

A INFLUÊNCIA DE FATORES CONTINGENCIAIS NOS NÍVEIS DE SOFISTICAÇÃO DE IMPLANTAÇÕES DO BALANCED SCORECARD: ESTUDO DE CASOS¹

THE INFLUENCE OF CONTINGENCY FACTORS ON BALANCED SCORECARD SOPHISTICATION LEVELS: CASE STUDIES

*Rosana Carmen de Meiroz Grillo Gonçalves*²

*Lucileni Pereira da Silva*³

Resumo: A implantação de ferramentas de gestão, como o *balanced scorecard* (BSC), implica 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 deste artigo é investigar como determinados fatores contingenciais influenciam tais mudanças e contribuem para a efetividade do BSC implantado. Com base na implantação do BSC em quatro empresas, o estudo revela 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: os objetivos específicos para mudança e as demandas dos grupos controladores. Os resultados também possibilitaram a expansão do modelo usado para a classificação de diferentes níveis de sofisticação dos BSC.

Palavras-chave: *Balanced Scorecard*, Teoria da Contingência, Contabilidade Gerencial, Medição de Desempenho Organizacional.

Abstract: The adoption of management tools, such as the balanced scorecard (BSC), implies in changes in the managerial control systems in many aspects, since it emphasizes communication of strategies and a new methodology for performance control. This paper aims to investigate how contingency factors influence such changes and contribute to the effectiveness of the balanced scorecard adoption. Based on the implementation of BSC in four companies, the study reveals that, in general, the sophistication of the balanced scorecard increases with company size, and intensity of competitive pressure. The willingness to change was identified in all companies studied. Two main factors were identified as the causes that distinguish different companies and allowed comparisons among different balanced scorecard implementation: specific objectives for change, and the demands from the holding company. The results also allowed an extension of the framework used to classify balanced scorecard sophistication levels.

Keywords: Balanced Scorecard, Contingency Theory, Contabilidade Gerencial, Organizational Performance Measurement.

¹Versão preliminar foi apresentada no 14^o ENANPAD, Rio de Janeiro (RJ), em Setembro/2008.

² Doutora em física computacional pelo IFSC-USP, rosanagg@usp.br

³ Mestre em controladoria e contabilidade pela FEARP-USP, lucskmo@usp.br

1 Introdução

O estudo da adoção de artefatos de contabilidade gerencial tem sido frequente 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 que 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* (BSC) implantado é feita utilizando-se o modelo de Speckbacher et al. (2003). O BSC é definido como um artefato de contabilidade gerencial cujo foco é atuar como 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. Frente as suas características de artefato, é fundamental a integração do BSC com o processo formal de gestão que inclua ciclos de planejamento e de retroação, e com os vários outros artefatos de contabilidade gerencial.

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 pode servir de base para compreender tanto o processo como os resultados dessas mudanças.

Os fatores influenciadores das mudanças, em consonância com a teoria da contingência, foram inicialmente 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 desta pesquisa é identificar como determinados fatores contingenciais influenciam na sofisticação do BSC implantado. Tal objetivo associa-se à questão de pesquisa: “quais fatores contingencias influenciam o grau de sofisticação na implantação do BSC e havendo influência de que maneira ela ocorre?”. A escolha de candidatos a provocarem tal influência parte da literatura, bem como, a definição de níveis de sofisticação do BSC. Ao longo da pesquisa qualitativa pretendeu-se a incorporação de outros fatores importantes tanto por seu impacto na adoção do BSC, como por auxiliarem em definição mais elaborada de níveis de sofisticação. Com esta pesquisa, busca-se contribuir numa vertente mais pragmática e em outra predominantemente teórica. A primeira leva ao melhor entendimento de importantes aspectos de implantação de artefatos de controle de gestão, auxiliando os gestores a tomarem medidas facilitadoras do processo. A segunda permite a soma de forças no sentido de maior compreensão dos fatores contingenciais, mediante a solidificação dos fatores incorporados da literatura, e o emergir de outros fatores de importância.

2 Referencial Teórico

O recorte adotado neste estudo alinha-se à pesquisa voltada ao estudo dos diferentes níveis de sofisticação das implantações de técnicas de contabilidade gerencial, considerando que tais implantações representam mudanças. Esta área de estudo recebeu importante contribuição com o estudo de Innes e Mitchell (1990), que menciona que até então os estudos realizados identificavam a natureza técnica dos avanços em contabilidade gerencial, omitindo o detalhamento da maneira pela qual tais mudanças ocorriam em diferentes contextos organizacionais. No trabalho de Scapens (1994) é mencionado o conservadorismo que permeando a Contabilidade, faz com que as práticas de contabilidade gerencial demorem a mudar. Também é ressaltada a importância de estudar-se as práticas de contabilidade gerencial sem compará-las a um ideal teórico.

Tillema (2005) contextualiza o problema apontando que embora novas técnicas de contabilidade gerencial sejam constantemente propagadas por consultores e por revistas empresariais não científicas, sua inserção organizacional muitas vezes resulta em fracasso.

Segundo Sulaiman e Mitchell (2005), o foco da pesquisa relacionada à mudança em contabilidade gerencial recai sobre seus motivos, seus efeitos, e suas circunstâncias.

Tal pesquisa tem se alicerçado em diferentes perspectivas teóricas, dentre as quais são de particular relevância: a teoria institucional (SCAPENS, 1994; COVALESKI, et al., 1996, BURNS, 2000; BURNS; SCAPENS, 2000), e a teoria da contingência; sendo a última adotada neste artigo.

2.1 Aspectos relevantes sobre o uso da teoria da contingência na contabilidade gerencial

Os estudos sobre sistemas de controle gerencial baseados nos modelos da teoria da contingência apregoam que não existem práticas de sucesso universal. Em (COVALESKI et al., 2003, p. 32), por exemplo, é enfatizado que a escolha das práticas orçamentárias de sucesso dependerá das circunstâncias ambientais e tecnológicas às quais determinada organização está sujeita. Sistemas de controle rigorosos são frequentes em organizações centralizadoras, e sistemas menos rigorosos em organizações mais descentralizadas (COVALESKI et al., 2003, p. 32).

O ambiente externo é uma variável de contexto extremamente significativa. A hostilidade de um ambiente com competitividade intensa foi relacionada à confiança no controle formal (IMOUSILLE apud CHENHALL, 2003, p. 137).

Covalesky et al. (2003, p. 32) apresentam dois modelos de adequação contingente (*fit*): seleção e interação (DONALDSON, 2001; DRAZIN; VAN de VEM, 1985). Adequação contingente (*fit*) na seleção é à congruência entre a organização e suas contingências, ou seja, das estruturas organizacionais às suas contingências. Um exemplo desta abordagem está nas proposições testadas por Merchant (1981) de que descentralização, diversificação e tamanho estão associados ao uso de um orçamento mais participativo.

Adequação contingente (*fit*) na interação considera o desempenho organizacional. É admitida uma relação fundamental entre variáveis externas, circunstâncias internas de diferenciação e de integração e processos de resolução de conflitos. Se as estruturas

levarem em conta tal relação, adequando-se a ela, haverá o encaixe (*fit*), e o desempenho será superior. A adequação contingente na interação pode ser definida como a diferença de desempenho entre organizações com diferentes níveis de *fit* na seleção. Em resumo, espera-se que em organizações com grau mais elevado de adequação contingente haja melhor desempenho.

Segundo Chenhall (2003, p. 127): “Pesquisadores têm tentado explicar a eficácia de um sistema de controle de gestão examinando os desenhos que melhor que adéquam à natureza do ambiente, à tecnologia, ao tamanho, à estrutura, à estratégia e à cultura nacional”. O mesmo autor enfatiza que as variáveis contingenciais têm sido redefinidas. Segundo Chenhall (2007), os fatores contingenciais externos clássicos que estão relacionados à incerteza, hostilidade e complexidade são: – diferentes níveis de competitividade, – diversidade de produtos, clientes e recursos, e – complexidade tecnológica. Tal lista pode expandir-se e passar a incluir, por exemplo, pressões sociais voltadas à sustentabilidade ambiental (CHENHALL, 2007, p. 174).

Muitos pesquisadores (SHEPARD; HOUGLAND Jr., 1978) considerando os diferentes conjuntos de variáveis considerados fatores impactantes em diferentes pesquisas preferem referir-se a teorias contingenciais no plural ou à abordagem contingencial. Chenhall (2003, p.157), ao corroborar com essa discussão, afirma que não há uma “teoria da contingência”, e sim uma variedade de teorias que podem ser usadas para explicar e prever as condições que favorecem a implantação de diferentes sistemas de controle de gestão.

Como outros estudos no Brasil (GUERREIRO; MOLINARI, 2004; AGUIAR; FREZATTI, 2007; SILVA; GONÇALVES, 2008; ESPEJO, et al., 2009), esta pesquisa usa a teoria da contingência como referencial teórico no estudo de controles de gestão. Ela se inicia com a observação de fatores contingencias estudados em dois artigos (LIBBY; WATERHOUSE, 1996; LAITINEN, 2001); com o intuito de auxiliar na consolidação do estudo de um conjunto coeso de fatores impactantes. O objeto do estudo são os níveis de sofisticação de implantações do *Balanced Scorecard* em diferentes empresas, e sua relação com diferentes fatores contingenciais. Não há ênfase no estudo do desempenho das empresas estudadas, sendo adotado o modelo de adequação contingente (*fit*) na seleção.

2.2 Modelos Utilizados

2.2.1 Speckbacher

Este modelo determina o tipo de BSC utilizado pela empresa, agrupando-o em três classes a partir de suas características (SPECKBACHER et al., 2003). Todas as classes pressupõem que o BSC realmente seja adotado. Não são mencionadas adoções aparentes (*cerimonial adoptions*), que não se inserem de forma efetiva nas organizações e decorrem de modismos gerenciais. A primeira classe, denominada de tipo I, inclui as implantações mais básicas: aquelas que somente utilizam objetivos e 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.

2.2.2 Libby e 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). Exceto o nível de descentralização, os demais foram considerados nesta pesquisa (Figura 1).

2.2.3 Laitinen

Este modelo (LAITINEN, 2001) propõe sete classes de fatores impulsionadores de mudança, ou seja, positivamente associados a mudança.

A primeira classe diz respeito às mudanças no mercado, quer no nível de competição, ou nos níveis de consumo. A segunda diz respeito às necessidades de informações, e inclui a análise de quatro aspectos: (i) nível de satisfação dos gestores com os sistemas de informação gerencial; incluindo a demanda por informações novas por parte da gestão; (ii) mudanças na estrutura organizacional da empresa; (iii) mudanças na liderança; (iv) mudanças na estratégia da empresa.

A terceira considera as mudanças na tecnologia de produção da empresa. A quarta classe de fatores impulsionadores de mudança considera os motivos relacionados à adoção, os fatores examinados são: (i) aumento da lucratividade; (ii) aumento da produtividade, incluindo a redução de custos operacionais e particularmente a redução do número de empregados; (iii) aumento do controle financeiro. Quanto mais intensamente tais objetivos forem perseguidos, maior a possibilidade de mudança.

A quinta classe compreende as necessidades introduzidas pelo grupo controlador, que também são denominadas de demandas externas. É comum que matrizes imponham mudanças em suas filiais. Tal força impositiva é determinante para que sejam feitas mudanças.

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

Todos estes fatores foram analisados nas empresas pesquisadas e estão representados na parte inferior direita do quadro referencial de pesquisa (Figura 1).

3 Metodologia

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* em pesquisas baseadas na teoria da contingência.

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 extraídos da literatura, que propiciassem sugestões para o aumento de seu poder explicativo. Foi utilizado o estudo de caso, alicerçado nas definições de Yin (2001), que alguns autores caracterizam como possuindo conotações positivistas (DUBÉ; PARÉ, 2003). Nesta abordagem, não é dada excessiva ênfase à busca de padrões que emergem dos dados, nem à isenção do pesquisador de suas pré-concepções em relação ao tema em estudo. Ao contrário, por meio da revisão da literatura foram desenvolvidas e adaptadas questões de pesquisa, e elaborados os roteiros de entrevistas, em fase anterior ao trabalho de campo.

Os fatores contingenciais que deram origem aos roteiros semi-estruturados das entrevistas foram extraídos de referências bibliográficas. Nesses artigos, foram estudados por meio de questionários fechados, em pesquisas do tipo *survey*, com tratamento estatístico dos dados coletados. A importação de fatores contingenciais de trabalhos quantitativos (LIBBY; WATERHOUSE, 1996; LAITINEN, 2001) pode sugerir uma abordagem quanti-quali, na qual os construtos e variáveis a ser observados foram estudados dentro de um contexto específico. Não se julgou conveniente uma replicação dos questionários fechados, devido às prováveis particularidades culturais das implantações de BSC no Brasil. Segundo Hofstede (2001), a nacionalidade é um fator importante na determinação da cultura organizacional. Particularmente, na implantação do BSC, que implica mudanças nos sistemas de controle gerencial, foi relevante o estudo por meio de questionários semi-estruturados para o conhecimento de como as organizações com sua respectiva cultura respondem a tais mudanças.

Optou-se por preservar o estudo de fatores contingenciais já explorados por outros autores como ponto de partida; considerando a importância de manter-se os fatores contingenciais estudados para o acúmulo de resultados coerentes (Hartmann, 2000).

Este estudo, no entanto, não se restringiu aos fatores contingenciais apontados pela literatura. Chenhall (2003, p. 131), afirma que: “a pesquisa que encoraja o desenvolvimento de conceitos e medidas válidas relacionadas aos sistemas de controle de gestão, deve reconhecer a necessidade de serem feitas modificações para incorporarem a evolução de tais sistemas”. O trabalho de campo foi, portanto, antecedido pela consideração de uma abordagem contingencial ampla. Mesmo sem excessiva ênfase à busca de padrões que emergem dos dados, as entrevistas foram abertas a todos os tipos de explicações trazidas pelos entrevistados.

A pesquisa pode ser considerada qualitativa, com detalhamento de seus procedimentos descritos nos subitens que seguem. O uso de casos múltiplos permitiu que a investigação do impacto de fatores contingenciais na sofisticação dos BSCs implantados possibilitasse comparações e uma análise comparativa dos casos (*cross-case*), considerando-se as quatro empresas da amostra.

3.1 Visão geral do projeto do estudo de caso

Nesta pesquisa, o quadro referencial apresentado na Figura 1 traz a visão geral do projeto de estudo de caso.

O retângulo inferior esquerdo da Figura 1, apresenta os fatores de análise extraídos de Libby e Waterhouse (Item 2.2.2). Para análise da intensidade de competição foram elaboradas questões semi-estruturadas a partir de adaptação do construto de Khandwalla (1977), *apud* Libby e Waterhouse (1996, p. 140). Nele é considerada 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. O tamanho da empresa foi expresso por seu faturamento anual e número de empregados. Para a determinação da capacidade organizacional de aprender, de forma análoga a de Libby e Waterhouse (1996), foi avaliado o número e a sofisticação dos sistemas de contabilidade gerencial existentes na organização no momento em que a pesquisa foi realizada.

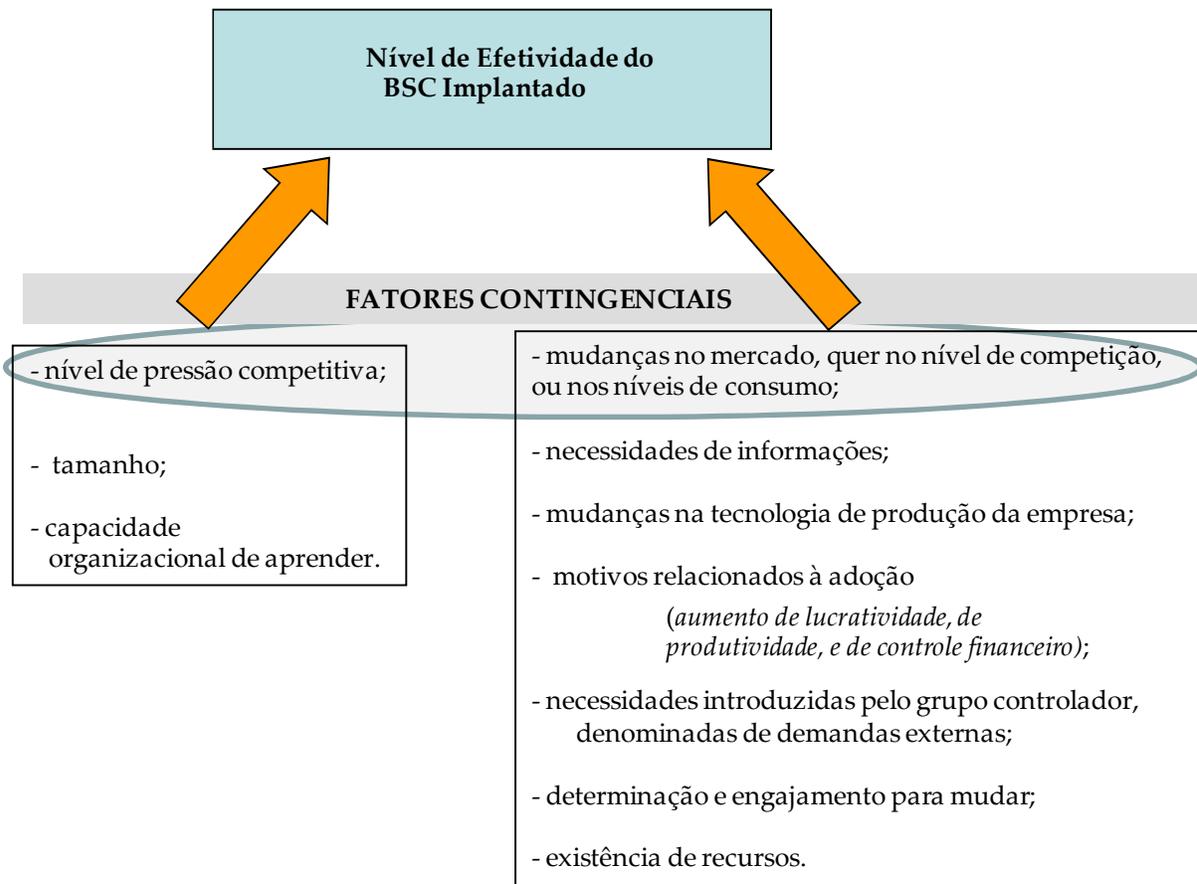


Figura 1: Quadro referencial de pesquisa

Já o retângulo inferior direito da Figura 1, apresenta os fatores de análise extraídos de Laitinen (Item 2.2.3). A análise das questões semi-estruturadas voltadas ao entendimento dos fatores impulsionadores de mudança, permitiu a classificação das empresas nos mesmos padrões definidos por Laitinen (2001): (i) empresa orientada a mudança, (ii) empresa estável e conservadora, (iii) empresa satisfeita com situação atual, (iv) empresa descontente mais sem recursos.

As empresas orientadas a mudança (grupo (i)) possuem todos os sete fatores como catalizadores do processo de mudança. Nas empresas estáveis e conservadoras (grupo (ii)) não são percebidas necessidades de informação, nem mudanças no ambiente ou na tecnologia de produção. Portanto, não há determinação, nem engajamento para mudança. As empresas satisfeitas com a situação atual (grupo (iii)) não possuem necessidades de novas informações, e principalmente não se pautam pela necessidade de melhorar seu desempenho financeiro ou operacional. O quarto grupo retrata empresas que embora tenham necessidades de novas informações, não possuem recursos para mudança.

Em resumo, a Figura 1 mostra como foi organizada a pesquisa, trazendo em sua parte inferior os fatores contingenciais estudados em busca do entendimento do nível de efetividade do BSC implantado. Para tal entendimento partiu-se das classificações trazidas por Spechback (Item 2.2.1). Destaca-se, por meio de uma elipse (Figura 1), que a análise do nível de competitividade ao qual a empresa está exposta foi efetuada considerando-se tanto as contribuições de Libby e Waterhouse (Item 2.2.2) como as de Laitenen (Item 2.2.3).

3.2 Seleção dos casos

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 não autorizaram a divulgação de seus nomes.

Tais empresas são bastante distintas, e sua seleção foi feita, esperando a obtenção de resultados contrastantes, que fossem passíveis de explicação por meio da replicação da teoria (YIN, 2001, p. 46), objetivando-se que os resultados dos estudos de caso ajudassem no desenvolvimento teórico, ou mesmo no teste dos fatores contingenciais anteriormente propostos (YIN, 2001, pp. 30-32).

3.3 Coleta de dados

Considerando os objetivos deste trabalho, a coleta de dados compreendeu prioritariamente entrevistas, mas também se beneficiou da observação participante e da obtenção de dados sobre a competitividade das empresas em revistas técnicas setoriais.

As entrevistas foram guiadas por questões semi-estruturadas e foram aplicadas em cada empresa em três etapas, cada uma delas com duração de 2 a 4 horas:

- primeira etapa: entrevista com um gestor, quer diretor financeiro, quer *controller*, com ênfase nas informações sobre: (i) o ambiente da empresa: competição, mercado, tamanho, além de averiguar a visão da alta gestão com relação aos objetivos e benefícios alcançados com o BSC ; (ii) 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.
- segunda etapa: entrevista com o responsável pelo projeto de implantação do BSC, ou com alguém que dele participou (que em determinadas empresas foi o mesmo entrevistado na primeira etapa).
- terceira etapa: entrevista com o responsável pela operacionalização do BSC, (que em determinadas empresas foi o mesmo entrevistado na segunda etapa), com o objetivo de verificar aspectos relativos ao uso da ferramenta, tais como práticas, procedimentos, relatórios, etc.

Destaca-se que em algumas empresas foi dada especial ênfase à observação participante. Nela, observou-se a utilização da ferramenta, por exemplo, com a visualização do mapa estratégico e a demonstração do software utilizado para sua operacionalização.

A observação participante beneficiou a transcrição das entrevistas, previamente gravadas, pois alguns elementos que ficaram relativamente vagos durante as conversas foram melhor compreendidos com a observação visual dos mapas e do funcionamento do software.

Para a geração do relatório com as entrevistas transcritas também foram feitos contatos a posteriori, mediante telefonemas ou emails, com esclarecimentos sobre dúvidas pontuais.

3.4 Guia para análise dos dados

Na análise dos dados foram realizadas três atividades que foram executadas sequencialmente, e revistas de forma cíclica com um aprofundamento cada vez maior, conforme proposto em Miles e Huberman (1984, p. 21-23).

A primeira atividade, que sucedeu a transcrição das entrevistas compreendeu a confecção de resumos com escolha dos trechos mais importantes.

A segunda atividade, a de confronto dos dados, foi realizada em dois estágios: a análise circunscrita a cada um dos quatro casos isolados e a análise comparativa entre os casos (*cross-case*).

No primeiro estágio da segunda atividade, as falas transcritas dos entrevistados de cada uma das empresas foram agrupadas seguindo-se o quadro referencial da pesquisa, e consistidos mediante sua triangulação. Posteriormente, nos itens referentes ao ambiente competitivo das empresas, foi feita a triangulação das entrevistas transcritas e dos dados sobre a competitividade das empresas obtidos em revistas técnicas setoriais.

Também foram destacados aspectos da sofisticação dos BSCs e fatores contingenciais presentes na fala dos entrevistados que não estavam inclusos no quadro referencial da pesquisa. Houve um esforço interpretativo baseado na análise das falas transcritas e de seu contexto, seguindo-se as diretrizes do interpretativismo hermenêutico propostas em Myers (1997). Foi considerado que a subjetividade desta análise foi mitigada pela triangulação dos dados.

No segundo estágio da segunda atividade, foi construída uma matriz, tendo em cada uma das quatro colunas, o material referente a cada caso, e nas linhas os fatores contingenciais e os itens de sofisticação dos BSCs implantados, para a análise comparativa dos casos (*cross-case*). Esta análise permitiu que na descrição na implantação dos BSCs nas empresas, fosse feita em dois grupos: o primeiro abrangendo os casos A e B (Item 4.2.1), e o segundo, os casos C e D (Item 4.2.2).

A terceira atividade voltada à extração do significado dos dados e à construção de uma cadeia lógica de evidência foi dirigida pela observação do quadro referencial (Figura 1), buscando-se o entendimento dos fatores contingenciais, de sua inter-relação e de sua relação com o nível de sofisticação dos BSCs.

4 Caracterização das Empresas Estudadas, Resultados e sua Discussão

4.1 Descrição das empresas e respectivos fatores contingenciais passíveis de impactarem o nível de sofisticação de seus BSCs

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. Não foi declarada enfaticamente a 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’.

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.

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 Laitinen (2001), trata-se de uma empresa 'orientada a mudança'.

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 despreocupaste 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 mudança'.

4.2 Caracterização dos BSCs implantados

Para facilitar o entendimento das implantações dos BSCs primeiramente, é descrita sua aderência ao modelo de sofisticação proposto em Speckbacher et al. (2003), com a segregação dos casos cujas implantações de BSC classificam-se nas classes mais rudimentares (Item 4.2.1) e das implantações mais completas (Item 4.2.2). No Item 4.2.3 são descritas características relevantes das implantações que não foram contempladas pelo modelo.

4.2.1 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 possui foco único 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.

4.2.2 A implantação do BSC nas empresas C e D

Nas empresas C e D os objetivos estratégicos distribuídos entre as quatro perspectivas são vinculados 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 empresas, em ambas existe o projeto de continuidade do desenvolvimento do BSC onde esse vínculo faz parte da pauta.

4.2.3 Outras características relevantes do BSC nas empresas estudadas

Um aspecto não considerado pelo modelo de Speckbacher, et al. (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. Ainda que seja ressaltado que tais resultados restringem-se às empresas estudadas.

4.3 A influência das variáveis contextuais no Tipo de BSC implementado

4.3.1 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. 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.

4.3.2 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 passam a ser mais efetivos 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 idéia 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 dos grupos controladores, 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 a 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 demandas 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 Conclusões e Considerações Finais

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 demandas externas dos grupos controladores.

Esses dois fatores atuam como catalisadores da mudança, sendo as principais origens da aceleração do processo de mudanças. Outros fatores decisivos na mudança, identificados na comparação entre as empresas, foram a determinação e o envolvimento da alta gestão, atuando como facilitadores 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 e 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

- AGUIAR, A. B. ; FREZATTI, F. *Sistema de Controle Gerencial e Contextos de Processo de Estratégia: Contribuições da Teoria da Contingência*. In Anais do X Congresso International sobre Innovaciones en Docencia e investigacion en Ciencias Económico, Administrativas & International Research Conference for Accounting Educators. 2007.
- BURNS, J. *The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics*. Accounting, Auditing & Accountability Journal, v. 13, p. 566-596, 2000.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*. Management Accounting Research, v. 11, p. 3-25, 2000.
- 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.
- CHENHALL, R. H. *Theorising Contingencies in Management Control Systems Research*. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. **Handbook of Management Accounting Research** Volume 1, 561 p., Amsterdam: Elsevier, 2007.
- COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W.; SAMUEL, S. *Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories*. Journal of Management Accounting Research, v. 8, p. 1-35, 1996.
- COVALESKI, M. A. *et al. Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration*. Journal of Management Accounting Research, v. 15, p. 3-49, 2003.
- DONALDSON, L. **The Contingency Theory of Organizations**. Thousand Oaks, CA:Sage Publications, 2001.
- DRAZIN, R.; VAN de VEN, A. H. *Alternative forms of fit in contingency theory*. Administrative Science Quarterly, v. 30, p. 514-539, 1985.
- DUBÉ, L. ; PARÉ, G. *Rigor in Information Systems positivist case research: current practices, trends, and recommendations*. MIS Quarterly, v. 27, n. 4, p. 597-635, 2003.
- ESPEJO, M. M. S. B. ; FREZATTI, F. ; SILVA, D. ; BIDO, D. S. . *The Managerial Accounting under a Contingent Perspective: The Influence of Contingent Factors in the Budgeting System Shaped by Structural Equations* . In 32nd European Accounting Association Annual Congress Proceedings, v. 1, p. 1-22, Tampere, Finlândia: European Accounting Association, 2009.
- GUERREIRO, R. ; MOLINARI, S. K. R. *Teoria da Contingência e Contabilidade Gerencial: Um Estudo de Caso sobre o Processo de Mudança na Controladoria do Banco do Brasil*. In Anais do 4º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo, 2004.
- HARTMANN, F. *The appropriateness of RAPM: towards the further development of theory*. Accounting, Organizations and Society, v. 25, p. 451-482, 2000.

HOFSTEDE, G. H. **Culture's consequences: comparing values, behaviors, institutions, and organizations across nations.** 596 p. 2nd ed. Thousand Oaks, Calif.: Sage Publications, 2001.

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, 1992.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D.P. *Putting the balanced scorecard to work.* Harvard Business Review, v. 71, n. 5, p. 134-147, 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, 1996.

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

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *Having trouble with your strategy? Then map it.* Harvard Business Review, v. 78, p. 167-176, 2000.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Mapas Estratégicos – convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis.** 7^a. 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. v. 8, p. 137-150, 1996.

MERCHANT, Kenneth A. *The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance.* The Accounting Review, v. 56, n. 4, p. 813-829, 1981.

MILES, M.B.; HUBERMAN, A. M. **Qualitative data analysis: a sourcebook of new methods.** Sage Publications, Newbury Park, 1984.

MYERS, D. M. *Qualitative research in Information Systems.* MIS Quarterly, June, 1997.

SCAPENS, R. W. *Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practices.* Management Accounting Research, v. 5, p. 301-321, 1994.

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

SHEPARD, J. M. ; HOUGLAND Jr., J. G. *Contingency theory: "complex man" or "complex organization"*. The Academy of Management Review, July, p. 413-427, 1978.

SILVA, A. C. ; GONÇALVES, R. C. M. G. *Aplicação da abordagem contingencial na caracterização do uso do sistema de controle orçamentário: um estudo multicaso*. Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação, v. 5, p. 135-184, 2008.

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.

SULAIMAN, S.; MITCHELL, F. *Utilising a typology of management accounting change: An empirical analysis*. Management Accounting Research. vol. 16, n. 4, p. 422-437, 2005.

TILLEMA, S. *Toward an integrated contingency framework for MAS sophistication. Case Studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies*. Management Accounting Research. v. 16, p. 101-129, 2005.

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

<p>Rosana Carmen de Meiroz Grillo Gonçalves é Professora do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da FEARP da Universidade de São Paulo (USP), rosanagg@usp.br Endereço: FEARP/USP <i>campus</i> de Ribeirão Preto Av. dos Bandeirantes, 3900 14040-900 –Ribeirão Preto - SP</p>	<p>Lucileni Pereira da Silva é Mestre pelo Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da FEARP/USP, lucileni_pereira@yahoo.com.br Endereço: FEARP/USP <i>campus</i> de Ribeirão Preto Av. dos Bandeirantes, 3900 14040-900 –Ribeirão Preto - SP</p>
--	--