

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

GISLAINE APARECIDA DA SILVA SANTANA

**INSTITUCIONALIZAÇÃO DE INSTRUMENTOS GERENCIAIS: O CASO DE UMA
ORGANIZAÇÃO DO SETOR ELÉTRICO**

BELO HORIZONTE

2010

GISLAINE APARECIDA DA SILVA SANTANA

**INSTITUCIONALIZAÇÃO DE INSTRUMENTOS GERENCIAIS: O CASO DE UMA
ORGANIZAÇÃO DO SETOR ELÉTRICO**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Controladoria

Orientador: Prof. Dr. Romualdo Douglas Colauto

Co-orientador: Prof. Dr. Alexandre de Pádua Carrieri

BELO HORIZONTE

2010

*Dedico este trabalho aos meus pais, minhas irmãs
e ao meu amor Marcelo Yuto cujo amor, apoio e compreensão
foram essenciais para meu aprimoramento
e desenvolvimento deste trabalho.*

AGRADECIMENTOS

A Deus, o companheiro mais importante que tive ao longo de toda minha caminhada, que nunca deixou de me fortalecer e proteger.

Aos meus pais Doraci Lopes Santana (*in memoriam*) e Elzi Vieira Santana, pelo apoio, carinho e dedicação em todas as fases de minha vida.

A meus avós, José Hermenegildo da Silva e Maria José Pires Vieira (*in memoriam*), que sempre me instigaram a ser uma pessoa melhor e nunca desistir de meus sonhos.

Ao meu namorado Marcelo Yuto, pelo amparo, conselhos e apoio incondicional a todas as minhas decisões e por compreender minhas ausências. A vida com você faz muito mais sentido.

À minha família, especialmente as minhas irmãs Gisele, Geisiani e Rayara Bianca, pela paciência e presença constante em minha vida.

Ao professor Romualdo Douglas Colauto, pelas discussões, apoio e paciência dispensados nos momentos de orientação para a elaboração deste trabalho.

Ao professor Alexandre de Pádua Carrieri, pelos momentos de discussão e reflexão, que me inspiraram e enriqueceram a minha formação.

A todos os professores do Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Minas Gerais, pelo empenho e pela dedicação na transmissão dos conhecimentos.

Aos meus colegas do Mestrado, de forma especial à Débora Lage, pelos agradáveis momentos vividos nesse período e pelo incentivo nas horas mais difíceis.

A Fundação de Amparo a Pesquisa do Estado de Minas Gerais (FAPEMIG) pelo apoio financeiro fornecido durante a realização do trabalho.

A todos que participaram de alguma forma e contribuíram para a elaboração deste trabalho e consequente conclusão do Mestrado.

RESUMO

A teoria institucional proporciona importantes contribuições para a prática da gestão nas organizações, pois engloba em suas vertentes os aspectos políticos, econômicos e sociais, que auxiliam no entendimento das mudanças organizacionais. Na área contábil, diversos estudos têm se dedicado a abordar a institucionalização no campo gerencial. As pesquisas apoiam-se em plataformas teóricas que buscam compreender os fatores que influenciam as mudanças organizacionais. Nesse sentido, o presente estudo visou identificar de que forma se configuram os instrumentos utilizados na prática da gestão em uma empresa brasileira do setor elétrico, de acordo com os estágios de institucionalização propostos por Tolbert e Zucker (1999). Em termos de procedimentos metodológicos, a pesquisa se desenvolveu por meio da aplicação de estudo de caso em profundidade. Para coleta de evidências foram utilizados questionários, entrevistas pessoais com os gestores da organização e análise de conteúdo dos Relatórios Anuais disponíveis de 1998 a 2008 para possibilitar a triangulação dos dados. Quanto à configuração dos instrumentos utilizados na prática de gestão, os achados da pesquisa mostram a Gestão por Processos; *Benchmarking*; *Economic Value Added* (EVA); Painel de Contribuição da Diretoria de Finanças e Relações com Investidores e Controle de Participação; Processo de inteligência competitiva e Gestão de Custos por Processo encontram-se na fase pré-institucional. Os instrumentos Gestão Estratégica de Desempenho Pessoal com Base em Competência, Planejamento Estratégico de Logística e Infraestrutura, Preço de Transferência, Custeio Baseado em Atividades (ABC) e Acordo de Nível de Serviço Interno (ANS) encontram-se no estágio de semi-institucionalização. No estágio de total institucionalização identificaram-se os instrumentos Descentralização; Gestão Baseada em Atividades (ABM), Gestão Baseada em Valor (VBM), Gestão Estratégica de Tecnologia – SAP R3, Orçamento, Planejamento Estratégico Global, *Balanced Scorecard* (BSC), Retorno sobre Investimento e Custeio Baseado em Atividade e Tempo (TDABC). Conclui-se que a adoção dos instrumentos gerenciais pelos setores da organização - base do estudo é influenciada diretamente por suas atribuições e responsabilidades de cada setor e está alinhada às diretrizes estratégicas da organização; nem todos os instrumentos gerenciais difundidos pela literatura recorrente são utilizados na prática da gestão; não houve substituição de nenhum instrumento ao longo do período analisado, apenas readequações e melhorias contínuas naqueles já utilizados; e, ainda, foram realizadas algumas mudanças nas práticas dos setores, como forma de adequar os instrumentos gerenciais as suas necessidades.

Palavras-chave: Teoria Institucional. Instrumentos Gerenciais. Prática de Gestão.

ABSTRACT

The institutional theory provides important contributions for the practice of management in organizations, since it comprises political, economic and social aspects that help the understanding of changes in organizations. In the accountancy area, several studies have been carried out on institutionalization in the management field. Such works are supported by theories that seek to understand the factors that affect the changes in organizations. In this sense, the present study aimed at identifying the behavior of the instruments used in the practice of management in a Brazilian company of the electrical sector, according to the institutionalization stages proposed by Tolbert and Zucker (1999). Concerning the methodology adopted, the research was developed through the application of a case study thoroughly examined. Questionnaires, interviews with managers of organizations and the analysis of 1998-2008 Annual Reports available were used for data collection and data triangulation. As for the instruments used in the practice of management, the findings of the research reveal that Process Management; *Benchmarking*; *Economic Value Added* (EVA); Panel of Contribution of the Board of Finances and Relations with Investors and Participation Control; Competitive intelligence Process and Process Cost Management are in the pre-institutional stage. The instruments of Strategic Personal Performance Management based on Competence, Strategic Planning of Logistics and Infrastructure, Transference Cost, Activity-Based Cost (ABC) and Internal Service Level Agreement (ANS) are in the semi-institutionalization stage. The instruments Decentralization, Management Based on Activities (ABM), Value Based Management (VBM), Strategic Management of Technology – SAP R3, Budget, Global Strategic Planning, *Balanced ScoreCard* (BSC), Return over Investment and Time-Driven Activity Based-Costing (TDABC) were identified in the stage of total institutionalization. It can be concluded that the adoption of management instruments by the sectors of the organization that is the basis of the study is directly affected by their attributions and responsibilities, in compliance with the strategic guidelines of the organization; not all the management instruments found in literature are used in the practice of management; there was no replacement of any management instrument over the period analyzed, only continuous readaptations and improvement in the instruments already used; still, some changes were carried out in the practices of the sectors to adequate the management instruments to the needs of each sector.

Keywords: Institutional Theory. Management Instruments. Practice of Management

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| LISTA DE SIGLAS | 9 |
| LISTA DE ILUSTRAÇÕES | 10 |
| 1 INTRODUÇÃO | 11 |
| 1.1 TEMA E PROBLEMA | 11 |
| 1.2 OBJETIVOS | 13 |
| <i>1.1.1 Objetivo Geral</i> | 13 |
| <i>1.2.2 Objetivos específicos</i> | 13 |
| 1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO | 14 |
| 1.4 ORGANIZAÇÃO DO CONTEÚDO | 15 |
| 2 PLATAFORMA TEÓRICA | 16 |
| 2.1 A TEORIA INSTITUCIONAL | 16 |
| <i>2.1.1 Vertentes da Teoria Institucional</i> | 19 |
| <i>2.1.2 O Processo de Institucionalização</i> | 26 |
| <i>2.1.3 Fases do Processo de Institucionalização</i> | 28 |
| <i>2.1.4 Isomorfismo como mecanismo institucionalizador</i> | 34 |
| 2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL E INSTRUMENTOS DE GESTÃO | 39 |
| <i>2.2.1 Caracterização da contabilidade gerencial</i> | 39 |
| <i>2.2.2 Configuração do processo de gestão</i> | 40 |
| <i>2.2.3 Classificação dos instrumentos gerenciais segundo a configuração do processo de gestão</i> | 44 |
| 2.4 CONTABILIDADE GERENCIAL E TEORIA INSTITUCIONAL | 56 |
| 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS | 61 |
| 3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA | 61 |
| 3.2 ESTRATÉGIAS DA PESQUISA | 63 |
| 3.3 TÉCNICA DE COLETA DE DADOS E EVIDÊNCIAS | 64 |
| <i>3.3.1 Protocolo de pesquisa para o Estudo de Caso</i> | 68 |
| <i>3.3.2 Categorias da pesquisa</i> | 71 |
| 3.4 PROCEDIMENTO DE ANÁLISE DOS DADOS | 76 |
| 3.5 LIMITAÇÕES DO ESTUDO | 80 |
| 4 DESCRIÇÃO DOS ACHADOS DA PESQUISA | 81 |
| 4.1 DESCRIÇÃO DA EMPRESA | 81 |
| 4.2 ACHADOS DA PESQUISA REFERENTES AOS INSTRUMENTOS DE GESTÃO | 83 |

| | |
|---|-----|
| <i>4.2.1 Descrição dos instrumentos de gestão do grupo Modelo de Gestão</i> | 84 |
| <i>4.2.2 Descrição dos instrumentos de gestão do grupo Métodos de Mensuração e Avaliação de Desempenho</i> | 87 |
| <i>4.2.3 Descrição dos instrumentos de gestão do grupo Métodos e Sistemas de Custeio</i> | 93 |
| 4.2 ACHADOS DA PESQUISA REFERENTES À INSTITUCIONALIZAÇÃO DOS INSTRUMENTOS DE GESTÃO | 95 |
| <i>4.2.1 Fases de institucionalização dos instrumentos relacionados ao Modelo de Gestão</i> | 95 |
| <i>4.2.2 Fases de institucionalização dos instrumentos relacionados ao Método de Mensuração e Avaliação de Desempenho</i> | 99 |
| <i>4.2.3 Fases de institucionalização dos instrumentos relacionados ao Método e Sistema de Custeio</i> | 104 |
| 4.3 RESPOSTA À QUESTÃO DE PESQUISA | 106 |
| 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES | 108 |
| 5.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS | 108 |
| 5.2 SUGESTÕES PARA FUTUROS TRABALHOS | 111 |
| REFERÊNCIAS | 113 |

LISTA DE SIGLAS

ABC - Custeio Baseado em Atividades
ABM - Gestão Baseada em Atividades (Activity Based Management)
AC – Análise de Conteúdo
ANS – Acordo de Serviço Interno
BSC - Balanced Scorecard
CC - Contabilidade de Custos
CF- Contabilidade Financeira
CG - Contabilidade Gerencial
CIF - Custo Indireto de Fabricação
DFN - Diretoria de Finanças, relações com investidores e controle de participações
DGE – Diretoria de Gestão Empresarial
EVA - Valor econômico Adicionado
GECON - Gestão Econômica
IFAC - Federação Internacional de Contadores
IMA – Instituto de Contadores Gerenciais
JIT - Just in Time
NEI - Nova Economia Institucional
NIS - Nova Sociologia Institucional
OIE - Velha Economia Institucional
PE – Planejamento Estratégico
PQN – Plano Quinquenal de Negócios
RA – Relatório Anual
RAEs – Reuniões de Análises Estratégicas
ROI - Retorno sobre Investimentos
TDABC – Custeio Baseado na Atividade e Tempo
TOC - Teoria das Restrições
TQM - Gestão de Qualidade Total
VBM – Gestão Baseada no Valor (Value Based Management)

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

| | |
|---|-----|
| Figura 1 - Configuração do processo de gestão..... | 42 |
| Figura 2 – Estrutura da metodologia utilizada na coleta de dados da pesquisa | 67 |
| Figura 3 – Estrutura dos departamentos responsáveis pela Gestão da empresa..... | 82 |
| | |
| Quadro 1 - Instrumentos gerenciais de acordo com a configuração do processo de gestão..... | 46 |
| Quadro 2 - Variáveis da pesquisa quanto aos instrumentos gerenciais..... | 71 |
| Quadro 3 - Estágios de institucionalização e dimensões comparativas | 73 |
| Quadro 4 - Questões de coleta de dados classificadas segundo as dimensões para identificação dos estágios de institucionalização dos instrumentos gerenciais | 75 |
| Quadro 5 - Critérios de análise das dimensões nas fases do processo de institucionalização dos instrumentos gerenciais..... | 78 |
| Quadro 6 - Instrumentos gerenciais utilizados na prática da gestão | 83 |
| Quadro 7 - Classificação dos instrumentos gerenciais que compõem o Modelo de Gestão, conforme os Estágios da institucionalização | 96 |
| Quadro 8 - Classificação dos instrumentos que fazem parte do Método de Mensuração e Avaliação de Desempenho, conforme os estágios de institucionalização..... | 99 |
| Quadro 9 - Classificação dos instrumentos que fazem parte do Método e Sistema de Custeio, conforme as fases da institucionalização | 104 |

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo permite uma visualização inicial sobre a teoria institucional e sua relação com a Contabilidade Gerencial, em específico, no processo de institucionalização dos instrumentos gerenciais pelos atores organizacionais. Assim, inicialmente, são apresentados o tema e o problema de pesquisa; a seguir, os objetivos geral e específicos, a justificativa da pesquisa e como a dissertação está organizada.

1.1 Tema e Problema

A complexidade dos ambientes organizacionais e dos sistemas tecnológicos tem demandado maior especialização do fator humano e a diferenciação na produção como fatores competitivos de mercado. Tais fatores têm influenciado o comportamento dos gestores organizacionais que buscam por novos métodos de trabalhos, a elaboração de estratégias internas e os instrumentos gerenciais interferem na coordenação e desenvolvimento das organizações, em especial nas estruturas formais racionalizadas para adequar o ambiente de transição e proporcionar legitimidade institucional.

Fonseca e Machado-da-Silva (2002) afirmam que as organizações procuram estabelecer suas atividades de acordo com padrões considerados como referência e consolidados entre as demais organizações, vislumbrando uma condição (ou estado) em que seu sistema de valores esteja em conformidade com o sistema social maior do qual faz ou passa a fazer parte. Nessa visão, as organizações podem escolher entre conformar-se com o sistema maior ou tentar alterar os valores, percepções do sistema, colocando-os em linha com os seus valores (O' DONOVAN, 2002).

DiMaggio e Powell (1983) e Meyer e Rowan (1977) afirmam que as instituições tendem a buscar mais legitimidade que eficiência e, por isso, copiam práticas tidas como corretas, independentemente dos resultados que possam gerar. Ao ganharem legitimidade, as instituições garantem sobrevivência mesmo quando usam rotinas burocráticas que não apresentam resultados claros. Para Oliveira e Lobo (2007), ao incorporarem preceitos e técnicas amplamente aceitos na sociedade, as organizações recebem os qualificativos a eles relacionados ou podem incorrer em custos se assim não procederem.

No sentido de contribuir para o alcance da eficácia na condução dos negócios e facilitar a coordenação e motivação das diversas atividades realizadas pelos componentes humanos que formam a organização, a Contabilidade Gerencial (CG) dispõe de instrumentos que podem ser usados no processo de mensuração, acumulação e comunicação de informações monetárias e não monetárias para avaliar o desempenho da gestão e incrementar o processo de tomada de decisão (OYADOMARY *et al.*, 2008). No entanto, prevalece a dificuldade de justificar o porquê da escolha dos instrumentos gerenciais implantados nas organizações e a efetiva contribuição destes no processo de tomada de decisão.

Os gestores podem adotar outras organizações como referência no intuito de verificar a compatibilidade dos instrumentos a serem utilizados em suas práticas gerenciais. De acordo com Major e Ribeiro (2008), os gestores das organizações adotam estruturas e sistemas aceitos por seus constituintes como legítimos, porque reconhecem que serão recompensados por procederem de tal forma. Essas recompensas traduzem-se na facilidade de trocarem recursos (materiais, informação e outros) com outras organizações que adotaram práticas semelhantes. Já outras organizações tendem a reproduzir práticas idênticas de uma forma não consciente, pois os ambientes que permeiam as gestões são compostos de valores, normas e comportamentos institucionalizados, que são vistos como constituindo a realidade na qual elas estão inseridas.

Nesse contexto, é oportuno estudar de que forma se configuram os instrumentos gerenciais institucionalizados pelos gestores organizacionais e qual a sua efetiva aplicação nas práticas gerenciais. Esse procedimento ajuda a analisar como o gestor busca instituir instrumentos gerenciais ou se ele adota novos instrumentos gerenciais a fim de melhorar o desempenho imediato das atividades.

Essas observações podem remeter à possibilidade de organizações distintas adotarem o mesmo instrumento gerencial e obter desempenho semelhante, assim como de organizações do mesmo ramo ou setor adotarem instrumentos semelhantes e auferirem desempenho distinto ou o inverso. Sob a ótica institucional, Major e Ribeiro (2008) ressaltam que, pelo fato de os gestores possuírem recursos limitados para implantação e manutenção de instrumentos gerenciais, é razoável imaginar que o setor econômico pode influenciar na escolha deles, por considerar que alguns instrumentos podem contribuir mais para o setor que outros.

Machado-da-Silva e Fonseca (1999) fazem uma reflexão acerca dessa influência, dizendo que as organizações estão inseridas em ambientes construídos por “regras, crenças e valores, criados e consolidados por meio da interação social. Neste sentido, sua sobrevivência depende da capacidade de atendimento das orientações coletivamente compartilhadas”. Covaleski *et al.* (2003) reforçam essa reflexão ao identificarem, em estudo sobre o setor de energia elétrica da Califórnia, que este é um importante agente e que influencia diretamente as práticas gerenciais, inclusive as de Contabilidade Gerencial.

Em face do exposto, torna-se relevante discutir como ocorre o processo de institucionalização de instrumentos utilizados nas práticas gerenciais a fim de identificar a sua contribuição no processo de tomada de decisão. Assim, o presente estudo visou responder a seguinte questão de pesquisa: **Como se configuram os instrumentos gerenciais na percepção dos gestores da controladoria em uma organização brasileira do setor elétrico de acordo com os estágios de institucionalização?**

1.2 Objetivos

1.1.1 Objetivo Geral

O objetivo geral do estudo consistiu em identificar de que forma se configura a institucionalização dos instrumentos gerenciais em uma organização brasileira do setor elétrico.

1.2.2 Objetivos específicos

- a) Identificar os instrumentos gerenciais utilizados no processo de tomada de decisões em uma organização brasileira do setor elétrico.
- b) Propor critérios para identificar as fases do processo de institucionalização dos instrumentos gerenciais de acordo com os estágios pré-institucional, semi-institucional e de total institucionalização levantados por Tolbert e Zucker (1999); e

- c) Classificar os instrumentos gerenciais da organização nos estágios pré-institucional, semi-institucional e de total institucionalização considerando a percepção dos gestores da controladoria.

1.3 Justificativa do estudo

O estudo se justifica do ponto de vista teórico na medida em que contribui com o estabelecimento de critérios para classificação dos instrumentos gerenciais nos estágios de institucionalização propostos por Tolbert e Zucker (1999), e reforçar a inserção da teoria institucional como uma das abordagens promissoras para o estudo da Contabilidade com ênfase tanto na linha econômico-financeira quanto na linha gerencial.

Do ponto de vista prático o estudo revela quais instrumentos são contemplados na estrutura do processo de gestão de uma organização brasileira do setor de elétrico; destaca em qual fase de institucionalização estes instrumentos se encontram; e permite sua replicação em outras organizações devido aos procedimentos metodológicos delineados no estudo.

Em termos de contribuição social, entende-se que, à medida que se utiliza da interdisciplinaridade amplia-se a aplicabilidade dos conceitos contábeis. Esse fato auxilia a formação dos alunos do curso de Ciências Contábeis, por possibilitar uma nova perspectiva para visualizar a contabilidade gerencial, na medida em que a Teoria Institucional auxilia a compreensão da efetiva utilização e contribuição dos instrumentos gerenciais na gestão das organizações.

Além disso, a disponibilização da pesquisa aos estudantes da área gerencial e gestores permite com que eles compreendam como ocorre a escolha de instrumentos gerenciais utilizados na prática da gestão e a sua efetividade no processo de tomada de decisões.

Por fim, o estudo ajuda a expandir as abordagens teóricas aplicadas à Controladoria e no fortalecimento da Linha de Pesquisa em Controle Gerencial do Curso de Mestrado da Universidade Federal de Minas Gerais.

1.4 Organização do Conteúdo

Este trabalho foi estruturado em cinco capítulos. No primeiro capítulo é feita a introdução ao estudo, iniciando-se com a contextualização do tema e o problema de pesquisa. Na sequência, são apresentados o objetivo geral e os específicos. Em seguida, expõe-se a justificativa teórico-empírica do estudo e a estrutura do trabalho.

O segundo capítulo aborda a revisão bibliográfica. Inicialmente, é feita uma abordagem quanto a Teoria Institucional e suas vertentes. Na sequência faz-se uma incursão no processo de institucionalização e no isomorfismo como mecanismo institucionalizador. Em seguida, faz-se uma análise institucional da Contabilidade Gerencial, enfocando a evolução da Contabilidade Gerencial e a teoria institucional; posteriormente, é feita uma abordagem quanto aos instrumentos gerenciais utilizados na prática da gestão organizacional.

No terceiro capítulo são descritos os procedimentos metodológicos da pesquisa. Inicialmente, discorre-se sobre a definição da metodologia. Na sequência, apresentam-se a tipologia e a estratégia da pesquisa. Por fim, aborda-se a técnica de coleta de informações e evidências, em que são destacadas a forma de operacionalização da pesquisa, o protocolo de pesquisa para o estudo de caso e a estrutura da entrevista. No quarto capítulo apresentam-se a descrição da empresa, dos dados e suas análises. No último capítulo são apresentadas as conclusões e as recomendações para futuros trabalhos.

2 PLATAFORMA TEÓRICA

Os preceitos da teoria institucional proporcionam importantes contribuições para a gestão das organizações, uma vez que um empreendimento resulta não somente da ação humana, projetada e planejada, mas também de suas interações no contexto cultural e político, além de processos cognitivos, simbólicos e sociais (DAFT, 2005). Considerando essa percepção, este capítulo permite uma visualização das abordagens retratadas pela Teoria Institucional e suas vertentes, destacando-se o processo de institucionalização e a utilização do isomorfismo como mecanismo institucionalizador. Em seguida, apresentam-se os aspectos gerais da contabilidade gerencial e alguns instrumentos gerenciais analisados no estudo, acompanhados de suas definições.

2.1 A Teoria Institucional

A Teoria Institucional, também denominada de institucionalização, é o resultado da convergência de influências de corpos teóricos originários, principalmente, da ciência política, da sociologia e da economia. Esses corpos buscam incorporar em suas proposições a ideia de instituições e de padrões de comportamento, normas, valores, crenças e pressupostos nos quais se encontram imersos indivíduos, grupos e organizações (MACHADO-DA-SILVA; GONÇALVES, 2006).

Por apresentar-se como um conjunto de influências exercidas sobre as características das organizações e sobre a mudança organizacional, a institucionalização passou a ser tipificada como uma abordagem simbólico-interpretativa da construção social da realidade organizacional (BERGER; LUCKMANN, 1964). Seu objetivo é explicar os fenômenos organizacionais por meio do entendimento do como e do porquê as estruturas e processos organizacionais tornam-se legitimados, bem como quais as suas consequências nos resultados planejados para as organizações (FACHIN; MENDONÇA, 2003).

Segundo Berger e Luckmann (1964), a realidade é considerada como algo certo (*taken for granted*) e as instituições são resultados de processos de interação e de interpretação da realidade. Desse modo, os indivíduos apreendem os significados e se relacionam com os outros através de esquemas tipificados ou papéis sociais que regulam a interação entre os

indivíduos e lhes fornecem expectativas recíprocas, tendo em vista os diversos contextos sociais que vivenciam em sua vida cotidiana. Desse modo, os papéis tornam habituais certos tipos de comportamento em situações e interações sociais específicas.

Para Berger e Luckmann (1964), os indivíduos tendem a agir de acordo com certos padrões preestabelecidos socialmente e por eles incorporados em sua socialização primária. Nessa visão, os padrões pré-estruturam a ação do indivíduo, mas não a determinam, conforme expõe o paradigma *weberiano* que embasa essa corrente. Os atores sociais identificam o tipo de contexto social vivido em sua experiência atual, interpretam a situação e procuram em seu repertório qual o tipo de papel, código de conduta e linguagem adequados ao cenário em questão para agir em função desse referencial.

Embora não haja clareza conceitual sobre o que sejam as instituições, o termo refere-se à ideia de valores e normas sociais estáveis que impõem restrições às alternativas de ação ou estabelecem *scripts* e rotinas comportamentais adequadas a contextos específicos de ação social (PRATES, 2000). Sob essa abordagem, o contexto institucional não é só um ambiente para o intercâmbio de recursos materiais, mas também fonte e destino de recursos simbólicos como: reconhecimento social e legitimação (CARVALHO *et al.*, 2004).

Na visão de Berger e Luckmann (1964), a institucionalização ocorre sempre que há uma tipificação recíproca das ações habituais pelos atores sociais, ou seja, papéis ou modos de agir que se tornam habituais e não exigem reflexão ou sanções externas para operarem. Da experiência são construídas regras e expectativas recíprocas de comportamento, denominadas de instituições.

Para Selznick (1972), a institucionalização é um processo de infusão de valores e de adaptação organizacional, de modo que esses valores substituem fatores técnicos na configuração estrutural, e por isso está estreitamente ligada a uma necessidade de sobrevivência, ao reconhecimento no meio social e à adaptabilidade aos interesses que existem em seu ambiente. Contrapondo-se a essa visão, Scott (1994) afirma que não são valores ou normas que intencionalmente direcionam a ação, mas normas construídas pela experiência que se impõem de maneira automática sobre o indivíduo.

Segundo Scott (1994), as instituições são sistemas simbólicos e de comportamento que contêm regras representacionais, constitutivas e normativas, as quais, junto com mecanismos regulatórios, definem um sistema comum de significado e originam atores e rotinas de ações

distintas. Assim, o foco da análise são as estruturas normativas e cognitivas que proveem significado e estabilidade para a vida social.

Como toda atividade humana está sujeita ao hábito, qualquer ação frequentemente repetida torna-se moldada em um padrão, que pode, em seguida, ser reproduzido com economia de esforço pelo executante (BERGER; LUCKMANN, 1964). Nesse sentido, Oliveira e Lobo (2007) mostram que os gestores, em vez de realizarem conscientes escolhas estratégicas, simplesmente copiam, cerimonialmente, procedimentos tidos como corretos e eficientes no campo profissional. Repetem técnicas e rotinas de outras organizações que obtiveram sucesso, sem analisar se as práticas e estratégias adotadas seriam coerentes com a realidade e o objetivo de suas organizações.

Vieira e Carvalho (2003: 13), em uma reflexão sobre a institucionalização, argumentam que esta é um processo estruturado e ao mesmo tempo estruturante, não necessariamente racional e objetivo, mas fruto de interpretações subjetivas, por entender que os fenômenos sociais, políticos, econômicos, culturais e outros, que compõem o ambiente institucional, moldam as preferências individuais e as categorias básicas do pensamento, como: o indivíduo, a ação social, o Estado e a cidadania. Nessa visão, as instituições são produtos da construção humana e o resultado de ações propostas por indivíduos instrumentalmente, guiados pelas próprias forças institucionais. Peci (2005) complementa dizendo que a institucionalização torna-se racional à medida que passa a ser útil, de alguma forma, para alguém.

Na definição de Zucker (1987), a institucionalização é o processo pelo qual os atores sociais transmitem o que é socialmente definido como real. Dessa forma, considera-se que o processo pelo qual as ações são repetidas e assimiladas por todos os integrantes de uma determinada organização seja definido como institucionalização. Nesse conceito, o ambiente institucional é por vezes entendido como determinante da ação do indivíduo, pois, na busca por legitimação social, as organizações tendem a conformar suas estruturas e práticas aos valores ambientais. Para Meyer e Rowan (1977), a procura por conformidade se dá porque aumentam as chances de sobrevivência das organizações em maior grau do que a eficácia ou desempenho imediato das estratégias e procedimentos adotados.

Fazendo uma reflexão acerca do exposto, intui-se que, ao admitir que o conhecimento social institucionalizado existe como um fato, ou seja, como parte da realidade objetiva que pode ser transmitida diretamente sobre essa base, os indivíduos podem influenciar diretamente a

estrutura organizacional, pois, ao adotarem práticas preferenciais, podem criar um novo ambiente institucional e, com isso, modificar os elementos que serão ou não institucionalizados pelos atores sociais. Nesse sentido, faz-se necessário apresentar as vertentes da teoria institucional para conhecer suas peculiaridades e contribuições na análise empírica das práticas de gestão organizacional.

2.1.1 Vertentes da Teoria Institucional

Burns e Scapens (2000) mostram que a teoria institucional fundamenta-se em três correntes: a) Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics - OIE*); b) Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics - NEI*); e c) Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology – NIS*).

Embora essas correntes teóricas tenham diferentes origens e raízes filosóficas diversas, elas compartilham um interesse comum pelos temas de instituição e mudança institucional. De modo geral, essas correntes teóricas buscam enfatizar que a tomada de decisão não é referenciada apenas na racionalidade econômico-instrumental, mas é, sobretudo, dirigida à busca de legitimação da gestão perante o ambiente e os funcionários (FACHIN; MENDONÇA, 2003).

Conforme expõe Selznick (1996), a diferença entre “velho” e “novo” nem sempre é validada como significativa por vários autores (PECI, 2005; SCOTT, 1987; FACHIN; MENDONÇA, 2003), pois o neoinstitucionalismo não consiste apenas em nova roupagem do “antigo”, mas em uma tentativa de continuação (FONSECA, 2003). DiMaggio e Powell (1991) afirmam que em comum entre o novo e o velho institucionalismo está a importância que emprestam à relação entre a organização e o ambiente, ambos entendidos como entidades culturais, e o caráter limitativo que atribuem às abordagens racionais instrumentais.

Selznick (1996) discute que rotular certas ideias atribuídas ao novo institucionalismo como novas é inocente e incompreensível, pois podem-se descrever algumas diferenças, possivelmente passageiras, no foco. Nessa perspectiva, esse autor chama a atenção para a possível disposição dos teóricos a negligenciar, pelo apego ao paradigma adotado, a natureza limitada, parcial e altamente contingente das verdades descobertas. Na visão de Scott (2001),

o novo institucionalismo, em muitos sentidos, não pode retratar claramente um ponto de ruptura com o passado, apesar de abordar novas ênfases e formas de discernimento.

Cavalcante (2007) retrata três fatos que podem ser observados na literatura sobre economia institucional: a) não existe uma definição única de instituição entre os autores da Velha Economia Institucional e da Nova Economia Institucional; b) não há consenso quanto à existência de uma convergência teórica entre a Velha Economia Institucional e a Nova Economia Institucional; e c) distintas concepções de instituição geram conclusões diferentes no que concerne ao desenvolvimento econômico e às políticas necessárias para promovê-lo.

Embora não haja clareza quanto às classificações das correntes teóricas que compõem a teoria institucional adotou-se, para fins deste estudo, a classificação proposta por Burns e Scapens (2000), pois entende-se que essa divisão permite melhor entendimento do foco, peculiaridades e características de cada vertente e suas contribuições para os estudos organizacionais aplicados às ciências contábeis.

2.1.1.1 Velha Economia Institucional - *Old Institutional Economics (OIE)*

A corrente teórica denominada de Velha Economia Institucional era representada na tradição econômica por Thorstein Verblen, John Commons e Westley Michel e na tradição sociológica por Emile Durkheim e Max Weber e, mais tarde, pelos funcionalistas Talcott Parsons e Philip Selznick (CAVALCANTE, 2007). Seu foco consistia na compreensão da relação existente entre política, economia e sociedade, buscando constantemente por respostas para questões sobre como as escolhas sociais são modeladas, mediadas e canalizadas pelos arranjos institucionais.

Na visão de Carvalho *et al.* (1999), uma das características fundamentais dessa orientação econômica voltava-se para a inserção do processo econômico no marco de uma construção social, manipulada pelas forças históricas e culturais. Thorstein Verblen (1898, 1909, 1919), precursor da economia institucional clássica, baseava sua crítica ao paradigma neoclássico vigente no repúdio ao conceito de “homo economicus”, considerado tradicionalmente como determinante no desenvolvimento do sistema econômico (CARVALHO *et al.*, 1999). Em oposição ao paradigma dominante, Verblen sustentava que os costumes e as convenções

determinam o comportamento econômico e que a ação individual encontra-se influenciada pelas circunstâncias e pelas relações de natureza institucional.

Apesar de se tratar de economia, a Velha Economia Institucional surgiu em resposta e oposição ao paradigma da Ciência Econômica, isto é, a economia neoclássica. A OIE passa a rejeitar pressupostos de racionalidade individual e individualismo metodológico na análise do desenvolvimento de mudança dos sistemas sociais e assume que os agentes econômicos atuam num contexto social no qual as normas e valores partilhados moldam os comportamentos individuais (MAJOR; RIBEIRO, 2008).

Segundo Major e Ribeiro (2008), a Velha Economia Institucional defende o holismo metodológico, ou seja, as organizações e agentes existem em contextos complexos, cuja consideração global, e não apenas parcial e simplificada, deve estar envolvida na análise. Desse modo, o líder deixa de ser concebido como um coordenador técnico para assumir a função de especialista em promoção de valores.

O conceito de instituição adotado por esta corrente está ligado à ideia de formas de pensar e fazer instituídas, muitas vezes aceitas de forma relativamente inconsciente ou automática pelos agentes sociais (MAJOR; RIBEIRO, 2008). Nessa concepção, os hábitos individuais e as rotinas coletivas seriam reflexos e, simultaneamente, fatores que conduzem à fixação de instituições, pois a reprodução de hábitos e rotinas ao longo do tempo conduz a situações de institucionalização ou de dissociação de certas formas de pensar e agir em face das respectivas origens históricas (DIMAGGIO; POWELL, 1991). Assim, essas formas de pensar e agir tornam-se naturais ou são consideradas como adquiridas pelos agentes sociais.

2.1.1.2 Nova Economia Institucional - *New Institutional Economics (NEI)*

A corrente do novo institucionalismo, Nova Economia Institucional (NEI), surgiu na metade dos anos 70 e está voltada a colocar o papel das instituições no debate da teoria econômica, além de confrontar, em sua perspectiva social, o pressuposto de racionalidade dos indivíduos e da maximização de utilidade.

Nessa retomada, a NEI passa a rejeitar os pressupostos das teorias clássica e neoclássica, que se baseiam na perspectiva subsocializada, na qual o ambiente condiciona a ação do indivíduo

de modo que sua escolha é moldada pelo contexto (GRANOVETTER, 2003 apud SANTOS, 2007), e na idealização de um mercado no qual as estruturas vigentes são a concorrência perfeita, agentes econômicos com informação perfeita e o preço como o mecanismo de ajuste do mercado (CAVALCANTI, 2007).

Para o ramo econômico do novo institucionalismo, as transações representam as principais unidades de análises e são responsáveis pela definição dos mercados, das hierarquias e das formas híbridas das organizações. Abordam a relação entre os custos de transações para explicar a relação de troca entre as firmas e o mercado (COASE, 1937), para os quais há sempre um contrato que regula essa transação. Oliver (1975) aprofunda esses conceitos e encontra dois tipos de problemas que a relação contratual pode gerar às firmas: o oportunismo; e a necessidade de criação de formas mais eficientes de monitoramento e controle.

Fonseca (2003) mostra que a abordagem institucional, sobretudo na versão neoinstitucionalista, é apontada na literatura especializada como uma tentativa de se contrapor ao modelo racionalista. O neoinstitucionalismo tem como foco as exigências técnicas dos processos gerenciais e produtivos ao voltar sua atenção para o exame dos elementos de redes relacionais e de sistemas culturais que modelam e sustentam a estrutura e a ação das organizações. Para Scott (2001), essa vertente se interessa pelos sistemas normativos e de governo criados para regular e gerir os intercâmbios econômicos. Segundo esse autor, esse sistema ocorre em vários níveis, determinando estruturas de governança em toda a economia; com isso, exerce controle sobre setores específicos, tão bem quanto administra estruturas organizacionais individuais.

Para a NEI, as instituições e os arranjos sociais, anteriormente considerados como resultado casual de forças políticas, sociais, históricas ou legais, podem ser mais bem interpretados enquanto soluções eficientes para determinados problemas econômicos. À medida que os responsáveis pela gestão das organizações aprofundam as relações de dependência mútua, é necessário uma análise e monitoramento contínuo do contrato, como forma de identificar as transformações ocorridas ao longo do tempo e desenvolver mecanismos para que as partes envolvidas em uma negociação não sejam lesadas (SIFERT FILHO, 1996).

Théret (2003) qualifica a NEI como o institucionalismo da escolha racional, identificando três temáticas pertencentes a essa escola de pensamento: a) teoria da firma e a dos custos de

transação; b) história econômica e a mudança institucional; e c) equilíbrio num contexto de interações estratégicas, enfocada na teoria dos jogos. Para o autor, o objetivo principal da NEI é estudar os custos de transação, uma vez que estes darão origem a modos alternativos de organização da produção que alteram a eficiência do sistema econômico e que assumem distintas formas de estruturas de governança por meio do arcabouço analítico institucional.

Segundo Santos (2007), o que se percebe é um deslocamento de concepções como racionalidade plena, informação perfeita e ação autointeressada para a racionalidade legitimada, resultante da incerteza e da complexidade do ambiente. Essa ação racional está sempre condicionada ao contexto social, ou seja, é adotada em virtude dos valores socialmente fixados e das estruturas normativas, de modo que as escolhas são limitadas; a informação é incompleta e a ação em determinados momentos é inescrupulosa, formando as condições fundamentais para o surgimento do oportunismo.

Para Major e Ribeiro (2008), a NEI propõe o desenvolvimento de modelos econômicos, introduzindo pressupostos e acrescentando variáveis que de algum modo têm relação com o contexto institucional e que sejam capazes de determinar os sistemas ótimos (minimizadores de custos), num contexto organizacional específico. Fundamenta-se na teoria da agência e na teoria dos mercados e hierarquias, que retrata o conceito de custos de transação, para explicar a utilização de práticas ineficientes e idiossincráticas em organizações concretas, ou na descrição de processos de mudança conducentes a situações de (suposto) equilíbrio.

2.1.1.3 Nova Sociologia Institucional - *New Institutional Sociology (NIS)*

Semelhante à Nova Economia Institucional (NEI), a corrente da Nova Sociologia Institucional (NIS) surgiu na metade dos anos 70. A Sociologia Institucional caracteriza-se por representar uma oposição clara às perspectivas baseadas no pressuposto de racionalidade dos atores organizacionais e na procura de modelos econômicos que otimizem a relação custo/eficiência (MAJOR; RIBEIRO, 2008). Na abordagem da NIS, as instituições são constituídas de estruturas (pilares) reguladoras, normativas e cognitivas que conferem estabilidade e significado ao comportamento social e que, se adotadas, tornam uma organização socialmente legítima (SCOTT, 2001).

Scott (2001) subdivide esses pilares em regulador, normativo e cognitivo. O pilar regulador distingue-se dos demais por sua ênfase nas ações de estabelecimento e controle de regras, leis e sanções. Esse processo envolve a busca, pelos indivíduos, de interesses próprios movidos por uma lógica utilitarista de custo-benefício e emprega mecanismos de controle coercitivo. Logo, sob tal pilar, a base da legitimação organizacional é a conformidade às exigências legais (SCOTT, 1995c).

As investigações realizadas sob o pilar normativo concentram-se na análise dos valores e das normas, como elementos institucionais que introduzem uma dimensão prescritiva e avaliativa de obrigatoriedade do contexto social e organizacional. Como tal, acredita-se que os valores e as normas se tornam papéis, formais ou informais, a serem desempenhados por indivíduos ocupantes de posições específicas no enfrentamento de determinadas situações. Segundo Fonseca (2003), a lógica aqui é a da adequação, uma vez que, com o seu uso cotidiano e repetitivo, os valores e normas são interiorizados e, ao longo do tempo, tornam-se uma obrigação ou comportamentos moralmente governados.

Na concepção de Ferreira de Jesus e Tatto (2008), o pilar normativo tenta desvendar de que modo as opções estruturais assumidas pelas organizações são derivadas da pressão exercida pelas normas e valores. Para essa versão, os valores representam concepções do preferível ou desejado junto com a construção de princípios nos quais estruturas e comportamentos existentes podem ser comparados e avaliados. Assim, as normas especificam como deveriam ser moldados os comportamentos dos sujeitos dentro de uma organização para que as estruturas organizacionais sejam mantidas.

Quanto ao pilar cognitivo, Scott (1995c) afirma que ele tem a sua atenção direcionada para os aspectos simbólicos das ações, resultantes das interpretações e consequentes representações que os indivíduos fazem do ambiente. De acordo com seus argumentos, as organizações encontram-se inseridas em ambiente constituído por regras, crenças, valores e redes relacionais criados e consolidados por meio da interação social.

O pilar cognitivo, na visão de Scott (2001), propõe que, além das condições objetivas, sejam também valorizadas as interpretações subjetivas das ações, somando as representações que os indivíduos fazem de seus ambientes configuradores de suas ações. Diferente do paradigma regulador, que dá prioridade a normas, leis e sanções, e do normativo, que indica a aceitação como mecanismo de funcionamento da organização, o pilar cognitivo considera o aspecto

individual e as organizações como realidades socialmente construídas com distintas capacidades e meios para a ação, além de ser detentor de objetivos que variam de acordo com o contexto institucional. Sob este pilar, a atenção é direcionada para os aspectos simbólicos das ações, resultando em uma lógica baseada no conjunto de conhecimentos e significados culturais socialmente criados, difundidos e aceitos, empregados como parâmetros de conduta. Nesse caso, a legitimidade decorre do seu compartilhamento pelos atores sociais (AMARAL FILHO; MACHADO-DA-SILVA, 2006).

Com base no exposto, pode-se entender que os três pilares diferenciam-se entre si em face dos pressupostos que definem a sua orientação. Uma vez que os pilares regulativo e normativo têm sua base na realidade social, apesar de o foco de análise do pilar normativo ser deslocado para elementos não-rationais de caráter coletivo que moldam o comportamento dos atores, e o pilar cognitivo fundamentar-se no contexto social de acordo com a prática social. Portanto, o pilar normativo difere do cognitivo pela ênfase que ele coloca nas expectativas que guiam o comportamento, expressas nos papéis sociais, enquanto reflexo da conduta moralmente desejável, e que o cognitivo imprime à identidade social dos atores (AMARAL FILHO; MACHADO-DA-SILVA, 2006).

De modo geral, o que se percebe é que, apesar de as três correntes fornecerem enfoques distintos, suas visões são complementares para a análise organizacional. As três correntes fornecem subsídios relevantes e robustos para compreender a escolha e o processo de institucionalização de determinados instrumentos e práticas utilizados no controle gerencial das organizações. Todavia, é na NIS que vários estudiosos fundamentam suas análises, por considerarem ser na vertente sociológica onde se constata diferenças significativas entre os conceitos de instituição e processo de institucionalização (CARVALHO *et al.*, 1999).

Conforme aponta Scott (1995c), diversas formas culturais (normas e leis, expectativas ou tipificações, segundo a interpretação da organização reguladora, normativa ou cognitiva), estruturas sociais (sistemas de poder, sistemas de autoridade ou isomorfismo estrutural) e atividades rotineiras da vida cotidiana da organização (procedimentos padronizados, conformidade ou execução de programas de ação segundo uma versão reguladora, normativa ou cognitiva) reúnem os elementos institucionais que formam uma organização. Conseqüentemente, uma estrutura que se tornou institucionalizada é considerada, pelos membros de um grupo social, como eficaz e necessária e serve como uma importante força casual de padrões estáveis de comportamento.

Entende-se que, apesar de as três vertentes subsidiarem a compreensão da configuração dos instrumentos gerenciais utilizados na prática da gestão organizacional e, conseqüentemente, do processo de institucionalização desses instrumentos gerenciais, neste estudo há predominância da vertente sociológica (Nova Sociologia Institucional). Nesse sentido, o presente estudo utiliza preponderantemente como base para fundamentação das discussões e análises a plataforma teórica da Nova Sociologia Institucional, por considerar que as estruturas normativas, reguladoras e coercitivas conferem legitimidade ao comportamento social dos indivíduos nas organizações.

2.1.2 O Processo de Institucionalização

A institucionalização é o processo central no desenvolvimento e na perpetuação de grupos sociais duradouros e de ações tornadas habituais e aceitas, sendo definida como o meio pelo qual os processos sociais, obrigações ou circunstâncias assumem *status* de norma no pensamento e na ação social (BERGER; LUCKMAN, 1964). Esse processo envolve o desenvolvimento de práticas e regras usuais e tem vários passos, que incluem a estruturação e rotinização para o desenvolvimento de códigos, trajetos ou caminhos que expliquem o contexto organizacional.

A institucionalização é considerada uma abordagem da influência de atores individuais e não só organizacionais, pois visa entender como tipificações recíprocas de ações habituais foram construídas no curso de uma história compartilhada e como essa institucionalização implica em um controle social (BERGER; LUCKMANN, 1964). Por isso, essa abordagem fundamenta que as instituições implicam historicidade e controle.

De modo geral, verifica-se que o processo de institucionalização de crenças e valores normativos e cognitivos acontece em diferentes níveis de análise. Autores como DiMaggio e Powell (1991) têm dispensado atenção mais aos níveis interpessoais e intraorganizacionais, utilizando argumentos institucionais como uma forma de chamar atenção para a questão da agência nos estudos organizacionais. Scott e Christensen (1995) e Scott e Meyer (1994) enfatizam as influências sociais e culturais mais amplas que afetam as relações sociais nas organizações, quais sejam: as profissões e os aspectos políticos e ideológicos da vida social.

Para esses autores, os contextos culturais e sociais são constituídos por um longo processo de racionalização científica e profissional, cultural e ideológico, político e organizacional, que tem, continuamente, aumentado as possibilidades e necessidades para as organizações e, assim, expandido e transformado essas organizações. Berger e Luckman (1964) explicam que, enquanto a instituição representa uma ordem ou padrão social que atingiu um determinado estado ou propriedade, a institucionalização denota o processo que leva a esse estado ou propriedade.

Em consonância com o exposto por Berger e Luckman (1964), Selznick (1972) afirma que a institucionalização é um processo, algo que acontece a uma organização com o passar do tempo, refletindo sua história particular, o pessoal que nela trabalha, os grupos que engloba com os diversos interesses que criaram e a maneira como se adaptou ao seu ambiente. Nesse sentido, a institucionalização é o processo de transformar crenças e ações em regras de conduta social, que, ao longo do tempo, por influência de mecanismos de aceitação e reprodução, foram institucionalizadas pelas organizações. Na visão de Selznick (1972), deve-se levar em consideração a interação efetiva da organização com o ambiente, pleno de símbolos e valores, caso a organização busque encontrar sua legitimidade, sobrevivência e equilíbrio.

Tatoo (2005) mostra que o processo de institucionalização encontra-se em todas as sociedades e comporta vários graus. Isso se deve ao fato de haver diversos sistemas e subsistemas da vida social inseridos em uma mesma sociedade. Esse processo leva a uma definição de papéis, cujo desempenho assegura o intercâmbio e o funcionamento das normas e gera padrões de comportamento institucional que serão definidos como legítimos em determinada situação. Desse modo, enquanto não surge um conflito, a institucionalização se apoia em normas sustentadas pelo consenso e pelas sanções.

Quinello (2007) afirma que a institucionalização coloca a organização como culturas, nas quais há um sistema de significado partilhado entre os membros. Quando esta atinge a permanência institucional, modos aceitáveis de comportamento tornam-se legitimados e aceitos pelos participantes. Caso haja alguma falha na reprodução de comportamentos legitimados ou de ações organizacionais, pode ocorrer o processo de deslegitimação de práticas ou procedimentos organizacionais (desinstitucionalização), para então haver a saída da institucionalização e a entrada de outra forma institucional organizada ao redor de diferentes princípios e regras, a qual será denominada de reinstitucionalização.

De acordo com Fonseca (2003), mesmo que a legitimidade se instale sem clara intervenção de escolhas racionais, os processos de desinstitucionalização podem ocorrer em virtude de questionamentos organizacionais internos a respeito da adequação de práticas e procedimentos às exigências ambientais. Para Oliver (1992), nesse momento introduz-se um processo de dissipação ou deterioração gradual da aceitação e uso de práticas institucionalizadas, que expõe a organização a um estado de vulnerabilidade, passível de ser preenchido somente por meio da redefinição e posterior relegitimação de novas concepções e operações, o que caracterizaria um processo de reinstitucionalização.

2.1.3 Fases do Processo de Institucionalização

Zucker (1977, p.729) classifica os níveis de institucionalização como processos e nas condições de variáveis. Em uma abordagem etnometodológica da institucionalização, essa autora expõe que o processo ocorre em três etapas: a) transmissão de cultura, que seria socialmente construída e transmitida de geração para geração; b) manutenção da cultura; e c) resistência à mudança.

A fase de Transmissão da Cultura é definida como um processo pelo qual conhecimentos culturais são transmitidos a uma sucessão de atores de geração para geração. Assim, a continuidade de transmissão do processo poderá aumentar sua institucionalização. Como a continuidade aumenta, as ações passam a ser altamente objetificadas e exteriorizam uma interação particular. Para buscar a transmissão, os atores procuram mecanismos de uniformidade exteriores e objetivos específicos.

Na fase da Manutenção da Cultura há necessidade de um controle social direto, que pode ser realizado por meio de sanções. Quanto mais institucionalizado for o ambiente, maior será a manutenção sem necessidade de controle social direto e menor a quantidade de sanções. Assim, o processo de institucionalização simplesmente definirá a realidade social e será transmitido e mantido como um fato.

A fase da Resistência Cultural poderá variar conforme o grau de institucionalização (PECI, 2005). Como as ações são transmitidas, são vistas como fatos externos impostos sobre os atores e, assim, tidas como altamente institucionalizadas. Em razão disso, a influência pessoal

na tentativa de mudá-los não será bem sucedida, o que poderá resultar em uma redefinição da ação do ator no que se refere a um ato institucionalizado.

Com esse estudo, Zucker (1977) demonstrou que o aumento do grau de objetivação e exterioridade de uma ação também aumenta o grau de institucionalização, indicado pela conformidade dos indivíduos ao comportamento de outros, além de revelar que, quando a institucionalização é alta, a transmissão da ação, sua manutenção ao longo do tempo e sua resistência à mudança também são altas.

Em análise do modelo proposto por Zucker em 1977, Tolbert e Zucker (1999) definiram que o processo de institucionalização ocorre em três fases: habitualização, objetificação e sedimentação.

2.1.3.1 Fase da habitualização

A fase da Habitualização, considerada como estágio pré-institucional, envolve o desenvolvimento de comportamentos padronizados para a solução de problemas e a associação de tais comportamentos a estímulos particulares. Compreende inovações e mudanças efetuadas em resposta a problemas organizacionais específicos, que resultam em estruturas em estágio de pré-institucionalização, extremamente limitadas em termos de operação e, geralmente, pouco permanentes. Essa fase também leva em consideração soluções adotadas em outras organizações com possibilidade de ocorrência do mimetismo.

A Habitualização envolve a geração de novos arranjos estruturais em resposta a problemas ou conjuntos de problemas organizacionais específicos e a formalização de tais arranjos em políticas e procedimentos de determinada organização ou conjunto de organizações que encontrem problemas iguais ou semelhantes. Nessa fase, a adoção das práticas ocorre se organizações estiverem vivenciando um mesmo tipo de problema. Porquanto, torna-se natural que elas levem em conta as soluções desenvolvidas por outras organizações (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Na percepção de Quinello (2007), quando uma atividade se torna institucionalizada, ela passa pelo controle social dos agentes e só será questionada se o processo não for bem sucedido. A maior vantagem desse desenvolvimento de institucionalização é o aumento da previsibilidade

das ações, que poupa tempo, esforço e pressões psicológicas dos agentes. Para Tolbert e Zucker (1999), ações tornadas habituais referem-se a comportamentos desenvolvidos de forma empírica e adotados por um ou mais indivíduos a fim de resolver problemas recorrentes. Esses comportamentos tornam-se habituais à medida que são evocados com um mínimo de esforço em resposta a estímulos particulares. Além disso, com a construção de rotinas, abrem-se oportunidades para a divisão do trabalho, porque os agentes tendem a separar e integrar as ações.

Nesse processo e com as consequentes especializações, produz-se a inovação, pois é exigido um nível mais alto de atenção nas tarefas não rotineiras. Na percepção de DiMaggio e Powell (1983), quando a gestão de organizações com características complexas e centralizadas tende a ser inovadora em suas práticas gerenciais e logo adota uma estrutura, esta tem maior probabilidade de se tornar totalmente institucionalizada. Por isso, a gestão deve empenhar-se em criar uma situação social duradoura ao longo tempo. No momento em que essa situação duradoura se cristaliza, diz-se que ocorreu a objetivação, a qual, segundo Quinello (2007), seria a objetividade do mundo institucional (constituído pelo homem) ou a exteriorização dos produtos da atividade humana.

2.1.3.2 Fase da objetificação

A Objetificação, classificada com estágio semi-institucional, envolve o desenvolvimento de certo grau de consenso social entre os decisores organizacionais a respeito do valor da estrutura e a crescente adoção pela organização com base nesse consenso. Logo, a partir da obtenção e análise de informações sobre a sua disseminação em outras organizações do mesmo campo (monitoramento interorganizacional), há a difusão da estrutura e a crescente adoção pela gestão das organizações (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Na fase da Objetificação, os líderes, defensores das mudanças, desempenham papel importante, realizando as tarefas de teorização com o objetivo de atribuir uma legitimidade cognitiva e normativa geral. Nesse caso, o controle social (sanções) tem a função de evitar desvios dos programas por ele estabelecidos, em relação àqueles em que o indivíduo é apenas submetido. Portanto, quanto mais a conduta é institucionalizada ou controlada pelas sanções, mais predizível ela poderá ser (QUINELLO, 2007).

Um elemento importante que se destaca na fase de Objetivação são os *champions*, que são protetores institucionais (agentes) com interesse material na definição das práticas gerenciais e no auxílio da manutenção do *status quo* da organização (QUINELLO, 2007). As organizações podem utilizar evidências de diversas fontes para avaliar os riscos de adoção da nova estrutura e também observar as atitudes dos competidores visando manter sua competitividade relativa, bem como mensurar a relação custo/benefício da prática (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Essa fase é em parte decorrente da sequência de monitoramento que a gestão faz dos seus competidores e dos esforços para aumentar sua competitividade relativa. Segundo Tolbert e Zucker (1999), os defensores devem realizar duas grandes tarefas de teorização para serem bem sucedidos:

a) Definição de um problema organizacional genérico, incluindo a especificação de um conjunto de atores caracterizados pelo problema - envolve gerar reconhecimento público da existência de um padrão consistente de insatisfação ou de fracasso organizacional característico de determinado grupo de organizações.

b) Justificação de um arranjo estrutural formal particular como a solução para o problema - envolve o desenvolvimento de teorias que diagnostiquem as fontes de insatisfação ou de fracasso, de modo compatível com a apresentação de uma estrutura específica como solução ou tratamento.

Para essas autoras, ao identificar o conjunto de organizações que enfrentam um problema definido, e ao prover uma avaliação positiva de uma estrutura como solução apropriada, a teorização atribui à estrutura uma legitimidade cognitiva e normativa geral.

Na visão de Quinello (2007), o aumento do grau de objetivação e exterioridade de uma ação também aumenta o grau de institucionalização, indicado pela conformidade dos indivíduos ao comportamento de outros, ou seja, quando a institucionalização é alta, a transmissão da ação, a manutenção desta ação ao longo do tempo e sua resistência à mudança também são altas. Assim, à medida que a teorização se desenvolve, diminui a variação no modo como as estruturas são formadas, passando de um estágio de semi-institucionalizadas para atingir o grau de total institucionalização.

No entanto, para atingir o nível de total institucionalização, a implementação ocorre com a Sedimentação, ou seja, o terceiro processo de institucionalização, que se apoia na continuidade e sobrevivência da estrutura ao longo do tempo (TOLBERT; ZUCKER, 199).

2.1.3.3 Fase da sedimentação

Tolbert e Zucker (1999) explicam que a Sedimentação é um processo que se apoia na continuidade histórica da estrutura, especialmente em sua sobrevivência pelas várias gerações de membros da organização. Caracteriza-se tanto pela propagação, virtualmente completa, de suas estruturas a todo o grupo de atores teorizados como adotantes adequados, como pela perpetuação de estruturas por um período consideravelmente longo de tempo. Nessa fase, as práticas objetivadas e compartilhadas poderiam ser transmitidas em uma linguagem objetiva, expondo as experiências dos agentes e colaborando para o enriquecimento do estoque de conhecimento já adquirido (QUINELLO, 2007).

Tolbert e Zucker (1999) afirmam que a fase da Sedimentação leva à institucionalização total por meio da atuação de três variáveis: a) resistência de grupos de oposição; b) apoio continuado de grupos de defensores; e c) correlação positiva com resultados esperados. Para essas autoras, a resistência provavelmente limitará a disseminação da estrutura entre organizações identificadas, pela teorização, como adotantes significativos e a promoção continuada e/ou benefícios demonstráveis necessários para contrabalançar tendências entrópicas e, assim, assegurar a perpetuação da estrutura no tempo.

No tocante aos fatores que podem impedir a Sedimentação, Tolbert e Zucker (1999) retratam que, mesmo na ausência de grupos de oposição direta, o processo pode ser truncado pela falta de resultados palpáveis. Observam também que associar o uso de determinada estrutura à obtenção de resultados é muito difícil. Por isso, é importante enfatizar que a transmissão do significado de uma instituição ou programa está baseada no seu reconhecimento social, como uma solução permanente de um problema permanente da coletividade. Assim, os agentes devem tomar conhecimento desse significado, sistematicamente, por meio do processo “educacional” (adquirido por fórmulas institucionais ou mapas cognitivos), prolongando, assim, a legitimação (QUINELLO, 2007).

No processo de institucionalização, a legitimação tem o papel de produzir significados que servirão para tornar objetivamente acessíveis e subjetivamente plausíveis as objetivações institucionalizadas, criando a integração desses significados (QUINELLO, 2007). A importância do universo simbólico após a legitimação é que ele tem força para integração de todos os processos institucionais, fazendo com que a sociedade (grupo) ganhe sentido.

Suchman (1995) afirma que, de acordo com a perspectiva institucional, legitimidade e institucionalização podem ser virtualmente sinônimas. A legitimidade é uma percepção generalizada ou suposição de que as ações de uma entidade são desejadas, próprias ou apropriadas dentro de algum sistema de normas, valores e definições socialmente construídas. Na busca da legitimidade, a gestão das organizações procura tornar suas ações, estruturas e práticas mais próximas dos padrões tidos como corretos (SCOTT, 1991). Essa conformidade seria mais eficiente na garantia da sobrevivência, via melhoria de relacionamento e reconhecimento, do que o desempenho propriamente dito. Porquanto, a legitimidade é um produto da institucionalização ou contribui para ela, mas nem sempre está associada a ela, visto que elementos ilegais, como corrupção, fraude e crime organizado, podem se institucionalizar.

Tolbert e Zucker (1999) apontam alguns fatores que podem impactar o processo de institucionalização de determinadas práticas nas organizações. Entre eles estão:

- a) A variedade das organizações para as quais uma dada estrutura seria, teoricamente, relevante, ou seja, quanto maior o leque de organizações, mais difícil seria oferecer evidências convincentes da efetividade de estruturas e, portanto, mais baixo o grau de institucionalização.
- b) A força da correlação entre a adoção e os resultados desejados, ou seja, criação de fortes incentivos para manter a estrutura, daí resultando em alto grau de institucionalização.
- c) O grau pelo qual a adoção de uma estrutura está vinculada a mudanças que envolvam altos custos para as organizações adotantes. Assim, investimentos mais elevados deveriam atenuar tendências entrópicas - de elevado nível de incerteza -, resultando, desse modo, em um alto grau de institucionalização.

Machado-da-Silva e Gonçalves (2006) retratam que o modelo de Tolbert e Zucker (1999) caracteriza-se por uma postura estática sequencial, tornando-se questionável diante do caráter

cíclico do processo de institucionalização. A esse respeito, Berger e Luckmann (1964) afirmam que esses momentos não devem ser pensados como ocorrendo em uma seqüência temporal. Ao contrário, a sociedade e cada uma de suas partes são simultaneamente caracterizadas por esses três momentos, de modo que qualquer análise que considere apenas um ou dois deles é insuficiente.

Tentando incorporar a crítica feita por Machado-da-Silva e Gonçalves (2006) ao modelo de Tolbert e Zucker (1999), utilizou na pesquisa de um estudo longitudinal dos relatórios anuais publicados pela empresa entre 1998 e 2008. Com base neste estudo, espera-se compreender **como se configuram os instrumentos gerenciais na percepção dos gestores da controladoria em uma organização brasileira do setor elétrico de acordo com os estágios de institucionalização**, explicar como esse processo ocorreu na organização e validar a crítica feita pelos autores

2.1.4 Isomorfismo como mecanismo institucionalizador

O isomorfismo institucional é o processo que faz com que uma organização ou setor se pareça com outros que apresentem o mesmo conjunto de condições ambientais. Por ser entendido como a busca da homogeneidade de estruturas, processo e ações, o isomorfismo é o resultado das pressões competitivas que forçam as organizações a adotarem formas adaptadas para ajudar na sua sobrevivência. Essas pressões institucionais externas e internas levam as organizações a adotarem comportamento semelhante entre si. Esse fato conduz à similaridade de forma e estrutura, de acordo com o ambiente institucional (DIMMAGIO; POWELL, 1991).

Dimaggio e Powell (1991) afirmam que, à medida que os ambientes organizacionais tornam-se estruturados, as formas e estruturas organizacionais situadas dentro deles ficam mais homogêneas. Isso ocorre porque as organizações estão inseridas em um ambiente construído por regras, crenças e valores compartilhados. Assim, existem três diferentes mecanismos de influência que operam nas organizações de um mesmo ambiente: o isomorfismo coercitivo; o isomorfismo mimético; e o isomorfismo normativo.

O **isomorfismo coercitivo** ocorre quando a gestão é submetida a pressões externas, formais ou informais, vindas de outras organizações das quais são dependentes ou em virtude de

expectativas culturais da sociedade. Essas pressões seriam concretizadas em ações de força, persuasão ou por convites para participar em coalizões ou associações. De acordo com Dimaggio e Powell (1991), um exemplo de isomorfismo coercitivo seriam as mudanças organizacionais provocadas por pressões governamentais, normalmente baseadas na legislação. Nessa visão, pressões normativas do Estado e de outros Organismos Reguladores fazem com que a gestão das organizações adapte suas estruturas e procedimentos (tornando-se isomórficas) às expectativas do contexto. Portanto, adquirem um formato organizacional considerado legítimo em um determinado ambiente institucional.

O **isomorfismo mimético** ocorre quando a gestão de uma organização imita práticas de outra para enfrentar incertezas ambientais. Esse processo pode ocorrer pela reprodução ou imitação de políticas, estratégias, estruturas, tecnologias, sistemas produtivos, produtos, serviços e práticas administrativas em geral. Quando tecnologias organizacionais são pouco compreendidas, quando os objetivos são ambíguos ou quando o ambiente cria incerteza simbólica, as organizações são compelidas a buscar padrões de estruturação e atuação em outras organizações. Assim, ao verificarem o sucesso de outras gestões nas organizações, elas tendem a apresentar comportamento mimético.

O **isomorfismo normativo** refere-se à profissionalização e envolve o compartilhamento de um conjunto de normas e métodos de trabalho pelos membros de cada segmento ocupacional. Diz respeito, principalmente, a formas comuns de interpretação e de ação diante de problemas que se põem em evidência na vida organizacional. Esse tipo de isomorfismo provém do estabelecimento de padrões por uma determinada comunidade profissional, com vistas a embasar cognitivamente e dar legitimidade às atividades por ela desenvolvida.

Fleck (2006) destaca que o mecanismo normativo pode ser associado à ação dos profissionais, sendo evidenciado pela especialização no trabalho, além das funções administrativas e técnicas por eles exercidas. Em particular, os sistemas de ensino nas universidades podem ser analisados sob esse aspecto, por ser onde se forma grande parte dos profissionais. Desse modo, são considerados veículos privilegiados dos conjuntos de normas, regulamentos e práticas comuns a uma profissão.

O conceito de isomorfismo e sua real caracterização nas práticas gerenciais podem ressaltar não só a similaridade das ações na gestão, mas também quais as fontes desse isomorfismo, sua influência e importância. Guzmán (2003) afirma que o isomorfismo é um processo

restritivo que força um elemento de uma população a se parecer com os outros que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais. Nessa visão, Meyer e Rowan (1991) explicam que o ambiente supre as instituições com regras institucionalizadas, as quais definem novas formas de organização e redefinem as existentes, especificando os meios para reproduzir a racionalidade de cada uma.

Na acepção de Berger e Luckman (2008), as regras institucionalizadas são estruturadas como domínios de significados, e as práticas e procedimentos institucionalizados como eficientes no ambiente, por isso, tornam-se mitos racionalizados que conduzem à sua adoção pelas organizações (MEYER; ROWAN, 1991). A partir de então, a organização torna-se legitimada e usa sua legitimidade para fortalecer seu sustento e assegurar sua sobrevivência.

DiMaggio e Powell (1991) explicam que o ambiente é um fator de homogeneização organizacional, uma vez que são difundidas práticas e formas de organização que foram institucionalizadas pela comunidade de organizações pertencentes a um mesmo campo. Com isso, o campo organizacional pode ser conceituado como área reconhecida da vida institucional, na qual atores estabelecem relacionamentos entre si, formam uma estrutura de relacionamento e nela se posicionam. Esses fatos permitem aos atores configurarem seus modelos de ação e a sua própria estrutura social. O campo organizacional reúne organizações similares em relação a produção de bens e serviços, fornecedores, consumidores e agências reguladoras.

DiMaggio e Powell (1983) apontam que a estruturação dos campos organizacionais se deve aos seguintes indicadores: a) aumento no grau de interação entre gestão das organizações; b) emergência de estruturas de dominação e de padrões de coalização claramente definidos; c) aumento no volume de informação com que a gestão das organizações devem lidar; e d) desenvolvimento de uma consciência mútua, entre os participantes de um grupo de organizações, sobre o fato de que estão envolvidos em um empreendimento comum.

Para esses autores, a institucionalização decorre de processos isomórficos, resultantes da assimilação de soluções utilizadas por outras instituições. Representa um processo compulsório que força as unidades de uma população a assemelharem-se a outras unidades que enfrentam os mesmos desafios. Assim, as estruturas formais das organizações surgem como reflexos de valores e normas institucionais, em um processo no qual a pressão do ambiente institucional posiciona-se numa atitude isomórfica em relação às instituições sociais.

A aplicação do conceito de campo organizacional pode indicar que o desempenho, ou a trajetória, de uma organização e/ou grupos de organizações está vinculado às diretrizes valorativas e normativas atribuídas por atores externos que estão inseridos nos diferentes níveis das organizações e que afetam suas políticas e estruturas (VIEIRA; CARVALHO, 2003). Assim, a aplicação do conceito de isomorfismo mimético seria válida, pois o gestor se adapta às mudanças propostas pelo campo com o intuito de obter legitimidade ao adotar determinado comportamento reconhecido como válido para um sistema de significado comum.

Para Teixeira *et al.* (2009), essas mudanças não ocorrem necessariamente de forma ordenada; elas dependem da situação e da história sociocultural de cada sociedade. As pressões institucionais isomórficas são alusivas à limitação da ação de os atores tornarem as organizações mais efetivas. A mudança não ocorre por acaso em função de melhorias necessárias advindas de mentes inovadoras, mas decorre de imposições no campo organizacional. Para Tolbert e Zucker (1999), é mais fácil disseminar novas estruturas entre as organizações do que criar estruturas semelhantes dentro de uma mesma organização, porque a percepção dos decisores sobre os custos e benefícios da adoção de determinadas práticas é influenciada pela observação do comportamento das outras organizações que funcionam como ambiente de ‘pré-teste’.

DiMaggio e Powell (1991), Oliver (1992) e Scott (2001) procuram explicar as causas para que as mudanças nas organizações ocorram, seja enfatizando pressões isomórficas, tensões internas ou externas, ou, ainda, as pressões funcionais, políticas ou sociais. Segundo esses autores, na ausência das referidas forças, as estruturas organizacionais persistiriam ao longo do tempo. Entretanto, do mesmo modo que é importante compreender as forças que levam ao processo de mudança, é relevante aprofundar o entendimento dos fatores que levam à persistência das estruturas organizacionais.

Na visão de Scott (1987), manter-se conforme as práticas do campo resulta na admissão de normas sociais que definem como são as coisas e/ou como as coisas têm que ser desenvolvidas. Assim, mudar as práticas existentes, geralmente, requer a ação de fatores externos ao campo, pois as organizações forçam a rede de relacionamentos a adaptar-se às suas práticas ou as organizações tentam inserir seus objetivos e práticas na sociedade sob a forma de regras institucionais. Ocorrendo mudanças tecnológicas muito rápidas, a

institucionalização de práticas torna-se inerte, até que a taxa de mudança reduza e permita a ela emergir.

As organizações tendem a imitar umas às outras porque encontram-se numa competição não apenas por recursos e consumidores, e sim por poder político e legitimidade institucional, oportunidades sociais e econômicas. É a partir desse isomorfismo que as organizações inseridas em ambientes institucionais legitimam-se e obtêm recursos. Desse modo, as organizações adaptam-se aos ambientes não guiadas por questões de eficiência, mas em busca de legitimação (DIMAGGIO; POWELL, 1983). Essa perspectiva desafia a imagem das organizações como racionais, introduzindo uma visão guiada por símbolos e desejo de legitimidade.

Tatoo (2005) demonstra que a aplicabilidade de determinadas práticas na gestão organizacional requer a consideração de um dado número de problemas: a) como e quando as escolhas ou linhas de ação se tornam socialmente definidas; b) quem age para causar mudanças e difundi-las em organizações múltiplas; e c) quais são os benefícios de criar estruturas semelhantes ou convergir para as mesmas estruturas. Nesse enfoque, Dimaggio e Powell (2001) retratam que o conceito de campo organizacional torna-se central, por estar formado por um conjunto de organizações que se relacionam e influenciam, apoiando um tipo de produto ou serviço similar.

2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL E INSTRUMENTOS DE GESTÃO

2.2.1 Caracterização da contabilidade gerencial

Antes da revolução industrial a contabilidade era, sobretudo, um mecanismo de registro das relações externas de uma unidade comercial com outras unidades comerciais. O advento de operações produtivas de larga escala propiciou a maior ênfase na contabilidade voltada aos interesses dentro da unidade competitiva e ao uso de registros contábeis como meio de controle administrativo da organização (JOHNSON; KAPLAN, 1993).

Na visão de Johnson e Kaplan (1993), o enfoque inicial dos controles administrativos baseava-se na eficiência da gestão dos custos de fabricação e nos lucros e perdas totais de uma organização. Todavia, a necessidade de conhecer os custos intermediários e de manutenção, das despesas gerais, gastos com mão de obra, depreciação e avaliação de estoques exigiu o desenvolvimento de indicadores e sistemas de informações gerenciais que permitissem avaliar a eficiência dos processos de coordenação interna da entidade.

De fato, a demanda por informações de contabilidade gerencial é um fenômeno bem mais recente que da contabilidade propriamente dita. Antes do século XIX, não havia níveis de gerência ou empregados assalariados por longos períodos. As negociações aconteciam no mercado, e os indicadores de sucesso eram facilmente obtidos. Com a Revolução Industrial e a possibilidade de a gestão das entidades se beneficiarem com economias de escala, tornou-se interessante para os proprietários direcionarem significantes somas de capital para os processos de produção e, conseqüentemente, desenvolverem novas práticas gerenciais que os auxiliassem nessa etapa (JOHNSON; KAPLAN, 1993).

A partir de então, a Contabilidade Gerencial experimentou uma mudança bastante significativa em virtude das transformações sociais e tecnológicas, principalmente pela implantação de programas de melhoria da qualidade, entre os quais o sistema de estoques Just-in-time (JIT), a Gestão da Qualidade Total (TQM - *Total Quality Management*), a Teoria das Restrições (TOC - *Theory of Constraints*), a redução de custos e o aumento da produção. Todos com objetivo final de maximização dos lucros.

A criação de novos instrumentos de gestão e o enfoque dado a cada um deles na prática gerencial subsidiaram diversas discussões quanto à possibilidade de haver duas linhas para o

estudo da contabilidade: a gerencial e a financeira. Autores como Kaplan e Atkinson (1989), Richardson (2002), Horngren *et al.* (2004) e Frezatti *et al.* (2007) discutem em seus estudos os principais elementos que diferenciam a contabilidade gerencial da financeira. No entanto, o que se verifica é uma dificuldade em se determinar o limite entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial, já que, em vários casos, há entrelaçamento entre técnicas puramente contábeis e gerenciais, com a formação de uma fronteira difusa entre essas áreas.

Anthony (1972) afirma que a contabilidade gerencial é um ramo das Ciências Contábeis que se ocupa em suprir as necessidades informacionais dos usuários internos das organizações, provendo-os com informações úteis para a administração. Para Hansen e Mowen (1997), a contabilidade gerencial constitui-se na parte do sistema contábil que se dedica às informações para os usuários internos da entidade, ao passo que a Contabilidade Financeira é parte do sistema que provê informações para usuários externos e é orientada pelos princípios geralmente aceitos de Contabilidade.

De acordo com o *International Federation of Accountants* – IFAC (1998), a contabilidade gerencial é um processo de identificação, medição, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação (financeira e operacional) usada pela administração para planejar, avaliar, controlar e assegurar, dentro de uma organização, o uso dos recursos com responsabilidade.

Na visão de Martins (2003), a contabilidade gerencial é uma consequência da evolução, tanto qualitativa como quantitativa, das várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na Contabilidade Financeira e na Contabilidade de Custos; quando agrupadas, permitem uma perspectiva mais analítica e diferenciada das informações econômico-financeiras. Por isso, constitui-se em um instrumento relevante para o auxílio das decisões gerenciais nas entidades, ao contribuir para a eficiência operacional à medida que possibilita a coleta, o processamento e o relato das informações econômico-financeiras a seus usuários.

2.2.2 Configuração do processo de gestão

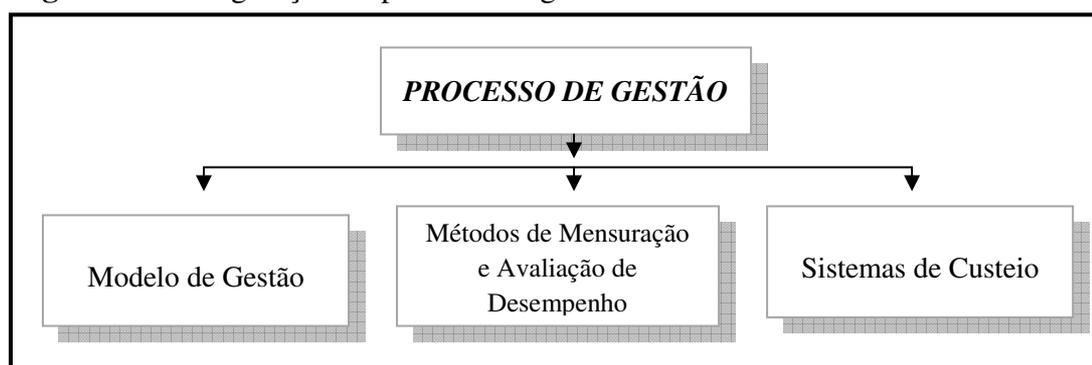
Gomes e Salas (2001) mencionam que o controle, seja muito ou pouco formalizado, é fundamental para assegurar que as atividades sejam realizadas da forma desejada pelos membros da organização e, assim, contribuam para a manutenção e melhoria da posição

competitiva, consecução das estratégias, planos, programas e operações consentâneos com as necessidades identificadas pelos clientes. Para alcançar esses objetivos, a administração se assegura de obter a informação e influenciar o comportamento das pessoas para atuar sobre as variáveis internas e externas de que depende o funcionamento da organização.

Anthony (1965 apud GOMES; SALAS, 2001, p.37) afirma que o controle de gestão é o processo pelo qual os administradores asseguram que os recursos sejam obtidos e usados eficaz e eficientemente. Nessa abordagem, o controle de gestão diz respeito à combinação de atividades de planejamento e controle concernente à satisfação das motivações individuais. Para esse autor, a eficácia de um sistema de controle decorre de uma precisa definição de indicadores ou unidades de medida, relacionados às principais variáveis-chave e às responsabilidades de cada unidade organizacional. Assim, por meio da definição e comunicação clara dos objetivos e planos da organização, complementada pela análise dos desvios, assegura-se que cada responsável oriente-se para o alcance dos objetivos globais da organização.

O controle de gestão eficaz pressupõe que os esforços alocados a uma atividade possam ser redirecionadores, se os resultados-alvo fixados não forem alcançados. Nesse sentido, o processo de controle requer a obtenção de informação que possibilite a formulação de diretrizes e a mensuração do resultado nos mesmos moldes (GOMES; SALAS, 2001). Para isso, os gestores precisam de um sistema de informações que lhes forneça informações sobre o desempenho planejado e o realizado e permita fazer comparações em bases objetivas em todas as etapas do processo de gestão.

O tipo de informação está diretamente relacionado com a escolha dos instrumentos gerenciais e com a abordagem contextual e organizacional do processo de gestão. Dessa forma, torna-se relevante conhecer a configuração dos processos de gestão quanto ao (1) Modelo de Gestão, aos (2) Métodos de Mensuração e Avaliação de Desempenho e aos (3) Métodos e Sistemas de Custeio, para, em seguida, identificar em cada uma dessa configuração os instrumentos gerenciais que fazem ou poderão fazer parte da prática da gestão organizacional, conforme demonstrado na FIG. 1.

Figura 1 - Configuração do processo de gestão

Fonte: Elaborado pela autora.

De acordo Oliveira *et al.* (2007), o Modelo de Gestão representa os princípios básicos que norteiam uma organização e serve como referencial para orientar os gestores nos processos de planejamento, controle e tomada de decisões. Pode ser entendido como a representação abstrata do conjunto de elementos que viabilizam a administração da eficiência e da eficácia rumo aos resultados pretendidos. Nesse sentido, o Modelo de Gestão representa a forma pela qual a organização irá desenvolver seu negócio, sendo decorrente da missão estabelecida e dos propósitos e objetivos a serem alcançados (OLIVEIRA *et al.*, 2007).

Segundo Guerreiro (1989), o Modelo de Gestão corresponde a um conjunto de definições relativas ao processo de gestão. Representa um produto do Subsistema Institucional e pode ser definido como um conjunto de normas e princípios que devem orientar os gestores na escolha das melhores alternativas para levar a organização a cumprir sua missão com eficácia. Tem por finalidade permitir o alcance dos resultados dentro de um conjunto ordenado de diretrizes, para atingir as metas e objetivos explicitados na visão organizacional, a fim de ajudar na adaptabilidade e no equilíbrio necessário para sua continuidade (PEREIRA, 2001).

Na visão de Parisi (2001), o Modelo de Gestão é a Carta Magna de uma entidade econômica composta por um conjunto de princípios, nem sempre formalizados, que podem ser identificados por meio da observação dos instrumentos de gestão (processo de planejamento e controle, sistemas de informação etc.) e das demais práticas organizacionais. Sua finalidade é orientar o processo administrativo de uma organização, para que esta cumpra a missão para qual foi constituída (CRUZ, 1991, p. 39).

De acordo com Padoveze (2005), o Modelo de Gestão é a matriz do subsistema de gestão, que é traduzido na organização dentro de um processo orientado que permita a ordenação de sua administração para o fluxo do processo de tomada de decisão em todos os planos

organizacionais e níveis hierárquicos - denominado processo de gestão. Soutes (2006) completa a reflexão mostrando que os Modelos de Gestão enfatizam a redução da perda de recursos e a criação de valor para a organização, por meio da utilização eficiente dos recursos, embora não se possa desconsiderar que parte dos instrumentos agrupados nessa classificação tem a finalidade de planejamento gerencial, uma vez que permitem avaliar o desempenho de determinadas atividades ou setores.

Quanto aos Métodos de Mensuração e Avaliação de Desempenho, Pereira (2001) afirma que a avaliação de desempenho é um recurso por meio do qual se procura obter um gerenciamento eficaz dessas atividades, visando à otimização de suas contribuições em termos de resultados, ou seja, a eficácia. Segundo Cardoso *et al.* (2007), os Métodos de Mensuração e Avaliação de Desempenho enfocam mais o planejamento gerencial ao terem como finalidade mensurar o resultado e o patrimônio da organização e auxiliar no processo de tomada de decisões. Guerreiro (1989) afirma que as mensurações são necessárias não somente para expressar objetivos e clarificar alvos a respeito dos quais as decisões devem ser tomadas, mas também para controlar e avaliar os resultados das atividades envolvidas no processo de atingir os alvos.

No que se refere aos Métodos e Sistemas de Custeio, para Padoveze (2005), Método consiste no processo de identificar o custo unitário do bem ou serviço. Enquanto Sistema, ou forma de custeio, está ligado à dimensão da unidade de mensuração e indica as opções de mensuração, após adotado um método de custeio (com base no custo real, custos esperados, padronizados etc.). Desse modo, os Métodos e Sistemas de Custeio buscam dar mais ênfase ao controle ao objetivarem estabelecer as despesas usadas por um produto, um grupo de produtos, uma atividade específica ou um conjunto de atividades da organização e buscarem o uso eficiente dos recursos disponíveis ao se minimizarem as perdas de recursos no processo (SOUTES, 2006).

A tomada de decisão, englobando as funções fundamentais da gestão, como o planejamento, a organização, a direção e o controle, carecem de uma compreensão da organização como um sistema aberto e dinâmico que dispõe de um conjunto de elementos interdependentes, que interagem entre si para a consecução de um fim comum, em constante inter-relação com seu ambiente (PEREIRA, 2001). Nesse contexto, os instrumentos de gestão servem como facilitadores do alcance dos objetivos organizacionais, que em um primeiro momento baseiam-se na otimização dos recursos, numa perspectiva de resultados.

2.2.3 Classificação dos instrumentos gerenciais segundo a configuração do processo de gestão

Com o vistas a verificar quais instrumentos gerenciais estão sendo utilizados na prática da gestão das organizações, autores como Chenhall e Langfield-Smith (1998c), Sulaiman *et al.* (2004), Abdel-Kader e Luther (2006) e Grande (2008) buscam segregar os instrumentos gerenciais, considerando sua utilidade na prática gerencial. Sulaiman *et al.* (2004) segregam os instrumentos gerenciais em modernos e tradicionais, em estudo sobre as práticas gerenciais adotadas pelas organizações de quatro países asiáticos. Nessa classificação, instrumentos como Custeio Padrão, Análise de Custo/Volume/Lucro, Retorno sobre Investimentos e Orçamentos foram considerados tradicionais. Enquanto a Gestão da Qualidade Total, Custeio Baseado em Atividades (ABC), Custeio Meta (*target costing*) e *Balanced Scorecard* foram considerados modernos.

Para Chenhall e Langfield-Smith (1998c), as técnicas tradicionais incluem o uso de sistemas para planejamento e controle e medidas de performance, como: ROI, Relatório de Resultados das divisões e técnicas de Custo-Volume-Lucro para decisões. As práticas contemporâneas incluem várias formas de *Benchmarking* e técnicas baseadas em atividades, como: Custeio Baseado em Atividades e Gestão Baseada em Atividades, medida de performance balanceada (BSC), medida de performance baseada em equipe, medidas baseadas em empregados e planejamento estratégico.

A classificação proposta por Chenhall e Langfield-Smith (1998c) pode ser questionada ao se destacar a evolução da necessidade informacional dos gestores, que enfocavam, prioritariamente, o Controle dos Custos antes mesmo da ocorrência da revolução industrial. Assim, os métodos e sistemas de custeio evoluíram no sentido de atender às suas necessidades no processo de tomada de decisão.

As classificações dos instrumentos gerenciais propostas por Soutes e De Zen (2005), Soutes (2006) e Sulaiman *et al.* (2004) denotam uma relação entre a adequação do instrumento gerencial segundo o estágio de desenvolvimento da contabilidade gerencial e sua utilidade para a prática gerencial. Essa classificação foi feita com base em um estudo proposto pelo *Institute of Management Accountants* - IMA, onde os instrumentos gerenciais são divididos

em estágios, considerando quatro fases de mudança e evolução no campo de atuação da contabilidade gerencial e, por conseguinte, nos instrumentos por ela proporcionados.

Segundo o IMA, o primeiro estágio durou até 1950 e tinha como foco a determinação do custo e do controle financeiro utilizando o orçamento e a contabilidade de custos. O segundo estágio foi de 1950 a 1963, sendo sua atenção substituída para o fornecimento de informação para planejamento e controle gerencial, através do uso e análise de decisão e responsabilidade contábil. O terceiro estágio iniciou-se em 1965 e durou até 1985. Neste, o foco estava na redução de perdas de recursos nos processos, sendo utilizada a análise de processos e gerenciamento de custos. O último estágio teve início em 1985 e dura até os dias de hoje. Seu foco está na geração ou criação de valor por meio do uso efetivo de recursos e de tecnologias que examinam direcionadores como valor para o consumidor e para o acionista, bem como para a inovação organizacional.

Por meio desse estudo, o IMA identificou ainda ter havido uma diferença quanto ao posicionamento da contabilidade gerencial dentro das organizações. Assim, no estágio 1 a contabilidade gerencial era vista como uma atividade técnica necessária para perseguir os objetivos organizacionais; no estágio 2, como uma atividade de gerenciamento, mas com papel de apoio, por meio do fornecimento de informações para planejamento e controle; e nos estágios 3 e 4, como parte integrante do processo de gestão.

Com base no estudo do IMA, Soutes e De Zen (2005), Soutes (2006) e Sulaiman *et al.* (2004) realizaram uma classificação global dos instrumentos em Tradicionais e Contemporâneos; os instrumentos que compõem os estágios 1 e 2 seriam os instrumentos tradicionais e os demais seriam considerados contemporâneos. Assim, os instrumentos considerados tradicionais seriam: Custeio por Absorção; Custeio Variável; Custeio Padrão; Preço de Transferência; Retorno sobre Investimento (ROI); Moeda Constante; Valor Presente; Orçamento; e Descentralização. Os instrumentos contemporâneos seriam: Custeio Baseado em Atividades (ABC); Custeio Meta (*target costing*); *Benchmarking*; *Kaisen*; *Just in time* (JIT); Teoria das Restrições (TOC); Planejamento Estratégico; Gestão Baseada em Atividades (ABM), GECON; EVA (*Economic Value Added*); Simulação; *Balance Scorecard* (BSC); e Gestão Baseada em Valor (VBM).

Considerando a abordagem em relação ao Modelo de Gestão, aos Métodos de Mensuração e Avaliação de Desempenho e aos Métodos e Sistemas de Custeio, torna-se possível classificar

os instrumentos gerenciais que integram o processo de gestão da organização, conforme apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 - Instrumentos gerenciais de acordo com a configuração do processo de gestão

| MODELO DE GESTÃO | MÉTODOS DE MENSURAÇÃO E AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO | MÉTODOS E SISTEMAS DE CUSTEIO |
|-------------------------------------|---|--|
| Descentralização | <i>Balance Scorecard</i> (BSC) | Custeio Baseado em Atividades (ABC) |
| Gestão Baseado em Atividades (ABM) | <i>Benchmarking</i> | Custeio <i>Kaisen</i> |
| Gestão Baseada em Valor (VBM) | <i>Economic Value Added</i> (EVA) | Custeio Meta (<i>target costing</i>) |
| Sistema de Gestão Econômica (GECON) | <i>Just in time</i> (JIT) | Custeio Padrão |
| | Orçamento | Custeio por Absorção |
| | Planejamento Estratégico | Custeio Variável |
| | Preço de Transferência | |
| | Retorno sobre Investimento (ROI) | |
| | Simulação | |
| | Teoria das Restrições (TOC) | |

Fonte: Elaborado pela autora.

A segregação dos instrumentos gerenciais considerando o Modelo de Gestão, a Mensuração e Avaliação de Desempenho e os Métodos e Sistemas de Custeio é uma proposta do estudo, adaptada de alguns conceitos encontrados em Chenhall e Langfield-Smith (1998c), Sulaiman *et al.* (2004), Abdel-Kader e Luther (2006), Soutes (2006) e Grande (2008), considerando as abordagens feitas ao longo do estudo. Portanto, ela não pode ser considerada única.

Na visão de Scapens *et al.* (1993, 1994, 2000) e Scott (2001), os instrumentos da Contabilidade Gerencial são usados no cotidiano organizacional para prover informações aos usuários internos. Assim, podem ser caracterizados como técnicas de planejamento e controle de gestão, que envolvem processos de mensuração, acumulação e comunicação de informações monetárias e não monetárias sobre aspectos das dimensões de desempenho da organização (OYADOMARI *et al.*, 2008).

A seguir são apresentados os instrumentos gerenciais identificados na literatura especializada, conforme sua estruturação no processo de gestão.

2.2.3.1 Instrumentos gerenciais na perspectiva do modelo de gestão

A Descentralização é resultado da máxima repartição de poder em todas as partes da organização. Caracteriza-se pela delegação de autoridades a executivos relacionados a outros setores, departamentos ou unidades vinculadas à organização (WARREN *et al.*, 2008). Desse modo, uma vez que poder e controle são sistematicamente delegados a níveis mais baixos na organização, os gerentes das unidades são responsáveis por planejar e controlar as operações dessas unidades.

De acordo com Caravantes *et al.* (2005), parte da razão para a descentralização é acelerar a tomada de decisões, enquanto outra parte é garantir que as companhias individuais possam responder rapidamente às vontades e necessidades dos clientes, além de permitir avaliar o desempenho dos setores, departamentos e unidades sob responsabilidade de cada gestor.

Hansen e Mowen (2003) enfatizam sete razões pelas quais as organizações preferem a abordagem descentralizada para a gestão, as quais incluem: a) melhor acesso à informação local; b) limitação cognitiva; c) resposta em tempo mais oportuno; d) focalização da gestão central; e) treinamento e avaliação dos gestores de segmentos; f) motivação dos gestores de segmentos; e g) competição realçada. Para esses autores, a descentralização cria oportunidade para controle das divisões organizacionais por meio do uso de contabilidade por responsabilidade, sendo o controle dos centros de custos realizado para avaliar a eficiência e a eficácia dos gestores divisionais.

A Gestão Baseada em Atividades (ABM) é um processo administrativo que usa a informação fornecida por uma análise dos custos baseados em atividades para melhorar a lucratividade da organização (CARDOSO *et al.*, 2007). Inclui a execução mais eficiente das atividades, eliminando a necessidade de executar certas atividades que não adicionam valor para aos clientes.

De acordo com Hansen e Mowen (2003), a Gestão Baseada em Atividades (ABM) focaliza a gestão de atividades com o objetivo de melhorar o valor recebido pelo cliente e o lucro recebido pela organização ao fornecer esse valor. Ele inclui a análise de direcionadores, análise de atividades e avaliação de desempenho e usa o Sistema de Custeio Baseado em Atividades como sua maior fonte de informações. Segundo esses autores, essa abordagem focaliza a responsabilidade, por prestar contas para as atividades em vez de custos, e enfatiza

a maximização do desempenho do sistema todo e não do desempenho individual. Essencialmente, essa forma de controle admite que a maximização da eficiência de subunidades individuais não leva necessariamente a uma eficiência máxima para o sistema como um todo, sendo necessário considerar medidas financeiras e não financeiras de desempenho para sua análise.

A Gestão Baseada em Valor (VBM), refere-se a um sistema de gerenciamento que orienta o processo de tomada de decisão com base na criação de valor. A VBM exige uma mudança de comportamento dos atores organizacionais, de forma que fiquem atentos à escolha de alternativas que agreguem valor; para isso, podem ser guiados pelos direcionadores de valor (*value drivers*), ou seja, pelas variáveis que vão determinar o valor da organização (ASSAF NETO, 2009). Constitui-se em uma abordagem em que as aspirações, as técnicas de análise e os processos gerenciais são orientados para a maximização do valor da organização, focalizando as decisões sobre os direcionadores de valor (*value drivers*), especialmente o custo de capital (LOPO *et al.*, 2001, p. 238).

A Gestão Baseada em Valor defende que o maior objetivo de uma organização é maximizar valor para o acionista, ou seja, aumentar, o máximo possível, o valor econômico agregado ao investidor. Para isso, as receitas devem superar todos os gastos (custos e despesas), inclusive o custo de oportunidade do capital. Na visão de Assaf Neto (2009), criar valor para organização ultrapassa o objetivo de cobrir os custos explícitos identificados nas vendas, incorpora o entendimento e o cálculo da remuneração dos custos implícitos (custo de oportunidade do capital investido), não cotejado pela contabilidade tradicional na apuração dos demonstrativos de resultados e, conseqüentemente, na quantificação da riqueza dos acionistas.

O Sistema de Gestão Econômica (GECON) é um modelo gerencial de administração por resultados econômicos que incorpora um conjunto de conceitos integrados dentro de um enfoque holístico e sistêmico, objetivando a eficácia empresarial (CATELLI *et al.*, 2001). Por estar voltado a mensurar o patrimônio e o resultado da entidade na ótica de conceitos econômicos, atua inicialmente na mensuração de cada evento econômico de maneira a atingir o resultado global da entidade, num processo de identificação e acumulação constante de resultados.

De acordo com Catelli *et al.* (2001), o GECON tem como pressuposto o fato de que, da mesma forma que o resultado global da empresa é formado pela soma dos resultados analíticos das diversas atividades, o patrimônio global é formado com base na mensuração dos ativos e passivos individualmente. Assim, em nível global, essa mensuração conduz ao que se poderia denominar valor de custo da empresa em determinado momento.

Segundo esses autores, nesse modelo é reconhecido que a riqueza de uma organização tem de refletir a agregação de valor proporcionada pelos eventos provocados ou não na operacionalização do processo de transformação de insumos em produtos e serviços nas diversas atividades. Dessa forma, o modelo identifica, mensura e reporta resultados das atividades das diversas unidades administrativas, transformando o centro de custos em centro de resultados ou em centro de investimentos. Ele reconhece em cada evento e em cada atividade os aspectos operacional, financeiro, econômico e patrimonial, apurando as margens de contribuição e resultados econômicos por meio da mensuração dos produtos e recursos por seus valores a vista.

2.2.3.2 Instrumentos gerenciais na perspectiva da mensuração e avaliação de desempenho

O *Balance Scorecard* é um sistema de gestão estratégica que permite a tradução da visão, missão e aspiração estratégica da organização em objetivos tangíveis e mensuráveis. Ele integra medidas financeiras e não financeiras que passam a fazer parte do sistema de informações dos colaboradores, os quais poderão ter uma noção mais clara da contribuição esperada nas diversas medidas e dos resultados obtidos (KAPLAN; NORTON, 1996).

De acordo com Oliveira *et al.* (2007), o BSC é a tradução de estratégia em ação, ou seja, visa tirar do papel os planos e metas estratégicas das organizações e difundi-los por todos os níveis da organização. Para esses autores, o BSC é um sistema de gestão que completa as medidas financeiras do desempenho passado com as medidas dos fatores que impulsionam o desempenho futuro, ao permitir que os gestores comuniquem sua estratégia por toda a organização e ligar os objetivos organizacionais aos departamentais e individuais.

Os objetivos das medidas do *scorecard* derivam da visão e estratégia da organização (OLIVEIRA *et al.*, 2007) e proporcionam aos gestores uma forma de assegurar que todos os

níveis da organização entendam as estratégias de longo prazo e que tanto os objetivos departamentais quanto os individuais estão alinhados entre si (PADOVESE, 2005).

O *Benchmarking* pode ser definido como o processo contínuo de medição de produtos, serviços e práticas em relação aos mais fortes concorrentes, ou às organizações reconhecidas como líderes no mercado, no intuito de criar novos padrões e/ou novos processos (CAMP, 2002). No sentido formal, o *Benchmarking* é uma experiência continuada de investigação e aprendizado que assegura que as melhores práticas sejam descobertas, analisadas, adotadas e implementadas.

Para Camp (2002), o *Benchmarking* focaliza as melhores práticas disponíveis, assegura a compreensão de como são executadas e determina o valor dessas práticas, ou até que ponto elas são bem executadas. De acordo com esse autor, o *Benchmarking* não é um mecanismo para determinar reduções de recursos, embora isso possa ocorrer. Ele é basicamente um processo de fixação de objetivos que poderá indicar a direção que deve ser seguida, em vez de medidas operacionalmente quantificáveis que podem ser atingidas imediatamente, com critérios específicos a respeito de como os marcos de referência podem ou devem ser alcançados. Desse modo, ajuda os gestores organizacionais a identificar as práticas que podem ser adaptadas para a montagem de planos e estratégias atraentes, críveis e defensáveis e complementar novas iniciativas para alcançar as mais altas metas de desempenho (CAMP, 2002).

Segundo Oliveira *et al.* (2007), o *Economic Value Added* (EVA) é a medida do lucro econômico, e não apenas um valor contábil, como o lucro líquido, de uma organização depois de descontado o custo de todo o capital empregado no negócio no final de determinado período de tempo. Por isso, trata de como as organizações podem realizar a otimização da utilização de seus recursos, partindo de um princípio básico de economia de investimento e de consumo de recursos, o que pressupõe que a economia de um dólar implica ganho de um dólar (CARDOSO *et al.*, 2007).

De acordo com Oliveira *et al.* (2007), a principal mensagem do EVA é que não é suficiente ter lucro líquido positivo ou certo nível de lucro por ação. Ao contrário, a organização precisa ganhar o suficiente para cobrir o custo do capital de terceiros e o custo de oportunidade do Capital Próprio antes que ela comece a criar valor.

Garrison *et al.* (2007) abordam o sistema *Just in Time* (JIT) como uma estratégia para redução de investimentos em estoque e, conseqüentemente, das aplicações em capital de giro, uma vez que a organização só compra a matéria-prima quando esta precisa ser consumida no processo fabril, e só inicia o processo fabril quando já tiver um pedido de venda de seu produto. Dessa forma, os produtos são fabricados de acordo com os pedidos dos clientes. Os objetivos do JIT são eliminar estoques de produtos acabados inteiramente e reduzir estoques de produção em andamento a praticamente nada.

Para Slack *et al.* (2008), o JIT é uma abordagem disciplinada que visa aprimorar a produtividade global e eliminar desperdícios. Ele possibilita a produção eficaz em termos de custo, assim como o fornecimento apenas da quantidade correta, no momento e locais corretos, utilizando o mínimo de instalações, equipamentos, materiais e recursos humanos. Para esse autor, o JIT é dependente do balanço entre a flexibilidade do fornecedor e a flexibilidade do usuário, sendo alcançado por meio da aplicação de elementos que requerem um envolvimento total dos funcionários e trabalho em equipe, de modo que se possa atender à demanda instantaneamente, com qualidade perfeita e sem desperdícios.

No que se refere ao Orçamento, Welch (1983) o define como um plano administrativo que abrange todas as fases das operações para um período futuro definido. É a expressão formal das políticas, planos, metas e objetivos estabelecidos pela alta administração para a organização como um todo, bem como para uma de suas subdivisões.

De acordo com Stedry (1999), o orçamento é a expressão quantitativa de um plano de ação e ajuda na coordenação e implementação de um plano de atividades futuras. Refere-se a um plano que estabelece os gastos projetados para certa atividade e explica de onde virão os recursos necessários. Esses dados financeiros projetados são comparados aos dados realizados, possibilitando futuras correções por parte dos gestores (WESTON; BRIGHAM, 2000). Anthony e Govindarajan (2006, p. 463) completam, dizendo que o Orçamento é um plano gerencial com a hipótese implícita de que serão tomadas providências positivas pelo setor orçado para que a realidade corresponda ao plano aprovado.

Na visão de Frezatti (2009, p. 46), o orçamento é um plano financeiro que possibilita implementar a estratégia da empresa em determinado exercício. É mais do que uma simples estimativa, pois deve estar baseado no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas. Contém as prioridades e a direção da entidade para um período e proporciona

condições de avaliação do desempenho da entidade, suas áreas internas e seus gestores. Segundo esse autor, o orçamento é considerado um dos pilares da gestão e uma das ferramentas fundamentais para que a *accountability* exista na organização.

No que tange ao Planejamento Estratégico Anthony e Govindarajan (2006), afirmam ser o processo pelo qual se decidem programas que a organização adotará e a quantidade aproximada de recursos que deverá ser reservada para cada um desses programas, nos vários anos seguintes. Pode ser entendido como um processo gerencial contínuo e sistemático, que diz respeito à formulação de objetivos para a seleção de programas de ação e para sua execução, levando em conta as condições internas e externas à organização e sua evolução esperada.

Segundo Caravantes *et al.* (2005), o Planejamento Estratégico é o processo de decidir, dentro de um quadro de referência definido pela visão, missão e políticas, sobre os objetivos da organização, os recursos a serem usados para atingi-los e as estratégias que orientarão a obtenção, o uso e a disposição desses recursos. Assim, inicia-se com o processo de reflexão estratégica, que, levando em conta as condicionantes e o comportamento propriamente dito do corpo de executivos e dos acionistas maiores da organização, procura definir a visão, a missão e as políticas da organização. Dentro desse quadro referencial, o Planejamento Estratégico clarifica e define o elenco de objetivos a serem perseguidos, bem como os recursos necessários e as estratégias mais funcionais para a viabilização dos resultados desejados (CARAVANTES *et al.*, 2005).

Quanto ao Preço de Transferência Pereira e Oliveira (2001), afirmam ser o valor pelo qual são transferidos bens e serviços entre as atividades e áreas internas de uma organização. Estrutura-se a partir da premissa de que o valor dos produtos e serviços transacionados entre as unidades deveria refletir o valor do benefício possível de ser auferido na melhor alternativa econômica de obtenção dos bens e serviços demandados. Sob esse enfoque, o custo de oportunidade expressa o benefício efetivamente obtido de uma decisão, considerando o melhor uso alternativo dos recursos envolvidos.

Para Anthony e Govindarajan (2006, p. 271), o Preço de Transferência é o mecanismo de distribuição da receita gerada com a venda de determinado produto, entre dois ou mais centros de lucros. Consiste em um valor atribuído a um ativo negociado internamente à firma, isto é,

transferido de um centro de responsabilidade a outro. Assim, ele deve corresponder a um custo de oportunidade de se vender o produto ou serviço internamente.

O Retorno sobre investimento (ROI) é a relação entre o dinheiro ganho ou perdido por meio de um investimento e o montante de dinheiro investido (ASSAF NETO, 2009). Refere-se ao percentual obtido pelo lucro periódico (normalmente anual) em relação aos investimentos do centro de resultado (PADOVEZE, 2005). Assim, esse critério relaciona o índice de resultados operacionais em relação à medida dos ativos operacionais, ou seja, o lucro obtido pela divisão com os ativos por ela utilizados (HANSEN; MOWEN, 2003).

A Simulação é um processo amplo que engloba não apenas a construção de um modelo, mas todo o método experimental, com os objetivos de descrever o comportamento de um sistema, construir teorias e hipóteses considerando as observações efetuadas e prever o comportamento futuro (GARRISON *et al.*, 2007), isto é, visa retratar os efeitos produzidos por alterações no sistema ou nos métodos empregados em sua operação.

A Teoria das Restrição (TOC), segundo Corbett (2005), encara qualquer organização como um sistema, isto é, como um conjunto de elementos entre os quais há alguma relação de interdependência. Assim, cada elemento depende um do outro de alguma forma, e o desempenho global do sistema depende dos esforços conjuntos de todos os elementos do sistema. De acordo com Garrison *et al.* (2007), algumas restrições podem afetar o comportamento do sistema e, conseqüentemente, o alcance da meta organizacional. Nesse sentido, a TOC baseia-se na ideia de que gerir eficazmente a restrição é a chave do sucesso, pois permite que o gestor concentre seus esforços nas restrições que afetam o sistema.

Goldratt (1993) enfatiza a importância de focalizar os elos mais fracos (as restrições) da organização, pois são eles que determinam o seu desempenho global. Para esse autor, a restrição de um sistema nada mais é que qualquer coisa que o impeça de atingir um desempenho maior em relação à sua meta. Desse modo, é fundamental conhecer a meta do sistema em questão e as medidas que vão permitir o julgamento do impacto de qualquer ação local nessa meta. De acordo com a Teoria das Restrições, a principal meta de uma empresa é seu resultado financeiro; se uma organização não possuísse uma restrição, seu lucro seria infinito. Assim, a interpretação da TOC é de que, para uma lista de sintomas observáveis, deve ser feita uma análise de causa e efeito com o objetivo de identificar a causa principal do

problema. Uma vez que a restrição é identificada, torna-se possível traçar estratégias para melhoria do desempenho do sistema.

2.2.3.3 Instrumentos gerenciais na perspectiva dos métodos e sistemas de custeio

O Custeio baseado em atividades (ABC), para Eldenburg e Wolcott (2007), é um sistema utilizado para atribuir custos às atividades específicas realizadas num processo de fabricação de produtos ou de prestação de serviços, no qual os custos das diversas atividades são considerados blocos de construção usados na compilação dos custos referentes aos produtos ou outros objetos de custo. Em cada bloco, coletam-se os custos relacionados às atividades e escolhe-se um direcionador de custos, por meio do qual os custos diretos e indiretos serão atribuídos aos produtos e serviços.

De acordo com Catelli e Guerreiro (1993), o sistema ABC parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela organização geram custos e que os diversos produtos consomem ou utilizam essas atividades. Objetiva a alocação racional dos gastos indiretos aos bens e serviços produzidos, proporcionando um controle mais apurado dos gastos da organização e melhor suporte nas decisões gerenciais.

O Custeio *Kaisen* é similar ao custeio meta em sua missão de reduzir custo, exceto que ele enfoca a redução dos custos durante a fabricação do ciclo total de vida do produto e dos processos existentes (HANSEN; MOWEN, 2003). Por isso, está ligado ao sistema de planejamento do lucro (ATKISON *et al.*, 2008). De acordo com Maher (2001), esse sistema de custeio enfatiza o aperfeiçoamento contínuo de pequenas atividades, procurando continuamente reduzir os custos. Seu objetivo é fazer com que o custo de fabricação de um produto seja sempre inferior ao custo anteriormente atingido período após período.

O Custeio Meta é um processo estratégico de gerenciamento de custos para reduzir os custos totais nos estágios de planejamento e de desenho do produto. Atinge essa meta na medida em que concentra os esforços integrados de todos os departamentos de uma empresa. (SAKURAI, 1997).

Segundo Atkison *et al.* (2008), o custeio meta é um método de planejamento de custo que enfoca os produtos com processos discretos de fabricação e ciclos de vida dos produtos

razoavelmente curtos. Refere-se ao valor de custo que se pretende atingir, em função do preço que o mercado está disposto a pagar pelo produto ou serviço, menos uma margem de lucro que o acionista pretende obter (MAHER, 2001). Por isso, é uma abordagem sistemática para estabelecimento do custo desejado de um produto, com base em fatores ditados pelo mercado.

Assumindo-se a condição de que o preço que o mercado está pagando é o máximo que a organização pode atribuir ao seu produto, o preço de mercado passa a ser o elemento fundamental para formação dos custos (MAHER, 2001). Diante disso, parte-se do preço de venda, deduz-se a margem mínima que a organização quer obter, bem como os custos financeiros de financiamento de produção e os efeitos monetários sobre o capital de giro, e se obtém o valor máximo que pode custar internamente tal produto para a organização (PADOVEZE, 2005).

Quanto Custeio Padrão Eldenburg e Wolcott (2007), afirmam ser o custo que os gerentes esperam incorrer para produzir os bens ou serviços segundo as suposições do plano operacional, que incluem: volume da atividade de produção; processos e eficiência da produção; e preços e qualidade dos insumos. Compõe-se de medidas físicas e monetárias relativas a elementos de receita e custo dos eventos, transações e atividades adequadamente mensurados, que deveriam ser atingidos a partir de condições preestabelecidas, vinculadas à decisão de elaborar uma unidade de produto ou serviço, em determinado período de tempo (PADOVEZE, 2005). Desse modo, é aplicável, basicamente, a operações repetitivas, servindo como medida predeterminada estável para processos e atividades organizacionais específicas.

De acordo com Padoveze (2005), os objetivos mais importantes do custo padrão seriam: a) determinação do custo que deve ser o custo correto; b) avaliação das variações acontecidas entre o real e o padronizado; c) definição das responsabilidades e obtenção do comprometimento dos responsáveis por atividade padronizada, servindo como elemento motivacional; d) avaliação de desempenho e eficácia operacional; e e) base para o processo orçamentário.

No que tane Custeio por Absorção Hansen e Mowen (2003), discutem ser um método de custeio que atribui todos os custos de manufatura, materiais diretos, mão de obra direta, Custo Indireto de Fabricação (CIF) variável e os CIFs fixos para cada unidade de produto. Por alocar todos os custos de fabricação, fixos e variáveis, às unidades de produto, o Custeio por Absorção é o critério utilizado para fins societários e fiscais (GARRISON; NOREEN, 2001).

O método de custeio por absorção é o mais tradicional e, para calcular o custo dos produtos, considera todos os custos de produção. Usando o custeio por absorção, todos os custos de produção são “absorvidos” pelos produtos acabados, e aí permanecem como ativos até serem vendidos (WARREN *et al.*, 2008).

Em termos gerenciais, o Custeio por Absorção costuma receber críticas. Conforme expõe Wernke (2004), a desvantagem do custeio por absorção é a utilização dos rateios, pois nem sempre esses critérios são objetivos, podendo distorcer os resultados, penalizar alguns produtos e beneficiar outros. Com isso, torna-se um instrumento falho para a tomada de decisão, uma vez que se fundamenta no rateio dos custos fixos, levando a alocações arbitrárias e até enganosas.

No Custeio Variável, somente os custos de produção que variam de acordo com o volume produzido são considerados custos dos produtos (GARRISON; NOREEN, 2001). Assim, só os custos variáveis serão agregados aos produtos, enquanto os custos fixos seriam lançados, imediatamente, no resultado. Para Hansen e Mowen (2003), o custeio variável é um método de custeio que atribui apenas custos de manufatura variáveis aos produtos. Esses custos incluem materiais diretos, mão de obra direta e Custos Indiretos de Fabricação (CIF) variáveis. Neste método, os CIFs fixos são tratados como um custo do período e são alocados no resultado no período incorrido.

Segundo Perez *et al.* (1999), o custeio variável fundamenta-se na separação dos gastos em variáveis e fixos, isto é, em gastos que oscilam proporcionalmente ao volume de produção e vendas e gastos que se mantêm estáveis perante volumes da produção e vendas oscilantes dentro de certos limites. O custeio variável só considera aquilo que acompanha diretamente a produção, admitindo que os custos fixos devem ser excluídos porque não seguem o ritmo do que se fabrica.

2.4 Contabilidade Gerencial e Teoria Institucional

As características ambiental, social e empresarial vivenciadas pela gestão das organizações podem ser consideradas fatores indutores de processos de mudanças. Em tese, a gestão das organizações é forçada a implementar profundos processos de mudanças na sua forma de atuação, no modelo de gestão de negócios e nos instrumentos gerenciais. Assim, os gestores

demandam informações específicas para suportar a necessidade de tomada de decisões em ambiente de incertezas (KAPLAN; NORTON, 1993).

Necyk (2008) mostra que mais intensamente após o final da Segunda Guerra Mundial os pesquisadores utilizaram-se de várias teorias para conceber soluções a atender o processo de implementação de práticas contábeis gerenciais nas organizações. A revisão das contribuições das principais teorias utilizadas demonstra que houve ênfase crescente nos aspectos relativos à implementação de práticas contábeis gerenciais e, mais recentemente, sobre o desenvolvimento da contabilidade gerencial nas organizações.

Para esse autor, o processo de desenvolvimento da Contabilidade Gerencial, composto por uma sucessão de mudanças ao longo do tempo, abriu a possibilidade para uma visão mais abrangente sobre a concepção e implementação de soluções provenientes da contabilidade gerencial, em detrimento de concentrar-se em práticas adotadas em um momento específico da história ou na mudança provocada pela introdução de uma prática em particular.

No entanto, em meados da década de 1990, a Contabilidade Gerencial começou a receber críticas relacionadas à distância existente entre a teoria e a prática da gestão (GUERREIRO *et al.*, 2006). A partir daí, várias pesquisas têm sido desenvolvidas no sentido de buscar entender e contribuir para a solução desse problema, ao identificar a importância não só do controle, planejamento e redução de perdas, mas também da criação de valor.

Nesta perspectiva, Burns (2000), Burns e Scapens (2000), Guerreiro *et al.* (2004), Souza (2007), Aguiar e Guerreiro (2007) e Beuren e Grande (2009) enfocaram a relação existente entre a teoria institucional e teorias de outras áreas do conhecimento, no sentido de facilitar o entendimento dos problemas pelos quais vem passando a contabilidade gerencial. No caso específico da Teoria Institucional, afirmam que ela pode auxiliar em pesquisas que buscam entender e/ou propor soluções para os desafios relacionados à Contabilidade Gerencial.

Burns e Scapens (2000) utilizam os conceitos de hábitos, rotinas e instituições para sugerir como as práticas contábeis podem se tornar rotinizadas e, através do tempo, começar a fazer parte do conjunto das pressuposições e crenças inquestionáveis da organização. Assim, práticas contábeis e rotinas emergentes podem ser caracterizadas como institucionalizadas quando elas se tornam amplamente aceitas na organização e quando elas se tornam formas de controle gerencial inquestionáveis. Scapens (1994) explica que a contabilidade pode ser

considerada uma instituição, já que ela possui um conjunto de rotinas derivadas de hábitos, que por sua vez integram um conjunto de pressuposições e crenças de uma organização.

Burns e Scapens (2000) sugerem que as práticas de contabilidade podem tornar-se habituais e rotinizadas e, com o tempo, passar a fazer parte do conjunto de pressuposições e crenças da organização, ou seja, uma instituição. Para Guerreiro *et al.* (2004), a Contabilidade Gerencial como instituição corresponde a um conjunto de rotinas institucionalizadas e aceitas na organização, devendo-se observar que ela tanto é moldada quanto impacta outras instituições no âmbito da organização.

Para Guerreiro *et al.* (2005), os sistemas de contabilidade gerencial podem ser vistos como importantes rotinas no âmbito da gestão das organizações, resultando em um conjunto estruturado de rotinas que estabelecem uma estrutura fundamental para que os eventos econômicos sejam apresentados e representados para os membros da organização. Conseqüentemente, o desempenho da gestão organizacional pode ser evidenciado tanto interna como externamente, de acordo com regras e convenções estabelecidas pelas organizações.

Conforme expõem Guerreiro *et al.* (2004), não se pode dizer que toda a contabilidade se torna rotinizada e institucionalizada, embora haja forte potencial para que isso ocorra. O que se pode afirmar é que ela tanto impacta outras instituições da organização quanto é impactada por elas. Nesse caso, são consideradas características inerentes do processo de controle gerencial e representam formas esperadas de comportamento que definem as relações entre os vários grupos da organização (BURNS; SCAPENS, 2000).

A contabilidade utilizada como mecanismo institucionalizador dá sentido às atividades empresariais, sendo utilizada também como mediadora de potenciais conflitos internos, uma vez que, além de prover os meios para representar o desempenho, as regras e os procedimentos da contabilidade, define os direitos dos grupos de indivíduos e estabelece as diretrizes para a implementação de ações. Todavia, a institucionalização pode não ser efetivamente alcançada devido a conflitos e resistências dos indivíduos (BERGER; LUCKMAN, 2008), que direta ou indiretamente terão suas rotinas alteradas com a implementação de novos sistemas contábeis, e, ainda, a contabilidade pode não ser a forma dominante de controle organizacional (GUERREIRO *et al.*, 2004).

Para Guerreiro *et al.* (2005), o processo de institucionalização de um novo sistema de contabilidade gerencial não é trivial e não pode ser focado apenas na dimensão técnica. À luz das considerações efetuadas, para que os indivíduos passem a aceitar um novo modelo de contabilidade gerencial e se comprometam firmemente com a sua implementação e utilização, é necessária a integração de diversos fatores, como: (1) orientação normativa no sentido da implementação do novo modelo; (2) modelo efetivamente compreendido pelas pessoas; (3) elementos facilitadores para o processo de repetição do modelo, proporcionando certa estabilidade e gerando hábitos; (4) pessoas que percebam claramente as consequências da implantação do modelo, no plano pessoal e do grupo; (5) implementação do novo modelo deve conferir legitimidade para as pessoas, tanto no âmbito interno quanto no externo; (6) o novo modelo deve estar sintonizado com as crenças e valores aceitos e compartilhados pelos membros da organização; e (7) o novo modelo deve representar efetivamente como os indivíduos serão avaliados não só institucionalmente, mas também subjetivamente pelos seus pares.

Sob a ótica institucional, as organizações são levadas a incorporar práticas e procedimentos definidos por conceitos racionalizados de trabalho organizacional prevalecente e institucionalizados na sociedade. As organizações que fazem isso, segundo Meyer e Rowan (1977), aumentam sua legitimidade e suas perspectivas de sobrevivência, independentemente da eficácia imediata das práticas e procedimentos adquiridos. Por conseguinte, a gestão preocupa-se mais com a legitimidade do que com a eficiência e considera a primeira como a aceitação da organização por seus *stakeholders*, o que lhe possibilita sustentabilidade e sobrevivência.

Em muitas ocasiões, certos procedimentos ou técnicas de contabilidade podem não mais atender às necessidades das organizações. Nesse momento, é necessário que sejam feitas modificações ou, até mesmo, implementação de novos procedimentos e técnicas capazes de resolver problemas organizacionais. Como a organização é um sistema social adaptativo, afetado pelas características dos seus participantes, bem como pelas várias pressões impostas pelo ambiente, podem ocorrer mudanças na estrutura, nos instrumentos e nas práticas gerenciais institucionalizados pela organização (SCOTT, 2001).

Na ótica da teoria institucional, os instrumentos utilizados por uma sociedade são um dos responsáveis pela perpetuação de aspectos culturais-cognitivos (SCOTT, 2001) ao trazerem consigo valores e expectativas por parte quer dos usuários, gestores, contadores gerenciais ou

dos demais interessados da organização (ZAN, 2006). Na concepção de Scott (2001), não apenas os instrumentos gerenciais carregam significados, mas as práticas e rotinas também os trazem.

Portanto, devem-se considerar quais instrumentos são utilizados na gestão da organização, verificar se sua utilidade está relacionada com a tradição organizacional ou se eles se referem às melhores práticas. Esse procedimento ajuda na implementação de instrumentos eficientes e na substituição ou até mesmo a eliminação de alguns instrumentos inadequados para o exercício da gestão organizacional em determinados momentos (SOUTES; DE ZEN, 2005).

Como a dinâmica de mercado leva as organizações a desenvolverem ações e adotarem práticas gerenciais padronizadas a fim de manter sua posição competitiva no mercado, a escolha dos instrumentos da Contabilidade Gerencial pode estar tanto relacionada à legitimidade quanto à necessidade de adoção dos instrumentos que aperfeiçoem a prática gerencial. Desse modo, entender qual a contribuição que cada instrumento oferece aos seus usuários permite analisar os pontos de mudança da prática gerencial, bem como identificar a necessidade de institucionalização e de desinstitucionalização de determinados instrumentos de gestão.

Conhecendo instrumentos gerenciais que podem ser utilizados na prática da gestão, pode-se analisar aqueles que são efetivamente empregados nas práticas e, ainda, identificar se as organizações têm buscado criar alternativas para adequar seus instrumentos ou se está em processo de desenvolvimento de novos que melhor se adequem à sua realidade organizacional.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A ciência é um empreendimento preocupado exclusivamente com o acontecimento e compreensão de fenômenos naturais (KERLINGER, 1980). Num sentido mais restrito, ciência refere-se a um sistema de adquirir conhecimento baseado no método científico, que consiste em um conjunto de regras para observar fenômenos e inferir conclusões a partir de tais observações (MARTINS; THEÓPHILO, 2007).

O objetivo deste capítulo consiste em expor os procedimentos metodológicos preconizados na condução do estudo. Inicialmente, abordam-se a tipologia e as estratégias de pesquisa, após as técnicas de coleta de dados e evidências. Em seguida, apresenta-se o protocolo do estudo e é feita a caracterização das categorias da pesquisa que serão analisadas.

3.1 Tipologia da pesquisa

Quanto aos objetivos a pesquisa pode ser caracterizada como descritiva complementada pelos conceitos da pesquisa explicativa, pois segundo Gil (2008, p.28-29), a pesquisa descritiva refere-se à descrição das características de determinada população ou fenômeno, estabelecendo relações entre variáveis. A pesquisa explicativa refere-se à identificação de fatores que determinam ou contribuem para ocorrência de fenômenos. Por isso, aprofunda um pouco mais o conhecimento da realidade ao explicar a razão do por que dos fenômenos (GIL, 2008).

Os estudos explicativos vão além da descrição de conceitos ou fenômenos ou do estabelecimento de relações entre conceitos destinados a responder as causas dos acontecimentos, fatos, fenômenos físicos ou sociais (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2006, p. 107). Neste caso, a pesquisa busca conhecer como se configuram os instrumentos gerenciais de acordo com os estágios de institucionalização, segundo a percepção dos gestores ligados à controladoria.

A justificativa para a classificação da pesquisa como descritiva, deve-se ao fato de que pesquisa desta natureza observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los (CERVO; BERVIAN, 1983). Assim, procura descobrir, com

precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e características.

O procedimento de pesquisa, quanto à abordagem do problema, pode ser considerado qualitativo. Segundo Richardson (2008, p.70), o método qualitativo representa a intenção de garantir a precisão dos resultados, evitando distorções de análise e interpretação, possibilitando assim uma margem de segurança quanto às inferências. A justificativa para utilização da pesquisa qualitativa é exposta por Silva *et al.* (2006) ao considerarem que a ênfase da pesquisa qualitativa está nos processos e significados e, por isso, os dados qualitativos são representações dos atos e das expressões humanas. Seu objetivo, portanto, é interpretar significados e as intenções dos atores no processo de escolha e persistência na utilização dos instrumentos da controladoria.

Silva e Menezes (2001) afirmam que a pesquisa qualitativa considera a existência de uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. Para essas autoras, a interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa e, por isso, não requerem o uso de métodos e técnicas estatísticas. Nesse tipo de pesquisa, o ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave.

Os métodos qualitativos são estratégias de pesquisa naturalística, indutiva com aproximações do ambiente sem hipóteses predeterminadas. Dessa forma, a teoria emerge da experiência de campo e é fundamentada em dados. Na visão de Silva *et al.* (2006), a pesquisa qualitativa apresenta as seguintes características: a) utilizar o ambiente natural como sua fonte direta de dados; b) a preocupação-chave é a compreensão do fenômeno a partir da perspectiva dos participantes, e não dos pesquisadores; c) o pesquisador é um instrumento primário para coleta e análise dos dados; d) supõe o contato direto e prolongado do pesquisador com o ambiente e a situação que está sendo investigada; e e) focaliza processos, significados e compreensões.

Por objetivar analisar a interação de certas variáveis, compreendendo e classificando os processos vividos pela gestão da empresa base do estudo, o presente estudo utiliza-se de uma abordagem qualitativa para apresentação e análise dos dados e evidências. Considera-se que esse procedimento mais se adequa ao tipo de estudo proposto, pois busca-se maior

profundidade e entendimento de particularidades do comportamento dos indivíduos gestores da empresa no qual será desenvolvido.

3.2 Estratégias da pesquisa

Com vistas a aprofundar os conceitos e tornar o problema mais explícito, foram definidas algumas estratégias de pesquisa que, na concepção da pesquisadora, melhor se adequavam ao processo de coleta de dados e evidências, bem como na análise das provas empíricas desejadas. A seguir, são abordadas as estratégias de pesquisa definidas para o estudo.

Para elaboração da plataforma teórica e exploração da problemática de pesquisa, utilizou-se a pesquisa bibliográfica. Esta pesquisa propicia mecanismo para analisar as vertentes da teoria institucional e o processo de institucionalização, permitindo identificar os aspectos que influenciam a adoção dos instrumentos gerenciais utilizados nas práticas gerenciais.

Para a coleta dos dados utilizou-se de questionários estruturados com perguntas abertas e de entrevistas não estruturadas para a realização de um Estudo de Caso, o qual, conforme Martins (2008) trata-se de uma investigação empírica que analisa fenômenos dentro de um contexto real (pesquisa naturalística), em que o pesquisador não tem controle sobre eventos e variáveis. Busca-se apreender a totalidade de uma situação e, criativamente, descrever, compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto. Segundo esse autor, mediante um mergulho profundo e exaustivo em um objeto delimitado - problema de pesquisa, o estudo de caso possibilita a penetração na realidade social, não conseguida plenamente apenas por uma avaliação quantitativa com base em dados secundários.

Para Yin (2005), o Estudo de Caso é um modo de se investigar um tópico empírico seguindo um conjunto de procedimentos pré-especificados; ele pode ser utilizado, principalmente, com a finalidade de: a) explicar os vínculos causais em intervenções da vida real; b) descrever uma intervenção e o contexto da vida real em que ocorreu; c) ilustrar determinados tópicos dentro de uma avaliação; d) explorar situações nas quais a intervenção que está sendo avaliada não apresenta um conjunto simples e claro de resultados; e e) ser empregado para fazer um estudo de um estudo de avaliação.

A empresa na qual foi desenvolvido o Estudo de Caso foi intencionalmente escolhida em função da acessibilidade aos dados. Para a coleta de dados, preconizou-se um grupo de gestores organizacionais homogêneos, embora de diferentes setores, que fazem uso dos instrumentos gerenciais nas práticas da gestão organizacional. De acordo com Sampieri *et al.* (2006), a seleção homogênea de respondentes para a pesquisa objetiva enfatizar situações, processos e episódios em um grupo social.

Como unidade de análise, o estudo foi centralizado em uma única companhia do Setor Elétrico localizada no Sudeste do Brasil. A companhia fornece serviços de geração, transmissão, distribuição e soluções energéticas para vários Estados brasileiros. Ressalta-se que, por questões de segurança e exigências da própria companhia, não foi autorizado revelar a sua denominação social ou nome comercial. Não obstante, entende-se que esse fator não reduz a qualidade do estudo, tampouco implica ou caracteriza-se como uma limitação, pois os dados necessários para a sua operacionalização e triangulação dos resultados foram disponibilizados pelos gestores de forma exaustiva para atingir os objetivos específicos delineados na proposta de estudo.

3.3 Técnica de coleta de dados e evidências

As técnicas utilizadas na coleta de dados e evidências baseiam-se em: (1) Questionário estruturado com perguntas abertas; (2) Entrevistas não estruturadas; e (3) Análise do Conteúdo dos Relatórios Anuais da Administração.

Segundo Richardson (2008) o questionário cumpre pelo menos duas funções: 1) descrever as características de um indivíduo ou grupo; e 2) medir determinadas variáveis de um indivíduo ou grupo social. Assim, uma das grandes vantagens de se estruturar um questionário com perguntas abertas é a possibilidade de o entrevistado responder com mais liberdade, não estando restrito a marcar uma alternativa ou outra. Como desvantagem verifica-se a dificuldade de se codificar e classificar as informações; a dificuldade do respondente disponibilizar um tempo maior para respondê-lo e o fato de alguns respondentes escreverem mais em relação a outros, o que poderia afetar a análise de determinado assunto.

Quanto à entrevista não estruturada, entende-se que esta, como evento de intercâmbio dialógico pode promover reformulação metodológica capaz de enriquecer a prática da

pesquisa e construir novas situações de conhecimento. Silva *et al.* (2006) retratam que a entrevista em profundidade é aquela em que o objeto de investigação está constituído pela vida – experiências, ideias, valores e estrutura simbólica do entrevistado. Por isso, tende a construir um quadro geral e dinâmico da configuração vivencial e cognitiva do sujeito.

Para esses autores, o estilo especialmente aberto dessa prática de investigação permite a obtenção de uma grande riqueza informativa ao proporcionar ao investigador a oportunidade de clarificação e seguimento de perguntas e respostas em uma interação direta e flexível. A prática da entrevista aberta destina-se à obtenção de informações de caráter pragmático, de como os diversos sujeitos atuam e reconstróem o sistema de representações sociais e suas práticas individuais.

A seleção dos entrevistados, adotada neste estudo, não se ajusta aos critérios de proporcionalidade e representatividade propostos pela amostra quantitativa, pois na amostra qualitativa a seleção pode ser feita via intencionalidade (FONTANELLA *et al.*, 2008). Fontanella *et al.* (2006) afirmam que a desnecessária representatividade estatística é um dos motivos pelos quais as amostras qualitativas são menores do que as necessárias nos estudos quantitativos. No entanto, a necessidade de fechamento amostral exige do pesquisador a explicitação dos critérios para interromper a seleção de casos novos, tornando-os inteligíveis aos futuros leitores dos relatórios e norteadores do andamento prático dos procedimentos de captação.

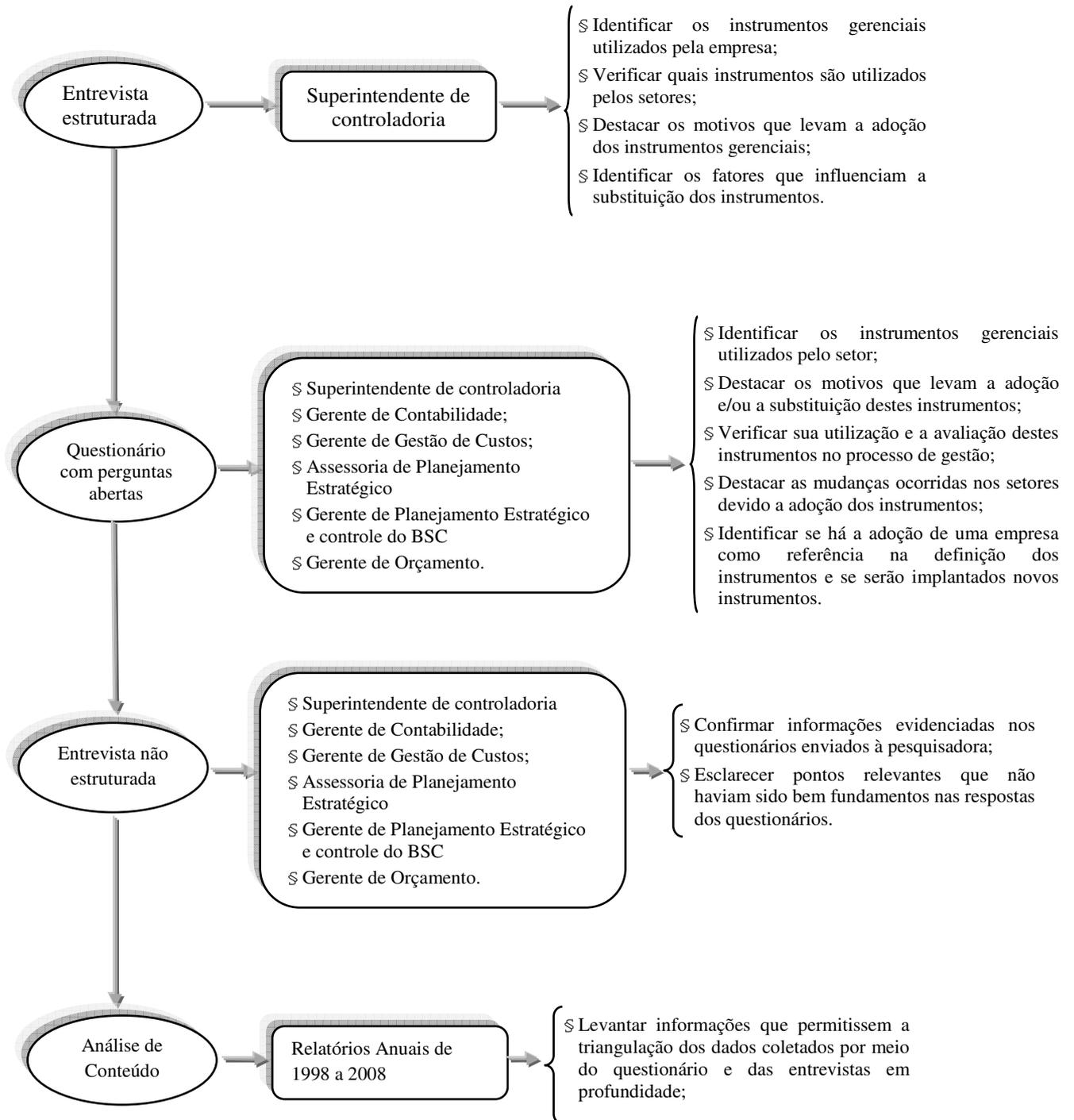
Silva *et al.* (2006) retratam a possibilidade de se adotar como critério de seleção a entrevista de maior número possível de pessoas relacionadas com o tema objeto de estudo, a fim de cobrir ao máximo a diversidade de respostas. Como limitação da técnica, a ausência de parâmetros de avaliação não garante, nesses casos, a associação entre pessoas selecionadas e possibilidade de consecução dos objetivos da pesquisa, que passam pela compreensão das categorias teóricas.

Para Fontanella *et al.* (2006), o fechamento amostral frequentemente se dará por redundância de informações ou saturação. Assim, o fechamento amostral por saturação teórica é operacionalmente definido como a suspensão de inclusão de novos participantes quando os dados obtidos passam a apresentar, na avaliação do pesquisador, certa redundância ou repetição, não sendo considerado relevante persistir na coleta de dados. No caso da presente pesquisa, o conceito de saturação pode ser verificado na própria amostra selecionada para

estudo, uma vez que esta é composta de todos os responsáveis pela gestão dos instrumentos gerenciais utilizados na empresa. Outro aspecto que confirma esse conceito é o fato de todos estes gestores estarem diretamente subordinados à Superintendência de Controladoria, o que poderá revelar uma similaridade nas respostas dadas por cada gestor devido a subdivisão de responsabilidades quanto a gestão de cada instrumento gerencial e o conhecimento de seu impacto na gestão de toda empresa.

Na Figura 2 apresenta-se a estrutura dos procedimentos metodológicos utilizados na coleta dos dados.

Figura 2 – Estrutura da metodologia utilizada na coleta de dados da pesquisa



Fonte: elaborado pela autora.

3.3.1 Protocolo de pesquisa para o Estudo de Caso

O Protocolo é um instrumento orientador e regulador da condução da estratégia de pesquisa. Constitui-se em um forte elemento para mostrar a confiabilidade da pesquisa, isto é, garantir que os achados de uma investigação possam ser assemelhados aos dos resultados de replicação do estudo de caso, ou mesmo de outro caso em condições equivalentes, orientado pelo mesmo protocolo (MARTINS, 2008). Para Yin (2005) o protocolo é uma das táticas principais para aumentar a confiabilidade da pesquisa de estudo de caso por destinar-se a orientar o pesquisador na coleta dos dados a partir de um estudo de caso único.

De acordo com Yin (2005) o protocolo do estudo de caso deve apresentar as seguintes seções: a) uma visão geral do projeto do estudo de caso; b) procedimentos de campo; c) questões de estudo de caso; e d) guia para o relatório do estudo de caso. Divisão semelhante foi proposta por Martins (2008) ao retratar que o protocolo de pesquisa é composto pelas seguintes etapas: 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. Para elaboração do protocolo de pesquisa deste estudo, considerou-se a estrutura apresentada por Martins (2008) o qual retrata:

a) Objetivo do estudo: analisar a institucionalização dos instrumentos gerenciais em uma empresa do setor elétrico situada na região sudeste do Brasil.

b) Procedimentos iniciais

b.1) Contato Inicial: realizou-se inicialmente uma pesquisa empírica sobre a estrutura hierárquica da companhia estudada, utilizando-se de uma entrevista prévia com o Superintendente de Controladoria da organização, em outubro de 2009, para serem apresentados os objetivos do estudo, a tipologia de informações que o estudo requeria e os instrumentos de coleta de dados que seriam utilizados. A reunião teve duração aproximada de três horas, onde foram apresentados a estrutura organizacional, o organograma, as cartilhas e os relatórios gerenciais da empresa elaborados para dar suporte à gestão. Ainda, foram apresentadas as subdivisões das gestões, enfocando o porquê da atual estrutura de gestão, as

atribuições de cada superintendência, além de destacar quais instrumentos de gestão estão sob o controle de cada superintendência.

b.2) Informações Gerais: no contato inicial o Superintendente de Controladoria fez uma análise superficial do roteiro não estruturado, contendo 12 questões abertas, que seria utilizado na entrevista pessoal com cada gestor. Após a análise, ele salientou a política de sigilo de informações adotada pela empresa e solicitou que o roteiro fosse transformado em um questionário e que, em seguida, este lhe fosse enviado por e-mail para uma análise mais aprofundada das informações que se pretendia coletar. Somente após a análise detalhada deste questionário, estruturado apenas com questões abertas, é que foi concedida autorização para a coleta de dados.

b.3) Verificação dos procedimentos para coleta de dados: Após a autorização, o Superintendente de Controladoria sugeriu que o questionário fosse encaminhado via e-mail aos gestores ligados à Controladoria (Gerente de Contabilidade, Gerente de Gestão de Custos, Superintendente de Planejamento Estratégico, Gerente de Planejamento de Controle do *Balanced Scorecard* e Gerente de Orçamento), para que todos o respondessem e os reenviassem à pesquisadora. Esse procedimento teve como finalidade avaliar o tipo de informação que estava sendo divulgado por cada gestor, em conformidade com a política de sigilo adotada pela empresa. Assim, fizeram parte da amostra o Superintendente de Controladoria, Superintendente de Planejamento Estratégico, Gerente de Custos, Gerente da Contabilidade, Gerente de Planejamento Estratégico e Controle do *Balanced Scorecard* e Gerente de Orçamento.

Ao final desse processo, foram marcadas novas entrevistas para validação das informações e esclarecimento de algumas dúvidas. A reunião teve duração de aproximadamente 40 minutos com cada gestor. Novamente, foi observado uma extrema cautela por parte de cada um deles em responder às questões formuladas pela pesquisadora, em razão da política de sigilo empresarial.

Em relação à coleta de dados nos relatórios publicados, foram utilizados os Relatórios Anuais da Administração dos períodos de 1998 a 2008, disponíveis no site da instituição, para confirmar as evidências obtidas no questionário e nas entrevistas e identificar outras informações relevantes que permitissem a triangulação das informações. Pelo fato de grande parte dos Relatórios Anuais (RAs) publicados pela organização de Energia Elétrica ser online,

eles não apresentavam a numeração das páginas, por isso, ao longo da análise dos dados não será apresentado o número das páginas de onde foram retiradas as informações que subsidiaram a triangulação das informações.

Estabeleceram-se os períodos de 1998 a 2008 como bases para triangular os dados disponíveis nos Relatórios Anuais com os obtidos nos questionários e entrevistas, devido a facilidade de acesso às informações e pelo fato de uma análise longitudinal revelar alterações no comportamento da gestão ao longo do tempo e identificar fatores que influenciaram essas mudanças. Desse modo, foi possível realizar análise do conteúdo das entrevistas e questionários e triangular com as informações levantadas nos relatórios anuais publicados.

b.4) Contrapartida da pesquisa: encaminhamento da versão completa da dissertação para a empresa em estudo e realização de um seminário com os gestores e funcionários possíveis para apresentação dos achados da pesquisa, a fim de possibilitar uma maior integração da academia com a área empresarial.

b.5) Proposição para o estudo de caso: elaborou-se, inicialmente, um conjunto de questões que refletem o escopo da pesquisa, a partir da revisão teórica sobre Teoria Institucional e Instrumentos Gerenciais. A partir da análise dessas questões, foi elaborado um roteiro de entrevista não estruturado, o qual foi validado por meio de pré-testes durante o mês de agosto e setembro de 2009 com gestores responsáveis pela área de controladoria de duas grandes empresas situadas no Estado de Minas Gerais. O primeiro teste foi realizado com o *controller* da Madeirense Ltda, empresa voltada à produção e comercialização de móveis planejados para escritórios em todo o território brasileiro. O segundo foi realizado com o diretor financeiro e de gestão da Embaré Indústrias Alimentícias S/A, empresa que comercializa balas de caramelos, doces de leite, leite em pó e leite condensado nos mercados interno e externo. Cada pré-teste durou, em média, uma hora e trinta minutos.

No pré-teste identificou-se que 8 (oito) questões que compunham o roteiro de entrevista poderiam ser retiradas, visto que algumas outras perguntas já abrangiam o seu teor. Por outro lado, algumas questões foram reelaboradas para dar maior profundidade à questão-problema. Entende-se que esse processo ajudou a melhorar a confiabilidade e dar mais robustez às questões que seriam utilizadas nas entrevistas, bem como verificar sua capacidade de elucidar o problema de pesquisa proposto.

Outras fontes possíveis de evidências: como outras fontes para a coleta dos dados e evidências utilizou-se um roteiro de entrevista não estruturada, composta por 12 questões abertas, elaborada com base no questionário enviado por e-mail aos gestores, e a análise dos Relatórios Anuais de 1998 a 2008.

3.3.2 Categorias da pesquisa

As categorias de análise da pesquisa foram classificadas em dois grupos: 1) categorias relacionadas aos instrumentos de gestão; e 2) categorias relacionadas à institucionalização dos instrumentos de gestão. A classificação das categorias da pesquisa em dois grupos tem por finalidade sistematizar o processo de coleta de dados empíricos e melhor estruturar a análise. Procedimento semelhante foi adotado no estudo de Rodrigues e Gomes (2005), que exploraram os controles gerenciais em empresas brasileiras internacionalizadas no setor de serviços. No Quadro 2 são apresentadas as categorias de pesquisa relacionadas aos instrumentos gerenciais reportados na literatura pesquisada.

Quadro 2 - Variáveis da pesquisa quanto aos instrumentos gerenciais

| GRUPOS DA PESQUISA | INSTRUMENTOS GERENCIAIS |
|---|--|
| Modelo de Gestão | <ul style="list-style-type: none"> § Descentralização § Gestão Baseada em Atividades (ABM) § Gestão Baseada em Valor (VBM) § <i>Just in Time</i> (JIT) § GECON |
| Métodos de Mensuração e Avaliação de Desempenho | <ul style="list-style-type: none"> § Orçamento § Teoria das Restrições (TOC) § Planejamento estratégico § Simulação § <i>Balanced Scorecard</i> (BSC) § Retorno sobre investimento § Preço de Transferência § <i>Benchmarking</i> § <i>Economic Value Added</i> (EVA) |
| Método e Sistemas de Custeio | <ul style="list-style-type: none"> § Custeio por absorção § Custeio Variável § Custeio Padrão § Custeio Baseado em Atividades (ABC) § Custeio Meta (Target Costing) § Custeio Kaisen |

Fonte: Elaborado pela autora.

Os instrumentos gerenciais identificados nas literaturas especializadas foram segmentados em três grupos, considerando-se suas características. O primeiro grupo, denominado de Modelo de Gestão, representa um conjunto de normas, princípios e conceitos orientadores do processo administrativo de uma organização, com vistas ao alcance dos objetivos (CRUZ, 1991). Para Guerreiro (1989), o Modelo de Gestão é caracterizado como um subsistema do sistema institucional e refere-se a um conjunto de crenças e valores dos gestores no tocante a como a empresa deveria ser administrada, de modo a promover a eficácia das atividades que administram. Assim, de acordo com os conceitos de modelo de gestão, entende-se que os principais instrumentos gerenciais contemplados nesta pesquisa são representados por: Descentralização, Gestão Baseada em Atividades (ABM), Gestão Baseada em Valor (VBM) e GECON.

No segundo grupo, Métodos de Mensuração e Avaliação de Desempenho, considera-se que esses instrumentos subsidiarão o processo de gestão no sentido de adequá-lo à realidade da empresa ante o ambiente no qual está inserida. Esses instrumentos possibilitam adaptações às mudanças e ajudam no controle das atividades por ela desenvolvidas nas organizações. Conseqüentemente, entende-se que os principais instrumentos gerenciais contemplados nesta pesquisa são representados pelo: Orçamento, *Just in Time* (JIT), Teoria das Restrições (TOC), Planejamento Estratégico, Simulação, *Balanced Scorecard* (BSC), Retorno sobre Investimento (ROI), Preço de Transferência, *Benchmarking* e *Economic Value Added* (EVA).

O terceiro grupo, classificado como Métodos e Sistemas de Custeio, é composto pelo: Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Padrão, Custeio Baseado em Atividades (ABC), Custeio Meta (*Target Costing*) e o Custeio *Kaisen*. Utilizou-se essa classificação porque os métodos e sistemas de custeio buscam dar mais ênfase ao controle, por objetivarem estabelecer as despesas usadas por uma atividade específica ou um conjunto de atividades da empresa, e buscarem o uso eficiente dos recursos disponíveis ao minimizarem as perdas de recursos no processo.

No que diz respeito às categorias de pesquisas relacionadas à institucionalização dos instrumentos de gestão, utilizaram-se os três estágios do processo de institucionalização apresentados por Tolbert e Zucker (1999), os quais são verificados na perspectiva de três dimensões distintas, conforme Quadro 3.

Quadro 3 - Estágios de institucionalização e dimensões comparativas

| DIMENSÕES | ESTÁGIOS DE INSTITUCIONALIZAÇÃO E DIMENSÕES COMPARATIVAS | | |
|------------------------------|--|----------------------------|--------------------------------------|
| | Estágio pré-institucional | Estágio Semi-institucional | Estágio de total institucionalização |
| Processos | Habitualização | Objetificação | Sedimentação |
| Característica dos adotantes | Homogêneos | Heterogêneos | Heterogêneos |
| Ímpeto para Difusão | Imitação | Imitativo/normativo | Normativa |

Fonte: Adaptado de Tolbert e Zucker (1999).

As categorias da pesquisa para os estágios de institucionalização dos instrumentos gerenciais são analisadas apenas na perspectiva de três dimensões: Processos; Características dos Adotantes; e Ímpeto para Difusão. Essas dimensões foram propostas por Tolbert e Zucker (1999) e têm por finalidade permitir a classificação dos instrumentos gerenciais utilizados na prática da gestão organizacional em cada um dos estágios de institucionalização: pré-institucional, semi-institucional e total institucionalização.

Na dimensão Processos foi considerado como critério de análise o aspecto temporal, por entender que quanto mais tempo o instrumento faz parte do processo de gestão de uma organização, maiores são as chances desse instrumento ser aceito entre os decisores e começar a fazer parte do conjunto das pressuposições e crenças inquestionáveis da organização. Esse critério nos permitiria classificá-los na fase de habitualização, objetificação e sedimentação e assim dizer se estes encontram-se institucionalizado ou não.

Na dimensão Característica dos Adotantes, os instrumentos gerenciais foram avaliados quanto aos aspectos capazes de influenciar as mudanças ou adoção de determinadas estruturas para se adequarem ao novo ambiente de mudanças, o que é denominado de inovação. Essa inovação pode advir de mudanças tecnológicas, legislação ou forças do mercado que influenciam a necessidade de mudança ou o tipo de solução a ser desenvolvida pela organização para se adequar ao novo ambiente. Desse modo, a Característica dos Adotantes pode ser classificada como homogênea ou heterogênea. A característica homogênea significa que todos os gestores das empresas ou de cada departamento/setor de uma mesma empresa adotam instrumentos semelhantes devido à similaridade das situações vivenciadas, isto é, refere-se à possibilidade de a gestão levar em consideração as soluções desenvolvidas por outras empresas ou outros setores que enfrentam circunstâncias similares na mudança de sua estrutura de gestão. A

característica heterogênea está relacionada à adoção ou transformação dos instrumentos gerenciais de acordo com as necessidades e peculiaridades de cada organização, departamento ou setor.

Para a dimensão Ímpeto para Difusão, os instrumentos gerenciais foram avaliados quanto ao isomorfismo mimético e normativo propostos por Dimaggio e Powell (1991). Esses dois mecanismos influenciam tanto as unidades quanto as organizações que operam em um mesmo ambiente. Por apresentar um foco mais externo, considera-se que o isomorfismo coercitivo não auxiliaria o entendimento do ímpeto para difusão dos instrumentos gerenciais dentro da organização, apesar de não ser possível desconsiderá-lo em algumas ocasiões. Não obstante, na dimensão Ímpeto para Difusão os instrumentos gerenciais são avaliados quanto às fases: imitativo e normativo.

Na fase imitativa, à medida que se espera que os resultados da mudança estrutural se generalizem, os efeitos encontrados em outras organizações ou setores serão determinantes significantes da próxima decisão de adoção, uma vez que a percepção dos decisores sobre os custos e benefícios relativos a essa adoção será influenciada pela observação do comportamento de outras organizações ou setores, determinando um comportamento imitativo. Na fase normativa, o gestor identifica um conjunto de organizações que enfrentam situações já definidas e provê uma avaliação positiva de uma estrutura como solução apropriada. Assim, esta estrutura é incorporada à gestão de modo legítimo do ponto de vista cognitivo e como sendo uma norma geral. Por isso, são estabelecidos controles sociais como forma de regular e controlar a nova estrutura.

Ressalta-se que Tolbert e Zucker (1999) mencionam seis dimensões para análise do processo de institucionalização. No entanto, para efeito desta dissertação utilizaram-se apenas as três primeiras dimensões (Quadro 2), uma vez que as demais - Atividade de Teorização, Variância na Implementação e Taxa de Fracasso Estrutural - não possuem parâmetros bem definidos para o processo de avaliação. Por isso, essas autoras atribuíram simplesmente escalas subjetivas de avaliação, classificadas como alta, moderada ou baixa, sem se preocupar com seu aprofundamento. Estudos muito mais aprofundados sugerem a proposição de métricas quantitativa e/ou qualitativas para verificação dessas três dimensões, que não constituem foco deste estudo.

Para identificar os estágios de institucionalização, utilizou-se um conjunto de questões norteadoras na estruturação das entrevistas e complementação dos dados por meio de análise de conteúdo nos relatórios anuais da administração de 1998 a 2008. No Quadro 4 apresentam-se as questões norteadoras do questionário e das entrevistas estruturadas para subsidiar a identificação dos estágios de institucionalização, de acordo com as dimensões propostas por Tolbert e Zucker (1999). Essas mesmas informações representam a estrutura do roteiro de entrevista utilizado na pesquisa.

Quadro 4 - Questões de coleta de dados classificadas segundo as dimensões para identificação dos estágios de institucionalização dos instrumentos gerenciais

| DIMENSÃO PROCESSOS |
|--|
| 1) Quais instrumentos são utilizados pelo setor? 2) Quando e de que forma foi a aquisição destes instrumentos? 3) Como está sendo utilizado o instrumento de gestão atualmente? 4) Os instrumentos gerenciais estão sendo utilizados para qual finalidade? 5) A adoção trouxe algum problema e/ou benefício para o setor? Quais? 6) Você considera que os atuais instrumentos de gestão estão em pleno funcionamento na organização? Quais são as justificativas? |
| DIMENSÃO CARACTERÍSTICA DOS ADOTANTES |
| 7) Quais fatores influenciaram a adoção de novos instrumentos pelo setor? 8) Como ocorre o processo de avaliação dos instrumentos gerenciais? 9) Houve substituição de instrumentos gerenciais? Quais instrumentos foram implementados nesse processo de substituição? 10) Quais mudanças ocorreram no setor em função da adoção dos instrumentos gerenciais? |
| DIMENSÃO ÍMPETO PARA DIFUSÃO |
| 11) Vocês utilizaram alguma organização como referência na definição dos instrumentos gerenciais que seriam adotados na gestão? 12) Vocês estão estudando implantação de novos instrumentos de gestão para o setor? |

Fonte: Elaborado pela autora.

A fim de identificar os aspectos da dimensão Processo, foi questionado quais instrumentos gerenciais são utilizados na gestão da empresa, quando e a forma como estes instrumentos foram adquiridos e como ele tem sido utilizado. Quanto à dimensão Característica dos Adotantes, buscou-se identificar a finalidade dos instrumentos gerenciais; os fatores que influenciavam na sua adoção, como ocorre a avaliação destes instrumentos e se houve a substituição de algum deles e qual o substituiu. Para verificar os aspectos da dimensão Ímpeto

para a Difusão, considerou-se relevante questionar se os atuais instrumentos de gestão estão em pleno funcionamento na organização, se os gestores utilizaram alguma empresa como referência na definição dos instrumentos gerenciais e se os gestores estão estudando a implantação de novos instrumentos para a prática da gestão.

3.4 Procedimento de análise dos dados

Quanto à análise dos dados, utilizou-se a técnica de Análise de Conteúdo das respostas dos questionários, com transcrição das entrevistas com o Superintendente de Controladoria, Assessor de Planejamento de Estratégico, Gerente de Custos, o Gerente da Contabilidade, Gerente de Planejamento de Controle do *Balanced Scorecard* e Gerente de Orçamento e dos discursos apresentados nos Relatórios Anuais da Administração, complementadas por observações realizadas durante as reuniões pessoais.

A Análise de Conteúdo (AC) é uma técnica para se estudar e analisar a comunicação de maneira objetiva e sistemática, referindo-se a um método destinado à investigação de fenômenos simbólicos por meio de várias técnicas de pesquisa (FONSECA JR., 2008). Na visão de Bardin (1994), a AC é um conjunto de técnicas de análise de comunicação que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens para obter indicadores quantitativos ou não, os quais permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção de variáveis inferidas das mensagens.

Segundo Bardin (1994), a AC busca a essência de um texto nos detalhes das informações, dados e evidências disponíveis. A idéia central da AC é poder inferir o todo da comunicação, buscando o entendimento das causas e antecedentes da mensagem, bem como seus efeitos e consequências. Baseia-se na decodificação de um texto em diversos elementos, os quais são classificados e formam grupos analógicos. Esses critérios possibilitam a fragmentação da comunicação para análise.

Na visão de Martins (2008), a análise de conteúdo compreende três etapas fundamentais: a) pré-análise: fase em que é feita a seleção do material e definição dos procedimentos a serem seguidos; b) exploração do material: refere-se à fase de implementação dos procedimentos – contagem de palavras ou outra unidade de análise, levantamento de categorias já testadas, ou construção de categorias a partir das frequências e significados comuns das unidades de

análise; e c) tratamento dos dados e interpretações: consiste na geração de inferências sobre o texto como um todo e interpretações por meio da codificação dos dados.

Desse modo, inicialmente foram analisados os questionários encaminhados pelo superintendente da empresa. Em seguida, foram feitas as transcrições das entrevistas pessoais e uma análise do roteiro de entrevista encaminhado pelos respondentes. Posteriormente, foi efetuada a análise dos Relatórios Anuais publicados em 1998 a 2008, a fim de identificar os pontos relevantes que poderiam fundamentar a triangulação dos dados. Os resultados foram transpostos de forma narrativa, uma vez que, por se tratar de um estudo descritivo com número reduzido roteiros para análise, considerou-se desnecessária a utilização de instrumentos auxiliares para a tabulação dos achados.

Com o intuito de sistematizar a análise das evidências, apresentou-se um procedimento utilizado para compreensão do processo de institucionalização com base nas questões estabelecidas para cada uma das dimensões: Processos, Característica dos Adotantes e Ímpeto para Difusão. Assim, definiram-se critérios para identificar os estágios de institucionalização (habitualização, objetificação, sedimentação) de cada instrumento gerencial na prática da gestão organizacional, como apresentado no Quadro 5.

Quadro 5 - Critérios de análise das dimensões nas fases do processo de institucionalização dos instrumentos gerenciais

| DIMENSÕES | CRITÉRIOS DE ANÁLISE PARA AS CATEGORIAS DA PESQUISA | | |
|---|--|---|--|
| | Estágio pré-institucional | Estágio Semi-institucional | Estágio de total institucionalização |
| <p>PROCESSOS</p> <p>1) Quando e de que forma foi a aquisição destes instrumentos?</p> <p>2) Como está sendo utilizado o instrumento de gestão atualmente?</p> <p>3) Os instrumentos gerenciais estão sendo utilizados para qual finalidade?</p> <p>4) A adoção trouxe algum problema e/ou benefício para o setor? Quais?</p> <p>5) Você considera que os atuais instrumentos de gestão estão em pleno funcionamento na organização? Quais são as justificativas?</p> | <p>HABITUALIZAÇÃO</p> <p>Observa-se criação de novos arranjos estruturais.</p> | <p>OBJETIFICAÇÃO</p> <p>Há incentivos para a consolidação e difusão dos arranjos estruturais por meio dos <i>Champions</i>.</p> | <p>SEDIMENTAÇÃO</p> <p>Nota-se a continuidade histórica e tendência para a consolidação dos arranjos estruturais estabelecidos.</p> |
| <p>Característica dos adotantes</p> <p>6) Quais fatores influenciaram a adoção de novos instrumentos pelo setor?</p> <p>7) Como ocorre o processo de avaliação dos instrumentos gerenciais?</p> <p>8) Houve substituição de instrumentos gerenciais? Quais instrumentos foram implementados nesse processo de substituição?</p> <p>9) Quais mudanças ocorreram no setor em função da adoção dos instrumentos gerenciais?</p> | <p>Homogêneos/Heterogêneos</p> <p>Observa-se que uma parte dos gestores iniciou estudos e projetos sobre a adoção de instrumentos nas práticas de gestão. Nesta fase o instrumento pode ser utilizado na prática da gestão para efeito de testes e ajustes.</p> | <p>Homogêneos/Heterogêneos</p> <p>Verifica-se que os instrumentos já estão inseridos nas práticas de gestão de alguns departamentos e há a tentativa de difundirlos a outros departamentos. Todavia, os instrumentos podem ser adotados conforme as características do difusor e, em seguida, adequados às necessidades específicas dos departamentos.</p> | <p>Homogêneos/Heterogêneos</p> <p>Nota-se que os instrumentos estão consolidados nas práticas de gestão e difundidos em boa parte da empresa, apesar de cada departamento da organização adequá-lo às suas peculiaridades e necessidades.</p> |
| <p>Ímpeto para Difusão</p> <p>10) Vocês utilizaram alguma empresa como referência na definição dos instrumentos gerenciais que seriam adotados na gestão?</p> <p>11) Vocês estão estudando a implantação de novos instrumentos de gestão para o setor?</p> | <p>Imitação</p> <p>Nota-se a conjecturação de ideias quanto à adoção de instrumentos gerenciais por algum(s) departamento(s), com base em empresas que vivenciam situações semelhantes.</p> | <p>Imitativo/normativo</p> <p>Observa-se a incorporação e disseminação dos instrumentos gerenciais nas práticas de outros departamentos; são criados mecanismos iniciais de controles dos instrumentos gerenciais utilizando-se normas e sanções.</p> | <p>Normativa</p> <p>Verifica-se se os instrumentos gerenciais foram incorporados às práticas gerenciais da empresa; há monitoramento e controle dos instrumentos gerenciais por meio de normas e sanções.</p> |

Fonte: Adaptado de Tolbert e Zucker (1999, p. 209).

Para que um instrumento fosse classificado na fase de pré-institucionalização analisaram-se simultaneamente as características das três dimensões. Desse modo, para um instrumento de gestão ser incluído no estágio de pré-institucionalização, foi observado: 1) se ele desencadeou a criação de novos arranjos estruturais a partir das necessidades da organização; 2) se uma parte dos gestores iniciou estudos de projetos sobre a adoção de determinados instrumentos na prática da gestão. Se o instrumento é adotado, ele passa a ser ajustado conforme as necessidades específicas da gestão. Assim, sua característica inicial é homogênea, pois faz parte da prática da gestão de todo o departamento. Uma vez que ele é ajustado conforme as necessidades do departamento, sua característica passa a ser heterogênea, pois o instrumento pode ser desinstitucionalizado e reinstitucionalizado considerando as peculiaridades e necessidades de cada gestão; e 3) se foi proveniente da conjecturação de ideias dos gestores quanto à adoção de instrumentos gerenciais por algum(s) departamento(s), com base em empresas que vivenciam situações semelhantes, além de considerar a possibilidade dela ser adotada por toda a organização.

Na fase de semi-institucionalização, foi verificado: 1) se houve incentivos para a consolidação e difusão dos arranjos estruturais por meio dos *Champion*; 2) se os instrumentos já estavam inseridos nas práticas de gestão de alguns departamentos, seja de forma semelhante ou distinta, considerando as peculiaridades de cada um deles, e se há a tentativa de serem difundidos a outros departamentos; e 3) se houve incorporação e disseminação dos instrumentos gerenciais nas práticas de outros departamentos - conseqüentemente, são criados mecanismos iniciais de controle dos instrumentos gerenciais, utilizando-se normas e sanções.

Na fase de total institucionalização, foi observado: 1) se houve continuidade histórica e tendência para a consolidação dos arranjos estruturais estabelecidos; 2) se os instrumentos estavam consolidados nas práticas de gestão e difundidos em boa parte da organização, o que permitiria classificá-lo como homogêneo. No entanto, se cada gestor ajustar o instrumento às necessidades e peculiaridades de sua gestão, sua característica passa a ser heterogênea, pois o instrumento pode ser desinstitucionalizado e reinstitucionalizado conforme as necessidades de cada gestão; e 3) se os instrumentos gerenciais foram incorporados às práticas gerenciais da organização, portanto, há monitoramento e controle dos instrumentos gerenciais por meio de normas e sanções.

Um ponto relevante que chama atenção para essa classificação refere-se à inovação. Como na fase pré-institucional são feitas conjecturações de ideias quanto à adoção de instrumentos

gerenciais, que pode ser feita a partir da análise de outras organizações ou até mesmo de outros instrumentos utilizados por outros departamentos/setores da mesma organização, o conceito de inovação pode emergir nesse processo, levando a uma possível transformação de determinado instrumento ou processo de modo a atender às necessidades específicas de cada departamento ou setor. Com isso, o ímpeto para difusão perderia a característica de imitativo e, assim, levantaria a questão sobre como seria classificado um instrumento quando este viesse de um processo de inovação, o que poderia fragilizar a análise do modelo proposto por Tolbert e Zucker (1999). Para essa questão não foi encontrada uma resposta consistente ao longo do estudo, apesar de esse evento ter sido identificado em alguns momentos.

3.5 Limitações do estudo

Entende-se que a principal limitação do estudo reside no fato da entrevista em profundidade ter sido realizada após o recebimento do questionário respondido pelos participantes da pesquisa, pois assim os respondentes puderam refletir mais e reformular as respostas de modo a persuadir a pesquisadora e, com isso, minimizar a quantidade de pontos a serem esclarecidos nas entrevistas de validação das informações evidenciadas no questionário.

Além disso, pelo fato da entrevista não ser capaz de abordar com exatidão todos os pontos importantes, pois depende das percepções do entrevistador e do entrevistado, e por este adotar um comportamento extremamente cauteloso devido à política de sigilo da organização, há forte possibilidade de a pesquisadora ter uma falsa sensação de certeza sobre suas próprias conclusões formuladas a partir das respostas dadas no questionário.

Quanto ao método, verifica-se que o estudo de caso apresenta como principal limitação a dificuldade de generalização dos resultados encontrados, em face do número reduzido de observações obtidas, apesar do propósito do estudo de caso não ser o de proporcionar conhecimento preciso das características de uma população, e sim o de fornecer uma visão global do problema ou de identificar possíveis fatores que influenciam ou são por ele influenciados, conforme defende Gil (2008).

4 DESCRIÇÃO DOS ACHADOS DA PESQUISA

Nesta seção, são apresentados a descrição da empresa e dos achados da pesquisa empírica. Os dados obtidos por meio de questionário e das entrevistas foram triangulados com as informações coletadas nos Relatórios Anuais (RA) publicados pela organização nos anos de 1998 a 2008. O capítulo está segmentado em três seções. Inicialmente, buscou-se cobrir as variáveis relacionadas aos instrumentos de gestão utilizados pela organização objeto de estudo e, em seguida, as variáveis relacionadas à institucionalização dos instrumentos de gestão. Na sequência, apresenta-se a resposta à questão de pesquisa.

4.1 Descrição da Empresa

A unidade de análise adotada no estudo é uma empresa do Setor de Elétrico, situada na região Sudeste do Brasil. Trata-se de uma empresa fundada nos anos 50, por meio de iniciativa privada com a missão de dotar a região sudeste da energia necessária para se desenvolver. Por isso, a empresa iniciou suas atividades focando a transmissão e distribuição de energia elétrica na região. Hoje, é considerada uma das empresas de maior destaque no setor, pois constituiu diversas subsidiárias integrais para cuidarem da área de Geração, Transmissão, Expansão e Distribuição de energia elétrica no país.

A escolha do Setor Elétrico deveu-se ao fato da energia elétrica ser o principal recurso utilizado no Brasil, além de ser um dos mais eficazes no que diz respeito à quantidade de energia produzida. Atualmente, o país possui cerca de 669 hidrelétricas e Pequenas Centrais Hidrelétricas (PCH's) produzindo aproximadamente 76.400 Mega Watts de energia, ou seja, 71,2% de toda a energia produzida no país.

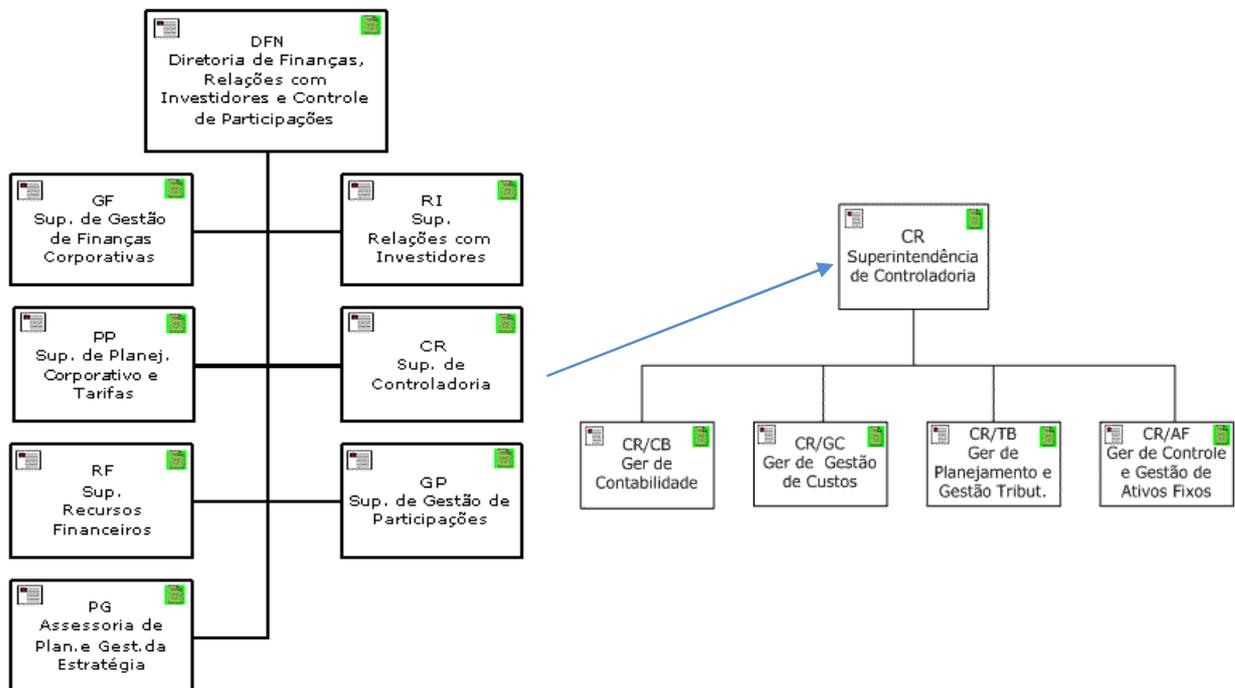
Dados publicados pelo Ministério de Minas e Energia –MME (2009) revelam que o Brasil dispõe de 64 concessionárias, estatais ou privadas, responsáveis pelo atendimento de 63 milhões de unidades consumidoras das quais, cerca de 85%, são consumidores residenciais em mais de 99% dos municípios brasileiros cobertos pela malha de transmissão de energia elétrica. Além, de 104 cooperativas de distribuição de energia rural. Para a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL (2009) haverá um aumento de 7,2 mil Mega Watt/hora até 2013 e a possibilidade de um aumento neste número até 2015, devido à promessa de funcionamento

das novas hidrelétricas de Jirau, de Santo Antônio e, principalmente, de Belo Monte, no rio Xingú – PA, considerada uma das maiores do país.

Segundo a Empresa de Pesquisa Elétrica - EPE (2010) o setor de Geração, Transmissão e Distribuição de Energia Elétrica (GTD) sofreu uma redução em seu faturamento de 12% em relação a 2008, devido ao acirramento da crise internacional e a piora das condições macroeconômicas nos Estados Unidos e na Europa, voltando a subir no final de 2009 - o que demonstrou um aumento na expansão de geração de energia no país. De acordo com o EPE (2010) “o fato é que mesmo com o aumento do consumo e a queda na expansão da geração de energia, há sobra de energia até 2014”. Segundo o MME (2010), o Governo Federal está adotando uma série de medidas para estimular maior competitividade nesse setor, como estimular a geração e incentivar os auto-produtores, além de introduzir o mercado livre.

Na Figura 3 apresenta-se a estrutura de gestão da empresa de Energia Elétrica estudada, bem como das gerências que a compõe.

Figura 3 – Estrutura dos departamentos responsáveis pela Gestão da empresa



Fonte: Disponibilizado pela empresa (2010)

A Diretoria de Finanças, Relações com Investidores e Controle de Participações (DFN) é o órgão máximo da gestão. A ele estão subordinadas às demais superintendências que irão, de acordo com a atribuição específica de cada um delas, auxiliar seu processo de gestão.

A Assessoria de Planejamento e Gestão da Estratégia é um órgão com status de superintendência vinculado diretamente ligada à DFN, sendo responsável pelo Planejamento Estratégico Global e controle do *Balance Scorecard*. A Superintendência de Controladoria, que também está diretamente subordinada a DFN, tem sob sua responsabilidade a Gerência de Contabilidade; a Gerência de Gestão de Custos e Orçamento; a Gerência de Planejamento Tributário e a Gerência de Controle e Gestão de Ativos Fixos.

Considerando os propósitos do estudo, as necessidades informacionais e a disponibilização de informações por parte da empresa participaram da coleta de dados na empresa a Assessoria de Planejamento e Gestão da Estratégia e a Superintendência de Controladoria com todas as suas gerências, exceto a de Planejamento Tributário e a de Controle e Gestão de Ativos Fixos, por entender que estas não contribuiriam para a análise dos instrumentos gerenciais.

4.2 Achados da pesquisa referentes aos instrumentos de gestão

Os instrumentos de gestão utilizados na companhia brasileira de energia elétrica, classificados nos três grupos da pesquisa, são apresentados no Quadro 6.

Quadro 6 - Instrumentos gerenciais utilizados na prática da gestão

| GRUPOS DA PESQUISA | INSTRUMENTOS GERENCIAIS |
|---|---|
| Modelo de Gestão | <ul style="list-style-type: none"> § Descentralização § Gestão Baseada em Atividades (ABM) § Gestão Baseada em Valor (VBM) § Gestão Estratégica de Desempenho Pessoal, com base em Competência § Gestão Estratégica de Tecnologia – SAP R3 § Gestão por processos § Gestão de Custos por Processos |
| Métodos de Mensuração e Avaliação de Desempenho | <ul style="list-style-type: none"> § Orçamento § Planejamento Estratégico Global § Planejamento Estratégico de Logística e Infraestrutura § <i>Balanced Scorecard</i> (BSC) § Retorno sobre Investimento § Preço de Transferência |

Continua...

| | |
|------------------------------|--|
| Continua... | § <i>Benchmarking</i> § <i>Economic Value Added (EVA)</i> § Painel de Contribuição da Diretoria de Finanças e Relações com Investidores e Controle de Participação § Processo de Inteligência Competitiva |
| Método e Sistemas de Custeio | § Custeio Baseado em Atividades (ABC) § Custeio Baseado em Atividade e Tempo (TDABC) § Acordo de Nível de Serviço Interno (ANS) |

Fonte: Elaborado pela autora.

Para mapeamento de todos os instrumentos gerenciais utilizados na organização, foi disponibilizado um *checklist* dos principais instrumentos gerenciais contemplados na literatura e considerados na plataforma teórica desta pesquisa aos respondentes. Essa relação somente foi utilizada após os gestores relatarem seus principais instrumentos gerenciais, a fim de não enviesar o processo investigativo. Assim, o gestor poderia identificar quais instrumentos não haviam sido abordados por ele e que faziam parte da gestão da organização. A estratégia de mostrar o *checklist* somente após os gestores enumerarem os seus instrumentos de gestão foi investigar quais instrumentos são utilizados na prática, mas que não foram reportados na pesquisa teórica. O procedimento logrou êxito porque foram reportados diversos instrumentos não costumeiramente descritos nos referenciais teóricos ou, pelo menos, foi identificado que alguns gestores utilizam certos instrumentos com denominações diferentes das apresentadas no meio acadêmico.

4.2.1 Descrição dos instrumentos de gestão do grupo Modelo de Gestão

Os instrumentos utilizados como Modelo de Gestão foram: (1) Descentralização; (2) Gestão Baseada em Atividades (ABM); (3) Gestão Baseada em Valor (VBM); (4) Gestão Estratégica de Desempenho Pessoal com base em Competência; (5) Gestão Estratégica de Tecnologia, fundamentada na adoção do Sistema SAP R3; (6) Gestão por Processos; e (7) Gestão de Custos por Processos.

A Descentralização e a Gestão Baseada em Atividades (ABM), de acordo com o discurso dos Gestores, passaram a fazer parte do modelo de gestão da organização em 1999. Isso pode ser confirmado por indícios apontados durante as entrevistas e por descrições apresentadas no Relatório Anual (RA) de 1998: “a empresa concluiu, em 1998, o seu Plano Quinquenal de Negócios (PQN) para o período 1999-2003, conforme previsto no Acordo de Acionistas e no

Estatuto da Empresa. O PQN é atualizado anualmente e aborda detalhadamente as atividades e estratégias (incluindo qualquer projeto para construção ou expansão de geração, transmissão e distribuição), os novos investimentos e oportunidades de negócios (inclusive em suas controladas e coligadas), os valores a serem investidos ou, de outra forma, contribuídos a partir de recursos próprios ou de terceiros, bem como as taxas de retorno e lucros esperados” Além disso, no Relatório Anual de 2005 a organização destacou “ter concluído, em dezembro de 2004, o seu processo de desverticalização. Por isso, constituiu subsidiárias integrais, para desenvolver as suas atividades no negócio de energia elétrica, a partir de janeiro de 2005”.

Quanto ao instrumento de Gestão Baseado em Valor (VBM), percebeu-se no discurso apresentado no RA de 1998 uma preocupação em agregar valor aos acionistas: “de acordo com PQN, a nova empresa será estruturada em várias unidades de negócio. Sendo que cada uma delas será tratada como um centro de resultado, devendo agregar valor para os acionistas.” No RA de 2001 a gestão demonstra ampliar esse conceito e passa enfocar não só a geração de valor ao acionista, como aos consumidores e comunidade em geral, pois destaca que “a orientação por processos possibilitou uma visão integrada das atividades da empresa e como elas agregam valor aos consumidores, aos acionistas, à comunidade e aos seus empregados. Além disso, permitiu a padronização dos procedimentos operacionais, sejam eles técnicos ou comerciais, melhoria da qualidade de atendimento e maior excelência operacional.” No RA de 2007 fica ainda mais explícito o foco da gestão em Agregar Valor, pois destaca que “vamos contratar uma empresa de consultoria de renome internacional para trazer novas práticas que, com as atuais, irão proporcionar redução de custos, o que agregará não só valor aos acionistas, mas também benefícios aos consumidores”.

Quanto à Gestão Estratégica de Desempenho Pessoal com base em Competência, ficou claro no RA de 2003 que “a Gestão de Desempenho está sendo implantada entre os executivos com o objetivo de planejar, acompanhar e avaliar o seu desempenho e em breve será estendida a todos os empregados”. Complementa, dizendo que “o Plano de Cargos e Remunerações, implantado em janeiro de 2004, visa fornecer instrumentos que permitam à Companhia remunerar seu pessoal de forma adequada aos seus objetivos sociais, assegurando a competitividade externa e promovendo a equidade interna.” No RA de 2006 a empresa esclareceu que “o Modelo de Gestão de Desempenho (pessoal) está alinhado ao planejamento estratégico da Cia.” Enquanto no RA de 2008 destacou-se a criação de um comitê de manutenção do plano de cargos e remuneração, para avaliar, assessorar, recomendar, uni-

formizar e manter os critérios e procedimentos pertinentes ao Plano de Cargos e Remuneração.

A Gestão Estratégica de Tecnologia fundamentada na adoção do Sistema SAP R3 começou a ser projetada em 1998 como meta para o ano de 1999. Assim, a empresa destacou em seu RA de 1998 que “dentre os principais projetos em curso, destacamos a construção da rede corporativa, que atenderá à Empresa na sua totalidade e será disponibilizada já no primeiro trimestre de 1999. Isso significa, juntamente com a implantação do software SAP R/3, a total integração dos processos empresariais.” Segundo o RA de 1999, “através do Programa Travessia, foi implantado o sistema integrado de gestão SAP R/3, consagrado por grandes empresas que se caracterizam pela excelência, como a Microsoft, a Nokia, a Ericson e a Coca-Cola, entre outras no Brasil e no exterior.”

De acordo com informações apresentadas no mesmo RA, os módulos Custos e Orçamentos, Materiais e Finanças, previstos na Gestão Estratégica de Tecnologia, entraram em operação em maio de 1999. Em setembro, foram integrados ao sistema os módulos de Projetos, Manutenção e Ativos Fixos. Para a gestão, essa integração acelerou a modernização muito além da área de sistemas, uma vez que antigos processos de trabalho foram redesenhados, automatizados e eliminados. Além disso, uma nova rede de transmissão de dados foi construída para dar suporte à operação do sistema.

De acordo com o Gerente de Controladoria, “o uso do sistema SAP/R3 como *software* de gestão empresarial demanda o uso constante do *Excel* e do *Access*, por isso, geram a necessidade constante de cursos e treinamentos do pessoal”, o que revelou a necessidade de adequações nas rotinas de cada departamento.

Quanto ao Modelo de Gestão por Processos, o Gerente de Custos expôs que este modelo passou a fazer parte da gestão do setor em 2009, apesar de em 2008 ter havido um programa visando à otimização dos custos empresariais baseados em processo. “Nesse modelo, os processos empresariais são mapeados, comparados com as melhores práticas do mercado e acompanhados através de indicadores de *performance*. Para tanto, foram atribuídas iniciativas de otimização de gastos aos vários processos, visando o enquadramento nas melhores práticas do mercado”. O Gerente de Custos esclareceu que este modelo foi implantado com o apoio de consultoria especializada, que trouxe o conhecimento e o *Benchmarking* do setor, e que, por

ter sido seu primeiro ano de funcionamento, algumas medidas de ajuste para aperfeiçoar o processo serão tomadas a partir do próximo ano.

De acordo com o Gerente de Controladoria e de Custos, a gestão de custos por processo é utilizada tanto nos processos organizacionais quanto para a precificação das tarifas que serão repassadas para cada área da organização e para seus clientes. Para o Instrumento de Gestão de Custos por Processo também foram desenvolvidos sistemas informatizados, que estão em fase de aprimoramento. Segundo o Gerente de Controladoria e de Custos, esta gestão foi implantada em 2009 com o apoio de uma consultoria especializada, a qual trouxe o conhecimento e o *Benchmarking* do setor para a empresa. No entanto, a continuidade de adequação e implementação do modelo tem sido feita por pessoal próprio da gerência de custos e controladoria.

A partir das análises das categorias de pesquisa relacionadas ao Modelo de Gestão, percebeu-se que os instrumentos gerenciais da companhia contemplam, além dos principais instrumentos (Descentralização, Gestão Baseada em Atividade e Gestão Baseada em Valor) discutidos por Catelli *et al.* (2001), Hansen e Mowen (2003), Caravantes *et al.* (2005), Cardoso *et al.* (2007), Warren *et al.* (2008) e Assaf Neto (2009), os modelos de gestão com foco na Estratégia de Desempenho Pessoal com base em Competência e Gestão Estratégica de Tecnologia. Isso revela uma adequação de instrumentos contemplados no Modelo de Gestão da organização às necessidades e características do ambiente institucional na qual está inserida.

4.2.2 Descrição dos instrumentos de gestão do grupo Métodos de Mensuração e Avaliação de Desempenho

Os instrumentos do grupo Método de Mensuração e Avaliação de Desempenho identificados na companhia foram os seguintes: (1) Orçamento; (2) Planejamento Estratégico Global; (3) Planejamento Estratégico de Logística e Infraestrutura; (4) *Balanced Scorecard* (BSC); (5) Retorno sobre Investimento (ROI); (6) Preço de Transferência; (7) *Benchmarking*; (8) *Economic Value Added* (EVA); (9) Painel de Contribuição da Diretoria de Finanças e Relações com Investidores e Controle de Participação; e (10) Processo de Inteligência Competitiva.

Os discursos dos gestores sobre a utilização do Orçamento revelaram que a prática originou-se a partir de iniciativas da Alta Administração, que solicitou a criação de uma gerência para controle específico do Orçamento. No entanto, os gestores esclareceram que esse instrumento já vinha sendo utilizado na prática da gestão antes da criação da Gerência de Orçamento, a fim de controlar a execução orçamentária de cada departamento. De acordo com o discurso do Gerente de Planejamento Corporativo e Orçamento, “com o passar do tempo a empresa criou um sistema chamado SIORC, visando o planejamento e o acompanhamento orçamentário. Com o crescimento da empresa e necessidade de um acompanhamento orçamentário num maior nível de detalhe implantou-se, em 1999, o Sistema SAP/R3. Desde então o orçamento é acompanhado nesse sistema de gestão.”

De acordo com os gestores, o orçamento é elaborado e revisado anualmente, sendo norteado por instrução normativa orçamentária que está em vigor desde 1990. Essa instrução normativa reflete as deliberações constantes e os limites orçamentários definidos no Planejamento Estratégico e Planejamento Financeiro Quinquenal, que tem como base as metas físicas e financeiras por projeto e processo, por superintendência, por gerência e por classe de custo. De acordo com o Gerente de Orçamento, até 2008 o orçamento era desdobrado por negócio, e o processo de consolidação do planejamento orçamentário era centralizado na Superintendência de Controladoria (CR), amplamente fundamentado em histórico e necessidades das diretorias. No entanto, fica explícita no RA de 2008 a criação do comitê de priorização do orçamento, cuja “finalidade é assessorar nas deliberações e gerenciamento de projetos de investimentos e outros projetos, em geral das empresas e áreas de negócio.” A partir de então, definiu-se uma gerência específica para discutir questões relativas ao orçamento.

No que se refere ao Planejamento Estratégico Global, o Superintendente de Planejamento Estratégico, também responsável pela gestão do BSC, mencionou ser ele uma ferramenta de gestão utilizada pela empresa desde a sua fundação, em 1952, apesar de naquela época não ter a mesma denominação de hoje. Na ocasião, foi utilizado com o objetivo de executar um plano que permitisse o crescimento e a industrialização do Estado onde a empresa está situada. Contudo, desde o início da década de 90, a empresa possui um processo unificado de Planejamento Estratégico (PE), que cuida da formulação das estratégias para toda a corporação. Assim, no Planejamento Estratégico são definidos passos que a empresa deve seguir em relação à área de atuação, missão e visão, por exemplo. Por isso, ele é atualizado anualmente ou sempre que necessário e validado pela Diretoria Executiva.

De acordo com o discurso do Gerente de Controladoria, o Planejamento Estratégico Global é coordenado pela Assessoria de Planejamento e Gestão da Estratégia e tem “como principal balizador do PE o Plano Diretor da empresa instituído em 2005, com um horizonte de 30 anos.” A abrangência deste instrumento alcança todos os planos, projeções, atividades, estratégias, investimentos e despesas da empresa, assim como de suas controladas e dos grupos de consórcios dos quais participa direta ou indiretamente, incluindo o Plano Plurianual e Estratégico e o Orçamento Anual.

O Plano Diretor foi desenhado a partir da análise das oportunidades de mercado e das condições específicas da empresa, apresentando três diretrizes que pautam a atuação de toda a empresa: crescer, agregar valor e ousar. Por isso, no RA de 2008 a empresa abordou a criação de um comitê de Planejamento Estratégico para implementar diretrizes para as operações que envolvam risco financeiro. Em conformidade com o relatório, o gestor destacou em seu discurso que em 2009 iniciou-se a elaboração do Painel de Contribuição da DFN (Diretoria de Finanças, Relações com Investidores e Controle de Participações), ao qual a Superintendência de Controladoria e a Gerência de Custos estão subordinadas, para auxiliar na gestão com base nessas três diretrizes.

No RA de 2004 foi exposta a realização de um Planejamento Estratégico de Longo Prazo, contemplado no Plano Diretor, denominado de Planejamento Estratégico de Logística e Infraestrutura, o qual denota em suas diretrizes que, além do crescimento do setor, necessário para garantir a Infraestrutura que sustente o crescimento econômico previsto, é esperado um movimento de fusões e aquisições, onde a empresa pretende atuar ativamente, de forma a se tornar um *player* ainda mais importante no setor elétrico e de energia, tanto para novos investimentos quanto em relação a ativos e concessões existentes. Conforme exposto no RA de 2004, a “empresa se considera preparada para o desafio de dar um salto em sua participação no mercado, buscando atingir o limite regulatório permitido para cada um de seus negócios.”

Quanto ao *Balanced Scorecard* (BSC), o Superintendente de Planejamento Estratégico afirmou em seu discurso que esse instrumento começou a ser estudado pela gestão em 1999, com o objetivo de facilitar a execução da estratégia organizacional. Todavia, apenas em 2002 foram construídos os primeiros mapas estratégicos utilizando essa metodologia. Desde então, o BSC vem sendo utilizado na prática da gestão para tradução e desdobramento da estratégia em todas as áreas da empresa. Segundo o Superintendente, o BSC cobriu uma lacuna que

existia na execução das estratégias da empresa, de modo que não substituiu propriamente nenhum outro instrumento de gestão. O BSC é utilizado, principalmente, pela liderança para traduzir a estratégia, sendo desdobrado para todas as áreas, a fim de facilitar a comunicação e o envolvimento dos empregados com as estratégias organizacionais.

Conforme exposto no RA de 2005, “todas as metas estabelecidas no Plano Diretor da empresa foram detalhadas e divulgadas internamente, por meio do instrumento BSC, garantindo a unicidade de atuação das diversas áreas envolvidas. Assim, a gestão estratégica com o uso do BSC garante o alinhamento das ações da empresa com o Plano Diretor, além de permitir à alta administração acompanhar todo o desdobramento e a execução da estratégia definida, redefinindo-a quando necessário”. Na visão do Gerente de Planejamento de Controle do *Balanced Scorecard*, o processo de elaboração do instrumento focou a tradução da estratégia corporativa em termos operacionais, atualizando e validando os mapas estratégicos do negócio.

No RA de 2006, o Gerente de Planejamento de Controle do *Balanced Scorecard* explicitou que, por meio do BSC, a estratégia da empresa passou a ser representada por objetivos inter-relacionados por causa e efeito, dispostos de forma equilibrada entre perspectivas e traduzidos em indicadores e metas que concretizam e concatenam as estratégias da empresa.

De acordo com o Superintendente de Planejamento Estratégico, no nível estratégico são realizadas Reuniões de Análise Estratégica – RAEs, que analisam o Plano Estratégico, acompanham o cumprimento das metas orçamentárias, avaliam o desempenho dos indicadores estratégicos das macroiniciativas e, a partir disso, realinham ações visando obter os melhores resultados. Segundo o gestor, apesar de a execução ser uma das maiores dificuldades do Planejamento Estratégico, muitas das estratégias tratadas não eram executadas por falta de comprometimento da gestão seguinte, após o período de eleição da nova comissão de gestão da empresa. Entretanto, esse problema foi consideravelmente corrigido com a implementação do BSC.

No que se refere a Retorno sobre Investimento, o Superintendente de Controladoria e de Gestão de Custos, a gestão deixou claro no RA de 1998 a preocupação com os retornos obtidos em investimentos. Por isso, delimita em seu Plano Quinquenal de Negócios (PQN) para o período 1999-2003 as estratégias de investimento, bem como as taxas de retorno e o lucro esperado. Para tanto, definiram quatro diretrizes empresariais, quais sejam: 1) Ser a

empresa preferida do mercado brasileiro de energia, com reconhecimento internacional; 2) Obter o maior retorno para os acionistas, a curto, médio e longo prazos; 3) Aumentar a participação nos mercados em que atua; e 4) Ser uma empresa excelente para se trabalhar.

Nas palavras do Gerente de Custos, o conceito de Preço de Transferência é utilizado desde 2004 e foi estabelecido no sistema um controle dos custos gerados em cada departamento. Assim, quando um departamento realiza algum serviço para o outro, esses custos são repassados como componentes da prestação de serviço de um setor ao outro. Logo, há uma melhoria das relações e otimização entre áreas vendedoras internas de serviços e áreas compradoras, bem como melhoria da transferência dos custos de um setor para outro, além da redução de saldos remanescentes.

Quanto ao instrumento *Benchmarking*, os gestores mencionaram que contratam consultorias especializadas para implementação de determinadas práticas da gestão. Isso ficou explícito no RA de 2007: “vamos contratar uma empresa de consultoria de renome internacional para trazer novas práticas que, com as atuais, irão proporcionar redução de custos, o que agregará não só valor aos acionistas, mas também benefícios aos consumidores. De acordo o gerente de controladoria para 2010 estamos estudando a contratação de uma consultoria para nos apoiar num projeto de *Benchmarking*”. Tal citação revela um comportamento isomórfico mimético por parte dos gestores.

No que se refere ao *Economic Value Added* (EVA) como instrumento de gestão do valor adicionado, notou-se que a empresa utiliza seus conceitos no processo de gestão de sua marca, pois fez inferência sobre o Valor Econômico Adicionado à Marca (RA, 2007). No RA 2008, os gestores revelaram que a empresa decidiu avaliar a sua marca com objetivos estratégicos de gestão e mitigação de risco. Para isso, criou um painel de indicadores da marca integrado ao *Balanced Scorecard*, além de um processo interno de gestão.

O valor da marca foi calculado pelo método baseado no Uso Econômico pela *Brand Finance*, uma das principais empresas do mundo especializadas em valoração de marcas. No método da *Brand Finance* houve preocupação em conhecer o valor futuro do fluxo de lucro gerado pela marca em função do pacto feito com seu cliente e demais *stakeholders*. Por isso, ele é calculado com base no desconto dos lucros futuros gerados pela marca, segregando-se o lucro atribuído aos ativos tangíveis e intangíveis.

O RA de 2008 revelou que a determinação da contribuição da marca ao negócio foi feita a partir de uma pesquisa quantitativa junto aos públicos, avaliando o desempenho da marca empresa nos seguintes *drivers* de valor: Credibilidade, Confiança e Solidez, Inovação e Tecnologia, Ética e Transparência, Qualidade, Práticas de Gestão, Desenvolvimentista, Imagem, Tarifa/Condições de Contrato, Suporte Técnico/Atendimento, Responsabilidade Socioambiental, Associação com o Estado.

Conforme exposto no discurso do Gerente de Controladoria em 2009, a empresa iniciou a elaboração do Painel de Contribuição da DFN (Diretoria de Finanças, Relações com Investidores e Controle de Participações). O objetivo foi destacar as grandes metas corporativas financeiras, de mercado e de recursos humanos para a organização. A empresa mencionou no RA de 2005 que iria utilizar um Painel de Bordo da Diretoria por meio dos indicadores presentes no BSC, pois, segundo o Gerente e o Superintendente de Controladoria, o BSC permite à alta administração acompanhar todo o desdobramento e a execução da estratégia definida, redefinindo-a quando necessário.

Para o Superintendente de Planejamento Estratégico, a empresa está estudando a implantação de um novo instrumento de gestão, denominado de Processo de Inteligência Competitiva. Na sua visão, esse processo é uma ferramenta essencial para a organização nos dias de hoje, uma vez que possibilita monitorar todos os fatores que impactam as estratégias e os resultados e os subsidia na própria formulação da estratégia e na correção de rumos, levando a garantir a perenidade da empresa. Para o Superintendente de Planejamento Estratégico, a adoção de novos instrumentos é influenciada diretamente pelas atribuições e responsabilidades de cada departamento, e estas deverão estar alinhadas às diretrizes estratégicas da organização.

Em síntese, para os instrumentos de gestão do grupo Método de Mensuração e Avaliação de Desempenho, constatou-se que a companhia contempla, além dos principais instrumentos discutidos por Welch (1983), Goldratt (1993), Kaplan e Norton (1996), Weston e Brigham (2000), Pereira e Oliveira (2001), Camp (2002), Caravantes *et al.* (2005), Corbett (2005), Padoveze (2005), Anthony e Govindarajan (2006), Garrison *et al.* (2007), Oliveira *et al.* (2007) e Slack *et al.* (2008) (Orçamento; Planejamento Estratégico Global; *Balanced Scorecard* (BSC); Retorno sobre Investimento (ROI); Preço de Transferência; *Benchmarking*; e *Economic Value Added* (EVA), os métodos de mensuração e avaliação de desempenho com foco no Planejamento Estratégico Global, Planejamento Estratégico de Logística e Infraestrutura, Painel de Contribuição da Diretoria de Finanças e Relações com Investidores e

Controle de Participação e Processo de Inteligência Competitiva. Isso demonstra uma adequação dos instrumentos contemplados nessa categoria às necessidades do contexto empresarial, de modo a se atingir a eficácia gerencial.

4.2.3 Descrição dos instrumentos de gestão do grupo Métodos e Sistemas de Custeio

No grupo Métodos e Sistemas de Custeio foi identificada na empresa a utilização dos seguintes instrumentos de gestão: (1) Custeio Baseado em Atividades (ABC); (2) Custeio Baseado em Atividade e Tempo (TDABC); e (3) Acordo de Nível de Serviço Interno (ANS).

Conforme exposto anteriormente, a empresa concluiu em dezembro de 2004 seu processo de desverticalização, constituindo diversas subsidiárias integrais para cuidarem da área de Geração, Transmissão e Distribuição de energia elétrica. Por isso, instituiu o Custeio Baseado em Atividades para controle dos custos. Até então, o controle dos custos era feito com base em uma meta estabelecida pelas diretorias em seu PE e evidenciadas no Orçamento Anual.

Na tentativa de adequar o Custeio ABC à prática da empresa, foi criado um Custeio Baseado em Atividade e Tempo – TDABC (*Time-Driven Activity Based Costing*). Segundo os gestores, o modelo ABC ainda apresenta dificuldade de implantação e manutenção em razão da complexidade das alocações dos recursos às atividades e, posteriormente, das atividades aos serviços. Assim, as estimativas tendem a ser subjetivas e pequenas variações na demanda ou de recursos podem apresentar resultados distorcidos. Além disso, o modelo considera que a mão de obra trabalha a plena capacidade e que os demais recursos são 100% utilizados, embora isso não ocorra na prática.

Para os gestores, no TDABC os recursos são alocados diretamente aos serviços, calculando-se o custo unitário de cada um, considerando o esforço necessário para sua realização, independentemente da demanda. O esforço para realização de cada serviço é expresso pelo somatório dos tempos de cada etapa. O custo por hora é calculado considerando-se o custo total envolvido, dividido pelo tempo total disponível da equipe. Na maior parte das vezes as estimativas são feitas pelos próprios executores, o que facilita o processo de custeio. Segundo o Gerente de Custos, a utilização do instrumento de custeio TDABC iniciou-se como uma oportunidade de melhoria diante da implantação do Custeio ABC tradicional, não sendo necessário o apoio externo (consultoria) para sua implantação.

A percepção dos gestores corrobora com a visão de Selznick (1972) ao expor que a institucionalização seria a infusão de valores e a adaptação organizacional aos seus interesses e àqueles que existem em seu ambiente.

Com base no conceito de Preço de Transferência, foi criado, em 2004, o acordo de Nível de Serviço Interno (ANS), em atendimento ao Planejamento Estratégico da Diretoria de Gestão Empresarial (DGE), cujo Projeto Piloto ANS/GNS envolvia a LI/CT (Área Vendedora) e a DC/GC (Área Compradora). Em dezembro de 2006 foram definidas as seguintes áreas como participantes do Projeto: Superintendência de Informática (TI), Superintendência de Recursos Humanos (RH), Superintendência de Material e Serviços (MS) e Superintendência de Logística e Infraestrutura (LI).

Dentro do Projeto ANS/GNS foram desenvolvidos os seguintes procedimentos: a) elaboração de manual de procedimentos gerais; b) treinamento e preparação das equipes; c) entendimento das áreas de serviços; d) adoção do custeio baseado em atividades – abc para precificação de tarifas; e) envolvimento das áreas compradoras; f) reformulação do catálogo dos prestadores de serviços internos corporativos; g) adaptação dos serviços às necessidades dos clientes; e h) apoio no planejamento orçamentário.

Assim, todas as atividades das Áreas Vendedoras (TI, RH, MS e LI) participantes do Projeto foram descritas e segregadas por processos, de acordo com o Custeio ABC. Por isso, houve o envolvimento das gerências na descrição das atividades, no desenvolvimento dos direcionadores e na quantificação de recursos. Segundo a gestão, houve redução no nível de detalhamento no Custeio ABC, optando-se por um foco na transferência de custos, alinhada ao Programa de Eficiência Operacional.

Cabe destacar que, de acordo com o discurso dos gestores, verificou-se que os instrumentos Custeio ABC e ANS foram implantados por meio de consultorias contratadas para a implantação. O controle contínuo do instrumento tem sido feito com pessoas ligadas à gerência de Custo.

Fundamentando-se nos Métodos e Sistemas de Custeio, observou-se que a empresa utiliza apenas o Custeio Baseado em Atividades (ABC), entre os principais instrumentos discutidos por Catelli e Guerreiro (1993), Perez *et al.* (1999), Garrison e Noreen (2001), Hansen e Mowen (2003), Wernke (2004), Eldenburg e Wolcott (2007), Atkison *et al.* (2008) e Warren *et al.* (2008). No entanto, foram instituídos o Custeio Baseado em Atividade e Tempo

(TDABC), o Acordo de Nível de Serviço Interno (ANS) e a Gestão de Custos por Processo, com o intuito de adequar os instrumentos contemplados nesta categoria às necessidades da gestão, a fim de subsidiar a administração no controle gerencial, bem como no processo de tomada de decisão.

4.2 Achados da pesquisa referentes à institucionalização dos instrumentos de gestão

Optou-se por segmentar esta seção em três momentos para discutir a classificação dos instrumentos de gestão segundo as fases de institucionalização propostas por Tolbert e Zucker (1999). Inicialmente será abordada a classificação dos instrumentos que compõem o Modelo de Gestão; em seguida, os instrumentos que compõem o Método de Mensuração e Avaliação de desempenho; e, por último, os instrumentos que compõem os Métodos e Sistemas de Custeio.

4.2.1 Fases de institucionalização dos instrumentos relacionados ao Modelo de Gestão

A partir da identificação dos instrumentos utilizados na prática da gestão da instituição, busca-se agrupá-los segundo as fases da institucionalização preconizadas por Tolbert e Zucker (1999). No Quadro 7 encontra-se a classificação dos instrumentos gerenciais que compõem o Modelo de Gestão adotado pela empresa, de acordo com as fases da institucionalização.

Quadro 7 - Classificação dos instrumentos gerenciais que compõem o Modelo de Gestão, conforme os Estágios da institucionalização

| INSTRUMENTOS DE GESTÃO | FASES DA INSTITUCIONALIZAÇÃO / CARACTERÍSTICAS |
|--|---|
| PRÉ-INSTITUCIONALIZAÇÃO | |
| Gestão por processos | <p>Processo: em vigor desde 2009.</p> <p>Características do Adotante: homogêneo/heterogêneo - difundido por toda a organização, porém cada gestor pode ajustar o instrumento conforme suas necessidades peculiares.</p> <p>Ímpeto para Difusão: necessidade de aperfeiçoar a gestão e melhorar a qualidade das informações (Imitativo).</p> |
| Gestão de Custos por Processo | <p>Processo: em vigor desde 2009.</p> <p>Características do Adotante: homogêneo - difundido na gestão da Superintendência de Controladoria..</p> <p>Ímpeto para Difusão: imitativo – o controle dos custos é feito por cada processo e atividade desempenhada pela instituição.</p> |
| SEMI-INSTITUCIONALIZAÇÃO | |
| Gestão Estratégica de Desempenho Pessoal com base em Competência | <p>Processo: Em 2003 foi instituído entre os executivos. No ano de 2006 foi efetivado com alinhamento ao PE. Em 2008 houve a criação de um comitê para sua avaliação.</p> <p>Características do Adotante: heterogeneidade – difundido para atender a necessidades específicas.</p> <p>Ímpeto para Difusão: necessidade de acompanhamento do desempenho de pessoas; passou a ser uma visão dos gestores desde 2003, o qual foi ampliado nas gestões subsequentes (Normativo).</p> |
| TOTAL INSTITUCIONALIZAÇÃO | |
| Descentralização | <p>Processo: instituído em 1999 e vigente até o momento.</p> <p>Características do Adotante: homogêneo - difundido por toda a organização.</p> <p>Ímpeto para Difusão: regulamentado pelo acordo dos acionistas e no Estatuto (Normativo).</p> |
| Gestão Baseada em Atividades (ABM) | <p>Processo: instituído em 1999 e vigente até o momento.</p> <p>Características do Adotante: homogeneidade - os processos são gerenciados por atividades (geração, transmissão e expansão).</p> <p>Ímpeto para Difusão: previsto e regulamentado pelo acordo dos acionistas e no Estatuto (Normativo).</p> |
| Gestão Baseada em Valor (VBM) | <p>Processo: Instituído em 1998 e vigente até o momento.</p> <p>Características do Adotante: homogeneidade - toda a empresa é gerenciada com o objetivo de agregar valor à sociedade, aos clientes e acionistas.</p> <p>Ímpeto para Difusão: regulamentado pelo Plano Quinquenal de Negócios (Normativo).</p> |
| Gestão Estratégica de Tecnologia – SAP R3 | <p>Processo: instituído em 1999 com o objetivo de integrar os processos empresariais.</p> <p>Características do Adotante: homogeneidade/heterogeneidade difundido por toda a organização, porém cada gestor pode ajustar o instrumento conforme suas necessidades peculiares.</p> <p>Ímpeto para Difusão: necessidade imperiosa tecnológica de inovação (Normativo).</p> |

Fonte: Elaborado pela autora.

No que se refere ao grupo Modelo de Gestão, observou-se que o instrumento de Gestão por Processos reflete o estágio pré-institucional, pois passou a integrar a rotina de Gestão no ano de 2009, visando acompanhar o resultado dos processos, aperfeiçoar o processo de gestão e garantir informações necessárias para a administração. Esse resultado pode ser considerado bastante convergente com a afirmação de Tolbert e Zucker (1999), que afirmam que a fase da pré-institucionalização envolve a geração de novos arranjos estruturais em resposta a problemas ou conjuntos de problemas organizacionais específicos e a formalização de tais arranjos em políticas e procedimentos de determinada organização.

Tal característica pode ainda ser observada no discurso do gerente de controladoria, que expõe que, “por ser o primeiro ano de implantação do Modelo de Gestão por processo, despesas de pessoal, material, serviços e outras despesas (PMSO) e algumas medidas de ajustes com relação ao processo de Gestão Administrativa (GAD) foram alocados nesse processo em 2009, porém ele não permanecerá em 2010. As pessoas que faziam parte do mesmo serão realocadas para outros processos. Atualmente o foco está nos processos, mas prevê-se um acompanhamento mais efetivo no nível de subprocesso.”

Outro aspecto observado é o fato de a Gestão por Processos estar sendo adotada, inicialmente, no departamento de controladoria e gestão de custos com vistas a atender a necessidades específicas de controle de todo o departamento. Isso revela uma característica heterogênea do instrumento. Depois de serem feitos todos os ajustes e definidos todos os procedimentos de controle, possivelmente esse instrumento integrará o sistema de gestão de toda a organização, onde contará com a supervisão do Gerente de Controladoria e Gestão de Custos, que funcionarão como *champions*. A partir de então, o instrumento poderá ser caracterizado como homogêneo devido à sua divulgação em toda a organização, além de ter como ímpeto para difusão sua participação no Plano Quinquenal de Negócios da instituição.

O modelo de Gestão de Custos por Processos encontra-se no estágio de pré-institucionalização, pois ele vem sendo integrado à rotina de gestão da Superintendência de Controladoria e a Gerencia de Custos e se encontra em fase de teste para ajustá-lo em conformidade com a estrutura de gestão da organização. Consequentemente, pode-se dizer que a característica dos adotantes é a homogeneidade. Por advir da conjecturação de ideias, de estudos sobre o instrumento, da contratação de consultoria especializada sobre o assunto e por depender das observações feitas sobre sua utilização e efetividade na prática da gestão de outros setores, o ímpeto para difusão do instrumento seria imitativo.

O instrumento de Gestão Estratégica de Desempenho Pessoal com base em Competência foi classificado na fase de semi-institucionalização, pois se fundamenta no consenso social entre os decisores organizacionais a respeito do valor da estrutura e a crescente adoção pela organização com base nesse consenso (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Isso pode ser verificado no fato de o instrumento ter sido adotado inicialmente pela Diretoria Executiva e, no ano de 2006, passou a integrar o Plano Estratégico Global para melhorar a sua divulgação entre os demais funcionários. Por isso, entende-se que os Diretores Executivos funcionariam como *champions* na divulgação e no auxílio da manutenção do *status quo* da organização em relação ao instrumento de Gestão Estratégica de Desempenho Pessoal com base em Competência.

Ressalta-se que em 2008 foi criado um comitê específico para tratar da Gestão Estratégica de Desempenho Pessoal com base em Competência, denotando a legitimação do instrumento na prática da gestão. Desse modo, com vistas a instituir tal prática na gestão, o processo de seleção e contratação de empregados passou a incorporar uma palestra sobre a Declaração de Princípios Éticos e o Código de Conduta Profissional, ao final da qual os novos empregados assinam um termo de compromisso de adesão aos princípios e normas de conduta estabelecida (RELATÓRIO ANUAL, 2008). Esse fato corrobora a afirmação de Quinello (2007) de que, após a atribuição de legitimidade cognitiva ao instrumento, o controle social (sanções) teria a função de evitar desvios dos programas estabelecidos por ele do que daqueles em que é apenas submetido.

Os instrumentos de gestão Descentralização, Gestão Baseada em Atividades (ABM), Gestão Baseada em Valor (VBM) e Gestão Estratégica de Tecnologia – SAP R3 encontram-se totalmente institucionalizados pela gestão da organização, pois, além de considerarem as características estabelecidas no modelo de Tolbert e Zucker (1999), há uma continuidade histórica da estrutura, uma maior abrangência de sua difusão e, especialmente, os instrumentos sobreviveram a várias mudanças na estrutura da administração.

Essa constatação pode ser confirmada em todos os Relatórios Anuais do período analisado, nos quais é exposto que “a diretoria executiva da empresa possui um mandato de três anos e sua principal responsabilidade é a gestão dos negócios da Empresa, obedecendo ao plano estratégico plurianual.” Isso confirma a ideia de que, mesmo havendo uma substituição nos responsáveis pela gestão, os instrumentos adotados na prática gerencial permanecem, pois se reconhecem os benefícios proporcionados por esses instrumentos à gestão da organização, o

que demonstra uma correlação positiva com os resultados ou o comportamento desejado pela organização.

4.2.2 Fases de institucionalização dos instrumentos relacionados ao Método de Mensuração e Avaliação de Desempenho

No Quadro 8 apresenta-se a classificação dos instrumentos gerenciais que compõem o Método de Mensuração e Avaliação de Desempenho adotado pela empresa, de acordo as fases da institucionalização.

Quadro 8 - Classificação dos instrumentos que fazem parte do Método de Mensuração e Avaliação de Desempenho, conforme os estágios de institucionalização

| INSTRUMENTOS DE GESTÃO | FASES DA INSTITUCIONALIZAÇÃO / CARACTERÍSTICAS |
|--|--|
| PRÉ-INSTITUCIONALIZAÇÃO | |
| <i>Benchmarking</i> | <p>Processo: em vigor desde 2007.</p> <p>Características do Adotante: homogêneo/heterogêneo – instituído em toda a empresa, com vistas a atender às necessidades específicas dos departamentos.</p> <p>Ímpeto para Difusão: imitativo – instituído por consultoria especializada.</p> |
| <i>Economic Value Added (EVA)</i> | <p>Processo: em vigor desde 2007.</p> <p>Características do Adotante: homogêneo/heterogêneo – difundido por todos os departamentos, mas utilizado conforme necessidades específicas de cada um deles.</p> <p>Ímpeto para Difusão: imitativo – avaliar a marca da empresa em relação às empresas do mesmo ramo.</p> |
| Painel de Contribuição da Diretoria de Finanças e Relações com Investidores e Controle de Participação | <p>Processo: em vigor desde 2009.</p> <p>Características do Adotante: homogêneo/heterogêneo – adotado pela Superintendência de Gestão de Riscos Corporativos para atender suas necessidades específicas.</p> <p>Ímpeto para Difusão: Imitativo – destacar metas corporativas.</p> |
| Processo de inteligência competitiva | <p>Processo: em fase de estudo para implementação.</p> <p>Características do Adotante: homogêneo – atende necessidades específicas do Departamento de Planejamento Estratégico e Gestão do BSC.</p> <p>Ímpeto para Difusão: imitativo – monitorar fatores ambientais que influenciam na gestão.</p> |
| SEMI-INSTITUCIONALIZAÇÃO | |
| Planejamento Estratégico de Logística e Infraestrutura | <p>Processo: em vigor desde 2004.</p> <p>Características do Adotante: heterogêneo – atende necessidades específicas da assessoria de planejamento e gestão estratégica enfocando algumas pretensões do departamento quanto ao desempenho do setor de energia elétrica.</p> <p>Ímpeto para Difusão: normativo – definido no Plano Diretor.</p> <p style="text-align: right;">Continua...</p> |

| | |
|----------------------------------|---|
| Continua... | Processo: em vigor desde 2004. Características do Adotante: heterogêneo –atende ao Departamento de Gestão de Custos. Ímpeto para Difusão: imitativo/normativo – instituído por consultoria especializada e regulado pelo Plano Diretor. |
| TOTAL INSTITUCIONALIZAÇÃO | |
| Orçamento | Processo: em vigor desde 1990. Características do Adotante: homogêneo - difundido por toda organização. Ímpeto para Difusão: normativo – Deliberações constantes e limites definidos no Planejamento Financeiro Quinquenal. |
| Planejamento Estratégico Global | Processo: em vigor desde 1952. Características do Adotante: homogêneo - difundido por toda organização. Ímpeto para Difusão: normativo – Revisado e validado anualmente pela Diretoria Executiva. |
| <i>Balanced Scorecard (BSC)</i> | Processo: Em vigor desde 2002. Características do Adotante: homogêneo/heterogêneo - difundido por toda organização, porém cada gestor pode ajustar o instrumento conforme suas necessidades peculiares. Ímpeto para Difusão: normativo – utilizado pela liderança para traduzir a estratégia corporativa em termos operacionais. |
| Retorno sobre investimento | Processo: em vigor desde 1998. Características do Adotante: homogêneo - difundido por toda organização. Ímpeto para Difusão: normativo- o Plano Quinquenal de Negócios define diretrizes empresariais para sua gestão. |

Fonte: Elaborado pela autora.

Quanto ao grupo Método de Mensuração e Avaliação de Desempenho, observou-se que os instrumentos *Benchmarking*; *Economic Value Added* (EVA); Painel de Contribuição da Diretoria de Finanças e Relações com Investidores e Controle de Participação e Processo de inteligência competitiva encontram-se na fase de pré-institucionalização. Apesar de alguns desses instrumentos já fazerem parte da gestão desde 2007, eles ainda se encontram em processo de estruturação e rotinização, incluindo o desenvolvimento de práticas e regras usuais para a elaboração de códigos, trajetos ou caminhos que expliquem o contexto organizacional e justifiquem a utilização desses instrumentos na prática da gestão.

O conceito de *Benchmarking* e de *Economic Value Added* (EVA) foi apresentado no RA de 2007, visando focar a busca da empresa por consultorias especializadas para a implantação de determinados instrumentos na prática da gestão que agreguem valor aos acionistas. Esse fato remete à reflexão de que a contratação de consultorias especializadas permitiu à gestão da empresa conhecer o *know how* de outras empresas do mesmo ramo de atividade e, assim, instituir práticas semelhantes, capazes de proporcionar, no mínimo, desempenho semelhante.

Essa prática denota que o ímpeto para difusão das práticas pela gestão teria como base o isomorfismo mimético discutido por Dimaggio e Powell (1991).

A ideia de mimetismo é ainda mais explícita no discurso dos superintendentes, que enfatizaram: “para o ano de 2010 será contratado novas empresas de consultoria para apoiar a gestão na implantação de novos projetos.” No RA de 2008, a empresa destacou que “as ações implementadas pela gestão têm como objetivo tornar a empresa uma referência e destaque do setor elétrico brasileiro, sempre na busca de oportunidades de aquisição de novos ativos, do aumento da competitividade nos leilões da expansão de geração e de transmissão, além de eficiência operacional.” Essas citações demonstram uma preocupação com a consolidação da empresa no mercado e uma busca pela criação de valor a seus acionistas.

Na visão de Dimaggio e Powel (1991), à medida que os ambientes organizacionais ficam mais estruturados, as estruturas organizacionais situadas dentro deles ficam mais homogêneas. No entanto, pelo fato de a gestão buscar constantemente adequar seus instrumentos gerenciais e suas práticas ao contexto por ela vivido, estes são muitas vezes desinstitucionalizados e reinstitucionalizados conforme suas necessidades. Assim, a característica dos adotantes estaria baseada inicialmente na adoção de um comportamento homogêneo, ou seja, na adoção de práticas semelhantes àquelas adotadas por outras empresas, para, em seguida, e considerando o contexto da organização, esses instrumentos serem utilizados conforme suas necessidades. Portanto, essa prática reflete um comportamento heterogêneo.

O Painel de Contribuição da Diretoria de Finanças e Relações com Investidores e Controle de Participação é um instrumento criado pela Superintendência de Gestão de Riscos Corporativos para o estabelecimento de metas corporativas para toda a organização. Por isso, conta com a participação de todos os gerentes da organização na definição de suas ações. Ele tem como característica a homogeneidade, pois está integrado à gestão de cada setor, conforme as idéias-base do projeto. Como se encontra em fase de implementação e ajustes, as mudanças e adequações do projeto Painel de Contribuição da Diretoria de Finanças e Relações com Investidores e Controle de Participação são desenvolvidas considerando as peculiaridades de cada departamento, o que reflete uma característica heterogênea do instrumento. Pelo fato de cada setor considerar a estruturação do instrumento por outros para ajuste e desenvolvimento dentro do seu próprio setor, pode-se dizer que esse instrumento apresenta como ímpeto para difusão o mimetismo, pois percebem-se os pontos fortes e fracos do instrumento no setor de referência para ajustá-los às necessidades de seu departamento.

O Processo de Inteligência Competitiva ainda se encontra em fase de análise por parte da Assessoria de Planejamento e Gestão Estratégica, que avalia os benefícios proporcionados pelo instrumento ao processo de gestão, destacando o fato de esse instrumento “ser essencial para a gestão da empresa nos dias de hoje.” Nesse sentido, o Processo de Inteligência Competitiva estaria em fase de habitualização nos processos de gestão e tem como característica dos adotantes a homogeneidade, por fazer parte apenas da gestão do Departamento de Planejamento Estratégico e Gestão do BSC. Por ter sido criado a partir da conjecturação de ideias baseadas na realidade, no contexto e no comportamento de seus concorrentes, pode-se dizer que o ímpeto para difusão seria a imitação.

Os instrumentos Planejamento Estratégico de Logística e Infraestrutura e Preço de Transferência foram categorizados no estágio de semi-institucional, pois percebeu-se no Processo de Inteligência Competitiva um consenso entre os gestores a respeito do valor desses instrumentos para o processo de gestão e a crescente adoção por parte de outros gestores dessa estrutura. Neste estágio, os instrumentos já se encontram integrados aos hábitos e rotinas dos departamentos, de modo a contribuírem para seu desempenho.

Por terem sido implantados inicialmente para atender às necessidades específicas da Assessoria de Planejamento e Gestão Estratégica e da Gerência de Custos, os gerentes dessas áreas funcionam como *champions* para incentivar a difusão e consolidação do instrumento em outros departamentos, uma vez que as informações fornecidas pelos instrumentos são essenciais para gestão não só destes setores, mas de toda organização. Esse aspecto corrobora a visão de Quinello (2007), de que os líderes, defensores das mudanças, desempenham papel importante ao realizarem as tarefas de teorização que objetivam atribuir uma legitimidade cognitiva e normativa geral à estrutura adotada. Por isso, incentivam sua difusão e consolidação na prática da gestão, além de estabelecerem controles sociais, ou seja, normas e sanções que teriam a função de evitar desvios dos programas estabelecidos.

Considerando o fato de estes instrumentos terem sido difundidos pelos departamentos com base nas características e peculiaridades de cada gestão, a dimensão característica dos adotantes seria classificada como heterogênea, ao passo que o ímpeto para difusão seria, inicialmente, imitativo ao considerar a forma de utilização dos instrumentos em outros departamentos e sua contribuição para a gestão. A partir do momento em que são estabelecidas normas e sanções para regular a operacionalização e sistematização da utilização dos instrumentos gerenciais no processo de gestão, o ímpeto para difusão passa a ser normativo.

Os instrumentos Orçamento, Planejamento Estratégico Global, *Balanced Scorecard* (BSC) e Retorno sobre Investimento foram categorizados no estágio de total institucionalização por estarem totalmente difundidos e consolidados na prática da gestão, além de se apoiarem na continuidade histórica da estrutura e, especialmente, em sua sobrevivência pelas várias gerações, conforme exposto por Tolbert e Zucker (1999), o que revela uma característica homogênea entre os adotantes.

Pelo fato de o BSC poder ser estruturado conforme as necessidades e características de cada gestão, este instrumento pode ser inicialmente institucionalizado de forma padronizada em todos os departamentos, de modo que seja feito um estudo e análise de sua efetiva contribuição para a gestão do setor. Após ajustes e adequação às necessidades de cada gestão, este instrumento pode ser desinstitucionalizado e reinstitucionalizado considerando esses aspectos; por isso, a característica dos adotantes passa a ser heterogênea.

Como ímpeto para difusão, todos os instrumentos são gerenciados por meio de uma estrutura normativa, uma vez que foram criados mecanismos (normas e sanções) para controlar a operacionalização e sistematização desses instrumentos no processo de gestão. Por isso, os instrumentos passaram a fazer parte do planejamento anual da Diretoria Executiva ou integram o Plano Quinquenal de Negócios estabelecidos pela administração da organização. Cabe destacar que, nesta fase, os instrumentos são considerados legítimos, pois os gestores reconhecem os efetivos benefícios de cada instrumento proporcionados à prática da gestão organizacional.

4.2.3 Fases de institucionalização dos instrumentos relacionados ao Método e Sistema de Custeio

No Quadro 9 é apresentada a classificação dos instrumentos gerenciais que compõem o grupo Método e Sistemas de Custeio adotado pela empresa, de acordo com as fases da institucionalização.

Quadro 9 - Classificação dos instrumentos que fazem parte do Método e Sistema de Custeio, conforme as fases da institucionalização

| INSTRUMENTOS DE GESTÃO | FASES DA INSTITUCIONALIZAÇÃO / CARACTERÍSTICAS |
|--|--|
| SEMI-INSTITUCIONALIZAÇÃO | |
| Custeio Baseado em Atividades (ABC) | <p>Processo: em vigor desde 2004.</p> <p>Características do Adotante: heterogêneo - difundido pelo departamento de custos, mas ajustado conforme suas necessidades e características (TDABC).</p> <p>Ímpeto para Difusão: normativo – estabelecido pela Diretoria Executiva e evidenciado no Orçamento Anual.</p> |
| Acordo de Nível de Serviço Interno (ANS) | <p>Processo: em vigor desde 2004.</p> <p>Características do Adotante: heterogêneo – difundido por áreas específicas da instituição para atender suas necessidades específicas de cada superintendência.</p> <p>Ímpeto para Difusão: imitativo/normativo – inicialmente incorporado a prática de gestão de determinados departamentos, em seguida, foi incorporado a outros departamentos por meio das especificações e orientações do planejamento estratégico da Diretoria de Gestão</p> |
| TOTAL INSTITUCIONALIZAÇÃO | |
| Custeio Baseado em Atividade e Tempo (TDABC) | <p>Processo: em vigor desde 2004.</p> <p>Características do Adotante: homogêneo/heterogêneo - difundido por toda organização, mas utilizado conforme as necessidades específicas de cada departamento.</p> <p>Ímpeto para Difusão: normativo – Revisado e validado anualmente pela Diretoria Executiva.</p> |

Fonte: Elaborado pela autora.

No que se refere à categoria Método e Sistema de Custeio, nota-se que apesar do Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) estar integrado à gestão da Superintendência de Controladoria e a Gerência de Custos desde 2004, os gestores não o consideram totalmente institucionalizado devido ao fato de o “modelo ABC apresentar dificuldades quanto a sua implantação e manutenção em razão da complexidade das alocações dos recursos às

atividades e, posteriormente, das atividades aos serviços”, conforme exposto pelo Gerente de Custos. Assim, foi desenvolvido, com base em seus conceitos, o Custeio Baseado em Atividade e Tempo (TDABC), para que “os recursos fossem alocados diretamente aos serviços, calculando o custo unitário de cada um, considerando o esforço necessário para sua realização, independentemente da demanda.” Desse modo, passou-se a utilizar mais efetivamente na gestão o TDABC ao invés do Custeio ABC.

Como os conceitos do Custeio ABC servem como base para a gestão da organização, há um grande incentivo por parte do Gerente de Controlaria e do Gerente de Custos em sua utilização na prática da gestão de todos os setores da empresa. Por isso, pode-se dizer que esses gestores, que funcionariam como *champions*, tentam legitimar o instrumento para que este passe a integrar as rotinas de gestão de toda a empresa.

Pelo fato de os administradores reconhecerem os benefícios do Custeio Baseado em Atividade e Tempo (TDABC) proporcionados pelos instrumentos à prática da gestão, ele foi integrado aos Planos Anuais da Diretoria Executiva, que institui diretrizes para sua utilização e controle. Por isso, o ímpeto para difusão pode ser considerado normativo. Essa característica está em acordo com a reflexão de Dimaggio e Powell (1991), os quais destacam que o isomorfismo normativo provém do estabelecimento de padrões por uma determinada comunidade profissional, com vistas a embasar cognitivamente e dar legitimidade à atividade por ela desenvolvida.

O instrumento Custeio Baseado em Atividade e Tempo (TDABC) pode ser classificado no estágio de total institucionalização, pois, além de se verificar uma legitimidade e efetividade quanto ao uso do instrumento na prática de gestão de grande parte dos setores da empresa, nota-se uma continuidade histórica do instrumento e uma tendência para sua consolidação na estrutura dos arranjos gerenciais estabelecidos pela empresa, conforme discutido por Quinelo (2007) e Tolbert e Zucker (1999).

O instrumento gerencial denominado de Acordo de Nível de Serviço Interno (ANS) apresenta comportamento semelhante ao do método de Custeio Baseado em Atividades, ao ser considerado uma extensão deste método e do conceito de preço de transferência. No entanto, por ter sido instituído inicialmente em alguns departamentos para, em seguida, integrar a gestão de outros, ele teria como ímpeto para difusão o mimetismo, visto que os gestores tomaram como base para estudo e implementação do instrumento os pontos fortes e fracos de

sua utilização na gestão dos setores que inicialmente adotaram o instrumento em suas práticas. Por estar sendo integrado à gestão de vários departamentos por meio de especificações e orientações no planejamento estratégico da Diretoria de Gestão, o ímpeto para difusão do instrumento é o normativo.

Como característica dos adotantes, tem-se a heterogeneidade, pois, apesar de toda a empresa utilizar os conceitos gerais do instrumento na prática de gestão, este instrumento foi ajustado às peculiaridades de gestão de cada setor.

Quanto ao ímpeto para difusão, pode-se dizer que, pelo fato de os mecanismos de controle estarem bem definidos e sistematizados e por isso integrarem os sistemas normativos de gestão da empresa, esse instrumento apresentaria uma característica normativa de difusão. Ou seja, toda a gestão da empresa reconhece os benefícios proporcionados pelo instrumento na prática de gestão de toda a empresa, por isso criam-se mecanismos de controle social que regularão por meio de normas sua utilização e controle pelos setores de toda a empresa.

4.3 Resposta à questão de pesquisa

Tomando como base as evidências encontradas na triangulação dos dados, constatou-se que os instrumentos gerenciais utilizados na prática da gestão da empresa brasileira do setor elétrico em estudo configuram-se da seguinte maneira:

No estágio pré-institucional identificou-se como instrumento gerencial do grupo Modelo de Gestão, a Gestão por Processos. Na categoria Métodos e Mensuração de Desempenho foram identificados o *Benchmarking*; *Economic Value Added (EVA)*; Painel de Contribuição da Diretoria de Finanças e Relações com Investidores e Controle de Participação; e Processo de inteligência competitiva. Na categoria Método e Sistema e Custeio foi verificada a Gestão de Custos por Processo.

No estágio semi-institucional identificou-se no grupo Modelo de Gestão a Gestão Estratégica de Desempenho Pessoal com base em Competência. Na categoria Métodos e Mensuração de Desempenho, verificou-se o Planejamento Estratégico de Logística e Infraestrutura e o Preço de Transferência. Na categoria Método e Sistema e Custeio foram identificados o Custeio Baseado em Atividades (ABC) e o Acordo de Nível de Serviço Interno (ANS).

No estágio semi-institucional, constataram-se no grupo Modelo de Gestão a Descentralização; Gestão Baseada em Atividades (ABM); Gestão Baseada em Valor (VBM); e Gestão Estratégica de Tecnologia – SAP R3. Quanto à categoria Métodos e Mensuração de Desempenho, foram constatados o Orçamento; Planejamento Estratégico Global; *Balanced Scorecard* (BSC); e Retorno sobre investimento. Na categoria Método e Sistema e Custeio foi identificado o Custeio Baseado em Atividade e Tempo (TDABC).

Com base na triangulação dos dados, verificou-se que, quanto mais tempo o instrumento faz parte do processo de gestão, mais ele encontra-se institucionalizado, visto que os gestores, em consonância com as metas e estratégias organizacionais, realizam constantes ajustes nos instrumentos, além de desenvolverem controles internos paralelos como forma de adequá-los à realidade de cada setor. Assim, os gerentes responsáveis por cada setor passam a divulgar a relevância do instrumento para o alcance dos objetivos globais; com isso, este passa a ser difundido e consolidado na gestão de toda a organização.

Não obstante, alguns instrumentos são institucionalizados para atender a necessidades específicas de algumas atividades desempenhadas pela empresa e, por isso, não são compartilhados entre outros setores, em razão de contemplarem características específicas em sua operacionalização e sistematização, como é o caso do instrumento Planejamento Estratégico de Logística e Infraestrutura. Assim, à medida que os gestores reconhecem os benefícios proporcionados pelo instrumento à prática de gestão, a Diretoria Executiva estabelece mecanismos de controle como forma consolidar sua utilização, bem como para avaliar o desempenho do instrumento ao longo do tempo.

Essa característica reforça a afirmação de Machado-da-Silva e Gonçalves (1999), de que a percepção dos tomadores de decisão sobre escolhas estratégicas depende da convergência entre as expectativas inerentes às decisões e o resultado efetivo das ações organizacionais. Assim, haverá tendência à inércia enquanto resultados como aumento da rentabilidade e da produção se mantiver positivo, e predisposição ou mesmo necessidade de mudança diante da deterioração prolongada dos indicadores de desempenho. Esse ímpeto para mudança relaciona-se não à comparação e ao cálculo do custo/benefício do arranjo atual com outros existentes no ambiente, mas resulta da percepção de que o arranjo atual é insustentável.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

5.1 Considerações Finais

O objetivo geral do estudo consistiu em analisar a institucionalização dos instrumentos gerenciais em uma organização brasileira do setor elétrico. Para isso, foi realizada a aplicação de questionários e entrevistas em profundidade com alguns gestores da empresa, e investigado os Relatórios Anuais de 1998 a 2008 como forma de triangular os dados encontrados e compreender os estágios de institucionalização dos instrumentos gerenciais conforme o modelo de Tolbert e Zucker (1999). Desse modo, foram mapeados os instrumentos utilizados pela empresa na prática da gestão organizacional; o período em que estes instrumentos passaram a fazer parte da gestão; os motivos que influenciam sua escolha ou substituição; as mudanças que sua adoção provocou nos setores; e se os instrumentos que fazem parte da prática da gestão estão em pleno funcionamento e se adequam ao contexto vivido pelos setores.

Os achados da pesquisa empírica mostram que a adoção dos instrumentos gerenciais pelos setores é influenciada diretamente por suas atribuições e responsabilidades. Por isso, a demanda de novos instrumentos advém da percepção dos gestores quanto a necessidade de se adotar novos ferramentais que auxiliem alinhar as estratégias setoriais às diretrizes estratégicas da organização.

Nas entrevistas, os gestores afirmaram não ter havido substituição de nenhum instrumento de gestão, somente readequações e melhorias contínuas nos instrumentos já utilizados. O que demonstra uma preocupação com as mudanças ocorridas nos departamentos e processos para sua implementação, os custos incorridos em sua adoção e a possibilidade de adequação destes instrumentos às necessidades da organização. Uma vez que a opção da organização foi de criar mecanismos com base em normas e sanções para legitimar, consolidar e difundir a efetividade de cada instrumento para a gestão da organização, os quais constam de diversos relatórios anuais da Diretoria Executiva.

De modo geral, na percepção dos gestores, a implementação de instrumentos na prática da gestão trouxe diversos desafios e necessidade de aprimoramento constante. Os maiores desafios encontrados estão relacionados com a dificuldade de envolver as áreas e a necessidade de criação de instrumentos internos adicionais para seu gerenciamento e

utilização. Nesse sentido, algumas mudanças com relação ao processo de gestão administrativa continuam sendo feitas, além de terem sido instituídos treinamentos constantes aos funcionários, como forma de alinhá-los às metas e objetivos organizacionais. O que corrobora as afirmações feitas por Dimaggio e Powell (1991) e Flerck (2006) quanto à adoção de um comportamento isomórfico normativo na gestão.

Foi identificado que o processo de avaliação dos instrumentos gerenciais é feito mediante a participação dos gerentes responsáveis por cada departamento em comunidades e grupos de estudos, que contam com a participação de diversas grandes empresas do Brasil, onde são estudados os instrumentos existentes e quais alcançam maior efetividade nos resultados da organização. A partir disso, os gestores verificam se esses instrumentos estão efetivamente sendo utilizados, a forma como são utilizados e os resultados gerados para a empresa. Em caso de análise negativa, são propostos ajustes para os adequarem às metas organizacionais. Tal atitude também revela um comportamento isomórfico e mimético entre as gestões.

Quando ao fato de os instrumentos de gestão estarem em pleno funcionamento e se adequarem ao contexto de cada departamento, constatou-se, com base no discurso dos gestores, que os instrumentos gerenciais são utilizados por toda a empresa e estão num nível de maturidade para obter os resultados esperados, apesar de alguns deles estarem no primeiro ano de funcionamento e, por isso, sofrerem constantes ajustes. Os gestores afirmaram que “os instrumentos gerenciais utilizados na prática da gestão são adequados para as atividades desenvolvidas pelos departamentos, ao permitirem melhoria contínua do processo de gestão da organização.”

Optou-se por adotar o enfoque dado pela Nova Sociologia Institucional, pois este permite explicar a homogeneidade e a persistência da utilização dos instrumentos de gestão na prática gerencial, considerando a interação entre as forças institucionais e a de mercado, bem como a interação das pressões intrainstitucionais e a relação de poder organizacional. Assim, foi possível perceber um comportamento de isomorfismo mimético por parte dos gestores com relação aos instrumentos e práticas gerenciais adotados por outras empresas, pelo fato de a gestão da empresa contratar consultorias especializadas para trazer o *know how* e implementar novas práticas de gestão. Esse comportamento revela a percepção dos gestores quanto a consolidação e legitimidade dos instrumentos gerenciais e sua contribuição para a prática de gestão.

No que se refere à configuração dos instrumentos utilizados na prática de gestão, constatou-se que os instrumentos Gestão por Processos; *Benchmarking*; *Economic Value Added* (EVA); Painel de Contribuição da Diretoria de Finanças e Relações com Investidores e Controle de Participação; Processo de inteligência competitiva; e Gestão de Custos por Processo encontram-se na fase pré-institucional. Os instrumentos Gestão Estratégica de Desempenho Pessoal com base em Competência; Planejamento Estratégico de Logística e Infraestrutura; Preço de Transferência; Custeio Baseado em Atividades (ABC) e Acordo de Nível de Serviço Interno (ANS) encontram-se no estágio de semi-institucionalização. No estágio de total institucionalização identificaram-se os instrumentos Descentralização; Gestão Baseada em Atividades (ABM); Gestão Baseada em Valor (VBM); Gestão Estratégica de Tecnologia – SAP R3; Orçamento; Planejamento Estratégico Global; *Balanced Scorecard* (BSC); Retorno sobre investimento; e Custeio Baseado em Atividade e Tempo (TDABC).

À medida que alguns instrumentos se tornaram legítimos, eles foram sendo adaptados e reestruturados conforme as necessidades dos departamentos e setores. Para sua gestão, foram sendo criados mecanismos gerais de controle, que seriam feitos por meio de normas e sanções, o que demonstra um comportamento isomórfico normativo entre os departamentos e revela uma relação de poder dentro da gestão da empresa.

As conclusões extraídas desta pesquisa reforçam a ideia de que o critério tempo é um fator que exerce forte influência na institucionalização dos instrumentos, pois, à medida que os instrumentos vão sendo integrados aos hábitos e rotinas dos setores, mais eles se tornam legítimos e, por isso, são criados mecanismos sociais não apenas para controle, mas também como forma de difundir-los e consolidá-los na prática da gestão organizacional.

Outro fato relevante que merece destaque é que nem todos os instrumentos utilizados pela gestão da empresa de energia elétrica em estudo passaram, em ordem sequencial, por todos os estágios de institucionalização, apesar de estarem sendo utilizados por muito tempo na prática de gestão dos setores. Como exemplo, tem-se o Custeio Baseado em Atividade e Tempo (TDABC), que, por ter partido dos conceitos fundamentais do Custeio Baseado em Atividade para sua elaboração, foi difundido e consolidado no processo de gestão como uma adequação ao sistema utilizado inicialmente.

Isso revela que a adequação dos instrumentos às necessidades de gestão e a classificação nos estágios de institucionalização podem ser diretamente influenciadas por mudanças provocadas

por tensões internas e externas às organizações, conforme DiMaggio e Powell (1991), Scott (2001) e Oliver (1992). Esse fato reforça a crítica feita por Machado-da-Silva e Gonçalves (2006) quanto à postura estática sequencial que o Modelo de Tolbert e Zucker (1999) propõe.

Apesar de permitir uma análise do ponto de vista econômico, político e sociológico das práticas de gestão utilizadas pela gestão da empresa, a abordagem institucional não deve ser considerada nem a única nem a melhor. Ela demonstra ser uma estrutura válida para o entendimento da institucionalização dos instrumentos gerenciais nas práticas gerenciais e para explorar a interação entre a Contabilidade Gerencial e outras instituições sociais.

Entende-se que essa pesquisa contribuiu com a compreensão de algumas estratégias adotadas pela gestão ao retratar motivos que influenciam as escolhas dos instrumentos gerenciais que auxiliarão no seu alcance. Outro fato relevante seria a legitimidade dada a tais instrumentos, uma vez que estes advêm, muitas vezes, de um comportamento mimético consciente onde a gestão prefere contratar uma consultoria especializada ou verificar quais instrumentos estão sendo adotados por outras empresas do mesmo ramo de atividade, destacando os benefícios que estes as trouxeram, para então os adotarem e os utilizarem na prática da gestão da organização. Além de corroborar com outras pesquisas que demonstraram haver um lapso temporal entre a teoria e a prática, uma vez que alguns dos respondentes disseram desconhecer determinados instrumentos e ainda, revelaram que seus conceitos nem sempre são totalmente utilizados na prática devido à sua complexidade. Por isso, que alguns instrumentos discutidos pela teoria foram modificados e adequados à realidade da organização em estudo.

5.2 Sugestões para futuros trabalhos

A título de sugestão para novas pesquisas, propõe-se verificar a influência da formação do gestor e sua experiência nas escolhas dos instrumentos a serem utilizados em sua gestão, uma vez que ele pode utilizar-se de tais instrumentos para se beneficiar dentro da organização. Considera-se que isso permitirá identificar se o gestor utiliza mecanismos coercitivos para a institucionalização dos instrumentos ou se a legitimidade influencia no estabelecimento das normas e sanções para sua difusão e consolidação na prática da gestão organizacional.

Outra sugestão refere-se à necessidade de considerar as influências da variável Inovação no processo de institucionalização dos instrumentos gerenciais, bem como em sua classificação nos estágios desse processo.

Finalmente, sugere-se a validação da proposta de classificação feita no estudo em outras empresas, pois pode haver diferenças significativas entre os setores de atividade ou aspectos comportamentais, as quais podem afetar a estrutura organizacional e o estágio de institucionalização dos instrumentos gerenciais.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. IFAC's Conception of the evolution of management accounting. In: EPSTEIN, M. J.; LEE, J. Y. (edits.). **Advances in management accounting**. Greenwich: Elsevier, v. 15, 2006. p. 229-247.

AGUIAR, A. B.; GUERREIRO, R. Processos de persistência e mudança de sistemas de contabilidade gerencial: uma análise sob o paradigma institucional. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 1, 2007, Gramado. **Anais...** Gramado: ANPCONT, 2007. CD-ROM.

AMARAL FILHO, R. G.; MACHADO-DA-SILVA, C. Estratégia e teoria institucional: uma proposta discursiva de integração. In: EnANPAD, XXX, 2006, Salvador. **Anais...** Salvador: ANPAD, 2006. CD-ROM.

ANDRADE, M. M. **Como preparar Trabalhos para Cursos de Pós-Graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ANTHONY, R. N. **Contabilidade gerencial: introdução à contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1972.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2006.

ASSAF NETO, A. **Finanças Corporativas e Valor**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. 3. ed. Lisboa/Portugal: Edições 70, 1994.

BERGER, P. L.; LUCKMANN, T. **A Construção Social da Realidade**. 29. ed. Petropolis: Editora Vozes, 1964.

BURNS, J. The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting, Auditing e Accountability Journal**, v. 13, n. 5, p. 566-596, 2000.

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

CAMP, R. C. **Benchmarking**: identificando, analisando e adaptando as melhores práticas de administração que levam à maximização empresarial: o caminho da qualidade total / Robert C. Camp; tradução de Nivaldo Montingelli Júnior. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 1998.

CARAVANTES, G. R.; PANNO, C. C.; KLOECKNER, M. C. **Administração: Teorias e Processo**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.

CARDOSO, R. L.; MÁRIO, P. C.; AQUINO, A. C. B. **Contabilidade gerencial: mensuração, monitoramento e incentivos**. São Paulo: Atlas, 2007.

CARVALHO, C. A.; GOULART, S.; VIEIRA, M. M. F. A inflexão conservadora na trajetória histórica da teoria institucional. In: EnANPAD, XXVIII, 2004, Curitiba. **Anais...** Curitiba: ANPAD, 2004. CD-ROM.

CARVALHO, C. A.; VIEIRA, M. M. F., LOPES, F. D. Contribuições da perspectiva institucional para a análise das organizações. In: EnANPAD, XXIII, 1999, Foz do Iguaçu. **Anais...** Foz do Iguaçu: ANPAD, 1999. CD-ROM.

CATELLI, A.; GUERREIRO, R. Mensuração de atividades: comparando “ABC” X “GECON”. **Caderno de Estudos**, n. 8. São Paulo. FIPECAFI, p. 1-9, abril, 1993.

CATELLI, A.; GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; ALMEIDA, L. B. Mensuração do Resultado Econômico. In: CATELLI, A. (Coord). **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica (GECON)**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CAVALCANTE, C. M. **Análise Metodológica da Economia Institucional**. Niterói, 2007. Dissertação (Mestrado em Economia) – Programa de pós-graduação em Economia, Departamento de Economia, Faculdade de Economia da Universidade Federal Fluminense, Rio de Janeiro.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. **Accounting Organizations and Society**, v. 3, n. 23, p. 243-264, 1998c.

COASE, R. H. The nature of the Firm. **Economica**, v. 4, p. 386-405, 1937.

CORBETT, Thomas. **Bussola Financeira: O processo decisório da Teoria das Restrições**. São Paulo: Nobel, 2005.

COVALESKI, M.A.; EVANS III, J.H.; LUFT, J.L.; SHIELDS, M.D. Budgeting Research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. **Journal of Management Accounting Research**, v.15, p. 03-49, jan. 2003.

CRUZ, R. I. **Uma contribuição à definição de um modelo conceitual para gestão econômica**. 1991. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Curso de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade Federal de São Paulo, São Paulo.

DAFT, R. L. **Administração**. Tradução de Robert Taylor. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2005.

DIMAGGIO, P.; POWELL, W. **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: The University of Chicago Press, 1991.

DIMAGGIO, P.J; POWELL, W.W. The Iron Cage Revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v.48, n.2, p.147-160, April, 1983.

ELDENBURG, L. G.; WOLCOTT, S. K. **Gestão de Custos: como medir, monitorar e motivar o desempenho.** Rio de Janeiro: LTC, 2007.

FACHIN, R. C.; MEDONÇA, 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: Editora FGV, p. 19-41, 2003.

FERREIRA DE JESUS, M. J.; TATTO, L. A institucionalização da estratégia: um estudo exploratório. In: ENEO, V, 2008, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: ENEO, 2008. CD-ROM.

FILHO, N. F. S. **A teoria dos contratos econômicos e a firma.** 1996. 201 f. Tese (Doutorado em Economia) - Curso de Pós-graduação em Economia, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade Federal de São Paulo, São Paulo.

FLECK, D. L. Institucionalização, sucesso e fracasso organizacional. In: EnANPAD, XXX, 2006, Salvador. **Anais...** Salvador: ANPAD, 2006. CD-ROM.

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

FONSECA, V. A abordagem institucional nos estudos organizacionais: bases conceituais e desenvolvimentos contemporâneos. In: VIEIRA, M.; CARVALHO, C. (Org.). **Organizações, instituições e poder no Brasil.** Rio de Janeiro: Editora FGV, p. 47-66, 2003.

FONSECA, V. S.; MACHADO-DA-SILVA, C. L. Conversação entre abordagens da estratégia em organizações: escolha estratégica, cognição e instituição. **Organizações & Sociedade**, v. 9, n. 25, p. 93-109, set./dez. 2002.

FONTANELLA, B. J. B.; RICAS, J.; TURATO, E. R. Amostragem por saturação em pesquisas qualitativas em saúde: contribuições teóricas. **Caderno de Saúde Pública**, v. 24, n.1, p.17-27, 2008.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial.** 5. ed. São Paulo: Atlas, p. 230, 2009.

FREZATTI, F., AGUIAR, A. B., GUERREIRO, R. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. **Revista de Contabilidade e Finanças da USP**, São Paulo, n. 44, p. 9-22, maio, 2007.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade Gerencial.** 9ª Ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade Gerencial.** 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOLDRATT, E. M.; COX, J. **A meta.** São Paulo: Educator, 1993.

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

GRANDE, J. F. **Mudanças das práticas de contabilidade gerencial na troca de geração que administra organizações familiares**: aplicação da análise do discurso crítica. Blumenau, 2008. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de pós-graduação em Ciências Contábeis, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Regional de Blumenau, Santa Catarina.

GUERREIRO, R. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica**: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade, 1989. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Curso de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade Federal de São Paulo, São Paulo.

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.; CASADO, T. Em Busca do entendimento da formação dos hábitos, rotinas e instituições da contabilidade gerencial. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 4, 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2004. CD-ROM.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PEREIRA, C. A. O Entendimento da Contabilidade Gerencial sob a Ótica da Teoria Institucional. **O&S - Organizações & Sociedade**, São Paulo, v. 12, p. 91-106, 2005.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A. Aplicação do Modelo de Burns e Scapens para Avaliação do Processo de Institucionalização da Contabilidade Gerencial.. In: EnANPAD, XXX, 2006, Salvador. **Anais...** Salvador: ANPAD, 2006. CD-ROM.

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: EnANPAD, XXVIII, 2004, Curitiba. **Anais...** Curitiba: ANPAD, 2004. CD-ROM.

GUZMÁN, C. A. **Algunas reflexiones acerca de la reforma de la contabilidad de gestion en el sector público desde la perspectiva de la teoria institucional**. Universidad de Santiago de Compostela, 2003. Disponível em: <http://www4.usc.es/Lugo-XIII-HispanoLusas/pdf/05_CONTABILIDAD/23_aibar.pdf>. Acesso em: 19 de março, 2009.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de Custos**: Contabilidade e Controle. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IFAC - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Management accounting concepts: revised report**. p. 82-100, 1998. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 28 de abril, 2009.

JOHNSON, H.T.; KAPLAN, R. S. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

JOHNSON, T.H.; KAPLAN, R.S. **Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting**. Boston: Havard Business School Press, 1987.

KAPLAN, R. S. & ATKINSON, A. A. **Advanced Management Accounting**. 2nd ed. Prentice-Hall International Editions, p. 93-177, 1989.

KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. **The Balanced Scorecard: Estratégia em ação**. Boston: Harvard Business School Press, 1996.

KERLINGER, Fred N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo: EPU, 1980.

LOPO, A. et. al. Custo de Oportunidade, custo de capital, juros sobre o capital próprio, EVA e MVA. In: MARTINS, Elizeu. **Avaliação de organizações: da mensuração contábil a econômica**. São Paulo: Atlas, p. 186 – 259, 2001.

MACHADO-DA-SILVA, C.; FONSECA, V. S. da. Competitividade organizacional: conciliando padrões concorrenciais e padrões institucionais. In: VIEIRA, M. M. F.; OLIVEIRA, L. M. B. de (org). **Administração contemporânea: perspectivas estratégicas**. São Paulo: Atlas, p. 25-39, 1999.

MACHADO-DA-SILVA, Clóvis L.; GONÇALVES, Sandro A. Nota Técnica: A teoria institucional. In: CLEGG, S.; HARDY, C.; NORD, W. (org). CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (org. brasileiros). **Handbook de estudos organizacionais, modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**, São Paulo: Atlas, p. 218-225, 2006.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos: Criando Valor para a Administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MAJOR, Maria João; RIBEIRO, João. A teoria institucional na investigação em contabilidade. In: MAJOR, Maria João; VIEIRA, Rui (org). **Contabilidade e Controle de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática**. Lisboa: Escolar Editora, p. 01-19, 2008.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de Caso: uma estratégia de pesquisa**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **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, In: POWELL W.; DIMAGGIO P. (org). **The New Institutionalism in Organizational Analysis**. Chicago: The University of Chicago Press, p. 41-62, 1991.

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

NECYK, George A. **O desenvolvimento da contabilidade gerencial nas organizações: uma perspectiva de ciclo de vida.** São Paulo. 2008. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

O'DONOVAN, G. Corporate environmental reporting: developing a legitimacy theory model. **Accounting Association of Australia e New Zealand - AAANZ Conference**, Perth, Western Australia, p. 7-9, July, 2002.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ Jr., J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria Estratégica.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, N. V.; LOBO, C. G. A. Legitimidade e eficiência nos modelos institucionais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE SOCIOLOGIA, 13, 2007. **Anais...** Recife: UFPE, 2007. CD-ROM.

OLIVER, C. The antecedents of desinstitutionalization. **Organization Studies**, v. 13, n. 4, p. 563-588, 1992.

OLIVER, E. W. **Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications: A Study in the Economics of Internal Organization.** New York: The free press, 1975, P.133.

OYADOMARI, José C. T.; CARDOSO, Ricardo Lopes; MENDONÇA, Otávio R.; LIMA, Mariana P. de. Fatores Que Influenciam a Adoção de Instrumentos de Controle Gerencial nas Organizações Brasileiras. Um Estudo Exploratório sob a Ótica da Teoria Neo-institucional. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, VIII, 2008, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2008. CD-ROM.

PADOVEZE, Clóvis L. **Controladoria Estratégica e Operacional: Conceito, Estrutura e Aplicação.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

PALANCA, M. B.; LAVARDA, C. E. F.; FELIU, V. P.; El alcance de los sistemas contables de gestión en las pyme: su Impacto en la eficiencia empresarial. Estudio empírico en el Sector de la madera y del mueble de la comunidad valenciana. In: ANPCONT, III, 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ANPCONT, 2009. CD-ROM.

PARISI, C. Ensaio sobre o comportamento organizacional. In: CATELLI, Armando (Coord). **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica (GECON).** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PECI, A. A nova teoria institucional em estudos organizacionais: uma abordagem crítica. In: Encontro Nacional de programas de pós-graduação em Administração, 2005, Brasília. **Anais....** Rio de Janeiro: ANPAD, 2005

PEREIRA, C. A.; OLIVEIRA, A. B. S. Avaliação de Resultados e Desempenhos. In: CATELLI, Armando (Coord). **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica (GECON).** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PEREIRA, C. A. Ambiente, Organização, Gestão e Eficácia. In: CATELLI, Armando (Coord). **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica (GECON)**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PEREZ JR. J. H.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G.. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

PRATES, A. A. P.. Organização e instituição no velho e novo institucionalismo. In. RODRIGUES, Suzana Braga; CUNHA, Miguel P. **Estudos organizacionais: novas perspectivas na administração de organizações**. São Paulo: Iglu, p. 90-106, 2000.

QUINELLO, R.. **A teoria institucional aplicada à administração: entenda como o mundo invisível impacta na gestão dos negócios**. São Paulo: Novatec Editora, 2007.

REIS, L. G. **A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial: um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional**. São Paulo, 2008. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

RICHARDSON, A. J. Professional dominance: the relationship between financial accounting and managerial accounting, 1926-1986. **Accounting Historians Journal**, v.29, n. 2, p. 91-121, Dec. 2002.

RICHARDSON, R. J.. **Pesquisa Social: Métodos e técnicas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RODRIGUES, A.; GOMES, J. S.. Um estudo exploratório sobre controle gerencial em empresas brasileiras internacionalizadas do setor de serviços. In: EnANPAD, 29, 2005, Brasília. **Anais...** Brasília: Anpad, 2005. p. 51- 60. CDROM.

SAKURAI, M.. **Gerenciamento Integrado de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

SAMPIERI, R. H.; COLLATO, C. F.; LUCIO, P. B. **Metodologia de pesquisa**. 3ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SANTOS, S. R. S.. A Nova Economia Institucional. In: Seminário Temático do Núcleo de Estudos em Sociologia Econômica e das Finanças, 1, 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2007.

SCAPENS, R. W.; ROBERTS, J. Accounting and control. A case study of resistance to accounting change. **Management Accounting Research**, v. 5, p. 301-321, 1993.

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

SCOTT, R.; MEYER, J. Institutional conditions for diffusion. **Theory and Society**, v. 22, p. 487-511, 1993.

SCOTT, R.; CHRISTENSEN, S.. **The institutional construction of organizations**. London: Sage, 1995.

SCOTT, R.; MEYER, J.. **Institutional environments and organizations: structural complexity and individualism**. London: Sage, 1994.

SCOTT, W. R.. **Institutions and Organizations**. Thousand Oaks, California: Sage, 2001.

SCOTT, W. R.. The Adolescence of Institutional Theory. **Administrative Science Quarterly**, v. 32, p. 493-511, 1987.

SCOTT, W. R.. Unpacking institutional arguments. In: POWELL, Walter; DiMAGGIO, Paul (ed.). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chigaco: University of Chigaco Press, p.164-182, 1991.

SELZNICK, P. Institutionalism “old” and “new”. **Administrative Science Quarterly**, v. 41, p. 270-277, 1996.

SELZNICK, P.. **A liderança na administração: uma interpretação sociológica**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1972.

SIFFERT FILHO, N. F. **A teoria dos contratos econômicos e a firma**. 1996. Tese (Doutorado em Economia) – Programa de Pós-graduação em Economia, Departamento de Economia, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

SILVA, A. B. S.; GODOI, C. K.; BANDEIRA-DE-MELLO, R.. **Pesquisa Qualitativa em estudos organizacionais: paradigmas, estratégias e métodos**. São Paulo: Saraiva, 2006.

SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. M.. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 121p, 2001.

SLACK, N.; CHAMBERS, S.; JOHNSTON, R. **Administração da Produção**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SOUTES, D. O; DE ZEN, M. J. de C. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em organizações brasileiras. In: Congresso USP de Contabilidade, V, 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2005. CD-ROM.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma investigação do uso de instrumentos da contabilidade gerencial por organizações brasileiras**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuárias, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

SOUZA, J. C.. **As revoluções científicas de Thomas Samuel Kuhn aplicadas em estudos de contabilidade**. Blumenau, 2007. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional de Blumenau, Santa Catarina.

STEDRY, A. C. In: KENNEDY, ALISON E DUGDALE, DAVID. Getting the most from budgeting. **Management Accounting**. Londres. v. 77, n. 2, Fev., p.22, 1999.

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

SULAIMAN, M.; AHMAD, N.N.; ALWI, N. Management accounting practices in selected Asian Countries: A review of the literature. **Managerial Auditing Journal**, v. 4, n.19, p. 493-508, 2004.

TATTO, L. **Institucionalização, estrutura e comportamento das universidades públicas estaduais paranaenses**. Florianópolis, 2005. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

THÉRET, B. **As Instituições entre as estruturas e as ações**. Lua Nova, São Paulo, n. 58. 2003.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A institucionalização da teoria institucional. In: CLEGG, S.; HARDY, C.; NORD, W. (org.). CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (org. brasileiros). **Handbook de estudos organizacionais, modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**. v. 1. São Paulo: Atlas, p. 194-217, 1999.

VIEIRA, M. M. F.; CARVALHO, C. A. (org). **Organizações, instituições e poder no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2003.

WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Thomson Learning, 2008.

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial: planejamento e controle do lucro**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1983.

WERNKE, R. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2004.

WESTON, J. F.; BRIGHAM, E. F. **Fundamentos da Administração Financeira**. 10ª Ed. São Paulo: Makron Books, 2000.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZAN, A. O Uso de Instrumentos de Contabilidade Gerencial no Brasil sob a Ótica da Teoria Institucional. In: Congresso Brasileiro de Custos, XIII, 2006, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: Congresso Brasileiro de Custos, 2006. CD-ROM.

ZUCKER, L. G. Institutional Theories of Organization. **Annual Review of Sociology**, v. 13, p. 443-464, 1987.