

A Influência de Fatores Contingenciais em Implantações do *Balanced Scorecard*: Estudo de Casos

Autoria: Lucileni Pereira da Silva, Rosana Carmen de Meiroz Grillo Gonçalves

Resumo

A implantação de ferramentas de gestão, como o *Balanced Scorecard* (BSC), envolve mudanças no controle gerencial em diversos aspectos, já que enfatiza a comunicação de estratégias e uma nova metodologia para o controle de desempenho. O objetivo desta pesquisa foi identificar como determinadas variáveis contextuais influenciam tais mudanças e contribuem para a efetividade do BSC implantado. O estudo de casos revelou que, de fato, o BSC implantado é mais desenvolvido nas empresas em que as características organizacionais e os fatores de mudança são mais favoráveis à mudança na contabilidade gerencial. Observou-se que, de modo geral, conforme cresce o nível de pressão competitiva e o tamanho da empresa, mais sofisticado é o BSC. Em todas as empresas, estiveram presentes a determinação e o engajamento para mudança. Foram identificados dois principais fatores que diferenciam as empresas e possibilitam relevantes comparações quanto ao tipo de BSC. São eles os objetivos específicos para mudança e as necessidades externas. Os resultados também possibilitaram a sugestão da inclusão de fatores importantes no modelo usado para a classificação de diferentes usos do BSC.

1 Introdução

O estudo das mudanças em contabilidade gerencial tem sido freqüente e voltado à compreensão de diferentes aspectos deste processo. Descrever e explicar as práticas, suas mudanças e seu distanciamento dos modelos teóricos tem se mostrado fundamental para o progresso dessa área de conhecimento. Destaca-se a relevância do conhecimento dos processos de mudanças para os gestores sejam proativos atuando na redução de fatores inibidores do sucesso da implantação de novos artefatos de contabilidade gerencial.

Neste trabalho a análise da sofisticação e efetividade do *balanced scorecard* (doravante denominado de BSC) implantado é feita utilizando-se o modelo de Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003). O BSC é definido como um artefato de contabilidade gerencial cujo foco é atuar como uma ferramenta de gestão estratégica associando medidas financeiras de desempenho passado com medidas de vetores que estimulem o desempenho futuro. Sua abrangência tem evoluído ao longo do tempo. No início dos anos 1990, foi estimulada sua adoção como um sistema de mensuração de desempenho (KAPLAN; NORTON, 1992, 1997). Posteriormente, como um sistema de gestão estratégica (KAPLAN; NORTON, 1993, 1996, 2000, 2004), com ênfase na construção de mapas com estratégias e suas relações de causalidade.

A implantação de ferramentas de gestão, como o BSC, envolve mudanças nos sistemas de controle gerencial em diversos aspectos (KASURINEN, 2002, p.331), já que enfatiza a comunicação de estratégias e uma nova metodologia para o controle de desempenho. A análise de diferentes fatores influenciadores dessas mudanças pode servir de base para compreender tanto o processo como o resultado dessas mudanças.

Os fatores influenciadores das mudanças dentro do contexto organizacional foram identificados segundo o modelo proposto por Libby e Waterhouse (1996). Também foram considerados outros fatores que favorecem a mudança dentro do modelo desenvolvido em Laitinen (2001).

O objetivo geral desta pesquisa é identificar como determinadas variáveis contextuais influenciam a mudança avaliada segundo a efetividade do BSC implantado. Busca-se desenvolver uma melhor compreensão do comportamento de variáveis contextuais e de sua influência sobre a efetividade da implantação do BSC. A replicação do uso de três modelos

para estudar a abrangência da implantação do BSC, e para identificar os fatores candidatos a influenciar tal implantação permitiu, que juntamente com o objetivo geral, fossem atingidos objetivos específicos relacionados ao entendimento do poder explicativo e das limitações dos modelos.

2 Metodologia de Pesquisa

Entende-se que os limites entre o sistema de controle proporcionado pelo BSC e os outros sistemas utilizados pela gestão das empresas não estão claramente definidos, e que o primeiro é amplamente influenciado pelo contexto organizacional, portanto foi utilizada a metodologia de estudo de caso, que possibilita uma compreensão em profundidade. Scapens (2006, p.8) afirma que *surveys* proporcionam apenas uma visão geral das práticas gerenciais, diferentemente dos estudos de casos, que possibilitam uma visão mais ampla de tais práticas. Já Chenhall (2003, p.160) considera proveitosa a combinação de estudos de casos com *surveys* dentro de *frameworks* baseados na teoria da contingência. Ele apresenta diferentes exemplos em que os estudos de casos são parte da identificação do problema e da construção teórica voltada a propor relações entre os sistemas de controle de gestão e variáveis contextuais.

Pretendeu-se com os estudos de casos realizados obter-se uma melhor descrição do problema, e trazer à luz algumas considerações sobre os modelos adotados, que propiciassem sugestões para o aumento de seu poder explicativo.

Os estudos de casos realizados foram feitos seguindo-se as orientações metodológicas propostas em Yin (2001). Foram escolhidas quatro empresas a serem estudadas em função da diversidade de seus respectivos usos do BSC, além da conveniência de todas estarem geograficamente próximas do centro de pesquisa. As quatro empresas foram estudadas no ano de 2007, e não autorizaram a divulgação de seus nomes. O protocolo dos estudos de casos compreendeu a visão geral do projeto de estudo do caso, apresentada em um quadro referencial da pesquisa (item 2.1.2), que traz orientações para a análise dos dados coletados.

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

A coleta de dados também se valeu da observação participante, tendo sido contemplada a utilização do software que operacionaliza o BSC, e visualizados os mapas estratégicos de algumas das empresas.

2.1 A Construção do Quadro Referencial da Pesquisa

2.1.1 Modelos Utilizados

(a) Speckbacher

Este modelo determina o tipo de BSC utilizado pela empresa, agrupando-o em três classes a partir de suas características (SPECKBACHER; BISCHOF; PFEIFFER, 2003). Todas as classes pressupõem que o BSC realmente seja adotado, não se fazendo menção a possíveis adoções aparentes ou "*cerimonial adoptions*", onde são incorporados modismos gerenciais sem que eles tenham sido inseridos de forma efetiva nas organizações.

A primeira classe, denominada de tipo I, inclui as implantações mais básicas: aquelas que somente utilizam objetivos e/ou medidas estratégicas; e também as implantações que adicionalmente tratam objetivos e medidas estratégicas agrupados em perspectivas.

A segunda classe (tipo II) engloba implantações que além da estrutura básica dos BSC tipo I também consideram a importância da análise dos possíveis relacionamentos causais entre diferentes planos de ação e respectivos indicadores.

A implantação mais completa é descrita na terceira classe (tipo III). Nela, além de serem utilizados objetivos e medidas estratégicas agrupados em perspectivas (tipo I) vinculados por meio de relações de causa e efeito (tipo II), também há a consideração ampla da estratégia, com seu desdobramento em objetivos, planos de ação e indicadores. Nesta classe incluem-se implantações onde o atingimento de metas congruentes com a estratégia da organização garante o recebimento de incentivos.

(b) Libby & Waterhouse

Baseados na abordagem contingencial, esses autores relatam que a mudança em sistemas de contabilidade gerencial nas empresas deve estar associada com os seguintes aspectos do contexto organizacional: (i) um ambiente mais intensamente competitivo; (ii) uma estrutura organizacional descentralizada; (iii) tamanhos maiores de empresas; (iv) boa capacidade organizacional de aprender (LIBBY; WATERHOUSE, 1996).

Nesta pesquisa além do tamanho das empresas, expresso por seu faturamento anual e número de empregados, também foram medidos: - a intensidade competitiva do ambiente, e - a capacidade da empresa aprender.

A intensidade da competição é uma variável utilizada para analisar o ambiente externo no qual a empresa opera. Nesse trabalho, é aplicada com adaptações a escala de Khandwalla, 1977, apud Libby e Waterhouse, 1996, p. 140. Ela considera a intensidade de diferentes tipos de competição: - por matérias primas; - por pessoal técnico; - nas vendas e distribuições; - na qualidade e variedade dos produtos, e - nos preços. Também é captado o grau de importância atribuído a cada um dos tipos.

Para a determinação da capacidade organizacional de aprender, Libby e Waterhouse (1996) utilizaram como *proxy* o número de sistemas de contabilidade gerencial existentes na organização no momento em que a pesquisa foi realizada.

(c) Laitinen

Este modelo (LAITINEN, 2001) propõe seis classes de fatores impulsionadores de mudança. Pressupõe-se que todos esses fatores estejam positivamente associados à mudança.

A primeira classe diz respeito às necessidades de informações, e inclui a análise de quatro fatores, construtos ou variáveis, ainda que de mensuração não muito bem definida: (i) nível de satisfação com os sistemas de informação gerencial; (ii) demanda por informações por parte da gestão; (iii) mudança na estrutura organizacional da empresa; (iv) mudança na liderança; (v) mudanças na estratégia da empresa.

A segunda classe diz respeito às mudanças na tecnologia, no mercado e em outras variáveis ambientais. Não está limitada a quantidade de fatores que podem ser analisados dentro desta classe, apenas são exemplificados os três seguintes: (i) mudanças na tecnologia de produção; (ii) no nível de competição; e (iii) no mercado consumidor.

A outra classe de fatores impulsionadores de mudança considera objetivos que, por premissa, são associados positivamente a mudanças, exemplos são: (i) aumento da lucratividade; (ii) aumento da produtividade, incluindo a redução de custos operacionais e particularmente a redução do número de empregados; e (iii) aumento do controle financeiro. Quanto mais intensamente tais objetivos forem perseguidos, maior a possibilidade de mudança.

A quarta classe compreende necessidades externas, por exemplo, demanda do grupo controlador para que haja mudança.

Em quinto lugar, estão agrupados os fatores que indicam determinação e engajamento para mudar, quer por parte da alta gestão, por parte de um grupo de empregados, ou por parte de toda a empresa.

A sexta classe engloba os fatores que sinalizam a existência de recursos para a mudança. Tais fatores incluem sistemas de informação adequados, empregados especialistas, concessões orçamentárias para projetos de mudança, e tempo disponível dos empregados para projetos de mudança.

2.1.2 O quadro referencial da pesquisa

Devem ser ressaltadas as sobreposições presentes nas seis classes, apresentadas por Laitinen (2001) de fatores impulsionadores de mudança. Por exemplo, os fatores pertencentes à quinta classe, ou seja, os relacionados a ‘determinação e engajamento para mudar’, não podem ser analisados como independentes da ‘necessidade da informação’, apresentada na primeira classe. Também há sobreposições entre os fatores considerados nos modelos de Libby & Waterhouse e no de Laitinen. Por exemplo, a ‘capacidade organizacional de aprender’ descrita no primeiro modelo, também é considerada no segundo, uma vez que se constitui num importante ‘recurso para mudança’. Essas sobreposições se devem provavelmente à dificuldade em se definir conceitos e em medir variáveis que possuem forte interação. Esta pesquisa considera tais limitações e ainda assim adota ambos modelos, tencionando ao replicá-los, conhecer melhor sua capacidade de explicação e suas limitações.

A figura 1 mostra como foi organizada a pesquisa. Em sua parte inferior são mostrados dois grupos de variáveis contextuais, mensuradas em busca do entendimento do nível de efetividade do BSC implantado. O primeiro grupo, apresentado no retângulo inferior da esquerda, traz as variáveis consideradas no modelo de Libby & Waterhouse, o segundo traz as variáveis consideradas no modelo de Laitinen.

Segundo diferentes aplicações da teoria da contingência à contabilidade gerencial, tais variáveis podem explicar a natureza das estruturas e particularmente dos controles presentes nas organizações bem sucedidas (CHENHALL, 2003). Neste trabalho verifica-se sua utilidade na explicação no nível de efetividade do BSC implantado, definido segundo o modelo de Speckbacher.



Figura 1: Quadro referencial de pesquisa

Usando-se tal quadro referencial (figura 1), pretende-se avançar no entendimento de como as variáveis contextuais que favorecem a mudança podem influenciar uma implantação mais efetiva do BSC.

3 Principais Características das Empresas Estudadas

3.1 Empresa A

A empresa A é uma indústria subsidiária de um grupo israelense, com capital predominantemente externo, que atua no Brasil no setor de agronegócios produzindo equipamentos de irrigação por gotejamento. Possui cerca de 100 empregados e um faturamento de R\$ 71 milhões em 2006, sendo considerada, no Brasil, uma empresa de tamanho pequeno. Seu principal mercado é o de irrigação de plantações de café, laranja e cana de açúcar. No Brasil está estabelecida com uma fábrica, com revendas em vários estados e diversos escritórios regionais. Ela possui equipamentos em lavouras espalhadas por todo o país e ainda exporta para a América Latina.

A empresa A possui um nível de pressão competitiva baixo. Em relação à matéria prima, ao pessoal técnico e à qualidade e à variedade de produtos praticamente não há restrições que justifiquem uma competitividade diferente de baixa ou nula. Ela não sente necessidade de melhorar sua participação de mercado ou de melhorar sua lucratividade.

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

A mudança na tecnologia e no mercado não ocorre de maneira incisiva que exija da empresa grandes preocupações, pois a tecnologia é desenvolvida pela matriz, e quanto ao mercado, a concorrência é pouco preocupante. Além disso, embora haja o engajamento para mudança por parte dos empregados, não foi identificado tal engajamento na alta gestão, que certamente teria maior influência. Por isso, a classe de fatores “mudança na tecnologia ou no ambiente” e “desejo de mudança” não são tratados como aceleradores do processo de mudança uma vez que não representam estímulos efetivos.

Como objetivo para mudança, pode-se apontar a busca pela manutenção da qualidade em diversos aspectos.

Possuindo moderadas características de empresa orientada a mudança, ela caracteriza-se como ‘satisfeita com o desempenho’.

3.2 Empresa B

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

A empresa possui um nível de pressão competitiva médio, uma vez que considera sofrer pouca intensidade de competição com relação à matéria prima, e razoável por pessoal técnico. Por outro lado, vendas e distribuição, qualidade e variedade de produtos e preço representam uma competição muito intensa. O gestor da empresa entrevistado acredita que esses níveis de intensidade serão mantidos de forma que a competição por matéria prima e por pessoal técnico será pouco e razoavelmente importante, respectivamente, e vendas e distribuição, qualidade e variedade de produtos e preço continuarão a representar uma pressão competitiva muito importante, comprometendo o crescimento e a lucratividade futuros.

Sob o aspecto dos fatores que aceleram ou desaceleram o processo de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial, a maioria dos fatores analisados indicam que a empresa B é orientada a mudança. Verifica-se que atuam de forma a acelerar os processos de mudanças os fatores: necessidade de informação; mudanças na estratégia em diferentes aspectos; mudanças na tecnologia e no ambiente; disponibilidade de recursos para mudança e objetivos para mudança, com a necessidade de aumento da lucratividade.

A falta de demanda externa por parte da franqueadora não contribui com sua orientação a mudança. Por outro lado, verificou-se que existe uma determinação e engajamento para mudanças em sistemas de contabilidade gerencial por parte da alta gestão.

3.3 Empresa C

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

A empresa C possuía cerca de 1.300 empregados e seu faturamento em 2005 foi de 2,7 bilhões. Está instalada no estado de São Paulo e possui 1,3 milhões de clientes em uma área de concessão de quase 10 mil km².

Até 1998 a empresa era estatal, tendo sido privatizada e adquirida por um consórcio formado por dois grupos. Em 2001 houve uma cisão entre esses dois grupos e a empresa passou a pertencer apenas ao grupo português.

Em 2004, foi criada uma *holding* para consolidar os dados de todas as empresas no Brasil pertencentes ao grupo, que após cerca de um ano, passou a interferir na gestão das empresas.

A empresa praticamente não tem pressão de outros concorrentes, posto que atende os clientes de sua área de concessão praticamente sozinha. Mas apresenta um nível bastante elevado de competitividade por recursos, quais sejam: pessoal técnico capacitado, e capital a ser investido. Seu nível de competição foi avaliado como médio.

Com relação aos fatores que aceleram ou desaceleram o processo de mudanças, destaca-se a existência de necessidade de informação, principalmente devido à mudança na estrutura organizacional e a mudança de gestores. Há mudanças em sua tecnologia de produção. Foram identificadas necessidades de melhoria de lucratividade, e também de aumento dos controles financeiros, bem com de se reduzir o número de empregados.

Existem demandas externas por mudanças, e recursos para viabilizá-las. É alto o nível de determinação e engajamento para mudança particularmente por parte de um grupo coeso de empregados. Portanto, segundo o modelo de Laitinen, trata-se de uma empresa orientada à mudança.

3.4 Empresa D

A empresa D é uma multinacional de capital americano que atua na indústria do setor de bebidas e alimentos. Com cerca de 7000 empregados, seu faturamento em 2006 foi de R\$ 2,2 bilhões, permitindo ser considerada uma empresa de tamanho grande.

A atual estrutura organizacional da empresa começou a ser formada no ano 2000 com o início de um processo de fusão entre duas grandes empresas norte-americanas, uma no ramo de bebidas e outra no ramo de alimentos. O objetivo dessa fusão foi atender a uma estratégia de diversificação do mercado de bebidas.

A empresa possui um nível de pressão competitiva alto, uma vez que considera ter uma competição muito ou extremamente intensa por matéria prima, vendas e distribuição, qualidade e variedade de produtos e preços. Esses mesmos fatores representam muita ou

extrema importância com relação ao comprometimento do crescimento e da lucratividade futuros para a empresa. Apenas com relação à competição por pessoal técnico a empresa considera sofrer uma competição despreocupada e sem importância no longo prazo.

Com relação aos fatores que aceleram ou desaceleram o processo de mudanças, destaca-se sua necessidade de informação, principalmente devido à mudança na estrutura organizacional e na estratégia. Seu mercado é dinâmico, com mudanças frequentes. Há o engajamento nas mudanças por parte da alta gestão e a disponibilidade adequada de recursos para mudança. Também foram reportadas necessidades externas vindas da matriz. Tal conjunto de fatores permite a classificação da empresa D como orientada a mudanças.

4 Análise dos Resultados

Para facilitar o entendimento dos casos primeiramente (item 4.1) são descritos os casos A e B, cujas implantações de BSC classificam-se nas classes mais baixas do modelo de Speckbacher. No item 4.2 são descritas as implantações mais completas.

4.1 A implantação do BSC nas empresas A e B

O padrão mínimo do BSC implementado na empresa A, com o uso quase que exclusivo de indicadores de desempenho balanceados em financeiros e não financeiros e relações de causa e efeito intuitivas e não formalizadas, remete ao início do desenvolvimento do conceito. O foco, nessa empresa, está limitado a atender a gestão da qualidade, e não em dar suporte à estratégia.

Na empresa B, por sua vez, embora seja observada uma tentativa de uso das relações de causa e efeito, a aplicação parcial do conceito não oferece os benefícios do alinhamento. Portanto, as empresas A e B encontram-se no primeiro estágio do desenvolvimento do BSC, embora o conceito na empresa B esteja mais desenvolvido que na empresa A.

Verificou-se no tipo de BSC implementado nas empresas A e B uma forte influência do fator que originalmente motivou sua implementação: a implantação da gestão da qualidade. Na literatura, alguns pesquisadores argumentam a favor da utilização do BSC para implantação da gestão da qualidade total. De acordo com Hoque (2003), o uso de medidas financeiras e não financeiras sugeridos pela abordagem do BSC relacionadas em perspectivas atendem aos objetivos da gestão da qualidade, que é o de alcançar a melhoria contínua em todos os aspectos da empresa.

Talvez o desenvolvimento pouco avançado do BSC das empresas A e B possa ser explicado pelo fato de as características até então implementadas estarem voltadas a atender às necessidades da ISO 9000 com o foco na satisfação do cliente, com os indicadores de desempenho e metas não financeiras, e com a comunicação da estratégia aos empregados embora essa seja feita apenas a partir da divulgação desses indicadores.

Porém, o foco restrito na ISO 9000 impede a ampliação do conceito do BSC e a percepção da oportunidade de integrar os objetivos da gestão da qualidade com o mecanismo de apoio à estratégia oferecido pela ferramenta. No caso da empresa B, que não está apenas focada em indicadores para a gestão da qualidade, a oportunidade está no desenvolvimento de um mecanismo de integração entre BSC, gestão da qualidade e a gestão baseada em valor, o qual poderia permitir que a empresa alcance, de fato, o alinhamento, inclusive auxiliando no desenvolvimento de um mapa estratégico.

É compreensível que a empresa A, por ter um BSC pouco desenvolvido sem relações de causa e efeito e alinhamento das iniciativas estratégicas não o utilize como sistema de recompensa. A empresa B, ainda que possua objetivos e metas por áreas, também não vincula o BSC ao sistema de recompensa.

4.2 A implantação do BSC nas empresas C e D

Nas empresas C e D os objetivos estratégicos distribuídos entre as quatro perspectivas são ligados por meio de relações de causa e efeito representadas em mapas estratégicos formalmente desenvolvidos, portanto essas duas empresas já desenvolveram esse segundo estágio da metodologia.

O conceito do BSC passa a ter mais progresso quando passa a ajudar a implementar a estratégia com a definição de planos de ação alinhados aos objetivos, metas e incentivos, além de possuir plena comunicação para todas as áreas da empresa. O BSC da empresa C possui uma metodologia baseada em critérios estabelecidos internamente para que as iniciativas tomadas com os planos de ação sejam alinhadas aos objetivos estratégicos. Porém, a empresa admite que ainda existem algumas lacunas a serem ajustadas nesse sentido, pois ainda existem iniciativas que não são totalmente vinculadas a qualquer um dos objetivos.

A empresa D afirma que suas iniciativas tomadas com os planos de ação são totalmente vinculadas com os objetivos estratégicos, inclusive com metas de resultados e prazos. Percebe-se, portanto, que apenas a empresa D conseguiu alcançar esse estágio plenamente e que a empresa C está com seu desenvolvimento bastante avançado.

Ressalta-se que alinhar os objetivos estratégicos com as estratégias a partir das relações de causa e efeito entre os objetivos e as perspectivas do mapa estratégico não é suficiente para garantir o alinhamento de todas as iniciativas às estratégias principais. Se as ações do dia a dia não refletirem a estratégia, se estabelecerá uma falha entre a estratégia anunciada no planejamento e a anunciada pelas ações realmente tomadas. Assim, é necessário que os recursos financeiros e físicos sejam totalmente canalizados para iniciativas que visem atender metas estabelecidas com base no BSC, além disso, é a associação dessas metas com o sistema de recompensa que promove o ponto máximo do alinhamento.

Embora as empresas C e D possuam as relações de causa e efeito definidas e as iniciativas estratégicas formalmente alinhadas, nenhuma das duas promoveu o vínculo do BSC com o sistema de recompensa. De acordo com os entrevistados dessas duas empresas, em ambas existe o projeto de continuidade do desenvolvimento do BSC onde esse vínculo faz parte da pauta.

4.3 Outras características relevantes do BSC nas empresas estudadas

Um aspecto não considerado pelo modelo de Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003), mas que se mostrou relevante no estudo das características do BSC, é a forma da comunicação da estratégia que o BSC propicia. Essa relevância foi detectada uma vez que duas empresas podem ter o mesmo tipo de BSC em termos de conteúdo implementado, mas com graus de comunicação da estratégia distintos, o que permite diferenciá-las. A comunicação da estratégia para os empregados foi observada em todas as empresas, porém, observou-se que ela é feita de diferentes maneiras e para diferentes níveis hierárquicos.

Todas as empresas possuem quadros de avisos com os resultados do BSC, além de reuniões até níveis gerenciais para tratar dos indicadores. Na empresa A, o enfoque da comunicação está nos indicadores de gestão da qualidade e não na estratégia. Na empresa B todas as áreas também possuem acesso ao desempenho alcançado, mas o excesso de indicadores utilizados pode comprometer a eficácia da ferramenta em termos de comunicar a estratégia.

O diferencial em termos de comunicação da estratégia está nas empresas C e D. A empresa C tem investido fortemente em marketing interno do projeto e em treinamentos para todos os empregados, com objetivos comuns voltados ao uso do BSC. Entretanto, os resultados estratégicos são comunicados apenas até o nível gerencial.

Já na empresa D, a forte necessidade de comunicar a estratégia e alinhá-la às iniciativas, dada a própria necessidade de integrar a cultura da empresa após o processo de

fusão, revelou-se como o principal objetivo do BSC. Isso o tornou um “divisor de águas” em termos da relevância que a comunicação passou a ter na empresa.

Isso fica bastante claro pela importância dada à comunicação por meio do jornal interno divulgando mensalmente os resultados do desempenho geral da empresa e com a participação da presidência mostrando-se fortemente envolvida com o projeto.

Destaca-se que a comunicação da estratégia desenvolvida de forma clara é um aspecto importante da tradução da estratégia para os empregados, cuja importância está no poder de favorecer o alinhamento estratégico e até mesmo o sucesso do BSC na empresa.

4.4 A influência das variáveis contextuais no Tipo de BSC implementado

4.4.1 Variáveis contextuais: características organizacionais influenciando o Tipo de BSC implementado

Verifica-se que, entre as empresas pesquisadas, conforme o tamanho é maior, mais desenvolvido é seu BSC. Isso é notado na empresa C, que embora enfrente pressão competitiva de nível médio, seu tamanho em termos de faturamento é bastante grande, e seu BSC é mais desenvolvido que nas empresas A e B.

Além disso, conforme aumenta o nível de competição, o BSC também é mais evoluído (com exceção da empresa C). A empresa D, de grande porte e que apresenta o grau máximo de pressão competitiva, possui o BSC mais desenvolvido dentre as empresas pesquisadas. Por outro lado, a empresa A, que possui o menor porte e um baixo nível de pressão competitiva tem justificado, de acordo com o quadro referencial da pesquisa, seu BSC menos desenvolvido.

A capacidade organizacional de aprender não oferece parâmetro para comparações entre as empresas, uma vez que todas as empresas estudadas apresentaram a mesma classificação.

4.4.2 Variáveis contextuais: fatores que aceleram ou desaceleram o processo de mudança influenciando o Tipo de BSC

Verifica-se que um fator de mudança foi decisivo no tipo de BSC implementado em todas as empresas: a determinação e engajamento para mudança, principalmente com relação à alta gestão. Nas empresas B, C e D os respectivos responsáveis pelo desenvolvimento e implementação do BSC foram unânimes em afirmar a importância do apoio da alta gestão no sucesso da implementação. Verificou-se que a participação e o envolvimento de todos os empregados passa a ser mais efetivo quando os empregados vêem a importância que está sendo dada pela alta gestão.

A empresa C, porém, apresenta ainda uma característica muito interessante que é a da forte determinação e engajamento dos empregados, mais precisamente da equipe responsável pelo desenvolvimento do BSC. Esse envolvimento fez com que a alta gestão local também se engajasse no projeto.

Na empresa A, a ideia de implementar o BSC também surgiu entre os funcionários e teve apoio da alta gestão para implementação. Porém, a alta gestão não considera o BSC como uma importante ferramenta para gerenciamento da empresa, destacando que sua utilização ocorre da mesma forma que ocorreria com qualquer outra metodologia para implantação de indicadores de desempenho.

Dentre os fatores de mudança analisados, percebe-se que objetivos específicos em termos financeiros (melhoria da lucratividade, produtividade etc) e demandas externas, ambos acelerando o processo de mudança são os fatores que mais sugerem uma tendência a um BSC mais desenvolvido.

Em todos os casos estudados verifica-se a relação desses objetivos específicos com os fatores de mudança relacionados à mudança na estratégia e/ou na estrutura organizacional e com fatores relativos a mudanças no mercado, os quais geram a necessidade de informação. Isso denota a interação entre os fatores de mudança detectados anteriormente por Innes e Mitchell (1990) e por Laitinen (2001), e ratifica que, geralmente, mudanças não ocorrem devido a um único fator, mas a vários, sendo que sua natureza e a forma como influenciam a mudança é que os diferenciam.

Ainda considerando-se os fatores que aceleram ou desaceleram o processo de mudança, verificou-se que as empresas B, C e D possuem a mesma classificação em termos de tipo de empresa dado seus padrões de estímulos para mudança (orientada à mudança). Uma vez que todas possuem objetivos financeiros estimulando a mudança, verifica-se que as principais diferenças entre elas estão no grau de envolvimento da alta gestão e dos empregados e na identificação de necessidades externas para mudanças. Ressalta-se que, embora o envolvimento da alta gestão (determinação e engajamento para mudar) não seja um fator que, por si só, seja suficiente para iniciar um processo de mudança, mostra-se, nos casos estudados, essencial para que a mudança realmente ocorra.

5 Considerações Finais

O quadro referencial da pesquisa proposto permitiu o estudo de como as variáveis contextuais impactam o nível de sofisticação do BSC.

O estudo de variáveis contextuais dessas empresas baseado na abordagem contingencial revelou que, de fato, nas empresas em que as características organizacionais e os fatores de mudança são mais favoráveis à mudança na contabilidade gerencial, o BSC implantado é mais desenvolvido. Por exemplo, dentre as variáveis contextuais relativas às características organizacionais, observa-se que, de modo geral, conforme cresce o nível de pressão competitiva e o tamanho da empresa, mais sofisticado é o BSC implementado. Há uma exceção na empresa C, onde há um médio nível de competição e um BSC mais desenvolvido, o que foi explicado por outros fatores, principalmente pelo entusiasmo da equipe de desenvolvimento do BSC. Esta característica aponta para a necessidade de modelos de estudo que enfatizem o tratamento da motivação, e da questão da confiança, conforme sugerido por Scapens (2006, p.22).

Da mesma forma, embora se tenha identificado várias fontes de estímulo para mudanças em todas as empresas, foram identificados dois principais fatores que diferenciam as empresas umas das outras e possibilitam relevantes comparações quanto ao tipo de BSC. São eles os objetivos específicos para mudança e as necessidades externas.

Esses dois fatores atuam como catalisadores da mudança, sendo as principais origens da aceleração do processo de mudanças. Um outro fator decisivo na mudança identificado na comparação entre as empresas foi a determinação e o envolvimento da alta gestão, atuando como facilitador da mudança.

Observou-se de forma muito clara que os fatores de mudança, bem como as características organizacionais, são elementos do contexto ambiental em que as mudanças ocorrem, que interagem entre si acelerando ou desacelerando o processo. Tais fatores não ocorrem sozinhos e a sobreposição de uns sobre os outros, embora não favoreça sua análise individual, permite uma visão ampla do contexto da mudança.

A pesquisa qualitativa trouxe benefício de descrever a visão da prática do BSC e as percepções e detalhes obtidos com as entrevistas enriqueceram o entendimento de como as variáveis contextuais afetam a implantação do BSC nas empresas.

Também foi possível conhecer o poder explicativo e as fragilidades dos modelos adotados. Em relação ao modelo de Speckbacher, os resultados sugerem a consideração de outros fatores para a classificação de diferentes usos do BSC. Quanto ao agrupamento dos

diferentes usos do BSC, os casos mostraram que empresas que possuem o mesmo tipo de BSC não necessariamente possuem o mesmo grau de comunicação com os empregados. A análise do grau de comunicação foi incorporada ao estudo dos casos, mostrando que em empresas onde o BSC é mais desenvolvido há maior grau de comunicação da estratégia.

Sugere-se também a consideração do nível de abrangência do BSC, nas classificações de seus diferentes níveis de uso, uma vez que uma empresa pode utilizar as características do BSC Tipo III em todos os níveis (estratégico, gerencial, operacional), enquanto outra pode utilizar as mesmas características apenas no nível corporativo. Nos casos, verificou-se que as empresas A e B, embora possuíssem os BSCs menos desenvolvidos, tinham objetivos e metas que abrangiam todas as áreas da empresa. Na empresa D, os objetivos e metas corporativos também são medidos por centros de responsabilidade, mas não são desdobrados por área, pois se referem ao resultado fragmentado dos indicadores corporativos. Na empresa C, cujo BSC é mais sofisticado que na A e na B, esse detalhamento ainda não ocorre. Esse aspecto leva a supor que a simplicidade dos BSCs menos desenvolvidos e a não preocupação com o alinhamento facilita o nível de abrangência dado aos indicadores, embora isso não reflita o nível de abrangência da estratégia. Trata-se, portanto, de um elemento que merece atenção em estudos posteriores.

Nos modelos de Libby&Waterhouse e de Laitinen foram identificadas sobreposições da avaliação de determinados fatores. Reitera-se ainda que maior ênfase poderia ter sido a fatores de mudança relacionados às necessidades de legitimação das empresas, pressionadas por forças institucionais. Tal sugestão é justificada considerando-se que a obtenção da certificação da ISO 9000 iniciou o processo de implantação do BSC em duas das empresas pesquisadas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, v.28, p. 127-168, 2003.

HOQUE, Z. Total Quality Management and the Balanced Scorecard approach: A critical analysis of their potential relationships and directions for research. *Critical Perspectives on Accounting*, v.14, p. 553-566, 2003.

INNES, J.; MITCHELL, F. The process of change in management accounting: some field study evidence. *Management Accounting Research*, v.1, 3-19, 1990.

KAPLAN, R.S.; Norton, D.P. The Balanced Scorecard – Measures that drive performance. *Harvard Business Review*. vol. 70, n. 1, jan/fev. 1992.

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

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

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

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. Having trouble with your strategy? Then map it. *Harvard Business Review*, p. 167–176, Sept–Oct, 2000.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *Mapas Estratégicos – convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis*. 7ª. Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

KASURINEN, T. Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation. *Management Accounting Research*, v. 13, p. 323-343, 2002.

LAITINEN, E. K. Management accounting change in small technology companies: towards a mathematical model of the technology firm. *Management Accounting Research*, v. 12, p. 507-541, 2001.

LIBBY, T.; WATERHOUSE, J.H. Predicting change in management accounting systems. *Journal of Management Accounting Research*. Sarasota, v. 8, p. 137-150, 1996.

SCAPENS, R. W. Understanding management accounting practices: a personal journey. *The British Accounting Review*, v. 38, p. 1-30, 2006.

SPECKBACHER, G.; BISCHOF, J.; PFEIFFER, T. A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking countries. *Management Accounting Research*. v. 14, p. 361-387, 2003.

YIN, R.K. *Estudo de Caso – Planejamento e Métodos*. 2ª ed. São Paulo: Bookman, 2001.