

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

Gislaine Aparecida da Silva Santana

Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) (Brasil)

Romualdo Douglas Colauto

Universidade Federal do Paraná (UFPR) (Brasil)

Alexandre de Pádua Carrieri

Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) (Brasil)

RESUMO:

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). Para tanto, desenvolveu-se um estudo de caso em profundidade, no qual a coleta de evidências foi realizada por meio de questionários estruturados, entrevistas não estruturadas realizadas pessoalmente com os gestores da organização e análise de conteúdo dos Relatórios Anuais disponíveis no site da organização referentes ao período de 1998 a 2008, para a triangulação dos dados. Os achados da pesquisa mostram que o EVA; Painel de Contribuição da Diretoria de Finanças e Relações com Investidores e Controle de Participação e o Processo de inteligência competitiva encontram-se no estágio de pré-institucionalização; O Planejamento estratégico de logística e infraestrutura e o preço de transferência estão no estágio de semi-institucionalização; e o Orçamento, Planejamento Estratégico Global, BSC e o ROI encontram-se no estágio de total institucionalização. Conclui-se que a adoção dos instrumentos é influenciada diretamente pelas atribuições de cada setor e está alinhada às diretrizes estratégicas da organização. Não houve substituição de instrumentos, apenas readequações e melhorias naqueles já utilizados.

PALAVRAS-CHAVES: Institucionalização; Estágio; Instrumentos; Gestão; Desempenho.

ABSTRACT

This study aimed to identify how to configure the devices for the management practice in a Brazilian electric sector company, according to the institutionalization stages proposed by Tolbert and Zucker (1999). The research was developed by a case study application thoroughly examined. Some structured questionnaires, unstructured interviews with the organization managers and the analysis of available 1998-2008 Annual Reports were used for data collection and data triangulation. The research findings reveal that EVA, Contribution Panel of the Finances Board and Relations with Investors and Participation Control, and the Competitive intelligence Process are in the pre-institutional stage. The Strategic Planning of Logistics and Infrastructure and Transference Cost are in the semi-institutionalization stage. The Budget, Global Strategic Planning, BSC and ROI are in the total institutionalization stage. It is concluded that the adoption of management instruments is directly affected by their attributions in compliance with the organization strategic guidelines. There was no replacement of any instrument over the period analyzed, only some readaptations and improvement in the instruments already used.

KEY WORDS: Institutionalization; Stages; Instruments; Management; Performance.

1. INTRODUÇÃO

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.

DiMaggio e Powell (1983) e Meyer e Rowan (1977) expressam 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 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.

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 no que se refere ao processo de mensuração e avaliação de desempenho. 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. Em face do exposto, torna-se relevante discutir 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?

Conseqüentemente, o objetivo geral do estudo consiste em identificar de que forma de configura a institucionalização dos instrumentos gerenciais em uma organização brasileira do setor elétrico. Especificamente, pretende-se: a) Identificar os instrumentos gerenciais utilizados no processo de tomada de decisões em uma organização brasileira do setor elétrico; b) Mostrar 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.

2. PLATAFORMA TEÓRICA

2.1. 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 (DIMMAGGIO; 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.

De acordo com Dimaggio e Powell (1991) 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. 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. 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. 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.

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.

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 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.

Na visão de Scott (1987), manter-se conforme as práticas do campo resulta na admissão de normas sociais que definem como são 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 se encontram numa competição por recursos e consumidores, por poder político e legitimidade institucional, oportunidades sociais e econômicas. A partir do isomorfismo 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.

2.2. Configuração do processo de gestão

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 (ANTHONY, 1965 apud GOMES; SALAS, 2001).

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.

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 e OLIVEIRA, 2001).

Quanto aos Métodos de Mensuração e Avaliação de Desempenho, Pereira e Oliveira (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. 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. 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). Considerando o exposto, 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>Economic Value Added</i> (EVA)	Custeio <i>Kaisen</i>
Gestão Baseada em Valor (VBM)	<i>Just in time</i> (JIT)	Custeio Meta (<i>target costing</i>)
Sistema de Gestão Econômica (GECON)	Orçamento	Custeio Padrão
	Planejamento Estratégico	Custeio por Absorção
	Preço de Transferência	Custeio Variável
	Retorno sobre Investimento (ROI)	
	Teoria das Restrições (TOC)	

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 conceitos encontrados em Chenhall e Langfield-Smith (1998), 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. A fim de delimitar o escopo da pesquisa, neste artigo serão analisados apenas os instrumentos relacionados com o processo de mensuração e avaliação de desempenho.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1. Caracterização da pesquisa

Quanto aos objetivos a pesquisa pode ser caracterizada como descritiva complementada pelos conceitos da pesquisa explicativa, pois visa conhecer como se configuram os instrumentos gerenciais de acordo com os estágios de institucionalização, segundo a percepção dos gestores ligados à controladoria da organização, a fim de demonstrar os fatores que determinam ou contribuem para ocorrência de fenômenos. Por isso, a abordagem do problema é qualitativa.

A estratégia de pesquisa para designar forma de coleta de dados fundamentou-se em um Estudo de Caso por se tratar de uma investigação empírica que analisa fenômenos dentro de um contexto real, em que o pesquisador não tem controle sobre eventos e variáveis (YIN, 2005). Assim, preconizou-se um grupo de gestores organizacionais homogêneos, embora de diferentes setores, que fazem uso dos instrumentos gerenciais nas práticas da gestão organizacional. Esse procedimento deveu-se a necessidade do fechamento amostral que, frequentemente, se dará por redundância de informações ou saturação.

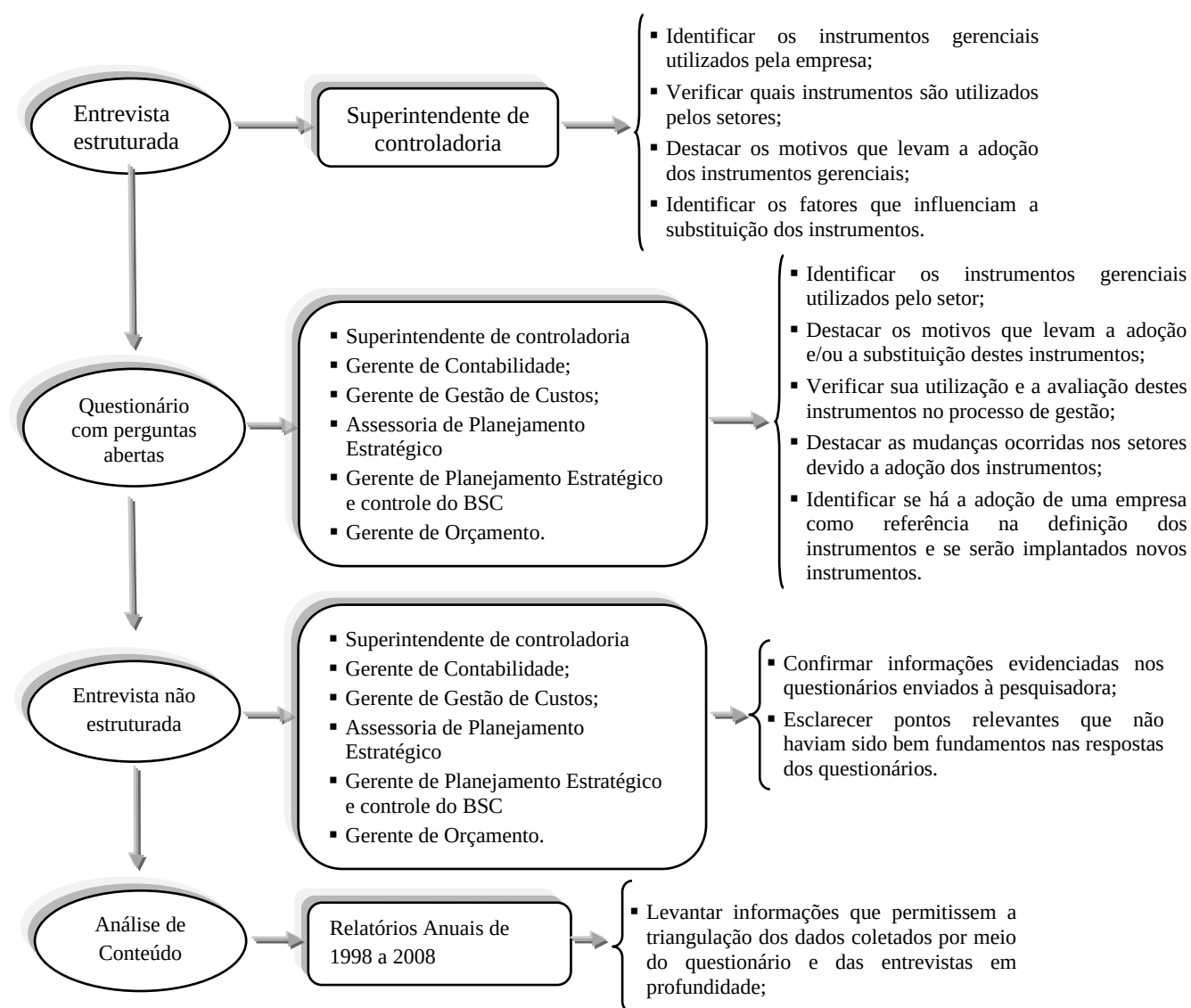
O conceito de saturação pode ser verificado na própria amostra selecionada para estudo, uma vez que esta é composta de todos os responsáveis pela gestão dos instrumentos gerenciais utilizados na empresa. Outro aspecto que confirma esse conceito é o fato de todos estes gestores estarem diretamente subordinados 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, constituindo assim, uma das limitações do estudo. Outra limitação do estudo diz respeito à própria incapacidade de generalização dos achados, por se tratar de estudo de caso.

O estudo foi centralizado em uma única companhia do Setor Elétrico localizada no Sudeste do Brasil, cuja atividade é a geração, transmissão, distribuição e soluções energéticas para vários Estados brasileiros. A escolha do setor e da organização foi em função da acessibilidade aos gestores que dispuseram em estabelecer um acordo tácito de cooperação para fomentar as pesquisas no Estado de Minas Gerais, Brasil. Por questões de segurança e exigências da própria companhia, não foi autorizado revelar a sua denominação social ou nome comercial.

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. Na Figura 1 apresenta-se a estrutura dos procedimentos metodológicos utilizados na coleta dos dados.

Figura 1. Estrutura da metodologia utilizada na coleta de dados da pesquisa



3.2. 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 e aumentar a confiabilidade da pesquisa (YIN, 2005), 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). Assim, estabeleceu-se o seguinte protocolo para a pesquisa.

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

a) 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 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 BSC 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.

Estabeleceram-se os períodos de 1998 a 2008 como bases para triangular os dados disponíveis nos Relatórios Anuais (RAs) 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: a) Madeirense Ltda e b) Embaré Indústrias Alimentícias S/A. 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 RAs de 1998 a 2008.

3.3. 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, no que se refere aos Métodos de Mensuração e Avaliação de Desempenho.

Quadro 2. Variáveis da pesquisa quanto aos instrumentos gerenciais

GRUPOS DA PESQUISA	INSTRUMENTOS GERENCIAIS
Métodos de Mensuração e Avaliação de Desempenho	▪ Orçamento ▪ Teoria das Restrições ▪ Planejamento Estratégico ▪ <i>Balanced Scorecard</i> ▪ Retorno sobre Investimento ▪ Preço de Transferência ▪ <i>Economic Value Added</i>

Os instrumentos gerenciais identificados nas literaturas especializadas que poderiam ser classificados como Métodos de Mensuração e Avaliação de Desempenho envolvem o Orçamento, Teoria das Restrições (TOC), Planejamento Estratégico, *Balanced Scorecard* (BSC), Retorno sobre Investimento (ROI), Preço de Transferência e *Economic Value Added* (EVA). No que diz respeito às categorias de pesquisas relacionadas à institucionalização dos instrumentos de gestão, utilizaram-se 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).

Na dimensão Processos será 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 classificados como homogêneo ou heterogêneo. 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, ou seja, refere-se à possibilidade da gestão levar em consideração as soluções desenvolvidas por outras empresas ou setores que passam por circunstâncias similares na estrutura de gestão. A característica heterogênea está relacionada à adoção ou transformação dos instrumentos gerenciais de acordo com as necessidades e peculiaridades da 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.

3.4. Procedimento de análise dos dados

Na 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 BSC e Gerente de Orçamento, e dos discursos apresentados nos RAs de 1998 a 2008 complementadas por observações realizadas durante as reuniões pessoais. Assim, foi possível

identificar os estágios de institucionalização (habitualização, objetificação, sedimentação) de cada instrumento gerencial na prática da gestão organizacional por meio dos seguintes critérios de análise:

- a) 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 idéias 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.
- b) 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 difundi-los 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.
- c) 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 idéias 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.

4. DESCRIÇÃO DOS ACHADOS DA PESQUISA

4.1. Descrição dos instrumentos de gestão que compõe o 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) BSC; 5) ROI; 6) Preço de Transferência; 7) EVA; 8) Painel de Contribuição da Diretoria de Finanças e Relações com Investidores e Controle de Participação; e 9) 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, 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 disso, foi definido uma gerência específica para discutir questões sobre o 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, 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 Planejamento Estratégico 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 Diretoria de Finanças, Relações com Investidores e Controle de Participações (DFN), 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 mostra em suas diretrizes que, além do crescimento do setor necessário para garantir a Infraestrutura 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 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.

O RA de 2005 expõe que “as metas estabelecidas no Plano Diretor da empresa foram detalhadas e divulgadas internamente por meio do 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 BSC, 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 BSC 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 ao ROI, o Superintendente de Controladoria 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 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.

No que se refere ao 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 BSC, 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, Desenvolvimento, 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. 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, o que se verifica é uma adequação dos instrumentos contemplados nessa categoria às necessidades do contexto empresarial como forma de se atingir a eficácia gerencial.

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

No Quadro 4 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 4. 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	
EVA	Processo: em vigor desde 2007. Características do Adotante: homogêneo/heterogêneo – difundido por todos os departamentos, mas utilizado conforme necessidades específicas de cada um deles. Ímpeto para Difusão: imitativo – avaliar a marca da empresa em relação às empresas do mesmo ramo.
Painel de Contribuição da Diretoria de Finanças e Relações com Investidores e Controle de Participação	Processo: em vigor desde 2009. Características do Adotante: homogêneo/heterogêneo – adotado pela Superintendência de Gestão de Riscos Corporativos para atender suas necessidades específicas. Ímpeto para Difusão: Imitativo – destacar metas corporativas.
Processo de inteligência competitiva	Processo: em fase de estudo para implementação. Características do Adotante: homogêneo – atende necessidades específicas do Departamento de Planejamento Estratégico e Gestão do BSC. Ímpeto para Difusão: imitativo – monitorar fatores ambientais que influenciam na gestão.
SEMI-INSTITUCIONALIZAÇÃO	
Planejamento Estratégico de Logística e Infraestrutura	Processo: em vigor desde 2004. 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. Ímpeto para Difusão: normativo – definido no Plano Diretor.
Preço de Transferência	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.
BSC	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.
ROI	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.

Quanto ao grupo Método de Mensuração e Avaliação de Desempenho, observou-se que os instrumentos 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. Enquanto o planejamento estratégico de logística e infra-estrutura e o preço de transferência encontram-se no estágio semi-institucional e os instrumentos orçamento, Planejamento estratégico global, BSC e ROI encontram-se no estágio de total institucionalização.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

O propósito do estudo foi analisar a institucionalização dos instrumentos gerenciais em uma organização brasileira do setor elétrico. 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.

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.

As questões levantadas por DiMaggio e Powell (1983) e Meyer e Rowan (1977) relacionadas com a busca de legitimidade institucional e eficiência, assim como, a efetiva contribuição dos instrumentos de gestão no processo de tomada de decisão e os seus impactos ao nível do desempenho organizacional, constatou-se: a organização contrata consultorias buscando práticas já consolidadas no ambiente no qual atuam. Isso foi observado em relação ao instrumento preço de transferência, por exemplo, que foi instituído por consultoria especializada e regulada pelo plano diretor.

As conclusões extraídas desta pesquisa reforçam a idéia 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 e consolidá-los na prática da gestão organizacional.

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.

REFERÊNCIAS

- ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R.(2006): "IFAC's Conception of the evolution of management accounting". In: EPSTEIN, M.J.; LEE, J.Y. (eds.). *Advances in management accounting*. Greenwich: Elsevier, V. 15, p. 229-247.
- CARDOSO, R.L.; MÁRIO, P.C.; AQUINO, A.C.B. (2007): *Contabilidade gerencial: Mensuração, monitoramento e incentivos*. São Paulo: Atlas..
- CHENHALL, R.H.; LANGFIELD-SMITH, K.(1998c): "The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: An empirical investigation using a systems approach". *Accounting Organizations and Society*, V. 3, nº 23, p. 243-264.
- DIMAGGIO, P.; POWELL, W. (1991): *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: The University of Chicago Press.
- DIMAGGIO, P.J.; POWELL, W.W. (1983): "The Iron Cage Revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields". *American Sociological Review*, v. 48, nº 2, p.147-160, April.
- FONSECA, V.S.; MACHADO-DA-SILVA, C.L.(2002): "Conversação entre abordagens da estratégia em organizações: escolha estratégica, cognição e instituição". *Organizações & Sociedade*, V. 9, nº 25, p. 93-109, set./dez.
- GOMES, J.S.; SALAS, J.M.A. (2001): *Controle de Gestão: Uma abordagem contextual e organizacional*. 3. ed. São Paulo: Atlas.
- GRANDE, J.F. (2008): "Mudanças das práticas de contabilidade gerencial na troca de geração que administra organizações familiares: Aplicação da análise do discurso crítica". Blumenau. 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.(1989): "Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: Uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade". 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.
- GUZMÁN, C.A. (2003): "Algunas reflexiones acerca de la reforma de la contabilidad de gestión en el sector público desde la perspectiva de la teoría institucional". Universidad de Santiago de Compostela. Disponível em:
<http://www4.usc.es/Lugo-XIII-HispanoLusas/pdf/05_CONTABILIDAD/23_aibar.pdf>.
Acesso em: 19 de março, 2009.
- MAJOR, M.J.; RIBEIRO, J. (2008): 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.
- MARTINS, G.A. (2008): *Estudo de Caso: Uma estratégia de pesquisa*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- MEYER, J.W.; ROWAN, B. (1991): 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.
- MEYER, J.; ROWAN, B. (1977): "Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony". *American Journal of Sociology*, V. 83, nº 2, p. 340-363, sept.
- OLIVEIRA, N.V.; LOBO, C.G. (2007): "A. Legitimidade e eficiência nos modelos institucionais". In: Congresso Brasileiro de Sociologia, 13, 2007. Anais... Recife: UFPE,, CD-ROM.
- OYADOMARI, J.C.T.; CARDOSO, R.L.; MENDONÇA, O.R.; LIMA, M.P. (2008): "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, CD-ROM.
- PEREIRA, C.A.; OLIVEIRA, A.B.S. (2001): Avaliação de Resultados e Desempenhos. In: CATELLI, Armando (Coord). *Controladoria: Uma abordagem da Gestão Econômica (GECON)*. 2. ed. São Paulo: Atlas.

- RODRIGUES, A.; GOMES, J.S. (2005): “Um estudo exploratório sobre controle gerencial em empresas brasileiras internacionalizadas do setor de serviços”. In: ENANPAD, 29, 2005, Brasília. Anais... Brasília: Anpad, p. 51- 60. CDROM.
- SCOTT, W.R. (1987): “The Adolescence of Institutional Theory”. *Administrative Science Quarterly*, V. 32, p. 493-511.
- SOUTES, D.O. (2006): “Uma investigação do uso de instrumentos da contabilidade gerencial por organizações brasileiras”. 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.
- SULAIMAN, M.; AHMAD, N.N.; ALWI, N. (2004): “Management accounting practices in selected Asian Countries: A review of the literature”. *Managerial Auditing Journal*, V. 4, nº 19, p. 493-508.
- TOLBERT, P.S.; ZUCKER, L.G. (1999): 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.
- YIN, R.K. (2005): *Estudo de caso: Planejamento e métodos*. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

Gislaine Aparecida da Silva Santana



Professora Assistente I do Departamento de Administração e Contabilidade da Universidade Federal de Viçosa (UFV). Possui Mestrado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) e bacharelado em Ciências Contábeis pela UFV, onde atuou como bolsista de Iniciação Científica da FAPEMIG. Coordenadora do projeto Geração Criança e pesquisadora em projeto financiado pelo CNPq. Autora de artigos publicados em Congressos e Periódicos Nacionais e Internacionais avaliados pelo Sistema Qualis (CAPES), possui experiência acadêmica e científica nas áreas temáticas de Contabilidade, Controladoria e Administração com ênfase em: *Disclosure*, Gestão do Terceiro Setor, Teoria Institucional e Controladoria, Normas Internacionais de Contabilidade. Estudos organizacionais, Administração Financeira, Técnicas de Avaliação de Desempenho e resultado organizacional, Sistemas de Informação Gerenciais e Custo para tomada de decisão.

Romualdo Douglas Colauto



Bolsista de Produtividade em Pesquisa do CNPq – Nível PQ2. Doutor e Mestre em Engenharia de Produção e Sistemas pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Graduado em Ciências Contábeis e Letras. Ocupou diversos cargos Executivos de 1990 a 2001 no Estado do Paraná. Professor Permanente do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Paraná. Editor da Revista Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal do Paraná - UFPR. Atua como avaliador e autor de capítulo de livros e artigos publicados em Congressos e Periódicos Nacionais e Internacionais avaliados pelo Sistema Qualis (CAPES), com ênfase nas áreas temáticas: *Disclosure*, Capital Intelectual, Teoria Contábil e a Abordagem da Informação, Controladoria, Insolvência, Convergência Contábil e o Ensino da Contabilidade.

Alexandre de Pádua Carrieri



Bolsista de Produtividade em Pesquisa do CNPq – Nível 1D. Professor Associado do CAD/ Face/UFMG. Doutor em Administração pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). É coordenador do NEOS - Núcleo de Estudos Organizacionais e Sociedade. Coordenador da Divisão Acadêmica de Estudos Organizacionais da Anpad (biênio 2011/12). Atua na linha de pesquisa: Estudos Organizacionais e Sociedade, com ênfase nos grupos temáticos: a) Vida Organizada, Teorias do Poder e Estudos Organizacionais; b) Estudos Organizacionais, História, Memória e Identidade Cultural; c) Estudos organizacionais, Indústria, Cultura e Espetáculo que trabalham as áreas de estudos organizacionais, simbolismo; construção de estratégias, relações de poder, identidade, memória e história da gestão.