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

Veronica Eberle¹
Romualdo Douglas Colauto²

▪ Artigo recebido em: 03/06/2014 ▪ Artigo aceito em: 10/01/2015 ▪▪ Segunda versão aceita em: 23/02/2015

RESUMO

Diante da concorrência, as organizações são levadas a adotar posturas agressivas aliadas à necessidade de ágil e eficiente processo de gerenciamento e tomada de decisões a fim de melhorar o desempenho e aumentar as vantagens competitivas, onde ferramentas gerenciais são adotadas para subsidiar gestores no processo de tomada de decisão. Neste contexto, o *Balanced Scorecard* (BSC) é visto como uma ferramenta de avaliação do desempenho empresarial que extrapola aos indicadores contábeis e financeiros e ajuda a melhorar a gestão e o acompanhamento dos resultados da organização, uma vez que tem como foco o planejamento estratégico e o desempenho. O presente estudo se propõe a descrever de que forma as pressões ambientais de caráter técnico e institucional influenciaram o processo de adoção do BSC em uma organização do setor elétrico da região sul do Brasil. Metodologicamente este estudo é classificado como descritivo, qualitativo, transversal quanto à sua dimensão temporal, e tem como estratégia de pesquisa o método do estudo de caso. Observou-se que a adoção do BSC se deu em resposta a um conturbado cenário no qual a organização estava inserida, o que demonstra a influência do ambiente sobre as decisões da organização paralelamente ao fato de ter sido observado um 'modismo gerencial' no Brasil quanto à utilização do BSC, explicado pelo fato de estruturas organizacionais formais se desenvolverem diante de um contexto altamente institucionalizado.

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

¹ Doutoranda em Administração pela Universidade Positivo. Mestre em Contabilidade e Especialista em Contabilidade e Finanças pela Universidade Federal do Paraná. Endereço: Rua Pedro Viriato Parigot de Souza, 4554 – Mossunguê – CEP 81280-330, Curitiba/PR. E-mail: veronica.eberle@gmail.com. Telefone: (41) 9677-7111.

² Pós-Doutor em Contabilidade e Controladoria pela FEA/USP. Doutor e Mestre em Engenharia de Produção (UFSC). Bolsista de Produtividade e Pesquisa 2 CNPq. Coordenador do Programa de Pós-graduação em Contabilidade da UFPR. Professor do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Sociais Aplicadas. Endereço: Av. Prefeito Lothário Meissner, 632 - Jardim Botânico - CEP: 80210-070, Curitiba/PR. E-mail: rdcolauto.ufpr@gmail.com. Telefone: (41) 3360-4411.

INSTITUTIONAL PRESSURES AND ADOPTION OF THE BALANCED SCORECARD: THE CASE OF AN ORGANIZATION OF THE ELECTRICITY SECTOR IN SOUTHERN BRAZIL

ABSTRACT

Given the competition, organizations are brought together with the need to adopt agile and efficient process management and decision making aggressive postures to improve performance and increase competitive advantages, which management tools are adopted to support managers in the decision process decision. In this context, the Balanced Scorecard (BSC) is seen as a tool for assessment of corporate performance that goes beyond the accounting and financial indicators and helps to improve the management and monitoring of the results of the organization as it focuses on strategic planning and performance. The present study aims to describe how environmental pressures technical and institutional character influenced the process of adopting the BSC in an organization of the electricity sector in southern Brazil. Methodologically this study is classified as descriptive, qualitative cross as to its temporal dimension, and its research strategy, the case study method. It was observed that the adoption of the BSC was in response to a troubled scenario in which the organization was inserted, which demonstrates the influence of the environment on the decisions of the organization alongside the fact that a 'management fad' has been observed in Brazil as the use of the BSC, explained by the fact that formal organizational structures develop before a highly institutionalized context.

Keywords: Balanced Scorecard; Management Tool; Managerial Accounting; Institutional pressures; Sociological institutionalism.

1 INTRODUÇÃO

No ambiente em que as organizações estão inseridas, a concorrência tem assumido escalas cada vez maiores, o que faz com que estas organizações adotem posturas agressivas, aliadas à necessidade de ágil e eficiente processo de gerenciamento e tomada de decisões. Estas organizações se veem obrigadas a aperfeiçoar seus processos de gestão, além de inovarem por meio da busca de novas ideias, ferramentas e métodos.

A contabilidade gerencial oferece instrumentos que auxiliam a organização no alcance da eficácia em seus negócios, onde a utilização destes instrumentos objetiva a mensuração, acúmulo e comunicação das informações monetárias e não monetárias para fins de avaliação do desempenho da gestão e de incremento no processo de tomada de decisão (OYADOMARI *et al.*, 2008). A análise do processo de adoção de ferramentas gerenciais considera que mudanças no ambiente institucional e técnico das organizações influenciam as características dos sistemas de contabilidade gerencial (BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003).

A adoção de instrumentos gerenciais é realizada em função da atribuição de legitimidade a estes instrumentos que, segundo Suchman (1995, p.

574), consiste na “percepção ou pressuposto generalizado de que ações de uma determinada entidade são desejáveis, adequadas e apropriadas num sistema de normas, valores, crenças e definições socialmente construídas”. No entanto, a adoção de um instrumento gerencial nem sempre se dá de maneira racional, precedida de análise racional quanto ao seu potencial e limitações, sobretudo diante das necessidades da organização. A adoção de um instrumento sem esta análise pode incorrer no chamado modismo gerencial que, conforme Abrahamson (1996), não surge espontaneamente como sendo resultado do comportamento criativo dos gestores, mas sim como produto cultural produzido para ser comercializado entre os seus seguidores.

Tendo em vista que a mensuração dos resultados é primordial para a gestão organizacional uma vez que confere efetividade às metas e objetivos estabelecidos, ela também auxilia no processo decisório quanto a ajustes e medidas que precisam ser tomados (KAPLAN, 2012). Diante de necessidades como esta, surgiu na década de 90 o *Balanced Scorecard* (BSC), proposto por Robert Kaplan e David Norton, em virtude da crença de que os métodos existentes para avaliação do desempenho empresarial, em geral apoiados nos indicadores contábeis e financeiros, estavam se tornando obsoletos e também pela percepção de que a dependência exclusiva de medidas de desempenho que tinham como base os dados financeiros estava prejudicando a capacidade das organizações em criar valor econômico para seus negócios.

Olve, Roy e Wetter (2001) definem o BSC como elemento de um sistema relacionado com o controle estratégico e como resposta às críticas que são dirigidas ao gerenciamento que foca a utilização de medidas estritamente financeiras. De acordo com Picoli, Abib e Fonseca (2012), o BSC foi considerado apropriado e aceito tanto no ambiente empresarial quanto no ambiente acadêmico, oportunidade em que se pode verificar a união entre teoria e prática.

Tolbert e Zucker (1999) afirmam que até a década de 40, as organizações não eram reconhecidas como um fenômeno social distinto, ou seja, as organizações não consistiam o foco de análise dos estudos enquanto organizações, mas sim como aspectos de problemas sociais como desigualdade social, relações intercomunitárias, desvio social dentre outros. A partir disso foram desenvolvidos estudos sobre a inter-relação dos elementos estruturais, de modo que começaram a serem estabelecidas as bases para pesquisas sobre organizações à luz da perspectiva sociológica.

Pereira e Guerreiro (2005) afirmam que o estudo da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional, independente de qual perspectiva, considera esta como uma instituição ou rotina inserida na organização, tendo sido amplamente aceita por todos de maneira inquestionável. De acordo com Burns e Scapens (2000), o destaque da Teoria Institucional nos estudos em contabilidade gerencial se dá pela abordagem diferenciada que esta proporciona sobretudo aos estudos relacionados à estabilidade e mudança nos sistemas.

Scott (2008) apresenta que a Teoria Institucional é composta por duas divisões: o velho institucionalismo e o novo institucionalismo. O velho institucionalismo considera como aspectos centrais a influência, as coalizões e

os valores competitivos, enfatizando estruturas informais e de poder de organizações individuais. Para Hodgson (2000), a principal característica do velho institucionalismo está relacionada com a noção de que o indivíduo não é dado, mas que pode ser reconstituído por instituições. Já o novo institucionalismo parte do princípio que as instituições afetam o comportamento dos atores sociais, foca no aspecto cognitivo de maneira a enfatizar a legitimidade e a coesão dos campos organizacionais. Para DiMaggio e Powell (1991), o novo institucionalismo rejeita os modelos de ator racional e o estudo das instituições como variáveis independentes, predominando o pensamento de que as decisões racionais sempre serão intermediadas pelo ambiente institucional. Ambas as abordagens enfatizam a relação entre as organizações e seus ambientes (DIMAGGIO; POWELL, 1991) e se posicionam contra os modelos teóricos de abordagem racionalista, destacando as relações entre a organização e seu ambiente assim como valorizando o papel da cultura na formação das organizações (CARVALHO; VIEIRA, 2003). Este trabalho será conduzido sob a perspectiva do novo institucionalismo, também conhecido como Nova Sociologia Institucional, a partir daqui denominada de institucionalismo sociológico, visto que esta abordagem contribui para a gestão das organizações onde um empreendimento não é resultado simplesmente da ação humana, todavia, resulta também das interações com o contexto cultural e político, além dos processos cognitivos, culturais e simbólicos.

O presente estudo se propõe a analisar de que forma as pressões técnicas e institucionais influenciam no processo de adoção *Balanced Scorecard* – BSC por uma organização do setor elétrico da região sul do Brasil. A escolha desta organização se justifica pelo fato desta ser considerada a maior empresa do Estado em que se situa bem como por possuir o Estado como seu acionista majoritário, o que faz com que se enquadre como sendo uma companhia de economia mista.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Institucionalismo Sociológico

As organizações, quando nos primórdios dos estudos desta área, eram consideradas independentes, como um sistema fechado. Grande parte das pesquisas que considerava a relação entre ambiente e organização enfatizava fatores técnicos e econômicos em detrimento aos fatores sociais e culturais como elementos de constituição do funcionamento das organizações (HOLANDA, 2003).

As organizações planejam suas ações estruturais e estratégicas relacionadas às características do contexto institucional em busca de sua legitimação e aceitação social, o que significa que estas podem aumentar sua probabilidade de sobrevivência no ambiente, independentemente da eficiência imediata de seus procedimentos e práticas. De acordo com Scott (2005), o institucionalismo sociológico aborda os aspectos mais profundos e resilientes relacionados à estrutura social das organizações, investigando a maneira pela qual esses elementos são constituídos, difundidos, adotados e adaptados assim como o processo pelo qual caem em declínio e desuso.

As organizações estão sujeitas a pressões exercidas pelo ambiente, tanto em aspectos técnicos quanto institucionais. Scott e Meyer (1994) definem que o ambiente é composto por regras e sistemas de crenças, bem como por redes relacionais que se originam no contexto social mais amplo. Dentro deste ambiente é possível verificar duas abordagens – técnica e institucional – as quais não são opostas tampouco representam extremos de um mesmo contínuo. O ambiente técnico é pautado pela lógica da eficiência sobre as estruturas organizacionais e o processo de trabalho na produção de bens ou serviços, aliados à persecução de seus objetivos (MEYER; SCOTT; DEAL, 1992) enquanto que o ambiente institucional considera que a ação racional está representada nos procedimentos capazes de proporcionar legitimidade, através do enquadramento das ações organizacionais a normas e exigências sociais. Assim, os ambientes são considerados como um grupo de elementos que fornecem crenças, as quais são entendidas como 'mitos racionais' e não são, portanto, vistos apenas como fonte de recursos e depósito de resultados das atividades organizacionais.

2.2 Isomorfismo

O isomorfismo consiste no processo de homogeneização entre organizações inseridas em um mesmo campo organizacional (DIMAGGIO; POWELL, 1983), ou seja, é o fenômeno de estruturação das organizações a partir das pressões exercidas pelo ambiente de maneira que as tornem similares entre si. Este conceito traz que áreas que se apresentem bastante estruturadas propiciam a ocorrência desse fenômeno visto que as organizações procurarão lidar com as incertezas e restrições do ambiente de maneiras análogas, incorrendo na aproximação de suas estruturas, cultura e maneiras de atuação. Para Machado-da-Silva e Fonseca (2010), o isomorfismo é visto como uma vantagem para as organizações uma vez que a similaridade facilita as transações interorganizacionais e beneficia o funcionamento interno por meio da incorporação de regras socialmente aceitas.

Hannan e Freeman (1977) sugerem a existência de dois tipos de isomorfismo: (1) o isomorfismo competitivo e o (2) isomorfismo institucional. O primeiro, de acordo com Rosseto e Rosseto (2005), considera um sistema de racionalidade que enfatiza a competição e a mudança de nicho, ou seja, considera uma racionalidade sistêmica que explica parte do processo de burocratização visualizado por Weber e pode ser aplicado à adoção antecipada de inovações. O segundo está centrado na preocupação com a conquista de poder político e legitimação institucional e não somente com a busca por recursos e clientes. Representa uma ferramenta útil para a compreensão da política e do cerimonial que circundam as organizações (DIMAGGIO; POWELL, 1983; BOXENBAUM; JONSSON, 2008) e pode ser classificado em três mecanismos pelos quais as mudanças isomórficas institucionais ocorrem: isomorfismo coercitivo, normativo e mimético. No Quadro 1 apresentam-se as principais diferenças entre tais mecanismos:

Quadro 1 – Tipos de isomorfismo

Isomorfismo coercitivo	Isomorfismo normativo	Isomorfismo mimético
É oriundo de influências políticas e do problema da legitimidade, sendo resultado das pressões formais e informais (DIMAGGIO; POWELL, 1983).	Tem origem na profissionalização da força de trabalho, especialmente da gerência, onde as pessoas acabam modelando as organizações de maneira que pareçam uniformes (OGAWA, 1994).	Deriva da padronização de respostas diante da incerteza, consistindo no movimento de homogeneização das organizações que tomam como modelo outras organizações (com maior legitimidade) inseridas em seu campo (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Fonte: DiMaggio, Powell (1983); Ogawa (1994).

A compreensão do fenômeno do isomorfismo pode contribuir para o entendimento das mudanças organizacionais e suas dinâmicas, sobretudo quando relacionadas a questões cognitivas.

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

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

Meyer e Rowan (1977) defendem que produtos, serviços, técnicas, políticas e programas funcionam como mitos poderosos, e muitas organizações os adotam cerimonialmente. As redes organizacionais influenciam o desenvolvimento de estruturas que visam coordenar e controlar as atividades voltadas à eficiência, de modo que as interconexões sociais e a liderança de organizações prestigiadas contribuem para a criação de um contexto altamente institucionalizado onde as atividades aceitáveis obtêm legitimidade, estabilidade e recursos. É neste complexo ambiente que os mitos são desenvolvidos. É possível que as organizações resistam aos mitos institucionais, mas diante desta decisão rejeitarão fontes de recursos e estabilidade importantes (MEYER; ROWAN, 1977). Outra possibilidade é manter-se em

conformidade com os mitos e ao mesmo tempo sustentar uma dimensão cerimonial para assegurar sua legitimidade, construindo lacunas entre a estrutura, forma e as atividades reais.

2.3 Moda e Modismo Gerencial

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

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

2.4 Balanced Scorecard

A origem do BSC não está nos conceitos da administração estratégica, mas sim nas limitações dos sistemas tradicionais de avaliação de desempenho. Com sua utilização e conseqüente evolução, o BSC tornou-se então uma importante ferramenta de gestão estratégica, principalmente pelo fato de motivar melhorias em áreas críticas como o desenvolvimento de produtos, processos, clientes e mercado (KAPLAN; NORTON, 2000).

O BSC traduz a missão e a estratégia da organização em um conjunto abrangente de medidas de desempenho que é utilizado como base para um sistema de medição e gestão estratégica, tendo como proposta tornar clara, para toda a organização, a visão, missão e estratégia para que todos saibam o que fazer e, assim, perceber de que maneira suas ações impactam no desempenho organizacional (KAPLAN; NORTON, 1997). A diferença entre o BSC e os demais sistemas de avaliação de desempenho está no fato de seus objetivos e medidas derivarem da visão e da estratégia da empresa. Este é um

sistema que considera indicadores não somente financeiros, mas também não financeiros oriundos da estratégia da organização, tendo por diferencial a capacidade de comunicar a visão e a estratégia por meio de indicadores que interagem em meio a uma estrutura lógica de causa e efeito.

De acordo com Kallás (2003), o BSC foi desenvolvido inicialmente como um sistema de mensuração de desempenho e depois alterado para um sistema de gestão estratégica. Este consiste, portanto, em uma metodologia que visa à avaliação, medição e otimização do desempenho organizacional por meio de um conjunto de medidas balanceadas de desempenho que considera indicadores financeiros e não financeiros. Diante da adoção da ferramenta, a materialização da visão e da estratégia da organização é feita por meio de um mapa coerente com objetivos e medidas de desempenho, os quais são separados em quatro dimensões: (1) financeira, (2) cliente, (3) processos internos e (4) aprendizado e crescimento.

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

Kaplan e Norton (2000) sugerem que aprendizado e crescimento são aspectos-chave para a organização, pois são a base para a melhoria da qualidade tendo em vista a competitividade. Os autores comentam, ainda, que para a implantação da metodologia BSC é preciso que a estratégia da empresa seja traduzida em objetivos e iniciativas específicos de maneira que se obtenham respostas às perguntas de onde e como se quer chegar.

Os processos de adoção de ferramentas gerenciais têm sido foco de pesquisas na área de contabilidade em níveis nacional e internacional, sobretudo como forma de verificar a aplicação empírica da teoria. Em virtude disso, tais pesquisas se utilizam da teoria institucional como base teórica para compreender a adoção das práticas de contabilidade gerencial nas empresas (BARBOSA NETO; COLAUTO, 2010). Outras pesquisas são relatadas por Russo (2011) sobre a teoria institucional relacionada à contabilidade, a exemplo de: Takahashi, Almeida e Almeida (2004); Guerreiro, Frezatti e Casado (2006); Frezatti, Aguiar e Resende (2007); Reis (2008); Kuniyoshi (2008); Rezende (2009); Beuren e Macohon (2009); Lavarda, Palanca e Feliu (2009); Vollmer (2009); Santana e Colauto (2010); Rezende e Guerreiro (2010); Gilio (2011); Guarido Filho e Costa (2012); e Santana, Colauto e Carrieri (2012).

No que se refere a pesquisas relacionadas à adoção de instrumentos em decorrência de pressões institucionais, Peixoto (2009) analisou o impacto da avaliação do desempenho nos sistemas de controle de gestão das autarquias em Portugal, as quais ficaram obrigadas a adotar e implementar, a partir do ano de 2004, novo sistema para avaliação de desempenho, denominado Sistema Integrado de Avaliação do Desempenho na Administração Pública (SIADAP). A autora verificou que a adoção do novo instrumento resultou de

pressão institucional coercitiva, que acabou incidindo em uma implementação meramente formal.

3 METODOLOGIA

Os procedimentos metodológicos referem-se à sistemática adotada para a condução do estudo objetivando a obtenção de conhecimento, onde a qualidade estará atrelada às habilidades dos pesquisadores. Quanto ao seu objetivo, este estudo é descritivo com abordagem qualitativa, pelo motivo de se propor a analisar a influência das pressões institucionais sobre o processo de adoção da ferramenta BSC em uma organização do setor elétrico da região sul do Brasil identificando facetas deste processo, desde a sua motivação, planejamento, desenvolvimento, implantação e disseminação junto aos departamentos da organização. No que se refere à dimensão de tempo, classifica-se como transversal retrospectivo, com perspectiva longitudinal, visto que os Relatórios de Administração (RAs) da organização foram analisados no período de 2001 a 2011 para verificar evidências do processo intraorganizacional relacionados à estratégia da organização.

A pesquisa é orientada, primordialmente, pela estratégia de um Estudo de Caso. A empresa considerada para a realização da pesquisa foi escolhida intencionalmente em virtude de sua representatividade no Estado em que se situa, considerada a maior empresa de economia mista. Para a coleta de dados foram realizadas entrevistas e analisados documentos internos e externos da organização, a exemplo dos documentos utilizados em treinamentos internos, publicações, livros, periódicos e Relatórios Anuais, nos quais aplicou-se a técnica de análise documental. A não identificação da razão social da empresa não reduz a qualidade do estudo uma vez que os dados necessários foram disponibilizados para que os objetivos específicos definidos para este estudo fossem atingidos.

Como fontes de dados foram verificados documentos utilizados em treinamentos internos da organização, mapas estratégicos, apresentações internas sobre o BSC, visão geral sobre o processo de planejamento da organização, planilha sobre maturidade do BSC, resultados dos indicadores, diagramas do processo de planejamento, planejamento empresarial, análises internas sobre o comparativo entre BSC, GPD e Gecon bem como indicadores organizacionais. Foram analisados também além dos Relatórios Anuais da Administração, livros, artigos, dissertações, teses, reportagens, legislação e todo material encontrado que abordasse sobre o BSC ou a respeito da organização.

A coleta de dados foi realizada, inicialmente, por meio de entrevista não estruturada, a qual pode ser considerada como um evento de intercâmbio dialógico que visa promover a reformulação metodológica, pela qual é possibilitado o enriquecimento da prática da pesquisa e construção de novas situações de conhecimento (SANTANA, 2010). Esta entrevista foi realizada junto ao Entrevistado 1, empregado da organização que, à época, estava lotado no setor responsável pela implantação e gestão da ferramenta na organização (Coordenadoria de Planejamento Empresarial – CPE) e teve por objetivo entender de que maneira a ferramenta foi planejada e como foi implantada,

bem como serviu para levantar informações que poderiam não ter sido previstas pela pesquisadora.

Depois desta entrevista não estruturada, passou-se à busca de documentos da organização que contivessem ou veiculassem informações acerca da ferramenta em estudo. Na sequência, optou-se por entrevistas estruturadas junto a outros empregados que foram ou são ligados a esta atividade na organização a fim de levantar mais informações bem como preencher eventuais lacunas informativas da base de dados do estudo. Cuidado adicional foi tomado para que a condução das entrevistas não restringisse a obtenção de informações sobre o processo pelos entrevistados na medida em que lembrassem de fatos e/ou acontecimentos inerentes.

O pré-teste das perguntas elaboradas para conduzir as entrevistas foi realizado junto ao Entrevistado 2, o qual demonstrou plena compreensão de todas as perguntas a ele dirigidas e contribuiu com informações adicionais para a pesquisa, além daquelas questionadas inicialmente. Por este motivo, os dados coletados desta entrevista foram considerados para fins de construção do argumento defendido neste estudo. Não houveram ajustes no questionário. No Quadro 2 apresentam-se as perguntas utilizadas para a realização das entrevistas.

Quadro 2 – Perguntas para condução das entrevistas

A implantação desta ferramenta partiu de sugestão de empregados ou como uma determinação da Diretoria?
Existiu alguma ameaça ou fator externo que tenha influenciado essa decisão/necessidade em implantar o BSC?
Como foi o processo de planejamento da ferramenta?
Qual a formação das pessoas que trabalharam no projeto de criação, desenvolvimento e implantação do BSC? (Ex: Engenharia, Administração, Contabilidade etc.)
Utilizou-se alguma organização do setor como <i>benchmarking</i> para o desenvolvimento dessa ferramenta na organização?
Alguma organização/investidor exerceu qualquer influência na adoção do BSC como ferramenta gerencial quer seja por meio da indicação/orientação ou por meio da imposição?
Quando a organização resolveu adotar esta ferramenta, é de seu conhecimento se outras organizações do ramo já haviam adotado?
Tendo em vista que a organização possui ações negociadas em bolsa, existe alguma regra ou diretriz imposta pela Bovespa que a tenha obrigado a adotar o BSC como ferramenta?
No processo de adoção da ferramenta (planejamento a implantação), existiu algum tipo de interferência da ANEEL visto que este é o órgão regulador do setor em que a organização está inserida?
Para o planejamento/desenvolvimento da ferramenta na organização houve contratação de profissionais (consultores) externos?
Dentre as organizações do setor, alguma ação, ferramenta ou estratégia de outra empresa foi identificada como interessante para a organização e, a partir disso, procurou-se a sua implementação?
Em que "momento" a ferramenta foi implantada? (em início ou transição de gestão?)
Hoje, é possível afirmar que esta ferramenta está institucionalizada na organização? (Todos a aceitam e a utilizam em seus respectivos departamentos e divisões?)
Na sua percepção, os empregados acreditam na eficácia desta ferramenta para a condução de suas atividades e geração de resultados para a organização?

Foram entrevistadas nove empregados sendo que: três deles participaram do processo de planejamento e implantação do BSC e hoje não estão mais lotados nesta área; dois trabalham na CPE e contribuíram com informações acerca da ferramenta, especialmente sobre sua gestão atual; e quatro participaram, de alguma maneira, do processo de planejamento e implantação seja por meio de reuniões iniciais para a construção do mapa estratégico, seja para disseminação da ferramenta na área em que estavam alocados. Tais entrevistas não foram gravadas a pedido dos entrevistados, tendo sido realizadas no início do segundo semestre de 2012 com tempo médio de 50 minutos cada uma. Após a realização destas, os entrevistados apenas eram contatados no caso de dúvidas quando da análise e interpretação das anotações, o que ocorreu em quatro entrevistas.

De posse destas entrevistas, realizou-se Análise de Conteúdo sobre estas informações, já que este procedimento consiste em um conjunto de técnicas de análise de comunicação que se utiliza de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens para obtenção de indicadores quantitativos ou não, de modo que permitam a inferência de conhecimentos inerentes às condições de produção/recepção de variáveis inferidas das mensagens.

4 LEVANTAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Descrição da Empresa

A empresa objeto desta pesquisa atua no setor de energia elétrica, nos segmentos de geração, transmissão, distribuição de energia elétrica e telecomunicações. Localizada na Região Sul do Brasil foi criada em 26 de outubro de 1954, na gestão do Governador Bento Munhoz da Rocha Netto, por meio do Decreto nº 14.947, com controle acionário do Estado, sendo considerada a maior empresa do Estado em que se situa. A empresa teve seu capital aberto em 1994 no Brasil e em 1997 tornou-se a primeira do setor elétrico brasileiro, listada na Bolsa de Valores de Nova Iorque. Desde 2002 está presente na Comunidade Econômica Europeia (Latibex) e desde 2008 possui o Nível 1 de Governança Corporativa conforme a BM&FBOVESPA. O quadro de pessoal é formado por quase 10 mil empregados, conforme dados de 2012.

4.2 Contexto Ambiental e Organizacional

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

No Brasil, a partir da década de 1990, também foi possível observar o início de um processo de redefinição do papel do governo por meio da

desregulamentação e privatização dos setores de infraestrutura. Esta década foi marcada por diversas mudanças na política econômica com os seguintes objetivos: estabilização da moeda, abertura dos mercados à concorrência, redução do endividamento do país e redefinição do papel do governo, deixando de atuar como proprietário de empresas e passando a atuar como formulador de políticas e de regulamentação (BOSQUETTI; FERNANDES; DÓRIA, 2004). No Quadro 3 apresentam-se os principais eventos ocorridos.

Quadro 4 – Principais eventos ocorridos no período

Ano	Evento
1993	Publicação da Lei 8.631 e Decreto 774 impacto no setor elétrico (empresas funcionavam com controle do governo e operavam em regime de monopólio, com tarifas uniformes e retorno mínimo garantido sobre o investimento realizado).
1994	Empresa em estudo decide abrir capital junto à BM&F Bovespa e adotar a estratégia de aumento da produtividade e diversificação de negócios em razão da abertura do monopólio de energia elétrica.
1995	Priorização da privatização dos serviços públicos pelo Governo Federal e transformação do modelo institucional do setor energético, redesenhado sob os princípios da desregulamentação, crescente competição, abertura do mercado, estímulo ao aporte de capital privado e alteração da natureza econômica da energia elétrica (antes considerada uma <i>commodity</i>).
1996	Lei 9.427 – Criação da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, órgão regulador e fiscalizador do setor elétrico brasileiro.
1998	Criação do Mercado Atacadista de Energia – MAE e Operador Nacional do Sistema – ONS. Instituída a livre negociação para compra e venda de energia elétrica bem como o Programa Prioritário de Termelétricidade – PPT para acelerar a expansão da oferta de energia.
2001	Decretado o programa emergencial de racionamento de energia elétrica nacional em razão de forte estiagem, permanecendo até fevereiro de 2002. Reorganização da organização em estudo para sobreviver e atuar com eficiência neste ambiente.
2002	Registro do maior prejuízo da organização em estudo até então devido à crise energética e racionamento.
2003	Entrada do novo governo e publicação do Modelo Institucional do Setor Elétrico, que trouxe as bases do modelo anunciado pelo Governo, o qual estimulava a concorrência e buscava a participação do setor privado. Interrupção dos processos de privatização das empresas do setor elétrico.
2004	Contratação da empresa de auditoria externa Ernst & Young para adaptação às exigências da Lei Sarbanes-Oxley.

Fonte: elaborado pelos autores.

O fato da empresa ter decidido pela contratação de uma empresa de auditoria externa, de acordo com o Entrevistado 4, este foi um dos motivos pelo qual a organização decidiu por adotar o BSC tendo em vista que, diante da utilização do Gerenciamento pelas Diretrizes, o programa qualidade total identificou como sendo uma oportunidade de melhoria o aprimoramento das ferramentas gerenciais utilizadas pela organização. Os Entrevistados 2, 6 e 9 corroboraram com esta informação. Foi também em 2004 que o Governo detalhou as regras do novo modelo do setor elétrico por meio da publicação da Lei 10.848/2004, a qual foi regulamentada pelo Decreto 5.163/2004.

4.3 Referencial e Planejamento Estratégico da Organização

O referencial estratégico define o rumo da organização e subsidia a tomada de decisões, sendo formado pela missão, visão, valores e diretrizes

estratégicas. O período de 1995 a 2001 foi marcado pelo esforço em implementar e consolidar um processo de mudança consistente junto a seus empregados, uma vez que a cultura arraigada era a de estabilidade e tranquilidade, sem ameaças do mercado, conforme informações repassadas pelo Entrevistado 8. Por isso, diante de um cenário movimentado pela quebra do monopólio, a necessidade de ação e o comprometimento por parte de todos foi imprescindível.

Diante de algumas dificuldades que influenciaram sobremaneira no processo de tomada de decisão (podendo ser citadas as incertezas em relação ao modelo do setor elétrico implementado pelo Governo Federal - restrição para captação de empresas estatais, depressão do mercado de energia elétrica diante dos diversos eventos de racionamento imbuídas pelo Governo e pelas condições econômicas bem como pelas crescentes restrições socioambientais), o ano de 2004 foi projetado como sendo o ano da consolidação do novo processo de planejamento integrado, que contemplava os interesses da sociedade, dos consumidores, dos acionistas e dos empregados.

Foi em 2004 que o *balanced scorecard* foi implantado, tornando-se o principal instrumento de gestão utilizado pela organização, conforme relatado pelo Entrevistado 3 e mencionado no Relatório da Administração de 2005. A diretoria aprovou em dezembro de 2004 um mapa estratégico que traduzia uma hipótese estratégica para atingir a visão da organização, com 23 objetivos distribuídos em cinco perspectivas: sustentabilidade, financeira, cliente, processos internos e aprendizagem e crescimento.

Ainda neste relatório foi apresentado que a organização estava trabalhando num forte sistema de gestão empresarial, onde foi adotado o modelo de gestão voltado para a sustentabilidade (consolidado nos próximos quatro anos da organização). Este modelo integra o planejamento empresarial e busca o alinhamento dos esforços para garantir o atendimento dos valores para as partes interessadas assim como o desenvolvimento e o crescimento sustentável da organização. A metodologia de gestão utilizada foi o *balanced scorecard* por proporcionar à organização traduzir a estratégia em objetivos operacionais, direcionando comportamentos e desempenho.

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

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

bem como a apresentação da abordagem de cada negócio – geração, transmissão, distribuição e telecomunicações.

4.4 Balanced Scorecard

Diante de um conturbado cenário nos anos de 2001, 2002 e 2003 (tentativa de privatização, crise de abastecimento que culminou no programa de racionamento de energia elétrica, sobra de energia, maiores lucros auferidos pela organização em 2000 e 2001, maior prejuízo verificado até então no ano de 2003 em razão da sobra de energia), em janeiro deste último ano houve mudança no governo federal, o que aumentou os desafios e as incertezas do modelo do setor elétrico que estava passando por um processo de revitalização. Neste ano novo corpo diretivo assumiu a administração da organização em razão da troca de governador, vez que o cargo de presidente é de indicação política em razão de o Estado figurar como sócio majoritário. Com isso, nova diretoria tomou posse em janeiro de 2003 com o objetivo de reunificar a organização, reverter os resultados financeiros e redefinir seu foco para os negócios tradicionais - geração, transmissão e distribuição de energia elétrica (DÓRIA; CAMARGO FILHO; BOSQUETTI, 2005).

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

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

A recém-criada CPE utilizou a formação de comitês compostos por profissionais de todas as diretorias para conduzir o processo de redefinição da estrutura e do modelo de planejamento empresarial. O processo foi conduzido pelo comitê de planejamento empresarial que era composto pelos diretores e coordenado pelo presidente da organização, onde a responsabilidade deste comitê era definir o referencial estratégico (valores, missão, visão, negócios, diretrizes e objetivos gerais). A operacionalização foi realizada por meio da criação de oito comitês de planejamento funcionais e um comitê de planejamento setorial formados por superintendentes, assistentes e profissionais

especialistas nas funções organizacionais e nos negócios de geração, transmissão, distribuição e telecomunicações (DÓRIA; CAMARGO FILHO; BOSQUETTI, 2005), informações estas também repassadas pelo Entrevistado 7.

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

Conforme o Entrevistado 9, para operacionalizar a implantação da ferramenta na organização foi criado um comitê para gestão do processo bem como definidos grupos formados por empregados do Jurídico, Auditoria e Ouvidoria no ano de 2003 para que fosse realizada uma análise preliminar sobre o processo. Diversos pontos desenvolvidos pelo Comitê de Planejamento Empresarial foram repassados aos grupos para discussão e análise.

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

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

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

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

Sobre o processo de planejamento, desenvolvimento e implantação, o Entrevistado 4 informou ter participado ativamente deste processo na organização, conforme a seguir.

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

A utilização de exemplos oriundos de empresas do mesmo setor e até mesmo de outros setores auxiliou no processo de decisão pela adoção da ferramenta, mas não consistiu no fator fundamental para embasar tal decisão, o

que não caracterizaria o isomorfismo mimético. A ferramenta foi adotada em razão de pressões técnicas (oportunidade de melhoria) a fim de melhorar a gestão e possuir maior controle sobre as operações, incorrendo assim num maior controle dos custos e aumentando o retorno financeiro. Vide resposta do Entrevistado 4:

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

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

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

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

R.: Sim.

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

R.: Sim.

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

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

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

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

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

É preciso ressaltar que o Entrevistado 4 ocupa posição de gerência dentro da organização enquanto que o Entrevistado 6 não, está lotado na 'base' da pirâmide organizacional. Desta situação é possível depreender que nem sempre a percepção gerencial está em consonância com a opinião dos empregados subordinados, de maneira direta ou não. Portanto, diante dos inúmeros

indicadores cadastrados no sistema de gerenciamento e da afirmação do Entrevistado 5 é possível afirmar que a ferramenta não se encontra institucionalizada, tendo a sua implantação resultado de pressões técnicas e institucionais exercidas pelo ambiente.

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

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

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

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

Esta situação demonstra a influência do ambiente sobre as decisões da organização, notadamente dos ambientes técnico e institucional. Sendo o ambiente técnico pautado pela lógica da eficiência sobre as estruturas organizacionais, a necessidade de reversão dos resultados auferidos assim como a alteração na forma de gestão foi essencial para que a alta administração adotasse, como parte de sua estratégia, o BSC para gerir a organização. Paralelamente, o ambiente institucional, caracterizado pela atribuição de legitimidade por meio do enquadramento das ações organizacionais a normas e exigências, também influenciou no processo decisório, uma vez que era

esperado pelo governo ações por parte da diretoria para reverter a situação pela qual a empresa estava passando.

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

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

O que levou a incorrer neste entendimento foi a publicação do livro *Gestão da Estratégia* por André Ribeiro Coutinho e David Kallás no ano de 2005. Coutinho era diretor-executivo na empresa Symnetics, sendo responsável por projetos de co-criação de estratégias e novos modelos de negócio das empresas dentre outras atribuições. Kallás também trabalhou na Symnetics, tendo atuado como responsável pela coordenação do Grupo de Melhores Práticas em Gestão da Estratégia desde seu início até meados de 2005. Esta empresa prestou serviços de consultoria e treinamento aos empregados. A busca pela legitimidade explica o motivo de se encontrar práticas organizacionais semelhantes ao longo de períodos históricos, os chamados 'modismos gerenciais', situação esta que pode configurar também a verificação de isomorfismo mimético, já que o modelo de outras organizações fora seguido.

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

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

A constatação de que a ferramenta passava por um momento de 'febre' em meio às organizações pode, também, estar atrelada a algum ato impositivo por membro(s) da alta administração ou, ainda, ter sido determinada coativamente por seu acionista majoritário – o Estado, o que demonstraria uma pressão coercitiva em relação ao ambiente institucional no qual a organização está inserida.

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

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

No que se refere às limitações do presente estudo é possível mencionar a singularidade na análise de organizações, onde preferiu-se adotar a análise em profundidade de apenas uma organização.

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

REFERÊNCIAS

- ABRAHAMSON, E. Management Fashion. **Academy of Management Review**, v. 21, n. 1, p. 254-285, 1996.
- BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. **Accounting Organizations and Society**, v. 28, n. 7-8, p. 657-698, 2003.
- BARBOSA NETO, J. E.; COLAUTO, R. D. Teoria Institucional: Estudo bibliométrico em anais de congressos e periódicos científicos. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 10, n. 18, p. 63-74, 2º sem.2010.
- BEUREN, I. M.; MACOHON, E. R. Institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial em indústrias de móveis. In: III Congresso IAAER-ANPCONT. 2009. São Paulo. **Anais...** São Paulo/SP, Anpcont, 2009.
- BOSQUETTI, M. A.; FERNANDES, B. H. R.; DÓRIA, R. J. Ambiente e empresas do setor elétrico brasileiro. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 28., 2004, Curitiba. **Anais...** Curitiba: EnANPAD, 2004.
- BOXENBAUM, E.; JONSSON, S. Isomorphism, diffusion and decoupling. In: GREENWOOD, R.; OLIVER, C.; SAHLIN, K.; SUDDABY, R. **Handbook of Organizational Institutionalism**. London: SAGE, 2008
- BRASIL. Decreto nº 774 de 18 de março de 1993. Regulamenta a Lei nº 8.631, de 4 de março de 1993, que dispõe sobre a fixação dos níveis das tarifas para o serviço público de energia elétrica, extingue o regime de remuneração garantida e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília DF, 18 mar. 1993. Disponível em: <<http://www.aneel.gov.br/cedoc/dec1993774.pdf>>. Acesso em: 02/02/2013.
- BRASIL. Decreto nº 5.163 de 30 de julho de 2004. Regulamenta a comercialização de energia elétrica, o processo de outorga de concessões e de autorizações de geração de energia elétrica, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília DF, 30 jul. 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/decreto/d5163.htm>. Acesso em: 02/04/2013.

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

BRASIL. Lei nº 9.427 de 26 de dezembro de 1996. Institui a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, disciplina o regime das concessões de serviços públicos de energia elétrica e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília DF, 26 dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9427cons.htm>. Acesso em: 26/02/2013.

BRASIL. Lei nº 10.848 de 15 de março de 2004. Dispõe sobre a comercialização de energia elétrica, altera as Leis nºs 5.655, de 20 de maio de 1971, 8.631, de 4 de março de 1993, 9.074, de 7 de julho de 1995, 9.427, de 26 de dezembro de 1996, 9.478, de 6 de agosto de 1997, 9.648, de 27 de maio de 1998, 9.991, de 24 de julho de 2000, 10.438, de 26 de abril de 2002, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília DF, 15 março 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.848.htm>. Acesso em: 27/02/2013.

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

CARVALHO, C. A.; VIEIRA, M. M. F. Contribuições da perspectiva institucional para a análise das organizações: possibilidades teóricas, empíricas e de aplicação. In: CARVALHO, C. A.; VIEIRA, M. M. F. (Orgs.). **Organizações, cultura e desenvolvimento local: a agenda de pesquisa do Observatório da Realidade Organizacional**. Recife: Edufepe, 2003.

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

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

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

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

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

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

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

GUARIDO FILHO, E. R.; COSTA, M. C. Contabilidade e Institucionalismo Organizacional: Fundamentos e implicações para a pesquisa. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 4, n. 1, p. 20-41, jan./abr. 2012.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 41, n. 4, p. 7-21, set./2006.

HANNAN, M. T.; FREEMAN, J. The population ecology of organizations. **American Journal of Sociology**, v. 82, n. 5, p. 929-924, 1977.

HOFFMANN, C. A. A.; D'ARAÚJO, R. P. **O novo contexto do setor elétrico brasileiro**. Brasília: CNI, 1997.

HOLANDA, L. A. Formação e institucionalização do campo organizacional do turismo no Recife-PE. 2003. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal de Pernambuco, Pernambuco.

KALLÁS, D. **Balanced Scorecard**: aplicação e impactos. Um estudo com jogos de empresas. 2003. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA), Universidade de São Paulo (USP), São Paulo.

KAPLAN, R. S. The balanced scorecard: comments on balanced scorecard commentaries. **Journal of Accounting & Organizational Change**. v. 8, n. 4, p. 539-545, 2012.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. A estratégia em ação: balanced scorecard. 13. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Organização orientada para a estratégia**: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

KUNIYOSHI, M. S. **Institucionalização da gestão do conhecimento**: um estudo das práticas gerenciais e suas contribuições para o poder de competição das empresas do setor elétrico-eletrônico. 2008. Tese (Doutorado em Administração), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

LAVARDA, C. E. F.; PALANCA, M. B.; FELIU, V. R. La institucionalización del cambio en los sistemas contables de gestión em las pequenas y medianas empresas. In: CONGRESSO IAAER-ANPCONT, 3., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Anpcont, 2009.

- LIPOVETSKY, G. **O império do efêmero**. São Paulo: Cia das Letras, 1991.
- MACHADO-DA-SILVA, C., FONSECA, V. Competitividade organizacional: uma tentativa de reconstrução analítica. **Organizações e Sociedade**, v. 4, n. 7, p. 97-114, dez. 1996.
- MACHADO-DA-SILVA; C. L.; FONSECA, V. S. Estruturação da Estrutura Organizacional: o Caso de uma Empresa Familiar. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, 2010, art. 1, p. 11-32.
- MEYER, J. W., ROWAN, B. **Institutionalized Organizations**: formal structure as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977.
- MEYER, J. W., SCOTT, R., DEAL, T. E. Institutional and technical sources of organizational structure: explaining the structure of educational organizations. In: MEYER, J., SCOTT, R. (Eds.). **Organizational environments**: ritual and rationality. Updated edition. London: Sage, 1992.
- NUNES, M. E. **Ambiente, agência e ação estratégica**: o caso COPEL. 2006. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba.
- OGAWA, R. T. The institutional sources of educational reform: the case of school-based management. **American Educational Research Journal**. v.31, n.3, p.519-548, 1994.
- OLVE, N. G.; ROY, J.; WETTER, M. **Condutores da Performance**: Um guia prático para o uso do “Balanced Scorecard”. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.
- OYADOMARI, J. C.; CARDOSO, R. L.; MENDONÇA NETO, O. R.; LIMA, M. P. Fatores que influenciam a adoção de instrumentos de controle gerencial nas organizações brasileiras: Um estudo exploratório sob a ótica da teoria neo-institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações** – FEARP/USP, v. 2, n. 2, p. 55-70, jan./abr. 2008.
- PEIXOTO, A. M. F. V. T. **O impacto da avaliação do desempenho nos sistemas de controle de gestão das autarquias**. 2009. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade do Porto, Porto.
- PEREIRA, C. A.; GUERREIRO, R. Avaliação do Processo de Mudança da Contabilidade Gerencial sob o enfoque da Teoria Institucional: O caso do Banco do Brasil. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 29., 2005, Brasília. **Anais...** Brasília: Enanpad, 2005.
- PICOLI, F. R.; ABIB, G.; FONSECA, M. W. Balanced scorecard: um estudo bibliométrico acerca da produção acadêmica da década de 2001-2011 no Brasil. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 4, n. 3, p. 128-142, set./dez. 2012.
- REIS, L.G. **A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial**: um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional. 2008. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

REZENDE, A. J. **Um estudo sobre o processo de desinstitucionalização das práticas contábeis de correção monetária em empresas brasileiras**. 2009. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

REZENDE, A. J.; GUERREIRO, R. Uma análise do isomorfismo reverso das práticas contábeis de correção monetária. In: CONGRESSO IAAER-ANPCONT, 4., 2010, Natal. **Anais...** Natal: Anpcont, 2010.

ROSSETO, C. R.; ROSSETO, A. M. Teoria institucional e dependência de recursos na adaptação organizacional: uma visão complementar. **RAE Eletrônica**, v. 4, n. 1, 2005.

RUSSO, P. T. **A institucionalização do balanced scorecard pelas organizações: o caso Sabesp**. 2011. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado.

SANTANA, G. A. S. **Institucionalização de Instrumentos Gerenciais: O caso de uma organização do setor elétrico**. 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Belo Horizonte.

SANTANA, G. A. S.; COLAUTO, R. D. Institucionalização de Instrumentos Gerenciais: o caso de uma organização do setor elétrico. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 34., 2010, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2010.

SANTANA, G. A. S.; COLAUTO, R. D.; CARRIERI, A. P. Institucionalização de instrumentos de custeio: o caso de uma organização do setor elétrico brasileiro. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 2, p. 25-42, abr./jun., 2012.

SCOTT, W. R. Symbols and organizations: from Barnard to the institutionalists. In: WILLIAMSON, O.E. (Org.). **Organization theory: from Chester Barnard to the present and beyond**. New York: Oxford University Press, 1995.

SCOTT, W. R. Institutional theory: contributing to a theoretical research program. In: SMITH, K. G.; HITT, M. A. (Org.). **Great minds in management: the process of theory development**. Oxford: Oxford University Press, 2005.

SCOTT, W. R. **Institutions and organizations: ideas and interests**. 3. ed. London: Sage Publications, 2008.

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

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

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

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A institucionalização da teoria institucional. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. (Org.). CALDAS, M.; FACCHIN, R.; FISCHER,

T. (Org. brasileiros). **Handbook de estudos organizacionais, modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1999.

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