

# Adaptação do *Balanced Scorecard*: Estudo de Caso em uma Empresa Distribuidora de Combustível

## *Adaptation of the Balanced Scorecard: Case Study in a Fuel Distribution Company*

Omar José Evangelista de Barros

Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, Recife, PE, Brasil.

Cláudio de Araújo Wanderley

Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, Recife, PE, Brasil.

Recebido em 20.07.2015 – Desk aceite em 05.08.2015 – 4ª versão aprovada em 27.05.2016.

### RESUMO

O objetivo deste estudo é analisar e explicar a adaptação do *balanced scorecard* (BSC), a partir do modelo teórico de Ansari, Fiss and Zajac (2010), em uma distribuidora de combustível (cognominada Companhia Petrolífera), que se caracteriza neste artigo como empresa adotante seguidora. Assim, coloca-se no centro das discussões sobre a difusão de práticas de contabilidade gerencial o processo de adaptação. Os resultados evidenciaram que o BSC adotado na Companhia Petrolífera é compatível com outras tecnologias presentes na organização. No que diz respeito ao aspecto cultural, houve baixo ajuste da prática à cultura organizacional, ao passo que a análise do aspecto político não evidenciou desajustes. Em decorrência desse baixo ajuste cultural entre o BSC e a Companhia Petrolífera, nesta o BSC apresenta alta fidelidade e baixa extensão em relação ao modelo observado na literatura sobre o tema. O artigo segue as evidências teóricas e empíricas de que um padrão específico de adaptação dependerá do ajuste entre as características técnica, cultural e política da prática implementada e as características da empresa. Esse é um aspecto distintivo de nosso estudo, pois busca explicar as variações das práticas organizacionais analisando sua consistência com as necessidades, os objetivos e a estrutura da empresa adotante, considerando especialmente os aspectos culturais e políticos envolvidos no processo de adaptação.

**Palavras-chave:** *balanced scorecard*, adaptação, difusão, variação, contabilidade gerencial.

### ABSTRACT

*This study aims to analyze and explain the adaptation of the balanced scorecard (BSC), through the theoretical model by Ansari, Fiss and Zajac (2010), in a fuel distribution company (nicknamed Oil Company), which is characterized in this article as a late adopter. By doing so, we place the adaptation process at the heart of our research on the diffusion of management accounting practices. The results showed that the BSC adopted in the Oil Company is compatible with other technologies observed in the organization. Regarding the cultural aspect, there was low adaptation of the practice to the organizational culture; however, no political misfits were observed. Due to this low cultural fit between the BSC and the Oil Company, in the latter the BSC has high fidelity and low extension in relation to the model observed in the extant literature. The article builds on the theoretical and empirical evidence that a specific adaptation pattern depends on the fit between the technical, cultural, and political characteristics of the practice implemented and the characteristics of the company. This is a distinctive aspect of our study, as it seeks to explain variations in the organizational practices by analyzing their consistency with the needs, objectives, and structure of the adopting company, especially considering the cultural and political aspects involved in the adaptation process.*

**Keywords:** *balanced scorecard*, adaptation, diffusion, variation, management accounting.

## 1 INTRODUÇÃO

A literatura sobre a difusão de práticas gerenciais nas organizações é caracterizada por duas formas de explicar o processo de adaptação, sendo a primeira originária da literatura econômica baseada no modelo do ator racional. Segundo esse modelo, os entes adotantes de novas práticas gerenciais são tratados como atores que tomam decisões racionais em busca da eficiência dos resultados. Essa linha de pesquisa é predominante na literatura sobre a difusão de inovações (Rogers, 1995), enfocando o pressuposto de que a adoção de uma nova prática gerencial resultará em um benefício econômico para a organização.

A segunda forma de explicar o processo de adaptação de uma prática gerencial constitui uma linha de pesquisa baseada em modelos sociológicos que, em contraponto ao modelo racional, defende o argumento de que as organizações sofrem pressões sociais do ambiente em que operam, por isso, adotam determinadas práticas gerenciais com o intuito de manter sua reputação em conformidade com as demais. Dentre as perspectivas sociológicas que ajudam a explicar essa pressão reputacional destacam-se, como as mais populares, a *fad and fashion* (moda e modismo) (Abrahamson, 1991, 1996) e a perspectiva institucional (Sturdy, 2004).

A literatura baseada na perspectiva moda e modismo parte do pressuposto de que a adoção de uma prática gerencial é resultado da pressão que a organização sofre para imitar as demais, ao invés de uma escolha racional, como defende o modelo baseado na teoria econômica. Além disso, tal perspectiva enfatiza o papel ativo dos propagadores da inovação (*fashion-setters*), tais como empresas de consultoria que atuam no processo de difusão.

A perspectiva institucional estabelece que as organizações que atuam em um mesmo ambiente apresentam características isomórficas que as impulsionam ao dilema de implementar uma ferramenta gerencial que, na prática, não será utilizada no dia a dia. Esse tipo de situação decorre das expectativas sociais que geram o denominado *isomorfismo institucional* (Boxenbaum & Jonsson, 2008). Quando o processo de adaptação de novas práticas gerenciais decorre de pressões institucionais que contrariam a lógica racional da busca da eficiência interna necessária à maximização dos resultados, nota-se que as organizações que adotam mimeticamente essas novas práticas afirmam que as utilizam, mas, na realidade, não fazem parte do dia a dia das empresas (Boxenbaum & Jonsson, 2008).

O modelo do ator racional e a perspectiva sociológica auxiliam o entendimento de como as práticas são difundidas nas organizações. Entretanto, os estudos tendem a utilizar essas duas perspectivas como antagonicas, ou seja, uma em detrimento da outra: o modelo racional tipicamente enfatiza os aspectos técnicos e de eficiência com a adoção da nova prática, ao passo que a perspectiva sociológica enfatiza o

aspecto cultural e social de sua adoção. Segundo Kennedy e Fiss (2009), essas duas perspectivas não são dicotômicas, ou seja, as motivações sociotécnicas são menos desconexas do que a literatura sobre a difusão tem apresentado, o que significa que as duas perspectivas são complementares e, portanto, capazes de explicar a difusão de práticas gerenciais sob óticas diferentes.

Geralmente, as pesquisas em contabilidade gerencial enfatizam a difusão de inovações gerenciais, como um processo pelo qual uma inovação é transmitida e disseminada, concentrando o foco de estudo no nível interorganizacional, visando analisar e explicar especificamente como as entidades implementam ou deixam de implementar determinada prática gerencial (Ax & Bjornenak, 2007).

Consequentemente, essa mesma literatura não investiga de forma compreensiva adaptações, desajustes e contradições que ocorrem durante e após a adoção dessas ferramentas gerenciais. Esse modelo clássico de estudar a difusão é baseado no pressuposto de que a prática é imutável e as organizações são passivas, cabendo apenas aceitar ou rejeitar a nova prática (Burkert & Lueg, 2013, Fiss & Zajac, 2004). Essa suposição limita o modelo de difusão, uma vez que as práticas de contabilidade gerencial não podem ser adotadas nas empresas como soluções imutáveis (*'off-the-shelf' solutions*) (Ansari, Fiss, & Zajac, 2010).

Nesta pesquisa, sugere-se que a adaptação de uma prática de contabilidade gerencial no contexto da organização é mais provável de ser a regra do que a exceção durante o processo de implementação, porque poucas empresas (se houver alguma) saem do processo de difusão sem modificações.

Neste artigo, considera-se uma limitação da pesquisa sobre a adaptação de práticas de contabilidade gerencial a ausência na literatura contábil de um *framework* conceitual capaz de entender e explicar os possíveis padrões de adaptação das práticas contábeis durante o processo de difusão. Utiliza-se, aqui, o *framework* desenvolvido por Ansari et al. (2010) para estudar a variação das práticas organizacionais durante o processo de difusão. A adoção desse *framework* busca esclarecer e investigar de forma mais robusta como as práticas de contabilidade gerencial variam quando se difundem do ambiente interorganizacional para o ambiente intraorganizacional.

O principal argumento do *framework* desenvolvido por Ansari et al. (2010) é que um padrão de adaptação específico dependerá da adequação entre as características da prática implementada e as características da empresa que a está implementando. Esse é um aspecto distintivo desse modelo, tendo em vista que poucos pesquisadores tentaram explicar a variação de práticas organizacionais a partir da análise da consistência de suas características com as necessidades, os objetivos e a estrutura da empresa adotante.

Gondo e Amis (2013, p. 3) convocam os pesquisadores organizacionais a realizarem estudos sobre variação no processo de adaptação de práticas gerenciais. Utilizou-se a pesquisa existente na área de difusão e adaptação de práticas gerenciais e, especificamente, o *framework* proposto por Ansari et al. (2010) com o objetivo de preencher essa lacuna teórica e proporcionar novas contribuições para as pesquisas sobre adaptação de práticas gerenciais de contabilidade.

Diante da identificação da lacuna existente na literatura sobre adaptação de práticas de contabilidade gerencial, este estudo apresenta a seguinte questão de pesquisa: Como as características inerentes ao *balanced scorecard* (BSC) e à empresa do estudo de caso influenciaram o processo de adaptação do BSC à Companhia Petrolífera?

Assim, este estudo enfoca o caso da adaptação do BSC em uma distribuidora de combustíveis (líquidos, sólidos e gasosos), cognominada, por razões de confidencialidade, Companhia Petrolífera, cuja área de atuação geoeconômica compreende as regiões Norte e Nordeste do Brasil. A adoção do BSC na Companhia Petrolífera contou com o auxílio de uma consultoria organizacional, responsável pela implantação do Programa de Aprimoramento da Performance (PAP) – sigla adotada neste artigo por razões de confidencialidade –, com metodologia que aliou teoria e prática na elaboração do planejamento estratégico.

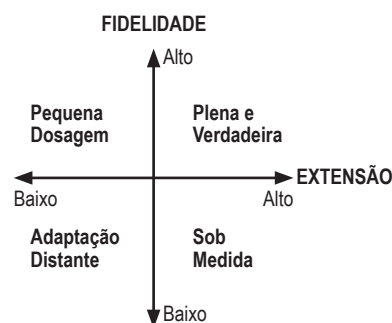
Este artigo está estruturado em 6 seções, a saber: 1) introdução; 2) adaptação de práticas gerenciais; 3) *balanced scorecard*; 4) método de pesquisa; 5) resultados; e 6) conclusões.

## 2 ADAPTAÇÃO DE PRÁTICAS GERENCIAIS A PARTIR DO MODELO TEÓRICO DE DIFUSÃO

O conceito de adaptação de práticas gerenciais utilizado neste estudo foi extraído de Ansari et al. (2010), cujo modelo teórico defende o adequado ajuste entre as características da prática (inovação) e as características da empresa adotante. Com isso, os autores tentaram explicar as variações internas a partir da análise da consistência entre as características da prática e as necessidades, os objetivos e a estrutura da empresa adotante.

O modelo teórico de Ansari et al. (2010) está baseado nas dimensões fidelidade e extensão. A dimensão fidelidade relaciona-se ao grau em que uma prática difundida se assemelha ou se desvia das características de sua versão original, ou seja, se apresenta uma adaptação verdadeira ou distante em comparação com a versão prototípica. A dimensão extensão, por sua vez, avalia se o grau de implementação da prática é maior ou menor do que a versão original. Esse entendimento está baseado em pesquisas que sugerem que as organizações implementam versões de maior ou menor extensão. A extensão, portanto, indica até que ponto a adaptação da inovação representa os esforços para uma aplicação irrestrita.

No entendimento de Ansari et al. (2010), ocorre um padrão de adaptação *plena e verdadeira* quando uma prática é implementada de modo a conservar suas características de alta fidelidade e extensão, ou seja, fiel à sua primeira versão e de forma abrangente. O padrão de *adaptação sob medida* ocorre quando a prática apresenta um nível de extensão maior, ao passo que sua fidelidade é menor, significando que a organização utilizou seus recursos para implementar uma versão da prática mais extensa e, ao mesmo tempo, mais adequada à sua realidade, resultando em uma versão menos fiel à anterior. Por sua vez, o padrão de *adaptação distante* ocorre com a conjugação dos baixos níveis de fidelidade e extensão, pois, ao passo que é menos fiel à versão original, está sendo implementada com menor extensão. Por fim, Ansari et al. (2010) sugerem que o padrão de adaptação *pequena dosagem* ocorre quando existe baixo nível de extensão, mas alto nível de fidelidade. Esse padrão de adaptação indica que a prática está mais alinhada à sua versão prototípica, mas existe um tímido esforço de implementação em termos de escopo dentro da organização (Figura 1).



**Figura 1** Padrões de adaptação  
 Fonte: Ansari et al. (2010, p. 72).

O conceito de ajuste traçado no modelo teórico de Ansari et al. (2010) leva em consideração os fatores que influenciam as práticas organizacionais, dentre os quais são destacadas três formas de ajuste que afetam os processos de adoção: ajuste técnico, cultural e político. Por ajuste técnico se entende o grau em que as características de uma inovação são compatíveis com as tecnologias que estão em uso nas organizações.

Os fatores de nível organizacional que afetam o ajuste técnico incluem tanto a base tecnológica como a capacidade de absorção e reconhecimento do valor de uma inovação, além da capacidade de aplicá-la da forma como foi originalmente concebida. Segundo Ansari et al. (2010), geralmente, os inovadores experimentam uma falta de ajuste técnico entre as características da prática gerencial e a organização, por isso, tendem a implementar versões mais próximas da original, uma vez que têm limitada capacidade de reduzir o desajuste. Assim, a falta de ajuste técnico sugere um padrão de baixa adaptação entre os primeiros adotantes e sob medida entre os seguidores.

As incertezas sobre a prática que os inovadores vivenciam, bem como a falta de ajuste técnico, provocam o contraste entre as dimensões fidelidade e extensão. Desse modo, quanto mais fiel ao seu protótipo original, menos extensa será a adoção de uma prática, por conseguinte, mais baixo será o padrão de adaptação, o que se traduz em uma extensão menor. Com base nessa discussão, Ansari et al. (2010, p. 77) têm duas proposições:

**Proposição 1:** quando os inovadores experimentam baixa adequação técnica entre as características da prática gerencial e da organização, vão implementar versões de maior fidelidade, ao passo que os seguidores vão implementar versões de baixa fidelidade; e

**Proposição 2:** quando os inovadores experimentam baixa adequação técnica entre as características da prática gerencial e da organização, vão implementar versões menos extensas, ao passo que os seguidores vão implementar versões mais extensas.

Quando a inovação gerencial é compatível com os valores, a cultura e as crenças vigentes na organização, diz-se que houve um ajuste cultural. As inovações não se difundem em um vazio cultural, pelo contrário, quando importadas por uma organização, deparam-se com atores e papéis definidos, comportamentos institucionalizados e legitimados. Esse desajuste inicial pode constituir um obstáculo ao processo de difusão. Segundo Ansari et al. (2010), pouca atenção tem sido dada ao ajuste cultural nos estudos sobre a difusão de inovações gerenciais.

Os inovadores de uma prática não sofrem pressões de conformidade, gozam de mais liberdade para experimentá-la, defini-la e adaptá-la de modo que se adeque às suas características organizacionais. Entretanto, ao final do processo de difusão, quando já existem modelos estabelecidos, as pressões de conformidade aumentam e ocasionam a restrição da capacidade dos seguidores adaptarem e reduzirem o desajuste.

É possível que os seguidores implementem a prática gerencial de forma cerimoniosa e simbólica, com o objetivo de mostrar conformidade com o meio externo, entretanto, no dia a dia da organização, ela não seja utilizada. Esses adotantes tardios são mais propensos a implementar versões de menor extensão.

Os inovadores são capazes de reduzir o desajuste por serem mais propensos a implementar a inovação gerencial de forma mais ampla, em face de sofrerem menos pressões de conformidade durante o estágio inicial, pois nesse estágio existe uma redução da necessidade de obtenção de benefícios. Os seguidores, por sua vez, em face das pressões de conformidade estarão menos envolvidos com o processo de redefinição da prática, aceitando-a da forma original, mesmo que o desajuste afete a adoção. Nesse entendimento, os últimos a implementar a prática gerencial, os seguidores, não gozam de tanta liberdade para ajustá-la, uma vez que são pressionados a adotarem versões fiéis à original, o que proporciona pouca variação no processo de difusão. Dessa forma, Ansari et al. (2010, p. 79) têm duas proposições:

**Proposição 3:** quando os inovadores experimentam baixa adequação cultural entre as características da prática gerencial e da organização, vão implementar versões de baixa fidelidade, ao passo que os seguidores vão implementar versões de alta fidelidade; e

**Proposição 4:** quando os inovadores experimentam baixa adequação cultural entre as características da prática gerencial e da organização, vão implementar versões mais extensas, ao passo que os seguidores tendem a implementar versões menos extensas.

O ajuste político ocorre quando os interesses e as agendas dos adotantes são compatíveis com as características normativas implícitas ou explícitas da prática adotada. Em face do crescente número de adeptos, o controle da aplicação da prática gerencial torna-se menos viável, o que permite aos seguidores adaptá-la reduzindo o desajuste com a organização. Diferente dos inovadores, que adotam a prática gerencial fielmente à versão original.

A crescente maturação torna os mecanismos de aplicação menos rigorosos, o que proporciona aos seguidores maiores oportunidades de implementar versões menos extensas da prática. Diferente dos inovadores, que adotam a prática gerencial mais extensamente. Levando isso em consideração, Ansari et al. (2010, p. 81) têm duas proposições:

**Proposição 5:** quando os inovadores experimentam baixo ajuste político entre as características da prática gerencial e da organização, vão implementar versões de maior fidelidade, ao passo que os seguidores vão implementar versões de baixa fidelidade; e

**Proposição 6:** quando os inovadores experimentam baixo ajuste político entre as características da prática e da organização, vão implementar versões mais extensas, ao passo que os seguidores tendem a implementar versões menos extensas.

Vale destacar que o modelo teórico de Ansari et al. (2010) sugere que desajuste técnico, cultural e político se apresentam como formas analíticas distintas, como aspectos e mecanismos do processo de implementação e difusão, e que cada característica destas pode assumir diferentes níveis de importância no processo de adaptação. Embora os autores reconheçam que essas três formas de ajuste não são completamente independentes quando surgem e se desenvolvem, eles argumentam que é importante tratar essas três categorias de forma independente, para obter maior

clareza analítica e melhor capacidade de predição (Ansari et al., 2010). Essa visão cria um pressuposto básico de que existirá um desajuste mais forte entre as categorias técnica, cultural e política. Esse desajuste mais forte que o adotante vai sofrer durante o processo de difusão fará com que a implementação de uma prática sem modificação seja mais custosa para a empresa e, portanto, é mais provável que o resultado desse processo seja a adaptação (modificação) da prática ou o eventual abandono desta (Ansari et al., 2010).

### 3 O BALANCED SCORECARD

Neste artigo, explica-se a variação no modo como o BSC é adaptado em uma organização por meio da análise das duas dimensões de adaptação (fidelidade e extensão) comparando com a forma *prototípica* do BSC. Considerou-se, aqui, a versão original do BSC publicada por Kaplan e Norton (1997).

Essa literatura fornece um BSC genérico que compreende quatro características principais: (i) um sistema que combina medidas de desempenho financeiro e não financeiro; (ii) um sistema que está estruturado em quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento (a taxonomia BSC); (iii) um sistema com base nas relações de causa e efeito entre as medidas que ligam as quatro perspectivas; e (iv) um sistema que se concentra na comunicação e implementação da estratégia. Sugere-se, neste artigo, que a *fidelidade* na forma como o BSC é adaptado em uma organização pode ser avaliada com base nas quatro características do BSC prototípico.

Em relação à dimensão extensão de adaptação, sugere-se que ela possa ser avaliada pelo grau em que as quatro características BSC são implementadas na organização. A adaptação de *alta extensão* significa uma implementação abrangente das práticas do BSC na organização, enquanto uma adaptação de *baixa extensão* significa uma implementação menos abrangente das práticas do BSC na organização. Especificamente, sugere-se que uma adaptação do tipo *baixa extensão* conduzirá ao BSC tipo I (ver abaixo), enquanto uma adaptação do tipo *alta extensão* conduzirá ao BSC tipo II ou III.

Autores como Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003) e Lee e Yang (2011) classificaram o BSC em três tipos distintos:

**Tipo I:** esse é o estágio inicial do BSC em uma organização, combinando medidas financeiras e não financeiras, englobando as quatro perspectivas (financeira, clientes, processos internos, aprendizado e crescimento). Esse tipo de BSC é utilizado para avaliação do desempenho organizacional, podendo estabelecer indicadores que apresentem uma relação de causa e efeito;

**Tipo II:** além de considerar as medidas financeiras e não

financeiras, descreve a estratégia e as medidas que utilizam as relações de causa e efeito. Nesse tipo de BSC, a realização dos objetivos estratégicos é recompensada em termos de valores pelo cumprimento das metas financeiras e não financeiras; e

**Tipo III:** esse é o último estágio do BSC, quando atinge a fase de maturação. É caracterizado por um sistema que se concentra na estratégia, incluindo um sistema de medição de desempenho baseado em recompensas, estabelecendo uma relação de causa e efeito entre as medidas.

#### 3.1 Características Técnicas, Culturais e Políticas do BSC

O BSC sofreu uma forte influência da literatura norte-americana sobre gestão de negócios, em parte justificada por sua origem ligada aos estudos desenvolvidos por Robert S. Kaplan e David Norton na década de 1990, em Harvard. Kaplan e Norton (2010), em sua revisão das bases conceituais do BSC, destacaram a influência de escritores americanos como Michael Porter, Peter Drucker e Robert Anthony. A ideologia que prevalece no BSC é bastante consistente com o estilo gerencial adotado nas organizações americanas, uma vez que conserva uma relação entre superiores e subordinados baseada na individualidade e meritocracia (Bourguignon, Malleret, & Norreklit, 2004; Norreklit, Norreklit, & Melander, 2006).

Segundo Wanderley, Cullen e Tsamenyi (2013), o BSC apresenta as seguintes características técnicas: passo a passo dos processos; integração com outras ferramentas gerenciais; e um forte apoio dos sistemas de tecnologia da informação (TI) (Tabela 1). Os estudos de Robert S. Kaplan e David Norton sobre o BSC ao longo de 20 anos seguiram uma abordagem normativa, prevalecendo o passo a passo para sua implementação. Nesses estudos, o BSC apresenta uma organização geral que segue cinco etapas: mobilização da mudança por meio da liderança executiva; tradução da estratégia; alinhamento da estratégia com a organização; motivação dos funcionários na execução do trabalho diário; e governança para tornar a estratégia um processo contínuo (Kaplan & Norton, 2001, 2010).

**Tabela 1** Características técnicas, culturais e políticas do *balanced scorecard*

Categorias	Características do <i>balanced scorecard</i>
Técnica	- processo seguido por etapas;
	- integração com outros sistemas;
	- forte apoio de sistemas de tecnologia da informação;
Cultural	- equilíbrio entre medidas financeiras e não financeiras;
	- alinhamento dos objetivos estratégicos;
	- voltada para o lucro;
Política	- abordagem apolítica;
	- sistema hierárquico <i>top-down</i> ;
	- gerentes maximizadores de valor.

Fonte: Wanderley et al. (2013).

No que diz respeito às características culturais do BSC, destacam-se três aspectos: o BSC como sistema de planejamento e controle da gestão, que engloba tanto medidas financeiras de curto prazo como medidas não financeiras de longo prazo (Kaplan & Norton, 2010); alinhamento do desempenho da gestão com os objetivos estratégicos primordiais da organização; e foco no longo prazo na maximização de valor para os acionistas.

Wanderley et al. (2013) identificaram as três principais características políticas do BSC. Primeiro, o BSC adota uma postura apolítica (Modell, 2012). O BSC é apresentado como politicamente neutro em seu exercício de dominação pela alta administração da empresa, fazendo com que os gerentes não questionem a legitimidade da estratégia proposta ou o poder que a alta administração exerce sobre os gestores. Segundo, o BSC trata os gestores como agentes neutros maximizadores do resultado. Esse pressuposto é baseado na teoria econômica neoclássica, que difere da visão sociológica que enfatiza que os gestores não buscam apenas a maximização de sua função

utilidade, mas são influenciados pelos aspectos culturais, políticos e sociais (Norreklit et al., 2006).

Na concepção do BSC, a principal tarefa no processo de gestão é obter o balanceamento de todos os aspectos ligados à performance da empresa para assegurar a sobrevivência da organização no longo prazo (Modell, 2012). Terceiro, o BSC é um sistema hierárquico e de cima para baixo (*top-down*) (Norreklit & Mitchell, 2007, Norreklit, 2000, Wong-On-Wing, Guo, Li, & Yang, 2007).

A implementação do BSC é materializada por meio de um processo *top-down*, no qual as prioridades estratégicas formuladas pelos gestores sêniores são comunicadas para baixo da organização via hierarquia organizacional. Os gestores de níveis mais baixos e os empregados são descritos como *aspectos* que precisam ser conciliados com os objetivos estratégicos formulados com treinamentos e *feedback* contínuo (Modell, 2009, Modell, 2012, Norreklit, Norreklit, Mitchell, & Bjornenak, 2012).

## 4 MÉTODO DE PESQUISA E EMPRESA DO ESTUDO DE CASO

Esta seção apresenta e explica o método de pesquisa adotado, bem como explica o estudo evidenciando a empresa do caso (Companhia Petrolífera).

### 4.1 Método de Pesquisa

Este artigo se caracteriza como uma pesquisa qualitativa desenvolvida por intermédio de um estudo de caso único, com a finalidade de entender e explicar a adaptação do BSC a partir do modelo teórico de Ansari et al. (2010) em uma distribuidora de combustível. O estudo investiga a implementação do BSC em uma distribuidora de combustível do Norte e Nordeste brasileiro. Esse contexto proporciona um rico material empírico para nossa pesquisa, pois apresenta um contexto de grandes transformações nos aspectos

técnicos, políticos e culturais da organização, em compasso com o processo de profissionalização da empresa. Além disso, a empresa do estudo de caso adotou o BSC, o que possibilitou nossa análise utilizando o modelo teórico de Ansari et al. (2010).

Neste estudo, as proposições teóricas de Ansari et al. (2010) não foram utilizadas para serem testadas ou ratificadas. As proposições foram utilizadas para informar nossa discussão, sem o intuito de validá-las para fins de generalização estatística. Utilizou-se a ideia central do estudo de Ansari et al. (2010), de que o processo de adaptação é influenciado pelo desajuste técnico, cultural e político entre as características da empresa adotante e da prática gerencial adotada.

Na coleta de dados foram utilizadas entrevistas e análise de documentos. As entrevistas foram agendadas por e-mail, de acordo com a conveniência e disponibilidade de cada entrevistado. Entretanto, foram buscados informantes que participaram do processo de implementação do BSC na empresa do estudo de caso e/ou gestores que são os principais usuários do BSC. Ao todo, foram realizadas 12 entrevistas semiestruturadas (sendo 11 pessoas entrevistadas, já que o

*controller* foi entrevistado 2 vezes – entrevistas E1 e E12), de acordo com a linha de investigação refletida no protocolo, não apenas com os gestores que participam do Conselho de Planejamento Estratégico, mas com todos que pudessem fornecer informações sobre fatores culturais, técnicos e políticos da organização, como apresentado na Tabela 2. Por questões geográficas, 2 entrevistas foram feitas por meio de comunicação *on-line* de voz e vídeo.

**Tabela 2** Perfil dos entrevistados

Entrevista	Cargo	Tempo na empresa	Modo da entrevista	Duração da entrevista
E1	Controller	4 anos	Presencial	00:40:28
E2	Gestora de RH	3 anos	Presencial	00:35:00
E3	Gestor financeiro	5 anos	Presencial	00:49:13
E4	Gerente de logística	11 anos	Presencial	00:36:25
E5	Analista de controladoria	7 meses	Presencial	00:44:39
E6	Gestor de tecnologia da informação	12 anos	Presencial	00:28:13
E7	Gerente contábil	17 anos	Presencial	00:26:38
E8	Gerente comercial	19 anos	Presencial	00:29:36
E9	Consultor externo - FDC	-	On-line	01:13:12
E10	Diretor acionista	-	Presencial	00:52:04
E11	Diretor de operações	12 anos	On-line	00:50:00
E12	Controller	4 anos	Presencial	00:46:29
<b>TOTAL</b>				08:38:05

Fonte: Elaborada pelos autores.

A maioria dos entrevistados possui pós-graduação e trabalha há no mínimo três anos na empresa. A área de formação dos entrevistados é diversa: 3 são formados em Ciências Contábeis, 5 em Administração, 2 em Engenharia e 1 em Gestão de TI. As entrevistas duraram, em média, 43 minutos, totalizando 8 horas e 38 minutos de áudio gravado.

Um guia básico de entrevistas foi utilizado de forma flexível e diferenciada, de acordo com as funções dos entrevistados. Cada vez que ficava evidente que assuntos importantes não estavam sendo contemplados, promoviam-se alterações no guia, ao passo que se um assunto mostrava-se irrelevante, era descartado, com possibilidade de ser recuperado posteriormente. Foram utilizados como recursos auxiliares um gravador de voz e uma caderneta de anotações.

A análise documental consistiu na reunião do maior número de informações sobre a empresa do estudo de caso. Portanto, foram analisadas atas de reuniões, além de registros internos, recortes de notícias divulgadas na mídia sobre a empresa e, para cada análise, foram feitas anotações para a elaboração do relatório de pesquisa, com a finalidade de garantir que as análises estejam documentadas para que outros pesquisadores possam examinar o caminho percorrido até chegar aos resultados.

O passo seguinte consistiu em extrair o significado dos

dados, a partir do confronto dos resultados encontrados com a literatura para elaboração da conclusão. Para tanto, o contexto específico da Companhia Petrolífera foi analisado a partir do modelo teórico de Ansari et al. (2010), com a finalidade de explicar o processo de adoção do BSC e os possíveis ajustes técnicos, culturais e políticos oriundos da implementação.

Segundo Ansari et al. (2010), as práticas adotadas nas organizações podem ser analisadas a partir de características técnicas, culturais e políticas. Assim, este estudo analisa as características do BSC e as características da empresa. As características do BSC foram assimiladas a partir da análise de Kaplan e Norton (1997) e dos estudos seminais sobre a temática, buscou-se apreender as características do BSC tal como foi concebido e prescrito pelos autores para, posteriormente, confrontá-las com as características do modelo adotado na Companhia Petrolífera, com a finalidade de evidenciar quais foram os ajustes realizados e se estes podiam ser compreendidos e explicados por meio do quadro teórico proposto por Ansari et al. (2010). Entretanto, especificamente, foram analisados os aspectos sugeridos por Ansari et al. (2010) para auferir a compatibilidade entre as características do BSC e as características da empresa do estudo de caso (Tabela 3).

**Tabela 3** Base para análise da compatibilidade prática vs. organização

Característica de ajustamento	Prática	Organização
Característica técnica	Base tecnológica e características técnicas inerentes à prática	Capacidade organizacional de absorção, base tecnológica, capacidade de inovação, nível de sofisticação das tecnologias e sistemas em uso na empresa
Característica cultural	Valores culturais e estrutura de significado embutido na prática	Cultura organizacional, inovação, valores e crenças
Característica política	Requerimentos normativos, visão política, potenciais controvérsias embutidas na prática	Estruturas formais e informais de poder, normas e regras da organização, dependência de recursos e coalizões dominantes na empresa

Fonte: Ansari et al. (2010, p. 76).

No caso em questão, para que o BSC fosse considerado de alta fidelidade ao modelo de Kaplan e Norton (1997), foram consideradas quatro características fundamentais: (i) se o sistema combina medidas financeiras e não financeiras; (ii) se está estruturado em quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos, aprendizado e crescimento; (iii) se possui como base as relações de causa e efeito entre as medidas que ligam as quatro perspectivas; e (iv) se é um sistema que se concentra na comunicação e implementação da estratégia. A baixa fidelidade, por sua vez, foi representada pela ausência dessas quatro características e pela presença de muitas customizações.

Para caracterizar a prática em questão como extensa ou não, foram levadas em conta, também, as quatro características do BSC citadas anteriormente. Assim, em uma adaptação de alta extensão, todas as perspectivas do BSC foram adotadas de modo a estabelecer uma relação de causa e efeito entre as medidas de desempenho, bem como ter um sistema de recompensas atrelado à consecução das metas; já em uma adaptação de baixa extensão, caso a implementação não tivesse ocorrido de forma abrangente na organização. Dessa forma, utilizou-se a tipologia proposta por Speckbacher et al. (2003) e Lee e Yang (2011) (apresentada na seção 3) para avaliar a extensão da implementação do BSC, onde os tipos II e III do BSC apresentam alta extensão e o tipo I do BSC é considerado de baixa extensão.

#### 4.2 A Empresa do Estudo de Caso

A empresa analisada neste estudo é uma sociedade limitada (Ltda.), com 17 anos de atuação no segmento de comercialização e distribuição de combustíveis líquidos, sólidos e gasosos, no Norte e Nordeste do Brasil, com mais de 170 postos de combustíveis espalhados por mais de 100 cidades nordestinas. Neste estudo, por razões de confidencialidade, decidiu-se cognominá-la Companhia Petrolífera. Possui base de armazenamento nos portos de Suape-PE, Cabedelo-PB e Guamaré-RN; 10% do combustível comercializado em Suape é fornecido pela Companhia Petrolífera e o estado de Pernambuco representa 10% do

consumo nacional de combustível.

A Companhia Petrolífera atua como uma *holding* composta por cinco empresas, que juntas somam um faturamento anual de aproximadamente R\$ 1,5 bilhão de reais. Embora tenha um faturamento que possibilite ser considerada de grande porte, segundo a classificação do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), conserva seu controle acionário familiar.

Cinco empresas compõem o grupo denominado, aqui, Companhia Petrolífera, sendo duas do segmento de distribuição de combustíveis, o principal negócio do grupo, contando com duas distribuidoras, uma no Nordeste e outra no Norte do país. As outras três empresas são negócios que dão sustentação à atividade de distribuição: uma administradora de cartões de abastecimento, um terminal fluvial na região Norte e uma multinacional de revenda de coque de Petróleo.

Seu quadro de funcionários dobrou em pouco mais de dois anos. Em 2012 já se somavam 371 pessoas, contra 176 em 2010. O grupo tem investido na gestão de pessoas e em treinamento, graduação e pós-graduação de seus funcionários.

Atualmente, o conselho deliberativo do grupo é composto por cinco diretorias: diretoria comercial e de operações, diretoria financeira e de planejamento, diretoria administrativa, diretoria de novos negócios e diretoria de relações institucionais.

Nos últimos dois anos, a empresa tem passado por um processo de remodelagem de sua gestão, com a adoção do Programa de Aprimoramento da Performance (PAP), que tem refletido em mudança cultural.

Embora a Companhia Petrolífera esteja em sua primeira geração e concentre os fundadores nos altos cargos de direção, já vive a fase de profissionalização, típica da terceira geração, com a entrada de novos gestores e diretores que não fazem parte do círculo familiar. O gestor financeiro da empresa destaca que a organização está passando por um processo de estruturação organizacional:

*A gente não tinha missão, visão e valores, nem um mapa estratégico desenhado; hoje, a gente tem. O nosso organograma*



*era muito frágil; hoje, a gente tem um organograma bem mais definido. Hoje, a gente está reestruturando o nosso plano de cargos e salários. Eu acho que esses foram os grandes marcos das mudanças.* (Entrevistado 3)

Segundo o filho do diretor-presidente, no passado, uma das principais características do grupo era a informalidade. Existia uma cultura organizacional muito voltada à confiança e à credibilidade nos resultados entregues pelos empregados.

O tempo de vínculo que o empregado tinha com a empresa já era mais que suficiente para conferir a certeza de que ele desempenhava bem suas atividades. Com as mudanças que vêm ocorrendo na gestão da empresa há cerca de dois anos, todas as atividades caminham para serem descritas, mensuradas e avaliadas.

O grande desafio para profissionalizar a gestão da

Companhia Petrolífera tem sido fazer a transposição do plano teórico para a realidade prática diária dos empregados, além de engajar as pessoas e dotá-las de capacidade e conhecimento acerca de gestão baseada em resultados. O Entrevistado 10 comenta essa dificuldade:

*[...] a maior dificuldade é fazer essa passagem da teoria para a prática, porque na teoria é muito simples, define-se a estratégia, traçam-se os processos, criam-se os indicadores para medir os processos; acho que o grande trabalho que está sendo feito é um trabalho de envolver todas as pessoas da empresa no projeto, dotar todas as pessoas de capacidade e conhecimento do que é uma gestão voltada para resultados e o que é um planejamento estratégico, o que é um orçamento, um fluxograma, um organograma, fazer com que as pessoas consigam entender todos os processos.*

## 5 RESULTADOS

Esta seção trata dos resultados obtidos com o estudo do caso da implementação e adaptação do BSC na Companhia Petrolífera, com o objetivo de identificar e explicar como o ajuste ou desajuste técnico, cultural e o político influenciaram a adaptação do BSC nessa empresa.

### 5.1 Características Técnicas, Culturais e Políticas Dominantes na Companhia Petrolífera

Na empresa do estudo de caso, a principal característica técnica identificada foi o uso de diferentes ferramentas gerenciais, compreendendo desde as que auxiliam no monitoramento do planejamento estratégico à elaboração de relatórios (Tabela 4).

**Tabela 4** Características técnicas, culturais e políticas da Companhia Petrolífera

Categorias	Características da Companhia Petrolífera
Técnica	- uso de diferentes ferramentas;
	- gerência de tecnologia da informação na sede do grupo;
	- presença de profissionais especializados;
Cultural	- empresa privada (mercado competitivo);
	- orientada para o lucro;
	- predominam relações em família;
Política	- profissionalização em curso;
	- gestão <i>top-down</i> ;
	- gestão autocrática.

Fonte: Elaborada pelos autores.

Atualmente, a organização dispõe de um sistema *enterprise resource planning* (ERP). Segundo Hicks (1997), o ERP é um software que facilita o fluxo de informação entre todas as áreas de uma companhia, tais como: logística, finanças e recursos humanos. O sistema de ERP *Mega* passou recentemente por um processo de reimplantação, para a integração de todas as unidades do grupo. Embora todas as empresas estivessem inseridas no mesmo ERP, devido a

um erro de implantação, apresentavam muitos processos desintegrados no sistema, pois em cada unidade havia um plano de contas, um cadastro de produtos e clientes diferente das demais. Então, se um empregado fosse transferido para outra empresa do grupo, não saberia utilizar o sistema.

Além do ERP, a Companhia Petrolífera possui uma ferramenta de *business intelligence* (BI), o *Qlikview*. Este último teve seu início no comercial, para obtenção da

visualização dinâmica das operações. Esse tipo de BI apresenta uma espécie de tabela dinâmica do *software Microsoft Excel*, que permite a consulta a qualquer hora, com cruzamentos por região, por período, visualização do mix de compras do cliente por região. Sobre esse aspecto, o Entrevistado 10 destaca:

*[...] iniciou pelo comercial e hoje nosso grande 'case' é a tela de BI para resultado financeiro... você sai abrindo, fechando posições, cruzando com o mês anterior.*

Com a adoção do BSC, a consultoria forneceu um *software* de gerenciamento para auxiliar o monitoramento dos indicadores estratégicos e operacionais. O Entrevistado 5 fala da funcionalidade desse *software* para a empresa:

*[...] nessa ferramenta a gente controla o desempenho de todas as áreas, tanto operacional quanto estratégica. No operacional a gente controla os setores e no estratégico as quatro perspectivas do BSC, finanças, clientes e mercado, processos e pessoas. Então, a gente mapeia desde o estratégico até o operacional.*

A Companhia Petrolífera é uma empresa que atua no mercado competitivo e, por isso, tem buscado a eficiência nos processos com a finalidade de maximizar o resultado entregue aos proprietários. As características culturais que predominam são de uma organização familiar que vem passando por um processo de profissionalização, com a contratação de um corpo gerencial especializado, com Ensino Superior e pós-graduação em diversas áreas, embora os dirigentes sejam membros das duas famílias que detêm o capital. A análise do aspecto político revelou que a gestão da Companhia Petrolífera conserva um estilo autocrático e *top-down*.

No caso da implementação do BSC, a decisão esteve ligada diretamente ao conselho de planejamento estratégico, ou seja, o BSC foi implantado seguindo uma abordagem *top-down*. Isso significa que os gestores de níveis mais baixos não tiveram participação no processo de decisão. Além disso, na Companhia Petrolífera prevalecem as características de uma gestão autocrática, em que as decisões são centralizadas no núcleo estratégico familiar.

## 5.2 Razões para Adoção do *Balanced Scorecard*

Embora a razão da escolha não esteja revestida de uma justificativa contundente associada a uma busca por eficiência, ou a uma característica particular da prática, chegou-se ao entendimento de que a cognominada Empresa de Consultoria exerceu forte influência na adoção do BSC, por ser uma ferramenta que faz parte do PAP. Em muitos casos, as organizações adotam o BSC por moda, apenas para legitimar sua gestão perante o campo organizacional em que atuam. O Entrevistado 9 explica essa situação:

*Tem muita organização que implementa o *balanced scorecard* por moda. Muitas organizações implementam para ter a grife da Empresa de Consultoria atrelada à sua gestão. Mas não acreditam que a implementação vai ajudar a melhorar resultados. Fazem isso para chancelar a organização, e não porque acreditam que vai dar resultado.*

Nas entrevistas, ficou evidente que a ideia era fazer uma grande reestruturação organizacional na empresa, entretanto, não se sabia ao certo o que deveria ser realizado primeiro: redefinir a estrutura, planejar ou elaborar o orçamento. Surgiram iniciativas para definir missão e ideologia, mas havia certa dificuldade interna sobre como colocar isso no papel. A Empresa de Consultoria surgiu nesse contexto. O Entrevistado 1 explica esse momento da empresa:

*Foi quando surgiu a Empresa de Consultoria, que é uma instituição de negócios que está à frente das demais. Foi quando veio esse programa, o PAP, que nem é uma consultoria, nem é uma academia... então, acabou casando de uma forma muito positiva. Então, por que BSC? Porque é a ferramenta que eles utilizam para definir, monitorar e controlar o planejamento estratégico.*

Segundo Abrahamson (1996), os modismos são produtos culturais produzidos para serem comercializados pelos seus seguidores; esse autor defende, ainda, que os consultores utilizam uma retórica apelativa, trazendo *novidades gerenciais* para convencer os gestores contratantes.

No caso da Companhia Petrolífera, o BSC constituiu tal *novidade gerencial*, apresentada pela Empresa de Consultoria como o sistema que vai auxiliar o monitoramento da estratégia da organização. O Entrevistado 10 comenta:

*Surgiu da necessidade de se encontrar uma ferramenta que desse auxílio à visualização dos resultados... então, na época surgiu a Empresa de Consultoria, onde o *balanced scorecard* era a ferramenta que eles utilizavam e nós gostamos muito da ferramenta. Existem outros métodos, outras ferramentas? Existem. Mas naquele momento não tínhamos nenhuma.*

No estudo, não ficou evidente a pressão externa por conformidade, embora a Companhia Petrolífera deva cumprir exigências da Agência Nacional do Petróleo (ANP). O fato é que o BSC, como se constatou, foi incentivado por um dos agentes de mudança que participa do conselho de planejamento estratégico que, ao longo de sua experiência profissional, teve contato com a referida ferramenta. Além disso, trata-se da ferramenta que a Empresa de Consultoria costuma adotar quando realiza suas consultorias nas organizações.

## 5.3 Adaptação do *Balanced Scorecard*

O BSC implantado na Companhia Petrolífera foi analisado a partir da versão prototípica disponível na

literatura, com a finalidade de averiguar semelhanças e diferenças que pudessem indicar uma possível adaptação dessa ferramenta gerencial.

A análise das características da versão adotada na empresa do estudo de caso revelou compatibilidade com o BSC tipo I, pois, na oportunidade em que foi estudado, tinha sido implementado havia apenas 6 meses, encontrando-se, portanto, no estágio inicial na organização; ademais, as perspectivas utilizadas (financeira, clientes, processos internos, aprendizagem e crescimento) são as mesmas que Kaplan e Norton (1997) enunciaram no 1º artigo publicado na *Harvard Business Review* (HBR); portanto, o BSC da Companhia Petrolífera está mais próximo de um sistema de mensuração do desempenho organizacional, conceito este utilizado na 1ª geração dessa ferramenta, embora alguns gestores digam que se trata de um sistema de monitoramento da estratégia.

A passagem do BSC para o ambiente intraorganizacional evidenciou pouca customização, o que significa que foi implementado na organização como originalmente observado na literatura, com pouca atenção às questões de variedade interna na difusão da prática. Como este estudo buscou analisar a mudança na contabilidade gerencial a partir dos sinônimos redefinição, adaptação, customização e modificação do BSC, chegou-se ao entendimento de que a adoção do BSC não resultou em mudanças profundas na Companhia Petrolífera.

A análise das dimensões fidelidade e extensão, que foram utilizadas para apreender a adequação das perspectivas técnica, cultural e política, revelou que a prática difundida mostra-se verdadeira em comparação à versão prototípica, assim como a extensão do BSC na organização foi baixa, o que levou a crer que houve um esforço mínimo para a aplicação irrestrita, com customizações e adequações à realidade da organização.

O BSC foi implementado a partir dos indicadores de desempenho que já existiam na empresa e que eram comuns aos observados na literatura e utilizados em muitas organizações. Entretanto, houve uma pequena adaptação, com a elaboração de indicadores para mensuração da rotina operacional, denominados gerenciamento da rotina (Gerot), baseado em Campos (2013).

A adaptação técnica do BSC levou em consideração os procedimentos da organização. Nesse aspecto, os indicadores operacionais que existiam na Companhia Petrolífera foram transformados em indicadores estratégicos. O Entrevistado 5 explica esse processo:

*[...] a gente criou um balanced scorecard chamado Gerot, que é gerenciamento da rotina, onde a gente mapeia cada área. Então cada setor tem os seus próprios indicadores... esses indicadores operacionais não se misturam com o estratégico.*

No confronto das características do BSC e da Companhia

Petrolífera, a versão adotada apresentou compatibilidade técnica com as outras tecnologias presentes na organização e alta fidelidade em relação ao modelo desenvolvido por Kaplan e Norton (1997). Entretanto, no aspecto cultural houve um desajuste entre as características do BSC e da organização, pois se trata de uma empresa familiar que não tinha em sua agenda o planejamento estratégico. O Entrevistado 1 comenta esse desajuste cultural:

*[...] a empresa está num momento de adolescência... todo mundo que trabalha aqui é muito bom, mas não tinha essa cultura de colocar no papel, ou seja, rodar um [Plan, Do, Check e Action] PDCA. Executava-se, sem ter direito ao planejamento que estava na cabeça das pessoas.*

Nesse aspecto, nossos resultados foram similares aos previstos por Ansari et al. (2010). Os autores apontam que, quando um adotante seguidor sofre um desajuste cultural, a tendência é que seja implementada uma versão que apresenta alta fidelidade e baixa extensão. O desajuste cultural ocorreu porque, antes do planejamento estratégico, predominava na organização uma relação pautada nos laços de amizade típicos de um ambiente familiar (Aggelogiannopoulos, Drosinos, & Athanasopoulos, 2007) e a adoção do BSC trouxe consigo uma cultura mais profissional, ao mensurar o resultado entregue pelos gestores. Isso provocou uma pressão maior sobre os atores organizacionais para a mudança de suas atitudes e práticas. O Entrevistado 10 destaca:

*[...] a cultura organizacional teve de ser adaptada ao desejo do grupo por profissionalização. Então, hoje, as pessoas aqui trabalham com um foco maior em resultados... tem gente que está se adaptando melhor... tem gente que está sendo levado.*

Antes não existia planejamento, controle e monitoramento da execução da estratégia, pois o entendimento era que os indivíduos tinham notório saber adquirido ao longo dos anos na organização e, por isso, não precisavam ser avaliados. Com o BSC, tudo caminha para ser medido, avaliado, descrito, o que obriga os gestores a modificar seu comportamento em relação ao processo de planejamento e avaliação da estratégia organizacional. O Entrevistado 1 comenta essa questão comportamental:

*[...] às vezes, a ignorância é boa. A gente, de um modo geral, está descobrindo uma forma diferente de trabalhar, e isso mexe na zona de conforto, mas de uma forma positiva. Antes, a gente executava, agora, a gente tem que pensar se está concatenando com a estratégia. Então, há um desconforto nesse sentido que é muito positivo.*

As entrevistas evidenciaram que a adoção do BSC foi dificultada pelo fato das decisões serem tomadas de forma centralizada. Segundo Bernhoeft e Gallo (2003), a descentralização da gestão ocorre com a finalidade de delegação das atividades para um corpo gerencial contratado,

sendo este conhecido ou não da família. O Entrevistado 7 explica essa centralização do processo decisório:

*[...] empresa familiar ainda tem um vínculo de centralização muito grande, se você disser que não tem é completamente utópico... mas, ao longo deste último ano com a Empresa de Consultoria, com esse know-how de estudo, a tendência é que haja a descentralização... a empresa familiar no Brasil e no Nordeste do Brasil, infelizmente, é muito centralizadora.*

O líder tem um papel central nas transformações que ocorrem na organização. Segundo Segrè (2009), o líder, ao permanecer no poder por muitos anos, forma a cultura de acordo com suas preferências e estilos. Assim, os novos colaboradores que entram na organização assimilam como funciona a cultura organizacional. Segundo o consultor que participou da implementação do BSC na empresa do estudo de caso:

*[...] o líder é quem leva a organização para qualquer lado. Se os líderes não abraçarem a causa de implementação do balanced scorecard, por mais que você tenha pessoas que queiram fazer, eles vão ter muita dificuldade. Isso vale seja para empresa familiar, seja para multinacional.*

A análise do aspecto político não evidenciou desajustes entre as características do BSC e da organização. Não houve desajustes políticos, porque a adoção do BSC foi decidida

pelos proprietários da organização seguindo as diretrizes do conselho de planejamento estratégico, ou seja, em uma abordagem *top-down*, porém, não houve unanimidade, pois existem dirigentes descrentes em relação ao BSC, como constatado:

*[...] na Companhia Petrolífera tem dirigentes que acreditam piamente no BSC e alguns que estão ainda como São Tomé, querendo ver para crer. É lógico que o resultado quando aparecer [...] afinal de contas, ninguém implanta nada só para dizer que tem, o que eles querem é melhorar resultado... vão começar a defender.*

O estilo de gestão da Companhia Petrolífera conserva características autocráticas. Os gestores têm autonomia assistida: embora tenha ocorrido nos últimos três anos um esforço pela profissionalização da gestão, com a contratação de profissionais com experiência de mercado, elaboração do orçamento empresarial para as empresas do grupo, contratação da Empresa de Consultoria para elaboração do painel estratégico e adoção do BSC, quem toma a decisão e dá a última palavra são os proprietários.

No geral, pode-se dizer que o BSC implantado na Companhia Petrolífera sofreu poucas adaptações, apresentando fidelidade alta e extensão restrita ao modelo disponível na literatura, destacando-se como variação o uso de indicadores para o gerenciamento da rotina operacional.

## 6 CONCLUSÕES

Este estudo teve por objetivo analisar e explicar a adaptação do BSC na Companhia Petrolífera, consoante o modelo de Ansari et al. (2010), pelo qual a adaptação foi compreendida a partir da análise dos ajustes (técnico, cultural e político) entre as características da prática implementada (BSC) com as características da empresa adotante.

Os resultados mostram que, no geral, o BSC conserva-se fiel ao modelo prototípico observado na literatura, apresentando baixa customização. Ele foi *copiado* da literatura, porém, na realidade, não funciona como um sistema de monitoramento da estratégia, mas, sim, como um conjunto de métricas isoladas relacionadas a um sistema de mensuração de desempenho.

O primeiro aspecto observado é que não existiu uma motivação clara que justificasse a escolha do BSC como ferramenta de planejamento estratégico, sendo a implementação consequência da contratação da Empresa de Consultoria em gestão, que tem como metodologia o PAP.

Um dos aspectos que podem estar relacionados à adoção do BSC é a moda e o modismo de práticas gerenciais, pois muitas empresas de consultoria costumam vendê-las como soluções de gestão. Abrahamson (1996) defende, ainda, que os consultores se utilizam de uma retórica apelativa,

trazendo *novidades gerenciais* para convencer os gestores contratantes. No caso em questão, a consultoria costuma trabalhar com o BSC.

O BSC ainda não está institucionalizado na Companhia Petrolífera. O que reforça a afirmação é o fato de não se ter o mapeamento dos processos, tampouco alterações profundas nas regras e rotinas, o que seria comum em uma organização após a implementação dessa ferramenta. Em todas as entrevistas, prevaleceu o discurso de que a empresa está passando por um processo de mudanças, mas não ficou evidente como o BSC tem auxiliado a gestão.

Observou-se que havia certa resistência de alguns diretores ao BSC, pois tinham uma cultura de analisar resultado a partir de demonstrações financeiras. Então, a mudança de foco para uma contabilidade pautada na informação gerencial ocasionou certo descrédito em alguns membros da diretoria, que, por sua experiência de mercado e por deter a propriedade do capital, resistem em utilizar as informações extraídas do BSC.

A Companhia Petrolífera se caracteriza como adotante seguidora que, ao sofrer um desajuste entre as características culturais do BSC e as da organização, apresentou uma versão fiel e menos extensa. Culturalmente, a adoção do

BSC sofreu um impacto, pois a organização foi obrigada a profissionalizar a gestão e isso pôde ser percebido na busca pela eficiência nos processos. Como a organização experimentou desajuste cultural, a tendência observada foi de baixo padrão de adaptação conjugado com alta fidelidade.

A divergência cultural ocorreu porque a organização conserva as características inatas de empresa familiar, o que acaba comprometendo a adoção de uma gestão mais técnica e mais formal. Como resposta a essa divergência, buscou-se adotar a prática fielmente à versão prototípica. Já o aspecto político do BSC não revelou desajuste com as características da organização. Não houve desajuste político porque o BSC apresenta como característica ser um sistema *top-down*, ao passo que na Companhia Petrolífera ele foi implantado segundo as diretrizes do conselho de planejamento estratégico, ou seja, uma abordagem *top-down*.

A versão do BSC adotada se conservou fiel à sua versão prototípica, pois combina medidas financeiras e não financeiras; está estruturado nas quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos, aprendizado e crescimento; baseia-se nas relações de causa e efeito; e é um sistema que se concentra na comunicação e implementação da estratégia.

A extensão da implementação do BSC foi restrita, uma vez que a única variação do modelo de Kaplan e Norton (1997) ocorreu com a adoção de indicadores operacionais para o gerenciamento da rotina operacional. Além disso, nem todos os setores sofreram mudanças, pois algumas áreas, a exemplo da logística, não haviam criado seus indicadores estratégicos até o momento das entrevistas, o que impossibilita o pleno funcionamento do BSC e compromete a mensuração do resultado da área.

Este artigo contribui com a literatura sobre o BSC, pois apresenta uma nova forma de explicar a adaptação do BSC no nível intraorganizacional. Qu, Cooper e Ezzamel (2010) identificaram que uma das razões que levam o BSC a ser bem-sucedido no meio prático é o fato de que seus usuários podem adaptá-lo de acordo com suas necessidades. A visão corrente é que o BSC constitui um conceito genérico, que pode ser customizado por seus usuários (Tayler, 2010). Poderia ser argumentado que essa capacidade de adaptação e customização do BSC é a principal razão para seu sucesso e popularidade entre as empresas (Cooper, Ezzamel, & Qu, 2011). Entretanto, nossos resultados sugerem que o BSC pode permanecer bastante similar à sua versão prototípica, mesmo

quando os propagadores do BSC na empresa identificam a necessidade de modificação para se enquadrar melhor à organização. Observou-se esse padrão de adaptação no contexto de desajuste cultural entre a organização e o BSC. A exploração desse desajuste cultural pode ser uma avenida frutífera para novas pesquisas, pois há grande falta de conhecimento sobre o que ocorre com o BSC durante e depois de sua adoção e quais fatores podem afetar seu processo de adaptação.

Como contribuição teórica do estudo, destaca-se a aplicação do modelo de Ansari et al. (2010) à análise do processo de adaptação do BSC em uma empresa distribuidora de combustível brasileira. Constatou-se um desajuste entre as características culturais da empresa com as características do BSC e, como resposta a esse desajuste, ele foi implementado na distribuidora similarmente e na mesma extensão da versão prototípica, embora tenha sido constatado que ainda não se encontra institucionalizado nas rotinas da organização.

Neste artigo, questionam-se as duas linhas de pesquisa tradicionais sobre a difusão: *racional* e *social*, pois se argumenta que o processo de adaptação (ou não) de uma prática pode estar relacionando a um complexo processo de inter-relações entre as características da prática e as características da organização, especificamente os aspectos técnicos, políticos e culturais. Portanto, os atributos das práticas durante o processo de difusão estão sujeitos a negociações e mudanças durante o processo de difusão. Como consequência, os atores organizacionais irão considerar complexa a realização de cálculos racionais sobre os custos vs. benefícios e impactos da adoção de uma prática enquanto o significado e entendimento dela ainda estiverem sendo formados.

Este artigo trata da adaptação como parte central da literatura sobre difusão de práticas de contabilidade gerencial. Sugere-se a necessidade de novas pesquisas sobre esse tópico, pois ainda se sabe muito pouco sobre o que ocorre nas organizações durante o processo de difusão de uma nova prática no nível intraorganizacional (Suddaby, 2010, Gondo & Amis, 2013). Assim, acredita-se que o modelo teórico proposto por Ansari et al. (2010) possa contribuir para suprir essa lacuna. Sugere-se a adoção desse modelo teórico como base para novos estudos sobre o processo de adaptação de uma prática externa em uma organização, para um melhor entendimento dos aspectos tecnológicos, culturais e políticos envolvidos em uma prática de contabilidade gerencial.

## Referências

- Abrahamson, E. (1991). Managerial fads and fashions: the diffusion and rejection of innovations. *The Academy of Management Review*, 16(3), 586-612.
- Abrahamson, E. (1996). Management fashions. *The Academy of Management Review*, 21(3), 254-285.
- Aggelogiannopoulos, D., Drosinos, E. H., & Athanasopoulos, P. (2007). Implementation of a quality management system (QMS) according to the ISO 9000 family in a Greek small-sized winery: a case study. *Food Control*, 18(9), 1077-1085.
- Ansari, S. M., Fiss, P. C., & Zajac, E. J. (2010). Made to fit: how practices vary as they diffuse. *Academy of Management Review*, 35(1), 67-92.
- Ax, C., & Bjornenak, T. (2007). Management accounting innovations: origins and diffusion. In T. Hopper, R. W. Scapens, & Northcott, D. (Ed.), *Issues in management accounting* (pp. 357-376). Harlow: Financial Times Prentice Hall, p. 458.
- Bernhoeft, R., & Gallo, M. (2003). *Governança na empresa familiar: gestão, poder, sucessão* (4a ed.). Rio de Janeiro: Elsevier.
- Bourguignon, A., Malleret, V., & Norreklit, H. (2004). The American balanced scorecard versus the French tableau de bord: the ideological dimension. *Management Accounting Research*, 15(2), 107-134.
- Boxenbaum, E., & Jonsson, S. (2008). Isomorphism, diffusion and decoupling. In R. Greenwood, R. Suddaby, C. Oliver, & K. Sahlin-Anderson (Ed.), *Handbook of organizational institutionalism* (pp. 78-98). New York: Sage.
- Burkert, M., & Lueg, R. (2013). Differences in the sophistication of value-based management: the role of top executives. *Management Accounting Research*, 24(1), 3-22.
- Campos, V. F. (2013). *Gerenciamento da rotina do trabalho do dia a dia* (9a ed.). Nova Lima, MG: Falconi.
- Cooper, D. J., Ezzamel, M., & Qu, S. Q. (2011). Popularizing a management accounting idea: the case of the balanced scorecard (SSRN Working Paper).
- Fiss, P. C., & Zajac, E. J. (2004). The diffusion of ideas over contested terrain: the (non)adoption of a shareholder value orientation among German firms. *Administrative Science Quarterly*, 49(4), 501-534.
- Gondo, M. B., & Amis, J. M. (2013). Variations in practice adoption: the roles of conscious reflection and discourse. *Academy of Management Review*, 38(2), 229-247.
- Hicks, D. A. (1997). The manager's guide to supply chain and logistics problem solving tools and techniques. *IIE Solutions*, 29(10), 24-29.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1997). *A estratégia em ação: balanced scorecard* (4a ed.). Rio de Janeiro: Campus.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). *The strategy-focused organization: how balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2010). Conceptual foundations of the balanced scorecard (Working Paper). Boston, MA: Harvard Business School.
- Kennedy, M. T., & Fiss, P. C. (2009). Institutionalization, framing, and the logic of TQM adoption and implementation decisions among U.S. hospitals. *Academy of Management Journal*, 52: 897-918.
- Lee, C., & Yang, H. (2011). Organization structure, competition and performance measurement systems and their joint effects on performance. *Management Accounting Research*, 22(2), 84-104.
- Modell, S. (2009). Bundling management control innovations: a field study of organisational experimenting with total quality management and the balanced scorecard. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 22(1), 59-90.
- Modell, S. (2012). The politics of the balanced scorecard. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 8(4), 475-489.
- Norreklit, H. (2000). The balance on the balanced scorecard a critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*, 11(1), 65-88.
- Norreklit, H., & Mitchell, F. (2007). The balanced scorecard. In T. Hopper, R. W. Scapens, & D. Northcott (Ed.), *Issues in management accounting* (3a ed., pp. 175-196). Harlow: Financial Times Prentice Hall.
- Norreklit, H., Norreklit, L., & Melander, P. (2006). US 'fair contract' based performance management models in a Danish environment. *Financial Accountability and Management*, 22(3), 213-234.
- Norreklit, H., Norreklit, L., Mitchell, F., & Bjornenak, T. (2012). The rise of the balanced scorecard! Relevance regained? *Journal of Accounting and Organizational Change*, 8(4), 490-510.
- Qu, S. Q., Cooper, D. J., & Ezzamel, M. (2010). Creating and popularising a global management accounting idea: the case of the balanced scorecard. *Research Executive Summary Series*, 6(13), 1-5.
- Rogers, E. M. (1995). *Diffusion of innovations*. New York: The Free Press.
- Segrè, G. (2009). The family business. *Technology Review*, 112(2), 5.
- Speckbacher, G., Bischof, J., & Pfeiffer, T. (2003). A descriptive analysis on the implementation of balanced scorecards in German-speaking countries. *Management Accounting Research*, 14(4), 361-388.
- Sturdy, A. (2004). The adoption of management ideas and practices: theoretical perspectives and possibilities. *Management Learning*, 35(2), 155-179.
- Suddaby, R. (2010). Challenges for institutional theory. *Journal of Management Inquiry*, 19(1), 14-20.
- Taylor, W. B. (2010). The balanced scorecard as a strategy-evaluation tool: the effects of implementation involvement and a causal-chain focus. *The Accounting Review*, 85(3), 1095-1117.
- Wanderley, C.A., Cullen, J., Tsamenyi, M. (2013). Diffusion and variations in management accounting practices: the balanced scorecard adaptation. In *Annals of the 9<sup>th</sup> International Management Control Research Conference*. Nyeronde, Netherlands.
- Wong-On-Wing, B., Guo, L., Li, W. & Yang, D. (2007). Reducing conflict in balanced scorecard evaluations. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4), 363-377.

### Endereço para Correspondência:

Omar José Evangelista de Barros

Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Sociais Aplicadas,  
Departamento de Ciências Contábeis  
Av. dos Funcionários, s/n – CEP: 50740-580  
Cidade Universitária – Recife – PB  
E-mail: omardebarros@gmail.com