

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
MESTRADO EM CONTABILIDADE
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

PRESSÕES INSTITUCIONAIS E ADOÇÃO DO BALANCED SCORECARD: O CASO
DE UMA ORGANIZAÇÃO DO SETOR ELÉTRICO DO SUL DO BRASIL

VERONICA EBERLE DE ALMEIDA

CURITIBA

2013

VERONICA EBERLE DE ALMEIDA

PRESSÕES INSTITUCIONAIS E ADOÇÃO DO BALANCED SCORECARD: O CASO
DE UMA ORGANIZAÇÃO DO SETOR ELÉTRICO DO SUL DO BRASIL

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre. Programa de Mestrado em Contabilidade – Área de Concentração Contabilidade e Finanças, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.


Orientador: Prof. Dr. Romualdo Douglas Colauto

CURITIBA

2013

"PRESSÕES INSTITUCIONAIS E ADOÇÃO DO BALANCED SCORECARD: O CASO DE UMA ORGANIZAÇÃO DO SETOR ELÉTRICO DO SUL DO BRASIL"

ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA A OBTENÇÃO DO TÍTULO DE **MESTRE EM CONTABILIDADE** (ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS), E APROVADA EM SUA FORMA FINAL PELO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ.


PROF.ª DR.ª MÁRCIA MARIA DOS SANTOS BORTOLOCCI ESPEJO
COORDENADORA DO PROGRAMA DE MESTRADO EM CONTABILIDADE

APRESENTADA À COMISSÃO EXAMINADORA INTEGRADA PELOS PROFESSORES:


PROF. DR. ROMUALDO DOUGLAS COLAUTO
PRESIDENTE


PROF. DR. LAURO BRITO DE ALMEIDA
MEMBRO


PROF. DR. EDSON RONALDO GUARIDO FILHO
MEMBRO

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. SISTEMA DE BIBLIOTECAS.
CATALOGAÇÃO NA FONTE

Almeida, Veronica Eberle de

Pressões institucionais e adoção do *balanced scorecard*: o caso de uma organização do setor elétrico do Sul do Brasil / Veronica Eberle de Almeida. - 2013.

104 f.

Orientador: Romualdo Douglas Colauto.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas.

Defesa: Curitiba, 2013

1. Contabilidade gerencial. 2. Energia elétrica – Empresas. 3. Processo decisório. 4. Balanced scorecard. I. Colauto, Romualdo Douglas. II. Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências Sociais Aplicadas. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

CDD 658.1511

Ao meu avô,
Jaime Reis da Silva (*in memoriam*).

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pelo dom da vida e pela graça de ter a família e os amigos sempre perto de mim. Aos meus pais, Silvana e Evaristo, por me guiar e me incentivar desde os primeiros passos. À minha vó Leonilda e ao meu avô Jaime (*in memoriam*) pelo exemplo de vida, simples e humilde, sem nunca perder a fé e também aos meus avós Verônica e José, que muito pouco convivi, mas que estão sempre na lembrança e no coração. A José Eduardo, pela compreensão e a todos aqueles que estiveram, de alguma forma, ao meu lado e entenderam os meus limites e necessidades. A vocês o meu amor e a minha admiração.

Dedico especial agradecimento ao meu orientador Prof. Dr. Romualdo Douglas Colauto pela confiança, pronto atendimento, motivação e liberdade concedida para que eu conduzisse esta pesquisa. Seu apoio foi fundamental nesta caminhada. Agradeço também à Profa. Dra. Márcia Bortolucci Espejo pela atenção, disponibilidade, incentivo e conselhos quando precisei, tanto pessoal quanto profissionalmente. Meus agradecimentos também aos Professores do Mestrado em Contabilidade da UFPR por me assistir no decorrer das disciplinas e também ao Prof. Dr. Pedro Steiner pelo direcionamento proporcionado.

Aos membros da banca, Prof. Dr. Lauro Brito de Almeida, pela atenção e dedicação e Prof. Dr. Edson Ronaldo Guarido Filho, que sempre me recebeu nos momentos de dúvida e indecisão e que muito contribuiu com seus questionamentos e apontamentos. Aproveito para agradecer também ao Programa de Mestrado e Doutorado em Administração da Universidade Positivo por permitir que eu cursasse disciplinas das quais precisei para conduzir minhas pesquisas.

A todos os colegas de mestrado pelo apoio e companhia durante estes dois anos de curso, em especial Claudineia Kudlawicz que por tantas vezes foi o ombro a segurar minhas lágrimas. Aos colegas Márcio e Camila, da secretaria, por serem sempre muito atenciosos e por prestarem tão bem o apoio administrativo necessário. Obrigada também à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior pelo apoio financeiro recebido nos cinco primeiros meses de curso e à Universidade Federal do Paraná por ofertar um curso de qualidade e gratuito.

Agradeço a gerente Roseli Bueno e também Luciane Lecheta pelo incentivo e compreensão com a realização deste curso, diante do apoio e liberação para cursar as disciplinas durante o horário de expediente. É com carinho que lembro também dos colegas Fábio Bianchetti e Danio Krasniak, pelo fundamental auxílio no processo de coleta de dados. Obrigada.

Agradeço também, de maneira especial, à Tia Jô, Tio Leviski, Lucas, Eduardo e Linda, por todo o apoio que recebi neste complicado e conturbado período da minha vida. Vocês são especiais e moram no meu coração.

Aos amigos que fiz ao longo da vida em especial Luciane Lecheta, Marcela Oliveira, Ester Endlich, Monica Farinhaki, Fernando Poletto, José Carlos da Silva, José Francisco Rosa, Giselle Aline dos Santos, Luciana Manfrin, Carmen Stocco, Luana Pol, Juliana Delazzari, Sandra Mara, Priscila, Denilson e Lethícia, Frei Angelo e outros que posso injustamente incorrer na falha de não listá-los aqui. A todos vocês, meu carinho, agradecimento e admiração.

“Se enxerguei mais longe,
foi porque me apoiei em ombros de gigantes.”

Isaac Newton

RESUMO

No dinâmico e competitivo ambiente em que as organizações estão inseridas, a concorrência tem assumido escalas cada vez maiores, o que faz com que estas organizações adotem posturas agressivas, aliadas à necessidade de ágil e eficiente processo de gerenciamento e tomada de decisões. Assim, para a melhoria do desempenho e aumento das vantagens competitivas de uma organização é necessário a utilização de ferramentas gerenciais para subsidiar gestores no processo de tomada de decisão. Neste contexto, o *Balanced Scorecard* (BSC) é visto como uma ferramenta de avaliação do desempenho empresarial que extrapola aos indicadores contábeis e financeiros e ajuda a melhorar a gestão e o acompanhamento dos resultados da organização, uma vez que tem como foco o planejamento estratégico e o desempenho. A partir da década de 40 começaram a ser desenvolvidos estudos que tratavam da inter-relação dos elementos estruturais nas análises organizacionais, maneira pela qual começaram a serem estabelecidas as bases para pesquisas sobre organizações à luz da perspectiva sociológica (TOLBERT e ZUCKER, 1999). O destaque da teoria institucional nos estudos relacionados ao controle gerencial se dá pela abordagem diferenciada que esta proporciona, sobretudo aos estudos relacionados à estabilidade e mudança nos sistemas (BURNS e SCAPENS, 2000). Desse modo, o presente estudo se propõe a descrever de que forma as pressões ambientais de caráter técnico e institucional influenciaram o processo de adoção do BSC em uma organização do setor elétrico da região sul do Brasil, verificando-se, principalmente, o que motivou a organização a considerar essa ferramenta para auxiliar na gestão, o planejamento, desenvolvimento, implantação e disseminação desta em meio às suas diretorias. Metodologicamente este estudo é classificado como descritivo, qualitativo, transversal quanto à sua dimensão temporal, e tem como estratégia de pesquisa o método do estudo de caso. O levantamento de dados ocorreu por meio de pesquisa documental e entrevistas junto a empregados da organização. Para análise de conteúdo utilizou-se os documentos e anotações das entrevistas. A empresa utilizada como objeto de estudo atua no ramo de energia elétrica e é considerada a maior empresa do Estado do Paraná. A adoção do BSC se deu em resposta a um conturbado cenário no qual a organização estava inserida (tentativa de sua privatização, da crise de abastecimento do setor elétrico que resultou no programa de racionamento de energia elétrica, da sobra de energia elétrica adquirida em razão disso, da contabilização de seus maiores lucros, até então, nos anos de 2000 e 2001 e do seu maior prejuízo em 2002), o que demonstra a influência do ambiente sobre as decisões da organização, notadamente dos ambientes técnico e institucional, paralelamente ao fato de ter sido observado um ‘modismo gerencial’ no Brasil quanto à utilização do BSC, explicado pelo fato de estruturas organizacionais formais se desenvolverem diante de um contexto altamente institucionalizado. A busca pela legitimidade explica o motivo de se encontrar práticas organizacionais semelhantes ao longo de períodos históricos, os chamados ‘modismos gerenciais’. Considerando a contratação de consultoria externa para auxiliar no processo de planejamento e elaboração da ferramenta, é possível perceber a existência do isomorfismo normativo, principalmente quando os empregados da organização em análise foram submetidos a treinamentos específicos bem como auxiliados por consultores externos no processo de planejamento e desenvolvimento da ferramenta. Sendo assim, existe a consolidação de uma base cognitiva comum entre os envolvidos no processo em razão da interferência dos consultores contratados.

Palavras-chave: *Balanced Scorecard*. Ferramenta Gerencial. Contabilidade Gerencial. Pressões Institucionais. Institucionalismo Sociológico.

ABSTRACT

In the dynamic and competitive environment in which organizations are embedded, the competition has assumed increasingly larger scales, which makes these organizations adopt aggressive postures, combined with the need for fast and efficient process management and decision making. Thus, to improve performance and increase competitive advantage of an organization is necessary to use management tools to support managers in decision-making. In this context, the Balanced Scorecard (BSC) is seen as a tool for assessing the business performance that goes beyond the accounting and financial indicators and helps to improve the management and monitoring of the results of the organization, since it focuses on strategic planning and performance. From the 40's began to be developed studies that dealt with the interrelation of structural elements in organizational analysis, the manner in which they began to be laid the foundation for research on organizations in the light of the sociological perspective (Tolbert and Zucker, 1999). The highlight of institutional theory in studies related to management control is given by the different approach that provides above studies related to stability and change in systems (Burns and Scapens, 2000). Thus, the present study aims to describe how environmental pressures of technical and institutional influenced the process of adopting the BSC in an organization of the electricity sector in southern Brazil, verifying primarily what motivated organization to consider this tool to assist in the management, planning, development, implementation and dissemination of this in the midst of their boards. Methodologically this study is classified as qualitative, descriptive cross as to its temporal dimension, and its research strategy the case study method. The survey was conducted through desk research and interviews with employees of the organization. Content analysis was used documents and notes of interviews. The company used as an object of study operates in the field of electricity and is considered the largest company in the State of Paraná. The adoption of the BSC was in response to a troubled scenario in which the organization was inserted (attempted privatization of the supply crisis of the power sector has resulted in the program of electricity rationing, the surplus of electricity purchased for this reason, accounting for their higher profits so far in 2000 and 2001 and its biggest loss in 2002), which shows the influence of the environment on the decisions of the organization, notably the technical and institutional environments, alongside the fact have been observed 'management fad' in Brazil regarding the use of the BSC, explained by the fact that formal organizational structures develop before a highly institutionalized context. The quest for legitimacy explains why finding similar organizational practices over historical periods, the so-called 'management fads'. Considering hiring an external consultant to assist in the planning and development of the tool, it is possible to perceive the existence of normative isomorphism, especially when the employees of the organization in question have undergone specific training and assisted by external consultants in the planning process and development tool. Thus, there is the consolidation of a common knowledge base among those involved in the process because of the interference of consultants.

Key words: Balanced Scorecard. Management Tool. Management Accounting. Institutional Pressures. Sociological Institutionalism.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Pesquisas sobre teoria institucional relacionada à contabilidade.....	21
Quadro 2: Indicadores da Perspectiva Financeira.....	85
Quadro 3: Indicadores da Perspectiva Cliente e Mercado.....	85
Quadro 4: Indicadores da Perspectiva Processos Internos.....	86
Quadro 5: Indicadores da Perspectiva Aprendizado e Crescimento.....	86

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Desenho da Pesquisa.....	18
Figura 2: Estrutura metodológica para a coleta de dados.....	47
Figura 3: Modelo de Gestão Empresarial.....	64
Figura 4: <i>Banner</i> do Referencial Estratégico.....	67
Figura 5: Sistema Integrado de Gestão da Estratégia	67
Figura 6: Síntese das Estratégias.....	68
Figura 7: Mapa Estratégico Corporativo desenvolvido em 2003.....	71
Figura 8: Perspectiva Financeira.....	71
Figura 9: Perspectiva do Cliente.....	72
Figura 10: Perspectiva dos Processos Internos.....	73
Figura 11: Perspectiva do Aprendizado e Crescimento.....	74
Figura 12: Mapa Estratégico Corporativo atual.....	74
Figura 13: Desdobramento do Mapa Estratégico.....	79
Figura 14: Mapa Conceitual da Estratégia da Organização.....	79

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	<i>Activity Based Costing</i>
ABM	<i>Activity Based Management</i>
ANEEL	Agência Nacional de Energia Elétrica
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CAD	Conselho de Administração
CNPE	Conselho Nacional de Política Energética
CNPQ	Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
Cofins	Contribuição para o financiamento da Seguridade Social
CPE	Coordenadoria de Planejamento Empresarial
CPLI	Coordenadoria de Planej. Emp.Integrado e Gestão do Desempenho Empresarial
CRM	<i>Customer Relationship Management</i>
CRP	Coord. de Assuntos Regulatórios Corporativos e Planej. Empresarial Integrado
EVA	<i>Economic Value Added</i>
GECON	Sistema de Gestão Econômica
GPD	Gerenciamento pelas Diretrizes
GRI	<i>Global Reporting Initiative</i>
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
ISE	Índice de Sustentabilidade Empresarial
MAE	Mercado Atacadista de Energia
MME	Ministério de Minas e Energia
MSCD	Mecanismo de Compensação de Sobras e Défcits
NIE	<i>New Institutional Economics</i>
NIS	<i>New Institutional Sociology</i>
OIE	<i>Old Institutional Economics</i>
ONS	Operador Nacional do Sistema
PCH	Pequena Central Hidrelétrica
PDE	Plano Decenal de Expansão de Energia
PPT	Programa Prioritário de Termelétricidade
SEC	<i>Securities and Exchange Commission</i>
SGE	Sistema de Gestão Estratégica

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA.....	14
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA.....	16
1.2.1 Objetivo Geral.....	17
1.2.2 Objetivos Específicos.....	17
1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA.....	17
1.4 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO.....	23
2 PLATAFORMA TEÓRICA	24
2.1 INSTITUCIONALISMO SOCIOLOGICO.....	24
2.1.1 Pressões institucionais	25
2.1.2 Isomorfismo	26
2.1.3 Mitos racionais e cerimonialismo	30
2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL.....	32
2.3 BALANCED SCORECARD.....	35
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	40
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA.....	40
3.2 ESTRATÉGIAS DA PESQUISA.....	41
3.3 TÉCNICA DE COLETA DE DADOS E EVIDÊNCIAS.....	42
3.3.1 Protocolo de pesquisa para o Estudo de Caso.....	47
3.4 DEFINIÇÃO DAS CATEGORIAS ANALÍTICAS.....	49
3.5 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DOS DADOS.....	51
3.6 LIMITAÇÕES DO ESTUDO.....	52
4 LEVANTAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS	53
4.1 DESCRIÇÃO DA EMPRESA.....	53
4.2 CONTEXTO AMBIENTAL E ORGANIZACIONAL.....	55
4.3 REFERENCIAL E PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO DA ORGANIZAÇÃO.....	61
4.4 BALANCED SCORECARD.....	68
4.5 INDICADORES DO BSC.....	84
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES	88
5.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	88
5.2 RESPOSTA À QUESTÃO DE PESQUISA.....	92
5.3 SUGESTÕES PARA FUTUROS TRABALHOS.....	94

1 INTRODUÇÃO

Esta seção tem por objetivo apresentar a contextualização, o problema e os objetivos de pesquisa geral e específicos, a justificativa, as contribuições e a estrutura da dissertação.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

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

As organizações não sofrem apenas pressões oriundas da competitividade. Fatores externos não competitivos fazem com que estas se subordinem a outros tipos de pressões, o que gera um grau de homogeneidade entre organizações de um mesmo setor que buscam legitimidade e suporte social (DIMAGGIO; POWELL, 1982). Conforme Machado-da-Silva e Fonseca (1993), as organizações se desenvolvem a partir da adesão às orientações definidas e institucionalizadas na sociedade, que contribuem para a legitimação de suas atividades e, dessa forma, tendem à homogeneidade.

A contabilidade gerencial oferece instrumentos que auxiliam a organização no alcance da eficácia em seus negócios, onde a utilização destes instrumentos objetiva a mensuração, acúmulo e comunicação das informações monetárias e não monetárias para fins de avaliação do desempenho da gestão e de incremento no processo de tomada de decisão (OYADOMARI *et al.*, 2008). O processo de adoção de um instrumento gerencial nem sempre se dá de maneira racional, sendo precedida de uma profunda análise quanto ao seu potencial e quanto às suas limitações, sobretudo diante das necessidades da organização. A adoção de um instrumento

sem esta análise pode incorrer no chamado modismo gerencial que, conforme Abrahamson (1996), não surge espontaneamente como sendo resultado do comportamento criativo dos gestores, mas sim como produto cultural produzido para ser comercializado entre os seus seguidores.

Tendo em vista que a mensuração dos resultados é primordial para a gestão organizacional uma vez que confere efetividade às metas e objetivos estabelecidos, ela também auxilia no processo decisório quanto a ajustes e medidas que precisam ser tomados (KAPLAN, 2012). Heinrich (2010) afirma que para a melhoria do desempenho e aumento das vantagens competitivas de uma organização é necessário o desenvolvimento de instrumentos gerenciais para subsidiar gestores no processo de tomada de decisão. Diante de necessidades como esta, surgiu na década de 90 o *Balanced Scorecard* (BSC), proposto por Robert Kaplan e David Norton, em virtude da “crença de que os métodos existentes para avaliação do desempenho empresarial, em geral apoiados nos indicadores contábeis e financeiros, estavam se tornando obsoletos” (KAPLAN; NORTON, 1997, p. vii) e também pela percepção de que a dependência exclusiva de medidas de desempenho que tinham como base os dados financeiros estava prejudicando a capacidade das organizações em criar valor econômico para seus negócios. Este instrumento se mostrou como uma alternativa para melhorar a gestão e o acompanhamento dos resultados da organização, uma vez que se foca no planejamento estratégico e no desempenho (OLIVEIRA *et al.*, 2012), sendo esta uma das abordagens que frequentemente são sugeridas para melhorar o desempenho organizacional (COAD, 1999).

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

Tolbert e Zucker (1999) afirmam que até a década de 40, as organizações não eram reconhecidas como um fenômeno social distinto, ou seja, as organizações não consistiam o

foco de análise dos estudos enquanto organizações, mas sim como aspectos de problemas sociais como desigualdade social, relações intercomunitárias, desvio social dentre outros. A partir disso foram desenvolvidos estudos sobre a inter-relação dos elementos estruturais, de modo que começaram a serem estabelecidas as bases para pesquisas sobre organizações à luz da perspectiva sociológica.

Pereira e Guerreiro (2005) afirmam que o estudo da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional, independente de qual perspectiva, considera esta como uma instituição ou rotina inserida na organização, tendo sido amplamente aceita por todos de maneira inquestionável. De acordo com Burns e Scapens (2000), o destaque da Teoria Institucional nos estudos em contabilidade gerencial se dá pela abordagem diferenciada que esta proporciona sobretudo aos estudos relacionados à estabilidade e mudança nos sistemas. Considerando a sua amplitude, destacam-se três enfoques que podem ser verificados na literatura contábil: Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics – NIE*), Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics – OIE*) e Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology – NIS*). Este trabalho será conduzido sob a perspectiva da Nova Sociologia Institucional, a partir daqui denominada de institucionalismo sociológico.

O presente estudo se propôs a analisar, sob a perspectiva do institucionalismo sociológico, de que forma as pressões técnicas e institucionais influenciam no processo de adoção *Balanced Scorecard – BSC* por uma organização do setor elétrico da região sul do Brasil. A escolha desta organização se justifica pelo fato desta ser considerada a maior empresa do Estado em que se situa bem como pelo fato de possuir o Estado como seu acionista majoritário, o que faz com que se enquadre como sendo uma companhia de economia mista. A fim de nortear a condução do estudo, tem-se a seguinte questão de pesquisa: De que forma as pressões institucionais ambientais de caráter técnico e institucional influenciaram o processo de adoção do BSC em uma organização do setor elétrico localizada na região sul do Brasil?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

Os objetivos a que se propõe esta pesquisa buscam contribuir para a construção e disseminação do conhecimento em meio à comunidade acadêmica bem como em meio ao ambiente empresarial.

1.2.1 Objetivo Geral

O presente estudo tem por objetivo analisar de que forma as pressões técnicas e institucionais influenciam no processo de adoção *Balanced Scorecard* – BSC em uma organização do setor elétrico da região sul do Brasil.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Levantar os procedimentos de adoção do *Balanced Scorecard* em uma organização do setor elétrico do sul do Brasil;
- Identificar se o *Balanced Scorecard* foi internalizado na gestão da organização e de que maneira ocorreu o processo; e,
- Analisar a influência de pressões técnicas e institucionais no processo de adoção do *Balanced Scorecard*.

1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

Drucker (2002) afirma que uma empresa baseada na informação requer determinada estrutura ao redor das metas que definam, de maneira clara, as expectativas e objetivos da organização, em virtude da necessidade de atuação sistêmica e global por parte da empresa que cresce continuamente. Andrews (1971) estabelece a estratégia corporativa como uma ideia unificadora das áreas funcionais as quais relacionam suas atividades com o ambiente externo. A partir disso, Hamel e Prahalad (1995) afirmam que este conceito evoluiu para um patamar onde as empresas devem, constantemente, buscar por vantagens competitivas a fim de se manterem no acirrado mercado. A Figura 1 apresenta o desenho de pesquisa utilizado neste estudo.

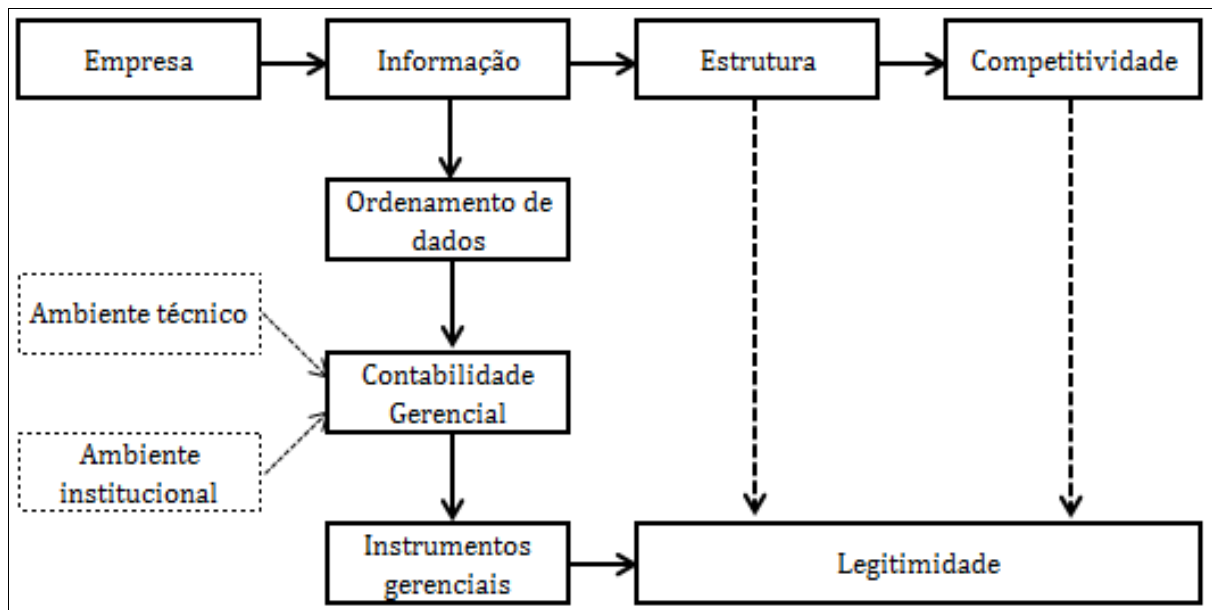


Figura 1: Desenho da Pesquisa.
 Fonte: elaborado pela autora.

A necessidade de informação para o planejamento e tomada de decisão incorre no ordenamento dos dados produzidos pela organização. O sistema de administração adotado por uma organização é considerado ingrediente crucial de sua capacidade de resposta por determinar o modo pelo qual a administração percebe os desafios ambientais, pois este sistema visa diagnosticar o impacto desses desafios sobre a empresa, além de sugerir e implantar as decisões tomadas pela gerência (ANSOFF; MCDONNELL, 1993). De acordo com Anthony e Govindarajan (2002), o controle gerencial é um dos vários tipos de atividades de planejamento e controle que ocorrem numa organização, o qual se situa entre a formulação da estratégia e o controle de tarefas. Os autores ressaltam que os sistemas de controle gerencial influenciam o comportamento das pessoas e que a cultura organizacional é o fator interno considerado mais importante que influencia a congruência de objetivos, definindo a maneira com que atos e atitudes levam as pessoas a adotá-lo, conforme seus próprios interesses e os das organizações.

A adoção de instrumentos gerenciais por uma organização é realizada em função da atribuição de legitimidade a estes instrumentos. A legitimidade, de acordo com Suchman (1995, p. 574), consiste na “percepção ou pressuposto generalizado de que ações de uma determinada entidade são desejáveis, adequadas e apropriadas num sistema de normas, valores, crenças e definições socialmente construídas”, ou seja, é a percepção ou suposição por representar uma resposta da maneira com que observadores veem a organização. O autor assevera que a

legitimidade é socialmente construída e reflete a congruência entre os comportamentos da entidade legitimada e as crenças compartilhadas de um grupo social, sendo esta legitimidade dependente de uma atenção coletiva e independente de observadores particulares.

Os instrumentos eleitos pelas organizações em suas práticas gerenciais podem ser comparados com os instrumentos utilizados por outras organizações utilizadas como referência para verificar a compatibilidade entre estes, por exemplo – o que implica na legitimidade destas práticas em meio à sociedade. Desta forma, segundo Major e Ribeiro (2008), alguns instrumentos reconhecidos como legítimos por uma empresa podem ser adotados por outra organização em virtude dos gestores reconhecerem a possibilidade de recompensa se procederem de acordo com determinado modo, pois assim a troca de informação e recursos será facilitada. Nesse sentido, Meyer e Rowan (1977) ressaltam que organizações que incorporam em suas estruturas formais elementos socialmente legitimados maximizam sua legitimidade e aumentam seus recursos e capacidade de sobrevivência. Todavia, organizações podem reproduzir tais práticas de maneira inconsciente, sem a intenção clara de copiá-las uma vez que o ambiente é composto por valores, normas e comportamentos institucionalizados, os quais constituem a realidade na qual estas organizações estão inseridas.

Pesquisas conduzidas na área de contabilidade gerencial têm sido orientadas pela premissa de que mudanças verificadas no ambiente técnico e institucional das organizações exercem influência sobre as características dos sistemas utilizados para a geração de informações gerenciais necessárias aos usuários da contabilidade (BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003). A contabilidade gerencial deve assegurar que as estratégias adotadas pela organização sejam seguidas e, conseqüentemente, que os objetivos sejam alcançados. Sendo assim, a contabilidade gerencial afeta os processos de planejamento, coordenação, comunicação e de avaliação e influencia a tomada de decisão e o comportamento das pessoas envolvidas no processo (ANTHONY; DEARDEN; BEDFORD, 1984). Neste sentido, Otley (1994) assegura que esta é considerada como a principal ferramenta para a gestão empresarial.

Não obstante a existência de fatores indutores e facilitadores do ambiente externo assim como do rol de novas técnicas e procedimentos disponíveis aos gestores, Guerreiro *et al.* (2005) analisaram o paradoxo da estabilidade dos sistemas de contabilidade gerencial – razões porque as organizações utilizam muito pouco a base conceitual disponibilizada na teoria – e concluíram que as novas abordagens de contabilidade gerencial não são utilizadas em larga

escala em virtude de não ter ocorrido os processos de institucionalização dos novos conceitos propostos pela literatura.

Guarido Filho e Costa (2012) apresentam diferentes perspectivas que têm despertado o interesse de pesquisadores no campo da contabilidade, a saber: por um lado, a utilização do institucionalismo econômico como modelo teórico adequado para estudos sobre a prática contábil, visto como mecanismo de articulação dos interesses dos proprietários e/ou acionistas no processo de tomada de decisão objetivando estabilidade ou mudança organizacional (NORTH, 1990); e, no outro extremo, a concepção de que as práticas são também imersas em sistemas simbólicos, em processos de legitimação e relações de poder, em hábitos e rotinas dentre outros aspectos, e não circundadas apenas por uma lógica racional orientada, exclusivamente, de maneira econômica.

A contabilidade gerencial pouco tem se modificado quando se considera a existência de fortes fatores indutores e facilitadores para sua modernização. Apesar de diversas pesquisas terem sido conduzidas neste sentido, o impacto da produção científica no ambiente empresarial não tem sido relevante além do fato da existência de diferenças entre o previsto na teoria e o que é, efetivamente, aplicado nas organizações. Mesmo inseridas em um ambiente dinâmico, onde são poucas as barreiras para o acesso aos estudos conduzidos por pesquisadores, é salutar a aplicação de modelos contábeis desatualizados para fins gerenciais nas organizações (GUERREIRO *et al.*, 2005).

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

Os processos de adoção de ferramentas gerenciais têm sido foco de pesquisas na área de contabilidade, sobretudo como forma de verificar a aplicação empírica da teoria. Em virtude disso, tais pesquisas se utilizam da teoria institucional como base teórica para compreender a adoção das práticas de contabilidade gerencial nas empresas (BARBOSA NETO;

COLAUTO, 2010). Outras pesquisas são relatadas por Russo (2011) sobre a teoria institucional relacionada à contabilidade, conforme demonstra o Quadro 1:

Autores	Objetivos
Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) e Guerreiro <i>et al.</i> (2005)	Análise das fundamentações teóricas da teoria institucional para utilização em contabilidade gerencial.
Frezatti, Aguiar e Resende (2007) e Zan (2006)	Abordagem da mudança em sistemas de custos e orçamentos.
Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008), Reis (2008) e Rezende (2009)	Análise de mudanças na contabilidade gerencial de instituições financeiras.
Takahashi, Almeida e Almeida (2004)	Teoria institucional com foco nos processos de mudanças em escolas públicas.
Kuniyoshi (2008)	Análise das influências da gestão do conhecimento nos processos de mudanças.

Quadro 1: Pesquisas sobre teoria institucional relacionada à contabilidade
Fonte: Adaptado de Russo (2011)

Tendo em vista que as pesquisas levantadas por Russo (2011) ficaram restritas até o ano de 2009, outras pesquisas que relacionam a contabilidade e o institucionalismo sociológico são citadas a seguir, as quais complementam o Quadro 1: Ansari e Euske (1987), Covaleski e Dirsmith (1988), Mezas (1990), Hopwood e Miller (1994), Granlund e Lukka (1998), Burns e Scapens (2000), Guerreiro, Pereira e Lopes (2004), Branco (2006), Cardoso, Pereira e Guerreiro (2007), Oyadomari *et al.* (2008), Beuren e Macohon (2009), Lavarda, Palanca e Feliu (2009), Vollmer (2009), Santana e Colauto (2010), Rezende e Guerreiro (2010), Reis e Pereira (2010), Gilio (2011), Guarido Filho e Costa (2012) e Santana, Colauto e Carrieri (2012).

De maneira prática, o estudo tem por objetivo analisar de que maneira as pressões técnicas e institucionais influenciam o processo de adoção de ferramentas gerenciais, onde neste estudo será analisada a adoção do *Balanced Scorecard* por uma organização brasileira atuante no setor elétrico, instalada na região sul do Brasil. Além de identificar os fatores motivadores que levaram a organização a considerar esta ferramenta em seu rol de sistemas gerenciais, são analisados também o processo de planejamento, desenvolvimento, implantação e disseminação (internalização) do BSC pela organização a fim de compreender as causas que levaram à sua adoção e de identificar a maneira com que foram conduzidas as demais etapas em análise. A análise do processo de adoção de ferramentas gerenciais parte do princípio que mudanças no ambiente institucional e técnico das organizações influenciam as características dos sistemas de contabilidade gerencial (BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003).

A relevância do setor elétrico no cenário nacional é inegável para o desenvolvimento econômico e, por isso, justifica-se o interesse por parte do Estado neste tipo de prestação de serviços. O setor elétrico brasileiro é fortemente regulado pelo Poder Público Federal,

sobretudo pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) e pelo Operador Nacional do Sistema (ONS), ambos sob tutela do Ministério de Minas e Energia (MME), além do Conselho Nacional de Política Energética (CNPE). Os dois últimos órgãos citados possuem como principais atribuições definir as políticas relacionadas ao setor ao passo que cabe à ANEEL a regulamentação do setor elétrico brasileiro tendo por base as políticas definidas. A operacionalização da interligação e gestão sistêmica cabe ao ONS, de modo a interligar os diversos agentes responsáveis pela geração, transmissão e distribuição de energia independentemente se estes forem públicos ou privados.

Sob o ponto de vista da contribuição social deste estudo, depreende-se que a interdisciplinaridade aumenta a aplicabilidade dos conceitos aprendidos na academia, ou seja, a conversa entre diferentes disciplinas suscita novos entendimentos e novas percepções acerca de questões estudadas de maneira tradicional, conduzidas sob um mesmo viés. Dessa forma, o institucionalismo sociológico contribui para a percepção da contabilidade gerencial sob uma nova ótica de modo que este auxilia na compreensão da utilização e contribuição dos instrumentos gerenciais no processo gerencial das organizações.

A presente pesquisa apresenta também como contribuição a aproximação entre o institucionalismo sociológico e a contabilidade, de modo que esta demonstra que as escolhas não são racionais e não são, obrigatoriamente, pautadas em instrumentos que demonstrem e assegurem benefícios ou vantagens à organização. A verificação destas práticas demonstram que organizações se preocupam com a sua legitimidade, não se restringindo apenas às exigências técnicas do mercado, mas também institucionais. Contudo, o estudo contribui também para demonstrar que organizações agem com cerimonialismo ao adotarem ferramentas gerenciais em razão de modismos gerenciais que se desenvolvem no contexto em que estão inseridas, o que afirma a existência dos mitos racionais, conforme proposições do institucionalismo sociológico, em meio às organizações.

Sob o ponto de vista de contribuição para o Programa de Pós-graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná, o estudo ajuda na expansão das abordagens teóricas aplicadas à contabilidade gerencial e no fortalecimento da Linha de Pesquisa em Contabilidade Gerencial. Além disso, a dissertação compõe os estudos propostos no projeto de pesquisa “Análise da institucionalização de instrumentos gerenciais em empresas brasileiras na perspectiva dos gestores e usuários”, financiado pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – CNPq.

1.4 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

A dissertação está organizada em cinco seções. Na primeira é apresentado o problema e os objetivos da pesquisa, a contextualização, a justificativa e a organização do trabalho. Na sequência está a plataforma teórica com a revisão da literatura onde são apresentados os principais elementos do institucionalismo sociológico, contabilidade gerencial e *balanced scorecard*. Em seguida discorre-se sobre os procedimentos metodológicos abordando tipologia e estratégias de pesquisa, a técnica utilizada para a coleta de dados e evidências, os procedimentos de análise e as limitações do estudo. Na próxima seção são descritos os achados da pesquisa, com apresentação da empresa e dos resultados obtidos pela análise do processo de implantação da ferramenta e as pressões exercidas pelo ambiente tanto técnicas quanto institucionais. As considerações finais e as recomendações encerram o trabalho.

2 PLATAFORMA TEÓRICA

Esta seção apresenta a plataforma teórica destinada a embasar e fornecer subsídios para a condução da pesquisa. Emprega-se o institucionalismo sociológico como abordagem para fins de análise das pressões institucionais sofridas pela organização em estudo. Em seguida, apresenta-se os preceitos básicos da contabilidade gerencial seguidos pela definição e aplicações do *balanced scorecard*.

2.1 INSTITUCIONALISMO SOCIOLÓGICO

As organizações, quando nos primórdios dos estudos desta área, eram consideradas independentes, como um sistema fechado. Grande parte das pesquisas que considerava a relação entre ambiente e organização enfatizava fatores técnicos e econômicos em detrimento aos fatores sociais e culturais como elementos de constituição do funcionamento das organizações (HOLANDA, 2003). De acordo com Tolbert e Zucker (1999), foi a partir da década de 40, após a publicação do trabalho de Merton e seus alunos, que as organizações passaram a ser reconhecidas como fenômeno social distinto e não como aspecto de problemas sociais gerais. Machado-da-Silva, Fonseca e Crubellate (2005) asseveram que estudos relacionados à teoria institucional são oriundos do Século XIX, sobretudo em seu desenvolvimento junto à área de Ciências Sociais, especialmente na Sociologia e na Economia.

As organizações planejam suas ações estruturais e estratégicas relacionadas às características do contexto institucional em busca de sua legitimação e aceitação social, o que significa que estas podem aumentar sua probabilidade de sobrevivência no ambiente, independentemente da eficiência imediata de seus procedimentos e práticas. Segundo Meyer e Rowan (1977), o condicionamento deste processo à lógica da conformidade, no que se refere às normas socialmente aceitas, se dá pela incorporação de um sistema de conhecimento desenvolvido ao longo da interação social. Tais aspectos constituem os parâmetros para a concepção de realidade e para a ação dos atores sociais.

De acordo com Scott (2005), o institucionalismo sociológico aborda os aspectos mais profundos e resilientes relacionados à estrutura social das organizações, investigando a maneira pela qual esses elementos são constituídos, difundidos, adotados e adaptados assim

como o processo pelo qual caem em declínio e desuso. Esta vertente da teoria institucional busca incorporar a ideia de instituições e de padrões de comportamento, de normas e de valores, de crenças e de pressupostos, nos quais se encontram imersos indivíduos, grupos e organizações (MACHADO-DA-SILVA; GONÇALVES, 1999). Covaleski, Dirsmith e Samuel (1996) afirmam que a base da perspectiva institucional das organizações está na questão da sobrevivência destas, por meio da conformação às normas sociais estabelecidas onde tal aceitação por parte da sociedade possui a mesma importância que os níveis de eficiência produtiva.

2.1.1 Pressões institucionais

As organizações estão sujeitas a pressões exercidas pelo ambiente, tanto em aspectos técnicos quanto institucionais. Scott e Meyer (1994, p. 14) definem que o ambiente é composto por “regras e sistemas de crenças, bem como por redes relacionais que se originam no contexto social mais amplo”. Dentro deste ambiente é possível verificar duas abordagens: técnica e institucional. Estas abordagens não são opostas uma a outra tampouco representam extremos de um mesmo contínuo, de modo que Meyer e Scott (1992) sugerem tratar tais ambientes como dimensões independentes.

O ambiente técnico é pautado pela lógica da eficiência sobre as estruturas organizacionais e o processo de trabalho na produção de bens ou serviços, aliados à persecução de seus objetivos (MEYER; SCOTT; DEAL, 1992). Neste ambiente as organizações são avaliadas de acordo com o processamento eficiente do trabalho (MACHADO-DA-SILVA; FONSECA, 1999).

O ambiente institucional considera que a ação racional está representada nos procedimentos capazes de proporcionar legitimidade, através do enquadramento das ações organizacionais a normas e exigências sociais e enfatiza (1) a dependência ambiental da estrutura organizacional, (2) a dimensão tanto política quanto cultural envolvida no processo, e (3) os efeitos dessa dependência na definição da natureza de organizações, sobretudo aquelas criadas em ambientes altamente institucionalizados. Assim, os ambientes são considerados como um grupo de elementos que fornecem crenças, as quais são entendidas como ‘mitos racionais’ e não são, portanto, vistos apenas como fonte de recursos e depósito de resultados das atividades organizacionais.

Scott (1995) assegura que organizações que operam em ambientes técnicos podem também estar sujeitas a pressões institucionais, mesmo que o imperativo técnico constitua sua

principal fonte de controle e de recursos para sua sobrevivência assim como organizações atuantes em ambientes institucionais se veem obrigadas a se adaptar a procedimentos técnicos, mesmo que elementos institucionais sejam a sua principal fonte de legitimidade e sobrevivência. Sendo assim, é possível verificar que decisões estratégicas refletem as pressões dos ambientes técnico e institucional.

As razões para que o institucionalismo sociológico se diferencie de outras teorias como a contingencial e a crítica, por exemplo, referem-se (i) ao enfoque mais acentuado em atributos ambientais (especificamente ao relacionamento inter-organizacional) ao contrário de aspectos que exerçam influência sobre estruturas ou comportamentos das organizações individuais (como escassez e complexidade, por exemplo); (ii) ao crescimento do nível de análise de uma única organização e seus parceiros mais próximos para estudos envolvendo populações, comunidades e campos organizacionais; e especialmente, (iii) à consideração de outras facetas ambientais envolvendo aspectos simbólicos sob a forma de elementos sociais e culturais, as quais atuam em conjunto com a dimensão econômica e material (SCOTT, 1995). A orientação sociológica utilizada por este estudo utiliza como centro de análise as relações entre a organização e o ambiente, enfatizando a importância do sistema simbólico e da construção de significados compartilhados, considerando em sua análise aspectos como normas profissionais e regras culturais (CARVALHO; VIEIRA; GOULART, 2005).

2.1.2 Isomorfismo

No início da formação de um campo organizacional, as organizações participantes apresentam diferentes características entre si. No entanto, de acordo com DiMaggio e Powell (1983), com o passar do tempo, estas podem começar a apresentar certa tendência à homogeneização, ou seja, uma unidade é forçada a assemelhar-se a outras unidades que enfrentam as mesmas condições ambientais, situação esta que caracteriza o processo denominado por isomorfismo institucional. Caldas e Wood Júnior (1999) afirmam existir certa tendência das organizações em assumirem formas e características semelhantes durante sua existência. As práticas isomórficas explicam o fenômeno de estruturação das organizações a partir das exigências do ambiente, fazendo com que fiquem similares umas às outras.

O isomorfismo, conforme DiMaggio e Powell (1983), consiste no processo de homogeneização entre organizações inseridas em um mesmo campo organizacional, ou seja, é o fenômeno de estruturação das organizações a partir das pressões exercidas pelo ambiente de maneira que as tornem similares entre si. Este conceito traz que áreas que se apresentem

bastante estruturadas propiciam a ocorrência desse fenômeno visto que as organizações procurarão lidar com as incertezas e restrições do ambiente de maneiras análogas, incorrendo na aproximação de suas estruturas, cultura e maneiras de atuação. Os autores estabelecem ainda três pressupostos para a realidade das organizações: (1) as características da organização são adequadas conforme uma crescente compatibilidade com as características ambientais; (2) o número de organizações em uma população é representado pela função da capacidade que possui o ambiente em abrigá-las, de modo a não se saturar; e, (3) a diversidade nas formas organizacionais é isomórfica à diversidade ambiental. Para Machado-da-Silva e Fonseca (2010), o isomorfismo é visto como uma vantagem para as organizações uma vez que a similaridade facilita as transações interorganizacionais e beneficia o funcionamento interno por meio da incorporação de regras socialmente aceitas.

Hannan e Freeman (1977) sugerem a existência de dois tipos de isomorfismo: (1) o isomorfismo competitivo e o (2) isomorfismo institucional. O primeiro, de acordo com Rosseto e Rosseto (2005), considera um sistema de racionalidade que enfatiza a competição e a mudança de nicho, ou seja, considera uma racionalidade sistêmica que explica parte do processo de burocratização visualizado por Weber e pode ser aplicado à adoção antecipada de inovações. O segundo – isomorfismo institucional – está centrado na preocupação pelas organizações com a conquista de poder político e legitimação institucional e não somente com a busca por recursos e clientes. Representa uma ferramenta útil para a compreensão da política e do cerimonial que circundam as organizações (DIMAGGIO; POWELL, 1983; BOXENBAUM; JONSSON, 2008) e pode ser classificado em três mecanismos pelos quais as mudanças isomórficas institucionais ocorrem, de acordo com DiMaggio e Powell (1983): isomorfismo coercitivo, normativo e mimético.

Conforme DiMaggio e Powell (1983), o isomorfismo coercitivo resulta de pressões formais e informais quando a organização é submetida a pressões externas vindas de outras organizações com as quais possui relação de dependência, assim, é oriundo de influências políticas e do problema da legitimidade, sendo resultado das pressões formais e informais exercidas sobre as organizações por outras organizações das quais são dependentes, assim como pelas expectativas culturais da sociedade em que estão inseridas. Os autores afirmam que as pressões podem ser sentidas como força, persuasão ou convite para uma aliança, onde as ações organizacionais derivam da resposta a estas pressões que muitas vezes podem ter caráter cerimonial, mas não ineficaz.

Para o isomorfismo coercitivo, a influência sobre as organizações pode se dar por meio de ações que são entendidas como resposta a diretrizes governamentais diante de um ambiente legal e político comum às organizações (MACHADO-DA-SILVA, FONSECA, 2010). Este isomorfismo não é, necessariamente, originado de escolhas conscientes visto que, diante da escassez de informações, uma ação pode ser realizada em conformidade a normas postuladas socialmente – a não ser que seja tomada para manter a legitimidade da organização em seu campo de atuação. Segundo DiMaggio e Powell (1991), esta aplicação pode ser entendida como a adaptação das estruturas organizacionais em razão de pressões governamentais ou de organismos reguladores – a adaptação das estruturas e procedimentos configura o isomorfismo do setor às expectativas do contexto, adquirindo formato organizacional reconhecido como legítimo em determinado ambiente institucional. No campo da contabilidade, um exemplo desta ocorrência é dado por Nascimento *et al.* (2009) diante da adoção de práticas de contabilidade social por empresas em decorrência de mecanismos legais que podem ser estabelecidos pela legislação de determinado setor.

O isomorfismo normativo tem origem na profissionalização da força de trabalho, especialmente da gerência, ou seja, as ideias dos profissionais tendem a ser homogêneas na medida em que começam a participar de associações profissionais ou cursos de especialização, por exemplo. Sendo assim, estas pessoas acabam modelando as organizações de maneira que pareçam uniformes (OGAWA, 1994). De acordo com Gimenez, Hayashi Júnior e Grave (2007), a profissionalização afeta o isomorfismo de duas formas: (1) pela construção e consolidação de uma base cognitiva e legitimação para a ocupação; e (2) pela formação e manutenção de *networks* profissionais. A primeira forma se refere ao conhecimento comum e aos padrões de comportamento dentre os profissionais de uma mesma área, onde para uma determinada situação já estão estabelecidos certos procedimentos que se espera que estes profissionais adotem; caso não siga tais procedimentos, sua legitimidade pode ser colocada à prova. A base cognitiva é obtida quando os profissionais são submetidos à formação conjunta como, por exemplo, em uma universidade (receberão as mesmas bases para a formação do conhecimento). A segunda forma está relacionada ao crescimento de redes profissionais que atingem cada vez mais as organizações por meio da difusão de novos modelos adotados pelos profissionais.

De acordo com DiMaggio e Powell (1983), gerentes e profissionais consideram universidades, institutos de treinamento e associações profissionais e setoriais como centros importantes para o desenvolvimento de normas organizacionais bem como veículo para

definição e promulgação de regras normativas. Estas instituições formam uma espécie de *pool* de indivíduos que podem ocupar posições similares ao longo do tempo perante as organizações, os quais apresentam certa similaridade de orientação e disposição em suas atribuições. Sendo assim, a tendência é que estes indivíduos desenvolvam a maneira de olhar problemas, estratégias, estruturas e procedimentos muito semelhantes entre si. Ao adotar este olhar, tais problemas, estratégias, estruturas e procedimentos serão aceitos como normativamente sancionados e legitimados em meio a este *pool*.

O compartilhamento de normas e conhecimento entre os indivíduos constitui uma das formas mais frequentes de pressão normativa, uma vez que formas padronizadas de ação são adotadas diante de situações compartilhadas. Fonseca (2003) estabelece que a educação formal assim como a formação e o crescimento das redes profissionais consistem em fontes importantes desse tipo de isomorfismo, o qual produz influência nas organizações por meio da existência de formas comuns de interpretação diante de problemas e exigências internas.

O isomorfismo mimético deriva da padronização de respostas diante da incerteza, ou seja, é o movimento de homogeneização das organizações que tomam como modelo outras organizações inseridas em seu campo consideradas como detentoras de maior legitimidade ou que se mostrem bem-sucedidas (DIMAGGIO; POWELL, 1983). Este mecanismo parte da adoção de procedimentos e arranjos estruturais anteriormente implementados por outras organizações com o objetivo de minimizar a incerteza inerente ao ambiente, em virtude de problemas tecnológicos ou exigências institucionais, por exemplo. A decisão em apenas copiar as práticas de outra organização também é classificada como isomorfismo mimético.

De acordo com DiMaggio e Powell (1991), a difusão de práticas, ferramentas e modelos de estrutura por meio da prestação de serviços de consultoria e/ou transferência de funcionários é muito comum neste tipo de mecanismo, seja de modo intencional ou por acaso. O isomorfismo mimético pode ser verificado quando uma empresa se vê exposta a uma situação e não sabe como proceder. Em assim sendo, esta opta pela imitação de políticas, estruturas, estratégias, tecnologias, práticas etc. de uma organização por ela definida como líder e modelo a ser seguido, isto é, na sua percepção esta empresa líder já foi submetida a esta mesma situação e, a seu ver, obteve êxito.

A compreensão do isomorfismo contribui para o entendimento das mudanças organizacionais e suas dinâmicas, sobretudo quando relacionadas a questões cognitivas (MACHADO-DA-

SILVA; BARBOSA, 2002). A análise dos processos isomórficos permite o aperfeiçoamento daquelas teorias que buscam explicar as diferenças e similaridades em posicionamentos competitivos, principalmente se forem consideradas as interpretações e significações atribuídas aos eventos pelos atores estratégicos. A legitimidade das organizações advém da conformação às leis e regras vigentes no ambiente em que está inserida. Caso uma organização não se adeque aos critérios de legitimidade previstos, esta poderá vir a sucumbir perante a sociedade (CARVALHO; VIEIRA; GOULART, 2005).

Machado-da-Silva e Fonseca (1993) asseveram que o reconhecimento do fato de que as organizações sofrem pressões isomórficas não significa que estas deixarão de ter autonomia para fixar seus objetivos diretamente no ambiente competitivo, mas que estas ações estão inseridas em uma ordem normativa no ambiente institucional.

2.1.3 Mitos racionais e cerimonialismo

Na sociedade moderna, as estruturas organizacionais formais se desenvolvem diante de contextos altamente institucionalizados, fazendo com que reflitam os mitos de seus ambientes em detrimento às exigências técnicas de eficiência. Estes mitos representam as regras institucionalizadas, são implementados e possuem uma imagem projetada de ideias, mas não são testados racionalmente para verificar se há – ou não – ganho financeiro. Assim, tais mitos possuem amparo em leis estabelecidas, na opinião pública, no sistema educacional etc. e não, obrigatoriamente, em técnicas racionais que garantam a vantagem econômica e financeira à organização (MEYER; ROWAN, 1977).

O campo organizacional é composto pelas dimensões técnica e institucional e pode ser entendido como uma dimensão que abarca todas as entidades dentro de uma mesma realidade, onde determinado tipo de produto ou serviço é associado ao seu conjunto organizacional (DIMAGGIO; POWELL, 1983). Pettigrew (1987) afirma que a compreensão do contexto em que se situam as organizações é fundamental para entender suas estruturas e processos. Assim, o campo organizacional pode influenciar o comportamento de organizações nele contidas, podendo estas desenvolverem estruturas formais face aos reflexos de valores e normas institucionais, visto que uma organização se posiciona em relação à pressão exercida pelo ambiente institucional na busca pela legitimidade.

As organizações incorporam práticas e procedimentos institucionalizados junto ao ambiente e, ao fazerem isso, aumentam sua legitimidade e chance de sobrevivência, independentemente

da eficácia imediata dessas práticas. Este ambiente, de acordo com Meyer e Rowan (1977), é definido por meio das características particulares das organizações que as tornam sensíveis aos mitos racionalizados num contexto determinado. Conforme Scott (1995), tais mitos são assim denominados, pois as regras institucionalizadas funcionam devido à crença compartilhada de que tal modo de agir e de se comportar é o correto e são intitulados de ‘racionalis’ por especificarem os meios de se realizar certas atividades para se alcançar determinado objetivo. A lógica institucionalista, de acordo com Meyer e Rowan (1977), pressupõe que as organizações adotam linhas de ação anteriormente definidas e racionalizadas na tentativa de obterem legitimidade junto à sociedade.

Meyer e Rowan (1977, p.340) afirmam que “Produtos, serviços, técnicas, políticas e programas funcionam como mitos poderosos, e muitas organizações os adotam cerimonialmente”. As redes organizacionais influenciam o desenvolvimento de estruturas que visam coordenar e controlar as atividades voltadas à eficiência, de modo que as interconexões sociais e a liderança de organizações prestigiadas contribuem para a criação de um contexto altamente institucionalizado onde as atividades aceitáveis obtêm legitimidade, estabilidade e recursos. É neste complexo ambiente que os mitos são desenvolvidos (MEYER; ROWAN, 1977).

É possível que as organizações resistam aos mitos institucionais, mas diante desta decisão rejeitarão fontes de recursos e estabilidade importantes. Outra possibilidade é manter-se em conformidade com os mitos e ao mesmo tempo sustentar uma dimensão cerimonial para assegurar sua legitimidade, construindo lacunas entre a estrutura forma e as atividades reais (MEYER; ROWAN, 1977).

Caldas e Vasconcelos (2002) investigaram os motivos, objetivos e resultados do processo de implementação da ISSO 9000 com o intuito de identificar se o comportamento cerimonial existe e a maneira com que ele ocorre. Os autores identificaram dois grupos: (1) organizações que eram expressivamente engajadas com a certificação e que eram engajadas, de modo expressivo, com a certificação, orientadas para o desempenho e (2) organizações envolvidas superficialmente com a ISSO 9000, que visavam principalmente sua imagem de mercado e que sustentavam um comportamento cerimonial a exemplo do que demonstram Meyer e Rowan (1977). Os autores ainda verificaram que os elementos que contribuíram para o caráter cerimonial das certificações foram: influência de consultores, condução do processo com

autoritarismo e isomorfismo mimético, sendo este último o de maior influência (CALDAS; VASCONCELOS, 2002).

A necessidade de sobrevivência organizacional faz com que organizações adotem mitos institucionais a fim de manterem conformidade com os padrões institucionalizados na sociedade (MEYER; ROWAN, 1977). Sendo assim, a análise do cerimonialismo enaltece a preocupação das organizações com a eficiência bem como a dimensão racional e legitimidade institucional.

2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL

A utilização da expressão ‘contabilidade gerencial’ teve início por volta da década de 50 e sinalizava a preocupação em caracterizar essa vertente da contabilidade (RICARDINO, 2005). De acordo com Atkinson *et al.* (2000), o início da revolução industrial marcou a demanda das empresas têxteis por informações contábeis gerenciais, demanda esta que foi verificada também, posteriormente, em empresas ferroviárias, siderúrgicas, metalúrgicas dentre outras. Todavia, Ricardino (2005) ressalta a existência de variações entre os conceitos definidos por pesquisadores, o que sugere a explicação quanto à dificuldade dos autores em conceituar, à época, a contabilidade gerencial.

De acordo com o *International Federation of Accountants* – IFAC (1998), a contabilidade gerencial é definida como um processo de identificação, medição, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação utilizada pela administração com a finalidade de planejar, avaliar, controlar e assegurar o uso dos recursos com responsabilidade. Para Hansen e Mowen (1997), esta constitui uma das partes do sistema contábil que possui como objetivo dedicar-se na administração de informações para os usuários internos da entidade. Guerreiro, Frezatti e Casado (2006, p. 10) complementam ao afirmar que a missão da contabilidade gerencial é “prover informações adequadas para que os tomadores de decisões maximizem o resultado econômico de suas decisões” da mesma maneira que Otley (1994) sugere sua definição como o processo pelo qual gestores podem se assegurar de que os recursos estão sendo utilizados de maneira efetiva e eficaz para atingir os objetivos organizacionais.

Atkinson *et al.* (2000) salientam que o desenvolvimento de um sistema de contabilidade gerencial não pode ser padronizado tendo em vista que, para isso, deve ser considerado o contexto organizacional no qual ele vai ser utilizado. Sendo assim, é impossível desenvolver um único sistema de contabilidade gerencial que seja aplicável a todas as organizações e que supra todas as suas necessidades informacionais. Complementarmente, Iudícibus (1998) afirma que o provimento de informações representa uma das finalidades da contabilidade, especialmente alinhado ao modelo decisório adotado pela organização. A contabilidade gerencial, por si, se vale de outros campos do conhecimento não circunscritos a ela e envolve, assim, um contexto mais amplo no qual se situa.

Na concepção de Mia (1998), a contabilidade gerencial é de fundamental importância nas organizações e na sociedade. A necessidade informacional contemporânea transcende aspectos de ordem técnica, de modo que a relevância e a utilidade das informações fornecidas são determinantes da força de ligação entre os sistemas e os atores organizacionais. A tendência da contabilidade gerencial é estar cada vez mais envolvida na gestão empresarial das organizações, onde o conhecimento das ferramentas existentes e sua aplicação constituem um diferencial entre os gestores.

Em que pese seus objetivos junto à organização, a contabilidade gerencial deve ser entendida como parte de um contexto mais amplo, ou seja, como parte do controle gerencial. O controle gerencial, de acordo com Aguiar, Pace e Frezatti (2009), consiste no processo para condução das organizações em direção a padrões considerados viáveis de atividade em ambientes incertos e dinâmicos, permitindo aos gestores exercer influência sobre o comportamento de outros membros da organização. Desta maneira, a contabilidade gerencial tem sido vista com destaque como sendo um alimentador de informações, as quais são utilizadas pelos gestores empresariais para a tomada de decisão, visando contribuir para o alcance da eficácia na condução dos negócios e, por isso, requer constante desenvolvimento de instrumentos que assegurem o cumprimento de tal função dentro da organização.

Gomes e Salas (2001) afirmam que a eficácia de um controle gerencial parte do princípio que os esforços alocados em uma atividade podem ser redirecionados caso os resultados projetados como objetivo pela organização não forem alcançados. Assim, este processo de controle demanda a obtenção de informações para possibilitar a formulação de diretrizes e a mensuração do resultado nos mesmos moldes. Santana (2010) estabelece que o tipo de

informação está relacionado de forma direta com o processo de escolha dos instrumentos gerenciais e com a abordagem contextual e organizacional do processo de gestão.

O controle gerencial representa um processo para que as organizações se orientem em direção a padrões viáveis de atividade em ambientes incertos, dinâmicos e caracterizados por mudanças, o que permite aos gestores influenciarem o comportamento de outros membros da organização (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002; AGUIAR; PACE; FREZATTI, 2009). De modo complementar, Horngren, Sundem e Stratton (2004) afirmam que um sistema de controle gerencial pode ser visto como uma espécie de integração lógica de técnicas que tem por finalidade reunir e utilizar informações para subsidiar a tomada de decisão.

De acordo com Guerreiro *et al.* (2005), foi na década de 80 que alguns autores começaram a escrever sobre a relevância da contabilidade gerencial para as organizações, as quais estão inseridas em um ambiente onde a competição – em nível global – e os processos de mudança na gestão operacional são crescentes. Em meio à discussão, foi sugerida uma série de prescrições a fim de melhorar a relevância da contabilidade gerencial neste ambiente. Coad (1999) apresenta algumas das abordagens que são sugeridas com maior frequência: *Activity Based Costing* – ABC (Custeio Baseado em Atividades), *Activity Based Management* - ABM (Gestão Baseada em Atividades), *Throughput Accounting* (Contabilidade de Ganhos), *Life Cycle Costing* (Custeio do Ciclo de Vida do Produto), *Value Chain Approaches to Strategic Management* (Abordagem de Cadeia de Valor para Gestão Estratégica), *The Accounting Assessment of Competitive Position* (Avaliação Contábil de Posição Competitiva), *Qualitative Performance Measures* (Medidas de Desempenho Qualitativas), *Balanced Scorecard* - BSC, *Target Costing* (Custeio-Meta), *Kaizen Cost Management* (Administração de Custos Kaizen). Guerreiro *et al.* (2005) adicionam também a esta lista abordagens como EVA - *Economic Value Added* (Valor Econômico Agregado) e Gecon - Sistema de Gestão Econômica.

Os instrumentos de contabilidade gerencial auxiliam a organização a profissionalizar a gestão e reduzir os riscos envolvidos nos processos organizacionais (DAVILA; FOSTER, 2007). Neste contexto, Santana (2010) expõe que o tipo de informação está relacionado de maneira direta com a seleção dos instrumentos gerenciais assim como com a abordagem contextual e organizacional do processo de gestão.

Frezatti, Nascimento e Junqueira (2009) chamam atenção para o papel fundamental da economia no desenvolvimento e evolução dos instrumentos gerenciais. O papel da

contabilidade estava antes associado à atividade técnica sendo esta útil para o alcance dos objetivos pela organização. No entanto, este papel evoluiu para atividade de gerenciamento, onde são exploradas suas potencialidades para dar suporte à gestão e, conseqüentemente, visto como parte integrante da gestão de uma organização.

A adoção de instrumentos gerenciais pelas organizações nem sempre obedece rigoroso processo de análise para sua implementação. Na literatura existem diversas pesquisas que tratam sobre moda e modismos no ambiente empresarial. Filardi, Angeloni e Cozatti (2011) afirmam que a diferença entre moda tradicional e modismo gerencial pode ser verificada na análise do contexto organizacional, onde organizações que adotam inovações são percebidas como flexíveis e adaptáveis e aquelas que não as adotam são percebidas como inertes ou patológicas de modo que ignoram as mudanças e se isolam do meio ambiente. Dessa forma, tanto moda quanto modismos são vistos como estratégias de rápida e fácil implementação para quebrar esta lógica.

De acordo com Abrahamson (1996), a moda e o modismo partilham do mesmo pressuposto, de modo que as organizações tendem a imitar outras organizações sob condições de incerteza. A diferença entre estas perspectivas é que, no caso da moda, as organizações são influenciadas por atores de fora de seu grupo enquanto que no modismo, as inovações são difundidas quando organizações imitam outras do mesmo grupo. Filardi, Angeloni e Cozatti (2011, p. 135) destacam que “a tendência de algumas organizações de adotar qualquer ‘novidade’ pode sinalizar uma tentativa de passar ao mercado a imagem de estarem ‘à frente de seu tempo’, para não serem tachadas de retrógradas”. Lipovetsky (1991) afirma que o processo de adoção de um modismo acontece mediante um movimento de massa, o qual pode acontecer dentro da organização ou fora, auxiliando a disseminação do modismo pela comunidade empresarial. Desta maneira, é possível verificar a existência de uma cultura de conformidade onde tendências gerenciais são seguidas pelo fato de outros já as terem adotado, o que demonstra o poder das influências comportamentais e sociais sobre os gestores (FILARDI; ANGELONI; COZATTI, 2011).

2.3 BALANCED SCORECARD

A origem do BSC não está nos conceitos da administração estratégica, mas sim nas limitações dos sistemas tradicionais de avaliação de desempenho (KAPLAN; NORTON, 1992). Com

sua utilização e conseqüente evolução, o BSC tornou-se então uma importante ferramenta de gestão estratégica, principalmente pelo fato de motivar melhorias em áreas críticas como o desenvolvimento de produtos, processos, clientes e mercado. Aquelas organizações que implementam o BSC são conhecidas como 'organizações focadas na estratégia' (KAPLAN; NORTON, 2000a).

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

Gomes e Salas (2001) afirmam que a eficácia de um controle de gestão parte do princípio que os esforços alocados em uma atividade podem ser redirecionados caso os resultados projetados como objetivo pela organização não forem alcançados. Assim, este processo de controle demanda a obtenção de informações para possibilitar a formulação de diretrizes e a mensuração do resultado nos mesmos moldes.

Segundo Gonçalves (2002 *apud* ALMEIDA, MARÇAL; KOVALESKI, 2004, p. 1.188), a característica essencial de uma organização é a capacidade de aplicar, de maneira efetiva, seus indicadores para a medição de seu desempenho, de modo a proporcionar maior conhecimento de seus processos e permitir avaliação contínua da eficiência de seus processos e pessoas. Neste contexto, as metodologias de avaliação de desempenho constituem importante ferramenta para o acompanhamento do desenvolvimento e da evolução da organização. Neely *et al.* (1996) conceituam o indicador de desempenho como sendo um meio para a organização quantificar a eficiência e/ou a eficácia de uma tomada de decisão e permite, portanto, que as organizações saibam o que estão fazendo e quais são os resultados de suas ações.

O BSC foi desenvolvido inicialmente como um sistema de mensuração de desempenho e depois alterado para um sistema de gestão estratégica (KALLÁS, 2003). O BSC consiste,

portanto, em uma metodologia que visa à avaliação, medição e otimização do desempenho organizacional por meio de um conjunto de medidas balanceadas de desempenho que considera indicadores financeiros e não financeiros. Diante da adoção da ferramenta, a materialização da visão e da estratégia da organização é feita por meio de um mapa coerente com objetivos e medidas de desempenho, os quais são separados em quatro dimensões: (1) financeira, (2) cliente, (3) processos internos e (4) aprendizado e crescimento.

Kaplan e Norton (1997, p. 11-15) afirmam que o propósito do BSC é alinhar o planejamento estratégico com as ações operacionais da organização por meio das seguintes ações:

- Esclarecer e traduzir a visão e a estratégia: o início do processo de implantação da ferramenta na organização se dá com o trabalho realizado pela alta administração em desmembrar a estratégia da organização (nível macro) em objetivos estratégicos específicos, os quais devem constar em um diagrama simples que apresente a relação de causa e efeito nas diferentes dimensões, conforme citadas anteriormente: financeira, do cliente, processos internos e aprendizado e crescimento. A este diagrama, com todas estas informações concatenadas, dá-se o nome de mapa estratégico. Para cada um dos objetivos deve-se identificar as medidas de desempenho de modo que facilite a mensuração do desempenho nos diversos níveis da organização assim como para que esta análise não se torne subjetiva;
- Comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas: a comunicação dos objetivos e medidas estratégicas pode se dar de diversas maneiras na organização, de acordo com os meios disponíveis (intranet, jornal interno, quadro de avisos, contatos pessoais etc.). Esta ação tem por finalidade informar a todos os empregados os objetivos críticos que devem ser alcançados;
- Planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas: a utilização do BSC com a finalidade de promover mudança organizacional produz maior impacto, pois quando são alcançadas as metas e objetivos propostos, causam transformação na empresa. Desta forma, o alinhamento das metas e iniciativas estratégicas conduz a organização a uma nova realidade e a uma nova configuração de maneira a sempre buscar o crescimento; e
- Melhorar o *feedback* e o aprendizado estratégico: ao implementar o BSC na organização, o processo de criação de um contexto de aprendizado estratégico consiste no aspecto inovador da ferramenta uma vez que proporciona aprendizado organizacional em nível executivo.

Para o desenvolvimento do BSC em uma organização é importante observar suas principais ferramentas para orientar o processo de mudança nos diversos contextos das organizações, a saber (KAPLAN, NORTON, 2000b):

- **Objetivos estratégicos:** os objetivos estratégicos devem ser derivados da visão da organização, traduzidos por meio de relação de causa e efeito e apresentados por meio de um mapa estratégico. Isso possibilita que os empregados da organização compreendam qual o papel de cada um deles no alcance da estratégia organizacional;
- **Indicadores-chave de desempenho:** os indicadores-chave de desempenho, também conhecidos como KPIs (*Key Performance Indicators*) demonstram como será medido e acompanhado o sucesso de cada um dos objetivos. O sucesso da ferramenta depende da combinação adequada entre os indicadores de ocorrência (que demonstram o desempenho das ações passadas – resultados) e os indicadores de tendências (projetam os prováveis resultados futuros – impulsores de desempenho). Estes devem estar ajustados à estratégia;
- **Metas de longo prazo:** as metas de longo prazo indicam o desempenho esperado ou a taxa de melhoria necessária para cada indicador. Desta forma, a estratégia deve ser desmembrada ao longo do tempo, para que seja possível de atingi-la dentro do espaço temporal previsto; e
- **Iniciativas estratégicas:** as iniciativas estratégicas consistem no desmembramento da estratégia da organização, sendo organizadas em planos de ação e projetos que viabilizem o seu alcance.

De acordo com Coutinho e Kallás (2005, p. 6) “os conceitos do *balanced scorecard* e da organização focada na estratégia têm sido aplicados de forma abrangente nas organizações brasileiras”. De acordo com os autores, isto se dá em virtude da capacidade das organizações em assimilar metodologias, ferramentas e produzir conhecimento novo sobre gestão aliado ao empenho dos líderes organizacionais em buscar resultados sustentáveis para seus negócios.

Alguns modelos adotam somente as medidas financeiras para gerir o desempenho. No entanto, Banker, Potter e Srinivasan (2000) defendem que as medidas não financeiras são melhores indicadores de medidas de desempenho futuro do que as medidas financeiras, pois auxiliam os administradores a focarem suas ações nas perspectivas de longo prazo. Entretanto, Veen-Dirks (2010) apresenta que as medidas de desempenho não financeiro facilitam a tomada de decisão enquanto que as medidas de desempenho financeiro podem,

relativamente, influenciar a tomada de decisão no contexto da utilização das medidas de desempenho para avaliação e recompensa dos administradores.

Kaplan e Norton (2000a) estabelecem que o aprendizado e o crescimento consistem em aspectos-chave para a organização pois formam a base para a melhoria da qualidade e da inovação tendo em vista a alta competitividade existente. Os autores comentam, ainda, que para a implantação da metodologia BSC é preciso que a estratégia da empresa seja traduzida em objetivos e iniciativas específicos de maneira que se obtenham respostas às perguntas de onde e como se quer chegar. Além desta etapa fundamental é necessária a coleta de dados, a garantia de que o fluxo de informações seja constante e a avaliação da direção pela qual a empresa caminha para verificar se a direção que havia sido traçada está sendo seguida. São sete as etapas pelas quais a organização deve passar: (1) identificação da visão, (2) identificação da estratégia, (3) identificação dos fatores críticos de sucesso, (4) seleção de indicadores, (5) avaliação, (6) criação dos planos de ação e (7) acompanhamento e gestão. Desta forma, após a implantação do BSC, a organização poderá se beneficiar com a visão sistematizada de seu desempenho bem como poderá desenvolver uma cultura de aprendizagem e melhoria contínua além da possibilidade de atribuição de incentivos ao desempenho individual dos colaboradores os quais contribuem para os resultados obtidos pela organização.

Attadia, Canevarolo e Martins (2003) estabelecem uma análise crítica do BSC baseada em três fatores para a avaliação: conceitual, estrutural e gerencial. A crítica no nível conceitual está centrada no fato de que o BSC foi concebido a partir de um contexto prescritivo o que o limitou enquanto sistema de gestão de desempenho, pois não considera o empreendedorismo, a influência da cultura, a liderança, o poder etc. Sob o nível estrutural recai a crítica de que são encontradas falhas em sua configuração como perspectivas, balanceamento de medidas de desempenho, relações causa-efeito e mapa estratégico, por exemplo.

No nível gerencial, a implantação efetiva do BSC esbarra em itens como a tradução da visão (considerando ser uma ferramenta para implantação e não para formulação), o desdobramento vertical e horizontal da estratégia (em seus aspectos comunicativos e de ligação), falta orientação quanto à integração do BSC ao orçamento etc. No entanto, mesmo com as críticas propostas pelos autores, é válido ressaltar que o BSC utiliza medidas balanceadas e integradas para o monitoramento do alcance dos objetivos estratégicos traçados pela organização.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A construção do conhecimento está condicionada, em grande parte, à pesquisa de modo que seja conduzido um processo contínuo de busca por respostas à questão em investigação. Os procedimentos metodológicos referem-se à sistemática adotada para a condução do estudo objetivando a obtenção de conhecimento, onde a qualidade estará atrelada às habilidades dos pesquisadores. A finalidade está no aperfeiçoamento dos procedimentos e critérios utilizados na pesquisa (MARTINS; THEÓPHILO, 2007), de maneira que o método represente apenas um meio para a obtenção de determinado objetivo a que se pretende.

A pesquisa consiste na atividade intelectual que envolve o ato de conhecer uma realidade cientificamente, onde a apropriação do conhecimento científico requer procedimentos sistematizados e metódicos, uma vez que se entende por ciência a busca constante de explicações e de soluções, revisão e de reavaliação dos resultados, mesmo considerando sua limitação e falibilidade (CERVO; BERVIAN, 2002). Neste sentido, Thiollent (1994) explicita que a metodologia desempenha um papel fundamental na condução da pesquisa, de modo que são esclarecidas aos leitores as decisões tomadas pelo(s) autor(es) calcados em princípios de cientificidade.

A fim de garantir a cientificidade do presente estudo, a seguir é apresentada a classificação da pesquisa segundo sua tipologia, sua estratégia e as técnicas de coleta dos dados e evidências bem como o protocolo de pesquisa para o estudo de caso e a estratégia de pesquisa utilizada. Adiante são definidas as categorias da pesquisa, os procedimentos de análise dos dados bem como as limitações do estudo.

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

Quanto ao seu objetivo, este estudo é classificado como descritivo, pois se propõe a analisar a influência das pressões institucionais sobre o processo de adoção da ferramenta BSC em uma organização do setor elétrico da região sul do Brasil identificando facetas deste processo, desde a sua motivação, planejamento, desenvolvimento, implantação e disseminação junto aos departamentos da organização.

O estudo descritivo, de acordo com Sampieri, Collado e Lucio (2006), visa medir, avaliar e coletar dados sobre vários aspectos do fenômeno em análise, de modo que suas propriedades

consideradas importantes sejam especificadas. Complementarmente, Gil (2002) aponta que a pesquisa descritiva está ligada à descrição das características de determinada população ou fenômeno em estudo. Esta classificação se deve ao fato deste estudo observar, registrar, analisar e correlacionar fatos ou fenômenos sem qualquer manipulação pelo pesquisador (CERVO; BERVIAN, 2002).

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

O ambiente de pesquisa em que o estudo foi conduzido pode ser considerado como ambiente de campo em virtude de levantar dados e informações junto a empregados que estiveram ligados, de alguma forma, a este processo e também junto a documentos que embasaram tal movimento organizacional.

3.2 ESTRATÉGIAS DA PESQUISA

O presente estudo tem por base pressupostos teóricos que visam dar subsídios para a formulação e reflexão sobre o problema em questão. Tal embasamento teórico foi levantado por meio de pesquisa bibliográfica a qual é realizada com o intuito de recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema para o qual se procura resposta (CERVO; BERVIAN, 2002). Este levantamento proporciona condições para a análise das informações obtidas acerca do processo de planejamento e implantação da ferramenta BSC na organização de modo a identificar pontos relevantes nestas etapas e de que modo esta ferramenta foi institucionalizada.

A pesquisa é orientada, primordialmente, pela estratégia de um Estudo de Caso, o qual deve apresentar alguns elementos essenciais para sua condução, tais como: exposição do problema de pesquisa e questões/proposições que formam a teoria preliminar que está sendo posta para avaliação partindo-se dos achados deste estudo; embasamento teórico; apresentação detalhada do planejamento da pesquisa, onde se destaca a criação de um protocolo do caso – que deve conter a descrição dos instrumentos de coleta de dados e evidências, as estratégias de coleta e

análise dos dados, possíveis triangulações dos dados e encadeamentos de evidências e avaliações da teoria preliminar para a construção de uma teoria e explicação do objeto de estudo que consiste no caso propriamente dito (MARTINS, 2006).

Quanto à abordagem do problema como uma pesquisa qualitativa, esta classificação se dá em virtude de que estudos dessa natureza podem descrever a complexidade de certo problema, analisar a interação de determinadas variáveis bem como compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais (RICHARDSON, 1999). O presente estudo se utiliza de uma abordagem qualitativa para apresentar e analisar os dados e evidências levantados em campo uma vez que objetiva verificar a influência das pressões institucionais no processo de adoção de uma ferramenta gerencial – o *balanced scorecard* – em determinada organização, objeto deste estudo.

A empresa considerada para a realização da pesquisa foi escolhida de maneira intencional em virtude da acessibilidade e de sua representatividade no Estado em que se situa, onde é considerada a maior empresa de economia mista. Para fins de levantamento de dados foram realizadas entrevistas e analisados documentos internos e externos da organização, a exemplo dos documentos utilizados em treinamentos internos, publicações, livros, periódicos e Relatórios Anuais. A organização fornece serviços de geração, transmissão e distribuição de energia assim como serviços na área de telecomunicações. A não identificação da razão social da empresa em que foi conduzida a pesquisa não reduz a qualidade do estudo uma vez que os dados necessários foram disponibilizados para que os objetivos específicos definidos para este estudo fossem atingidos.

3.3 TÉCNICA DE COLETA DE DADOS E EVIDÊNCIAS

No processo de coleta de dados e evidências utilizou-se da pesquisa documental junto a documentos da organização, publicações, periódicos, legislação, anuários e outras publicações especializadas do setor bem como de entrevistas junto a empregados que conhecem o processo e/ou participaram do desenvolvimento e implantação da ferramenta na organização. Como fontes de dados foram verificados documentos utilizados em treinamentos internos da organização, mapas estratégicos, apresentações internas sobre o BSC, visão geral sobre o processo de planejamento da organização, planilha sobre maturidade do BSC, resultados dos indicadores, diagramas do processo de planejamento, planejamento empresarial, análises

internas sobre o comparativo entre BSC, GPD e Gecon bem como indicadores organizacionais. Foram analisados também os Relatórios Anuais da Administração entre os anos de 2001 e 2011, disponibilizados no site da organização, de livre acesso, livros, artigos, dissertações, teses, reportagens, legislação e todo material encontrado que abordasse sobre o BSC ou a respeito da organização.

A coleta de dados foi realizada, inicialmente, por meio de entrevista não estruturada, a qual pode ser considerada como um evento de intercâmbio dialógico que visa promover a reformulação metodológica, pela qual é possibilitado o enriquecimento da prática da pesquisa e construção de novas situações de conhecimento (SANTANA, 2010). De acordo com Boni e Quaresma (2005), a entrevista não estruturada atende a finalidade exploratória da pesquisa, sendo utilizada para o detalhamento de questões bem como formulação mais precisa dos conceitos relacionados, onde o entrevistado tem liberdade para discorrer sobre o tema sugerido. Desta forma, a entrevista permite a construção de um quadro geral e dinâmico a respeito da configuração vivencial e cognitiva do sujeito, de modo a permitir a obtenção de grande riqueza informativa mediante a oportunidade de esclarecer pontos que não tenham sido pensados pelo pesquisador e a permitir também a obtenção de respostas diante de uma interação direta e flexível (SILVA; GODOI; BANDEIRA-DE-MELLO, 2006).

Este tipo de entrevista foi realizado junto ao Entrevistado 1, empregado da organização que, à época, estava lotado no setor responsável pela implantação e gestão da ferramenta na organização (Coordenadoria de Planejamento Empresarial – CPE) e teve por objetivo entender de que maneira a ferramenta foi planejada e como foi implantada, bem como serviu para levantar informações que poderiam não ter sido previstas pela pesquisadora. Depois desta entrevista não estruturada, passou-se à busca de documentos da organização que contivessem ou veiculassem informações acerca da ferramenta em estudo. Na sequência, optou-se por entrevistas estruturadas junto a outros empregados que foram ou são ligados a esta atividade na organização a fim de levantar mais informações bem como preencher eventuais lacunas informativas da base de dados do estudo. Cuidado adicional foi tomado para que a condução das entrevistas não restringisse a obtenção de informações sobre o processo pelos entrevistados na medida em que lembrassem de fatos e/ou acontecimentos inerentes.

A entrevista semi-estruturada é elaborada mediante um questionário estruturado, de modo que as perguntas utilizadas na entrevista são previamente formuladas, onde o pesquisador deve ter o cuidado para não se desviar destas e também para não produzir vieses para o respondente.

Para a condução das entrevistas foram utilizadas algumas questões previamente definidas. Em alguns casos elas não foram utilizadas em sua totalidade tendo em vista que os entrevistados tinham a liberdade de discorrer livremente sobre o assunto, quando a pesquisadora fazia suas anotações sobre o que lhes era apresentado. No decorrer das entrevistas, em alguns casos, diante das informações que eram repassadas, questões auxiliares foram direcionadas para aprofundar alguma informação que havia sido passada superficialmente. Foram entrevistadas nove pessoas as quais contribuíram para a consecução deste trabalho, sendo que: três deles participaram do processo de planejamento e implantação do BSC e hoje não estão mais lotados nesta área; dois trabalham na CPE e contribuíram com informações acerca da ferramenta, especialmente sobre sua gestão atual; e quatro participaram, de alguma maneira, do processo de planejamento e implantação seja por meio de reuniões iniciais para a construção do mapa estratégico, seja para disseminação da ferramenta na área em que estavam alocados. A seguir são apresentadas as perguntas que serviram como base para as entrevistas:

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

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

Nem todos os entrevistados souberam responder à totalidade das perguntas. No entanto, contribuíam com informações por vezes adicionais ao que lhes era questionado.

A estratégia de pesquisa selecionada para nortear esta pesquisa é o Estudo de Caso. De acordo com Martins (2006), o Estudo de Caso consiste na investigação empírica que visa pesquisar fenômenos dentro do seu contexto real (pesquisa naturalística), onde o pesquisador não exerce qualquer controle sobre eventos e variáveis, buscando apreender a totalidade de uma dada

situação e descrever, compreender e interpretar criativamente a complexidade de um caso concreto. Yin (2005) afirma que como estratégia de pesquisa, o estudo de caso é utilizado em muitas situações para contribuir com o conhecimento já adquirido dos fenômenos individuais organizacionais, sociais, políticos e de grupo, além dos demais relacionados.

A análise de conteúdo consiste em um conjunto de técnicas de análise de comunicação que se utiliza de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens para obtenção de indicadores quantitativos ou não, de modo que permitam a inferência de conhecimentos inerentes às condições de produção/recepção de variáveis inferidas das mensagens (BARDIN, 2006). A pesquisa documental, de acordo com Gil (2002) tem por base a análise de materiais que ainda não receberam tratamento analítico buscando, conforme Silva e Grigolo (2002) selecionar, tratar e interpretar a informação bruta de maneira a extrair dela algum sentido e introduzir-lhe algum valor para que outros possam voltar a desempenhar o mesmo papel, contribuindo assim com a comunidade científica.

Quanto às percepções das pessoas sobre a atividade de pesquisa, espera-se que seja do tipo ‘rotina real’, sem qualquer alteração face à condução da pesquisa em campo. Os resultados da pesquisa podem ser alterados sutil ou drasticamente em virtude da influência das percepções dos sujeitos, pois embora não exista comprovação de tentativas de agradar aos pesquisadores “quando as pessoas acreditam que algo fora do comum está acontecendo, elas podem se comportar de maneira menos natural” (COOPER; SCHINDLER, 2003, p. 131). Portanto, é exigido do pesquisador atenção aos efeitos que podem alterar suas conclusões.

Por fim, os dados levantados pela análise dos documentos, artigos, periódicos e legislação em combinação com as informações obtidas por meio das entrevistas foram submetidos à análise de conteúdo para possibilitar a verificação de informações e fatos importantes relacionados ao processo de adoção da ferramenta BSC na organização e a influência das pressões institucionais.

Os instrumentos utilizados para a coleta de dados possuem algumas finalidades específicas dentre cada um deles, de modo a complementar o processo de levantamento de dados e evidências para a presente pesquisa. A Figura 2 apresenta cada instrumento utilizado bem como sua justificativa, apresentando o objetivo informacional de cada um deles.

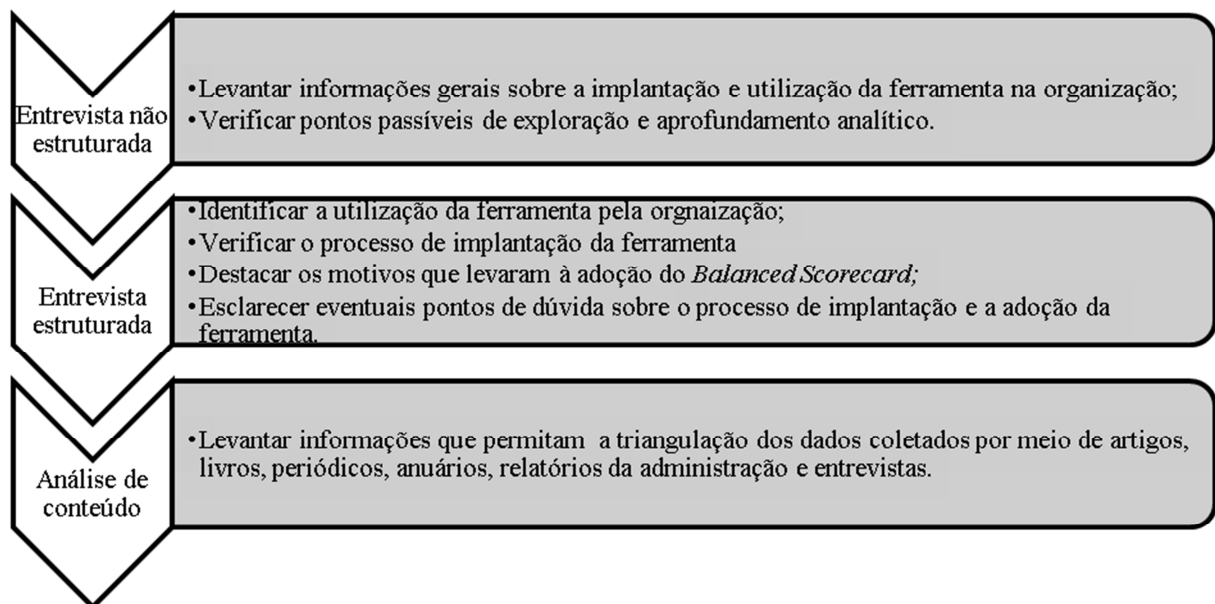


Figura 2: Estrutura metodológica para a coleta de dados
 Fonte: elaborado pela autora.

Sendo assim, estes foram os procedimentos metodológicos utilizados para a condução do processo de levantamento de dados bem como os objetivos almejados com cada um dos instrumentos coleta utilizados na pesquisa.

3.3.1 Protocolo de pesquisa para o Estudo de Caso

Considerando que este estudo foi conduzido sob a estratégia de pesquisa do Estudo de Caso, recomenda-se demonstrar seu protocolo de pesquisa. De acordo com Yin (2005), o protocolo de pesquisa é considerado uma das principais táticas para aumentar a confiabilidade da pesquisa conduzida sob esta estratégia, por se destinar a orientar o pesquisador na coleta dos dados a partir de um estudo de caso único. Martins (2006) complementa que o protocolo do estudo de caso deve apresentar as seguintes seções: a) definição dos objetivos do estudo; b) procedimentos iniciais, constituídos por contato inicial, informações gerais, verificação dos procedimentos para coleta de dados, contrapartida da pesquisa e as questões para o estudo de caso; c) estabelecimento das questões que nortearão o estudo de caso; e d) destaque das possíveis fontes de evidência utilizadas para coleta de dados. A seguir são apresentadas as seções do protocolo de pesquisa em conformidade com os procedimentos estabelecidos por Martins (2006):

a) Objetivo do estudo: analisar a influência das pressões institucionais no processo de adoção da ferramenta BSC em uma organização do setor elétrico da região sul do Brasil,

verificando o que motivou a organização a considerar essa ferramenta para auxiliar na gestão, o planejamento, o desenvolvimento, a implantação e a disseminação desta em meio aos diversos departamentos organizacionais.

b) Procedimentos iniciais

b.1) Contato inicial: a condução de pesquisa empírica acerca da organização em estudo permitiu conhecer sua estrutura e definir os pontos de exploração sobre a ferramenta, obtendo informações (nome e contato) sobre empregados que participaram do processo de desenvolvimento e implantação da ferramenta e/ou que atuassem na coordenaria responsável pela gestão e manutenção do BSC na organização. Da entrevista inicial buscou-se também entender, de maneira superficial, como o processo foi conduzido assim como vislumbrar pontos para exploração que, por ventura, não tivessem sido previstos no estudo.

b.2) Informações gerais: mesmo tendo sido optado pela não identificação da organização, solicitou-se ao primeiro entrevistado prévia autorização e orientações para a condução do estudo na organização de modo a não prejudicar qualquer operação ou processo interno organizacional. Desta solicitação não foram obtidas quaisquer restrições quanto à condução do estudo na referida organização.

b.3) Verificação dos procedimentos para coleta de dados: Os dados foram coletados mediante análise dos documentos utilizados em treinamentos, de utilização interna, bem como dos Relatórios Anuais de Administração, considerando o intervalo entre 2001 e 2011. Em virtude de a organização ser enquadrada como uma Sociedade de Economia Mista, esta é obrigada a disponibilizar seus relatórios de administração para fins de divulgação de suas ações, assim como seus demonstrativos contábeis em atendimento às exigências das Bolsas de Valores em que suas ações são negociadas. Esta coleta de dados visa confirmar as evidências obtidas por meio das entrevistas conduzidas junto a empregados da organização. O corte longitudinal para análise dos Relatórios Anuais de Administração se dá em virtude da possibilidade destes revelarem alterações no comportamento da gestão com o passar do tempo e identificar fatores que possam ter influenciado mudanças.

b.4) Contrapartida da pesquisa: em razão da autorização (ou pelo não impedimento) para condução da pesquisa junto à organização, como contrapartida desta abertura ao meio acadêmico para análise do processo de institucionalização da ferramenta BSC na organização, os resultados dessa pesquisa assim como todo seu levantamento teórico e metodológico serão encaminhados à organização para conhecimento, análise e arquivamento, se desejável.

Adicionalmente, conforme interesse da organização, poderá ser realizado seminário para a apresentação dos achados da pesquisa a fim de estreitar a relação entre academia e a área empresarial.

b.5) Proposição para o estudo de caso: a partir da revisão teórica acerca do *balanced scorecard* e do institucionalismo sociológico, vertente da teoria institucional utilizada para embasamento desta pesquisa, foram definidas as questões e informações necessárias para nortear o levantamento dos dados e evidências para a realização do presente estudo.

3.4 DEFINIÇÃO DAS CATEGORIAS ANALÍTICAS

A Definição Constitutiva (DC) refere-se à definição de um termo teoricamente, de acordo com as definições conceituais encontradas na literatura (GIL, 2002). Entretanto, Triviños (1987) alerta que as definições constitutivas nem sempre são suficientes para esclarecer como as variáveis serão operacionalizadas na pesquisa, motivo pelo qual se faz necessária a Definição Operacional (DO) do termo.

De acordo com Gil (2002), operacionalizar conceitos ou variáveis significa torná-los passíveis de observação empírica e de mensuração, ou seja, significa identificá-las de maneira prática. Kerlinger (1980, p.46) apresenta que uma definição operacional significa atribuir significado “a um constructo ou variável especificando as atividades ou operações necessárias para medi-lo ou manipulá-lo”. Para este estudo tem-se como categorias de análise para facilitar a compreensão da forma como esta pesquisa foi conduzida:

Pressões Técnicas

DC: De acordo com DiMaggio e Powell (1983, p. 77), as pressões técnicas assumem um pressuposto racional “que enfatiza competição de mercado, mudanças de nicho e medidas de adequação”.

DO: Mesmo considerando que a organização em estudo é a maior do estado em que se situa, o crescimento da competitividade e a necessidade de prestar um serviço de qualidade exigem que esta ofereça serviços de qualidade e a um preço competitivo estando esta vulnerável a perder seus clientes para concorrentes, principalmente no ramo de telecomunicações dado o avanço tecnológico desta área.

Pressões Institucionais

DC: As circunstâncias ambientais pressionam as organizações no sentido da homogeneização das formas e das práticas organizacionais, mas a atuação dos mecanismos isomórficos não elimina o sistema de interpretação de cada organização, fazendo com que cada organização se estruture e defina suas estratégias de ação a partir da interpretação das demandas competitivas e socioculturais do seu contexto ambiental de referência (Machado-da-Silva e Fonseca, 1993). Estas pressões isomórficas podem ser de natureza coercitiva, mimética e normativa. A partir das afirmações de DiMaggio e Powell (1983), o isomorfismo coercitivo resulta de expectativas culturais da sociedade e de pressões exercidas por uma organização sobre outra que se encontra em condição de dependência; o isomorfismo mimético consiste na imitação de arranjos estruturais e procedimentos bem sucedidos implementados por outras organizações em face da incerteza decorrente de problemas tecnológicos, objetivos conflitantes e exigências ambientais; e o isomorfismo normativo refere-se à profissionalização de modo a envolver o compartilhamento de um conjunto de normas e métodos de trabalho pelos membros de cada segmento ocupacional.

DO: Para verificar a ocorrência de pressões institucionais verificou-se a ocorrência de pressões exercidas por entidades ligadas à organização como por exemplo Governo (tendo em vista este ser o acionista majoritário), ANEEL tendo em vista seu poder regulador neste setor etc. (isomorfismo coercitivo). Verificou-se também se em outras organizações do setor já havia sido implementada a ferramenta BSC para gerenciamento da organização para identificar mimetismo entre práticas do setor (isomorfismo mimético). E, por fim, analisou-se também a existência de relação da organização com consultorias externas ou mesmo a formação dos empregados mediante treinamentos externos (isomorfismo normativo).

Ambiente Técnico

DC: De acordo com Machado-da-Silva e Fonseca (1996), o ambiente técnico é considerado o espaço de competição na ótica econômica, cuja dinâmica de funcionamento se desencadeia por meio da troca de bens ou serviços, de maneira tal que as organizações que neles se incluem são avaliadas pelo processamento tecnicamente eficiente do trabalho.

DO: O ambiente técnico da organização em estudo consiste no mercado em que está inserido, notadamente no setor de energia elétrica, mediante suas atividades comerciais para prestação

de serviços para a sociedade nos segmentos de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica bem como no segmento de telecomunicações.

Ambiente Institucional

DC: O ambiente institucional, de acordo com Machado-da-Silva e Fonseca (1996), caracteriza-se pela elaboração e difusão de regras e procedimentos que proporcionam legitimidade e suporte contextual às organizações.

DO: O ambiente institucional considerado por esta pesquisa refere-se às ações adotadas pela organização para obtenção de legitimidade em meio ao mercado e à sociedade, ou seja, ações que foram adotadas sem estar respaldadas por processos que lhe pudessem garantir retorno efetivo, incorrendo na adoção de ferramentas em razão de modismos gerenciais.

3.5 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DOS DADOS

Para análise das informações obtidas por meio da realização das entrevistas e pela leitura dos documentos foi utilizada a técnica de análise de conteúdo que, conforme Fonseca Júnior (2008) é utilizada para avaliar a comunicação de modo objetivo e sistemático, a qual está relacionada à investigação de fenômenos simbólicos através de variadas técnicas de pesquisa. Marconi e Lakatos (1990, p. 115) afirmam que esta técnica “visa aos produtos da ação humana, estando voltada para o estudo das ideias e não das palavras em si”.

Bardin (2006) sugere que a organização do conteúdo para análise obedeça a uma pré-análise dos documentos, a qual é composta pela leitura flutuante, escolha dos documentos, formulação das hipóteses e dos objetivos, referenciação dos índices, elaboração de indicadores e a preparação do material. Na sequência, os resultados são analisados para que seja possível a inferência quanto às informações localizadas e construção de uma lógica para o entendimento da situação que se analisa.

A primeira fase refere-se à organização do material e tem por objetivo sistematizar as ideias iniciais, de modo a conduzir a um esquema preciso do desenvolvimento das operações sucessivas, num plano de análise. Embutida nesta fase está a leitura flutuante para que o pesquisador tenha contato com os documentos que serão submetidos à análise assim como a leitura dinâmica que permite conhecer o texto de maneira geral. Desta forma, os documentos analisados foram submetidos a esta leitura inicial, denominada flutuante, para fins de

identificação de informações relevantes bem como organização das informações para posterior análise aprofundada.

A escolha dos documentos tem por objetivo demarcar o universo de pesquisa e constituir um *corpus*, o qual é definido como o conjunto de documentos que serão submetidos à análise. A construção do *corpus* para esta pesquisa consistiu na junção dos documentos que se mostraram úteis para a condução do estudo e verificação da influência das pressões institucionais no processo de adoção da ferramenta gerencial.

A etapa da formulação das hipóteses e dos objetivos tem como pressuposto o conceito de hipótese como sendo uma afirmação provisória que se propõe a verificar, recorrendo aos procedimentos de análise e o conceito de objetivo é a finalidade geral a que se propõe a análise. A referenciação dos índices está relacionada à menção explícita de um termo ou tema numa mensagem. Após a pré-análise devem ser determinadas operações de recorte do texto em unidades comparáveis de categorização para análise temática e de modalidade de codificação para o registro dos dados (BARDIN, 2006). Dadas estas orientações, os documentos foram separados e organizados para fins de análise e conclusões acerca do fenômeno em estudo.

Complementarmente, as informações levantadas foram categorizadas a fim de estruturar o processo de análise dos dados deste estudo. Desta forma, os trechos importantes que deveriam ser submetidos a uma análise aprofundada foram separados e categorizados para a criação de uma ordem lógica de análise.

3.6 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

A condução de entrevistas pauta-se na subjetividade, por parte da pesquisadora, em colher e interpretar os dados e informações repassados pelos respondentes, podendo ainda existir influências na ordem dos instrumentos utilizados, ensejando na possibilidade de maior reflexão ou direcionamento das respostas pelos respondentes.

Mesmo diante do fato de a autora pertencer ao quadro funcional da organização, o acesso a informações e relatórios sofreu restrições uma vez que alguns destes documentos era de uso restrito da área responsável por este assunto na organização. Esta situação – pesquisadora pertencer ao quadro funcional – pode ensejar também na limitação (talvez inconsciente) de suas conclusões tendo em vista a publicidade que será dada ao trabalho após a sua conclusão.

4 LEVANTAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste tópico serão apresentados os resultados encontrados por este estudo. É iniciado com uma descrição da empresa para fins de caracterização de seu negócio, a fim de situar o leitor quanto ao setor e às atividades desenvolvidas. Na sequência são inseridos os achados da pesquisa referentes ao processo de planejamento, desenvolvimento, implantação e internalização da ferramenta *balanced scorecard* na organização. O próximo item apresenta a resposta à questão de pesquisa, seguido das considerações finais e recomendações para futuros trabalhos.

4.1 DESCRIÇÃO DA EMPRESA

A empresa considerada para esta pesquisa atua no setor de energia elétrica, nos segmentos de geração, transmissão, distribuição de energia elétrica e telecomunicações. Localizada na Região Sul do Brasil foi criada em 26 de outubro de 1954, na gestão do Governador Bento Munhoz da Rocha Netto, por meio do Decreto nº 14.947, com controle acionário do Estado, sendo considerada a maior empresa do Estado em que se situa.

A empresa teve seu capital aberto em 1994 no Brasil e em 1997 tornou-se a primeira do setor elétrico brasileiro, listada na Bolsa de Valores de Nova Iorque. Desde 2002 está presente na Comunidade Econômica Europeia por meio de seu ingresso na Latibex (o braço latino-americano da Bolsa de Valores de Madri) e desde 2008 possui o Nível 1 de Governança Corporativa conforme regulamento instituído pela BM&FBOVESPA. Atende diretamente 3.971.447 unidades consumidoras de energia elétrica em 396 municípios e mais de 1100 localidades, incluindo distritos, vilas e povoados do Estado. Neste ambiente estão mais de três milhões de lares, 83 mil indústrias, 323 mil estabelecimentos comerciais e 376 mil propriedades rurais. O quadro de pessoal é formado por quase 10 mil empregados, conforme dados disponibilizados no site da organização, consultados no ano de 2012.

Sua estrutura compreende (1) a operação de parque gerador próprio composto por 19 usinas sendo 17 hidrelétricas, uma termelétrica e uma eólica, cuja potência instalada totaliza 4.552 MW (correspondendo à produção de cerca de 7% de toda eletricidade consumida no Brasil) – 12 dessas usinas são automatizadas e, por isso, permitem ser comandadas à distância; (2) o sistema de transmissão totaliza 2.023 km de linhas e 31 subestações, sendo todas estas

automatizadas, perfazendo um total de 10,9 mil MVA (megavolts-ampères) de potência de transformação; (3) o sistema de distribuição conta com 185.509 km de linhas e redes até 230 kV e 356 subestações, também totalmente automatizadas; (4) o sistema óptico de telecomunicações possui 8.391 km de cabos instalados no anel principal e radiais urbanos os quais totalizam 17.385 km – essa estrutura alcança 356 cidades do Estado do Paraná e duas cidades do Estado de Santa Catarina.

A organização é comprometida com o bem-estar e com o desenvolvimento da comunidade, promovendo o crescimento socioeconômico, a responsabilidade ambiental e o desenvolvimento sustentável, tendo sido a pioneira no Brasil a elaborar estudos e relatórios de impacto ambiental na construção de usinas hidrelétricas aliado às ações e programas desenvolvidos nesta área, o que afirma o seu compromisso com o desenvolvimento sustentável.

De acordo com Dória, Camargo Filho e Bosquetti (2005), o pioneirismo desta organização no setor de elétrico se dá em virtude da realização de pesquisas sistemáticas de mercado em 1982, planejamento de marketing em 1995, desenvolvimento de aplicativos para autoatendimento pela internet em 1996, abertura de franquia de agências de atendimento ao cliente em 1997, designação de gerentes de contas para clientes industriais de grande porte em 1998, conquista do primeiro cliente no mercado livre de energia elétrica no Brasil em 1999, implantação de programas de marketing de relacionamento para clientes de grande porte tanto residenciais quanto industriais, em 2000 e no ano de 2001, a implantação do projeto CRM.

Tendo adotado as diretrizes *Global Reporting Initiative* (GRI) na elaboração do seu Relatório Anual, a organização teve como principal resultado a percepção e confiança do mercado, o que refletiu diretamente no aumento do seu valor real, além de ter se tornado referência internacional em sustentabilidade social e ambiental.

A energia elétrica desempenha importante papel no desenvolvimento econômico regional e nacional. Por isso, atualmente a empresa tem como parte do seu referencial estratégico a missão de prover energia e soluções para o desenvolvimento com sustentabilidade, estando pautada dos seguintes valores: ética, respeito às pessoas, dedicação, transparência, segurança, responsabilidade e inovação.

4.2 CONTEXTO AMBIENTAL E ORGANIZACIONAL

O setor elétrico passou por diversas mudanças importantes, tanto nacional quanto internacionalmente. As empresas do setor elétrico mundial experimentaram alterações estruturais como a reforma regulatória em 1990 que introduziu a competição, com a abertura do mercado de energia elétrica do Reino Unido, trazendo a tona novas políticas governamentais que rediscutiram o papel do estado. Hoffmann e D'Araújo (1997) escrevem que o processo internacional de reestruturação influenciou fortemente o mesmo processo do setor elétrico brasileiro, o que caracterizou um contexto internacional de referência para o setor em busca de legitimidade, conforme asseveram Machado-da-Silva e Fonseca (1996).

No Brasil, a partir da década de 1990, também foi possível observar o início de um processo de redefinição do papel do governo por meio da desregulamentação e privatização dos setores de infraestrutura. Esta década foi marcada por diversas mudanças na política econômica com os seguintes objetivos: estabilização da moeda, abertura dos mercados à concorrência, redução do endividamento do país e redefinição do papel do governo, deixando de atuar como proprietário de empresas e passando a atuar como formulador de políticas e de regulamentação (BOSQUETTI; FERNANDES; DÓRIA, 2004).

De acordo com Sauer (2002), o impacto no setor elétrico veio a partir de 1993 quando as empresas que funcionavam com controle do governo (estadual e federal) operavam em mercados protegidos por monopólios, com tarifas uniformes em nível nacional e com retorno mínimo garantido sobre o investimento realizado. A mudança foi provocada pela publicação da Lei 8.631 e do Decreto 774, que regulamentou a referida Lei, ambos no ano de 1993. No ano de 1994 a organização em estudo decidiu por abrir capital junto à BM&FBOVESPA e adotar a estratégia de aumento da produtividade e diversificação de negócios em razão da abertura do monopólio de energia elétrica e de telecomunicações do país.

Conforme Bosquetti, Fernandes e Dória (2004), a privatização de serviços públicos foi priorizada pelo Governo Federal em 1995, liderado por Fernando Henrique Cardoso, os quais foram transferidos ao setor privado paralelamente à desestatização de empresas estaduais pelo território nacional. No setor elétrico, esta estratégia resultou na desestatização de quase 80% da Distribuição e 20% da Geração de energia elétrica e teve continuidade com processos licitatórios para novas concessões de serviço público bem como a separação das atividades deste setor em geração, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica. Foi

em 1995 que se iniciou a transformação do modelo institucional do setor energético, o qual foi redesenhado conforme os princípios da desregulamentação, desestatização conforme já citado, crescente competição considerando inclusive a possibilidade de escolha do fornecedor de eletricidade pelo cliente e a abertura do mercado a novos agentes, estímulo ao aporte de capital privado e também a alteração da natureza econômica da energia elétrica, considerada desde então como uma *commodity*.

No ano seguinte foi criada por meio da Lei 9.427/1996 a Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, órgão regulador e fiscalizador do setor elétrico brasileiro, com o propósito de garantir autonomia e independência de influência política do Governo Federal.

O Mercado Atacadista de Energia – MAE e o Operador Nacional do Sistema – ONS foram criados em 1998, com o propósito de assumir funções de responsabilidade da ELETROBRAS. É neste ano também, por meio da Lei 9.648/98, que foi instituída a livre negociação para compra e venda de energia elétrica entre concessionárias, permissionárias e autorizadas de serviços de geração e distribuição de energia elétrica. Em paralelo à decisão do governo pela livre flutuação da taxa de câmbio que fez com que a cotação do dólar subisse de R\$ 1,21 em janeiro para R\$ 2,16 em março, o Ministério de Minas e Energia articulou para instituir o Programa Prioritário de Termoeletricidade – PPT, com o Decreto 3.371/2000, a fim de acelerar a expansão da oferta de energia, pois a produção não acompanhava o crescimento deste mercado (BOSQUETTI, FERNANDES; DÓRIA, 2004).

Em 1999 a organização passou a adotar a estrutura de *holding*, criando cinco unidades de negócios: geração, transmissão, distribuição, telecomunicações e participações. A administração destas unidades ficou sob a responsabilidade da *holding*.

Gomide (2003 *apud* BOSQUETTI; FERNANDES; DÓRIA, 2004) afirma que o período de 1999 a 2001 foi marcado por problemas no novo modelo, os quais não foram solucionados no prazo necessário, tais como insuficiência de investimentos para a expansão da transmissão e produção, falha no planejamento energético integrado o qual não foi assumido de maneira adequada pelo MME (acreditaram que as forças de mercado equilibrariam a oferta e a demanda por energia elétrica e que as usinas térmicas movidas a gás natural seriam competitivas), o MAE não conseguiu fazer nenhuma liquidação mensal em virtude da paralisação por ações judiciais, e a falta de prioridade na definição das regras. Foi neste período que ocorreu também a crise cambial em 1999, quando houve queda no valor da

moeda Real devido à decisão pelo Banco Central em abandonar o regime de câmbio fixo e passar a operar em regime de câmbio flutuante.

No ano de 2001, conforme apresentam Bosquetti, Fernandes e Dória (2004), em razão da forte estiagem em algumas regiões do país, foi decretado o programa emergencial de racionamento de energia elétrica nacional, pela Câmara de Gestão da Crise de Energia Elétrica, que permaneceu até Fevereiro de 2002. No final de 2001 foi firmado o Acordo Geral do Setor Elétrico entre o Governo e as empresas de energia elétrica, o qual objetivava equilibrar financeiramente os contratos de concessão por meio da recomposição de receitas relativas ao período de vigência do Programa Emergencial de Redução do Consumo de Energia Elétrica. Sauer (2002) afirma que, no ano seguinte, a coligação partidária de oposição ao Governo Federal apontou em seus discursos que o novo modelo foi o causador da crise energética de 2001 e que esta sugeria a adoção de um novo modelo para o setor elétrico. Foi neste contexto, durante a campanha eleitoral, que o Risco-Brasil passou de cerca de 800 pontos para 2.300 pontos aliado à taxa de câmbio que subiu de R\$ 2,35 para R\$ 3,95. Estes picos foram verificados, ambos, no mês de outubro, mês em que ocorreram as eleições.

Ainda em 2001, diante do conturbado cenário, a organização em estudo teve de se reorganizar para sobreviver e atuar com eficiência neste novo ambiente. Redefiniu, então, sua missão e sua visão para melhor conciliar os novos imperativos comerciais tais como rentabilidade, aproveitamento das oportunidades de mercado, diversificação dos negócios e dinamismo no atendimento aos clientes. Diante disso, no período entre 1995 e 2001 foi implementado e consolidado grande processo de mudança na forma de atuação da organização assim como de sua cultura interna. Nova estrutura organizacional foi implantada com o objetivo de desverticalizar as operações, quando em 2001 foram constituídas formalmente cinco subsidiárias integrais, a exemplo da separação das unidades de negócios, separando legalmente as principais áreas de atuação à época: geração, transmissão, distribuição, telecomunicações e participações, esta última responsável pela implementação da estratégia corporativa e por aumentar a capacidade de investimento da organização, oferecendo aos clientes novas alternativas de produtos e serviços. No que se refere ao quadro de pessoal, este apresentou significativa redução principalmente em razão dos programas de demissão voluntária e incentivo à aposentadoria.

Foi no ano de 2001 que ocorreu a tentativa de transferência do controle acionário da organização por meio do leilão de privatização, agendado para o dia 31 de outubro. No

entanto, o processo restou deserto em razão da falta de ofertantes, muito provavelmente motivado pela retração de investimento internacional onde os investidores optaram por reavaliar os riscos do investimento, sobretudo diante (1) da necessidade de definição de regras mais claras para investimentos no setor elétrico brasileiro, (2) das incertezas trazidas pelos atentados ao *World Trade Center* no cenário político mundial e (3) da apreensão sobre o rumo da economia na América Latina diante da crise na Argentina. Estas informações foram retiradas do Relatório da Administração de 2001.

De acordo com o Relatório da Administração de 2002, estabeleceu-se no país uma grave redução da atividade econômica, causada pela crise energética e pelo racionamento entre o período de março de 2001 e fevereiro de 2002, o que ocasionou o maior prejuízo auferido pela organização até então (R\$ 320 milhões), originado pelo excesso de compras de energia efetuadas em 1998 e 1999 e pelos investimentos realizados em participações acionárias em outras organizações não apresentarem os retornos esperados. A partir de um cenário não muito positivo, com baixo retorno financeiro de suas atividades, a organização decidiu por redefinir seus objetivos para direcionar suas atividades e estratégia rumo ao crescimento.

Bosquetti, Fernandes e Doria (2004) afirmam que com a entrada do novo governo em 2003, que contornou a crise de credibilidade do Brasil, o MME publicou o relatório denominado Modelo Institucional do Setor Elétrico que trouxe em seu bojo as bases do modelo anunciado pelo Governo, o que frustrou as expectativas de mudanças no setor por manter as bases do modelo vigente, estimulando a concorrência e buscando a participação do setor privado. A interrupção nos processos de privatização das empresas do setor elétrico também marcou o ano de 2003, conduzidos sob a justificativa de excesso de capacidade de produção de energia em comparação à demanda do mercado. Isto porque o racionamento provocou efeitos no setor e na vida dos cidadãos: por um lado, o incentivo para a conclusão de obras de geração e transmissão para suprir a necessidade e de outro, a adoção de hábitos para economia de energia pelos consumidores, que os mantiveram mesmo depois da crise. De acordo com dados da ONS (2004), a previsão de sobra de energia persistiria até o ano de 2007.

No Relatório da Administração de 2003 foi informado que a estrutura organizacional sofreu nova alteração, resultante da redefinição da estratégia diante do baixo resultado obtido no período anterior. A reestruturação promoveu a unificação de todas as subsidiárias, passando para a *holding* a gestão de todos os negócios. A fim de obter maior eficiência, reduzir os custos e o prejuízo do exercício anterior, a organização adotou como estratégia renegociar os

contratos por meio de estudos, levantamentos, análise e auditorias para que fosse identificada a melhor solução para cada um dos contratos vigentes. Como meta, a organização se propôs a buscar pela integração junto ao Nível 1 de Governança Corporativa conforme critérios definidos pela BM&FBOVESPA. Em paralelo, providenciou as alterações para adaptar-se às novas regulamentações da *Securities and Exchange Commission* – SEC, conhecida como Lei Sarbanes-Oxley. A referida lei teve por objetivo evitar o esvaziamento dos investimentos financeiros e a fuga dos investidores causada pela aparente insegurança a respeito da governança adequada das empresas, ocasionados pelos escândalos financeiros corporativos como o caso da Enron.

Em 2004, em seu relatório publicado a acionistas e interessados, a organização contratou a empresa de auditoria externa Ernst & Young para se adaptar à Lei Sarbanes-Oxley, dando início ao diagnóstico e implementação de melhoria de seus controles internos. De acordo com o Entrevistado 4, este foi um dos motivos pelo qual a organização decidiu por adotar a ferramenta tendo em vista que, diante da utilização do Gerenciamento pelas Diretrizes, o programa qualidade total identificou como sendo uma oportunidade de melhoria o aprimoramento das ferramentas gerenciais utilizadas pela organização. Os Entrevistados 2, 6 e 9 corroboraram com esta informação. Foi também em 2004 que o Governo detalhou as regras do novo modelo do setor elétrico por meio da publicação da Lei 10.848/2004, a qual foi regulamentada pelo Decreto 5.163/2004.

No ano de 2005 foi realizado o primeiro leilão de energia com base no novo modelo do setor bem como as distribuidoras tiveram a oportunidade de adequar a contratação de energia com o Mecanismo de Compensação de Sobras e Déficits – MCSD em razão da migração de consumidores potencialmente livres para o ambiente de contratação livre, mediante contratos firmados antes do novo marco regulatório. Neste ano a organização adotou o Código de Boas Práticas do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC em conjunto com a Política de Divulgação de Informações Relevantes e a Política de Negociação de Ações de Emissão Própria bem como junto com a instituição do Comitê Permanente de Divulgação de Atos e Fatos Relevantes, implantados em anos anteriores. O posicionamento estratégico adotado à época enfatizava a produtividade, redução dos custos e melhor utilização dos ativos no curto prazo sem que prejudicassem as ações com vistas ao crescimento da receita no médio e longo prazos. Estas informações foram retiradas do Relatório da Administração de 2005.

No Relatório da Administração de 2006 consta que a organização apresentou o maior lucro até então registrado: R\$ 1.242,7 milhões. Este resultado foi influenciado por duas situações não recorrentes: (1) resultado proveniente de acordo firmado entre a organização, Petrobras e Compagas que equacionou de modo amigável as divergências sobre o contrato de fornecimento de gás para uma de suas usinas; e, (2) resultado oriundo da reversão da provisão sobre a Cofins que incidiu em operações com energia elétrica entre os anos de 1998 e 2001, onde a organização questionou judicialmente a legalidade desta incidência e obteve decisão favorável do Superior Tribunal de Justiça.

No ano de 2007 a organização definiu como prioritária a implantação da gestão empresarial voltada pra a sustentabilidade em que o modelo procura alinhar os esforços para atingir e garantir os resultados nos eixos econômico, social e ambiental, com base nos valores da organização, de maneira balanceada entre as partes interessadas. Diante disso, a alta direção promoveu o realinhamento estratégico por meio da revisão de seu referencial, alterando a missão e a visão da empresa. Na sequência foram implementadas as etapas de planejamento, definição e qualificação das estratégias de manutenção da rotina e do crescimento vegetativo inerentes à excelência operacional, culminando no aumento de produtividade, melhoria dos serviços e na otimização dos custos.

O ingresso no Nível 1 de Governança Corporativa da Bolsa de Valores de São Paulo é citado no Relatório da Administração de 2008. Neste ano foram destacados avanços na organização que contribuíram para a consolidação da organização como sendo comprometida com a sustentabilidade.

No Relatório da Administração de 2009 foram citadas as dificuldades provenientes da crise internacional ocorrida no fim de 2008 onde, mesmo diante deste cenário, a organização conseguiu manter sua trajetória auferindo resultado positivo ao final do exercício. Internamente ocorreram dois fatos que foram destacados no relatório: criação da Diretoria de Meio Ambiente e Cidadania Empresarial (que fez da organização a primeira empresa do setor elétrico brasileiro a conferir *status* de assunto de primeiro escalão aos dois temas) bem como o retorno de suas ações ao rol de companhias integrantes do Índice de Sustentabilidade Empresarial - ISE da BM&FBovespa.

No ano de 2010 a organização se pautou pela busca de resultados a fim de atender a dois grandes desafios estratégicos: (1) Excelência operacional com aumento da produtividade e

otimização de custos, qualidade nos serviços prestados e melhoria da satisfação dos consumidores; e (2) Expansão sustentável alinhada aos objetivos do Governo do Estado, com investimentos socioambientais e geração de benefícios para a sociedade. As ações foram pautadas nas diretrizes definidas pela alta administração para a busca da produtividade em curto prazo e do crescimento em longo prazo; da excelência em custos dentre outros.

No Relatório de 2011 foram destacadas algumas ações da organização como a implantação do Sistema Integrado de Gestão Empresarial – ERP para integrar e facilitar o fluxo de informações entre atividades administrativas, a atualização tecnológica das estações de trabalho dos empregados, criação da Universidade própria com o propósito de construir um novo contexto educacional ao desenvolvimento continuado de seus empregados etc. Estes destaques foram publicados ao lado de nova revisão do referencial estratégico, motivada pela mudança na diretoria da organização, enfatizando a continuidade em algumas obras de construção de usinas ao longo do território brasileiro, as quais foram iniciadas pela gestão anterior. Estas informações foram confirmadas pelos Entrevistados 7 e 8 que mencionaram parte destes acontecimentos em suas entrevistas.

4.3 REFERENCIAL E PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO DA ORGANIZAÇÃO

A organização em estudo possui modelo de gestão e planejamento empresarial integrado para facilitar o alinhamento dos esforços para atingir e garantir, com base nos valores da organização e na gestão otimizada dos processos, o atendimento aos interesses das partes interessadas bem como o desenvolvimento e o crescimento sustentável da organização.

O referencial estratégico define o rumo da organização e subsidia a tomada de decisões, sendo formado pela missão, visão, valores e diretrizes estratégicas. O período de 1995 a 2001 foi marcado pelo esforço em implementar e consolidar um processo de mudança consistente junto a seus empregados, uma vez que a cultura arraigada era a de estabilidade e tranquilidade, sem ameaças do mercado, conforme informações repassadas pelo Entrevistado 8. Por isso, diante de um cenário movimentado pela quebra do monopólio, a necessidade de ação e o comprometimento por parte de todos foi imprescindível.

Conforme informado no Relatório Anual de 2001, nesta época a missão da organização foi alterada para atuar de forma rentável na área de energia, satisfazendo com qualidade as

necessidades de seus clientes e contribuindo para o desenvolvimento econômico, tecnológico e social do Estado e, em complemento à sua missão, a visão foi definida como ‘a organização deseja continuar sendo reconhecida pelos clientes, empregados e acionistas pela excelência de sua gestão’. O nome da organização foi suprimido a fim de garantir o sigilo. O Relatório da Administração dos anos de 2002 e 2003 não citaram a missão e visão da organização, muito provavelmente por não ter existido alteração nestas.

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

De acordo com o Entrevistado 9, em novembro de 2003 foi apresentada a consolidação dos planos funcionais e setoriais pelo Comitê de Planejamento Empresarial, relativos ao nível tático da organização, sendo discutida a maneira com que poderiam atingir o referencial estratégico e os objetivos gerais propostos. Nesta época foram redefinidas a missão, a visão e os valores da organização. A missão consistia em ‘gerar, transmitir, distribuir e comercializar energia, bem como prestar serviços correlatos, promovendo desenvolvimento sustentável com retorno para a sociedade paranaense’ enquanto que a visão projetava ‘ser a melhor empresa do setor elétrico no Brasil até 2006, mantendo o equilíbrio entre os interesses da sociedade e dos acionistas’. Os valores que pautavam essas determinações eram:

- Ética: relacionamento transparente, honesto e equilibrado com todas as partes interessadas;
- Responsabilidade social: condução da vida da empresa de maneira sustentável, respeitando os direitos de todas as partes interessadas, inclusive das gerações futuras;
- Alianças estratégicas: parceria e colaboração com todos os setores da empresa e da sociedade, em busca de alinhamento de objetivos e maximização de resultados;
- Comprometimento: condução do trabalho com a mente e o coração, no sentido da missão, buscando a excelência;
- Assumir riscos: decidir, ousar e tomar a iniciativa, como dono da empresa;
- Melhoria contínua: aprendizado contínuo, compartilhando e disseminando o conhecimento;

- Valorização dos empregados: promoção do crescimento do ser humano integral – empregados e força de trabalho – com a melhoria contínua de sua satisfação, competência e capacitação profissional;
- Clareza de objetivos: definição clara e comunicação transparente dos rumos estratégicos da empresa;
- Satisfação dos clientes: em todas as ações, considerar que o cliente é a razão da empresa existir;
- Valor para o acionista: busca do lucro responsável no cumprimento da missão da empresa; e,
- Segurança: Profissionalismo na condução dos negócios, de maneira a garantir a longevidade da empresa, priorizando a segurança das pessoas.

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

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

No ano de 2006, na publicação de seu Relatório de Administração, a organização divulgou alteração nos valores corporativos que até então norteavam suas ações. Estes foram revisados, com participação do público interno e algumas categorias de clientes, e agrupados em cinco:

- 1 Transparência: prestação de contas das decisões e realizações da empresa para informar seus aspectos positivos e/ou negativos a todas as partes interessadas,
- 2 Ética: resultado de pacto coletivo que define comportamentos individuais alinhados a um objetivo comum;
- 3 Respeito: consideração com o próximo;
- 4 Responsabilidade social e ambiental: condução da vida da empresa de maneira sustentável, respeitando os direitos de todas as partes interessadas, inclusive das futuras gerações, e o compromisso com a sustentação de todas as formas de vida; e
- 5 Segurança: ambiente organizacional seguro, que permite a continuidade da vida da empresa.

Ainda neste relatório foi apresentado que a organização estava trabalhando num forte sistema de gestão empresarial voltado para a sustentabilidade para que fosse incorporado à cultura da organização e passasse a fazer parte de suas atividades cotidianas. Sendo assim, foi adotado o modelo de gestão empresarial voltado para a sustentabilidade, demonstrado na Figura 3, o qual seria consolidado nos próximos quatro anos da organização.



Figura 3: Modelo de Gestão Empresarial
Fonte: dados da pesquisa.

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

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

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

Os valores do Planejamento Estratégico foram redefinidos e se pautaram no seguinte referencial são:

- Ética: resultado de um pacto coletivo que define comportamentos individuais alinhados a um objetivo comum;
- Respeito às pessoas: consideração com o próximo;
- Dedicção: capacidade de se envolver de forma intensa e completa no trabalho contribuindo para a realização dos objetivos da organização;
- Transparência: prestação de contas das decisões e realizações da empresa para informar seus aspectos positivos ou negativos a todas as partes interessadas;

- Segurança: ambiente de trabalho saudável em que os trabalhadores e os gestores colaboram para o uso de um processo de melhoria contínua da proteção e promoção da segurança, saúde e bem-estar de todos;
- Responsabilidade: condução da vida da empresa de maneira sustentável, respeitando os direitos de todas as partes interessadas, inclusive das futuras gerações e o compromisso com a sustentação de todas as formas de vida; e,
- Inovação: aplicação de ideias em processos, produtos ou serviços de forma a melhorar algo existente ou construir algo diferente e melhor.

Dentre as diretrizes estratégicas, as quais apontam para a excelência operacional e para a expansão sustentável da organização, estão:

- Valorizar a força de trabalho;
- Reter talentos e conhecimento;
- Expandir os negócios de forma sustentável e rentável;
- Obter excelência em custos, processos e qualidade;
- Promover a sinergia entre as diversas áreas da companhia; e,
- Investir em pesquisa, desenvolvimento e inovação com agregação de valor.

As diretrizes estratégicas corporativas recomendadas pelo Conselho de Administração (CAD) para a atual gestão são:

- Valorizar a força de trabalho;
- Reter talentos e conhecimento;
- Expandir os negócios de forma sustentável e rentável;
- Obter a excelência em custos, processos e qualidade;
- Promover a sinergia entre as diversas áreas da companhia; e,
- Investir em pesquisa, desenvolvimento e inovação com agregação de valor.

O *banner* utilizado atualmente pela organização para transmitir aos empregados seu referencial teórico é demonstrado pela Figura 4, o qual está afixado em diversos locais estratégicos onde o fluxo de pessoal é geralmente grande.

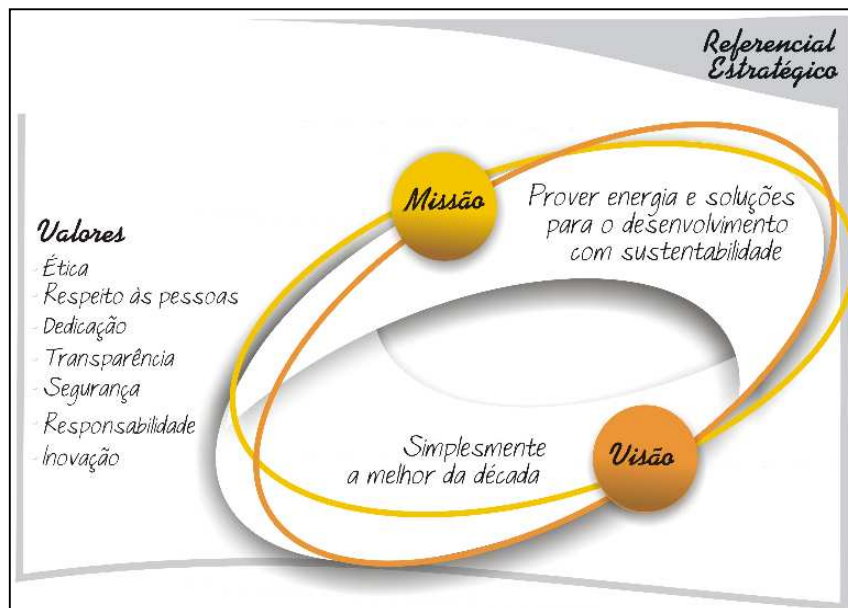


Figura 4: Banner do Referencial Estratégico
 Fonte: Dados da pesquisa.

O esquema didático utilizado para a gestão da estratégia adotada pela organização, a exemplo de um mapa conceitual, é apresentado na Figura 5 o qual é denominado de Sistema Integrado de Gestão da Estratégia:



Figura 5: Sistema Integrado de Gestão da Estratégia
 Fonte: Dados da pesquisa.

Junto ao banner do planejamento estratégico, é apresentado, principalmente na intranet da organização, a síntese das estratégias que pautam os negócios. Na Figura 6 apresenta-se a forma com que esta síntese é apresentada aos empregados.

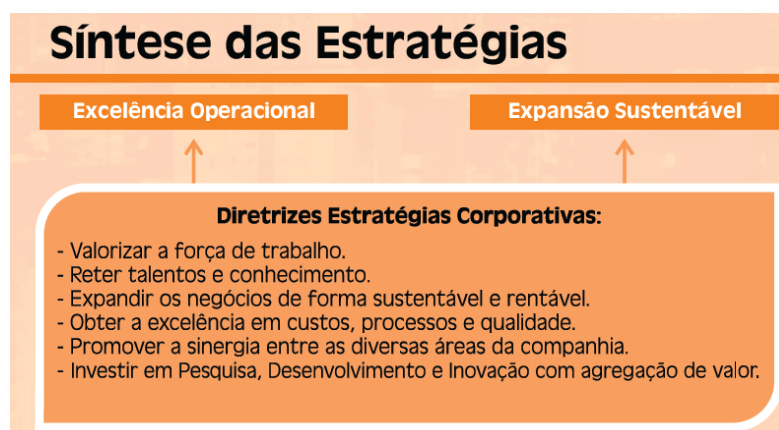


Figura 6: Síntese das estratégias
 Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com o Entrevistado 1, a elaboração do Planejamento Estratégico 2011-2020 teve como base a publicação, pelo Ministério de Minas e Energia, do Plano Decenal de Expansão de Energia até 2020 – PDE 2020, que incorporava uma visão integrada da expansão da demanda e da oferta energética do país no período de 2011 a 2020. Este documento indicava a política energética nacional a ser adotada pelo Governo, podendo ser utilizado como um ‘guia’ para que investidores criassem suas estratégias de prospecção, avaliação e investimento em novos projetos.

A partir da análise da estrutura do PDE 2020, os empregados adaptaram o documento publicado pelo MME aos negócios da organização conforme seu planejamento de investimento e expansão. O resultado foi um documento consistente que apresenta a análise da conjuntura econômica, considerando a análise ambiental nas esferas mundial, nacional e regional, as projeções do PDE 2020 comparando-as com os percentuais de investimento pela organização bem como a apresentação da abordagem de cada negócio – geração, transmissão, distribuição e telecomunicações.

4.4 BALANCED SCORECARD

Diante de um conturbado cenário nos anos de 2001, 2002 e 2003 (tentativa de privatização, crise de abastecimento que culminou no programa de racionamento de energia elétrica, sobra de energia, maiores lucros auferidos pela organização em 2000 e 2001, maior prejuízo verificado até então no ano de 2003 em razão da sobra de energia), em janeiro deste último ano houve mudança no governo federal, o que aumentou os desafios e as incertezas do modelo do setor elétrico que estava passando por um processo de revitalização. Neste ano

novo corpo diretivo assumiu a administração da organização em razão da troca de governador, vez que o cargo de presidente é de indicação política em razão de o Estado figurar como sócio majoritário. Com essa posse, nova diretoria tomou posse em janeiro de 2003 com o objetivo de reunificar a organização, reverter os resultados financeiros e redefinir seu foco para os negócios tradicionais (geração, transmissão e distribuição de energia elétrica) (DÓRIA; CAMARGO FILHO; BOSQUETTI, 2005).

Complementarmente, Nunes (2006) verificou que no período de 2001 e 2005 foram adotadas diversas ações estratégicas pela mesma organização em estudo. Dentre estas ações, a reorientação estratégica definiu uma estratégia de concentração de escopo e de concentração geográfica de atuação e renegociação, a partir do ano de 2003. Conforme verificado pelo autor, em razão da mudança na administração do governo, esta reorientação estratégica foi provocada por uma nova interpretação do contexto ambiental em função dos esquemas interpretativos dos novos dirigentes e, segundo dados da pesquisa, as ações anteriormente adotadas pela gestão anterior não dispunham de legitimidade perante o novo grupo de gestores.

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

A recém-criada Coordenação de Planejamento Empresarial utilizou a formação de comitês compostos por profissionais de todas as diretorias para conduzir o processo de redefinição da estrutura e do modelo de planejamento empresarial. O processo foi conduzido pelo comitê de planejamento empresarial que era composto pelos diretores e coordenado pelo presidente da organização, onde a responsabilidade deste comitê era definir o referencial estratégico (valores, missão, visão, negócios, diretrizes e objetivos gerais). A CPE assumiu a secretaria desse comitê, ficando responsável pela coordenação do processo de planejamento estratégico e pela definição dos métodos e técnicas a serem adotados. A operacionalização foi realizada

por meio da criação de oito comitês de planejamento funcionais e um comitê de planejamento setorial formados por superintendentes, assistentes e profissionais especialistas nas funções organizacionais e nos negócios de geração, transmissão, distribuição e telecomunicações (DÓRIA; CAMARGO FILHO; BOSQUETTI, 2005), informações estas também repassadas pelo Entrevistado 7.

Após a equipe de coordenação ter sido treinada, o processo de implementação da gestão estratégica com o BSC foi planejada. Sua adoção pela organização, por meio da incorporação ao modelo de planejamento empresarial, ocorreu no ano de 2004 para auxiliar na priorização de ações provenientes do planejamento elaborado para o período de 2004 a 2007.

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

Ainda em 2004, durante o processo de construção dos mapas, foi aprovado pela diretoria um mapa estratégico corporativo que traduzia a estratégia adotada pela organização. As perspectivas do BSC foram delineadas de maneira que estivessem relacionadas umas às outras, culminando na geração de valor adicionado ao negócio bem como aumento da rentabilidade para a organização. O mapa estratégico da organização desenvolvido no ano de 2003 era composto por 13 objetivos distribuídos nas quatro perspectivas do *balanced scorecard*, que representavam a estratégia e descreviam a maneira com que a organização pretendia obter sucesso com sua visão. Na Figura 7 apresenta o mapa estratégico, de 2003, da organização em estudo.

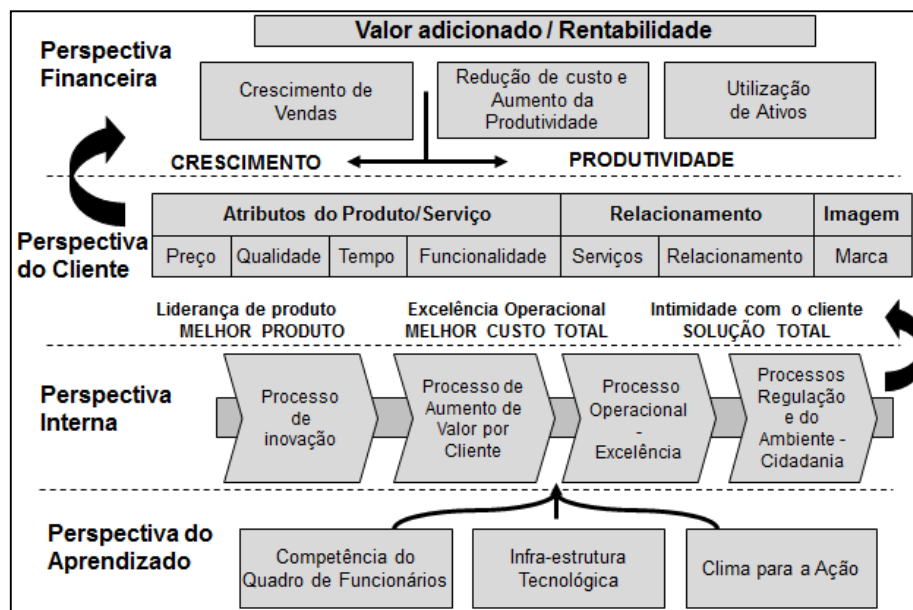


Figura 7: Mapa estratégico corporativo desenvolvido em 2003
Fonte: Dados da pesquisa.

O mapa estratégico desenvolvido em 2003 contemplava as quatro perspectivas preconizadas pelo BSC. A perspectiva financeira abordou estratégias para o crescimento das vendas, a redução de custos, o aumento da produtividade e a utilização de ativos já existentes na companhia, de modo a maximizar sua utilização para a expansão dos negócios, alinhando crescimento e produtividade. A Figura 8 apresenta as estratégias adotadas para esta perspectiva.

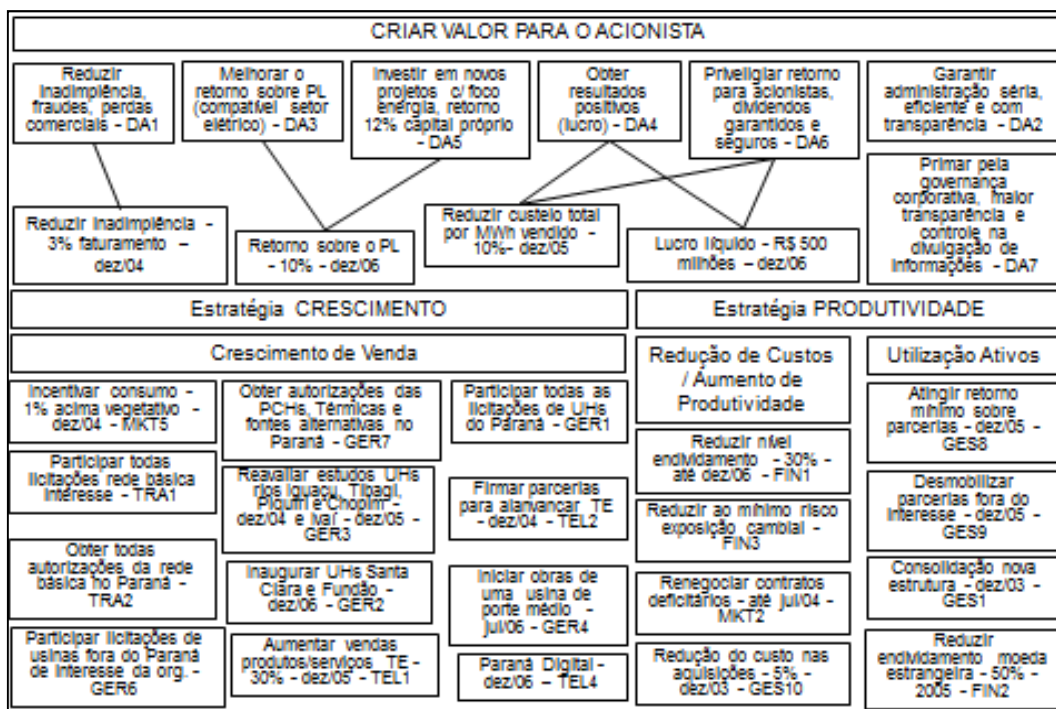


Figura 8. Perspectiva Financeira
Fonte: Dados da pesquisa.

A perspectiva do cliente, diretamente ligada à perspectiva financeira, elencou os focos de atuação da organização junto a seus clientes, priorizando os atributos do produto/serviço, o relacionamento e a imagem. Destes focos foram desmembradas outras perspectivas como preço, qualidade, tempo, funcionalidade, serviços, relacionamento e marca. Na Figura 9 apresentam-se os objetivos elencados para esta perspectiva:

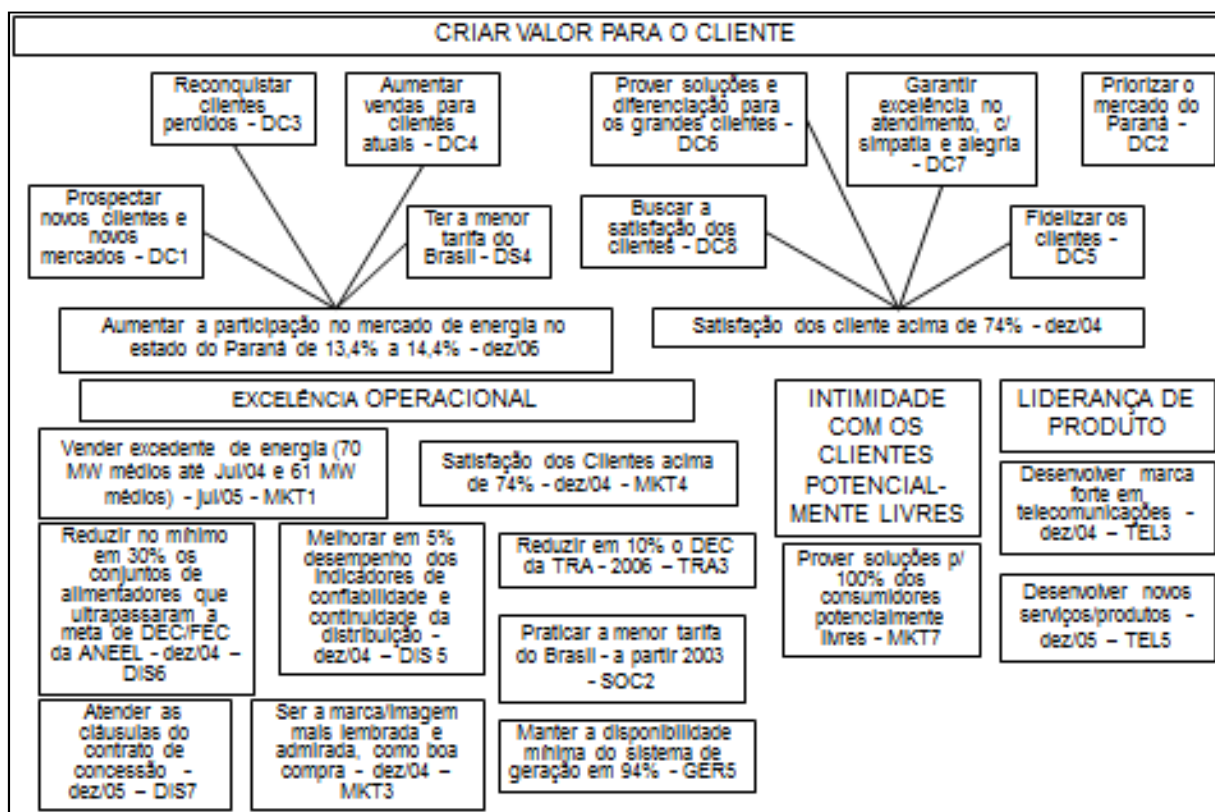


Figura 9: Perspectiva do Cliente
Fonte: Dados da pesquisa.

A perspectiva interna relacionada aos processos trouxe a preocupação com a inovação, com o aumento de valor por cliente, a excelência no processo operacional e a atenção aos processos de regulação e do ambiente, ligados à cidadania. Estes, por sua vez, estão diretamente ligados à perspectiva do cliente, já que este consiste em um dos objetivos de qualquer organização movida pela obtenção de lucros. A Figura 10 demonstra os objetivos relacionados a esta perspectiva.

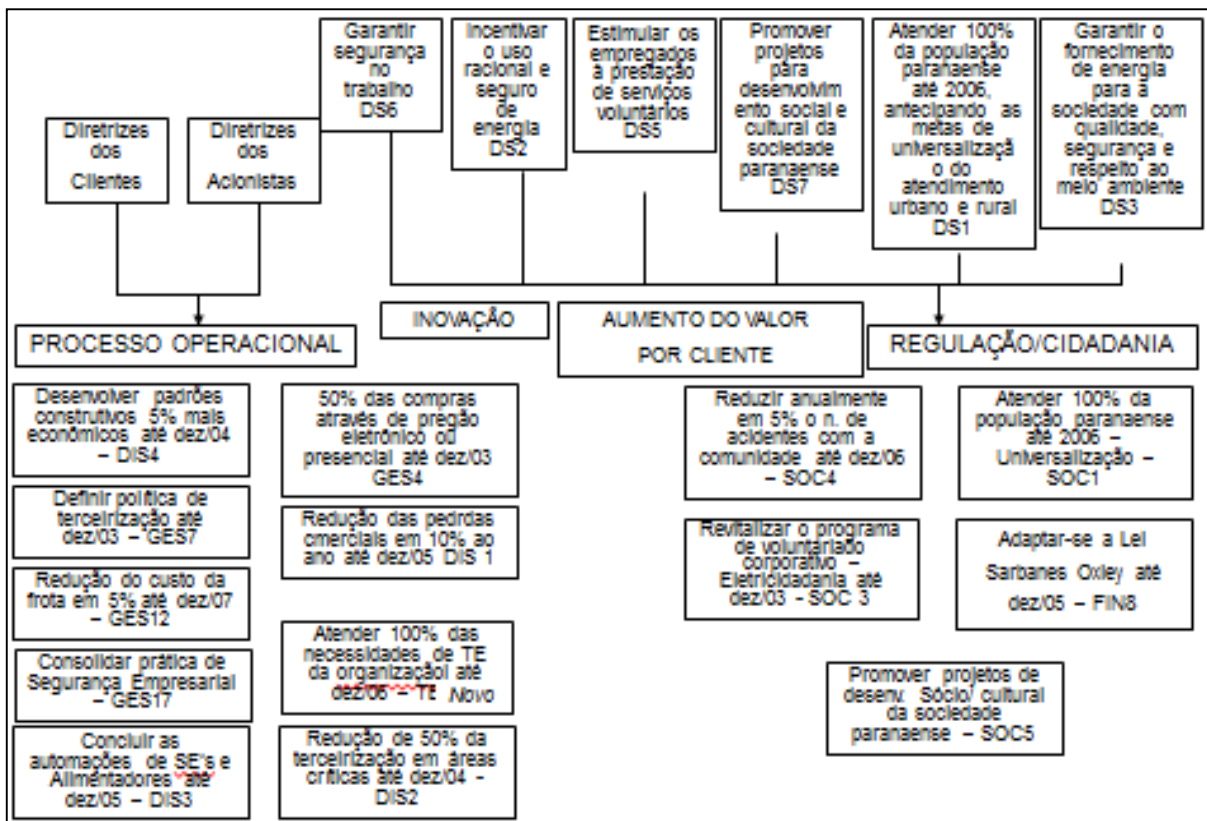


Figura 10: Perspectiva dos Processos Internos
 Fonte: dados da pesquisa.

A perspectiva do aprendizado e crescimento abordou o desenvolvimento de habilidades e competências do seu quadro de empregados, a infraestrutura tecnológica e o clima para a ação, itens voltados para a continuidade da organização e garantia de vantagens competitivas diante de seus concorrentes, desenvolvendo estratégias de diversificação diante de seu ambiente. Os métodos estabelecidos indicavam para um conjunto de indicadores derivados das estratégias, os quais estavam ligados por relações de causa e efeito. Na Figura 11 apresentam-se os objetivos inerentes a esta perspectiva.

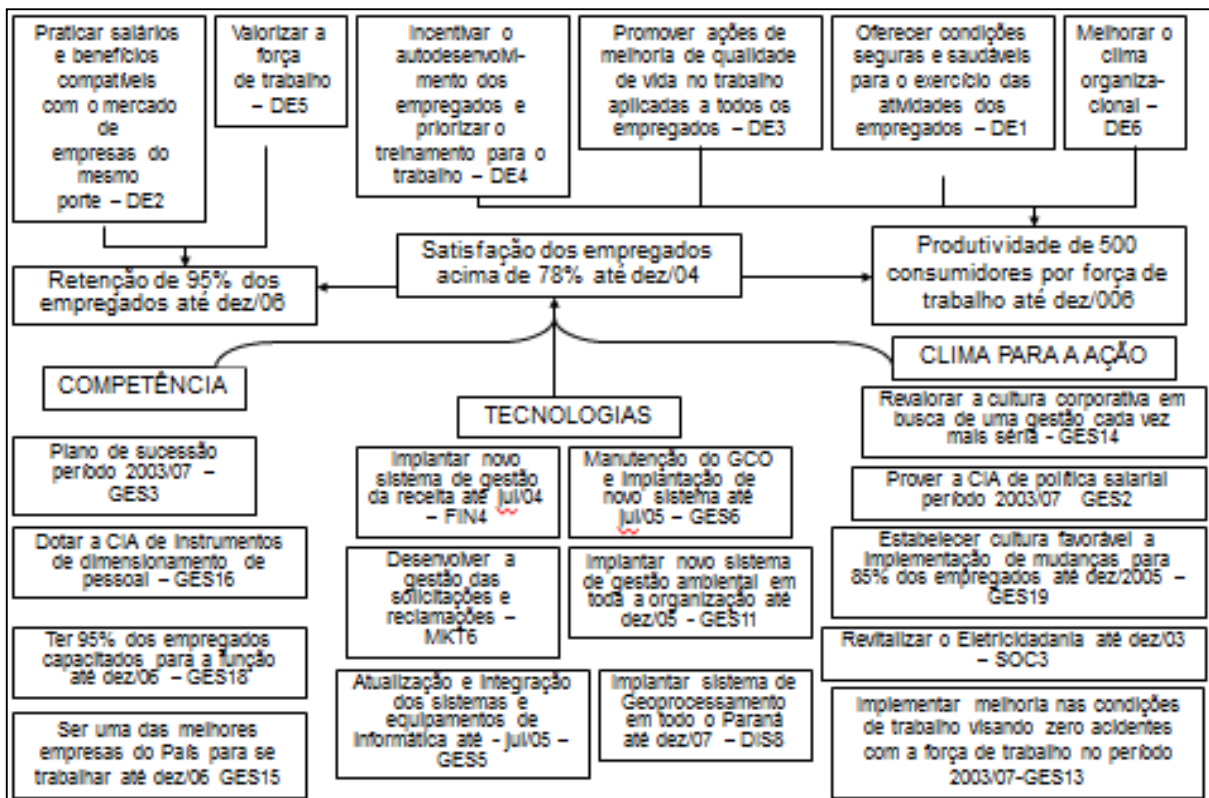


Figura 11: Perspectiva do Aprendizado e Crescimento
Fonte: Dados da pesquisa.

Depois de algumas redefinições, tendo sido a última verificada no ano de 2008, o atual mapa estratégico adotado pela organização é o apresentado na Figura 12.

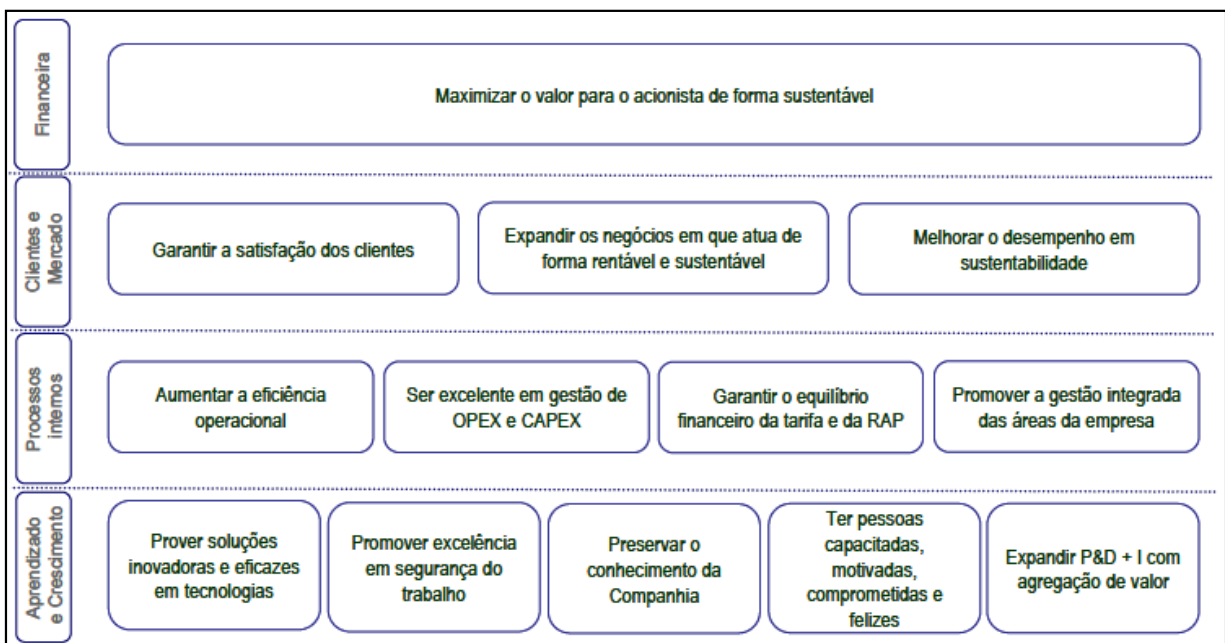


Figura 12: Mapa Estratégico Corporativo atual
Fonte: Dados da pesquisa.

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

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

Alguns objetivos gerais do BSC foram priorizados junto às diretorias a fim de verificar:

- O alinhamento com as diretrizes ou indicadores genéricos, ou ambos conforme decisão da diretoria;
- A definição do posicionamento estratégico dado pela diretoria nas perspectivas financeira e dos clientes, que influenciaria no peso a ser dado aos temas estratégicos;
- A pontuação a ser utilizada na perspectiva dos processos internos para ponderar os processos chaves, mediante filtro com o alinhamento estratégico;
- A pontuação e o alinhamento aos processos internos da perspectiva de aprendizado e crescimento.

A perspectiva financeira foi desmembrada a fim de garantir o valor adicionado aos produtos/serviços da organização alinhado ao crescimento da rentabilidade. Os temas estratégicos considerados foram: (1) crescimento de vendas, (2) redução de custo e aumento da produtividade e (3) utilização de ativos. Estes abordam o crescimento, a sustentação e os resultados obtidos pela adoção de cada estratégia e alcance de cada objetivo. Estes compõem as estratégias de crescimento e produtividade adotadas pela organização, buscando o

equilíbrio entre o curto e o longo prazo, criando valor para o acionista. As características do crescimento são a alta demanda por investimentos e a facilidade na captação de recursos enquanto que as características da produtividade são a manutenção das mesmas operações sem buscar um crescimento significativo nas receitas ou no tamanho da empresa e também a demanda baixa por investimentos. O foco no crescimento está no aumento das vendas e do lucro, da capacidade de produção e participação no mercado e na força de trabalho enquanto que o foco da produtividade está na produtividade, eficiência e redução de despesas.

Os objetivos adotados para a estratégia de crescimento contemplam:

- Crescimento interno: aumento das vendas, da capacidade de produção e da força de trabalho;
- Integração vertical: crescimento por meio da criação ou aquisição de empresas compradoras/distribuidoras – o que implica na integração vertical para frente ou para trás;
- Integração horizontal: crescimento por meio da criação/aquisição de empresas concorrentes numa mesma linha de negócios;
- Diversificação: crescimento em outras linhas de negócios por meio da criação/aquisição de outras empresas
- Fusões e alianças estratégicas: parcerias externas para melhorar sua posição no mercado).

Para a estratégia de produtividade foram considerados:

- Reviravolta ou *turnaround*: tornar a empresa mais enxuta e eficaz, livrando-se de produtos não lucrativos, diminuindo ativos, reduzindo a força de trabalho e os canais de distribuição
- Desinvestimento: vender unidades de negócios ou defini-los como organização separada, melhorando a posição financeira da organização – isso ocorre quando a unidade de negócio tem desempenho ruim ou deixa de se adequar ao perfil estratégico da empresa; e,
- Liquidação: encerrar um negócio e vender seus ativos.

A lucratividade permeia as demais dimensões do modelo, tidas como participação de mercado, captação, satisfação e retenção de clientes. A diferenciação está na liderança de produto (foco na inovação, desenvolvimento de produto, criação da marca, estrutura flexível, descentralização, premiação de novos produtos, experimentação, cultura da imaginação, criação do futuro, preço *premium*), intimidade com o cliente (foco em soluções, gerenciamento de clientes, soluções rápidas, decisão junto ao cliente, seleção de cliente, foco no relacionamento, cultura de detalhes, premiação para resposta rápida, ampla linha de produtos, descentralização) e excelência operacional (operação padronizada, pedidos perfeitos, poucos produtos, centralização, integridade, conformidade às normas, confiabilidade, zero problemas com clientes, combate às perdas, premiação da eficiência, premiação do baixo custo, transações rápidas) em cada um dos focos adotados pelo modelo – preço, qualidade, tempo, funcionalidade, serviços, relacionamento e marca. Assim, de acordo com cada um deles, adotou-se uma estratégia diferenciada para alcance dos objetivos e resultados propostos.

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

- Liderança de produtos: gestão da inovação, gestão da marca, correção de problemas e desenvolvimento novos produtos;
- Excelência operacional: logística, gestão de custos, gestão das perdas e qualidade total; e,
- Intimidade com o cliente: gestão do cliente, *empowerment*, clusterização, comportamento, *Customer Relationship Management* – CRM ou Gestão do Relacionamento com o Cliente; e,
- Gestão da linha de produtos.

Diante da relação destes processos internos, discutiu-se quais deles seriam cruciais para o alcance dos objetivos, nos quais seria necessário atingir a excelência.

A perspectiva do aprendizado e do crescimento teve como temas estratégicos a competência do quadro funcional, a infraestrutura tecnológica e o clima para a ação. Para esta, foram elencadas tecnologias, competências e clima para ação para que pudessem viabilizar a

excelência nos processos-chaves sendo mencionadas para tecnologias os sistemas-chaves, bancos de dados e tecnologia dos negócios, para competências as aptidões, habilidades, treinamentos, busca de talentos e gestão do conhecimento e para o clima para ação o processo decisório, premiação, alinhamento, moral interno e ética.

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

Para a elaboração dos mapas estratégicos da organização, a CPE utilizou-se da realização de entrevistas, *focus group* e pesquisa-ação junto a empregados da organização, os quais foram indicados pela diretoria de cada uma das áreas. Para a condução de entrevistas foi desenvolvido o seguinte roteiro: Sob a perspectiva da sustentabilidade utilizou-se a seguinte orientação: ‘Pressupõem-se que para atingirmos nossa visão deveremos implementar ações de mudança. Deveremos sair do “ponto A” e chegarmos ao “ponto B”. Gostaríamos de anotar as suas observações sobre este desenho da visão’. Para fins de construção da perspectiva financeira, a questão utilizada foi: ‘Para satisfazermos nossos acionistas, que objetivos financeiros devem ser atingidos? (Levar ao sucesso financeiro: resultados financeiros)’. Para a perspectiva do cliente: ‘Para atingirmos nossos objetivos financeiros, que necessidades dos clientes devemos atender? (Oferecer composição única de benefícios aos clientes)’; para a perspectiva dos processos internos: ‘Para satisfazermos nossos clientes e nossos acionistas, em quais processos internos devemos ser excelentes? (Construir competências estratégicas internas). E para sermos uma empresa preocupada com as questões ambientais e sociais?’; e para a perspectiva do aprendizado e do crescimento: ‘Para atingirmos nossas metas, como nossa organização deve aprender e inovar? (Equipar o nosso pessoal: conhecimentos, habilidades, sistemas e ferramentas)’. Para fins de desdobramento do mapa estratégico para todos os negócios da organização foi utilizado o esquema apresentado na Figura 13.

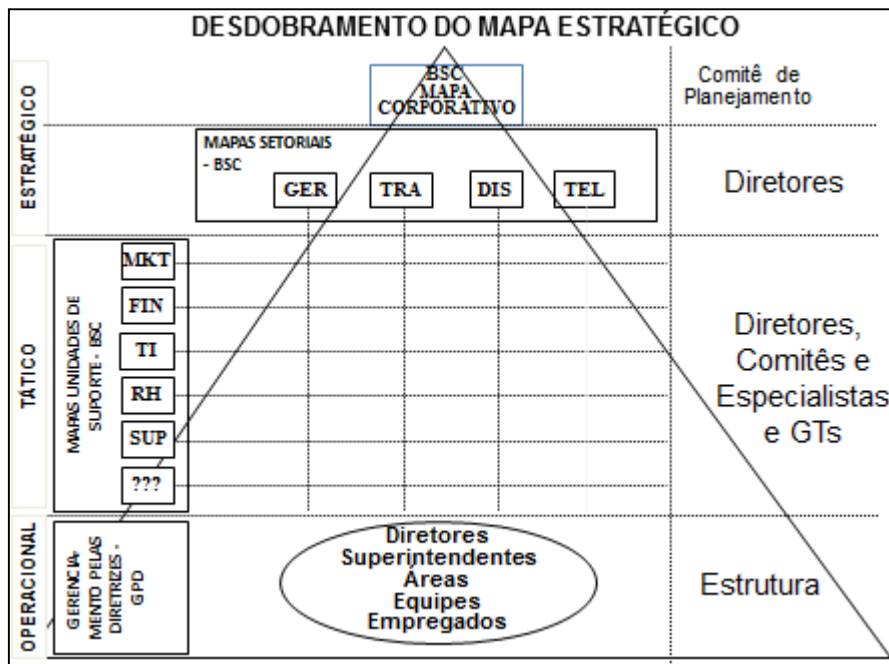


Figura 13. Desdobramento do Mapa Estratégico
 Fonte: Dados da pesquisa.

O resultado do trabalho culminou no seguinte mapa conceitual da estratégia da organização em estudo, apresentado na Figura 14.

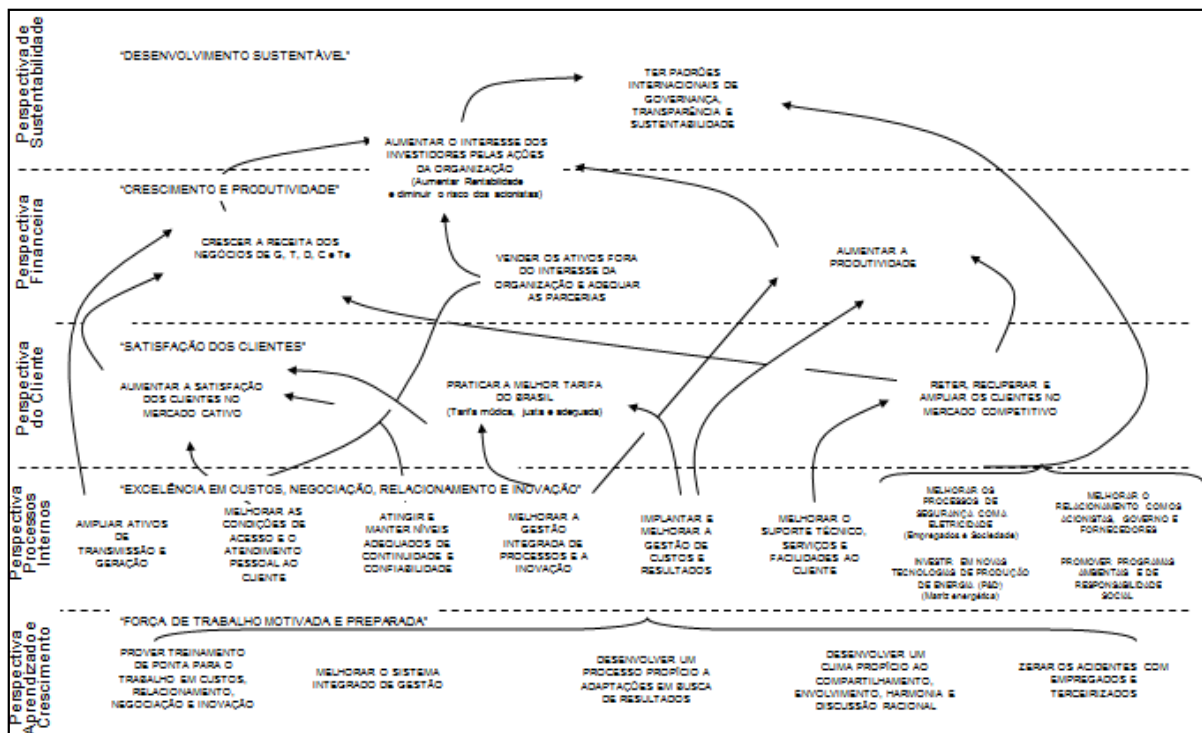


Figura 14. Mapa conceitual da estratégia da organização.
 Fonte: Dados da pesquisa.

A justificativa adotada para a adoção da ferramenta estava nos benefícios projetados para a organização tais como a comunicação das estratégias organizacionais a todos os empregados da organização, atribuição de consistência a estas estratégias, garantia de relações de causa e efeito e a possibilidade de acompanhar o processo de implementação das estratégias, conforme preconizam Kaplan e Norton (1997). A ideia era transformar a organização em uma empresa voltada para a estratégia e, pra isso, desenvolveu-se um esquema para nortear as ações no nível estratégico da organização: (1) Referencial Estratégico; (2) Análise Ambiental; (3) Mapas Estratégicos; (4) Itens de Acompanhamento; (5) Priorização e Alinhamento; (6) Revisão do Referencial Estratégico; (7) Orçamento; e, (8) Planos de Ação.

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

O ano de 2003 mostrou-se bastante produtivo em termos de criação e definição de documentos e estratégias para a organização, sobretudo pelo alinhamento do posicionamento estratégico da organização para os próximos anos. Estes resultados decorreram do envolvimento de cerca de 400 empregados. Sinteticamente, foram gerados os seguintes produtos: Modelo de gestão e planejamento empresarial integrado; análise ambiental contendo 15 relatórios (Informações de desempenhos existentes; Quadro atual do pensamento; Cenários macroeconômicos; Quadro político atual; Cenário institucional e regulatório do setor elétrico; Cenário institucional e regulatório do setor de telecomunicações; Cenários empresariais de Geração, Transmissão, Distribuição, Comercialização e Telecomunicações; Cenário de mercado de energia elétrica; Cenários de oferta; Cenários de balanço energético – Balanços – simulações; Análise ambiental de marketing; Macrotendências – socioculturais; Cenário econômico-financeiro; Parcerias; e Referencial

estratégico atual); referencial estratégico; objetivos gerais; planos funcionais e setoriais, totalizando 18 planos, sendo quatro Planos Setoriais (Geração, Transmissão, Distribuição e Telecomunicações) e 14 Planos Funcionais (Econômico-Financeiro, Marketing, Política Ambiental, Suprimento, Ativos em Sociedade, Tecnologia da Informação, Responsabilidade Social, Segurança Empresarial, Recursos Humanos, Logística, Comercialização de Energia, Jurídico, Ouvidoria e Auditoria); priorização dos objetivos gerais; priorização dos objetivos gerais pelas diretorias; e, alinhamento do posicionamento estratégico (estratégias gerais). Adiante, o processo de planejamento foi conduzido para fins de desdobramento do nível tático para o nível operacional e para obtenção das metas e planos de ação para o período 2004-2005, compatibilizados com os recursos orçamentários da organização.

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

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

No ano de 2011 foram realizadas alterações no corpo gerencial da organização. Dentre as alterações trazidas pela nova diretoria estava a criação da Coordenação de Assuntos Regulatórios Corporativos e Planejamento Empresarial Integrado (CRP) e da Coordenadoria de Planejamento Empresarial Integrado e Gestão do Desempenho Empresarial (CPLI), subordinada à CRP, com o intuito de desenvolver a gestão estratégica da organização internamente. Desde então o Referencial Estratégico tem sido desenvolvido por profissionais da própria organização, sem que haja algum tipo de consultoria externa. Alguns empregados

de cada diretoria atuam como representantes junto à equipe técnica (CPLI) para o desenvolvimento e continuidade. Quando da elaboração do Planejamento Estratégico, em 2011, a maioria dos empregados que participaram deste processo possuía formação em engenharia, havendo também a participação de administradores, contadores, advogados e economistas.

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

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

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

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

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

(...)

Note-se que a decisão por implantar a ferramenta partir da própria organização a partir da identificação como ‘oportunidade de melhoria’ pelo programa de qualidade total adotado pela organização. O fato de a equipe conhecer outras empresas (inclusive do mesmo setor) não foi primordial para a decisão em implantar a ferramenta, mas certamente contribuiu em razão do grupo ter participado de um grupo de melhores práticas, promovido pela consultoria contratada para prestar auxílio neste processo, conforme pode se verificar na resposta a seguir:

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

R.: Desconheço. Conheço a imposição de atestar os controles internos para atender requisitos legais da lei americana Sarbanes-Oxley (Sox). A identificação de riscos para melhorar os controles internos é uma prática que atende exigências dessa lei. Os riscos são identificados também a partir dos objetivos do planejamento. Pode-se entender então que o BSC contribui nesse processo.

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

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

R.: Sim.

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

R.: Sim.

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

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

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

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

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

É preciso ressaltar que o Entrevistado 4 ocupa posição de gerência dentro da organização enquanto que o Entrevistado 6 não, está lotado na ‘base’ da pirâmide organizacional. Desta situação é possível depreender que nem sempre a percepção gerencial está em consonância com a opinião dos empregados subordinados, de maneira direta ou não. Portanto, diante dos inúmeros indicadores cadastrados no sistema de gerenciamento e da afirmação do Entrevistado 5 é possível afirmar que a ferramenta não encontra-se institucionalizada na organização, tendo a sua implantação resultado de pressões técnicas e institucionais exercidas pelo ambiente.

4.5 INDICADORES DO BSC

Os quadros 2, 3, 4 e 5 apresentam, respectivamente, os indicadores das perspectivas financeira, do cliente e mercado, dos processos internos e do aprendizado e crescimento. As referências dos referidos quadros foram suprimidas em razão da não identificação da organização em análise. Estas informações foram retiradas do Planejamento Estratégico 2011-2020 disponibilizado na intranet da organização, para consulta de todos os empregados. As metas previstas em cada um dos Quadros são as diretrizes para que cada uma das áreas trabalhe com foco na estratégia estabelecida.

Quadro 2: Indicadores da Perspectiva Financeira

Descrição do indicador	Unidade	Realizado	Metas									
		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Objetivo Estratégico: Maximizar o valor para o acionista de forma sustentável												
Rentabilidade do Patrimônio Líquido	%	9,59	12,44									
Endividamento	%	3,51	<40									
Margem EBITDA	%	18,92	26									
Relação EV/EBITDA	%	77	80									
Carteira de Sustentabilidade do DJSI (Dow Jones)	Pontos	54	58	60	65	70	70	73	74	75	77	80

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 3: Indicadores da Perspectiva Cliente e Mercado

Descrição do Indicador	Unidade	Realizado	Metas									
		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Objetivo Estratégico: Garantir a satisfação dos clientes												
Índice da Satisfação da Qualidade Percebida (ISQP)	%	90,2	90	90	90	90	90	90	90	90	90	90
Objetivo Estratégico: Expandir os negócios em que atua de forma rentável e sustentável												
Capacidade instalada de Geração Total	MW	5158	5688	6088	6508	7028	7428	8118	8838	9558	10308	11058
Receita Anual Permitida - RAP (incremento)	R\$ milhões	30,92	48,9	22,5	25	25	25	25	25	25	25	25
Cidades com a cobertura da X* Telecom	%	60	77	100								
Aumentar a base de ativos da Distribuição (base 2010)	Nº de clientes	3.759.399	**	4.159.399	4.559.399	4.959.399	5.359.399	5.759.399	6.159.399	6.559.399	6.959.399	7.359.399
Objetivo Estratégico: Melhorar o desempenho em sustentabilidade												
Desempenho em sustentabilidade	%	66	66	70	73	77	81	85	89	92	96	1000

Fonte: Dados da pesquisa.

* Nome da organização suprimido para fins de sigilo

** Dado não informado

Quadro 4: Indicadores da Perspectiva Processos Internos

Descrição do Indicador	Unidade	Realizado	Metas									
		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Objetivo Estratégico: Aumentar a eficiência operacional												
Disponibilidade do parque gerador	%	94,17	93,30	93,00	93,00	93,00	93,00	93,00	93,00	93,00	93,00	93,00
Desconto da Parcela Variável (PV)	%	0,19	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50
Índice de falhas solucionadas (IFS)	%		95,00	95,00	95,00	95,00	95,00	95,00	95,00	95,00	95,00	95,00
PMSO/ROL	%	21,87	20,00									
Inadimplência	%	1,11	1,17									
Inadimplência do setor público	%	8,10	9,80									
DIC FIC DMIC (Penalizações)	R\$ milhões	10,09	10,38	9,34	8,30	7,26	6,21	5,17	4,13	3,09	2,05	1,01
Objetivo Estratégico: Ser excelente em gestão de OPEX e CAPEX												
OPEX	OAC	%	87,00	90,00								
	OAP	%	100,00	100,00								
CAPEX (OAD)	%	74,00	85,00									
Objetivo Estratégico: Garantir o equilíbrio financeiro da Tarifa e da RAP												
Retorno sobre o investimento remunerável da Tarifa	%	-41,91	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Retorno sobre o investimento remunerável da RAP	%		100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Objetivo Estratégico: Promover a gestão integrada das áreas da empresa (Este objetivo está sendo desenvolvido pela Diretoria de Gestão Corporativa)												

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 5: Indicadores da Perspectiva Aprendizado e Crescimento

Descrição do Indicador	Unidade	Realizado	Metas									
		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Objetivo Estratégico: Prover soluções inovadoras e eficazes em tecnologia (Este objetivo está sendo desenvolvido pela Diretoria de Gestão Corporativa)												
Objetivo Estratégico: Promover excelência em segurança do trabalho												
Empregados acidentados	Taxa de frequência	7,42	7,05	6,70	6,70	6,70	6,70	6,70	6,70	6,70	6,70	6,70
Objetivo Estratégico: Preservar o conhecimento da companhia (Este objetivo está sendo desenvolvido pela Diretoria de Gestão Corporativa)												
Objetivo Estratégico: Ter pessoas capacitadas, motivadas, comprometidas e felizes												
Pesquisa de Opinião dos Empregados	Nota	85	90	90	90	90	90	90	90	90	90	90
Objetivo Estratégico: Expandir P&D+I com agregação de valor												
Controle do saldo da conta contábil de P&D - ICSCC DIS	Taxa	2,05	2,00	1,75	1,50	1,25	1,00	1,00	0,90	0,90	0,90	0,90
Controle do saldo da conta contábil de P&D - ICSCC GeT	Taxa	2,05	2,00	1,75	1,50	1,25	1,00	1,00	0,90	0,90	0,90	0,90

Fonte: Dados da pesquisa.

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

Conforme informações do Entrevistado 2, desde a implantação da ferramenta foram criados mais de 20 mil indicadores para gestão da estratégia na organização. Este número tornou-se alto em razão do sistema adotado (Sistema de Gestão Estratégica – SGE) não ter sido atualizado na medida em que indicadores foram caindo em desuso. Outro fato que contribui para isso foi a possibilidade de desdobramento dos macro-indicadores, situação que acontecia (e ainda acontece) quando um indicador é criado para um departamento que possua divisões em sua estrutura.

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

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

A seguir serão apresentadas as considerações que encerram a presente pesquisa, os achados de acordo com o objetivo geral e os objetivos específicos respondendo à questão de pesquisa proposta e as recomendações para futuros trabalhos inerentes ao assunto ora desenvolvido.

5.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da tentativa de sua privatização, da crise de abastecimento do setor elétrico que resultou no programa de racionamento de energia elétrica, da sobra de energia elétrica adquirida em razão disso, da contabilização de seus maiores lucros, até então, nos anos de 2000 e 2001 e do seu maior prejuízo em 2002, a diretoria que tomou posse em 2003 em razão da mudança do governo federal assumiu a gestão com a incumbência de unificar a empresa, reverter seu último resultado financeiro e redefinir seu foco. Tais ocorrências podem ser caracterizadas como pressões técnicas do ambiente que fizeram com que a organização repensasse sua estrutura e seus mecanismos de gestão a fim de garantir controle sobre os gastos e maximizar seus resultados.

A recém-criada área de Coordenação de Planejamento Empresarial utilizou-se então do *balanced scorecard* para ajudar na priorização das ações provenientes do planejamento para o período de 2004 a 2007, em conjunto com o Gerenciamento pelas Diretrizes utilizado desde 1992. O motivo pela adoção desta ferramenta se deu em virtude de ter sido identificado como uma oportunidade de melhoria a questão das ferramentas gerenciais utilizadas, quando o GPD não mais era suficiente em fornecer subsídios informacionais para o processo de tomada de decisão.

Esta situação demonstra a influência do ambiente sobre as decisões da organização, notadamente dos ambientes técnico e institucional. Sendo o ambiente técnico pautado pela lógica da eficiência sobre as estruturas organizacionais, a necessidade de reversão dos resultados auferidos assim como a alteração na forma de gestão foi essencial para que a alta administração adotasse, como parte de sua estratégia, a ferramenta BSC para gerir a organização. Paralelamente, o ambiente institucional, caracterizado pela atribuição de legitimidade por meio do enquadramento das ações organizacionais a normas e exigências,

também influenciou no processo decisório, uma vez que era esperado pelo governo ações por parte da diretoria para reverter a situação pela qual a empresa estava passando.

Pressões ambientais do tipo institucionais podem ser verificadas quando a organização decidiu por abrir seu capital nas Bolsas de Valores (o que pode ser entendido também como forma de captação de recursos para subsidiar investimentos). A organização divulga algumas informações que visam atribuir-lhe legitimidade em meio à sociedade, tais como: primeira do setor elétrico a ser listada na Bolsa de Valores de Nova Iorque, alcançou o Nível 1 em Governança Corporativa conforme o Regulamento da BM&FBovespa, pioneira do setor elétrico na elaboração de estudos e relatórios de impacto ambiental na construção de usinas hidrelétricas, adoção das diretrizes do GRI na elaboração dos Relatórios de Administração, o que gera confiança pelo mercado, criação de universidade própria com o propósito de construir um contexto educacional ao desenvolvimento continuado dos empregados, criação da Diretoria de Meio Ambiente e Cidadania Empresarial, para a qual a organização divulga como sendo a primeira do setor elétrico a conferir status de primeiro escalão ao tema, adoção do modelo de gestão empresarial voltado para a sustentabilidade dentre várias outras situações que demonstram a preocupação da organização com sua legitimidade, incorrendo em respostas às pressões ambientais institucionais exercidas pelo ambiente em face da organização.

Quando a organização optou pela adoção da ferramenta, o BSC parecia estar passando pela fase de ‘modismo gerencial’ no Brasil, ou seja, era a ferramenta popular entre as organizações, mesmo depois de passado algum tempo de sua criação. Grandes empresas do setor petrolífero, metalúrgico, financeiro, de telecomunicações dentre outros adotaram a ferramenta nesta mesma época. Uma vez que as estruturas organizacionais formais se desenvolvem diante de um contexto altamente institucionalizado fazendo com que reflitam os mitos de seus ambientes em detrimento às exigências técnicas de eficiência, a organização em estudo passou também a adotar o BSC, o qual inicialmente pode ser considerado como um mito visto que não foram encontradas evidências de que a ferramenta teria sido testada racionalmente para verificar se haveria ou não ganho financeiro com sua implementação. Esta decisão visou atribuir maior legitimidade à organização em meio ao mercado, motivo pelo qual esta situação foi mencionada em seu Relatório de Administração.

O que levou a incorrer neste entendimento foi a publicação do livro *Gestão da Estratégia – Experiências e Lições de Empresas Brasileiras* pelos autores André Ribeiro Coutinho e David Kallás, organizadores, no ano de 2005. Coutinho era diretor-executivo na empresa Symnetics, sendo responsável por projetos de co-criação de estratégias e novos modelos de negócio das empresas dentre outras atribuições. Kallás também trabalhou na Symnetics, tendo atuado como responsável pela coordenação do Grupo de Melhores Práticas em Gestão da Estratégia desde seu início até meados de 2005. Esta empresa – Symnetics – prestou serviços à organização em estudo, fornecendo serviços de consultoria e treinamento aos empregados. A busca pela legitimidade explica o motivo de se encontrar práticas organizacionais semelhantes ao longo de períodos históricos, os chamados ‘modismos gerenciais’.

Considerando a contratação da empresa para auxiliar no processo de planejamento e elaboração da ferramenta, é possível perceber a existência do isomorfismo normativo. DiMaggio e Powell (1983) afirmam que o isomorfismo é o fenômeno de estruturação das organizações a partir das pressões exercidas pelo ambiente de maneira que as tornem similares entre si. Especificamente, o isomorfismo normativo foi observado quando os empregados da organização em análise foram submetidos a treinamentos específicos bem como auxiliados por consultores externos no processo de planejamento e desenvolvimento da ferramenta. O fato de ter sido contratada uma empresa externa recai na situação que Ogawa (1994) observou: estas pessoas – os treinadores – acabam modelando as organizações de maneira que estas pareçam uniformes, ou seja, repassam métodos e procedimentos análogos utilizados em outras organizações para conduzir o processo de elaboração e implantação da ferramenta. Sendo assim, existe a consolidação de uma base cognitiva comum entre os envolvidos no processo em razão da interferência dos consultores contratados.

Diante da informação de que o sistema que gerencia os indicadores possui mais de 20 mil destes, é possível que a organização ainda esteja no processo de adoção da ferramenta, uma vez que estes indicadores não estão consolidados na estrutura organizacional. Portanto, é possível afirmar que o BSC está internalizado na organização de modo que o seu uso não configura em um processo de institucionalização.

A constatação de que a ferramenta passava por um momento de ‘febre’ em meio às organizações pode, também, estar atrelada a algum ato impositivo por membro(s) da alta administração ou, ainda, ter sido determinada coativamente por seu acionista majoritário – o

Estado, o que demonstraria uma pressão coercitiva em relação ao ambiente institucional no qual a organização está inserida.

O processo de desenvolvimento e implantação do BSC foi coordenado pelo Comitê de Planejamento Empresarial e auxiliado por outros comitês (de planejamento funcional e de planejamento setorial, formados por empregados de outras áreas). A partir do momento que a ferramenta e seus desdobramentos começaram a ser trabalhados pelos comitês, deu-se aí o início ao processo de internalização da ferramenta em razão de sua implementação nas áreas e aceitação pelos empregados. Conforme informado anteriormente, não há elementos suficientes para afirmar que a ferramenta tenha sido institucionalizada na organização em estudo.

Para a gestão dos indicadores, a organização adotou um sistema denominado de Sistema de Gestão Estratégica – SGE, no qual estão cadastrados mais de 20 mil indicadores que foram utilizados desde sua implantação. Destes indicadores, muitos deles são oriundos de desdobramentos realizados pelas áreas, por exemplo: existe um indicador que é aplicável a um departamento, composto por cinco divisões. Para atingir este indicador foi preciso desdobrá-lo em cinco outros, para que cada uma das divisões tenha suas métricas para que o indicador macro seja atingido. Ainda sobre a quantidade de indicadores, segundo informações repassadas pela área, muitos destes caíram em desuso e não foram retirados do banco de dados, o que eleva substancialmente este quantitativo. Portanto, atualmente, não é possível precisar o número de indicadores que a organização utiliza, mas é fato que todas as superintendências e departamentos utilizam seus indicadores, desdobrados de acordo com a estratégia adotada pela organização.

Diante dos resultados levantados por esta pesquisa, é possível perceber a forte influência de pressões ambientais tanto técnicas quanto institucionais, de modo que a organização se vê compelida a adotar em sua estrutura formas de gerenciamento e até mesmo membros da direção mediante pressões políticas exercidas. Fato que justifica esta situação está na questão do Governo figurar como acionista majoritário e, por isso, os cargos de alta direção serem ocupados por meio de indicações políticas. De modo conclusivo, as pressões institucionais influenciaram fortemente a organização em estudo, sobretudo quanto ao processo de adoção da ferramenta *Balanced Scorecard* em sua estrutura organizacional.

5.2 RESPOSTA À QUESTÃO DE PESQUISA

O desmembramento do objetivo geral em objetivos específicos auxilia o pesquisador a atingir o objetivo a que se propõe. Dessa forma, a seguir cada um dos objetivos específicos é comentado de acordo com os achados pela pesquisa:

- Levantar os procedimentos de adoção do *Balanced Scorecard* em uma organização do setor elétrico do sul do Brasil

A pesquisa bibliográfica e documental possibilitou levantar o histórico da organização bem como traçar sua trajetória em meio ao contexto no qual estava inserida. Dentro desse contexto foi possível verificar ainda as pressões ambientais exercidas tanto técnicas quanto institucionais, as quais compeliram a organização a adaptar sua estrutura em resposta a tais pressões.

- Identificar se o *Balanced Scorecard* foi internalizado na gestão da organização e de que maneira ocorreu o processo

Diante do conturbado cenário pelo qual a organização estava passando (tentativa de privatização, maior prejuízo até então auferido etc.) e da alteração no corpo gerencial em razão da mudança de governo, a organização adotou a ferramenta a fim de auxiliar no processo de gerenciamento e desdobramento da estratégia, visto que um dos objetivos assumidos pela nova gestão era o de reverter o resultado negativo. Pela pesquisa documental e pela condução de entrevistas junto a empregados da organização observou-se a internalização da ferramenta juntamente em conhecer como ocorreu o processo de desenvolvimento e de implantação da ferramenta *Balanced Scorecard* a fim de aprimorar a gestão organizacional. A adoção se deu em virtude de ter sido verificada uma oportunidade de melhoria através do sistema de qualidade total que estava implantado na organização. A construção de mapas estratégicos e a definição das estratégias da organização contou com a participação de empregados de diversos departamentos da organização, os quais foram responsáveis pelo desenvolvimento da ferramenta bem como disseminação aos seus colegas das diretrizes que estavam sendo desenvolvidas.

- Analisar a influência de pressões técnicas e institucionais no processo de adoção do *Balanced Scorecard*

A implantação e a disseminação da ferramenta pela organização contou com a participação de comitês setoriais, responsáveis por contribuir com o processo de desenvolvimento da ferramenta e com a implantação em cada um dos departamentos da organização. Para a gestão dos indicadores foi adotado um sistema denominado de Sistema de Gestão Estratégica – SGE no qual foram cadastrados todos estes para possibilitar a sua administração. Consta que, quando um indicador caía em desuso, este não era excluído da base de dados e, assim, não há como estimar quantos indicadores estão ativos na organização. Isso demonstra certa vulnerabilidade em razão da impossibilidade de precisar quais deles estão em utilização pelas áreas. O acompanhamento é realizado por meio da alimentação de *cockpits*, elaborados para informar aos empregados o que já fora atingido e o que ainda falta para cumprir a meta estipulada.

Respondendo à questão de pesquisa proposta para este estudo (De que forma as pressões institucionais influenciaram o processo de adoção do BSC na organização em estudo?), os achados demonstraram claramente a influência dos ambientes técnico e institucional na decisão pela implantação da ferramenta para auxiliar no desdobramento da estratégia para as áreas da organização. A criação de uma coordenadoria específica para gerenciar este processo demonstra a preocupação da administração com a sua competitividade em meio ao mercado e seu posicionamento diante dos consumidores, dado o prejuízo auferido no ano anterior. A partir disso, a equipe alocada nesta área foi treinada e capacitada para gerenciar o processo, contando com o auxílio de uma consultoria externa para a definição dos objetivos, desmembramentos dos indicadores e elaboração dos mapas estratégicos, dentre outras atividades que foram necessárias.

O desenvolvimento da ferramenta contou com a participação de áreas-chave que, a partir dessas, seriam desdobradas para todas as áreas subordinadas e/ou relacionadas. Portanto, a influência do ambiente técnico exercida por meio da reforma regulatória, privatização, estiagem e racionamento, alteração do modelo institucional do setor elétrico e das exigências legais quanto ao cumprimento da Lei Sarbanes-Oxley, por exemplo, bem como a influência do ambiente institucional quanto à obtenção de legitimidade em meio ao mercado e à

sociedade influenciaram de maneira direta a decisão da organização em adotar em sua estrutura a ferramenta *Balanced Scorecard* a fim de auxiliar na gestão organizacional.

Pela condução desta pesquisa, o que se percebeu é que a sobrevivência de uma organização dependerá de sua capacidade de manter um ajuste permanente entre as pressões por legitimidade (impostas pelo ambiente institucional através de normas e costumes socialmente aceitos) e pressões técnicas exercidas por meio da exigência de resultado positivo, oriunda do ambiente técnico de eficiência e eficácia. A falta deste ajuste entre as pressões poderá ensejar em uma conflituosa relação entre a eficiência e a legitimidade organizacional.

5.3 SUGESTÕES PARA FUTUROS TRABALHOS

Como sugestão para futuros trabalhos pode-se citar a possibilidade de analisar a mesma ferramenta gerencial aqui adotada – BSC – em outras organizações para verificar como ocorreram as pressões ambientais técnicas e institucionais, suas motivações e o processo com que foi desenvolvida e implantada e, posteriormente, comparar os seus achados. Também pode-se analisar a influência de tais pressões diante da adoção de outras ferramentas, utilizadas com o objetivo de auxiliar no processo de acompanhamento e tomada de decisão pelos gestores bem como permitir a administração e desmembramento da estratégia para todos os departamentos organizacionais.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAMSON, E. Management Fashion. **Academy of Management Review**, v. 21, n. 1, p. 254-285, 1996.
- AGUIAR, A. B.; PACE, E. S. U.; FREZATTI, F. Análise do interrelacionamento das dimensões da estrutura de sistemas de controle gerencial: um estudo piloto. **RAC-Eletrônica**, Curitiba, v. 3, n. 1, p. 1-21, Jan./Abr. 2009.
- ALMEIDA, S.; MARÇAL, R. F. M.; KOVALESKI, J. L. Metodologias para a avaliação de desempenho organizacional. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 24., 2004, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: ENEGEP, 2004.
- ANDREWS, K. R. **The concept of corporate strategy**. Homewood: Dow Jones –Irwin, 1971.
- ANSARI, S.; EUSKE K. J. Rational, rationalizing and reifying uses of accounting data in organizations. **Accounting, Organizations and Society**, n. 12, p. 549-570, 1987.
- ANSOFF, H. I.; MCDONNELL, E. J. **Implantando a administração estratégica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- ANTHONY, R. N.; DEARDEN, J.; BEDFORD, N. M. **Management control systems**. Homewood: Irwin, 1984.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- ATTADIA, L. C. L.; CANEVAROLO, M. E.; MARTINS, R. A. M. Balanced scorecard: uma análise crítica. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 23., 2003, Ouro Preto. **Anais...** Ouro Preto: ENEGEP, 2003.
- BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. **Accounting Organizations and Society**, v. 28, n. 7-8, p. 657-698, 2003.
- BANKER, R. D; POTTER, G; SRINIVASAN, D. An empirical investigation of an incentive plan that includes nonfinancial performance measures. **The Accounting Review**, Florida, v. 75, n. 1, p. 65-92, jan, 2000.
- BARBOSA NETO, J. E.; COLAUTO, R. D. Teoria Institucional: Estudo bibliométrico em anais de congressos e periódicos científicos. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 10, n. 18, p. 63-74, 2º sem.2010.
- BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Presses Universitaires de France, 1977. Lisboa: Edições 70, 2006.

BEUREN, I. M.; MACOHON, E. R. Institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial em indústrias de móveis. In: III Congresso IAAER-ANPCONT. 2009. São Paulo. **Anais...** São Paulo/SP, Anpcont, 2009.

BONI, V.; QUARESMA, S. J. Aprendendo a entrevistar: como fazer entrevistas em ciências sociais. **Revista Eletrônica dos Pós-Graduandos em Sociologia Política da UFSC**, v. 2, n.1 (3), jan.-jul./2005, p. 68-80.

BOSQUETTI, M. A.; FERNANDES, B. H. R.; DÓRIA, R. J. Ambiente e empresas do setor elétrico brasileiro. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 28., 2004, Curitiba. **Anais...** Curitiba: EnANPAD, 2004.

BOXENBAUM, E.; JONSSON, S. Isomorphism, diffusion and decoupling. In: GREENWOOD, R.; OLIVER, C.; SAHLIN, K.; SUDDABY, R. **Handbook of Organizational Institutionalism**. London: SAGE, 2008

BRANCO, M. C. Uma Abordagem Institucionalista da Contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo, v. 17, n. 42, p. 104-112, set./dez. 2006.

BRASIL. **Decreto nº 774** de 18 de março de 1993. Regulamenta a Lei nº 8.631, de 4 de março de 1993, que dispõe sobre a fixação dos níveis das tarifas para o serviço público de energia elétrica, extingue o regime de remuneração garantida e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília DF, 18 mar. 1993. Disponível em: <<http://www.aneel.gov.br/cedoc/dec1993774.pdf>>. Acesso em: 02/02/2013.

BRASIL. **Decreto nº 3.371** de 24 de fevereiro de 2000. Institui, no âmbito do Ministério de Minas e Energia, o Programa Prioritário de Termelétricidade, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília DF, 24 fev. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3371.htm>. Acesso em: 02/04/2013.

BRASIL. **Decreto nº 5.163** de 30 de julho de 2004. Regulamenta a comercialização de energia elétrica, o processo de outorga de concessões e de autorizações de geração de energia elétrica, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília DF, 30 jul. 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/decreto/d5163.htm>. Acesso em: 02/04/2013.

BRASIL. **Lei nº 8.631** de 4 de março de 1993. Dispõe sobre a fixação dos níveis das tarifas para o serviço público de energia elétrica, extingue o regime de remuneração garantida e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília DF, 4 mar. 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8631.htm>. Acesso em: 30/03/2013.

BRASIL. **Lei nº 9.427** de 26 de dezembro de 1996. Institui a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, disciplina o regime das concessões de serviços públicos de energia elétrica e dá outras providência. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília DF, 26 dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19427cons.htm>. Acesso em: 26/02/2013.

BRASIL. **Lei nº 9.648** de 27 de maio de 1998. Altera dispositivos das Leis nº 3.890-A, de 25 de abril de 1961, nº 8.666, de 21 de junho de 1993, nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, nº 9.074, de 7 de julho de 1995, nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996, e autoriza o Poder

Executivo a promover a reestruturação da Centrais Elétricas Brasileiras - ELETROBRÁS e de suas subsidiárias e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília DF, 27 maio 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19648cons.htm>. Acesso em: 26/02/2013.

BRASIL. **Lei nº 10.848** de 15 de março de 2004. Dispõe sobre a comercialização de energia elétrica, altera as Leis nºs 5.655, de 20 de maio de 1971, 8.631, de 4 de março de 1993, 9.074, de 7 de julho de 1995, 9.427, de 26 de dezembro de 1996, 9.478, de 6 de agosto de 1997, 9.648, de 27 de maio de 1998, 9.991, de 24 de julho de 2000, 10.438, de 26 de abril de 2002, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília DF, 15 março 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.848.htm>. Acesso em: 27/02/2013.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, n. 11, p. 3-25, 2000.

CALDAS, M. P.; WOOD JUNIOR, T. Modas e modismos em gestão: pesquisa exploratória sobre adoção e implementação de ERP. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 23., 1999, Foz do Iguaçu. **Anais...** Foz do Iguaçu: ENANPAD, 1999.

CARDOSO, R. L.; PEREIRA, C. A.; GUERREIRO, R. Perfil das pesquisas em contabilidade de custos apresentadas no EnANPAD no período de 1998 a 2003. **Revista Administração Contemporânea**, v. 11, n. 3, Curitiba, jul./set. 2007.

CARVALHO, C. A.; VIEIRA, M. M. F.; GOULART, S. A trajetória conservadora da teoria institucional. **Revista de Administração Pública**, v. 39, n. 4, p. 849-874, jul./ago. 2005.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Makron Books, 2002.

COAD, A. F. Some survey evidence on the learning and performance orientations of management accountants. **Management Accounting Research**, n. 10, p. 109-135, 1999.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. São Paulo: Bookman, 2003.

COUTINHO, A. R.; KALLÁS, D. Estratégia em ação: uma ideia que deu certo. In: COUTINHO, A. R.; KALLÁS, D. (Org.). **Gestão da estratégia: experiências e lições de empresas brasileiras**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W. The use of budgetary symbols in the political arena: an historically informed field study. **Accounting, Organizations and Society**, n. 13, p. 1-24, 1988.

COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W.; SAMUEL, S. Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. **Journal of Management Accounting Research**, n. 8, p. 1-35, 1996.

DÁVILA, A.; FOSTER, G. Management control systems in early-stage startup companies. **Accounting Review**, v. 82, n. 4, p. 907-937, 2007.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The Iron Cage Revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**. v. 48, p. 147-160, abr./1983.

DIMAGGIO, P. J., POWELL, W. W. Introduction. In: POWELL, W. W., DIMAGGIO, P. (Eds.). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: University of Chicago Press, 1991.

DORIA, R. J.; CAMARGO FILHO, E. M.; BOSQUETTI, M. A. **Estudo de caso: a liderança participativa na construção do mapa estratégico da COPEL** In: COUTINHO, A. R.; KALLÁS, D. **Gestão da Estratégia: Experiências e Lições de Empresas Brasileiras**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

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

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

FILARDI, F.; ANGELONI, M. T.; COZATTI, F. A. Avaliação da influência dos modismos gerenciais na adoção de ferramentas de gestão nas redes de supermercados de Santa Catarina. **REGE**, São Paulo, v. 18, n. 2, p. 131-143, abr./jun. 2011.

FONSECA, V. S. A abordagem institucional nos estudos organizacionais: bases conceituais e desenvolvimentos contemporâneos. In: VIEIRA, M. M. F.; CARVALHO, C. A. (Org.). **Organizações, instituições e poder no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2003.

FONSECA JUNIOR, W. C. Análise de conteúdo. In: DUARTE, J.; BARROS, A. **Métodos e técnicas de pesquisa em comunicação**. São Paulo: Atlas, 2008.

FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B.; REZENDE, A. J. Respostas estratégicas às pressões institucionais e sucesso no atingir metas no orçamento: um estudo em uma empresa multinacional. **Revista Organizações e Sociedades**, Salvador, v. 14, n. 43, p. 141-158, out./dez. 2007.

FREZATTI, F.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. Desenvolvimento da pesquisa em contabilidade gerencial: as restrições da abordagem monoparadigmática de Zimmerman. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo: v. 20, n. 49, p. 6-24, jan./abr. 2009.

GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GILIO, L. Aproximação entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira com a convergência contábil brasileira às normas IFRS. 2011. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

GIMENEZ, F. A. P.; HAYASHI JÚNIOR, P.; GRAVE, P. S. Isomorfismo mimético em estratégia: uma ferramenta para investigação. **Revista de Administração Mackenzie**, vol. 8, n. 4, p. 35-59, 2007.

GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. **Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

- GRANLUND, M.; LUKKA, K. It's a small world of management accounting practices. **Journal of Management Accounting Research**, n. 10, p. 153-179, 1998.
- GUARIDO FILHO, E. R.; COSTA, M. C. Contabilidade e Institucionalismo Organizacional: Fundamentos e implicações para a pesquisa. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 4, n. 1, p. 20-41, jan./abr. 2012.
- GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 41, n. 4, p. 7-21, set./2006.
- GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PEREIRA, C. A. O entendimento da Contabilidade Gerencial sob a ótica da Teoria Institucional. **Revista Organizações & Sociedade**, v. 12, n. 35, p. 91-106, out/dez 2005.
- GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; FREZATTI, F. Aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. **Revista Organizações e Sociedades**, Salvador, v. 15, n. 44, p. 45-62, jan./mar., 2008.
- GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; LOPES, A. B. Uma contribuição ao entendimento da estabilidade e da mudança da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 28., 2004, Curitiba. **Anais...** Paraná: EnANPAD, 2004.
- HAMEL, G.; PRAHALAD, C. K. **Competindo pelo futuro**. Rio de Janeiro: Campus. 1995.
- HANNAN, M. T.; FREEMAN, J. The population ecology of organizations. **American Journal of Sociology**, v. 82, n. 5, p. 929-924, 1977.
- HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 1997.
- HEINRICH C. J. Como avaliar o desempenho e a efetividade do setor público. In. PETERS, G.; PIERRE, J. **Administração pública: Coletânea**. ENAP, Editora Unesp. 2010.
- HOFFMANN, C. A. A.; D'ARAÚJO, R. P. O novo contexto do setor elétrico brasileiro. Brasília: CNI, 1997.
- HOLANDA, L. A. **Formação e institucionalização do campo organizacional do turismo no Recife-PE**. 2003. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal de Pernambuco, Pernambuco.
- HOPWOOD, A. G.; MILLER, P. **Accounting as Social and Institutional Practice**. Cambridge: Cambridge Studies in Management, 1994.
- HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- IFAC - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Management accounting concepts: revised report**. p. 82-100, 1998.

- IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- KALLÁS, D. **Balanced Scorecard**: aplicação e impactos. Um estudo com jogos de empresas. 2003. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA), Universidade de São Paulo (USP), São Paulo.
- KAPLAN, R. S. The balanced scorecard: comments on balanced scorecard commentaries. **Journal of Accounting & Organizational Change**. v. 8, n. 4, p. 539-545, 2012.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. The balanced scorecard: measures that drive performance. **Harvard Business Review**, Boston, v. 70, n. 1, p. 71-79, jan./fev. 1992.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação**: balanced scorecard. 13. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Organização orientada para a estratégia**: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios. Rio de Janeiro: Campus, 2000a.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. Having trouble with your strategy? Then map it. **Harvard Business Review**, Boston, v. 78, n. 5, p. 167-176, set./out. 2000b.
- KERLINGER, F. N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais**: Um tratamento conceitual. São Paulo: EPU, 1980.
- KUNIYOSHI, M. S. **Institucionalização da gestão do conhecimento**: um estudo das práticas gerenciais e suas contribuições para o poder de competição das empresas do setor elétrico-eletrônico. 2008. Tese (Doutorado em Administração), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.
- LAVARDA, C. E. F.; PALANCA, M. B.; FELIU, V. R. La institucionalización del cambio en los sistemas contables de gestión em las pequeñas y medianas empresas. In: CONGRESSO IAAER-ANPCONT, 3., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Anpcont, 2009.
- LIPOVETSKY, G. **O império do efêmero**. São Paulo: Cia das Letras, 1991.
- MACHADO-DA-SILVA, C. L.; BARBOSA, S. L. Estratégia, fatores de competitividade e contexto de referência das organizações: uma análise arquetípica. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 6, n. 3, p. 7-32, 2002.
- MACHADO-DA-SILVA, C., FONSECA, V. Competitividade organizacional: uma tentativa de reconstrução analítica. **Organizações e Sociedade**, v. 4, n. 7, p. 97-114, dez. 1996.
- MACHADO-DA-SILVA, C., FONSECA, V. **Competitividade organizacional**: conciliando padrões concorrenciais e padrões institucionais. In: VIEIRA, M.; OLIVEIRA, L. (Eds.). **Administração contemporânea: perspectivas estratégicas**. São Paulo: Atlas, 1999.
- MACHADO-DA-SILVA; C. L.; FONSECA, V. S. Estruturação da Estrutura Organizacional: o Caso de uma Empresa Familiar. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, 2010, art. 1, p. 11-32.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; FONSECA, V. S.; CRUBELLATE, J. M. Estrutura, agência e interpretação: elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização. **Revista de Administração Contemporânea**, 1. ed. Especial, p. 9-39, 2005.

MACHADO-DA-SILVA, C. L., GONÇALVES, S. A. Nota técnica: a teoria institucional. In: CLEGG, S., HARDY, C. e NORD, W. (Org.) **Handbook de estudos organizacionais**. v. 1. São Paulo: Atlas, 1999.

MAJOR, M. J.; RIBEIRO, J. A teoria institucional na investigação em contabilidade. In: MAJOR, M. J.; VIEIRA, R. (Org). Contabilidade e controle de gestão: teoria, metodologia e prática. Lisboa: Escolar Editora, p. 1-19, 2008.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de Pesquisa**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 1990.

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

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MEYER, J. W., ROWAN, B. Institutionalized Organizations: formal structure as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977.

MEYER, J., SCOTT, R. **Organizational environments**: ritual and rationality. Updated Edition. London: Sage, 1992.

MEYER, J. W., SCOTT, R., DEAL, T. E. Institutional and technical sources of organizational structure: explaining the structure of educational organizations. In: MEYER, J., SCOTT, R. (Eds.). **Organizational environments**: ritual and rationality. Updated edition. London: Sage, 1992.

MEZIAS, S. J. An institutional model of organizational practice: financial reporting at the Fortune 200. **Administrative Science Quarterly**, n. 35, p. 431-457, 1990.

MIA, Lokman. **The evolution of management accounting**. WP, Griffith University, 1998. Disponível em <http://www.griffith.edu.au/ins/collections/proflects/mia98.pdf>. Acesso em 10. mar. 2013.

NASCIMENTO, A. R.; SANTOS, A.; SALOTTI, B.; MÚRCIA, F. D. Disclosure social e ambiental: análises das pesquisas científicas veiculadas em periódicos de língua inglesa. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 20, n. 1, p. 15-40, 2009.

NEELY, A.; MILLS, J.; PLATTS, K.; GREGORY, M.; RICHARDS, H. Performance measurement system design: should process based approaches be adopted? **International Journal Production Economics**, Amsterdam, v. 46-47, p. 423-431, 1996.

NORTH, D. C. **Institutions, institutional change and economic performance**. New York: Cambridge University Press, 1990.

NUNES, M. E. **Ambiente, agência e ação estratégica**: o caso COPEL. 2006. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba.

- OGAWA, R. T. The institutional sources of educational reform: the case of school-based management. **American Educational Research Journal**. v.31, n.3, p.519-548, 1994.
- OLIVEIRA, W. R.; MARTINS, S.; OLIVEIRA, A. C. P.; PINTO, T. R. G. S. Análise do processo de institucionalização do balanced scorecard no Instituto Nacional do Seguro Social. In: CONGRESSO UFV DE ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE, 5., 2012, Viçosa. **Anais...** Viçosa: UFV, 2012.
- OLVE, N. G.; ROY, J.; WETTER, M. **Condutores da Performance: Um guia prático para o uso do “Balanced Scorecard”**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.
- OYADOMARI, J. C.; CARDOSO, R. L.; MENDONÇA NETO, O. R.; LIMA, M. P. Fatores que influenciam a adoção de instrumentos de controle gerencial nas organizações brasileiras: Um estudo exploratório sob a ótica da teoria neo-institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP**, v. 2, n. 2, p. 55-70, jan./abr. 2008.
- OTLEY, D. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. **Management Accounting Review**, v. 5, p. 289-299, 1994.
- PEREIRA, C. A.; GUERREIRO, R. Avaliação do Processo de Mudança da Contabilidade Gerencial sob o enfoque da Teoria Institucional: O caso do Banco do Brasil. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 29., 2005, Brasília. **Anais...** Brasília: Enanpad, 2005.
- PETTIGREW, A. M. Context and action in the transformation of the firm. **Journal of Management Studies**. v. 24, n. 6, p. 649-670, nov./1987.
- PICOLI, F. R.; ABIB, G.; FONSECA, M. W. Balanced scorecard: um estudo bibliométrico acerca da produção acadêmica da década de 2001-2011 no Brasil. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 4, n. 3, p. 128-142, set./dez. 2012.
- REIS, L.G. **A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial: um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional**. 2008. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- REIS, L. G.; PEREIRA, C. A. A influência do discurso no processo de institucionalização de rotinas de contabilidade gerencial: um estudo de caso na Caixa Econômica Federal. In: CONGRESSO IAAER-ANPCONT, 4., 2010, Natal. **Anais...** Natal: Anpcont, 2010.
- REZENDE, A. J. **Um estudo sobre o processo de desinstitucionalização das práticas contábeis de correção monetária em empresas brasileiras**. 2009. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- REZENDE, A. J.; GUERREIRO, R. Uma análise do isomorfismo reverso das práticas contábeis de correção monetária. In: CONGRESSO IAAER-ANPCONT, 4., 2010, Natal. **Anais...** Natal: Anpcont, 2010.
- RICARDINO, A. **Contabilidade Gerencial e Societária – Origens e Desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2005.

- RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.
- ROSSETO, C. R.; ROSSETO, A. M. Teoria institucional e dependência de recursos na adaptação organizacional: uma visão complementar. **RAE Eletrônica**, v. 4, n. 1, 2005.
- RUSSO, P. T. **A institucionalização do balanced scorecard pelas organizações: o caso Sabesp**. 2011. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado.
- SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. **Metodologia de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.
- SANTANA, G. A. S. **Institucionalização de Instrumentos Gerenciais: O caso de uma organização do setor elétrico**. 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Belo Horizonte.
- SANTANA, G. A. S.; COLAUTO, R. D. Institucionalização de Instrumentos Gerenciais: o caso de uma organização do setor elétrico. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 34., 2010, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2010.
- SANTANA, G. A. S.; COLAUTO, R. D.; CARRIERI, A. P. Institucionalização de instrumentos de custeio: o caso de uma organização do setor elétrico brasileiro. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 2, p. 25-42, abr./jun., 2012.
- SAUER, I. **Um novo modelo para o setor elétrico brasileiro**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2002.
- SCOTT, W. R. Symbols and organizations: from Barnard to the institutionalists. In: WILLIAMSON, O.E. (Org.). **Organization theory: from Chester Barnard to the present and beyond**. New York: Oxford University Press, 1995.
- SCOTT, W. R. Institutional theory: contributing to a theoretical research program. In: SMITH, K. G.; HITT, M. A. (Org.). **Great minds in management: the process of theory development**. Oxford: Oxford University Press, 2005.
- SCOTT, W. R. **Institutions and organizations: ideas and interests**. 3. ed. London: Sage Publications, 2008.
- SCOTT, W. R.; MEYER, J. W. The organization of societal sectors: propositions and early evidence. In: POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. (Org.). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: University of Chicago Press, 1991.
- SCOTT, W. R., MEYER, J. W. **Institutional environments and organizations: structural complexity and individualism**. London: Sage, 1994.
- SILVA, M. B.; GRIGOLO, T. M.. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. ed. Florianópolis: EDUFSC, 2002.
- SILVA, A. B. S.; GODOI, C. K.; BANDEIRA-DE-MELLO, R. **Pesquisa Qualitativa em estudos organizacionais: paradigmas, estratégias e métodos**. São Paulo: Saraiva, 2006.

SUCHMAN, M. C. Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. **Academy of Management Review**, v. 20. n. 3, p. 571-610, 1995.

TAKAHASHI, A. R. W.; ALMEIDA, F. R.; ALMEIDA, M. I. R. Ambiente e estratégias segundo a teoria sistêmica e teoria institucional: estudo comparativo de casos em escolas públicas. In: CONGRESSO LATINO-AMERICANO DE ESTRATÉGIA – SLADE, 17., 2004, Itapema. **Anais...** Itapema: SLADE, 2004.

THIOLLENT, M. **Metodologia da Pesquisa-Ação nas Organizações**. São Paulo: Ed. Cortez, 1994.

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

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

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

VOLLMER, H. Management accounting as normal social science. **Accounting, Organizations and Society**. v. 34. p. 141-150, 2009.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZAN, A. **Mudanças na Contabilidade Gerencial de uma Organização: Estudo de Caso com Diagnóstico Institucional**. 2006. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.