



## **REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL**

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

**ISSN 2176-9036**

**Vol. 8. n. 1, jan./jun. 2016**

Sítios: <http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente>

<http://ccsa.ufrn.br/ojs/index.php?journal=contabil>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 13.10.2014. Revisado por pares em: 13.04.2015. Reformulado em: 26.08.2015. Avaliado pelo sistema double blind review.

### **INSTITUCIONALIZAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD*: O CASO DE UMA ORGANIZAÇÃO BRASILEIRA**

### **INSTITUTIONALIZATION OF THE BALANCED SCORECARD: THE CASE OF A BRAZILIAN ORGANIZATION**

### **INSTITUCIONALIZACIÓN DEL CUADRO DE MANDO INTEGRAL: EL CASO DE UNA ORGANIZACIÓN BRASILEÑA**

#### **Autores**

##### **Veronica Eberle de Almeida**

Doutoranda em Administração pela Universidade Positivo (UP). Mestre em Contabilidade e Especialista em Contabilidade e Finanças pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Bacharel em Administração pela Universidade Positivo. Rua Pedro Viriato Parigot de Souza, 4554 – Curitiba/PR. Brasil. Telefone: (41) 9677-7111.  
E-mail: [veronica.eberle@gmail.com](mailto:veronica.eberle@gmail.com)

##### **Romualdo Douglas Colauto**

Pós-Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo. Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina. Professor e coordenador do PPG – Mestrado e Doutorado em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná. Av. Prefeito Lothário Meissner, nº 632, Jardim Botânico – Curitiba/PR - Brasil.  
Telefone: (41) 3360-4411.  
E-mail: [rdcolauto@ufpr.br](mailto:rdcolauto@ufpr.br)

##### **Mayla Cristina Costa**

Doutora em Administração pela Universidade Positivo. Pesquisadora do Instituto Brasileiro de Estudos e Pesquisas Sociais IBEPES. Professora Adjunta do Curso de Contabilidade da Universidade Federal do Paraná. Professora da área de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Paraná. Av. Prefeito Lothário Meissner, nº 632, Jardim Botânico – Curitiba/PR - Brasil. Telefone: (41) 3360-4411.  
E-mail: [mayla.c.costa@gmail.com](mailto:mayla.c.costa@gmail.com)

**[Trabalho apresentado no XV Congresso Latino-Iberoamericano de Gestão de Tecnologia, realizado em Porto/Portugal nos dias 27 a 31 de Outubro de 2013]**

## RESUMO

As organizações se veem cada vez mais obrigadas a inovar na utilização de ferramentas gerenciais para subsidiar o processo de tomada de decisão, a fim de criar vantagem competitiva diante de seus concorrentes. Neste contexto, o *Balanced Scorecard* é visto como uma ferramenta de avaliação do desempenho empresarial que extrapola aos indicadores contábeis e financeiros e ajuda a melhorar a gestão e o acompanhamento dos resultados da organização, pois tem como foco o planejamento estratégico e o desempenho organizacional. O presente trabalho tem como objetivo apresentar o processo de planejamento e desenvolvimento do BSC, bem como verificar se esta ferramenta gerencial encontra-se institucionalizada em uma organização do setor elétrico da região sul do Brasil. O estudo foi conduzido sob a estratégia de um estudo de caso e utilizou-se de dados levantados por meio de análise documental e entrevistas. Não foram verificados elementos suficientes para afirmar que a ferramenta se encontra institucionalizada, mas sim que esta encontra-se internalizada passando ainda por um período de adoção, mesmo que a decisão pela implantação tenha ocorrido em um momento de mudança do ambiente em que a organização estava inserida.

**Palavras-chave:** *Balanced Scorecard*. Institucionalização. Teoria Institucional.

## ABSTRACT

Organizations find themselves increasingly forced to innovate in the use of management tools to support the decision-making process in order to create a competitive advantage over your competitors. In this context, the Balanced Scorecard is seen as an assessment tool of corporate performance that goes beyond the accounting and financial indicators and helps to improve the management and monitoring of the organization's results, it focuses on strategic planning and organizational performance. This study aims to present the process of planning and BSC development and verify that this management tool is institutionalized in an organization of the electricity sector of southern Brazil. The study was conducted under the strategy of a case study and used data collected through documentary analysis and interviews. Not been checked enough elements to say that the tool is institutionalized, but this is internalized going further by an adoption period, even if the decision for the implementation occurred at a time of environmental change in the organization was inserted.

**Keywords:** BalancedScorecard. Institutionalization. Institutional Theory.

## RESUMEN

Organizaciones encuentran cada vez más obligados a innovar en el uso de herramientas de gestión para apoyar el proceso de toma de decisiones con el fin de crear una ventaja competitiva sobre sus competidores. En este contexto, el Balanced Scorecard es visto como una herramienta de evaluación del desempeño empresarial que va más allá de la contabilidad y los indicadores financieros y ayuda a mejorar la gestión y el seguimiento de los resultados de la organización, se centra en la planificación estratégica y el desempeño organizacional. Este estudio tiene como objetivo presentar el proceso de planificación y BSC desarrollo y verificar que esta herramienta de gestión se institucionaliza en una organización del sector eléctrico en el sur de Brasil. El estudio se llevó a cabo bajo la estrategia de un estudio de caso y los datos recogidos a través del análisis documental y entrevistas utilizado. No han comprobado los elementos suficientes para decir que la herramienta está institucionalizada, pero esto se internaliza va más por un período de adopción, incluso si la decisión de la ejecución se produjo en un momento de cambio ambiental en la organización era insertado.

Palabras clave: Cuadro de Mando Integral. Institucionalización. Teoría Institucional.

## 1 INTRODUÇÃO

No dinâmico e competitivo ambiente em que as organizações estão inseridas, a concorrência tem assumido escalas cada vez maiores, o que faz com que estas organizações adotem posturas agressivas, aliadas à necessidade de ágil e eficiente processo de gerenciamento e tomada de decisões. Estas organizações se veem obrigadas a aperfeiçoar seus processos de gestão, além de inovarem por meio da busca de novas ideias, ferramentas e métodos. Desta forma, certa influência é exercida sobre o comportamento de gestores que procuram por novos métodos de trabalho e por estratégias internas de utilização de instrumentos gerenciais nos diversos níveis de usuários, as quais impactam na coordenação e no desenvolvimento das organizações, sobretudo em suas estruturas formais para adequação do ambiente de transição e busca da legitimidade institucional.

Drucker (2002) afirma que uma empresa baseada na informação requer determinada estrutura ao redor das metas que definam, de maneira clara, as expectativas e objetivos da organização, em virtude da necessidade de atuação sistêmica e global por parte da empresa que cresce continuamente. Andrews (1971) estabelece a estratégia corporativa como uma ideia unificadora das áreas funcionais as quais relacionam suas atividades com o ambiente externo.

A necessidade de informação para o planejamento e tomada de decisão incorre no ordenamento dos dados produzidos pela organização. O sistema de administração adotado por uma organização é considerado ingrediente crucial de sua capacidade de resposta por determinar o modo pelo qual a administração percebe os desafios ambientais, pois este sistema visa diagnosticar o impacto desses desafios sobre a empresa, além de sugerir e implantar as decisões tomadas pela gerência (ANSOFF; MCDONNELL, 1993). Os instrumentos gerenciais caracterizam-se como técnicas de planejamento e controle gerenciais que envolvem processos de mensuração, acumulação e comunicação de informações sobre aspectos das dimensões de desempenho da organização.

A adoção de instrumentos gerenciais por uma organização é realizada em função da atribuição de legitimidade a estes instrumentos. A legitimidade consiste na “percepção ou pressuposto generalizado de que ações de uma determinada entidade são desejáveis, adequadas e apropriadas num sistema de normas, valores, crenças e definições socialmente construídas” (SUCHMAN, 1995, p. 574).

Tendo em vista que a mensuração dos resultados é primordial para a gestão organizacional uma vez que confere efetividade às metas e objetivos estabelecidos, ela também auxilia no processo decisório quanto a ajustes e medidas que precisam ser tomados (KAPLAN, 2012). Heinrich (2010) afirma que para a melhoria do desempenho e aumento das vantagens competitivas de uma organização é necessário o desenvolvimento de ferramentas gerenciais para subsidiar gestores no processo de tomada de decisão. Diante de necessidades como esta, surgiu na década de 90 o *Balanced Scorecard* (BSC), proposto por Kaplan e Norton (1997) em virtude da crença de que os métodos existentes para avaliação do desempenho empresarial, em geral apoiados nos indicadores contábeis e financeiros, estavam se tornando obsoletos e também pela percepção de que a dependência exclusiva de medidas de desempenho que tinham como base os dados financeiros estava prejudicando a capacidade das organizações em criar valor econômico para seus negócios. Esta ferramenta se mostrou como uma alternativa para melhorar a gestão e o acompanhamento dos resultados da organização, uma vez que se foca no planejamento estratégico e no desempenho, sendo esta uma das abordagens que frequentemente é sugerida para melhorar o desempenho organizacional.

Tolbert e Zucker (1999) afirmam que até a década de 40, as organizações não eram reconhecidas como um fenômeno social distinto, ou seja, as organizações não consistiam no foco de análise dos estudos enquanto organizações, mas sim como aspectos de problemas sociais como desigualdade social, relações intercomunitárias e desvio social. A partir disso foram desenvolvidos estudos sobre a inter-relação dos elementos estruturais, de modo que começavam a ser estabelecidas as bases para pesquisas sobre organizações.

A emergência da perspectiva do institucionalismo organizacional se deu em um contexto marcado por um efervescente debate teórico em torno da consolidação da teoria organizacional, orientado especialmente pela busca de um único paradigma para fundamentá-la (DAVIS; MARQUIS, 2005). Dentro desse debate, três perspectivas eram mais atuantes: a Teoria de Custo de Transação, a Teoria da Dependência de Recursos e a Ecologia Organizacional (SCOTT, 2008). O que há de comum entre essas três perspectivas teóricas é que o ambiente é supostamente dimensionado exclusivamente por uma orientação técnico-mercadológica, ou seja, marcado pela orientação racionalista na qual os atores e as organizações baseiam suas ações.

Diante disso, os proponentes do institucionalismo organizacional questionavam tal orientação técnico-mercadológica enfatizando a natureza simbólica da ação organizacional e da estrutura (GREENWOOD *et al.*, 2008), cuja adoção de práticas racionais estão, muitas vezes, desacopladas das operações internas (MEYER; ROWAN, 1977).

O fenômeno da institucionalização é considerado como um processo cognitivo onde instituições são criadas e transmitidas de maneira contínua (ZUCKER, 1991), de modo que ações são repetidas e assimiladas por integrantes de uma determinada organização (SCOTT; MEYER, 1991) e abrange processos pelos quais estruturas se estabelecem como diretrizes legítimas para o comportamento social a partir de elementos regulativos, normativos e cognitivo-culturais (SCOTT, 2005). O BSC enquanto instrumento gerencial pode ser considerado como uma instituição, a qual foi planejada e implementada a fim de trazer retorno à organização – seja em nível de eficiência (o que implica em retorno financeiro), seja como forma de reconhecimento e legitimidade perante a sociedade – e, a partir disso, pode-se então analisar se a referida ferramenta se encontra institucionalizada junto à organização.

Seguindo esse raciocínio, uma vez demandadas ferramentas que possam mensurar e avaliar a estratégia organizacional, o BSC é indicado (KAPLAN; NORTON, 1997) como um instrumento de longo prazo legitimado por ligar a estratégia a sua operacionalização. Diante disso, o presente estudo tem por objetivo investigar de que maneira ocorreu o processo de planejamento e desenvolvimento do BSC e verificar a institucionalização desta ferramenta na organização em estudo. Para tanto, adotou-se como questão de pesquisa: **Diante do processo de planejamento e desenvolvimento do BSC na organização em estudo, é possível afirmar que a ferramenta se encontra institucionalizada?**

A pesquisa foi realizada em uma organização atuante no setor elétrico e localizada na região sul do Brasil. Utilizou-se como base a vertente da Teoria Institucional denominada Institucionalismo Sociológico. O destaque da Teoria Institucional nos estudos relacionados ao controle gerencial se dá pela abordagem diferenciada que esta proporciona, sobretudo aos estudos relacionados à estabilidade e mudança nos sistemas (BURNS; SCAPENS, 2000).

O Institucionalismo Sociológico, por sua vez, contribui para a gestão das organizações visto que um empreendimento não é resultado simplesmente da ação humana, todavia, resulta também das interações com o contexto cultural e político, além dos processos cognitivos, culturais e simbólicos. Fachin e Mendonça (2003) propõem que o objetivo desta abordagem está na explicação de fenômenos organizacionais por meio do entendimento da maneira (como) e da razão (o porquê) que estruturas e processos organizacionais são legitimados e

quais as consequências deste processo de legitimação nos resultados esperados pelas organizações.

O presente estudo está estruturado da seguinte maneira: seguida desta introdução é apresentado o referencial teórico que aborda o *balanced scorecard* e o institucionalismo sociológico, tópico este finalizado com estudos correlatos. Após apresentam-se os procedimentos metodológicos que nortearam a realização do presente estudo. A seguir apresentam-se os dados coletados e sua respectiva análise, finalizando com as conclusões que encerram o trabalho.

## 2 BSC E INSTITUCIONALISMO SOCIOLÓGICO

O BSC traduz a missão e a estratégia da organização em um conjunto abrangente de medidas de desempenho que é utilizado como base para um sistema de medição e gestão estratégica, tendo como proposta tornar clara, para todos da organização, a visão, missão e estratégia a fim de que saibam o que fazer e perceber de que maneira suas ações impactam no desempenho organizacional (KAPLAN; NORTON, 1997). A diferença entre o BSC e os demais sistemas de avaliação de desempenho está no fato de seus objetivos e medidas derivarem da visão e da estratégia da empresa. Este é um sistema que considera indicadores não somente financeiros, mas também não financeiros oriundos da estratégia da organização, tendo por diferencial a capacidade de comunicar a visão e a estratégia por meio de indicadores que interagem em meio a uma estrutura lógica de causa e efeito.

O BSC foi desenvolvido inicialmente como um sistema de mensuração de desempenho e depois alterado para um sistema de gestão estratégica (KALLÁS, 2003). O BSC consiste, portanto, em uma metodologia que visa à avaliação, medição e otimização do desempenho organizacional por meio de um conjunto de medidas balanceadas de desempenho considerando indicadores tanto financeiros quanto não financeiros. Estas medidas são agrupadas em quatro dimensões: (1) financeira, (2) cliente, (3) processos internos e (4) aprendizado e crescimento.

Alguns modelos adotam somente as medidas financeiras para gerir o desempenho. Banker, Potter e Srinivasan (2000) defendem que as medidas não financeiras são melhores indicadores de desempenho futuro do que as medidas financeiras, pois auxiliam os administradores a focar suas ações nas perspectivas de longo prazo. Entretanto, Veen-Dirks (2010) apresenta que as medidas de desempenho não financeiro facilitam a tomada de decisão enquanto que as medidas de desempenho financeiro podem, relativamente, influenciar a tomada de decisão no contexto da utilização das medidas de desempenho para avaliação e recompensa dos administradores.

Attadia, Canevarolo e Martins (2003) analisam criticamente o BSC tendo por base três fatores: conceitual, estrutural e gerencial. A crítica no nível conceitual está centrada no fato de que o BSC foi concebido a partir de um contexto prescritivo o que o limitou enquanto sistema de gestão de desempenho, pois não considera o empreendedorismo, a influência da cultura, a liderança, o poder etc. Sob o nível estrutural recai a crítica de que são encontradas falhas em sua configuração como perspectivas, balanceamento de medidas de desempenho, relações causa-efeito e mapa estratégico, por exemplo. Já no nível gerencial, a implantação efetiva do BSC esbarra em itens como a tradução da visão (considerando ser uma ferramenta para implantação e não para formulação), o desdobramento vertical e horizontal da estratégia (em seus aspectos comunicativos e de ligação), falta de orientação quanto à integração do BSC ao orçamento etc. No entanto, mesmo com as críticas propostas pelos autores é válido ressaltar que o BSC utiliza medidas balanceadas e integradas para o monitoramento do alcance dos objetivos estratégicos traçados pela organização.

Olve, Roy e Wetter (2001) definem o BSC como elemento de um sistema relacionado com o controle estratégico e resposta às críticas que são dirigidas ao gerenciamento que foca a utilização de medidas estritamente financeiras, uma vez que estas expressam resultados de eventos que já ocorreram e sobre os quais as ações já não surtem efeito. De acordo com Picoli, Abib e Fonseca (2012), o BSC foi considerado apropriado e aceito tanto no ambiente empresarial quanto no ambiente acadêmico, oportunidade em que se pode verificar a união entre teoria e prática. Desde então, pesquisas e publicações inerentes a este tema se estenderam, tendo sido verificadas produções sobre esta metodologia relacionadas às áreas de Administração, Economia e Ciências Contábeis.

Pesquisas revelam que dentre os vários benefícios que o BSC proporciona às organizações, pode-se mencionar que ele faz com que os funcionários passem a compreender melhor as estratégias da empresa (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007), o que cria condições de uma gestão participativa na busca por novas soluções aos problemas. Frezatti *et al.* (2012) afirmam que por meio do BSC, os funcionários podem entender também como a organização está em termos de desempenho e o porquê desse desempenho, assim como o que pode ser realizado para obtenção de melhores resultados.

Guarido Filho e Costa (2012) apresentam diferentes perspectivas que têm despertado o interesse de pesquisadores no campo da Contabilidade, a saber: por um lado, a utilização do institucionalismo econômico como modelo teórico adequado para estudos sobre a prática contábil, visto como mecanismo de articulação dos interesses dos proprietários e/ou acionistas no processo de tomada de decisão objetivando estabilidade ou mudança organizacional (NORTH, 1994); e, no outro extremo, a concepção de que as práticas são também imersas em sistemas simbólicos, em processos de legitimação e relações de poder, em hábitos e rotinas dentre outros aspectos, e não circundadas apenas por uma lógica racional orientada, exclusivamente, de maneira econômica.

Ao considerar o Institucionalismo Sociológico no campo das Ciências Sociais, Zucker (1991) estabelece que a institucionalização é definida como um processo cognitivo onde instituições são criadas e transmitidas de maneira contínua. Para Meyer e Rowan (1977) o condicionamento deste processo de institucionalização à lógica da conformidade, no que se refere às normas socialmente aceitas, se dá pela incorporação de um sistema de conhecimento desenvolvido ao longo da interação social. Tais aspectos constituem os parâmetros para a concepção de realidade e para a ação dos atores sociais. Dessa forma, as organizações planejam suas ações estruturais e estratégicas relacionadas às características do contexto institucional em busca de sua legitimação e aceitação social, o que significa que estas podem aumentar sua probabilidade de sobrevivência no ambiente, independentemente da eficiência imediata de seus procedimentos e práticas.

Scott e Meyer (1991) asseveram que a institucionalização é definida como o processo pelo qual as ações são repetidas e assimiladas por todos os integrantes de uma determinada organização. A institucionalização abrange processos pelos quais estruturas (considerando esquemas, regras, normas e rotinas) se estabelecem como diretrizes legítimas para o comportamento social, partindo de elementos regulativos, normativos e cognitivo-culturais (SCOTT, 2005). Meyer e Rowan (1977) afirmam que a institucionalização não pode ser considerada como algo que possa ser planejado de maneira deliberada, pois envolve processos em que valores sociais – práticas, crenças e obrigações – assumem o *status* de regra tanto no pensamento quanto na ação social.

A institucionalização consiste, então, no processo em que o significado é compartilhado por outros em virtude da repetição de ações, seja por qualquer dos seguintes motivos: existência de regra ou lei que ordene a repetição de ações; influência de valores culturais como normas e tradição, por exemplo; e/ou, observação de alguma característica

alheia à organização e o desejo de possuí-la para antecipar-se, de certa forma, à incerteza (HATCH, 1997). Scott (2008) assevera que a institucionalização de atividades ocorre por meio da repetição dos padrões de comportamento que remetem a significados compartilhados pelos participantes do processo, implicando na conexão a estruturas, normas ou regras culturais mais amplas de modo que seja atribuída validade cognitiva a estes significados.

DiMaggio e Powell (1991) mencionam que a contribuição da perspectiva institucional está na importância atribuída à relação entre a organização e o ambiente – entendidos como entidades culturais – e o caráter limitativo que atribui às abordagens racionais instrumentais. Covaleski *et al.* (1996) afirmam que a base da perspectiva institucional das organizações está na questão da sobrevivência destas, por meio da conformação às normas sociais estabelecidas onde tal aceitação por parte da sociedade possui a mesma importância que os níveis de eficiência produtiva.

A decisão pela adoção do *Balanced Scorecard* por organizações incorre no processo de mudança de suas práticas e ferramentas de controle. Nesse sentido, a Teoria Institucional tem sido utilizada para analisar tais processos de mudança, sobretudo aqueles relacionados a contabilidade gerencial a exemplo das pesquisas desenvolvidas por Oyadomari *et al.* (2008) que analisaram, à luz da Teoria Neo-Institucional, a adoção de artefatos de contabilidade gerencial no ambiente empresarial brasileiro bem como o estudo realizado por Santana, Colauto e Carrieri (2011) que analisaram a forma com que se configuram os instrumentos utilizados na prática de gestão em uma empresa brasileira do setor elétrico, de acordo com os estágios de institucionalização propostos por Tolbert e Zucker (1999). Especificamente sobre a análise da institucionalização do BSC, menciona-se o estudo realizado por Russo (2011), que investigou o fenômeno na empresa Sabesp, maior empresa de saneamento básico brasileira, propondo um modelo de avaliação da institucionalização do BSC pelas organizações. Caminho semelhante adotaram Oliveira *et al.* (2012) ao analisar o processo de institucionalização do BSC no Instituto Nacional do Seguro Social. Internacionalmente, o estudo de Kasperskaya (2008) ilustra a utilização da Teoria Institucional na análise da implementação do *balanced scorecard*, onde a autora compara o processo em duas câmaras municipais espanholas.

### 3 METODOLOGIA

O presente trabalho tem como objetivo apresentar o processo de planejamento e desenvolvimento do BSC bem como verificar se esta ferramenta gerencial encontra-se institucionalizada na organização em estudo. No que se refere à abordagem do problema, a caracterização como pesquisa qualitativa se dá em virtude da complexidade do problema em analisar a interação de determinadas variáveis bem como compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais (RICHARDSON, 1999). O presente estudo se utiliza de uma abordagem qualitativa para apresentar e analisar os dados e evidências levantados em campo.

Em se tratando da dimensão tempo, o estudo se classifica como transversal retrospectivo, com perspectiva longitudinal, visto que os Relatórios de Administração (RAs) da organização foram analisados longitudinalmente no período de 2001 a 2011 a fim de verificar evidências do processo intraorganizacional relacionados ao processo de planejamento e desenvolvimento do BSC bem como sua institucionalização, nos documentos destinados ao público externo da companhia.

O estudo tem por base pressupostos teóricos que visam dar subsídios para a formulação e reflexão sobre o problema em questão, os quais foram levantados por meio de pesquisa bibliográfica, realizada com o intuito de recolher informações e conhecimentos

prévios acerca de um problema para o qual se procura resposta (CERVO; BERVIAN, 2002). A pesquisa é orientada, primordialmente, pela estratégia de um Estudo de Caso que, conforme Martins (2006) consiste na investigação empírica que visa pesquisar fenômenos dentro do seu contexto real (pesquisa naturalística), onde o pesquisador não exerce qualquer controle sobre eventos e variáveis, buscando apreender a totalidade de uma dada situação e descrever, compreender e interpretar criativamente a complexidade de um caso concreto.

A empresa considerada para a realização da pesquisa foi escolhida de maneira intencional em virtude de sua representatividade no Estado em que se situa, na região Sul do Brasil, onde é considerada a maior empresa de economia mista. A não identificação da razão social da empresa em que foi conduzida a pesquisa não reduz a qualidade do estudo uma vez que os dados necessários foram disponibilizados para que os objetivos específicos definidos para este estudo fossem atingidos.

No processo de coleta de dados e evidências utilizou-se de pesquisa documental junto a documentos da organização, publicações, periódicos, legislação, anuários e outras publicações especializadas do setor bem como de entrevistas junto a empregados da organização, usuários da ferramenta, que conhecem o processo e/ou participaram do desenvolvimento e implantação da ferramenta na organização. A primeira entrevista realizada junto ao Entrevistado 1, empregado da organização que, à época, estava lotado no setor responsável pela implantação e gestão da ferramenta na organização (Coordenadoria de Planejamento Empresarial – CPE), teve por objetivo entender de que maneira a ferramenta foi planejada e como foi implantada, bem como serviu para levantar informações que poderiam não ter sido previstas inicialmente. Depois desta entrevista não estruturada, passou-se à busca de documentos da organização que contivessem ou veiculassem informações acerca da ferramenta em estudo. Na sequência, optou-se pela realização de entrevistas estruturadas junto a outros empregados a fim de levantar mais informações bem como preencher eventuais lacunas informativas da base de dados do estudo.

Foram entrevistadas nove pessoas sendo que: três deles participaram diretamente do processo de planejamento e implantação do BSC e hoje não estão mais lotados nesta área; dois trabalham na coordenaria responsável pela gestão da ferramenta e contribuíram com informações acerca do processo de planejamento, implantação e gestão da ferramenta; e quatro participaram, de alguma maneira, do processo de planejamento e implantação seja por meio de reuniões iniciais para a construção do mapa estratégico, seja para disseminação da ferramenta na área em que estavam alocados. Para a condução das entrevistas foram utilizadas algumas questões previamente definidas, conforme demonstrado a seguir:

1. De que maneira e quando (ano) surgiu a ideia/necessidade de implantar o BSC na organização?
2. A implantação desta ferramenta partiu de sugestão de empregados ou como uma determinação da Diretoria?
3. Existiu alguma ameaça ou fator externo que tenha influenciado essa decisão/necessidade em implantar o BSC?
4. Como foi o processo de planejamento da ferramenta?
5. Qual a formação das pessoas que trabalharam no projeto de criação, desenvolvimento e implantação do BSC? (Ex: Engenharia, Administração, Contabilidade etc.)
6. Utilizou-se alguma organização do setor como *benchmarking* para o desenvolvimento dessa ferramenta na organização?
7. Alguma organização/investidor exerceu qualquer influência na adoção do BSC como ferramenta gerencial quer seja por meio da indicação/orientação ou por meio da imposição?

8. Quando a organização resolveu adotar esta ferramenta, é de seu conhecimento se outras organizações do ramo já haviam adotado?
9. Tendo em vista que a organização possui ações negociadas em bolsa, existe alguma regra ou diretriz imposta pela Bovespa que a tenha obrigado a adotar o BSC como ferramenta?
10. No processo de adoção da ferramenta (planejamento a implantação), existiu algum tipo de interferência da ANEEL visto que este é o órgão regulador do setor em que a organização está inserida?
11. Para o planejamento/desenvolvimento da ferramenta na organização houve contratação de profissionais (consultores) externos?
12. Dentre as organizações do setor, alguma ação, ferramenta ou estratégia de outra empresa foi identificada como interessante para a organização e, a partir disso, procurou-se a sua implementação?
13. Em que “momento” a ferramenta foi implantada? (em início ou transição de gestão?)
14. Hoje, é possível afirmar que esta ferramenta está institucionalizada na organização? (Todos a aceitam e a utilizam em seus respectivos departamentos e divisões?)
15. Na sua percepção, os empregados acreditam na eficácia desta ferramenta para a condução de suas atividades e geração de resultados para a organização?

Nem todos os entrevistados souberam responder à totalidade das perguntas. No entanto, contribuía com informações por vezes adicionais ao que lhes era questionado. Em alguns casos elas não foram utilizadas em sua totalidade tendo em vista que os entrevistados tinham a liberdade de discorrer livremente sobre o assunto, quando os pesquisadores faziam anotações sobre o que lhes era apresentado. No decorrer das entrevistas, em alguns casos, diante das informações que eram repassadas, questões auxiliares foram direcionadas para aprofundar alguma informação que havia sido passada superficialmente.

Ainda como fontes de dados foram considerados diversos documentos utilizados em treinamentos internos da organização, mapas estratégicos, apresentações internas sobre o BSC, visão geral sobre o processo de planejamento da organização, intranet, planilha sobre maturidade do BSC, resultados dos indicadores, diagramas do processo de planejamento, planejamento empresarial, análises internas sobre o comparativo entre BSC, GPD e Gecon bem como indicadores organizacionais. Foram analisados também os Relatórios Anuais da Administração entre os anos de 2001 e 2011, disponibilizados no site da organização, de livre acesso, livros, artigos, dissertações, teses, reportagens, legislação e todo material encontrado que abordasse sobre o BSC ou a respeito da organização.

Para análise dos dados obtidos por meio da realização das entrevistas e pela leitura dos documentos foi utilizada a técnica de Análise de Conteúdo aliada à análise documental dos arquivos levantados. Para a complementação da análise foram consideradas também as observações anotadas durante as entrevistas.

O presente estudo focou analisar o processo de institucionalização do BSC junto à organização selecionada para estudo e pretende responder à seguinte questão de pesquisa: É possível afirmar que o BSC se encontra institucionalizado na organização em estudo? O levantamento de informações necessárias para responder esta pergunta contribuirá para o entendimento de como se procede o planejamento e o desenvolvimento de uma ferramenta gerencial bem como os esforços para que esta seja aceita e utilizada por todos, culminando na sua institucionalização perante a organização.

A empresa em estudo atua no setor de energia elétrica e é considerada a maior empresa do Estado em que se situa. Foi criada em 1954 com controle acionário do Estado, teve seu capital aberto em 1994 pela BM&FBOVESPA e em 1997 tornou-se a primeira do setor elétrico brasileiro a ser listada na Bolsa de Valores de Nova Iorque. Desde 2002 está presente

na Comunidade Econômica Europeia por meio do ingresso na Latibex e em 2008 alcançou o Nível 1 de Governança Corporativa conforme regulamento instituído pela BM&FBOVESPA. Dentre suas atividades está a geração, transmissão e distribuição de energia elétrica bem como serviços de telecomunicações.

## **4 RESULTADOS E DISCUSSÃO**

### **4.1 ANÁLISE 1 – REFERENCIAL E PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO**

O referencial estratégico define o rumo da organização e subsidia a tomada de decisões, sendo formado pela missão, visão, valores e diretrizes estratégicas. A organização passava por momento de calmaria diante do monopólio e, em 2001, se viu inserida em um conturbado cenário, permeado pela quebra deste monopólio e abertura do mercado a competidores (Relatório de Administração, 2002). De acordo com o Entrevistado 8, o período foi marcado pelo esforço em implementar e consolidar um processo de mudança consistente junto a seus empregados, uma vez que a cultura arraigada era a de estabilidade e tranquilidade, sem ameaças do mercado. Por isso, a necessidade de ação e o comprometimento por parte de todos os empregados foi imprescindível para a sobrevivência da organização.

Conforme informado no RA de 2001, nesta época a missão da organização foi alterada para atuar de forma rentável na área de energia, satisfazendo com qualidade as necessidades de seus clientes e contribuindo para o desenvolvimento econômico, tecnológico e social do Estado e, em complemento à sua missão, a visão foi definida como ‘a organização deseja continuar sendo reconhecida pelos clientes, empregados e acionistas pela excelência de sua gestão’. Os RAs dos anos de 2002 e 2003 não citaram a missão e visão da organização, muito provavelmente por não ter existido qualquer alteração nestas.

No ano de 2004 houve nova redefinição do planejamento estratégico que contou, pela primeira vez, com a participação de empregados de diversas áreas e níveis hierárquicos para na definição de prioridades para o ano seguinte, trazendo como resultado o maior volume de produtos gerados por espaço de tempo na história da organização.

De acordo com o Entrevistado 9, para culminar nesta redefinição, em novembro de 2003 foi apresentada a consolidação dos planos funcionais e setoriais pelo Comitê de Planejamento Empresarial, relativos ao nível tático da organização, sendo discutida a maneira com que poderiam atingir o referencial estratégico e os objetivos gerais propostos. Nesta época foram redefinidos missão, visão e valores da organização.

A ênfase do referencial estratégico que se discutia à época demonstrava características de uma empresa em fase de crescimento, pois foram estabelecidas estratégias para a construção de novas obras e para o crescimento no mercado de atuação, alinhados à obtenção de autorização para o funcionamento de Pequenas Centrais Hidrelétricas (PCHs) e usinas térmicas bem como à participação em licitações da rede básica. No entanto, as dificuldades financeiras eram presentes, influenciando sobremaneira no processo de tomada de decisão. Destas dificuldades pode-se citar as incertezas em relação ao modelo do setor elétrico implementado pelo Governo Federal (restrição para captação de empresas estatais), depressão do mercado de energia elétrica diante dos diversos eventos de racionamento imbuídas pelo Governo e pelas condições econômicas bem como pelas crescentes restrições socioambientais. O ano de 2004 foi projetado como sendo o ano da consolidação do novo processo de planejamento integrado, que contemplava os interesses da sociedade, dos consumidores, dos acionistas e dos empregados.

Diante da implantação do *Balanced Scorecard* em 2004, principal instrumento de gestão utilizado pela organização, corroborado pelas informações repassadas pelo Entrevistado 3 e conforme mencionado no Relatório da Administração de 2005, a diretoria aprovou em dezembro de 2004 um mapa estratégico que traduzia uma hipótese estratégica para atingir a visão da organização, com 23 objetivos distribuídos em cinco perspectivas: sustentabilidade, financeira, cliente, processos internos e aprendizagem e crescimento.

No ano de 2006, na publicação de seu Relatório de Administração, a organização divulgou alteração nos valores corporativos que até então norteavam suas ações. Estes foram revisados, com participação do público interno e algumas categorias de clientes, e agrupados em cinco: Transparência, Ética, Respeito, Responsabilidade social e ambiental e Segurança. Ainda neste relatório foi apresentado que a organização estava trabalhando num forte sistema de gestão empresarial voltado para a sustentabilidade para que fosse incorporado à cultura da organização e passasse a fazer parte de suas atividades cotidianas. Sendo assim, foi adotado um modelo de gestão empresarial voltado para a sustentabilidade a fim de nortear os passos da organização.

O modelo de gestão empresarial voltado para a sustentabilidade adotado pela organização integra o planejamento empresarial e a gestão da sustentabilidade, buscando o alinhamento dos esforços para garantir o atendimento dos valores para as partes interessadas assim como o desenvolvimento e o crescimento sustentável da organização. A metodologia de gestão utilizada foi o *Balanced Scorecard* por proporcionar à organização traduzir a estratégia em objetivos operacionais, direcionando comportamentos e desempenho.

Em 2007 o referencial estratégico foi novamente alterado, incluindo a missão e a visão bem como ampliando a perspectiva dos clientes no mapa estratégico, que agora possuía 25 objetivos, distribuídos nas mesmas cinco perspectivas (sustentabilidade, financeira, partes interessadas, processos internos e aprendizagem e crescimento). Nos anos de 2008, 2009 e 2010 as bases do referencial estratégico adotadas pela organização foram mantidas inalteradas, até porque não houve alteração em seu corpo gerencial.

Diante de alterações na estrutura e no corpo diretivo, em 2011 o Planejamento Estratégico foi redefinido pela organização tendo por objetivo conduzir a organização a conquistar sua visão de ser a melhor da década nos negócios que compõem o seu *core business*, ou seja, seu principal objetivo: Geração, Transmissão, Distribuição e Comercialização de Energia Elétrica. Diante desta redefinição, a missão foi alterada para ‘prover energia e soluções para o desenvolvimento com sustentabilidade’ enquanto que sua visão se concentrou em ‘simplesmente a melhor da década’.

## 4.2 ANÁLISE 2 – BALANCED SCORECARD

Dória, Camargo Filho e Bosquetti (2005) afirmam que a nova gestão eliminou as diretorias de planejamento e de marketing, atividades estas que passaram para coordenações ligadas diretamente à presidência, os quais foram corroborados pelas informações repassadas pelos Entrevistados 2 e 4. A área de planejamento então denominada de Coordenadoria de Planejamento Empresarial (CPE) utilizou a ferramenta BSC para ajudar na priorização das ações oriundas do planejamento. A utilização desta ferramenta foi realizada de maneira complementar com o Gerenciamento por Diretrizes (GPD) utilizado desde 1992 pela organização, com o objetivo de melhorar tanto o alinhamento de esforços em torno da estratégia quanto a integração das ações para aumentar a sinergia entre as áreas.

A recém-criada Coordenação de Planejamento Empresarial utilizou a formação de comitês compostos por profissionais de todas as diretorias para conduzir o processo de redefinição da estrutura e do modelo de planejamento empresarial. O processo foi conduzido

pelo comitê de planejamento empresarial que era composto pelos diretores e coordenado pelo presidente da organização, onde a responsabilidade deste comitê era definir o referencial estratégico (valores, missão, visão, negócios, diretrizes e objetivos gerais). A CPE assumiu a secretaria desse comitê, ficando responsável pela coordenação do processo de planejamento estratégico e pela definição dos métodos e técnicas a serem adotados. A operacionalização foi realizada por meio da criação de oito comitês de planejamento funcionais e um comitê de planejamento setorial formados por superintendentes, assistentes e profissionais especialistas nas funções organizacionais e nos negócios de geração, transmissão, distribuição e telecomunicações (DÓRIA; CAMARGO FILHO; BOSQUETTI, 2005), informações estas também repassadas pelo Entrevistado 7.

Após a equipe de coordenação ter sido treinada por uma consultoria externa, contratada para este fim e também para fornecer consultoria durante o processo, a implementação da gestão estratégica por meio da utilização do BSC foi planejada. Sua adoção pela organização, por meio da incorporação ao modelo de planejamento empresarial, ocorreu no ano de 2004 para auxiliar na priorização de ações provenientes do planejamento elaborado para o período de 2004 a 2007.

O processo de construção dos mapas estratégicos ocorreu a partir de processos distintos. Os mapas funcionais foram elaborados no primeiro semestre de 2004 pelas superintendências de *marketing*, contabilidade, informática e mercado de capitais. A área de tarifas teve sua participação por meio da realização de seminários de dois dias que contaram com a participação de 10 a 40 empregados cada. O mapa corporativo originou-se de entrevistas com os diretores, as quais foram realizadas por especialistas da coordenação no período de junho a dezembro de 2004. Os mapas das unidades de negócio foram definidos a partir do desdobramento do mapa corporativo no primeiro semestre de 2005 por um grupo de empregados indicados pelos diretores de cada uma das áreas de negócios da organização (geração, transmissão, distribuição e telecomunicações). Os mapas foram inicialmente aprovados pelos diretores das diversas áreas da organização e, posteriormente, pela CPE.

Ainda em 2004, durante o processo de construção dos mapas, foi aprovado pela diretoria um mapa estratégico corporativo que traduzia a estratégia adotada pela organização. As perspectivas do BSC foram delineadas de maneira que estivessem relacionadas umas às outras, culminando na geração de valor adicionado ao negócio bem como aumento da rentabilidade para a organização. O mapa estratégico da organização desenvolvido no ano de 2003 e implantado em 2004 era composto por 13 objetivos distribuídos nas quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*, que representavam a estratégia e descreviam a maneira com que a organização pretendia obter sucesso com sua visão.

O mapa estratégico desenvolvido em 2003 contemplava as quatro perspectivas preconizadas pelo BSC. A perspectiva financeira abordou estratégias para o crescimento das vendas, a redução de custos, o aumento da produtividade e a utilização de ativos já existentes na companhia, de modo a maximizar sua utilização para a expansão dos negócios, alinhando crescimento e produtividade. A perspectiva cliente e mercado, diretamente ligada à perspectiva financeira, elencou os focos de atuação da organização junto a seus clientes, priorizando os atributos do produto/serviço, o relacionamento e a imagem. Destes focos foram desmembradas outras perspectivas como preço, qualidade, tempo, funcionalidade, serviços, relacionamento e marca. A perspectiva interna relacionada aos processos trouxe a preocupação com a inovação, com o aumento de valor pelo cliente, a excelência no processo operacional e a atenção aos processos de regulação e do ambiente, ligados à cidadania. Estes, por sua vez, estavam diretamente ligados à perspectiva do cliente, já que este consiste em um dos objetivos de qualquer organização movida pela obtenção de lucros. E, a perspectiva do aprendizado e crescimento abordou o desenvolvimento de habilidades e competências do seu

quadro de empregados, a infraestrutura tecnológica e o clima para a ação, itens voltados para a continuidade da organização e garantia de vantagens competitivas diante de seus concorrentes, desenvolvendo estratégias de diversificação diante de seu ambiente. Os métodos estabelecidos indicavam para um conjunto de indicadores derivados das estratégias, os quais estavam ligados por relações de causa e efeito.

Conforme já mencionado e corroborado pelas informações do Entrevistado 9, para operacionalizar a implantação da ferramenta na organização foi criado um comitê para gestão do processo bem como foram definidos grupos formados por empregados do Jurídico, Auditoria e Ouvidoria no ano de 2003 para que fosse realizada uma análise preliminar sobre o processo. Diversos pontos desenvolvidos pelo Comitê de Planejamento Empresarial, repassados aos grupos para discussão, foram analisados. Quando não houvesse concordância entre os membros sobre o tema, este voltava para discussão e eventual redefinição pelo comitê.

O trabalho de cada grupo consistiu em atribuir uma pontuação de acordo com o grau de contribuição de cada objetivo geral na realização dos resultados estabelecidos para criar valor ao acionista de acordo com as diretrizes e indicadores (informações complementadas pelo Entrevistado 8). Cada pontuação foi atribuída mediante reunião dos comitês e grupos definidos para esta atividade, a qual deveria ser de concordância entre todos os membros e, caso não houvesse, o tema voltaria para discussão pelo Comitê de Planejamento Empresarial, responsável pelo processo.

Alguns objetivos gerais do BSC foram priorizados junto às diretorias a fim de verificar: O alinhamento com as diretrizes ou indicadores genéricos, ou ambos conforme decisão da diretoria; a definição do posicionamento estratégico dado pela diretoria nas perspectivas financeira e dos clientes, que influenciaria no peso a ser dado aos temas estratégicos; a pontuação a ser utilizada na perspectiva dos processos internos para ponderar os processos chaves, mediante filtro com o alinhamento estratégico; a pontuação e o alinhamento aos processos internos da perspectiva de aprendizado e crescimento.

A perspectiva financeira foi desmembrada a fim de garantir o valor adicionado aos produtos/serviços da organização alinhado ao crescimento da rentabilidade. Os temas estratégicos considerados foram: (1) crescimento de vendas, (2) redução de custo e aumento da produtividade e (3) utilização de ativos. Estes abordam o crescimento, a sustentação e os resultados obtidos pela adoção de cada estratégia e alcance de cada objetivo. Estes compõem as estratégias de crescimento e produtividade adotadas pela organização, buscando o equilíbrio entre o curto e o longo prazo, criando valor para o acionista. As características do crescimento são a alta demanda por investimentos e a facilidade na captação de recursos enquanto que as características da produtividade são a manutenção das mesmas operações sem buscar um crescimento significativo nas receitas ou no tamanho da empresa e também a demanda baixa por investimentos. O foco no crescimento está no aumento das vendas e do lucro, da capacidade de produção e participação no mercado e na força de trabalho enquanto que o foco da produtividade está na produtividade, eficiência e redução de despesas.

A lucratividade permeia as demais dimensões do modelo, tidas como participação de mercado, captação, satisfação e retenção de clientes. A diferenciação está na liderança de produto, intimidade com o cliente e excelência operacional em cada um dos focos adotados pelo modelo – preço, qualidade, tempo, funcionalidade, serviços, relacionamento e marca. Assim, de acordo com cada um deles, adotou-se uma estratégia diferenciada para alcance dos objetivos e resultados propostos.

Sob a perspectiva dos processos internos questionou-se quais os processos que garantiriam a entrega da proposição de valor. Como resultado, foram obtidos os seguintes processos de acordo com os itens citados anteriormente: Liderança de produtos: gestão da

inovação, gestão da marca, correção de problemas e desenvolvimento novos produtos; excelência operacional: logística, gestão de custos, gestão das perdas e qualidade total; e, intimidade com o cliente: gestão do cliente, *empowerment*, clusterização, comportamento, *Customer Relationship Management* – CRM ou Gestão do Relacionamento com o Cliente e Gestão da linha de produtos. Diante da relação destes processos internos, discutiu-se quais deles seriam cruciais para o alcance dos objetivos, nos quais seria necessário atingir a excelência.

A perspectiva do aprendizado e do crescimento teve como temas estratégicos a competência do quadro funcional, a infraestrutura tecnológica e o clima para a ação. Para esta, foram elencadas tecnologias, competências e clima para ação para que pudessem viabilizar a excelência nos processos-chaves sendo mencionadas para tecnologias os sistemas-chaves, bancos de dados e tecnologia dos negócios, para competências as aptidões, habilidades, treinamentos, busca de talentos e gestão do conhecimento e para o clima para ação o processo decisório, premiação, alinhamento, moral interno e ética.

Como resultado da priorização dos objetivos gerais, na perspectiva financeira obteve-se como resultado em 2004 e 2005 a ênfase na redução de custo, aumento de produtividade e utilização de ativos, mantendo esforços no crescimento de vendas e após 2005, ênfase no crescimento de vendas, mantendo esforços na redução de custo, aumento de produtividade e utilização de ativos. Na perspectiva do cliente para todo o período: excelência operacional nos atributos dos produtos, serviços e imagem para todos os segmentos de mercado, intimidade com os clientes para os consumidores potencialmente livres e liderança de produto para telecomunicações. Para a perspectiva dos processos internos, também para todo o período, ênfase nos processos operacionais (excelência) e nos processos da regulação e do meio ambiente e, por fim, na perspectiva do aprendizado e crescimento competência, tecnologias e clima para a ação.

Para a elaboração dos mapas estratégicos da organização, a CPE utilizou-se da realização de entrevistas, *focus group* e pesquisa-ação junto a empregados da organização, os quais foram indicados pela diretoria de cada uma das áreas. Para a condução de entrevistas foi desenvolvido o seguinte roteiro: Sob a perspectiva da sustentabilidade utilizou-se a seguinte orientação: ‘Pressupõem-se que para atingirmos nossa visão deveremos implementar ações de mudança. Deveremos sair do “ponto A” e chegarmos ao “ponto B”. Gostaríamos de anotar as suas observações sobre este desenho da visão’. Para fins de construção da perspectiva financeira, a questão utilizada foi: ‘Para satisfazermos nossos acionistas, que objetivos financeiros devem ser atingidos? (Levar ao sucesso financeiro: resultados financeiros)’. Para a perspectiva do cliente: ‘Para atingirmos nossos objetivos financeiros, que necessidades dos clientes devemos atender? (Oferecer composição única de benefícios aos clientes)’; para a perspectiva dos processos internos: ‘Para satisfazermos nossos clientes e nossos acionistas, em quais processos internos devemos ser excelentes? (Construir competências estratégicas internas). E para sermos uma empresa preocupada com as questões ambientais e sociais?’; e para a perspectiva do aprendizado e do crescimento: ‘Para atingirmos nossas metas, como nossa organização deve aprender e inovar? (Equipar o nosso pessoal: conhecimentos, habilidades, sistemas e ferramentas)’.

A justificativa considerada para a adoção da ferramenta estava nos benefícios projetados para a organização tais como a comunicação das estratégias organizacionais a todos os empregados da organização, atribuição de consistência a estas estratégias, garantia de relações de causa e efeito e a possibilidade de acompanhar o processo de implementação das estratégias, conforme preconizam Kaplan e Norton (1997). A ideia era transformar a organização em uma empresa voltada para a estratégia e, para isso, desenvolveu-se um esquema para nortear as ações no nível estratégico da organização: (1) Referencial

Estratégico; (2) Análise Ambiental; (3) Mapas Estratégicos; (4) Itens de Acompanhamento; (5) Priorização e Alinhamento; (6) Revisão do Referencial Estratégico; (7) Orçamento; e (8) Planos de Ação.

A lógica do esquema estava em desenvolver um referencial estratégico para traduzir o destino estratégico seguido pela análise ambiental com o objetivo de identificar temas chaves que conduziram a organização na consecução de sua estratégia. A seguir, a elaboração de mapas estratégicos para construir vínculos entre objetivos e ações dos diversos setores e, posteriormente, a definição de indicadores e metas para acompanhar os resultados. Na sequência estaria uma análise pormenorizada para priorização e o alinhamento, a fim de selecionar as iniciativas prioritárias. O tópico seguinte seria a revisão do referencial estratégico, objetivando testar as hipóteses e assim, incorrer no ciclo de aprendizado até que um modelo ideal tivesse sido atingido. O próximo item era o orçamento com a finalidade de verificar iniciativas de mudança e melhoria ou ainda a manutenção de atividades rotineiras, sem que houvesse intervenção. Por fim, a implementação ocorreu por meio dos planos de ação.

O ano de 2003 mostrou-se bastante produtivo em termos de criação e definição de documentos e estratégias para a organização, sobretudo pelo alinhamento do posicionamento estratégico da organização para os próximos anos. Estes resultados decorreram do envolvimento de cerca de 400 empregados, resultando em diversos modelos e relatórios de planejamento da organização, os quais foram conduzidos para fins de desdobramento do nível tático para o nível operacional e para obtenção das metas e planos de ação para o período 2004-2005, compatibilizando-os com os recursos orçamentários da organização.

Para a gestão do processo de implementação, as responsabilidades de cada nível organizacional diferiram entre si. No nível estratégico estavam as responsabilidades por definir o referencial estratégico (missão, visão e valores), as diretrizes, os indicadores genéricos (*cockpits*), os temas estratégicos (priorização) e os objetivos gerais (indicadores). No nível tático estava a responsabilidade por determinar os objetivos específicos (indicadores) por área da organização enquanto que no nível operacional estava a realização e alcance das metas e planos de ação.

O processo para implantação da ferramenta ocorreu por meio da contratação de empresa de consultoria externa especializada neste tipo de serviço. Esta consultoria prestou serviços à organização até o ano de 2010. Durante o ano de 2005 a organização trabalhou no desdobramento dos mapas estratégicos, auxiliando na elaboração dos mapas de seus negócios e de suas áreas-meio, tendo sido estes desdobrados em indicadores, metas, iniciativas/projetos e recursos envolvidos. O desdobramento mencionado possibilitou o controle dos resultados e a gestão do desempenho empresarial. Estas informações foram retiradas do Relatório da Administração de 2005.

No ano de 2011 foram realizadas alterações no corpo gerencial da organização. Dentre as alterações trazidas pela nova diretoria estava a criação da Coordenação de Assuntos Regulatórios Corporativos e Planejamento Empresarial Integrado (CRP) e da Coordenadoria de Planejamento Empresarial Integrado e Gestão do Desempenho Empresarial (CPLI), subordinada à CRP, com o intuito de desenvolver a gestão estratégica da organização internamente. Desde então o Referencial Estratégico tem sido desenvolvido por profissionais da própria organização, sem que haja algum tipo de consultoria externa. Alguns empregados de cada diretoria atuam como representantes junto à equipe técnica (CPLI) para o desenvolvimento e continuidade das ações. Quando da elaboração do Planejamento Estratégico, em 2011, a maioria dos empregados que participaram deste processo possuía formação em engenharia, havendo também a participação de alguns administradores, contadores, advogados e economistas.

Sobre o processo de planejamento, desenvolvimento e implantação do BSC, o Entrevistado 4 informou ter participado ativamente deste processo na organização. A seguir é transcrito trecho desta entrevista.

1. De que maneira e quando surgiu a ideia/necessidade de implantar o BSC na organização? Partiu de sugestão de empregados ou como determinação da Diretoria?

R.: A ideia surgiu após reestruturação implantada pela nova diretoria que assumiu em início de 2003. Existia uma Diretoria de Planejamento que passou a ser uma Coordenação ligada diretamente ao Presidente. A sugestão partiu do grupo dessa Coordenação.

2. Existiu alguma ameaça ou fator que tenha influenciado essa decisão/necessidade em implantar o BSC?

R.: Era utilizada a metodologia de gerenciamento pelas Diretrizes, implantação no programa de qualidade total, com apoio de consultoria. O fator determinante foi por tratar-se de uma oportunidade de melhoria.

Note-se que a decisão por implantar a ferramenta partir da própria organização a partir da identificação como ‘oportunidade de melhoria’ pelo programa de qualidade total adotado pela organização, paralelamente às mudanças no ambiente institucional diante da abertura do mercado a concorrentes (quebra de monopólio). O fato de a equipe conhecer outras empresas (inclusive do mesmo setor) não foi primordial para a decisão em implantar a ferramenta, mas certamente contribuiu em razão do grupo ter participado de um grupo de melhores práticas, promovido pela consultoria contratada para prestar auxílio neste processo, conforme pode se verificar na resposta a seguir:

5. Utilizou-se alguma organização do setor como *benchmarking* para o desenvolvimento dessa ferramenta na organização?

R.: A equipe conhecia várias empresas que adotavam o BSC por meio de leitura e participação em cursos. Não houve visita ou estudo de algum caso específico para planejar a implantação

(...)

7. Quando a organização em estudo resolveu adotar esta ferramenta, outras organizações do ramo já haviam adotado?

R.: Era de conhecimento do grupo a adoção do BSC da Petrobrás, Vale, Cemig, entre outras.

(...)

10. Para o planejamento/desenvolvimento da ferramenta na organização houve contratação de profissionais (consultores) externos?

R.: A empresa “x” foi contratada para treinar os profissionais envolvidos, o que auxiliou no planejamento e implantação da ferramenta. Também participamos em grupos de trabalho de melhores práticas promovidos por esta consultoria.

A utilização de exemplos oriundos de empresas do mesmo setor e até mesmo de outros setores auxiliou no processo de decisão pela adoção da ferramenta, mas não consistiu no fator fundamental para embasar tal decisão. A ferramenta foi adotada em razão de pressões técnicas (oportunidade de melhoria) a fim de melhorar a gestão e possuir maior controle sobre as operações, incorrendo assim num maior controle dos custos e aumentando o retorno financeiro. Outro trecho da entrevista com o Entrevistado 4 confirma esta posição:

8. Tendo em vista que a organização em estudo é uma S/A e está no nível II de Governança Corporativa, existe alguma regra ou diretriz imposta pela Bovespa que a tenha obrigado a adotar o BSC como ferramenta?

R.: Desconheço. Conheço a imposição de atestar os controles internos para atender requisitos legais da lei americana Sarbanes-Oxley (Sox). A identificação de riscos para melhorar os controles internos é uma prática que atende exigências dessa lei.

Os riscos são identificados também a partir dos objetivos do planejamento. Pode-se entender então que o BSC contribui nesse processo.

Ao verificar sobre a percepção dos entrevistados acerca da institucionalização da ferramenta BSC na organização, houveram divergências entre as opiniões. Precedida de uma breve explicação sobre o que seria a institucionalização de uma ferramenta, o Entrevistado 6 afirmou o seguinte:

13. Hoje, é possível afirmar que esta ferramenta está institucionalizada na organização? (Todos a aceitam e a utilizam em seus respectivos departamentos e divisões)

R.: Sim.

14. Na sua percepção, os empregados acreditam na eficácia desta ferramenta para a condução de suas atividades e geração de resultados para a organização?

R.: Sim.

Vindo de encontro ao exposto pelo Entrevistado 4, o Entrevistado 5 apresentou opinião divergente acerca da ferramenta implantada na organização, sobretudo quanto a sua institucionalização.

14. Hoje, é possível afirmar que esta ferramenta está institucionalizada na organização? (Todos a aceitam e a utilizam em seus respectivos departamentos e divisões?)

R.: Não. Ainda há a necessidade de sua disseminação, pois a ferramenta não é de conhecimento pela maioria dos empregados da base.

15. Na sua percepção, os empregados acreditam na eficácia desta ferramenta para a condução de suas atividades e geração de resultados para a organização?

R.: A eficácia de qualquer ferramenta de gestão depende de maturação, relacionada a constância de sua utilização pela organização. No caso específico do BSC, vejo certa descrença por parte dos empregados, pois a metodologia é recente na empresa e ainda não está incorporada à sua cultura, causada principalmente pelas constantes alterações de estrutura hierárquica e de comando da empresa.

É preciso ressaltar que o Entrevistado 4 ocupava posição de gerência dentro da organização enquanto que o Entrevistado 6 não, estando este lotado na ‘base’ da pirâmide organizacional. Desta situação é possível depreender que nem sempre a percepção gerencial está em consonância com a opinião dos empregados subordinados. Portanto, diante das informações levantadas, não foram verificados elementos suficientes para afirmar que a ferramenta se encontra institucionalizada.

### **4.3 ANÁLISE 3 – INDICADORES DO BSC**

As metas para os anos de 2012 a 2020 não foram divulgadas quando da publicação do Planejamento Estratégico 2011-2020 tampouco quando da publicação de sua revisão (Planejamento Estratégico 2013-2020), versão esta orientada pelas mudanças dos cenários nacional e internacional dada a publicação da Medida Provisória 579/2012, que tratou sobre a renovação das concessões de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica, sobre a redução dos encargos setoriais e modicidade dentre outras providências. Conforme informações do Entrevistado 3, estas metas estão sendo desenvolvidas e, paralelamente, passam por revisões anuais para ajuste às tendências do mercado.

Conforme informações do Entrevistado 2, desde a implantação da ferramenta foram criados mais de 20 mil indicadores para gestão da estratégia na organização. Este número tornou-se alto em razão do sistema adotado (Sistema de Gestão Estratégica – SGE) não ter

sido atualizado na medida em que indicadores foram caindo em desuso. Outro fato que contribui para isso foi a possibilidade de desdobramento dos macro-indicadores, situação que acontecia (e ainda acontece) quando um indicador é criado para um departamento que possui divisões em sua estrutura. Portanto, diante dos inúmeros indicadores cadastrados no sistema de gerenciamento e da afirmação do Entrevistado 5, confirma-se o fato de não existirem elementos suficientes para afirmar que a ferramenta se encontra institucionalizada bem como pode depreender que o BSC se encontra em um período de adoção.

Para a gestão destes indicadores são utilizados *cockpits*, os quais têm a função de informar qual o percentual da meta que já foi atendido e o quanto ainda falta. Estes *cockpits* são disponibilizados na intranet da organização e sua consulta é livre por todos os empregados, independente da área em que estejam lotados.

## 5 CONCLUSÕES

Diante do objetivo a que se propôs este trabalho em descrever o processo de planejamento e desenvolvimento do BSC, bem como analisar seu processo de institucionalização junto à organização estudada, as informações levantadas orientam para a conclusão de que a ferramenta ora analisada não se encontra institucionalizada.

Mesmo que o BSC tenha sido utilizado pela Coordenação de Planejamento Empresarial a fim de ajudar na priorização das ações provenientes do planejamento estratégico, em conjunto com o Gerenciamento por Diretrizes (GPD) utilizado desde 1992, sua adoção se deu em virtude de ter sido identificada como uma oportunidade de melhoria a questão das ferramentas gerenciais utilizadas, quando o GPD não mais era suficiente em fornecer subsídios informacionais para o processo de tomada de decisão. Em paralelo, a mudança no cenário da organização com a quebra do monopólio contribuiu para o replanejamento das diretrizes estratégicas da organização. Esta situação demonstra claramente a influência do ambiente institucional sobre as decisões da organização, a qual identificou como uma oportunidade diante da fraqueza do sistema até então utilizado.

Diante da informação de que o sistema que gerencia os indicadores possui mais de 20 mil destes, é possível que a organização ainda esteja no processo de adoção da ferramenta, uma vez que estes indicadores não estão consolidados na estrutura organizacional. Portanto, é possível afirmar que o BSC está internalizado na organização de modo que o seu uso não configura em um processo de institucionalização. Uma pesquisa direcionada e aprofundada sobre o assunto poderia demonstrar que o perfil e estrutura da organização não estão ajustados o suficiente para que a adoção da ferramenta possa refletir nos resultados e gerenciamento da organização.

O processo de desenvolvimento e implantação do BSC foi coordenado pelo Comitê de Planejamento Empresarial e auxiliado por outros comitês (de planejamento funcional e de planejamento setorial, formados por empregados de outras áreas). A partir do momento que a ferramenta e seus desdobramentos começaram a ser trabalhados pelos comitês, deu-se aí o início ao processo de internalização da ferramenta em razão de sua implementação nas áreas e aceitação pelos empregados. No entanto, conforme informado anteriormente, não há elementos suficientes para afirmar que a ferramenta tenha sido institucionalizada na organização em estudo.

Como limitação desta pesquisa aponta-se o fato de não terem sido abordadas outras perspectivas de análise que poderiam complementar os achados, a exemplo do conceito de *decoupling*, trazido ainda pela Teoria Institucional. Boxenbaum e Jonsonn (2008) sugerem

que as organizações são pressionadas a se adaptar a mitos racionalizados para ajustar como devem ser vistas aos olhos da audiência em relação ao que efetivamente praticam. Nesse sentido, Meyer e Rowan (1997) complementam ao afirmar que as organizações “desacoplam” as práticas de suas estruturas formais na tentativa de resolver essas pressões institucionais, o que significa dizer que o *decoupling* se refere à ação das organizações em adotar apenas superficialmente as práticas impostas pelas pressões institucionais, porém, sem necessariamente implementá-las de maneira efetiva.

## REFERÊNCIAS

- ANDREWS, K. R. **The concept of corporate strategy**. Homewood: Dow Jones-Irwin, 1971.
- ANSOFF, H. I.; MCDONNELL, E. J. **Implantando a administração estratégica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- ATTADIA, L.C.L.; CANEVAROLO, M.E.; MARTINS, R.A.M. Balanced Scorecard: Uma Análise Crítica. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 23., 2003, Ouro Preto. **Anais...Ouro Preto: ENEGEP**, 2003.
- BANKER, R.D; POTTER, G; SRINIVASAN, D. An empirical investigation of an incentive plan that includes nonfinancial performance measures. **The Accounting Review**, Florida, v. 75, n. 1, p. 65-92, jan, 2000.
- BOXENBAUM, E.; JONSSON, S. Isomorphism, Diffusion and Decoupling. In GREENWOOD, R. *et al.* (Orgs). **The Sage Handbook of Organizational Institutionalism**. London, Sage, 2008.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, n. 11, p. 3-25, 2000.
- CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologiacientífica**. São Paulo: Makron Books, 2002.
- COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W.; SAMUEL, S. Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. **Journal of Management Accounting Research**, n. 8, p. 1-35, 1996.
- DAVIS, G.; MARQUIS, C. Prospects for Organization Theory in the Early Twenty-First Century: Institutional Fields and Mechanisms. **Organization Science**, 16, 332-343. 2005.
- DIMAGGIO, P. J., POWELL, W. W. Introduction. In: POWELL, W., DIMAGGIO, P. (Eds.). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: University of Chicago Press, 1991.
- DORIA, R. J.; CAMARGO FILHO, E. M.; BOSQUETTI, M. A. **Estudo de caso: a liderança participativa na construção do mapa estratégico da COPEL** In: COUTINHO, A. R.; KALLÁS, D. **Gestão da Estratégia: Experiências e Lições de Empresas Brasileiras**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

DRUCKER, P. **O melhora Peter Drucker: a administração.** São Paulo: Nobel, 2002.

FACHIN, R. C.; MENDONÇA, J. R. C. **O conceito de profissionalização e da teoria institucional.** In: VIEIRA, M. M. F.; CARVALHO, C. A. (Org.). Organizações, instituições e poder no Brasil. Rio de Janeiro: FGV, 2003.

FREZATTI, F.; BIDO, D. S.; CRUZ, A. P. C.; MACHADO, M. J. C. O Papel do BSC na Gestão da Inovação. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 36., 2012, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: EnANPAD, 2012.

GUARIDO FILHO, E. R.; COSTA, M. C. Contabilidade e Institucionalismo Organizacional: Fundamentos e implicações para a pesquisa. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 4, n. 1, p. 20-41, jan./abr. 2012.

GREENWOOD, R.; OLIVER, C.; SAHLIN, K.; SUDDARY, R. **The sage handbook of organizational institutionalism.** London: Sage. 2008.

HATCH, M. J. **Organizational theory: modern, symbolic and postmodern perspectives.** New York: Oxford University Press, 1997.

HEINRICH C. J. **Como avaliar o desempenho e a efetividade do setor público.** In: PETERS, G.; PIERRE, J. Administração Pública: Coletânea. ENAP, Editora Unesp. 2010.

KALLÁS, D. **Balanced Scorecard: aplicação e impactos.** Um estudo com jogos de empresas. 2003. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA), Universidade de São Paulo (USP), São Paulo.

KAPLAN, R. S. The balanced scorecard: comments on balanced scorecard commentaries. **Journal of Accounting & Organizational Change**. v. 8, n. 4, p. 539-545, 2012.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação: Balanced Scorecard.** 13. Ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KASPERSKAYA, Y. Implementing the balanced scorecard: a comparative study of two Spanish city councils - an institutional perspective. **Financial Accountability & Management**, v. 24, n. 4, nov. 2008.

MARTINS, G. A. **Estudo de Caso: uma estratégia de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 2006.

MERCHANT, K.A.; VAN DER STEDE, W.A. **Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives.** 2. ed. Essex: Prentice Hall, 2007.

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.

NORTH, D. C. Institutional Change: a framework of analysis. Economic Working Paper Archive at WUSTL, 23p. Dez./1994.

OLIVEIRA, W. R.; MARTINS, S.; OLIVEIRA, A. C. P.; PINTO, T. R. G. S. Análise do processo de institucionalização do balancedscorecard no Instituto Nacional do Seguro Social. In: Congresso UFV de Administração e Contabilidade, 5., Viçosa, 2012. **Anais...** Viçosa: Congresso UFV de Administração e Contabilidade, 2012.

OLIVE, N.G.; ROY, J.; WETTER, M. **Condutores da Performance**: Um guia prático para o uso do “Balanced Scorecard”. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.

OYADOMARI, J. C.; MENDONÇA NETO, O. R.; CARDOSO, R. L.; LIMA, M. P. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, p. 55-70, jan./abr. 2008.

PICOLI, F.R.; ABIB, G.; FONSECA, M.W. Balanced Scorecard: um estudo bibliométrico acerca da produção acadêmica da década de 2001-2011 no Brasil. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 4, n. 3, p. 128-142, set./dez. 2012.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social**: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1999.

RUSSO, P. T. **A institucionalização do BSC pelas organizações**: O Caso Sabesp. Dissertação de mestrado, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, SP, Brasil, 2011.

SANTANA, G. A. S.; COLAUTO, R. D.; CARRIERI, A. P. Institucionalização de Instrumentos Gerenciais: o caso de uma organização do setor elétrico. **Revista Iberoamericana de Contabilidade de Gestión**, v. 9, n. 18, jul./dic. 2011.

SCOTT, W. R. Institutional theory: contributing to a theoretical research program. In: SMITH, K. G.; HITT, M. A. (Org.). **Great minds in management: the process of theory development**. Oxford: Oxford University Press, 2005.

SCOTT, W. R. **Institutions and organizations**: ideas and interests. 3. ed. London: Sage Publications, 2008.

SCOTT, W. R.; MEYER, J. W. The organization of societal sectors: propositions and early evidence. In: POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. (Org.). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: University of Chicago Press, 1991.

SUCHMAN, M. C. Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. **Academy of Management Review**, v. 20. n. 3, p. 571-610, 1995.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. **A institucionalização da teoria institucional**. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. (org.). CALDAS, M.; FACCHIN, R.; FISCHER, T. (org. brasileiros). Handbook de estudos organizacionais, modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais. v. 1. São Paulo: Atlas, 1999.

VEEN-DIRKS, P. Different uses of performance measures: The evaluation versus reward of production managers. **Accounting, Organizations and Society**, 35, 2010, p. 141-164.

ZUCKER, L. G. The role of institutionalization in cultural persistence. In: POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: The University of Chicago Press, 1991.