



Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337
Blumenau, v. 12, n. 1, p. 45-65, jan./mar., 2016

doi:10.4270/ruc.2016103
Disponível em www.furb.br/universocontabil



CONTRADIÇÃO INSTITUCIONAL E O BALANCED SCORECARD: UM CASO DE MUDANÇA SEM SUCESSO¹

INSTITUTIONAL CONTRADICTION AND THE BALANCED SCORECARD: A CASE OF UNSUCCESSFUL CHANGE

CONTRADICCIÓN INSTITUCIONAL Y EL BALANCED SCORECARD: UN CASO PARA EL CAMBIO SIN ÉXITO

Cláudio de Araújo Wanderley

PhD in Management Accounting - The University of Sheffield
Professor do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade
pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)

Endereço: Av. dos Funcionários, s/n – 1º Andar – Sala E6-1
CEP 50.740-580 - Recife - PE - Brasil

E-mail: claudio.wanderley@hotmail.com / claudio.wanderley@ufpe.br
Telefone: (81) 2126-8911

Tiago de Moura Soeiro

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)
Doutorando do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade
pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)

Endereço: Av. dos Funcionários, s/n – 1º Andar – Sala E6-1
CEP 50.740-580 - Recife - PE

E-mail: tiago-soeiro@hotmail.com
Telefone: (81) 2126-8911

RESUMO

Este artigo examina um caso de insucesso de mudança na contabilidade gerencial em uma companhia privatizada de energia elétrica. O Balanced Scorecard (BSC) foi implementado por motivos técnicos e depois por legitimação, em 2005, quando os sistemas de contabilidade gerencial introduzidos após a privatização já haviam sido institucionalizados. O processo de mudança é possível devido a acumulação de contradições institucionais, como a não adaptabilidade e lacunas de eficiência, que permite à práxis humana introduzir a mudança (SEO; CREED, 2002). Entretanto, no nosso caso a implementação do BSC não foi motivada por contradições institucionais e não teve sucesso porque essa mudança não permitiu a acumulação de contradições institucionais. Portanto, o BSC não pode substituir os sistemas de avaliação de desempenho anteriores que foram introduzidos após a privatização. Esse artigo

¹Artigo recebido em 02.12.2015. Revisado por pares em 20.02.2016. Reformulado em 13.03.2016. Recomendado para publicação em 18.03.2016 por Paulo Roberto da Cunha. Publicado em 31.03.2016. Organização responsável pelo periódico: FURB.

propôs um novo modelo teórico que foca na importância de estudar contradições institucionais e práxis humana no processo de mudança.

Palavras-chave: Mudança em Contabilidade Gerencial; Perspectiva Dialética; Contradição Institucional; Balanced Scorecard.

ABSTRACT

This paper examines an unsuccessful case of management accounting change in a privatised electricity company in Brazil. The Balanced Scorecard (BSC) implementation, was motivated by technical reasons and lately by legitimacy reasons, in 2005, when the management accounting systems introduced in the organisation after privatisation had already been institutionalised. The process of change is possible due to the accumulation of institutional contradictions, such as nonadaptability or efficiency gaps, that enables human praxis to introduce change (SEO; CREED, 2002). However, the implementation of the BSC was not motivated by institutional contradictions and was unsuccessful, because this change was not enabled by the accumulation of institutional contradictions. Therefore, the BSC could not supplant the previous performance measurement system which was introduced after the privatisation. In order to conceptualise this case, this study proposes a new theoretical framework that focuses on the importance of studying institutional contradictions and human praxis in the process of change.

Keywords: Management Accounting Change; Dialectical Perspective; Institutional Contradiction; Balanced Scorecard.

RESUMEN

El artículo examina un caso de fallo de los cambios en de la contabilidad de gestión en una empresa de energía privatizada. El Cuadro de Mando Integral (CMI) ha sido implementado por razones técnicas y luego por razones de legitimidad, en 2005, cuando ya se habían institucionalizado los sistemas de contabilidad de gestión introducidas después de la privatización. El proceso de cambio es posible debido a la acumulación de contradicciones institucionales, como la no adaptabilidad y lagunas de eficiencia, lo que permite la praxis humana introduzca cambios (SEO; CREED, 2002). Sin embargo, la implementación del CMI no estaba motivada por las contradicciones institucionales y no tuvo éxito debido a este cambio no permitió la acumulación de contradicciones institucionales. Por lo tanto, el CMI no ha podido sustituir a los sistemas de evaluación de resultados anteriores que fueron introducidos después de la privatización. En este trabajo se propone un nuevo modelo teórico que se centra en la importancia del estudio de la praxis humana y contradicciones institucionales en el proceso de cambio.

Palabras clave: Cambio en la Contabilidad de Gestión; Perspectiva Dialéctica; Contradicción Institucional; Cuadro de Mando Integral.

1 INTRODUÇÃO

O trabalho examina um caso de insucesso da mudança na contabilidade gerencial em uma empresa de energia elétrica privatizada no Brasil. A companhia-caso (Electra) enfrentou pressões intra e inter organizacionais para introduzir mudanças em seu sistema de contabilidade gerencial, após a sua privatização. A maioria das mudanças, como o novo sistema de medição de desempenho e os novos sistemas orçamentários, foram implementados e institucionalizados com sucesso (BURNS; SCAPENS, 2000) na organização. No entanto, a implementação do

Balanced Scorecard não foi um sucesso, e como consequência, este sistema foi dissociado das atividades do dia a dia dos atores organizacionais.

Portanto, este trabalho tem como objetivo investigar a implementação malsucedida do Balanced Scorecard na empresa estudo de caso. O artigo tem a seguinte questão de pesquisa: Por que o Balanced Scorecard foi malsucedido em Electra? Esta questão de pesquisa nos levou a fazer duas perguntas mais específicas: (1) como foi o processo de implementação do Balanced Scorecard em Electra? e (2) que conceitos dialéticos de contradições institucionais e práxis podem ser usados para explicar um caso de mudança malsucedida?

O processo de mudança na contabilidade gerencial é um importante tópico de pesquisa tratado na literatura da contabilidade gerencial. Alguns autores, como Lukka (2007), consideram as publicações dos trabalhos de Hopwood (1983; 1987) como o ponto de partida para a discussão sobre a mudança em contabilidade. O interesse crescente sobre mudanças em contabilidade gerencial tem contribuído para o aumento no número de estudos neste campo.

Desta forma, houve vários estudos sobre mudança em contabilidade gerencial e a difusão de novas práticas. Algumas pesquisas nessa área são guiadas por uma ampla gama de teorias sociais adotando uma ênfase em aspectos específicos de gestão, enquanto outros estudos têm uma visão mais ampla da organização e dos diferentes fatores que influenciam o processo de mudança. Muitos estudos baseiam-se em duas correntes de teoria institucional: a Velha Economia Institucional (OIE), em especial o framework de Burns e Scapens (2000), e Nova Sociologia Institucional (NIS) (TSAMENYI; CULLEN; GONZÁLEZ, 2006; HOPPER; MAJOR, 2007; KHOLEIF; ADBEL-KADER; SHERER, 2007) para explicar o processo de mudança na contabilidade gerencial. No entanto, alguns autores argumentam que as teorias institucionais oferecem mais detalhes sobre os processos que explicam a estabilidade institucional, do que aqueles que explicam a mudança institucional (SEO; CREED, 2002; BURNS; BALDVINSDOTTIR, 2005; BURNS; NIELSEN, 2006).

Burns e Baldvinsdottir (2005, p. 728) destacam que um problema que tem sido levantado com pertinência por alguns estudiosos é que os quadros institucionais existentes sobre mudança em contabilidade gerencial (notavelmente Burns e Scapens, 2000) carecem de conceituação detalhada de mudança institucional.

A dificuldade em explicar a mudança é devido ao fato de que a teoria institucional postula que as ações dos atores organizacionais são limitadas pelas instituições internas e externas. Como consequência, a teoria institucional é incapaz de responder a muitas perguntas, tais como: como os atores organizacionais reconhecem a necessidade de mudar? Como os atores organizacionais reconhecem as oportunidades e alternativas para a mudança? (BURNS; BALDVINSDOTTIR, 2005).

Para superar este dilema teórico, Seo e Creed (2002) propuseram um modelo teórico que usa a perspectiva dialética baseada no trabalho de Benson (1977) para explicar a mudança institucional. O principal pilar deste modelo teórico é a visão de que a mudança institucional deve ser entendida como um resultado das interações dinâmicas entre as contradições institucionais e práxis humana. Na pesquisa sobre mudança em contabilidade gerencial, uma série de autores (BURNS; BALDVINSDOTTIR, 2005; ABRAHAMSSON; GERDIN, 2006; BURNS; NIELSEN, 2006; HOPPER; MAJOR, 2007; SHARMA; LAWRENCE; LOWE, 2010) começou a usar o modelo teórico de Seo e Creed (2002) para explicar o processo de mudança institucional em contabilidade gerencial.

Este trabalho centra-se na importância de se estudarem as contradições institucionais e a práxis humana no processo de mudança, independentemente do sucesso ou não da iniciativa de mudança. Este artigo visa a contribuir para a literatura recente sobre mudança em contabilidade gerencial, estabilidade e especialmente Loose coupling. Muitos pesquisadores têm utilizado o conceito de Loose Coupling para denotar diferenças entre as regras formais que

têm por objetivo garantir a legitimidade externa e práticas reais do dia a dia na empresa (STEEN, 2011).

Recentemente, na teoria institucional, argumentou-se que o Loose Coupling surgiu automaticamente em resposta às pressões externas de legitimidade (NOR-AZIAH; SCAPENS, 2007; CRUZ; MAJOR; SCAPENS, 2009; STEEN, 2011). No entanto, a recente literatura a respeito desta questão a explica como: (a) uma resposta mais proposital para garantir mais tempo para a adaptação e, portanto, a dissociação pode ocorrer através da elaboração de um processo complexo e dinâmico de resistência à mudança contábil (SITI-NABIHA; SCAPENS, 2005); (b) uma maneira de evitar a resistência e os conflitos decorrentes de contradições institucionais (NOR-AZIAH; SCAPENS, 2007); (c) uma forma de manter regras e objetivos ambíguos e as vezes contraditórios (LUKKA, 2007); (d) o resultado da introdução de variações nas práticas contábeis para acomodar as diferenças locais (CRUZ; MAJOR; SCAPENS, 2009.); e (e), como resultado da reprodução contínua das rotinas, ao nível de grupos de indivíduos (STEEN, 2011).

Na base teórica deste artigo foram incorporados os trabalhos recentes sobre Loose Coupling, mas afirmamos que os conceitos de contradições institucionais e práxis humanas são fundamentais para entender e explicar casos de insucesso de mudanças em contabilidade gerencial. Portanto, a base teórica do artigo começa a partir da visão de que, se o processo de mudança foi impulsionado por fracas contradições institucionais ou sem contradições institucionais aparentes, o resultado inevitavelmente será uma mudança malsucedida.

O restante desse artigo está organizado em cinco seções principais. Primeiro são explicados os fundamentos teóricos e estrutura adotada neste estudo. Depois, o método de pesquisa e a empresa do estudo de caso são descritos. A seção seguinte trata do estudo de caso, explicando a implementação do Balanced Scorecard e as razões para o seu fracasso na empresa estudo de caso. A próxima seção discute os principais achados da pesquisa, utilizando a base teórica e construções adotadas neste trabalho. Na seção final são apresentadas as conclusões do artigo.

2 CONTRADIÇÕES INSTITUCIONAIS - O FRAMEWORK TEÓRICO

O conceito de contradições é a chave para o modelo de Seo e Creed (2002), porque ele pode explicar quando, como e porque agentes embutidos institucionalmente (*embedded agency*) podem vir a desafiar e, posteriormente, tentar mudar, suas crenças e modos, e, as crenças e modos tidos como certos advindos dos outros (BURNS; BALDVINSDOTTIR, 2005). Como consequência, as contradições institucionais podem conter as sementes da mudança institucional. Contradições, que geram conflitos entre os atores organizacionais, criam as condições para a mudança institucional porque os grupos ou indivíduos reconhecem a necessidade de mudança e, posteriormente, colocam as ideias na prática através da práxis humana (BURNS; NIELSEN, 2006).

Seo e Creed (2002) identificaram quatro fontes de contradição: a ineficiência técnica, não-adaptabilidade, incompatibilidades institucionais e desalinhamento de interesses. Em primeiro lugar, a conformidade isomórfica com as disposições institucionais vigentes para obter legitimidade pode ser à custa da eficiência técnica. Vários autores destacam que a conformidade com os arranjos institucionais podem entrar em conflito com as atividades técnicas e exigências de eficiência (MEYER; ROWAN, 1977; POWELL; DIMAGGIO, 1991). A possibilidade de *Loose Coupling* pode levar a uma discrepância entre os requisitos técnico-funcionais da empresa e os requisitos institucionais.

Em segundo lugar, as contradições podem surgir a partir de não-adaptabilidade ao meio ambiente externo. De acordo com Burns e Baldvinsdottir (2005) uma vez que as instituições estão no lugar, elas tendem a ser auto-impositivas e tomadas como certas. Como resultado, há

pouca ou nenhuma resposta às mudanças nos fatores externos, devido ao bloqueio psicológico e econômico (internos) para arranjos institucionais.

A terceira fonte de contradição está relacionada à conformidade intrainstitucional que cria incompatibilidades interinstitucionais. Em outras palavras, a conformidade com as disposições institucionais específicas muitas vezes levam a entrar em conflito com instituições alternativas. Finalmente, a quarta fonte de contradição é devido às lutas políticas entre os vários participantes que têm interesses divergentes e potência assimétrica (SEO; CREED, 2002). Seo e Creed (2002) apontam que os atores cujas ideias e interesses não são adequadamente servidos por arranjos sociais existentes podem atuar como agentes de mudança em potencial que, em algumas circunstâncias, tornam-se conscientes das condições institucionais.

Contradições institucionais são as forças motrizes essenciais da mudança institucional, mas elas não levam inevitavelmente à mudança institucional. Seo e Creed (2002) afirmam que a práxis humana é um mecanismo de mediação necessária entre contradições institucionais e mudança institucional. A práxis define a ação humana de natureza política que embora incorporada em instituições existentes, tenta influenciar e mudar a configuração institucional (BURNS; NIELSEN, 2006).

Na mesma linha, Benson (1977, p.5-6) enfatiza que as pessoas em algumas circunstâncias podem se tornar agentes ativos em reconstruir suas próprias relações sociais e, finalmente, a si mesmos. Práxis pode ser definida como um tipo particular de ação humana coletiva, situado em um determinado contexto sócio-histórico, mas impulsionado pelos subprodutos inevitáveis da contradição desse contexto social (SEO; CREED, 2002, p. 230). Além disso, Benson (1977) afirmam que o objetivo da práxis é a reconstrução livre e criativa dos arranjos sociais na base ou uma análise fundamentada dos limites e as potencialidades das atuais formas sociais.

Apesar de as contradições poderem criar aberturas para a mudança institucional, é a práxis que encapsula o "fazer" da mudança (BURNS; BALDVINSDOTTIR, 2005). De acordo com Seo e Creed (2002, p. 230) práxis tem três componentes: (1) atores autoconscientes ou com compreensão crítica das condições sociais existentes e de como essas condições sociais não atendem às suas necessidades e interesses; (2) mobilização dos atores, enraizada em novos entendimentos coletivos dos arranjos institucionais e a si mesmos; e (3) ação multilateral ou coletiva dos atores para reconstruir os arranjos sociais existentes e para si mesmos. Além disso, Benson (1977) aponta que a práxis envolve dois momentos: (a) reflexivo, quando os atores criticam as instituições existentes e buscam alternativas; e (b) ativa, quando a mobilização política e ação coletiva ocorrem.

A Figura 1 mostra o modelo teórico adotado neste trabalho. A estrutura é dividida em duas partes: a mudança bem-sucedida e mudança malsucedida. Tomou-se por base Burns, Ezzamel e Scapens (2003) para a definição de mudanças bem e malsucedidas. Segundo esses autores, a mudança bem-sucedida é aquela que foi introduzida na organização e foi institucionalizada, ou seja, tomada como certa/verdadeira pela maioria dos atores organizacionais, enquanto a mudança malsucedida é a que foi introduzida na organização, mas não foi institucionalizada. A parte de mudança bem-sucedida do quadro é integralmente baseada no modelo teórico de Seo e Creed (2002), com apenas uma modificação. A modificação foi a introdução dos conceitos de fortes contradições institucionais e fracas contradições institucionais. As primeiras são as contradições que são capazes de mobilizar atores organizacionais para introduzir mudanças bem-sucedidas, enquanto a última não tem capacidade de mobilizar a ação humana para introduzir e/ou institucionalizar mudanças.

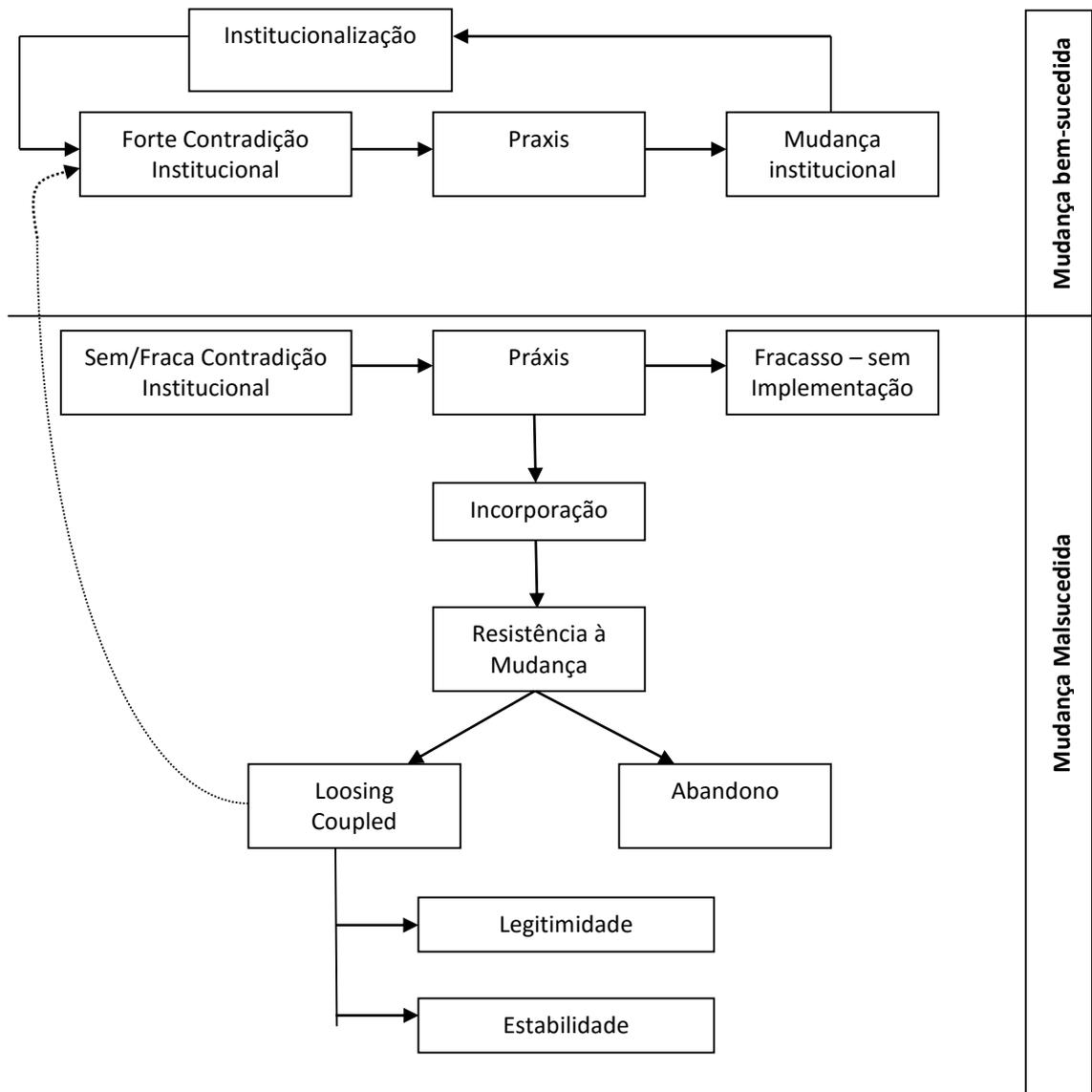


Figura 1 - Modelo Teórico do Artigo

Como resultado, a mudança bem-sucedida é motivada por fortes contradições institucionais (ineficiência técnica, não adaptabilidade, incompatibilidades institucionais e interesses desalinhados) que irão acionar e permitir a práxis humana para introduzir mudanças institucionais que são editadas e reproduzidas ao longo do tempo para tornarem-se institucionalizadas na organização. As práticas organizacionais são alteradas através de ações humanas, através do processo de institucionalização: codificação, incorporação e reprodução (BURNS; SCAPENS, 2000).

Há uma mudança na consciência coletiva dos atores de um modo passivo para um reflexivo e ativo decorrente de contradições (SHARMA; LAWRENCE; LOWE, 2010). Uma vez que estes agentes de mudança interna tornam-se ativos, eles vão mobilizar outros atores e recursos para introduzir as mudanças institucionais. As fortes contradições institucionais fornecem a motivação para a promoção de arranjos institucionais alternativos através da ação coletiva dos atores em uma base contínua (SEO; CREED, 2002; SHARMA; LAWRENCE; LOWE, 2010).

A segunda parte do quadro trata da mudança malsucedida. A visão é que se o processo de mudança foi impulsionado aparentemente por fracas contradições institucionais ou sem contradições, o resultado inevitavelmente será uma mudança malsucedida. Portanto, a falta de contradição institucional não irá permitir que a ação humana para introduzir mudanças que serão institucionalizadas seja desencadeada, como consequência, não há nenhuma mudança na consciência dos atores organizacionais e não há mobilização dos atores em introduzir mudanças. O referencial teórico prevê três resultados para o processo de mudança que foi impulsionado por nenhuma ou por fracas contradições institucionais, são eles: (1) falha (sem implementação); (2) *loose coupling*; e (3) abandono.

O primeiro resultado ocorre quando a iniciativa de mudança é abandonada nos primeiros estágios do processo de implementação, e como resultado, essa mudança não passa pelas primeiras fases do processo de institucionalização, ou seja, codificação e incorporação. Os outros dois resultados ocorrem quando a mudança passou pelo processo de institucionalização, mas durante o processo de aprovação da iniciativa de mudança encontrou resistência. Burns e Scapens (2000) afirmam que a resistência à mudança pode surgir na fase de incorporação, especialmente se as novas regras e rotinas desafiam significativamente os valores e práticas presentes da organização. Com base nessa visão, o modelo teórico estabelece que a nova prática que foi submetida a resistência será abandonada e a iniciativa de mudança termina ou a prática vai ser dissociada do dia a dia das atividades da empresa (*loosing coupled*).

O *loose coupling* pode ser motivada por duas razões: para ganhar legitimidade externa, ou para assegurar a estabilidade. Uma das premissas centrais da teoria institucional é que o sucesso organizacional depende de outros fatores de eficiência técnica; ganhos organizações, legitimidade e os recursos necessários, tornando-se isomórficas com seus ambientes institucionais (MEYER; ROWAN, 1977; DIMAGGIO; POWELL, 1983). Como consequência, as práticas contábeis são utilizadas como racionalizações com a finalidade de manter as aparências de legitimidade e, portanto, essas práticas contábeis são dissociadas dos processos técnicos e administrativos. Dillard, Rigsby e Goodman (2004, p. 508) concluem que as atividades organizacionais são motivadas a partir do imperativo do comportamento de busca de legitimidade, que por sua vez é influenciado por normas socialmente construídas. Para as organizações sobreviverem, elas devem interagir com seu meio ambiente de formas percebidas como aceitáveis para os vários constituintes desse ambiente.

No entanto, a literatura recente sobre mudança em contabilidade e *loose coupling* criticou a visão de teoria institucional em que o *loose coupling* surge automaticamente em resposta à pressão externa para a legitimidade (NOR-AZIAH; SCAPENS, 2007; CRUZ; MAJOR; SCAPENS, 2009; STEEN, 2011).

Levando essa crítica em consideração, o quadro teórico usa o termo "assegurar estabilidade" para lidar com a literatura recente sobre esta questão (SITI-NABIHA; SCAPENS, 2005; LUKKA, 2007; NOR-AZIAH; SCAPENS, 2007; CRUZ; MAJOR; SCAPENS, 2009; STEEN, 2011). "Assegurar estabilidade" mostra que o *loose coupling* pode ocorrer através da elaboração de um processo complexo e dinâmico de resistência à mudança contábil que envolve simultaneamente a estabilidade e a mudança (SITI-NABIHA; SCAPENS, 2005).

Portanto, este conceito tem como objetivo abordar a literatura recente sobre o *loose coupling* e explicá-lo como: (a) uma resposta para garantir mais tempo para a adaptação (SITI-NABIHA; SCAPENS, 2005); (b) uma maneira de evitar a resistência e os conflitos decorrentes de contradições institucionais (NOR-AZIAH; SCAPENS, 2007); (c) uma forma de manter as regras e objetivos contraditórios (LUKKA, 2007); (d) resultado da introdução de variações nas práticas contábeis para acomodar as diferenças locais (CRUZ; MAJOR; SCAPENS, 2009) e (e), como resultado da reprodução contínua das rotinas, ao nível de grupos de indivíduos (STEEN, 2011).

Por fim, a seta tracejada que liga a caixa *Loose Coupled* à caixa das fortes contradições institucionais representa que o *loose coupling* pode levar a uma discrepância entre os requisitos funcionais da empresa e os requisitos institucionais que farão com que ao longo do tempo fortes contradições institucionais (ineficiência técnica) comecem o processo de mudança organizacional e acionem a práxis humana para introduzir mudanças na organização. Portanto, o modelo teórico sugere que práticas que se enquadram no conceito do *loose coupling* são fontes potenciais de contradições institucionais, como reduzir a eficácia funcional da organização.

3 MÉTODO DE PESQUISA E EMPRESA ESTUDO DE CASO

Electra (empresa do estudo de caso) é uma empresa de distribuição de energia elétrica brasileira que foi criada na década de 1960, quando duas empresas de eletricidade foram fundidas para formar uma organização estatal controlada pelo governo estadual. Em 2000, Electra foi adquirida por um grupo formado por três organizações: duas empresas brasileiras e uma organização espanhola. Esta holding tinha adquirido mais duas outras empresas de distribuição de energia elétrica no Brasil antes de comprar Electra. Na época da privatização, Electra tinha mais de 1,8 milhões de consumidores, a produção de cerca de 7 GWh, e mais de 3.000 funcionários. No entanto, Electra estava sofrendo problemas graves, tais como os déficits comerciais e um alto nível de perdas comerciais.

A Tabela 1 apresenta informações sobre o desempenho da empresa em 2007, a fim de dar uma visão geral desta organização.

Tabela 1 - Informações Importantes da Empresa do Estudo de Caso

Indicador	Valor aproximado (por razões de confidencialidade)
Volume de negócios	£ 800.000.000
As vendas de energia (MWh)	> 7,5 milhões
Número de consumidores	> 2.500.000
Nº de funcionários	> 1.500

Este artigo analisa as mudanças na contabilidade gerencial que ocorreram em Electra em um período de 8 anos, ou seja, a partir de 2000 (o ano da privatização) até 2007. Entrevistas semiestruturadas e presenciais constituem o principal método de coleta de dados neste estudo. No total, no período de 6 meses, 50 entrevistas foram realizadas totalizando 64 horas de entrevistas. 25 entrevistados são pessoas que trabalharam na empresa estudo de caso durante o processo de privatização. Entre esses 25 entrevistados, 16 ainda estão trabalhando em Electra, o que representa 33% das pessoas entrevistadas neste estudo. As entrevistas foram realizadas entre 8 organizações diferentes, que são: (a) Electra; (b) Controladora da Electra; (c) a holding do grupo; (d) o regulador (ANEEL); (e) órgão regulador de Estado da Electra; (f) a associação dos contabilistas do setor elétrico brasileiro (ABRACONEE); (g) a associação das distribuidoras de energia elétrica do Brasil (ABRADEE); e (h) o banco brasileiro de desenvolvimento (BNDES).

Além de gerar dados de entrevistas, outras fontes de informação foram utilizadas para recolher dados. Vários documentos foram coletados de Electra, Controladora, a holding, o regulador e a associação distribuidoras de energia elétrica do Brasil (ABRADEE). Além disso, a documentação pertinente externa a essas organizações, tais como artigos de jornais e revistas foram coletados. Outros dados foram obtidos a partir de uma conversa informal. Um dos autores deste artigo trabalhou em um escritório localizado próximo à organização de estudo de caso com o antigo chefe do departamento de contabilidade, que agora é um consultor, durante

o trabalho de campo. O antigo superintendente de controle e finanças e o antigo gerente do departamento de contabilidade da Electra também trabalham nesta empresa de consultoria.

Este estudo adotou o método de análise de dados qualitativos sugerido por Miles e Huberman (1994). Este é constituído por três fluxos complementares de atividades: redução de dados, visualização de dados e conclusão e verificação. Redução dos dados envolveu a seleção, foco, simplificação, abstração e transformação dos dados, notas de campo e transcrições das entrevistas. Após a transcrição das entrevistas, ou no final de cada visita, se o objetivo da visita fosse diferente de entrevistar os membros da organização, notas de campo e/ou transcrição de entrevistas foram estudadas cuidadosamente. O processo foi então seguido pela codificação. Códigos iniciais foram grandes categorias desenvolvidas a partir de questões de pesquisa e dados das várias primeiras entrevistas. Os códigos foram continuamente refinados com o andar da pesquisa e no final da análise, foram criados 48 códigos para suportar o caso em análise. O processo de codificação de dados e categorização foi realizado com a ajuda do pacote de software de análise de dados qualitativa NVIVO 8.0. Os dados foram organizados e exibidos em tabelas, gráficos e métricas para auxiliar a análise posterior. Temas e padrões surgiram, orientando ainda a coleta de dados e foram aperfeiçoados no processo. A terceira fase de análise foi a atividade de verificação e conclusão com base nos critérios de plausibilidade, robustez e confiabilidade (MILES; HUBERMAN, 1994).

4 O CASO

A implementação do BSC começou em 2005, quando a holding decidiu que todas as organizações do grupo deveriam adotar o BSC como um sistema de medição de desempenho. O sistema BSC foi primeiramente aplicado em outra empresa de distribuição do grupo. Após o processo de reestruturação, ocorrido em meados de 2004, a holding estabeleceu que os sistemas de gestão e controle deveriam ser padronizados entre as diferentes empresas do grupo. Como consequência, o BSC foi importado a partir desta outra empresa de distribuição. No entanto, BSC não foi capaz de substituir o sistema de controle orçamentário e do sistema de medição de desempenho implementados logo após a privatização, em meados de 2000. Portanto, o BSC não foi institucionalizado na organização e tornou-se dissociado do dia a dia das atividades dos gestores e colaboradores.

Esta seção explica a implementação do *Balanced Scorecard* como um caso de mudança malsucedida (BURNS; EZZAMEL; SCAPENS, 2003). Segundo Burns e Scapens (2000), depois do processo de codificação do novo conjunto de rotinas e regras, as novas práticas devem ser promulgadas na organização. No entanto, durante o processo de aprovação: (i) as novas práticas podem ser aceitas e reproduzidas no dia a dia; (ii) as novas práticas podem ser objeto de resistência que pode levar ao fim da iniciativa de mudança; ou (iii) as práticas podem ser dissociadas das atividades do dia a dia da empresa. No caso de Electra, o *Balanced Scorecard* foi dissociado das atividades dos gestores do dia a dia.

Implementação do BSC não foi motivada por nenhuma fonte aparente contradição (SEO; CREED, 2002). Como discutido anteriormente, a implementação do BSC em Electra foi devido ao processo de reestruturação organizacional, quando a holding decidiu reforçar a necessidade de harmonizar as práticas de contabilidade gerencial entre as empresas do grupo. O BSC foi implementado na controladora da Electra, em 2003, e a holding decidiu adotar o BSC nas outras organizações, em 2005, O Gerente de Planejamento e Controle da controladora da Electra explicou.

"O BSC começou a ser implementado na holding em 2003. CEO da companhia era um gestor estrangeiro e passou algum tempo na sede da holding na Europa, onde teve contato com essa ferramenta. Após esta visita, ele decidiu implementar o BSC na organização, com o apoio do departamento de planejamento e controle. Depois

disso, o projeto BSC foi apresentado para a holding e a controladora decidiu que todas as empresas devem adotar a metodologia BSC.”

A partir das entrevistas e análise de documentos, não fica clara a razão específica para adotar o *Balanced Scorecard* na Electra. O Diretor de Planejamento e Controle da Companhia Holding reforçou essa percepção comentando:

“Não há nenhuma razão específica para usar a metodologia do Balanced Scorecard. Um gerente de uma empresa do grupo fez uma dissertação de mestrado sobre o Balanced Scorecard no nosso grupo e eu gostei da ideia e eu decidi que as outras empresas devem utilizar a mesma metodologia. Essa foi a razão.”

A decisão de implementar o *Balanced Scorecard* não foi impulsionada pelas necessidades de negócio, tais como a necessidade de uma abordagem equilibrada para lidar com a crescente complexidade e ambiente de negócios. Parece que a implementação do *Balanced Scorecard* foi de alguma forma ligado ao conceito de modismo e moda (*fad and fashion*) sobre a difusão de práticas gerenciais (ABRAHAMSON, 1991; MALMI, 2001; AX; BJØRNENAK, 2005; 2007; MODELL, 2009). Perera, McKinnon e Harrison (2003, p. 149) explica que: “A moda, na adoção de inovação, ocorre quando uma organização imita as melhores práticas de outra organização ou setor da organização com o objetivo de sinalizar para as partes interessadas a sua coerência com essas práticas”. Em relação à implementação do *Balanced Scorecard*, o estudo de Malmi (2001) sobre a adoção do BSC em 17 empresas limitadas, identificou que um grande número de entrevistados mencionou motivos que se prendem com modismos gerenciais e de moda para implementar o BSC. Na mesma linha, o estudo de Ax e Bjørnenak (2005, p. 16), no contexto sueco descobriu que a estrutura de comunicação do BSC apresenta características óbvias do processo de definição de moda descrita por Abrahamson.

Abrahamson (1996, p. 257) define moda como “*the process by which management fashion setters continuously redefine both theirs and fashion followers’ collective beliefs about which management techniques lead rational management progress*”. No contexto da Electra, essa questão de moda e modismo sobre a difusão de práticas de contabilidade gerencial pode ser vista no comentário fornecido pelo ex-CEO da Electra. Ele ressaltou:

“A implementação do Balanced Scorecard foi a próxima etapa do processo de modernização da Electra. A Controladora da Electra foi a pioneira no desenvolvimento do Balanced Scorecard no grupo. Então, eu diria que, depois de alguns anos após a privatização, foi a vez de refinar os sistemas gestão e planejamento de acordo com as teorias de gestão na moda. Estas ferramentas de gestão têm uma forte relação com a moda.”

A partir da análise desta declaração, é possível afirmar que, embora haja algumas justificativas técnicas para adoção BSC em Electra, a escolha específica também foi em grande parte influenciada pela legitimidade do BSC estabelecida pelos disseminadores do BSC, pelas associações de indústria e pela opinião pública. Sentimentos positivos sobre a legitimidade da organização, obtidos com a implementação BSC, ajudaram a garantir um apoio inicial dos gestores da Electra e Controladora. Um grande número de atores organizacionais acreditava que o BSC poderia ajudar Electra a criar uma imagem de “moderna” e ganhar legitimidade da opinião pública.

Contudo, isso não sugere que a organização foi simplesmente forçada por pressões institucionais externas para adotar o BSC para fins de legitimidade. De modo geral, não é possível chegar a uma conclusão clara sobre se a adoção de um modelo de gestão em particular,

foi por razões técnicas ou de legitimidade (MOLL ET AL, 2006; HOPPER; MAJOR, 2007; MODELL, 2009). Reconhece-se que alguns estudiosos de contabilidade tentam identificar se o motivo para a adoção ou imitação de um novo modelo de gestão é baseado no ganho técnico, análise racional da eficiência, ou impulsionado pelo desejo de legitimidade e com base na moda e modismo (MALMI, 1999; HUSSAIN; HOQUE, 2002; TSAMENYI; CULLEN; GONZÁLEZ, 2006).

No entanto, os resultados destes estudos sugerem que as forças de eficiência e as forças de legitimidade são interligadas (ver POWELL, 1991), e é difícil, se não impossível, identificar qual força é mais forte do que outra. No entanto, no caso da Electra, é possível afirmar que a busca de legitimidade externa desempenhou um papel importante na implementação do BSC. Esta afirmação é suportada pela seguinte citação do Gerente do Departamento de Planejamento e Controle:

"O Balanced Scorecard é uma ferramenta de gestão que todo mundo conhece. Eu acho que é um sistema positivo para a empresa. Por exemplo, a utilização do Balanced Scorecard é positiva, porque os auditores da qualidade, quando vêm para avaliar o nosso sistema de gestão, eles reconhecem o BSC como ferramenta de gestão moderna (...) O Balanced Scorecard também é importante para a prêmio do ABRADÉE (associação das distribuidoras de energia elétrica brasileiras), porque marcamos mais pontos com a utilização do Balanced Scorecard. Além disso, o uso do BSC é também recomendado pela ABRADÉE e Fundação Nacional da Qualidade (FNQ)."

No caso da Electra, é claro que havia pressão do setor e especialmente do público para legitimar a privatização da Electra. A privatização foi muito criticada por membros da sociedade brasileira, especialmente devido ao aumento considerável na tarifa de energia elétrica no Brasil. Como consequência, Electra teve uma grande preocupação com a sua imagem como uma empresa moderna, organizada e bem administrada.

O *Balanced Scorecard* desempenhou um papel nesse processo de melhorar a imagem da empresa, como Staw e Epstein (2000) apontam que as empresas que estão associadas a técnicas de gestão populares (como o BSC) são mais admiradas, percebida como inovadora e superior em gestão de qualidade. Staw e Epstein (2000) também mostram que técnicas de gestão populares são atraentes para os gestores do topo da organização, uma vez que proporcionam legitimidade à profissão e ao promover seus interesses como executivos em empresas associadas com estas técnicas. No contexto da Electra, a relação entre o *Balanced Scorecard* e imagem da empresa pode ser observada na seguinte citação do chefe do departamento de gestão de Electra:

"É um ditado popular 'não precisamos ser honestos, devemos mostrar que somos honestos'. Então, hoje em dia, há uma série de instrumentos e sistemas que devemos mostrar que estamos usando para obter o reconhecimento do mercado e da sociedade. É fundamental para melhorar a imagem da empresa (...). Então, é importante para demonstrar aos nossos funcionários e a sociedade que Electra tem um modelo de negócio moderno e temos conseguido bons resultados, porque a empresa está indo na direção certa com os sistemas gerenciais e ferramentas adequadas."

Então, em vez de tentar identificar se a implementação do *Balanced Scorecard* foi o resultado da força econômica ou institucional, este estudo avança para explicar o processo de codificação e incorporação dos novos princípios com base no BSC, e explicar porque o

Balanced Scorecard não foi institucionalizado na organização, e como consequência tornou-se dissociado das decisões do dia a dia da empresa.

4.1 A Implementação do BSC e as razões do fracasso

O processo de codificação representa a tradução dos princípios do *Balanced Scorecard* em um conjunto de regras e rotinas (BURNS; SCAPENS, 2000). A equipe que implementou o *Balanced Scorecard* em Electra desenvolveu a matriz de relação causa e efeito de medição de desempenho e o mapa estratégico da empresa com base nas quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*: aprendizado e crescimento, processos internos, clientes, e financeira.

O sistema de *Balanced Scorecard* idealizado praticamente não mudou o sistema de medição de desempenho implementado após a privatização, que foi baseado em 10 KPIs. Os conceitos do *Balanced Scorecard* foram utilizados principalmente para classificar as medidas de desempenho em quatro perspectivas do BSC. Como consequência, o BSC não foi utilizado como um sistema para traduzir a estratégia em ação como sugerem Kaplan e Norton (1996). Além disso, a discussão sobre os conceitos e difusão do *Balanced Scorecard* foi concentrada no departamento de planejamento e controle e os outros gestores não participaram deste processo. O ex-chefe do departamento de Planejamento e Controle comentou:

"A conceitualização do Balanced Scorecard foi concentrada no departamento de planejamento e controle. Não houve interação com os gestores do topo e os outros departamentos da empresa para discutir o BSC (...). Assim, o departamento de planejamento e controle foi o principal ator na conceitualização do BSC talvez porque as ideias e do mapa estratégico foram baseados na implementação da nossa controladora."

Os princípios do *Balanced Scorecard* foram incorporados nas diretrizes processuais de Electra, ou seja, o BSC foi traduzido em termos de regras e rotinas, mas durante o processo de incorporação (BURNS; SCAPENS, 2000), as práticas do *Balanced Scorecard* tornaram-se dissociadas das atividades do dia a dia da empresa. A dissociação refere-se à situação em que a estrutura organizacional formal ou prática é separada e distinta da prática organizacional real (MEYER; ROWAN, 1977). Dillard, Rigsby e Goodman (2004) salientam que, quando ocorre o processo de dissociação, a prática não está integrada nos processos gerenciais e operacionais da organização. Portanto, no caso da Electra, as práticas do BSC não foram integradas com as práticas gerenciais e operacionais da empresa.

No contexto da Electra, uma série de razões contribuíram para o fracasso do projeto do *Balanced Scorecard*. De acordo com muitos dos entrevistados, o principal motivo para a implementação malsucedida do BSC foi o estilo de gestão adotado na empresa após o processo de reestruturação. Esse estilo de gestão focado no desempenho financeiro de curto prazo da organização, isto é, inclinação de olhar para as questões financeiras (especialmente o CEO da empresa holding), ao invés de atender as quatro perspectivas do BSC. A perspectiva financeira foi o predominante e os gestores do topo enfatizaram as metas financeiras de curto prazo, tais como lucro, redução de custos, e EBITDA.

Como consequência, as outras perspectivas do BSC se tornaram símbolos que legitimam a persistência da perspectiva financeira. Portanto o BSC da Electra tornou-se desequilibrado, com os gestores focados em medidas de desempenho financeiro de curto prazo. Um pedaço de evidência incontestável desse problema era o orçamento. O projeto BSC não foi capaz de substituir o sistema de controle orçamentário, e persistiu como o mais importante sistema de gestão organizacional para apoiar o planejamento, controle e processos de motivação na organização.

O caso Electra é semelhante ao processo descrito por Wickramasinghe, Gooneratne e Jayakodi *et al* (2007) sobre a implementação de um projeto de *Balanced Scorecard* em uma empresa no Sri Lanka. Esta implementação foi malsucedida devido ao declínio do interesse por parte dos gestores/proprietários e da equipe de gestores. O superintendente Comercial e de Mercado comentou sobre a importância do BSC na Electra:

"O Balanced Scorecard não tem qualquer importância para a Electra, devido às características da empresa. Para ser honesto, o CEO da holding centraliza o processo de tomada de decisão e não utiliza o Balanced Scorecard, ele concentra sua análise sobre o orçamento da empresa (...). Como o CEO não utiliza o BSC não há incentivos para os outros gestores usá-lo (...). A empresa está extremamente focada em medidas financeiras. Portanto, não há razão para usar o Balanced Scorecard em Electra."

Norreklit (2000) destaca que o modelo *Balanced Scorecard* é um modelo *top-down* hierárquico e que não é facilmente enraizado em uma organização. Esse foi mais um problema da implementação do *Balanced Scorecard* em Electra. Norreklit (2000) sugere que, para ser eficaz, o BSC tem que estar enraizado na gestão da organização. Esse autor afirma que, quando o *scorecard* falha, algumas das barreiras essenciais para que isso se torne um sucesso são a falta de qualquer enraizamento firme na gestão e colaboradores. A gestão precisa fornecer recursos e o projeto precisa ser enraizado na organização, para o *scorecard* ser implementada com sucesso.

Por isso, pode ser difícil conseguir que o *Balanced Scorecard* seja enraizado com os funcionários devido a características hierárquicas de cima para baixo do BSC (NORREKLIT, 2000). No caso Electra, a falta de apoio entre os gerentes e funcionários para o *Balanced Scorecard* é evidente. Os gerentes e funcionários não entenderam as diferenças entre o BSC e o sistema de medição de desempenho da empresa com base na Gestão por Objetivos (GPO). A principal razão para esta falta de apoio foi o fato de que o sistema de BSC não estava ligado a nenhum tipo de avaliação pessoal ou sistema de incentivos. Embora Electra tenha adotado recentemente uma filosofia de medição de desempenho semelhante ao do BSC ao nível dos funcionários - ou seja, Electra substituiu o sistema subjetivo de avaliação de desempenho com base em "confiança" com um novo sistema com foco em objetivos, atributos pessoais, e alguns KPIs (indicadores chaves de sucesso) quantitativos - Electra não utiliza o BSC como base para o desenvolvimento pessoal dos membros da organização.

Outro fator que contribuiu para a falta de apoio da utilização do BSC foi o tipo de negócios de Electra, que pode ser caracterizado como monopólio natural. Portanto, a empresa opera em setor regulado do tipo monopólio privado. Como resultado, a possibilidade de criar uma nova estratégia é restrita e a organização tende a usar o mesmo conjunto de medidas de desempenho ao longo dos anos. Um grande número de gerentes não perceberam a utilidade do BSC nas operações de Electra. O ex-superintendente de Planejamento e Controle comentou:

"Eu não posso ver uma outra interpretação para o Balanced Scorecard em uma empresa de serviços públicos reguladas. As empresas que operam como empresas de serviços públicos tipo monopólio privado que sua receita depende do regulador, os consumidores não são tão importantes na estratégia das empresas. Os consumidores querem tarifas baixas e eles vão ter um bom produto, mas eles não estabelecem a receita da empresa (...) o regulador define tarifa da empresa e, portanto, eu acredito que o regulador é mais importante que os consumidores para o sucesso financeiro da organização. Esta confusão prejudica a utilização do Balanced Scorecard em Electra "

A citação acima mostra a visão de que o BSC é inapropriado para Electra. Esta citação representa a visão de um dos principais agentes responsáveis pela implementação do BSC em Electra. Assim, se os principais agentes responsáveis pela difusão do BSC na empresa não acreditam que é o mesmo é importante para a empresa, o que poderia ser esperado de outros gestores e colaboradores? O resultado foi a dissociação entre o BSC e as atividades operacionais e gerenciais da empresa.

Outro problema durante o processo de incorporação do BSC foi a sobreposição de técnicas concorrentes introduzidas durante o processo. Após o processo de reestruturação em Electra, a empresa introduziu um enorme esforço em termos de sistemas de controle interno em conformidade com a Lei Sarbanes-Oxley (SOX) e certificado de acordo com a exigência da ISO. Electra também começou a usar a metodologia *6-sigma* de redução de custos em 2008. A área de planejamento e controle de Electra foi responsável pela implementação de todas essas iniciativas e, como esperado, tal área teve que priorizar o projeto sobre o sistema de controle interno da organização, porque era um dos objetivos principais do conselho de administração que assumiu após a reestruturação. Como consequência, o projeto de *Balanced Scorecard* foi relegado e o impulso para a implementação do BSC tinha passado.

Relacionando o modelo teórico proposto na Figura 1 com os resultados da pesquisa de campo realizada na companhia estudo de caso, pode-se identificar que o caso se enquadrou na parte de baixo da figura 1, que explica mudanças malsucedidas. Electra apresentou uma fraca contradição institucional para a implementação do BSC, fazendo com que a práxis de mudança organizacional (agência) tivesse dois possíveis resultados: (1) o fracasso da prática sem implementação ou (2) a incorporação da prática com resistência a mesma. No caso em estudo, o BSC foi implementado, mas sofreu resistência e passou ser desassociado das atividades normais dos atores organizacionais, ou seja, sofreu o que se chama de *loosing coupled* na literatura sobre mudança organizacional. A razão de Electra manter o BSC na companhia mesmo sendo de forma dissociada das atividades dos seus funcionários se deu em função do ganho de legitimidade externa que o BSC proporcionou para a organização. Na próxima subseção deste artigo discutiremos de forma mais detalhada esses achados da pesquisa relacionando-os com o modelo teórico proposto na figura 1.

4.2 Discussão dos resultados

Esta subseção tem como objetivo analisar o caso de insucesso da implementação do *Balanced Scorecard* em Electra através das lentes da perspectiva dialética. Para fazer essa análise, esta seção compara mudanças bem-sucedidas na contabilidade gerencial introduzidas em Electra logo após a privatização, a saber: novo sistema orçamentário; novo sistema de medição de desempenho; e novo sistema de relatórios gerenciais com o fracasso introdução do *Balanced Scorecard*.

Este artigo baseia-se na visão de Seo e Creed (2002) de que as contradições institucionais contêm as sementes de mudanças institucionais, pois contradições geram conflitos dentro da organização, que criam as condições para a mudança institucional ocorrerem, como grupos ou indivíduos reconhecem a necessidade de mudar. No caso da Electra, o nível de contradições institucionais era forte após a privatização, com a introdução do novo modelo regulatório e da mudança da propriedade da empresa estatal para empresa privada. Isso causou uma ruptura revolucionária nas instituições anteriores baseados em ética pública e engenharia como área dominante na empresa. Como consequência, mudanças na contabilidade gerencial eram inevitáveis devido à forte não-adaptabilidade enfrentada pela empresa. Como previsto por Seo e Creed (2002), no caso de forte não adaptabilidade, as lacunas de eficiência e incompatibilidades inter-institucionais, mediada pela crise institucional, geram

mudanças na organização de uma maneira revolucionária; e, portanto, essas alterações não serão submetidas a resistência e acabará por ser institucionalizada na empresa.

A implementação do *Balanced Scorecard* na Electra não foi motivada por contradição institucional, tal como apresentado por Seo e Creed (2002). Como discutido anteriormente, a introdução do *Balanced Scorecard* foi motivada inicialmente por razões técnicas e de legitimidade. Greenwood (1984) identificou três requisitos antecedentes que tiveram que ser atendidos simultaneamente para que a mudança seja bem-sucedida. Primeiro, ele identificou sucessão gerencial no topo da organização. O argumento principal é de que o novo gerente sênior ou terá uma agenda que naturalmente pretenderá exercer, ou vai se sentir sob pressão para introduzir mudanças, pois quem o contratou espera que a mudança seja feita. Em segundo lugar, Greenwood (1984) identificou a percepção de uma grave crise no desempenho da empresa, real ou fabricada, que se tornou amplamente compartilhada entre os membros da empresa. Em terceiro lugar, Greenwood (1984) identificaram um sistema de contabilidade "melhor", como um substituto para um sistema inferior em uso.

No caso da implementação do BSC na Electra, esses três elementos estavam presentes de alguma forma, como o novo Conselho de Administração foi nomeado após o processo de reestruturação da Electra; a empresa estava enfrentando desempenho financeiro desfavorável devido à crise brasileira de energia elétrica em 2001; e os partidários do BSC na Electra alegaram que o *Balanced Scorecard* era superior ao sistema de medição de desempenho utilizado na empresa. No entanto, a implementação do *Balanced Scorecard* foi malsucedida, uma vez que não foi institucionalizado na organização.

O caso BSC na Electra é semelhante ao caso da implementação do EVA (*Economic Value Added*) em RetailCo apresentada por Burns, Ezzamel e Scapens (2003). Eles argumentam que os três antecedentes do autor Greenwood (1984) estavam presentes em RetailCo, mas foi uma mudança malsucedida. Burns, Ezzamel e Scapens (2003, p. 26) concluem que o que está faltando no modelo teórico proposto por Greenwood é atenção suficiente para o alinhamento entre os pressupostos consagrados na nova iniciativa de mudança e as regras institucionalizadas existentes e rotinas.

No mesmo sentido, a teoria institucional postula que a institucionalização é um processo adaptativo, uma vez no lugar, as instituições tendem a ter travas tanto psicológicas quanto econômicas. (SCOTT, 1987; 2001; BURNS; NIELSEN, 2006). Parece que o caso do *Balanced Scorecard* em Electra, como a medição de desempenho introduzido após a privatização foi fortemente institucionalizada na organização; o *Balanced Scorecard* não foi capaz de suplantando este sistema. Como consequência, o BSC não foi aceito e não criou raízes como valores e crenças na organização. De acordo com Seo e Creed (2002), as instituições incorporadas podem ser modificadas ou suplantadas com o acúmulo de contradições institucionais que irão acionar a práxis humana para a introdução de mudanças, isto é, as contradições levam a uma mudança na consciência reflexiva que leva à mobilização ator que leva a ação coletiva para introduzir mudanças. No caso BSC em Electra, contradições institucionais eram praticamente ausentes; e como consequência, a práxis humana não foi ativada para utilizar o BSC no dia a dia. Portanto, o caso da Electra fornece evidências empíricas sobre o ponto principal feita por Seo e Creed (2002) que o acúmulo de contradições institucionais é a semente para mudanças bem-sucedidas em uma organização.

Burns, Ezzamel e Scapens (2003, p. 37) resumem o caso de sucesso de mudança em contabilidade gerencial, no caso de Polímeros, afirmando que para se ter uma implementação bem-sucedida é importante de ter o apoio para o novo sistema, comunicação em toda a empresa, e envolvimento em todos os níveis. Para a implementação da mudança também é importante ter treinamento extensivos e intensivos, bem como recursos adequados para o processo de implementação.

No caso da Electra, o primeiro conjunto de mudanças na contabilidade gerencial tinham todos os elementos acima referidos. As mudanças tiveram apoio dos diretores da Electra e da holding. Os novos sistemas foram comunicados por toda a organização e envolveram todos os departamentos da Electra, incluindo as áreas operacionais. As mudanças também foram apoiadas por um programa de treinamento abrangente, com quantidades adequadas de recursos materiais. Além disso, o processo de mudança de gestão foi iniciado por uma crise institucional que foi causado pela forte não-adaptabilidade, as lacunas de ineficiência, e incompatibilidades institucionais (SEO; CREED, 2002). Portanto, essas contradições institucionais habilitaram a práxis humana para introduzir mudanças e suplantar as instituições anteriores, gerando uma mudança na consciência reflexiva, a mobilização dos atores, e a ação coletiva (SEO; CREED, 2002).

Por outro lado, o *Balanced Scorecard* não possuía as características acima de uma mudança bem-sucedida em contabilidade gerencial. O BSC inicialmente foi apoiado pela equipe de gestão, mas depois de alguns meses, o BSC não era uma prioridade na organização e como consequência o BSC perdeu apoio. O BSC foi mal comunicado por toda a organização, com a sua execução e projeto concentrados em apenas uma unidade da empresa, a saber: o departamento de planejamento e controle. Além disso, houve episódios esporádicos de treinamento sobre o BSC e este projeto não recebeu recursos suficientes, especialmente em termos de sistemas computacionais. Finalmente, como discutido anteriormente, a iniciativa BSC não foi motivada pela contradição institucional (SEO; CREED, 2002), já que sua motivação foi inicialmente baseada em razões técnicas e, ultimamente, em razões de legitimidade. Como resultado, a contradição institucional não desencadeou a práxis humana (SEO; CREED, 2002) para utilizar o BSC no dia a dia. Portanto, o *Balanced Scorecard* não foi institucionalizado na organização.

5 CONCLUSÃO

A implementação do *Balanced Scorecard* (BSC) de Electra foi um caso de mudança malsucedida, uma vez que foi dissociado do dia a dia das atividades da empresa e, portanto, não foi institucionalizado na organização. A implementação do BSC foi inicialmente motivada por razões de ordem técnica e, ultimamente, por razões de legitimidade. O BSC foi implementado em 2005, quando os sistemas de contabilidade gerencial introduzidos na organização após a privatização já haviam sido institucionalizados, ou seja, aceitos e utilizados no dia a dia. A abordagem dialética postula que para que uma mudança se torne institucionalizada numa organização, ela precisa superar o problema de agência (*embedded agency*). De acordo com Seo e Creed (2002), esse processo de mudança é possível devido ao acúmulo de contradições institucionais que permitem a práxis humana introduzir mudanças. No caso de Electra, a implementação do BSC não foi motivada por contradições institucionais, como não-adaptabilidade ou lacunas de eficiência. Defende-se que a implementação do BSC não foi bem-sucedida, porque essa mudança não foi iniciada pelo acúmulo de contradições institucionais, mas sim motivada por razões de legitimidade. Portanto, o BSC não poderia suplantar o sistema de medição de desempenho anterior, que foi introduzido após a privatização.

Outros fatores contribuíram para o fracasso do *Balanced Scorecard* em Electra. Primeiro, o estilo de contabilidade gerencial da Electra focado no desempenho financeiro de curto prazo da organização, e, portanto, o *Balanced Scorecard* tornou-se desequilibrado em termos de integração entre as medidas de desempenho não-financeiras e financeiras. Em segundo lugar, a falta de apoio dos gerentes e empregados para *Balanced Scorecard*, especialmente porque o BSC não estava ligado à avaliação pessoal ou sistema de incentivos. Em terceiro lugar, a visão de que o BSC era impróprio para Electra, porque a

empresa opera em um setor regulado como um monopólio privado, e, como consequência, a empresa tende a ter o mesmo conjunto de medidas de desempenho ao longo dos anos. Finalmente, a sobreposição de técnicas concorrentes, como o Sarbanes-Oxley (SOX), ISO, e implementações de *6-sigma*. Todos os fatores apresentados contribuíram para o declínio do interesse por parte dos gestores do topo, gerentes e funcionários em relação ao BSC. No entanto, com base na nosso modelo teórico proposto, defendemos que o principal motivo do fracasso da iniciativa BSC em Electra foi o fato de que não foi motivado pelo acúmulo de contradição institucional. Por isso, a práxis humana não foi totalmente mobilizada para a utilização do BSC na organização. O modelo teórico também prever que se o BSC tivesse sido motivado por fortes contradições institucionais, a práxis humana teria sido ativada de uma maneira que poderia ter superado as barreiras acima.

Este artigo contribui para a literatura sobre mudança organizacional e em contabilidade que a enfatiza o papel crucial que a contradição institucional desempenha no processo de mudança (BURNS; BALDVINSDOTTIR, 2005; ABRAHAMSSON; GERDIN, 2006; BURNS; NIELSEN, 2006; HOPPER; MAJOR, 2007; KOTTER, 2007; FARJOUN, 2010; PACHE; SANTOS, 2010; SHARMA; LAWRENCE; LOWE, 2010; SMITH; LEWIS, 2011), alargando o estudo de Seo e Creed (2002). Também contribui para a literatura, fornecendo evidências empíricas ricas sobre o processo de insucesso da implantação do BSC, como a maioria dos casos de mudança de foco em iniciativas bem-sucedidas (SCOTT, 2010). Embora este artigo avance nosso conhecimento teórico existente em termos do processo de mudança na contabilidade gerencial, bem como a natureza das iniciativas de contabilidade gerencial, conhecimentos teóricos e empíricos do papel também são relevantes para os gestores e profissionais. A pesquisa leva gestores para além de suas atividades de implementação do dia a dia e lhes permite ver a partir de uma perspectiva mais ampla como as mudanças de contabilidade gerencial foram operacionalizadas dentro de uma organização.

Além disso, esse trabalho contribui para a literatura sobre *loosing coupling*, pois apresenta uma discussão teórica e dados empíricos por meio de de um estudo de caso que o *loosing coupling* pode ser o resultado de uma fraca contradição institucional impulsando o processo de mudança. Essa é uma característica distinta do nosso trabalho, pois a literatura ainda tem dado pouca atenção ao relacionamento entre contradição institucional, práxis e *loosing coupling*. Dessa forma sugerimos com o nosso estudo que se o processo de mudança na contabilidade for impulsionado por fracas contradições institucionais ou sem contradições institucionais aparentes, é possível que isso resulte na dissociação da prática implementada com as atividades do dia a dia dos atores organizacionais. Acredita-se que esse achado possa gerar uma frutífera avenida para futuros trabalhos que visem a explorar de forma mais profunda os mecanismos que levam ao *loosing coupling* no contexto de fraca ou inexistente contradição institucional.

De forma geral, esse trabalho explorou o papel das contradições institucionais e práxis no processo de mudança na contabilidade gerencial, especificamente com a implementação do Balanced Scorecard de forma mal sucedida. Realizando isso, esse trabalho provê novas visões e achados sobre os mecanismos através dos quais contradições institucionais e práxis influencia o processo de mudança na contabilidade gerencial dentro das organizações. Propõe-se que o modelo teórico desse estudo (figura 1) provê uma útil maneira analítica de utilizar o conceito de contradição institucional para explicar o processo de mudança na contabilidade gerencial. Portanto, para pesquisas futuras, o modelo teórico recém desenvolvido pode ser usado para explorar os processos de mudança em contabilidade gerencial em outras organizações, desta forma a validade do modelo teórico apresentado neste trabalho poderá ser maior se apoiada por outros estudos sobre mudança na organização e contabilidade gerencial.

REFERÊNCIAS

ABRAHAMSON, E. Managerial fads and fashions: the diffusion and rejection of innovations. **The Academy Of Management Review**, v.16, n.3, p.586-612. 1991. <http://dx.doi.org/10.5465/AMR.1991.4279484>

_____. Management fashions. **The Academy of Management Review**, v.21, n.3, p.254-285. 1996. <http://dx.doi.org/10.5465/AMR.1996.9602161572>

ABRAHAMSSON, G.; GERDIN, J. Exploiting institutional contradictions: the role of management accounting in continuous improvement implementation. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v.3, n.2. 2006. <http://dx.doi.org/10.1108/11766090610670668>

AX, C.; BJORNENAK, T. Management accounting innovations: origins and diffusion. In: T. Hopper, R. W. Scapens, *Et Al* (Ed.). **Issues in Management Accounting**. Harlow: Financial Times Prentice Hall, 2007. Management Accounting Innovations: Origins and Diffusion, P.Xxii, 458.

_____. Bundling and diffusion of management accounting innovations--the case of the *balanced scorecard* in Sweden. **Management Accounting Research**, v.16, n.1, p.1-20. 2005. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2004.12.002>

BENSON, J. K. Organizations: a dialectical view. **Administrative Science Quarterly**, v.22, n.1, p.1-21. 1977. <http://dx.doi.org/10.2307/2391741>

BURNS, J.; BALDVINSOTTIR, G. An institutional perspective of accountants' new roles - the interplay of contradictions and praxis. **European Accounting Review**, v.14, n.4, p.725-757. 2005. <http://dx.doi.org/10.1080/09638180500194171>

BURNS, J., EZZAMEL, M.; SCAPENS, R. **The challenge of management accounting change: behavioural and cultural aspects of change management**. London: Elsevier. 2003. Viii, 51 p.

BURNS, J.; NIELSEN, K. How do embedded agents engage in institutional change? **Journal of Economics Issues**, v.40, n.2, June 2006, p.449-456. 2006. <http://dx.doi.org/10.1080/00213624.2006.11506923>

BURNS, J.; SCAPENS, R. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v.11, n.1, p.3-25. 2000. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.1999.0119>

CRUZ, I.; MAJOR, M.; SCAPENS, R. Institutionalization and practice variation in the management control of a global/local setting. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v.22, n.1, p.91-117. 2009. <http://dx.doi.org/10.1108/09513570910923024>

DILLARD, J. F.; RIGSBY, J.; GOODMAN, C. The making and remaking of organization context: duality and the institutionalization process. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v.17, n.4, p.506-542. 2004. <http://dx.doi.org/10.1108/09513570410554542>

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

FARJOUN, M. Beyond dualism: stability and change as a duality. **Academy of Management Review**, v.35, n.2, p.202-225. 2010.

GREENWOOD, R. Incremental budgeting: antecedents of change. **Journal of Public Policy**, v.4, n.4, p.277-306. 1984.

HOPPER, T.; MAJOR, M. Extending institutional analysis through theoretical triangulation: regulation and activity based costing in Portuguese telecommunications. **European Accounting Review**, v.16, n.1, p.59-97. 2007. <http://dx.doi.org/10.1080/09638180701265879>

HOPWOOD, A. G. On trying to study accounting in the contexts in which it operates. **Accounting, Organizations and Society**, v.8, n.2-3, p.287-305. 1983.

_____. The archeology of accounting systems. **Accounting, Organizations and Society**, v.12, n.3, p.207-234. 1987.

HUSSAIN, M. M.; HOQUE, Z. Understanding non-financial performance measurement practices in Japanese banks: a new institutional sociology perspective. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v.15, n.2. 2002. <http://dx.doi.org/10.1108/09513570210425583>

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **The balanced scorecard: translating strategy into action**. Boston, Mass.: Harvard Business School Press. 1996. Xi, 322 P P.

KHOLEIF, A.; ABDEL-KADER, M.; SHERER, M. ERP customization failure: institutionalized accounting practices, power relations and market forces. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v.3, n.3. 2007. <http://dx.doi.org/10.1108/18325910710820292>

KOTTER, J. P. Leading Change. **Harvard Business Review**, v.85, n.1, p.96-103. 2007.

LUKKA, K. Management accounting change and stability: loosely coupled rules and routines in action. **Management Accounting Research**, v.18, n.1, p.76-101. 2007. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2006.06.006>

MALMI, T. Activity-Based Costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms. **Accounting, Organizations and Society**, v.24, p.649-672. 1999. [http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(99\)00011-2](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00011-2)

_____. Balanced Scorecards in Finnish companies: a research note. **Management Accounting Research**, v.12, n.2, p.207-220. 2001. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.2000.0154>

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.

MILES, M. B.; HUBERMAN, A. M. **Qualitative data analysis: an expanded sourcebook**. Thousand Oaks, Calif.; London: Sage. 1994. Xiv, 338 P.

MODELL, S. Bundling management control innovations: a field study of organisational experimenting with total quality management and the balanced scorecard. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v.22, n.1, p.59-90. 2009. <http://dx.doi.org/10.1108/09513570910923015>

MOLL, J.; BURNS, J.; MAJOR, M. Institutional theory. In: HOQUE, Z. (Ed.). **Methodological Issues in Accounting Research: Theories, Methods And Issues**. London: Spiramus Press, 2006. Institutional Theory, p.183-205

NOR-AZIAH, A. K.; SCAPENS, R. W. Corporatisation and accounting change: the role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. **Management Accounting Research**, v.18, n.2, p.209-247. 2007. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2007.03.003>

NORREKLIT, H. The balance on the *balanced scorecard* a critical analysis of some of its assumptions. **Management Accounting Research**, v.11, n.1, p.65-88. 2000. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.1999.0121>

PACHE, A. C.; SANTOS, F. When worlds collide: the internal dynamics of organizational responses to conflicting institutional demands. **Academy of Management Review**, v.35, n.3, p.455-476. 2010.

PERERA, S., MCKINNON, J.L.; HARRISON, G. Diffusion of transfer pricing innovation in the context of commercialization--a longitudinal case study of a government trading enterprise. **Management Accounting Research**, v.14, n.2, p.140-164. 2003. [http://dx.doi.org/10.1016/S1044-5005\(03\)00023-4](http://dx.doi.org/10.1016/S1044-5005(03)00023-4)

POWELL, W. W. Expanding the scope of institutional analysis. In: W. W. Powell E P. J. Dimaggio (Ed.). **The New Institutionalism in Organizational Analysis**. Chicago, Ill.; London: University of Chicago Press, 1991. Expanding the Scope of Institutional Analysis, p.183-203.

POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. J. **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago, Ill.; London: University of Chicago Press. 1991. Vii, 478 pp.

SCOTT, W. R. The adolescence of institutional theory. **Administrative Science Quarterly**, v.32, n.4, p.493-511. 1987. <http://dx.doi.org/10.2307/2392880>

_____. **Institutions and organizations**. Thousand Oaks, Calif.; London: Sage Publications. 2001. Xxii, 255 p p. (Foundations for Organizational Science)

_____. Reflections: the past and future of research on institutions and institutional change. **Journal of Change Management**, v.10, n.1, p.5-21. 2010. <http://dx.doi.org/10.1080/14697010903549408>

SEO, M.-G. E, CREED, W. E. D. Institutional contradictions, praxis, and institutional change: a dialectical perspective. **Academy of Management Review**, v.27, n.2, p.222-247. 2002. <http://dx.doi.org/10.5465/AMR.2002.6588004>

SHARMA, U.; LAWRENCE, S.; LOWE, A. Institutional contradiction and management control innovation: a field study of total quality management practices in a privatized telecommunication company. **Management Accounting Research**, v.21, n.4, p.251-264. <http://dx.doi.org/2010.10.1016/j.mar.2010.03.005>

SITI-NABIHA, A. K.; SCAPENS, R. W. Stability and change: an institutionalist study of management accounting change. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v.18, n.1, p.44-73. 2005. <http://dx.doi.org/10.1108/09513570510584656>

SMITH, W.; LEWIS, M. Toward a theory of paradox: a dynamic equilibrium model of organizing. **Academy of Management Review**, v.36, n.2, p.381-403. 2011.

STAW, B. M.; EPSTEIN, L. D. What bandwagons bring: effects of popular management techniques on corporate performance, reputation, and CEO pay. **Administrative Science Quarterly**, v.45, n.3, p.523-556. 2000. <http://dx.doi.org/10.2307/2667108>

STEEN, M. V. D. The emergence and change of management accounting routines. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v.24, n.4, p.502-547. 2011. <http://dx.doi.org/10.1108/09513571111133072>

TSAMENYI, M.; CULLEN, J.; GONZÁLEZ, J. Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: a new institutional theory analysis. **Management Accounting Research**, v.17, n.4, p.409-432. 2006. <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2006.02.002>

WICKRAMASINGHE, D., GOONERATNE, T.; JAYAKODI, J. Interest lost: the rise and fall of a *balanced scorecard* project in Sri Lanka. **Advances in Public Interest Accounting**, v.13, p.237-271. 2007.