da qual o respondente é proveniente tem alguma aproximação com o seu grau de concordância ou discordância em relação às pressões isomórficas. No caso, os respondentes foram questionados se participavam da Área Meio (Alta Administração / Diretoria) ou da Área Fim (Unidade de Negócio).

Em relação aos fatores isomórficos, foram realizadas quatro questões buscando evidenciar variáveis da teoria institucional, sendo duas ligadas ao mimetismo e duas ligadas ao normativismo (Quadro 2). As respostas a essas questões foram transformadas em faixas qualitativas de acordo com as guias “Concordo”, “Neutro” e “Discordo”. A associação entre tais características constitui variáveis de natureza qualitativa, o que favorece o uso da técnica de pesquisa proposta.

Os dados que são objeto de teste foram coletados no período de outubro a dezembro de 2010 e tiveram seu uso autorizados, para esta pesquisa específica, sendo que foram obtidos a partir de uma pesquisa maior, para fins de um estudo de caso em uma empresa de saneamento básico. Ao todo, 101 respostas válidas dos gestores da referida empresa estão sendo consideradas para fins de análise.

Na pesquisa original, da qual foi obtido acesso aos dados, partiu-se da premissa de não existência de pressões coercitivas. Dessa forma, o questionário não considera tais pressões na sua composição.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

4.1 Análise Fatorial

Utilizando a base de dados citada no capítulo 3, nota-se que a estatística KMO superior a 0,50 indica que a Análise Fatorial pode ser realizada. No teste de esfericidade de Bartlett, a hipótese nula foi rejeitada, ou seja, pode-se afirmar, para esta amostra, com 95% de confiança e 210 graus de liberdade, que a matriz que está sendo analisada não é a matriz identidade. Dessa forma, sugere-se prosseguir com a Análise Fatorial.

Todas as variáveis apresentaram comunalidade superior a 0,50, o que também indica que elas podem ser mantidas na composição dos fatores. Considerando-se *eigenvalues* superiores a 1, o percentual da variância total explicada é de 65,592% e são sugeridos cinco fatores. O método de rotação utilizado foi o Varimax.

Ainda, é necessário interpretar e nomear os fatores por meio das cargas fatoriais (FÁVERO et al., 2009). Para uma amostra de 100 casos, devem ser consideradas apenas as cargas fatoriais acima de 0,55 (*Ibid.*, p. 246). Assim, a composição dos fatores é: (1) q1, q3, q7, q8 e q28; (2) q5, q17, q18, q20, q22, q27; (3) q10, q11, q12 e q13; (4) q26; e (5) q29. Essa composição poderia ter a nomenclatura apresentada a seguir, conforme discutido no capítulo 2.

Fator 1: Tradução e comunicação da estratégia como processo decorrente de pressões normativas (com autovalor de 8,950). O significado proposto para o Fator 1 deve-se às cargas fatoriais identificadas: q1(0,677), q3 (0,752) e q8 (0,642), que estão associadas ao princípio “traduzir a estratégia em termos operacionais”; enquanto a q7 (0,74) está associada ao princípio “alinhamento da organização à estratégia”, e a q28 (0,655) está associada às motivações normativas para a adoção do BSC na organização estudada. Observa-se que as cargas fatoriais que mais explicam este fator estão associadas com a tradução da estratégia em termos operacionais, ficando o alinhamento da organização à estratégia com menor poder explicativo pelo fator. O fato da assertiva associada ao normativismo fazer parte desse fator evidencia sua correlação com as demais assertivas. Pode-se concluir que o Fator 1 tem capacidade explicativa de 42,6% da variância do modelo. Dessa forma, a tradução da estratégia em termos operacionais, seguido do alinhamento da organização à estratégia, foi um processo que se deu predominantemente pela influência normativa e não mimética. Conforme evidenciado por DiMaggio e Powell (1983), as pressões normativas são decorrentes das ações das consultorias, da universidade, da estruturação dos processos e da profissionalização, características essas que eram fortemente observadas no processo de implementação e uso do BSC na organização estudada.

Fator 2: Conversão da estratégia em processo contínuo e mobilização da mudança por meio da liderança executiva como processo decorrente de pressões normativas (com autovalor de 1,434). O significado proposto para o Fator 2 deve-se às cargas fatoriais identificadas: q17 (0,667) e q18 (0,771) estão associadas ao princípio “Converter a estratégia em processo contínuo”, enquanto q20 (0,562) e q22 (0,611) estão associadas ao princípio “Mobilizar a mudança por meio da liderança executiva”, e a q27 (0,564) está associada às motivações normativas para a adoção do BSC na organização estudada. Por fim, volta a aparecer também nesse fator um reflexo do princípio “Alinhamento da organização à estratégia” por meio da q5 (0,68). Observa-se que as cargas fatoriais que mais explicam esse fator estão associadas com a conversão da estratégia em processo contínuo, seguidas das observadas na mobilização da mudança por meio da liderança executiva. Por fim, também está presente a tradução da estratégia em termos operacionais, em menor intensidade que as demais, todas associadas com a existência do normativismo.

Fator 3: Transformação da estratégia em objetivo de todos como fator desassociado de pressões isomórficas (com autovalor de 1,217). O significado proposto para o Fator 3 deve-se às cargas fatoriais identificadas: q10 (0,772), q12 (0,806) e q13 (0,629), associadas ao

princípio “Transformar a estratégia em objetivo de todos”; enquanto q11 (0,731) está associada ao princípio “converter a estratégia em processo contínuo”, porém, com uma intensidade muito menor que as cargas fatoriais que estão associadas com o outro princípio. Observa-se que nesse fator não existe correlação com nenhuma força isomórfica, sugerindo que essas atividades não estão associadas a essas pressões, ou seja, a organização desenvolveu algumas características particulares em seu “modelo BSC” e que não são observadas nas propostas de Kaplan e Norton (1997, 2001, 2004).

Fatores 4 e 5: Pressões miméticas desassociadas do BSC (com autovalores de 1,112 e 1,062, respectivamente). O significado para esses fatores decorrem de que ambos estão associados exclusivamente às questões q26 (0,631) e q29 (0,841), que são assertivas relacionadas às pressões miméticas. Observa-se, por meio desses fatores, que tais pressões não estão correlacionadas com os demais princípios do BSC, evidenciando que o BSC, na organização estudada, apesar da presença de pressões miméticas, não teve sua implementação influenciada por elas, ou seja, o ímpeto para difusão do BSC na organização foi mais normativo do que função de imitação, conforme abordam Tobert e Zucker (1999, p. 211), e não foram observados os mecanismos de isomorfismo apresentados DiMaggio e Powell (1983).

4.2 Análise de Homogeneidade (HOMALS)

A primeira análise é referente às áreas da empresa em relação ao fator isomórfico relacionado à Teoria Institucional, Mimetismo. A análise dos *eigenvalues* mostra a variação total explicada em cada dimensão. A dimensão 1 explica 49,1% e a 2 explica 42,3%. A análise das medidas de discriminação informam sobre as variáveis mais importantes em cada dimensão, sendo que nas duas predomina a variável q26. Pelo mapa perceptual (Figura 2), nota-se a formação de duas possíveis associações. A percepção dos gestores da área fim indica um grau de concordância em relação à pressão exercida por fatores miméticos na instituição estudada. Por outro lado, a percepção dos gestores da Área Meio indica um grau de discordância em relação a esses fatores.

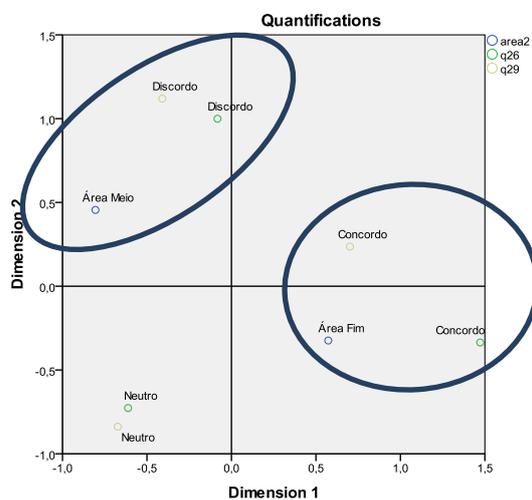


Figura 2: Mapa Perceptual relacionado ao Mimetismo.

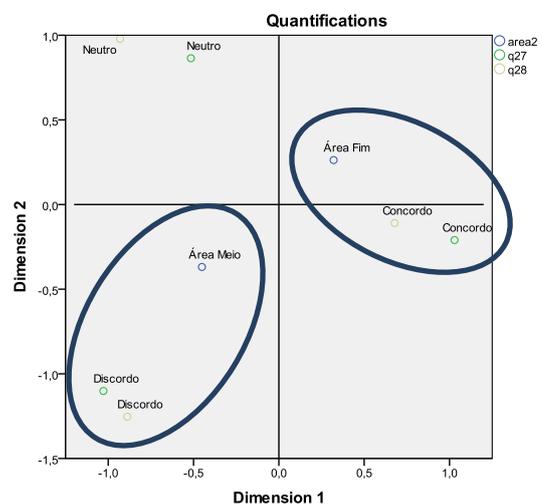


Figura 3: Mapa Perceptual relacionado ao Normativismo.

A segunda análise é referente às áreas da empresa em relação ao fator isomórfico relacionado à Teoria Institucional, Normativismo. Pela análise dos *eigenvalues*, a variação total explicada pela dimensão 1 é de 50,9% e a 2 de 39%. A análise das medidas de discriminação mostra que nas duas dimensões predomina a variável q27. Pelo mapa perceptual (Figura 3), nota-se a formação de duas possíveis associações. A percepção dos gestores da área fim indica um grau de concordância em relação à pressão exercida por fatores

normativos na instituição estudada. Por outro lado, a percepção dos gestores da Área Meio indica um grau de discordância em relação a esses fatores.

Observa-se, por meio da análise HOMALS, que as pressões isomórficas foram percebidas pelas áreas fim, tanto as normativas quanto as miméticas, enquanto as áreas meio não as percebem. Isso pode ser explicado pelo fato de que as áreas meio não tinham BSC próprios, valendo-se do BSC corporativo, enquanto as áreas fins o tinham e, dessa forma, sofreram as pressões isomórficas durante os processos de normatização e implementação. Um dado interessante a ser observado, por meio dos fatores, é que apesar dos gestores identificarem a existência de pressão isomórfica na organização, ela não está associada à implementação do BSC, estando esse artefato percebido como decorrente de um processo normativo (TOLBERT; ZUCKER, 1999). E essa customização do BSC pode ser entendida a partir dos críticos das obras de Kaplan e Norton (OTLEY, 1999; NORREKLIT, 2003; RUSSO et al., 2012), onde a falta de densidade conceitual da proposta de implantação do BSC levou a inúmeros tipos e formas de uso desse artefato, e o caso da empresa de saneamento básico representa mais uma dessas experiências com baixo nível de isomorfismo.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo principal dessa pesquisa foi conhecer os fatores que melhor explicam a associação entre as pressões isomórficas na adoção e uso do BSC, numa empresa de saneamento básico brasileira, com os princípios propostos por Kaplan e Norton (2001). Foram identificados 5 fatores que explicam a associação entre o uso do BSC e as pressões isomórficas na empresa estudada. Tais fatores evidenciam que o BSC daquela organização sofreu pressões, eminentemente de ordem normativa, apesar de os gestores da organização identificarem a presença de pressões isomórficas na organização, mas não as associarem com a implementação e uso do BSC. Importante observar que parte das atividades realizadas com o BSC não estão associadas com nenhum tipo de pressão isomórfica, talvez porque façam parte de rotinas advindas de outros programas e projetos que se encontram institucionalizados.

Atendendo ao objetivo secundário, de identificar na NIS elementos que possibilitem a ampliação do conhecimento sobre quais são e como atuam as pressões isomórficas na adoção e uso de artefatos da Contabilidade Gerencial e se ela é percebida de forma diferenciada pelos diferentes atores na organização, observou-se que elas são percebidas diferentemente pelos diversos atores. Os gestores das áreas fim identificam ambos os tipos de pressões (normativas e miméticas), enquanto os da área meio não identificam nenhuma das duas. Isso pode ser explicado pelo fato de que as áreas meio não tinham BSC específicos, valendo-se do BSC corporativo, enquanto as áreas fim tinham BSC desdobrados do BSC corporativo, e em sua implementação sofreram pressões normativas e miméticas.

Em resposta ao problema de pesquisa, os fatores que explicam no caso estudado a associação das pressões isomórficas, relacionados com a adoção e uso do BSC, e os princípios do BSC propostos por Kaplan e Norton (2001) são: tradução e comunicação da estratégia como processo decorrente de pressões normativas; e conversão da estratégia em processo contínuo e mobilização da mudança por meio da liderança executiva como processo decorrente de pressões normativas.

REFERÊNCIAS

ATKINSON, H. Strategy implementation: a role for the balanced scorecard? *Management Decision*, v. 44, n. 10, 2006.

BAIN & COMPANY. *Top ten tools 2009*. Recuperado em 8 agosto de <http://www.bain.com>, 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, jan-jun. Recuperado em 25 janeiro de 2010 de [http://www16.fgv.br/rae/eletronica/index.cfm?FuseAction=Artigo&ID=1363&Secao=CONT R%20GER&Volume=2&Número=1&Ano=2003](http://www16.fgv.br/rae/eletronica/index.cfm?FuseAction=Artigo&ID=1363&Secao=CONT%20GER&Volume=2&Número=1&Ano=2003).

Borne, M.; Neely, A. The success and failure of performance measurement initiatives: perceptions of participating managers. **International Journal of Operation & Production Management**, Bradford, v. 22, n. 11, p. 1288 – 1310, 2002.

CATELLI, A. Introdução. In: **Controladoria: uma abordagem da Estão Econômica – GECON**. Catelli, A. (Org.). 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. São Paulo: Bookman, 2001.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, 1983, 147-160.

FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P.; SILVA, F. L.; CHAN, B. L. **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FREZATTI, F.; RELVAS, T. R. S.; JUNQUEIRA, E. BSC e a estrutura de atributos da Contabilidade Gerencial: uma análise no ambiente brasileiro. **RAE**, v. 50, n. 2, 2010, 187-198.

FREZATTI, F.; RELVAS, T. R. S.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. R.; BIDO, D. Perfil de planejamento e ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras. **Revista de Administração**, v. 45, n. 4, 2010, 383-399, out-nov-dez.

GEUSER, F.; MOORAJ, S.; DANIEL, O. Does the balanced Scorecard add value? Empirical evidence on its effect on performance. **European Accounting Review**, v. 18, n. 1, 2009, 93–122.

GIUNTINI, N. **Contribuição ao estudo de utilidade do Balanced Scorecard**: um estudo de caso de uma empresa siderúrgica e metalúrgica operando no Brasil, 2003. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – FECAP, São Paulo.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

GUARAGNA, E. V. C.; CASTRO, R. Estudo de caso COPESUL: a evolução de um processo de planejamento do negócio para um processo de gestão da estratégia. In: Coutinho, A.R.; Kallás, D. (Org.). **Gestão estratégica: Experiências e lições de empresas brasileiras**. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

HAIR, J. F.; TATHAM, R. L.; ANDERSON, R. E.; BLACK, W. **Análise Multivariada de dados**. São Paulo: Bookman, 1998.

Hawley, A. (1968), Human acology. **International Encyclopedia of Social Sciences**. New York. Macmillan. P. 328-337

HENRI, J. Performance measurement and organizational effectiveness: bridging the gap. *Managerial Finance*, 6, 2004. Recuperado em 09 novembro, 2011 de <http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=865934&show=abstract>.

HISPAGNOL, G. M.; RODRIGUES, A. L. **Implantação do BSC em operações brasileiras: estamos prontos?** Anais do Simpósio de Administração de Produção, Logística e Operações Internacionais – SIMPOI, 2006, São Paulo, FGV-EAESP.

ITTNER, C.; LARCKER, D.; MEYER, M. Subjectivity and weighting of performance measures: evidence from a balanced scorecard. *The Accounting Review*, v. 3, n. 78, 2003, 725-758.

KALLÁS, D. **Balanced scorecard: aplicação e impactos: um estudo com jogos de empresas**, 2003. Dissertação (Mestre em Administração) - Programa de Pós-Graduação em Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação. Balanced scorecard.** (10a. 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.** (8a. ed.) Rio de Janeiro: Campus, 2004.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Creating the office of strategy management.** Boston: Harvard Business School, 2005. (*Working Paper* – 05-71).

KAPLAN, R. S. **Conceptual Foundations of Balanced Scorecard.** Boston: Harvard Business School, 2010. (*Working Paper* – 10-74).

KONG, E. Analyzing BSC and IC's usefulness in nonprofit organizations. *Journal of Intellectual Capital*, v. 11, n. 3, 2010.

KRONMEYER FILHO, O. R.; KLIEMANN NETO, F. J.; RIBEIRO, J. L. D. (2004). **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.

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, 2001, 47-90.

MARR, B; ADAMS, C. The balanced Scorecard and intangible assets: similar ideas, unaligned concepts. *Measuring Business Excellence*, v. 8, n. 3, 2004, 18-27.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica par ciências sociais aplicadas.** São Paulo: Atlas, 2009.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. *Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony*. In Powell, W. W.; DiMaggio, P. (Org.) *The new institutionalism in Organizational Analysis* (p. 41-62). Chicago: The University of Chicago Press, 1977.

NORREKLIT, H. The balance on the balanced scorecard: a critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*, 11, 2000, 65-88.

NORREKLIT, H. The Balanced Scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the Balanced Scorecard. *Accounting, Organizations and Society*, 2, 2003, 591-619.

OTLEY, D. Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, v. 10, n. 4, 1999, december, 363-382.

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, 2006, 4-14.

PARISI, C. Planejamento e Controle. In: **Contabilidade Gerencial**. Parisi, C.; Megliorini, E. São Paulo: Atlas, 2010.

ROWAN, B. Organizational structure and the institutional environment: the case of public schools. *Administrative Science Quarterly*, v. 27, n. 2, 1982, 259-279, jun.

RUSSO, P. T. et al. **Evidências de elementos de institucionalização do Balanced Scorecard na obra "A estratégia em ação"**: um olhar baseado na teoria institucional. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, v. 23, n. 58, 2012, 7-18.

SCOTT, W. R. *Institutions and organizations*. (2nd ed.) Thousand Oaks, Calif.: Sage Pub, 2001.

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: 8/11/ 2009.

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, v.1. São Paulo: AtlasZucker. L. G. The role of institutionalization in cultural persistence. *American Sociological Review*, 1999, 42(5), 726-743.

Zucker. L. G. The role of institutionalization in cultural persistence. *American Sociological Review*, Albany, v. 42, n.5, p. 726-743, 1977