

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO –
FECAP**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MAURICIO FERNANDES AGOSTINHO

**A EVIDÊNCIA DA DUALIDADE NA GESTÃO DE
INDICADORES DE DESEMPENHO EM UMA INSTITUIÇÃO
FINANCEIRA SOB A ÓTICA DA TEORIA DA
ESTRUTURAÇÃO**

São Paulo

2015

MAURICIO FERNANDES AGOSTINHO

**A EVIDÊNCIA DA DUALIDADE NA GESTÃO DE INDICADORES DE
DESEMPENHO EM UMA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA SOB A ÓTICA
DA TEORIA DA ESTRUTURAÇÃO**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio
Álvares Penteado – Fecap, como requisito para a obtenção
do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Claudio Parisi

São Paulo

2015

MAURICIO FERNANDES AGOSTINHO

**A EVIDÊNCIA DA DUALIDADE NA GESTÃO DE INDICADORES DE
DESEMPENHO EM UMA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA SOB A ÓTICA DA
TEORIA DA ESTRUTURAÇÃO**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

COMISSÃO JULGADORA

Prof. Dr. Carlos Alberto Pereira
Universidade de São Paulo - USP

Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP

Prof. Dr. Claudio Parisi
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 28 de Fevereiro de 2015

Dedico este trabalho a minha esposa que sempre me acompanhou e me incentivou a seguir em frente.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a DEUS por ter me ajudado a chegar até aqui, me conduzindo e me ajudando a superar as adversidades encontradas durante essa jornada.

Em especial agradeço ao Prof. Dr. Claudio Parisi, pelas orientações e críticas sempre construtivas e com muita sabedoria, pela paciência e dedicação no compartilhamento de seus conhecimentos e pelo sempre pronto atendimento, sempre disposto a ajudar, Prof. Muito obrigado.

Ao Prof. Dr. Marcos Reinaldo Severino Peters, pelas orientações passadas, que ajudaram muito na condução dessa pesquisa.

Ao Prof. Dr. Carlos Alberto Pereira, que também com suas críticas e orientações contribui muito para o amadurecimento e encaminhamento dessa pesquisa.

Agradeço a minha família, minha mãe Sra. Vera, meu pai Sr. Clovis que me orientaram e deram suporte irrestrito ao longo de toda a minha vida para que eu pudesse estar aqui hoje, agradeço também em especial a minha amiga, companheira, confidente e esposa Angélica, que suportou os momentos de ausência, me apoiou irrestritamente, e tornou possível que essa jornada fosse concluída, a você o muito obrigado.

RESUMO

O crescente cenário competitivo e a necessidade de informações assertivas e imediatas, trazem para as empresas grandes desafios na mensuração e avaliação de seu desempenho, onde a gestão destes nas organizações podem proporcionar uma maximização da sua competitividade no cenário mundial. Considerando tal relevância para as organizações em avaliar seu desempenho, a gestão dos indicadores de desempenho apresenta-se como uma estratégia vital a sobrevivência das organizações, contudo a aplicação das ferramentas de desempenho esbarram em fragilidades quanto a sua aplicação, implantação de novos indicadores, manutenção, compreensão e aceitação dos já existentes pelos gestores, interesses internos e tratamento das informações. A compreensão dos indicadores, e como eles são influenciados tanto pelos agentes quanto pela estrutura pode mudar a forma como são vistos e tratados. Giddens com dualidade da estrutura descrita na Teoria da estruturação, descreve sobre como a estrutura pode influenciar os agentes e como esses podem influenciar a estrutura, definindo assim a dualidade. O objetivo principal dessa pesquisa foi verificar a evidência da dualidade na gestão de indicadores de desempenho em uma instituição financeira sob a ótica da teoria da estruturação, adotando como método a pesquisa qualitativa com pesquisa de campo de observação única. A presença da dualidade foi identificada em muitas das situações pertinentes a instituição, como também foi possível identificar a política de utilização dos indicadores de desempenho o que tornou possível a pesquisa. Em resposta ao problema de pesquisa a dualidade é evidenciada na estrutura da instituição, onde foi possível identificar os pilares da dualidade, significação, legitimação e dominação nas resposta obtidas.

Palavras-chave: Dualidade da estrutura. Teoria da estruturação. Indicadores de desempenho. Avaliação de desempenho. Indicadores.

ABSTRACT

The growing competitive environment and the need for assertive immediate information to bring big business challenges in measurement and evaluation of performance, where the management of the organizations can provide a maximization of its competitiveness on the world stage. Considering these relevance for organizations to evaluate their performance, management of performance indicators is presented as a vital strategy an organization's survival, however the application of bump performance tools in weaknesses as its implementation, deployment of new indicators, maintenance, understanding and acceptance of the existing managers, internal interests and using information. Understanding the indicators and how they are influenced by both the agents and the structure may change the way they are seen and treated. Giddens with duality of structure described in structuring theory describes how the structure can influence the agents and how these can influence the structure, thus defining the duality. The main objective of this research was to determine whether there is evidence of duality in performance management indicators at a financial institution from the perspective of the theory of structuring, adopting as a qualitative research method with single observation fieldwork. The presence of duality has been identified in many situations the relevant institution, it was also possible to identify the performance indicators of use policy which made it possible to research. In response to the research problem duality is evident in the structure of the institution where it was possible to identify the pillars of duality, meaning, legitimacy and domination in the obtained answer.

Keywords: Duality of structure. Structuring theory. Performance indicators. Evaluation of performance. Indicators.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Principais Indicadores do Balanced Scorecard	40
Quadro 2 - Questões Organizadas com Base na Estrutura da Dualidade	55
Quadro 3 - Questões Estruturadas com Base nos Indicadores	56
Quadro 4 - Métodos de Pesquisa	57
Quadro 5 - Identificação dos Respondentes	59
Quadro 6 - Identificação das Respostas – Resp. 1	60
Quadro 7 - Identificação das Respostas – Resp. 2	61
Quadro 8 - Resultado Consolidado com Base na Teoria da Estruturação	63
Quadro 9 - Resultado Consolidado com Base nos Indicadores	66

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Modelo de Dualidade e Estrutura e Interação	17
Figura 2 - Diagrama Representativo da Estrutura Metodológica	54
Figura 3 - Diagrama das Questões	55

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Escala Likert	52
--------------------------------	----

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
1.1 JUSTIFICATIVA	20
1.2 QUESTÃO DE PESQUISA.....	21
1.3 OBJETIVO	22
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	23
2.1 INDICADORES DE DESEMPENHO	24
2.2 ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	31
2.2.1 EVA® ECONOMIC VALUE ADDED	32
2.2.2 SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE GESTÃO ECONÔMICA (GECON)	35
2.2.3 BALANCED SCORECARD (BSC)	37
2.3 CONTRIBUIÇÕES DA TEORIA	45
2.3.1 CRÍTICAS A TEORIA	45
2.3.2 ESTUDOS ANTERIORES	46
3 METODOLOGIA DE PESQUISA	50
3.1 ESCOLHA DO MÉTODO DE PESQUISA	50
3.2 A PESQUISA.....	51
3.3 CONSTRUCTO DE PESQUISA.....	53
3.4 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS	54
3.5 QUESTIONÁRIO DE PESQUISA.....	55
3.6 LIMITAÇÕES DO MÉTODO.....	58
4 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	59
4.1 DISCUSSÃO SOBRE A DUALIDADE DA ESTRUTURA	63
4.2 DISCUSSÃO SOBRE OS INDICADORES DE DESEMPENHO	66
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	72
REFERÊNCIAS	75
APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO PARA QUALIFICAÇÃO DO RESPONDENTES .	88

1 INTRODUÇÃO

A avaliação de desempenho vem se mostrando um instrumento imprescindível na gestão das organizações e maximização da sua competitividade frente ao cenário mundial. Para Coelho et al. (2008), cada vez são mais comuns os estudos realizados sobre o tema, pois, além de serem ferramentas gerenciais, os indicadores de desempenho tornaram-se uma medida estratégica de sobrevivência das organizações. Para Barclay e Osei-Bryson (2010), medição de desempenho é apuração e o monitoramento dos critérios de sucesso do projeto definidos pelos *stakeholders*. Dessa forma, uma questão bastante importante é como definir um sistema para medição e acompanhamento desses critérios de sucesso por meio de indicadores de desempenho.

Diversos pesquisadores já procuraram dar sua contribuição acerca de assuntos voltados a avaliação de desempenho e indicadores de desempenho organizacionais, como as pesquisas de Van Bellen (2002), Fernandes (2005), Merchant (2006), Machado, Machado e Holanda (2007), Callado, Callado e Almeida (2008), Menezes, Guimarães e Sellitto (2008). Os indicadores de desempenho são elementos fundamentais para a mensuração de performance, bem como para a definição das variáveis que melhor representam o desempenho geral de uma organização, Callado, Callado e Almeida (2008). Para Machado, Machado e Holanda (2007), a avaliação de desempenho tem como principal objetivo, servir de instrumento capaz de proporcionar uma gestão eficaz, mas depende de uma série de fatores como: bases informativas; variáveis consideradas; critérios, conceitos e princípios adotados; entre outros. Segundo Fernandes (2005), os indicadores financeiros são atingidos à medida que a empresa atende e satisfaz seus clientes; o que, por sua vez, só ocorre se os processos internos estiverem alinhados para alcançar a excelência.

Dutra (2003) destaca que, sem as medidas de desempenho os gestores de uma organização não possuem fundamentos consistentes para:

- a) comunicar a seus colaboradores as expectativas de desempenho esperadas pela organização;
- b) saber o que está acontecendo em cada área de atuação da organização;
- c) identificar os aspectos deficientes e/ou eficientes no desempenho da organização, gerando oportunidade de eliminação ou revisão deles;

- d) fornecer feedback aos colaboradores que demonstrarem um desempenho aquém do planejado pela organização;
- e) identificar os aspectos que apresentam melhor desempenho;
- f) tomar decisões baseadas em informações sólidas, transparentes que possam ser justificadas.

A definição de McQueen e Noak (1998) conceitua indicador como uma medida que resume informações relevantes de um fenômeno particular ou um substituto desta medida, semelhante à definição de Holling (1978) de que um indicador é uma medida do comportamento do sistema em termos de atributos expressivos e perceptíveis. Já para Van Bellen (2002), o objetivo principal dos indicadores é o de agregar e quantificar informações de uma maneira que sua significância fique mais aparente. Segundo Gallopin (1996) os indicadores mais desejados são aqueles que resumam ou, de outra maneira, simplifiquem as informações relevantes, façam com que certos fenômenos que ocorrem na realidade se tornem mais aparentes, aspecto este que é particularmente importante na gestão ambiental.

Há a importância de se criar um sistema de medição de desempenho cujas medidas sejam dinâmicas e acompanhem as questões consideradas relevantes para o negócio. Kennerley e Neely (2002) mencionam que as medidas devem evoluir depois da sua implementação, de modo a acompanhar as mudanças do próprio negócio. Assim, para desenvolver sistemas de indicadores é preciso analisar os geradores e direcionadores dessas mudanças e as barreiras que as impedem. Com base em uma análise detalhada dos fatores direcionadores e inibidores de mudanças, por meio de uma pesquisa realizada em sete empresas, esses autores sugerem que as seguintes questões inter-relacionadas devam ser levadas em consideração para se gerenciar efetivamente a evolução das medidas de desempenho:

- a) o uso ativo do sistema de medida de desempenho é um pré-requisito para qualquer evolução;
- b) o próprio sistema de medida de desempenho é composto por três elementos inter-relacionados: medidas individuais, conjunto de medidas e a própria infraestrutura. Cada um desses elementos deve ser considerado durante a evolução do sistema;
- c) existem quatro estágios de evolução: usar, refletir, modificar e implantar. Tais estágios formam um ciclo contínuo;

- d) existirão barreiras que previnem a operação do ciclo evolucionário, as quais poderão ser ultrapassadas se o ciclo detiver direcionadores e impulsionadores, caracterizados nas macro categorias definidas pelos autores: processos, pessoas, infraestrutura e cultura. Tais categorias são descritas da seguinte forma:
- processos - existência de processo de revisão, modificação e implantação de medidas;
 - pessoas - disponibilidade das capacidades necessárias para usar, revisar, modificar e implantar as medidas;
 - infraestrutura - disponibilidade de sistemas flexíveis que permitam a coleção, a análise e a disponibilização dos dados apropriados;
 - cultura - a existência de uma cultura de medição dentro da organização deve garantir o valor e a manutenção das medidas apropriadas e relevantes.

As organizações lidam com muitos *key performance indicators* (KPIs) em diferentes áreas. Como resultado, uma série de estudiosos propuseram o aprimoramento dos métodos tradicionais de estabelecer e priorizar KPIs (SHAHIN; MAHBOD, 2007). Para Kezner (2006), indicadores de desempenho, ou *key performance indicators* (KPIs), medem a qualidade do processo para alcançar os resultados finais, avaliados por meio de critérios de sucesso previamente definidos. Ademais, Kezner (2011) destaca que KPIs são métricas-chave para a avaliação desse sucesso, e detalha o significado de cada letra, como a seguir:

Key (K) - principal contribuinte para o sucesso ou fracasso;

Performance (P) - elementos mensuráveis, quantificáveis, ajustáveis e controláveis;

Indicators (I) - representação razoável do desempenho presente e futuro.

Desde a década de 1980, os sistemas de informação vêm sendo aclamados como ferramentas milagrosas que promovem o incremento da performance organizacional. Adotar um sistema como o Balanced Scorecard (BSC) passou a ser considerado fator essencial para manter-se competitivo e desenvolver na organização uma cultura pró-desempenho, tendo a tecnologia como respaldo para mensurá-lo e compará-lo às metas definidas pela alta direção (HISPAGNOL; RODRIGUES, 2006). Ainda segundo os autores, o BSC foi inicialmente concebido com o propósito de medir a eficiência da organização de uma forma geral. Sua diferença principal em relação aos sistemas tradicionais é a adição de novas dimensões ou

perspectivas que permitiram medir o desempenho da empresa de forma mais abrangente, considerando seus processos, clientes, funcionários, sua capacidade de sucesso futuro além de seus resultados financeiros de curto prazo, ou seja, sua principal diferença é a introdução do conceito multidimensional. Conforme as implementações do BSC evoluíram, foi observado que a adoção dos indicadores não deveria ser aleatória. Sua escolha deveria refletir os propósitos ou objetivos estratégicos da empresa, conforme colocado por Kaplan e Norton (1997).

O BSC surgiu como uma nova ferramenta que não só media, mas também estava alinhada aos objetivos, estratégias e filosofia das instituições, contudo com o passar do tempo foi possível estudar mais sobre essa ferramenta, e logo surgiram as críticas a sua aplicabilidade. O estudo de caso conduzido por Neely e Bourne (2000) e Bourne et al. (2002) analisou a implementação do BSC em várias empresas nos EUA e apontou as principais razões (segundo os próprios executivos envolvidos) pelas quais a implementação do sistema resultou em fracasso. O autor deu destaque às dificuldades com acesso à informação e aos sistemas de informação da organização; ao mau planejamento em relação à quantidade de horas necessárias para a implementação; às consequências pessoais e políticas que as medidas passam a acarretar; falta de comprometimento da alta direção (principalmente na fase inicial) e, no caso de empresas multinacionais, às frequentes intervenções da matriz ou controladora. Também Lantelme (1999) apud Costa (2003) desenvolveu um estudo no Brasil para identificar quais as dificuldades que as empresas de construção encontram para implementar sistemas de medição de desempenho organizacional. O estudo foi realizado por meio de entrevistas com gerentes de nove empresas. Tal qual os estudos de Neely e Bourne (2000) e Bourne et al. (2002), este também identificou algumas dificuldades, como por exemplo:

- a) é difícil definir quais são os indicadores mais importantes para a empresa, considerando suas estratégias e fatores críticos;
- b) os colaboradores nem sempre se comprometem com a avaliação de seu desempenho segundo os indicadores, mesmo sendo eles oriundos da definição da estratégia empresarial;
- c) a alta administração tem sua própria agenda de interesses. Construir uma ferramenta que vai possibilitar a comparação de seu desempenho com o de seus concorrentes frequentemente esbarra em resistências. Dependendo dos resultados da comparação, há maior ou menor interesse em dar apoio ao projeto;

- d) pode ocorrer de alguns gerentes da organização utilizem o sistema de medição erroneamente, como uma maneira de controlar o comportamento das pessoas;
- e) alguns gestores querem resultados em curto prazo e a implementação e consolidação de um sistema de medição de desempenho necessita de um prazo maior para que se obtenham resultados;
- f) a tomada de decisão é, comumente, baseada no senso comum, na intuição e em algumas medidas financeiras inadequadas ao controle do processo.

O estudo mais aprofundado dos indicadores, esbarra na filosofia das instituições, comportamento dos gestores, conflito de interesses, resistência a mudanças, entre outros. Para um estudo mais contundente se fez necessário o auxílio de uma teoria para melhor compreensão. Em um cenário mais complexo a teoria da estruturação prevê a influência da empresa na transformação do instrumento e a influência do instrumento na transformação da empresa, onde isso é caracterizado como dualidade. Segundo O'Dwyer e Mattos (2010), inicialmente essa teoria permite uma reflexão a partir do conhecimento de uma dada estrutura e de uma interpretação das consequências da ação a partir do acesso ao agente. As práticas podem ser entendidas como continuidades de encontros mais restritos (integração social) ou podem estabelecer conexões mais amplas no tempo e no espaço (integração sistêmica).

Os conceitos da teoria da estruturação, como no caso de qualquer perspectiva teórica concorrente, devem ser considerados, para muitos fins de pesquisa, nada mais do que recursos sensibilizadores. Quer dizer, eles podem ser úteis para se refletir sobre problemas de pesquisa e para a interpretação dos resultados de estudos (GIDDENS, 1984, p. 385).

Um dos desafios enfrentados pelos acadêmicos que pesquisam a prática é encontrar uma abordagem teórico-metodológica adequada, que consiga dar conta de mudanças, levando em conta uma relação tríplice entre profissionais, práticas formalizadas e práxis, sendo esta “a interconexão entre ações de indivíduos e grupos diferentes e dispersos e instituições incorporadas [embedded] de forma social, política e econômica na qual indivíduos agem e contribuem” (JARZABKOWSKI; BALOGUN; SEIDL, 2007, p. 9).

Muitos desses autores baseiam-se na teoria da estruturação (GIDDENS, 1984), para realizar suas análises (e.g. BARLEY; TOLBERT, 1997; JARZABKOWSKI, 2008; ORLIKOWSKI, 2000; WHITTINGTON, 2006). O amplo uso das idéias de Giddens (1984) é compreensível porque, diferentemente das abordagens institucionalistas (DIMAGGIO;

POWELL, 1983; MEYER; ROWAN, 1977), que exploram a difusão e uso de práticas pelas organizações por pressões institucionais, sua teoria possibilita explorar como a dinâmica social das organizações impacta nas práticas definidas para a análise estratégica, pois abre espaço para o processo subjacente (micro) relacionado ao fenômeno de interesse, incluindo a agência dos sujeitos dentro da formação das estruturas constitutivas dos sistemas sociais (WHITTINGTON, 2006).

Este estudo examina a teoria da estruturação como um alicerce para entender o processo de mudança dos usuários nas organizações, as atitudes com base nos indicadores de desempenho, a estrutura existente, como também as interações entre os usuários e o sistema em uma base contínua. A Teoria da Estruturação defendida por Giddens (1976, 1979, 1984) é uma teoria orientada para o processo que propõe estruturas sociais (como instituições) não são apenas constituídos por ação humana, mas também, simultaneamente, são o meio desta constituição. A teoria de Giddens tenta preencher a lacuna entre o determinista, objetivo e noção estática da empresa percebido pelos estruturalistas funcionais, e a noção aleatória, subjetiva e dinâmica da empresa percebido pelos humanistas interpretativas (BARLEY; TOLBERT 1997; MACINTOSH; SCAPENS 1990).

A estruturação está preocupada com a relação entre as atividades dos atores humanos e a estruturação dos sistemas sociais. Giddens (1979) especialmente enfatiza a dualidade da estrutura em que "as propriedades estruturais dos sistemas sociais são tanto o meio como resultado de práticas que constituem os sistemas." O processo de estruturação refere-se à interação entre as ações em curso e institucionalizadas tradições que restringem a ação. O foco primário da estruturação é ganhar um entendimento melhor do processo sociopolítico pelo qual estruturas estão embutidas dentro de um sistema (GIDDENS, 1979, 1984). O resultado da estruturação é que as práticas institucionais moldam as ações humanas e, por sua vez essas ações causam alterações na estrutura institucional (BARLEY, 1986). A Teoria da Estruturação reconhece que embora sistemas organizacionais (como contabilidade) influenciam as ações de agentes, estes sistemas não existem independentemente das ações dos agentes (YATES, 1997).

Para Giddens (1984), a estrutura refere-se a regras e recursos recursivamente implicados na reprodução dos sistemas sociais, existindo apenas como traços de memória que representam a base orgânica da cognoscibilidade humana, e são instanciados em ação. A dualidade da estrutura conceitua estrutura como o meio de forma recursiva organizado e os resultados das ações do agente. Estruturação é a estruturação de relações sociais através do

tempo e espaço, através da dualidade da estrutura. As características estruturadas de sistemas sociais, especialmente apresenta alongamento no tempo e no espaço, são referidas como propriedades estruturais. Os sistemas sociais referem-se à padronização das relações sociais através do tempo e espaço, mudança organizacional entendida como práticas reproduzidas. As propriedades estruturais dos sistemas sociais só existem em ação e são cronicamente implicados na produção e reprodução do sistema.

Giddens identifica três modalidades de estruturação: significado, legitimidade e dominação, representando as três dimensões das estruturas sociais em que os indivíduos atraem em sua atividade do dia-a-dia de interação. Estas modalidades de estruturação são retratados como esquemas interpretativos que diz respeito estruturação "o núcleo de conhecimento mútuo no qual um universo responsável é sustentada" (GIDDENS, 1979, p. 83), como instalações situadas na estrutura " relações reproduzidas de autonomia e dependência na interação social" (GIDDENS, 1979, p. 93) e, finalmente, como normas com referência à legitimação da estrutura " a efetivação de direitos e promulgação de obrigações" (GIDDENS, 1976, p. 86).

A seguir são apresentadas as descrições das modalidades de estruturação de Giddens, a saber:

Estrutura de significação: fornece agentes com uma série de esquemas interpretativos ou ações padronizadas de conhecimento ou referências para comunicar a realidade de suas ações na produção de interação. Especificamente, significação compreende regras, procedimentos e técnicas para a produção de significados para que os agentes se referem via esquemas interpretativos quando eles se comunicam. O pilar de significação possui como estrutura a significação, como modalidade os esquemas interpretativos e como interação a comunicação. A estrutura de significação, de acordo com Macintosh e Scapens (1991), envolve a semântica, as regras, que são aproveitadas para produzir significado. Os esquemas interpretativos dizem respeito, segundo Giddens (2003, p. 34), aos “modos de tipificação incorporados aos estoques de conhecimento dos atores, aplicados reflexivamente na sustentação da comunicação”. Os esquemas interpretativos “expressam os conjuntos de conhecimentos dos atores sociais acerca da realidade e que lhes permitem compartilhar, interpretar e comunicar significados nos processos de interação cotidiana” (JUNQUILHO, 2000, p. 47)

Estruturas de legitimação: em adição a esta dimensão cognitiva, referem-se ao aspecto da normativa prática social. Ele indica "Esta é a forma como devemos fazê-lo" (STABER; SYDOW, 2002). Essas estruturas fornecem agentes com as normas a que se referem ao guiar ou sancionar um comportamento ou resultado particular. Estrutura de legitimação liga ações dos agentes de acordo com as normas aceitas, regulam e sancionam interação. O pilar da legitimação possui como estrutura a legitimação, como modalidade a norma e como interação a sanção. A estrutura de legitimação considera normas e valores envolvidos na produção de moralidade (MACINTOSH; SCAPENS, 1991). Para Barrachina (2001), a estrutura de legitimação envolve uma série de regras e códigos morais, que são sancionadas em uma ou mais formas de comportamento social, ou seja, constituem um conjunto de valores e crenças, que evidencia o que é bem feito ou mal feito, o que é ou não importante.

Estruturas de dominação: compreendem recursos alocativos e autoritários. Recursos alocativos (controle sobre o material) referem-se a recursos de geração de comando sobre os objetos, bens ou fenômenos materiais. Recursos alocativos envolve recursos materiais, bens produzidos. Recursos com autoridade (controle sobre as pessoas) referem-se a geração de capacidade de transformação de comando sobre as pessoas ou agentes, destacando emoções. Recursos com autoridade envolvem a organização do tempo social e do espaço, e da relação entre os seres humanos, em associação mútua, e mais importante, as emoções (SYDOW; WELL; WINDELER, 1998). O pilar de dominação possui como estrutura a dominação, como modalidade a facilidade e como interação o poder. Macintosh e Scapens (1991) explicam que a estrutura de dominação envolve os recursos que são utilizados para a produção de poder. "A estrutura de dominação inclui os recursos que se relacionam com o exercício do poder. Em um determinado espaço/tempo, a capacidade de exercer o poder pode estar relacionada a assimetrias na distribuição dos recursos" (BARRACHINA, 2001, p. 79).

Consequentemente, de acordo com a visão de Giddens, baseando-se em tais estruturas e sobre as modalidades afins de estruturação, a institucionalização de uma ordem socialmente construído pode ser alcançada: ou seja, um quadro de significados mútuos pode ser comunicado, pode ser estabelecido um sistema de autoridade e poder e, por fim, um código moral de conduta pode ser reconhecido. Giddens (1979) emprega o conceito de modalidades de ligação do potencial de agentes experientes para as propriedades estruturais das instituições. Assim, enquanto esquemas interpretativos são empregados por indivíduos para comunicar um quadro de significados mútuos e entendimentos compartilhados, e as normas e

códigos morais são desenhados em cima por agentes para institucionalizar os seus direitos e obrigações recíprocos (estrutura de legitimação), instalações de organização, ou seja, as modalidades de estruturação ligados à estrutura de dominação, está estritamente relacionada com o conceito de poder. Enquanto, em sentido amplo, a energia é considerada como a capacidade de fazer as coisas e de fazer a diferença no mundo, em um sentido mais restrito, ele simplesmente implica dominação.

Dentro da teoria de Giddens (1979), a agência é conceituada como sendo envolvida com o poder, tanto no sentido amplo e restrito. Nesse sentido, o papel dos recursos organizacionais, como meios através dos quais os indivíduos se apóiam no exercício do poder, precisa ser reconhecido.

FIGURA 1 - MODELO DE DUALIDADE E ESTRUTURA E INTERAÇÃO



Fonte: Adaptado de Giddens (1989).

Giddens (1984) estipula que as ações não são determinadas pelos sistemas sociais, mas são o resultado das intenções conhecedoras e reflexivas do agente de agir em relação aos sistemas sociais. A Teoria da Estruturação postula que as motivações para essas ações emanam da composição consciente, discursiva e tácito, e inconsciente do indivíduo. Ao nível

da consciência discursiva, o agente pode articular razões para suas ações, com base nas normas e valores de legitimação.

As modalidades são instâncias mediadoras entre a estrutura e a interação no processo de re/produção do social. Essas modalidades são utilizadas pelos atores na produção das dimensões de interação, ao mesmo tempo que são meios para a reprodução dos componentes estruturais (dimensões da estrutura) naquelas mesmas dimensões da interação. As modalidades expressam a cognoscitividade dos agentes sociais em relação a cada dimensão da estrutura. Os esquemas interpretativos expressam os conjuntos de conhecimentos dos atores sociais acerca da realidade e que lhes permitem compartilhar, interpretar e comunicar significados nos processos de interação cotidiana. Assim os esquemas interpretativos representam os condicionamentos (constraints) da dimensão estrutural, isto é, comportam significados que dizem respeito a regras sociais que, ao mesmo tempo, informam, restringem, bem como tornam possível a comunicação no nível da interação. Em contrapartida, esses mesmos esquemas interpretativos podem ser transformados na sua utilização, na vida social cotidiana pela ação humana. (JUNQUILHO, 2003).

As normas referem-se aos conjuntos de regras, códigos e convenções que orientam a conduta humana, definindo direitos e obrigações, o que é certo ou errado, constituindo-se como ordem moral no domínio da interação. É importante observar que regras tanto facilitam como restringem a ação social, não possuindo, portanto, caráter determinista em relação a essa última. Essas normas, no domínio da estrutura, permitem a legitimação de determinada ordem e sua sanção pelos agentes no domínio da interação. Assim elas são responsáveis pela articulação, bem como pela sustentação de comportamentos legitimados institucionalmente, reforçando ordens normativas na vida social cotidiana. (JUNQUILHO, 2003).

Giddens (1979, 1984), por meio do modelo da dualidade da estrutura, quer enfatizar que toda interação humana, composta pelas dimensões da comunicação, poder e sanção, e mediada pelos esquemas interpretativos, recursos e normas, é condicionada, em nível de estrutura, pelas dimensões da significação, dominação e legitimação, ao mesmo tempo que é, também no domínio da própria interação, constituída a estrutura social. Ainda conforme o mesmo autor, é exatamente por meio do vínculo entre os domínios da estrutura e da interação humana que se constitui o processo de estruturação, sendo a divisão entre as dimensões da estrutura e da interação apenas analítica, dado que o processo de estruturação pressupõe o vínculo entre estrutura e interação pela intermediação das modalidades. No entender de Willmott (1981, 1987), os sistemas de significação permitem a comunicação entre os agentes

pelo uso de esquemas interpretativos. Por meio dos sistemas de dominação e de suas facilidades o poder é exercido. Já a sanção é viabilizada pela aplicação de normas institucionalizadas, legitimadas socialmente em nível estrutural.

O conceito de propriedades institucionais ou estruturais surge a partir daquilo que (GIDDENS, 1979) define como instituições, isto é, aqueles aspectos que são mais duradouros na vida social. Dessas mesmas instituições são derivadas as propriedades estruturais que representam as características que se encontram institucionalizadas nos sistemas sociais, garantindo-lhes solidez através do tempo e espaço (GIDDENS, 1984). É importante observar, ainda, que a ideia de dualidade da estrutura permite a superação do dualismo, estrutura e ação como fenômenos isolados e independentes, bem como a interpretação de que a estrutura não é determinante da ação humana, mas sua condicionante. Assim é pela dualidade da estrutura que se explica a possibilidade de os atores reproduzirem relações sociais ao longo do tempo e do espaço, à medida que as propriedades estruturais de uma dada sociedade são as mesmas que restringem e habilitam a sua ação cotidiana. Segundo Cohen (1987), para possibilitar análises que dêem relevância a processos subjacentes, Giddens converte o dualismo de sociedade e indivíduo, em uma dualidade entre estrutura e agência. Para Souza (2011), Essa diferenciação é crucial, ao estabelecer a dualidade, Giddens habilita a possibilidade da recursividade entre agência e estrutura, isto é, o agente tem sua ação moldada pela estrutura que, ao mesmo tempo, restringe e habilita sua ação. No entanto o agente, em sua prática cotidiana, também molda a estrutura e a repetição (recursiva) desse processo ao longo do tempo constitui os sistemas sociais, propiciando a sua estruturação.

A dualidade da estrutura caracteriza-se pela coerção e facilitação da ação e também pela imposição de regras e disponibilidades de recursos, bem como pela recursividade das práticas sociais. Estes componentes da estrutura se manifestam na concreta presença de normas, poder e significados. Ou seja, o aspecto habilitador e seu reconhecimento não implicam desconhecer os efeitos constitutivos, dado que o conceito de estrutura remete às regras e recursos implícitos na produção e reprodução dos sistemas sociais. (GIDDENS, 1979, p. 76-81). Para Junquillo (2003), o modelo da Dualidade da Estrutura em Interação (GIDDENS, 1984) constitui poderoso instrumento para a compreensão da ação humana nas organizações, à medida que permite um olhar mais ampliado sobre ela, possibilitando o seu vínculo necessário ao plano da estrutura social, enriquecendo sobremaneira os seus significados analíticos. Em seu estudo sobre redes sociais virtuais em organizações Bobsin e Hoppen (2014) afirmam que a recursividade das interações evidenciada pela teoria da

estruturaco revela que as redes estão em constante construo, fazendo com que, a cada nova interao, esses elementos possam ser reforçados ou reorganizados com base nas atividades e nos objetivos dos grupos. Dessa forma evidenciando o efeito da dualidade da estrutura.

Em sua pesquisa Souza (2011) afirma que aplicar essa abordagem em pesquisas sobre estratégia e organizaoes não  uma tarefa simples, principalmente por lidar com a relao simultânea de ao e estrutura. Somado a isso, a teoria foi desenvolvida tendo em mente sistemas sociais amplos, e não organizaoes singulares (e.g. empresas). Diante disso, a presente pesquisa visa verificar se há a evidência da dualidade na gestão de indicadores de desempenho em uma instituio financeira sob a tica da teoria da estruturao.

1.1 JUSTIFICATIVA

Nas últimas décadas, o crescimento pelo interesse em sistemas de indicadores pode ser inferido pela compilao do número de publicaoes relacionadas ao assunto desde a década de 1980 até os anos 2000, feita por Neely (2005). Assim como, mais recentemente, a preocupao com esse tpico na área de projetos (PILLAI; JOSHI; RAO, 2002; CRAWFORD; BRYCE, 2003; KEZNER, 2006, 2011). Os indicadores têm grande contribuio na avaliao de desempenho e suporte na tomada de decisão,  importante conhecer seu comportamento ao longo do tempo, visando entender e corroborar para melhor aplicá-los. Segundo Nascimento et al. (2011) acredita-se que a construo de indicadores de desempenho de forma adequada está diretamente relacionada ao sucesso de um sistema de avaliao de desempenho organizacional (ADO). Desse modo, algumas características, critérios e propriedades são fundamentais a fim de que sejam percebidas no momento da construo desses indicadores (MERCHANT, 2006). Para Kennerley e Neely (2002) as medidas devem evoluir depois da sua implementao, de modo a acompanhar as mudanças do próprio negócio.

A associao de indicadores a Teoria da Estruturao, pode apresentar um novo modo de avaliar o comportamento dos indicadores. A controladoria e a contabilidade gerencial, podem se beneficiar com a compreensão dos indicadores de desempenho, e como eles podem influenciar e serem influenciados ao longo do tempo, esse fenmeno  definido por Giddens (1979, 1984) como dualidade da estrutura. Junquillo (2003) esse conceito central na Teoria da Estruturao, definida pelo Giddens,  que permite, por um lado, o estudo analítico da ao desenvolvida por atores individuais e, por outro lado, o exame dos impactos da estrutura sobre

aqueles mesmos agentes, destacando-se que as estruturas tanto restringem como facilitam a própria ação, permitindo, assim, a possibilidade de que os atores possam alterar comportamentos, tornando-se plausível um processo contínuo de mudança social.

A utilização dessa teoria pode contribuir com a melhor adoção e aplicação dos indicadores, e com isso melhorar substancialmente a mensuração e identificação das informações trazidas pelos indicadores. As empresas operam dentro de um padrão de tolerância, com recursos e orçamentos apertados, a informação captada com qualidade e tratada no momento certo poder ser um diferencial na competitividade. Como consequência, as organizações lidam com muitos indicadores de desempenho (KPIs) em diferentes áreas. Como resultado estudiosos, (PARMENTER, 2007; SHAHIN; MAHBOD, 2007; KEZNER 2006) propuseram o aprimoramento dos métodos tradicionais para estabelecer e priorizar KPIs. Há estudos realizados no exterior, tais como Lytle (1994) e Voss, Cable e Voss (2000), que examinaram o impacto direto ou indireto dos valores organizacionais no desempenho, sem se utilizar, contudo, de uma teoria sobre a estrutura dos valores para a análise da relação entre os construtos. Conforme Rohan (2000), a falta de uma teoria acerca da estrutura dos valores impede compreender as consequências que a priorização de um valor acarreta para os demais e a influência do conjunto dos valores em outra variável.

Neste sentido, identifica-se a necessidade, de verificar se há a evidência da dualidade na gestão de indicadores de desempenho em uma instituição financeira sob a ótica da teoria da estruturação. A presente pesquisa dedica-se a este objetivo. O estudo será realizado numa grande instituição financeira, referenciada nesta pesquisa, pelos seguintes motivos: a organização possui um grande número de agências distribuídas pelo país, bem como uma grande representatividade no setor financeiro nacional e apresenta a cultura na utilização de indicadores de desempenho, o que torna possível o estudo sobre a influência da dualidade na gestão de indicadores de desempenho, com base na teoria da estruturação.

1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

Como se evidencia a dualidade na gestão de indicadores de desempenho em uma instituição financeira sob a ótica da teoria da estruturação?

1.3 OBJETIVO

O objetivo geral da pesquisa é verificar a evidência da dualidade na gestão de indicadores de desempenho em uma instituição financeira sob a ótica da teoria da estruturação.

O objetivo secundário é identificar se há a política de utilização de indicadores por parte da instituição pesquisada.

O presente estudo busca trazer contribuições:

- a) o conhecimento do comportamento com base na teoria da estruturação, permite evidenciar a dualidade, tornando possível a compreensão de como os agentes impactam na estrutura, e como a estrutura pode influenciar os agentes, no que se refere aos indicadores de desempenho;
- b) identificar condutas das ações humanas na Instituição Financeira pesquisada, permitindo um conhecimento maior sobre as ações dos agentes quanto ao tratamento dos indicadores de desempenho;
- c) surgimento de novos indicadores, mudança de filosofia de gestão, implantação de novos instrumentos de gestão, simplificação dos indicadores.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

As instituições continuam se valendo da avaliação de desempenho como forma de gerir as atividades empresariais e extrair informações estratégicas que possam corroborar com o desenvolvimento das organizações. Para Nascimento et al. (2011) a avaliação de desempenho das organizações continua sendo uma atividade fundamental na gestão empresarial, trazendo, novos desafios aos gestores ante a dinâmica do mundo dos negócios.

Cada vez mais as organizações têm interesse em gerir suas próprias informações de forma a extrair o máximo de conteúdo que lhes gerem vantagens competitivas. Para Machado, Machado e Holanda (2007) a mensuração do desempenho tem como objetivo principal ser um instrumento de gestão capaz de proporcionar um gerenciamento eficaz da organização, e este é dependente de uma série de variáveis, como bases informativas, variáveis consideradas, critérios, conceitos e princípios adotados. Frezatti (2005) explica que uma organização utiliza vários recursos para manter sua vantagem competitiva e assegurar seu sucesso, sistemas de informação, econômico e conceitos financeiros, modelos e estruturas organizacionais. Portanto, para as organizações manterem seu sucesso contínuo, é preciso obter vantagem competitiva no ambiente em que elas operam, com a utilização das ferramentas de gestão empresarial, baseada nos indicadores, como forma de auxiliar aos gestores, nas tomadas de decisões.

Para as organizações buscarem permanentemente a eficácia operacional, elas necessitam utilizar informações, tanto da contabilidade financeira como da gerencial, para medir seu desempenho. Essas informações, muitas vezes, não são implantadas por algumas empresas, tornando-se cada vez mais difícil encontrar uma organização que consiga sobreviver no mercado. Embora seja comum no cotidiano das empresas avaliarem resultados e desempenhos, não é uma tarefa tão simples como pode parecer (MACHADO; MACHADO; HOLANDA, 2007). Para (MERCHANT, 2006) os indicadores devem ser oportunos. Se o indicador não gerar recompensas no médio prazo, não terá o efeito desejado, por exemplo, se a melhora em um indicador só tiver recompensa ao final de dez anos, o gestor não estará motivado a alcançá-la.

Os indicadores de desempenho podem ao longo do tempo influenciar o ambiente e este pode influenciar os indicadores. Giddens (1979, 1984) apresenta os conceitos de estrutura, sistema e dualidade da estrutura como elementos centrais da sua concepção teórica.

Portanto, estrutura é concebida como “regras e recursos gerativos que tanto se aplicam à ação como se constituem a partir dela” (GIDDENS, 2001, p. 145), em um processo de estruturação que se estende ao longo do tempo e espaço, envolvendo a comunicação do significado (regras semânticas), o exercício do poder (recursos desigualmente distribuídos) e a avaliação da conduta (regras morais ou normativas). Sob esse prisma, regras e recursos são propriedades de coletividades, expressas na produção da interação social, respectivamente, enquanto estruturas de significação, dominação e legitimação (BRYANT; JARY, 2001; GIDDENS, 1979).

2.1 INDICADORES DE DESEMPENHO

Medir o desempenho é fundamental para acompanhar e gerir os resultados, os indicadores de desempenho se mostram como ferramenta essencial na mensuração do resultado. A aplicação de dessa ferramenta serve como direcionador sobre os mais diversos aspectos, uma vez que podemos aplicar indicadores para medir o desempenho de diversas áreas dentro das empresas. Segundo o FNQ (2012) a necessidade de medir o desempenho por meio de indicadores é crescente em todos os tipos de organização. Vários fatores contribuem para tal:

- a) o maior distanciamento e o maior grau de exigência dos stakeholders, cujo entendimento sobre gestão estão sendo aprimorados, o que aumenta a necessidade de haver um processo de medição objetivo, sistemático e transparente, que não fique restrito aos indicadores financeiros;
- b) a prática de remuneração variável e/ou estratégias com base em um sistema estruturado de indicadores organizacionais está cada vez mais disseminada, gerando a necessidade de haver critérios corporativos únicos de medição;
- c) a maior velocidade e qualidade na tomada de decisões e, conseqüentemente, nos efeitos dessas decisões. A organização precisa ser cautelosa ao avaliar o impacto sistêmico delas no desempenho global.

Conforme Drucker (2002) uma empresa baseada na informação, precisa se estruturar ao redor de metas que definam claramente as expectativas e objetivos da organização. É necessário estabelecer um *feedback* fortemente organizado, visando que cada membro da organização possa exercer o autocontrole, através da comparação entre as expectativas e os resultados efetivamente alcançados. Necessariamente é preciso monitorar fatores internos e

externos que servem como base para a estratégia da empresa, o monitoramento do desempenho ajuda a manter a empresa dentro da estratégia e se for necessário adotar medidas corretivas caso haja um distanciamento da estratégia definida.

Nakamura e Mineta (2001) destacam que é uma tendência crescente entre os executivos, a reavaliação dos sistemas de medição de desempenho das empresas e a formulação de indicadores que possibilitem monitorar a implementação da estratégia bem como o que ocorre em seu ambiente, de modo a permitir reforços e alterações das estratégias competitivas. Ford e Evans (2000) ressaltam a importância da estratégia e das medidas de desempenho, inclusive analisando não mais somente a qualidade em si, mas também a qualidade dos planos de desempenho das empresas, reforçando a preocupação das empresas em incluírem níveis e tendências de concorrentes ou outros dados de benchmarking. Para Kaplan e Norton (1997), o sistema de indicadores afeta o comportamento das pessoas dentro e fora da empresa. Para exercer essa influência são necessários sistemas de gestão e medição de desempenho que estejam apropriadamente conectados às estratégias e competências da organização. As empresas têm buscado de forma contundente uma melhora e um aperfeiçoamento na forma de medir seu desempenho, visando garantir que a estratégia traçada seja alcançada e caso haja desvios, esses possam ser medidos e apontados para que em tempo hábil possa corrigir e até mesmo adequar a estratégia da empresa a novos cenários. Corrêa e Corrêa (2006) chamam a atenção de que o avanço das medidas de performance e a criação do sistema de indicadores têm levado as empresas a se dedicarem incisivamente em melhorar seu desempenho, como por exemplo, programas de qualidade total, produção enxuta, just-in-time e manufatura de classe mundial, benchmarking, entre outras.

Corrêa e Corrêa (2006) ponderam que para uma medida de desempenho adequada é preciso que ela seja derivada da estratégia, que seja simples de entender e usar, relevante, objetiva não apenas opinativa, claramente definida, com impacto visual e que permita prover feedback. Bourne et al. (2002) também concordam que tradicionalmente medidas de desempenho e medição têm sido consideradas como um meio de acompanhamento dos resultados obtidos, para analisar os progressos feitos e identificar áreas de melhoria. Corroboram Pace, Basso e Silva (2003) afirmando que um sistema estratégico de mensuração é mais do que a simples coleta de dados não financeiros, requerem equilíbrio e integração, um desenho planejado que possibilite destacar os fatores críticos de sucesso, que permita aos gestores analisar onde o valor está sendo criado, onde são necessários investimentos e melhorias. Ainda segundo FNQ (2012) nem sempre a estratégia permite que o desempenho de

um determinado indicador seja "bom" quando comparado a referenciais pertinentes. A estratégia frequentemente exige sacrifícios (trade-offs). Por exemplo, em fase de investimento significativo, a rentabilidade pode ser baixa (como acontece com empresas da dita Nova Economia). Os resultados dos diversos indicadores devem ser analisados em conjunto.

Os resultados financeiros de uma organização devem ser avaliados com base:

- a) na situação geral do seu setor de atuação e na sua participação nesse setor;
- b) nas suas estratégias (crescimento versus rentabilidade, segmentação versus diversificação) e;
- c) em um período de tempo razoavelmente longo (três anos ou mais).

Acredita-se que a construção de indicadores de desempenho de forma adequada está diretamente relacionada ao sucesso de um sistema de avaliação de desempenho organizacional (ADO). Desse modo, algumas características, critérios e propriedades são fundamentais a fim de que sejam percebidas no momento da construção desses indicadores (MERCHANT, 2006).

Uma característica que deve ser levada em consideração está relacionada à congruência dos indicadores, ou seja, estes devem respeitar os demais objetivos da organização. Indicadores incongruentes podem levar o gestor a tomar o caminho errado, por exemplo, um indicador de aumentar o lucro no curto prazo pode ser interessante em um primeiro momento, mas parece não ser uma boa medida para garantir que a empresa se mantenha sustentável no longo prazo (MERCHANT, 2006). Outro aspecto está voltado para a controlabilidade, ou seja, o indicador deve ser controlável pelo gestor; se não for dada a ele autonomia para influenciar o indicador e controlá-lo, o indicador perde o poder motivacional (MERCHANT, 2006). Os indicadores devem ser oportunos. Se o indicador não gerar recompensas no médio prazo, não terá o efeito desejado, por exemplo, se a melhora em um indicador só tiver recompensa ao final de dez anos, o gestor não estará motivado a alcançá-lo (MERCHANT, 2006). Os indicadores devem ser acurados e resumem-se em precisão e objetividade; devem ser compreensíveis, o gestor deve conhecer o que está medindo; e devem ter uma relação que compense custo versus benefício, ou seja, o custo para realizar a medição tem de ser menor do que os benefícios trazidos pelo indicador de seu monitoramento (MERCHANT, 2006).

É importante manter um alinhamento entre o que é medido e a estratégia adotada, visando não medir algo do qual não dará um retorno satisfatório, ou ainda pior, medir algo que não irá colaborar com estratégia traçada pela empresa. Quando as organizações são inundadas com métricas e dão importância indistinta a elas, torna-se difícil analisar os dados decorrentes e identificar o que é realmente importante para avaliar o progresso organizacional (FROLICK; ARIYACHANDRA, 2006). Ainda Frolick e Ariyachandra (2006) afirmam que o sistema de medições apóia a empresa para atingir seus objetivos, fornecendo meios para avaliar se suas operações estão alinhadas com a estratégia definida pela organização, traduzindo-as em resultados.

Segundo Jensen e Sage (2000), um sistema de gestão pode ser utilizado para apoiar e visualizar a organização como um sistema em evolução dinâmica e adaptativa, identificando metas e objetivos através da estrutura organizacional e especificando que informações organizacionais são necessárias para o desempenho da gestão, que a infraestrutura adequada de informações suporta a utilização de um sistema de medição de desempenho. Kotler (1997) concorda nesse ponto revelando que verdadeiras transformações levam tempo. Se não houver metas a curto prazo para serem atingidas e comemoradas, esforços complexos direcionados a estratégias de mudança ou reestruturação dos negócios podem perder o impulso e a força. Sem vitórias a curto prazo corre-se o risco de que muitos funcionários desistam, resistam ou deixem de aderir à mudança.

Segundo Jensen e Sage (2000), o atual estado-da-arte em melhoria de performance é refletida no critério adotado por muitas certificações e prêmios da qualidade, tais como, o Deming Prize, o Malcolm Baldrige National Quality Award e a European Foundation for Quality Management (EFQM), que tem como um dos pontos centrais a análise de medidas de desempenho. Wireman (2005) sugere que indicadores de desempenho devem ser integrados e interdependentes, definindo objetivos estratégicos de forma clara e concisa para manter a organização focada. À gerência sênior caberá um papel importante de comunicar claramente a visão da empresa e definir os objetivos propostos, e usar adequadamente indicadores para monitorar o desempenho, e as tendências para destacar os progressos e problemas potenciais.

O desafio para Wireman (2005) pode ser resumido em:

- a) encontrar indicadores que permitam de forma integrada e concisa a ligação entre as operações e os negócios globais da empresa, para que sejam claramente comunicados;

- b) obter o comprometimento da alta gerência, de forma ativa, envolvida com os objetivos do departamento, suas estratégias, e seus fatores críticos de sucesso, com o desenvolvimento de novos indicadores de desempenho para medir estratégias e atividades;
- c) estabelecer a tecnologia necessária para o bom uso dos indicadores de desempenho, o nível de detalhamento, a frequência de comunicação, a quantidade de dados necessários, sua fonte;
- d) garantir a melhoria contínua através da atualização do sistema, atendendo às necessidades de negócios da empresa e ao que é crítico para a sua competitividade;
- e) assegurar dados precisos, oportunos e úteis;
- f) vincular novos indicadores ao valor econômico de longo prazo;
- g) avaliar os efeitos do novo sistema.

A maioria das organizações atualmente tem algum tipo de medição de performance e sabem de alguma forma de sua importância, posto que não se gerencia aquilo que não se mede (KAPLAN; NORTON, 1997). Parmenter (2007) sugere utilizar um sistema 10-10-80, ou seja, 10 indicadores chaves de resultado (KRIs, Key Result Indicators), 10 indicadores chaves de desempenho (KPIs, Key Performance Indicators), 80 indicadores de desempenho (PIs, Performance Indicators), como forma de manter a atenção concentrada nos itens realmente críticos à empresa (para indicadores chaves) e nos pontos de melhoria de processos (normalmente, indicadores de performance).

Os indicadores KPI tem, em essência, uma grande chance de serem caracterizáveis como *drivers* (ou construtores de estratégias), mas não é incomum que existam indicadores KPI nada conexos (sob o ponto de vista de causa e efeito) com os indicadores estratégicos (sejam eles *drivers* ou *outcomes*), (FNQ, 2007). Segundo Swan e Kyng (2004), definem de maneira simples e clara um indicador chave de desempenho (Key Performance Indicator, KPI) como sendo a medida de um processo que é fundamental para o sucesso de uma organização. Para Vorne (2007), os KPIs energizam os funcionários dentro do chão de fábrica levando-os a perseguir melhorias de processo, monitorando pontos que mais geram desperdícios ou desvios de rota como excesso de produção, tempo de set-up, transportes desnecessários, estoques, movimentos desnecessários, produtos rejeitados, paradas imprevistas e defeitos.

Kaplan e Norton (2001, p. 117), por outro lado, criticam os scorecards tipo KPI, por entenderem que esses indicadores não possibilitam concretamente a compreensão da estratégia, qualificando-os como um “produto de empresas de consultoria que gostam de vender e instalar grandes sistemas, sobretudo os chamados sistemas de informação executiva”. Já para Kezner (2006), indicadores de desempenho, ou Key Performance Indicators (KPIs), medem a qualidade do processo para alcançar os resultados finais, avaliados por meio de critérios de sucesso previamente definidos. Kezner (2011) destaca que KPIs são métricas-chave para a avaliação desse sucesso, e detalha o significado de cada letra, como a seguir:

- a) Key (K) - principal contribuinte para o sucesso ou fracasso;
- b) Performance (P) - elementos mensuráveis, quantificáveis, ajustáveis e controláveis;
- c) Indicators (I) - representação razoável do desempenho presente e futuro.

Indicadores chaves de resultado (KRI's), geralmente contemplam um período de tempo mais a longo prazo, os KRI's diferente dos KPI's, não abrangem períodos curtos de avaliação. Segundo Parmenter (2007), KRIs fornecem informações que são importantes e críticas para o board da empresa (ou seja, as que não estão envolvidas no dia-a-dia da gestão), e normalmente abrangem um período de tempo mais longo do que KPIs. Essas medidas são revistas em ciclos mensais/ trimestrais, ao contrário dos KPIs em que ocorrem em um ciclo diário / semanal.

Parmenter (2007) lista alguns indicadores típicos de desempenho que se situam dentro de uma nomenclatura KRI:

- a) rentabilidade dos maiores clientes (top 10%);
- b) lucro líquido em relação às principais linhas de produto;
- c) aumento percentual de vendas para os clientes principais (top10%);
- d) número de funcionários participam no programa de sugestões;
- e) satisfação dos clientes;
- f) satisfação dos empregados;
- g) lucro líquido antes de impostos;
- h) retorno sobre o capital empregado (ROCE).

Há também a análise por meio de índices econômico-financeiros que resume-se em relacionar contas e grupos de contas das demonstrações contábeis na forma de índices com o intuito de medir a posição econômica financeira e os níveis de desempenho da organização (VAN HORNE, 1998; SANTOS; RENGEL; HEIN, 2009). Em relação aos índices econômico-financeiros os mais utilizados e difundidos na literatura estão classificados em quatro grupos: índices de liquidez, índices de endividamento, índices de rentabilidade e índices de atividade. A análise das demonstrações financeiras por meio de coeficientes e índices tem sido tradicionalmente utilizada por credores, investidores, agências reguladoras e concorrentes, extraíndo informações sobre a posição passada, presente e projetada, para avaliar a saúde financeira, o desempenho organizacional e as tendências futuras (ASSAF NETO, 2001; MARION, 2009).

Para Morissete (1977), indicador financeiro é uma medida quantitativa, expressa em valor monetário, resultante das ações tomadas pelas empresas. Para Matarazzo (1995) as demonstrações financeiras compreendem todas as operações realizadas por uma organização, traduzidas em moeda e organizadas de acordo com as normas e técnicas contábeis. Em consequência existe uma grande quantidade de informações que podem ser extraídas delas, no entanto é necessário que essas informações sejam estruturadas. Kaplan e Norton (1997) defendem a utilização de indicadores não financeiros na tomada de decisão organizacional. Segundo esses autores, tais indicadores provêm informações mais relevantes acerca do futuro da entidade. Já Catelli e Guerreiro (1993) defendem que a contabilidade gerencial não deve utilizar conceitos fracos e insuficientes, como, por exemplo, valores históricos defasados, reconhecimento da receita e lucro somente na venda, entre outros.

Na visão da FNQ (2012) os indicadores financeiros, via de regra, não são diretamente relacionáveis a práticas de gestão. O examinador deve verificar se os indicadores apresentados nos temas "Análise do desempenho da organização" e "Implementação das estratégias" têm seus resultados apresentados no Critério Resultados — "Resultados econômico-financeiros". Desde 2001, os CE passaram a avaliar a gestão financeira das organizações permitindo, com isso, uma relação de causa e efeito mais precisa entre práticas de gestão (financeira) e os resultados solicitados em "Resultados econômico-financeiros".

2.2 ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

O ambiente externo é instável e muda constantemente, como fornecedores, clientes, comportamento do mercado e governo. Para lidar com essas mudanças é necessário ações rápidas e decisões assertivas. Conforme Atkinson et al. (2008), o papel da informação gerencial é orientar as decisões e soluções de problemas. À medida que as mensurações são feitas em operações, em indivíduos ou em grupos, o comportamento decisório muda, focando-se em variáveis e comportamentos que estão sendo mensurados, prestando menos atenção ao que não é medido. Nascimento e Reginato (2010) enfatizam que o nível de qualidade e exatidão das informações geradas é determinante no processo decisório; no caso de informações ineficientes, as decisões tendem a ser menos técnicas e mais propensas a produzir resultados indesejáveis. De forma inversa, se os artefatos produzirem informação com eficiência ficará facilitada a tomada de decisões, contribuindo assim para a obtenção do objetivo básico de empresas que é maximizar o valor da firma.

Johnson e Kaplan (1996) ensinam que a contabilidade gerencial funciona como um elo de comunicação vital e bidirecional entre aqueles que compõem a entidade. Bidirecional por ser tanto um instrumento de propagação das metas e objetivos organizacionais fixados pelos quadros superiores, quanto o canal através do qual as informações sobre o rendimento da produção e desempenho da organização, de uma maneira geral, são comunicados para os níveis superiores de gerência. Para agregar valor a seus clientes, a contabilidade gerencial faz uso de ferramentas chamadas de artefatos. O termo artefatos é utilizado dentro da contabilidade gerencial de forma genérica, referindo-se ao uso de ferramentas com o objetivo de “[...] mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir os objetivos organizacionais” (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2008, p. 4).

Segundo Soutes (2006) os artefatos de contabilidade gerencial podem ser segregados nos três grupos:

- a) métodos e sistemas de custeio;
- b) métodos de avaliação e medidas de desempenho; e
- c) filosofias e modelos de gestão.

Para Crepaldi (2004, p. 223) “Custear significa acumular, determinar custos [...]”. Portanto, os métodos e sistemas de custeio referem-se aos métodos empregados segundo os

quais se procede a acumulação e apuração dos custos. Conforme Soutes (2006), os artefatos da contabilidade gerencial que fazem parte desse grupo são: Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio-Padrão, Custeio com Base em Atividades (ABC) e o Custeio Meta (Target Costing). Com base na segregação feita por Soutes (2006), os artefatos de contabilidade gerencial agrupados como métodos de avaliação e medidas de desempenho são: Retorno sobre Investimento (ROI), Preço Transferência, Moeda Constante, Valor Presente, Benchmarking e Economic Value Added (EVA). Com base na classificação feita por Soutes (2006), os artefatos de contabilidade gerencial que fazem parte do grupo filosofias e modelos de gestão são: Orçamento, Simulação, Descentralização, Kaizen, Just in Time, Teoria das Restrições, Planejamento Estratégico, Gestão Baseada em Atividades (ABM), GECON – Gestão Econômica, Balanced Scorecard (BSC) e Gestão Baseada em Valor (VBM).

2.2.1 EVA® ECONOMIC VALUE ADDED

Também conhecido como Valor Econômico Adicionado, o EVA® é uma medida quantitativa que reflete o montante de valor que foi criado ou destruído, num determinado período, pela administração da companhia. A mensuração do valor agregado é feita com base no indicador EVA – Economic Value Added, marca comercial da Stern Stewart & CO. O Valor Econômico Adicionado – EVA®, segundo Stewart (1999), é calculado multiplicando o (diferença) entre a taxa de retorno sobre o capital investido - ROIC - e o custo médio ponderado de capital - WACC - pelo capital investido no negócio. Na opinião de Chakrabarti (2000), não é mais aceitável que as organizações tenham lucros tão somente suficientes para cobrir os custos com as operações, devendo eles cobrir também os custos do capital investido. Segundo Assaf Neto (2008), eventos como a abertura de mercado, a globalização, o mercado competitivo atual e o atendimento das expectativas dos acionistas pelos modernos executivos, constituem fatores que moldam o objetivo fundamental da empresa moderna, o qual se caracteriza pela busca de valor para os acionistas.

O EVA tem suas funcionalidades gerenciais e é mais uma ferramenta a ser utilizada na gestão de desempenho. Para Lopo et al. (2001) sintetizam-nos em dois aspectos: (i) capacidade de conscientizar rapidamente o gestor sobre as expectativas do investidor em relação a sua atuação; e (ii) simplicidade de compreensão. Brigham, Gapenski e Ehrhardt (2001) entendem que o EVA oferece uma boa medida da extensão pela qual a empresa adicionou valor ao acionista. Então, se os gestores fixarem-se no EVA, isso “ajudará a

assegurar que eles operem de maneira consistente com a maximização da riqueza do acionista”. Além disso, o EVA pode ser determinado para divisões, assim como para toda a empresa. Em razão disso, proporciona uma base útil para determinar a remuneração dos gestores em todos os níveis. “Como resultado, o EVA está sendo usado por um número crescente de empresas como a base principal na determinação da remuneração dos gestores” (BRIGHAM; GAPENSKI; EHRHARDT, 2001, p. 64). Rocha e Selig (2001) a mensuração do valor agregado é feita com base no indicador EVA – Economic Value Added, marca comercial da Stern Stewart & CO. Na realidade existem uma série de siglas e expressões que em última análise representam esta mesma idéia, cita-se por exemplo: SVA – Shareholder Value Return, CVA – Cas Value Added, CFROI – Cash Flow Return of Investment, TSR – Total Shareholder Return. Entretanto, o EVA e o CVA são mais popularmente conhecidos e já vem sendo utilizado por várias empresas no mundo.

Rocha e Selig (2001), citam algumas formas de aplicação de indicador (EVA):

- a) O EVA BÁSICO: Obtido através da melhoria da utilização de lucros operacionais e balanço não ajustado;
- b) O EVA DIVULGADO: Obtido após ajustes padrão a dados contábeis publicamente disponíveis;
- c) O EVA VERDADEIRO: Calculado com todos os ajustes relevantes de dados contábeis e utilizando o custo exato de capital para cada unidade de negócio é uma medida tradicionalmente mais correta e mais precisa de lucro econômico;
- d) O EVA SOB MEDIDA: Calculado de acordo com a estrutura organizacional, mix de negócios, estratégia e políticas contábeis, de forma que haja uma compensação entre simplicidade (a facilidade com a qual pode ser calculado e compreendido) e precisão (exatidão com que captura o verdadeiro lucro econômico).

Martelanc, Pasin e Cavalcante (2005) mencionam como as principais vantagens do EVA os seguintes aspectos:

- a) o custo do capital utilizado é explicitamente considerado nas análises de investimentos e desempenho;
- b) os objetivos da empresa são melhor definidos, permitindo que os administradores trabalhem centrados nos mesmos;

- c) ocorre uma melhor integração entre planejamento estratégico e finanças, possibilitando que todos os administradores trabalhem com os mesmos conceitos, procedimentos, finalidades e focos de ação quanto aos objetivos das empresas;
- d) é definida uma taxa de retorno mínima a ser requerida nos projetos novos e atuais. Dessa forma, os objetivos da companhia são definidos de modo claro, objetivo, consistente e quantificável;
- e) são colocados em evidência assuntos como estrutura de capital, custo do capital de terceiros, custo do capital próprio, política de dividendos e custo de manutenção de ativos não operacionais;
- f) permite fixar um critério justo para negociação da remuneração variável dos administradores;
- g) motiva o envolvimento dos administradores na gestão dos negócios, porque oportuniza que cada um disponha de parâmetros para mensurar o valor de sua contribuição na geração de valor para os acionistas;
- h) o pessoal que planeja estrategicamente a empresa, têm uma visão certa das principais variáveis que provocarão impacto na geração ou na destruição de valor da empresa;
- i) os gestores começam a pensar e agir como se fossem acionistas, considerando o impacto de longo prazo de suas decisões, face à necessidade de planejar o fluxo de dividendos para estipular o valor da empresa;
- j) possibilidade de analisar de maneira isolada as unidades de negócios, empresas e produtos, auxiliando a companhia a tomar decisões estratégicas de foco, como diversificar, ampliar, etc.

Para Lunkes (2004), o EVA é limitado porque é um indicador do passado e não considera o risco do negócio. Quanto às limitações associadas ao indicador, Lopo et al. (2001), após ressaltarem que tais críticas são aplicáveis às versões mais simplificadas de cálculo do EVA, enfatizam dois pontos desfavoráveis associados a este indicador:

- a) apesar de reconhecer a inadequação dos resultados contábeis tradicionais para mensuração do valor do empreendimento, o modelo limita-se a ajustá-los globalmente, em vez de tratar as informações à medida que ocorrem os eventos;
- b) a base de resultados globais da empresa impede a identificação da contribuição gerada por área.

Stewart (2005, p. 157) comenta que, “apesar das vantagens do EVA como medida de desempenho, existe uma deficiência com relação ao seu uso. Diferentemente de taxas de crescimento ou de taxas de retorno, é mais difícil comparar o EVA de empresas ou unidades negócios de diferentes tamanhos”. Contudo, referido autor entende que essa limitação pode ser contornada, já que o EVA pode ser ajustado de forma a refletir um nível comum de capital utilizado.

2.2.2 SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE GESTÃO ECONÔMICA (GECON)

O Sistema de Informação de Gestão Econômica (GECON) foi desenvolvido por um grupo de pesquisadores liderado pelo Professor Catelli, que criou uma linha de pesquisa no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, no final dos anos 70. De acordo com Catelli (1999, p. 31), “o GECON significa administração por resultado, tendo como objetivo a otimização dos resultados por meio da melhoria da produtividade e de eficiência operacionais”. Este autor também enfatiza que o escopo do GECON é inteiramente voltado para a eficácia empresarial, cuja concretização se verifica pela otimização do resultado econômico.

Para Catelli e Guerreiro (1994, p. 1), “o GECON é estruturado dentro de uma concepção ‘holística’ e compreende a integração dos seguintes elementos: modelo de gestão; modelo de decisão; modelo de mensuração do resultado; modelo de informação”. No que diz respeito às informações, o sistema GECON, segundo Parisi (2001, p. 279), “objetiva, essencialmente, sua consistência, a confiabilidade e a oportunidade, propiciando maior nível de delegação de autoridade sem perda de controle”. O sistema de informação para gestão econômica, de acordo com Catelli (2001), contempla, entre outros, os seguintes aspectos:

- a) é estruturado sob o conceito de banco de dados: Planos de Contas; Planos de Áreas de Responsabilidade/Centro de Resultados; Contabilidade Gerencial e Contabilidade Societária;
- b) as informações e relatórios atendem os conceitos e o modelo de decisão dos usuários: Modelo de Informação com base no Modelo de Decisão e Modelo de Mensuração;
- c) a mensuração das transações é efetuada com a utilização de conceitos econômicos: valor de mercado; reconhecimento da receita pela produção dos bens e serviços;

preço de transferência; custo de oportunidade; equivalência de capitais. Aos recursos e produtos/serviços das atividades são atribuídos, respectivamente, custos e receitas com base em valor de mercado: Preço de Transferência; Preço e Custos Correntes.

Segundo Bortolucci, Lima e Pereira (2006) tendo em vista que o foco da gestão econômica concentra-se em resultados, os mesmos, devem ser adequadamente mensurados.

De acordo com Catelli e Guerreiro (apud CATELLI, 2001, p. 288):

a informação do resultado econômico gerado pelas transações, eventos e atividades permitem a identificação da formação do resultado global da empresa, qual atividade vale a pena terceirizar, qual atividade vale a pena manter e qual a perda econômica pela manutenção de atividades estratégicas deficitárias.

Sendo assim, o sistema de informação do GECON deve contemplar todas as fases do processo decisório, sendo estruturado de acordo com Guerreiro (1989) em quatro subsistemas: Pré-Orçamentação, Orçamento, Custos e Contabilidade.

- a) pré-orçamentação – nesta fase são realizadas simulações do resultado econômico com cada alternativa operacional disponível, facilitando o tomador de decisão na escolha da alternativa mais viável;
- b) orçamento – A partir da seleção das alternativas ocorridas na pré-orçamentação são realizadas simulações para a apuração do resultado econômico;
- c) custos – tem por objetivo a obtenção do resultado econômico realizado, contemplando, todos os eventos que impactam o resultado das diversas atividades e eventos econômicos que de acordo com Guerreiro (1989, p.286) são:
 - Receitas externas e internas;
 - Custos e despesas;
 - Compras;
 - Estoques;
 - Resultados financeiros externos; e
 - Resultados financeiros internos.
- d) contabilidade – objetiva identificar, mensurar e reportar as informações a todos os usuários, referentes a todos os eventos econômicos gerados pela empresa.

Dentre o conjunto de definições o GECON faz uso de diversos conceitos, diferentes dos modelos tradicionais, tais como: resultado econômico, custo de oportunidade, custeio variável, preço de transferência, margem de contribuição, valor de mercado à vista e outros. (BORTOLOCCI; LIMA; PEREIRA, 2006).

- a) resultado econômico – é a variação positiva ou negativa ocorrida no patrimônio de uma entidade num determinado período de tempo, ou seja, o quanto aumentou ou diminuiu a riqueza da entidade desde o início até o final da atividade;
- b) custo de oportunidade – representa o custo para a empresa pela escolha de determinada alternativa em detrimento de outra, ou seja, é o custo da renúncia da melhor oportunidade pela opção de outra alternativa;
- c) custeio variável – no método de custeio variável, apenas os custos variáveis são alocados aos produtos, sendo que os demais custos são apropriados diretamente ao resultado do período em que ocorrerem, sendo confrontados com a receita do período para a determinação do resultado;
- d) preço de transferência – é definido como valor pelo qual os bens e os serviços são transferidos para outras atividades e departamentos internos da organização;
- e) margem de contribuição – é a diferença entre o preço de venda de cada produto e os custos e despesas variáveis, é o valor que cada unidade contribui para a cobertura dos custos e despesas fixas, dos impostos, participações e lucros;
- f) valor de mercado à vista – para fins de apuração de resultado tanto os recursos consumidos quanto os recursos gerados são considerados pelo valor de mercado à vista.

2.2.3 BALANCED SCORECARD (BSC)

Kaplan e Norton (2004) descrevem que o Balanced Scorecard (BSC) começou a ser estruturado em 1990, como um projeto de pesquisa envolvendo diversas empresas, com o objetivo de desenvolver novos meios de medir o desempenho organizacional. A ideia era permitir que os gestores utilizassem simultaneamente os indicadores financeiros e os não-financeiros para atingir aos objetivos estratégicos propostos pelas organizações. Em 1996, foi lançado o livro “A Estratégia em Ação” (KAPLAN; NORTON, 1997) que formula as bases do BSC como sistema de monitoramento e de gestão do desempenho estratégico. Nele, o BSC

é apresentado pelos autores como um modelo que minimiza ou mesmo que resolve as limitações existentes nos relatórios, de então passando de um sistema de gestão baseado em modelos financeiros, atrelados ao conceito contábil de transações para um novo não limitado às medidas financeiras. Esse novo modelo é criado a partir de uma estrutura de informações composta de quatro perspectivas: financeira, do cliente, dos processos internos e de aprendizado e crescimento.

Nessa obra, Kaplan e Norton (1997) apresentam as quatro perspectivas do scorecard e declaram que elas equilibram os objetivos de longo e curto prazo, através das relações de causa e efeito, dos vetores de desempenho e da relação com os fatores financeiros, gerando os resultados esperados, conforme segue:

Perspectiva Financeira - a perspectiva financeira exerce um papel duplo: indicar se a estratégia da empresa e a sua implementação e execução estão contribuindo para a melhoria dos resultados, bem como servir de meta principal para os objetivos e medidas das outras três perspectivas;

Perspectiva dos Clientes - o primeiro passo para chegar aos objetivos financeiros é direcionar o foco para o cliente. Entender os clientes e atender às suas necessidades é fundamental para garantir a sobrevivência no mercado competitivo. Na perspectiva do Balanced Scorecard, as empresas precisam identificar os segmentos de clientes e mercado nos quais desejam atuar e, partindo daí, definir as suas metas de prazo, qualidade e de desempenho e serviço, para depois converter as metas em indicadores de desempenho;

Perspectiva dos Processos Internos - esta perspectiva ressalta a importância dos processos de inovação, os processos de operações e serviços pós-venda como formas de agregar valor aos produtos/serviços na visão do cliente;

Perspectiva do Aprendizado e Crescimento - Desenvolver medidas para que a empresa possa aprender e crescer é o objetivo da última perspectiva do Balanced Scorecard. Esta perspectiva é a base para que os resultados das outras três anteriores possam ser atingidos. O aprendizado e crescimento provêm de três fontes principais: pessoas, sistemas e procedimentos operacionais.

Wisniewski e Olafsson (2004) apresentam que o Balanced Scorecard é visto como um mecanismo que busca melhorar a administração dos indicadores de desempenho e, que por meio da utilização de seus indicadores, as organizações conseguem alcançar suas metas estratégicas. Ching (1999), ao contextualizar o Balanced Scorecard como um conjunto de

indicadores para a mensuração de desempenho que refletem a direção dos negócios, afirma que não existe um conjunto pré-determinado específico de medidas de desempenho que se encaixe em todas as situações de negócio possíveis.

Paton et al. (1999), ao discutirem os principais aspectos conceituais referentes ao Balanced Scorecard, bem como apresentar as etapas necessárias para sua implantação, afirmam que ele deve traduzir a missão e a estratégia de uma unidade de negócios em objetivos e medidas tangíveis, bem como consiste em um sistema de gestão estratégica para administrar a estratégia a longo prazo. Kaplan e Norton (1997) ressaltam que o seu método motiva todos os executivos e funcionários na implementação com sucesso da estratégia da sua unidade de negócios, a partir da tradução da estratégia em indicadores, utilizando medidas integradas (financeiras e não financeiras) que transmitem objetivos e metas e em vista disso apóiam a execução da estratégia. Kaplan e Norton (2000, p. 50) alertam que “a construção do BSC não deve ser nem a busca dos melhores indicadores nem um exercício de benchmarking para descobrir o que outras empresas estão medindo em seus scorecards”. O processo de desenvolvimento do scorecard deve ter os seguintes passos:

- a) avaliar o ambiente competitivo;
- b) conhecer as preferências e segmentos dos clientes;
- c) criar uma estratégia capaz de gerar desempenho financeiro extraordinário;
- d) articular o equilíbrio entre crescimento e produtividade;
- e) selecionar os segmentos de clientes alvo;
- f) identificar os processos críticos do negócio, para o cumprimento da proposição de valor e para a realização dos objetivos financeiros de custo e produtividade e;
- g) desenvolver as habilidades, competências, estímulos, banco de dados e tecnologia imprescindíveis à excelência nos processos internos e ao fornecimento de valor para os clientes.

Para Kaplan e Norton (1997) o que possibilita a integração do Balanced Scorecard a estratégia da empresa são seus vetores de desempenho, as relações de causa e efeito, estabelecidas entre a ação e o seu resultado decorrente, e a relação que cada ação integrada guarda com os resultados financeiros da empresa. Dessa forma Kaplan e Norton (1997, 2001) transmite através do Balanced Scorecard um método de como permitir uma implementação de indicadores, capaz de focar a organização na estratégia, a saber:

- a) traduzir a estratégia em termos operacionais, definindo metas de superação de longo prazo e as medidas estratégicas necessárias;
- b) comunicar a estratégia a todos os funcionários envolvidos;
- c) alinhar a organização com a estratégia;
- d) transformar a estratégia em tarefa cotidiana de todos, com a participação efetiva da alta gestão da empresa, dos empregados e dos líderes;
- e) garantir que os empregados compreendam claramente os indicadores. Um bom sistema de incentivos é recomendável, para conseguir o apoio dos empregados aos objetivos da empresa e das unidades de negócio;
- f) converter a estratégia em processo contínuo;
- g) trabalhar com no mínimo um objetivo e um indicador por perspectiva, não excedendo a 15 indicadores, combinando indicadores de desempenho (leading indicators) e indicadores de ocorrência (lagging indicators);
- h) retroalimentar a estratégia, em um processo ininterrupto e contínuo.

Para Kaplan e Norton (1997) existe um grupo de medidas essenciais de resultados dos clientes, comum a todos os tipos de empresas. Este grupo inclui indicadores de participação de mercado, retenção, captação, satisfação e lucratividade de clientes.

QUADRO 1 - PRINCIPAIS INDICADORES DO BALANCED SCORECARD

Perspectiva	Indicador
Financeira	Retorno sobre o capital investido (ROCE) Margem líquida Fluxo de caixa Taxa de crescimento da receita de vendas Valor econômico agregado
Clientes	Participação de mercado Retenção de clientes Captação de clientes Satisfação de clientes Lucratividade de clientes
Processos internos	Retorno sobre o investimento (ROI) Taxa de aceitação de novos produtos Níveis de estoque

Continua

Conclusão

Perspectiva	Indicador
Processos internos	Índice de falta de produtos Pedidos feitos Paradas não planejadas Qualidade do produto Tempo de resposta Processo de inovação Processos de operações Serviços pós-venda
Aprendizado e Crescimento	Satisfação dos funcionários Retenção dos funcionários Produtividade dos funcionários Disponibilidade dos sistemas de informação

Fonte: Kaplan e Norton (1997, p. 155)

Apesar dessa aparente densidade conceitual, pesquisadores tem constatado dificuldades na implantação e no uso do BSC e a falta de evidencias do impacto do uso desse instrumento na melhoria de desempenho. Ao analisar as críticas, verifica-se que parte delas está relacionada com aspectos funcionais do BSC, mas outras questões estão relacionadas ao comportamento das pessoas, as lideranças e a cultura organizacional. Russo et al. (2012). Paranjape, Rossiter e Pantano (2006) constataram que o insucesso na implantação do BSC nas organizações está relacionado com um ou mais dos seguintes fatores: (a) seleção de medidas impróprias ou excessivas; (b) implantação ineficiente por parte dos gestores; (c) atrasos no feedback; e (d) excesso de ênfase em medidas financeiras. No que se refere à implantação ineficiente, muito se tem pesquisado sobre os procedimentos propriamente ditos, mas pouco sobre os pré-requisitos e as condições estruturais do sistema de controle gerencial para a sua implementação e uso. Prieto et al. (2006), em sua pesquisa que utiliza o estudo de múltiplos casos, analisaram 14 projetos de implementação de BSC e concluíram que alguns dos fatores críticos para o sucesso da implementação não foram praticados, dentre os quais destacaram: (a) falta de comprometimento da alta administração; (b) discussões pouco frequentes e não claras; (c) perspectivas não balanceadas; (d) BSC como um evento único e não como um processo contínuo; e (e) não definição dos papéis e responsabilidades.

Em relação às limitações do BSC, Attadia, Canevarolo e Martins (2003) realizam várias críticas a essa metodologia, citando a dificuldade para definir medidas de desempenho não-financeiras, criar medidas de desempenho preditivas e integrar perspectivas de desempenho por meio de relações de causa e efeito. Os autores criticam também que o processo de implantação do BSC necessita de um amplo apoio da alta direção. Pace, Basso e

Silva (2003) criticam o BSC por apresentar problemas de relações de causalidade fracas entre os objetivos de longo prazo com os projetos e planos de ação operacionais. Os autores propõem não descartar o BSC e sim aprimorá-lo com metodologias adicionais que enfatizem a causalidade.

Hauser e Katz (1998) ressaltam uma importante questão durante a implementação de um sistema de medida de performance: evitar que a baixa capacidade de empregados e gerentes em diversificar riscos afete a escolha de projetos em função de métricas não claras que permitam a escolha pelo menor risco, comprometendo as probabilidades de resultados de longo prazo. Desta forma, isto pode criar um custo de risco que pode levar a empresa a se desviar de seus objetivos a longo prazo. Hauser e Katz (1998) também afirmam que a utilização de valores *hard to control* podem criar uma certa resistência à sua utilização pelos gerentes do nível intermediário. Para evitar este problema, os autores sugerem escolher valores que possam ser implementados a curto prazo, mas fortemente ligados aos objetivos a longo prazo da empresa, numa correlação altamente estratégica. Hauser e Katz (1998) preferem estes valores adequados, estrategicamente alinhados, mesmo quando não são precisos, do que valores de alta precisão e sem importância para uma abordagem produtiva. Além disso, há o risco de se perderem os objetivos organizacionais e de se manter a velha cultura baseada em antigos valores.

O estudo de caso conduzido por Neely e Bourne (2000) e Bourne et al. (2002) analisou a implementação do BSC em várias empresas nos EUA e apontou as principais razões (segundo os próprios executivos envolvidos) pelas quais a implementação do sistema resultou em fracasso. O autor deu destaque às dificuldades com acesso à informação e aos sistemas de informação da organização; ao mau planejamento em relação à quantidade de horas necessárias para a implementação; às consequências pessoais e políticas que as medidas passam a acarretar; à falta de comprometimento da alta direção (principalmente na fase inicial) e, no caso de empresas multinacionais, às frequentes intervenções da matriz ou controladora. Borget (1999) assegura que partes dos indicadores propostos pelo BSC são difíceis de serem quantificados e monitorados por meio do processo de gestão. São indicadores formados a partir de intangíveis, que podem ser voláteis, sofrendo grandes variações influenciadas pelo meio interno ou externo da empresa, tendo os empregados e gestores pouco controle sobre suas variações.

Horngren et al. (1999) salientam que para evitar armadilhas existentes quando da implementação do Balanced Scorecard, deve-se considerar o seguinte:

- a) não assumir que as relações de causa e efeito são precisas: elas são meramente hipotéticas. Um ponto crítico é identificar a forte e rápida causa da ligação entre os indicadores financeiros e não-financeiros. Com a experiência adquirida, as organizações irão modificar seus scorecards para incluir objetivos não-financeiros e medidas que conduzam aos melhores indicadores do desempenho financeiro subsequente;
- b) não buscar melhorias ao longo de todos os indicadores todo o tempo: esta abordagem pode ser inapropriada porque algumas opções podem ser mutuamente excludentes;
- c) não usar somente indicadores objetivos no scorecard: o correto é utilizar concomitantemente indicadores objetivos (como fatia de mercado) e subjetivos (como nível de satisfação de clientes e funcionários);
- d) não deixar de considerar os custos e os benefícios de iniciativas, tais como gastos com tecnologia da informação e P&D, antes de incluir estes objetivos no scorecard. Caso contrário, o gerenciamento da organização poderá focar-se em indicadores que não irão resultar em benefícios globais de longo prazo;
- e) não ignorar indicadores não-financeiros ao avaliar gerentes e empregados: os gerentes tendem a focar atenção somente sobre o que está sendo mensurado. Por isso, a exclusão de indicadores não-financeiros da avaliação do desempenho irá reduzir o significado e a importância que os gerentes dispensam às medidas não-financeiras do scorecard.

Giuntini (2003) destaca que o objetivo essencial da seleção dos indicadores específicos para o Balanced Scorecard é a identificação dos indicadores que comuniquem o significado da estratégia. Como a estratégia é única, cada Scorecard deve ser único e conter indicadores únicos. Kaplan e Norton (1997) identificaram que determinadas medidas essenciais de resultado aparecem repetidas vezes:

- a) Indicadores Financeiros Essenciais:
 - retorno sobre os investimentos / valor econômico agregado;
 - lucratividade; Aumento / mix de receita;
 - produtividade da redução de custos.

b) Medidas Essenciais de Clientes:

- participação de mercado;
- aquisição de clientes;
- retenção de clientes;
- lucratividade dos clientes;
- satisfação dos clientes.

c) Medidas Essenciais de Aprendizado e Crescimento:

- satisfação dos funcionários;
- retenção de funcionários;
- lucratividade por funcionário.

Giuntini (2003), o Balanced Scorecard apresenta como princípio uma maior necessidade de avaliação dos indicadores não-financeiros para os profissionais avaliarem o desempenho gerencial dos negócios, modificando uma cultura tradicional de análise dos indicadores financeiros que, segundo Kaplan e Norton (1997), são inadequados para orientar e avaliar a trajetória organizacional em ambientes competitivos, por fazerem menção histórica de ações passadas, não fornecendo ações que devem ser realizadas para a criação de valor futuro. Ainda Giuntini (2003) o Balanced Scorecard é um processo de disseminação de cultura, onde a organização passa a pensar e agir estrategicamente; dessa forma, o reconhecimento das pessoas para o alcance de metas mensuráveis é um forte motivador para que elas se envolvam na operacionalização da estratégia e tenham interesse no sucesso da organização.

Em sua pesquisa na empresa Alcoa, Norberto Giuntini (2003), destacou que na implementação do BSC por parte da empresa estudada, houve a necessidade de ajustes e adaptações.

Esses ajustes e adaptações estão relacionados à cultura, crenças e valores, administração dos recursos disponíveis e principalmente da participação, motivação, empenho e iniciativa das pessoas que atuam nos diferentes níveis hierárquicos, para decidir e operacionalizar as ações voltadas à estratégia da empresa e adquirir conhecimento, para inovar a forma de fazer as tarefas, na medida que o Balanced Scorecard consiste numa adaptação cultural da organização, necessitando de legitimidade das ações voltadas a atingir a eficiência e eficácia da implementação de seus princípios. (GIUNTINI, 2003, p. 175).

2.3 CONTRIBUIÇÕES DA TEORIA

Mais de 20 anos desde a publicação de Giddens (1984) a Constituição da Teoria da Estruturação foi extensamente usada em organizações, administração e contabilidade em pesquisa qualitativa. Baxter e Wai (2003) observam que a Teoria da Estruturação proveu uma contribuição pequena mas distintiva a contabilidade gerencial. Whittington (1992) e Sahay e Walsham (1997) são categóricos ao apontar a utilidade da Teoria da Estruturação, concebida pelo sociólogo britânico Anthony Giddens, como ferramenta de grande importância para a análise organizacional. De fato, essa teoria permite vincular a ação cotidiana dos atores organizacionais, em nível micro, à questão mais ampla das estruturas sociais de uma dada realidade sem, entretanto, estabelecer determinismos entre ação e estrutura e vice-versa. Para tanto, o conceito de dualidade da estrutura proposto por Giddens (1979, 1984) é uma alternativa ao dualismo relacionado ao sujeito e ao objeto nas Ciências Sociais, em que a estrutura é tomada como externa, suprema e limitadora da ação de indivíduos – tradições funcionalista e estruturalista.

2.3.1 CRÍTICAS A TEORIA

Desde a sua publicação, as idéias de Giddens sobre teorias sociais foram discutidas e algumas questões relativas à sua aplicação têm sido levantadas. Conceitualmente, teoria da estruturação é complexa e se baseia em proposições gerais e conceitos que operam em um alto nível de abstração, dando assim origem a diversas e por vezes contraditórias interpretações (JONES, 1987; JONES; KARSTEN, 2003; POZZEBON; PINSONNEAULT, 2000). A relação entre agência e estrutura é uma das questões mais penetrantes e difíceis na teoria social. Como são as ações dos agentes individuais relacionada com as características estruturais da sociedade? Como são ações estruturadas em situações do cotidiano? Como os recursos estruturados de ações reproduzida? Para contar o dualismo entre estrutura e agência, Giddens partiu da conceituação de estrutura como uma forma dada ou externa. Pozzebon e Pinsonneault (2005). Na verdade, o conceito de dualidade da estrutura é o cerne da teoria da estruturação. As estruturas sociais são constituídas por ação humana e, ao mesmo tempo, o próprio meio desta constituição (GIDDENS, 1976, 1984).

Segundo Pozzebon e Pinsonneault (2005) pelo fato da teoria da estruturação não ser facilmente combinada com qualquer abordagem metodológica, vários autores têm desafiado a

sua relevância para a pesquisa empírica. A aplicabilidade da teoria para pesquisa empírica também foi considerada duvidosa por Baumann, Frugalidade, Gregson e outros que vêem Giddens como um meta-teorista. Em seu livro, *Teoria da Estruturação*, Stones (2005) sintetiza a crítica da teoria da estruturação de Giddens nas duas décadas desde a publicação da *Constituição da Sociedade* (GIDDENS, 1984), para sugerir uma ontologia reforçada que permite a pesquisa empírica substantiva a ser desenvolvido usando a teoria. Argumentando que Giddens opera no nível da "ontologia-em-geral", Stones (2005) defende o desenvolvimento da teoria da estruturação para abranger "ontologia-in-loco": estrutura e ação não são contemplado em abstrato, mas observadas em situações concretas, através do por que, onde e de ocorrência diária, e através da compreensão das disposições e práticas dos agentes. Um estudo da estruturação é aquele que envolve a hermenêutica (interpretação), bem como a análise estrutural (STONES, 2005), e preserva o princípio central da dualidade da estrutura (GIDDENS; PIERSON, 1998).

2.3.2 ESTUDOS ANTERIORES

Junquilha (2003), em seu estudo sobre *Condutas Gerencias e suas Raízes: uma Proposta de Análise à Luz da Teoria da Estruturação*, destacou como objetivo principal a identificação das condutas gerenciais oriundas das ações humanas na organizações. Destacando a dualidade da estrutura defendida por Giddens, a pesquisa em questão adotou como método o estudo de caso, com entrevistas, usando como população os servidores estaduais que ocupam cargos de chefia no Governo do Espírito Santo, os dados revelaram que os gerentes contribuem, com sua ação, para a reprodução de propriedades estruturais brasileiras. O conhecimento dessa situação, ou seja, a cognoscitividade que possuem a respeito desse contexto, permite-lhes seguir em frente, definindo condutas apropriadas a cada momento, em processo de monitoramento constante da realidade que os cerca.

O'Dwyer e Mattos (2010) em sua pesquisa *Teoria da Estruturação de Giddens e os estudos de práticas avaliativas*. Esse artigo pretende propor a Teoria da Estruturação como uma ferramenta de avaliação nos serviços. Pode-se dizer que o debate mais atual sobre avaliação está centrado: nos tipos de estudos e modos de incorporar simultaneamente metodologias qualitativas e as tradicionais quantitativas; na utilização, pelos serviços, dos resultados das pesquisas de avaliação; e na institucionalização da avaliação. Outro argumento para uma avaliação mais efetiva é que os conhecimentos dos profissionais e dos usuários têm

que ser incorporados no sentido de proporcionar reflexão e produzirem-se mudanças. A Teoria da Estruturação é identificada como uma estratégia metodológica por permitir uma reflexão a partir do conhecimento de uma dada estrutura e de uma interpretação das consequências da ação a partir do acesso ao agente. Essa teoria nos proporciona recursos para análises institucionais mais amplas e simultaneamente é uma ferramenta potente para avaliações situadas em ambientes micros sociais. Acessar o agente através do seu discurso e de sua prática e observar "em ato" outras influências dos sistemas sociais que atuam sobre as circunstâncias da ação é uma forma de "elucidar os processos concretos da vida social" e permitir uma maior reflexividade dos atores sobre sua prática.

Machado-Da-Silva, Guarido Filho e Rossoni (2006), em sua pesquisa *Campos Organizacionais: Seis Diferentes Leituras e a Perspectiva de Estruturação*, teve como objetivo em seu ensaio teórico, tratar a dinâmica do campo organizacional sob uma lógica estruturacionista, admitindo se que a partir dela se resgata tanto a importância da prática no processo de estruturação do campo organizacional como o caráter histórico e recursivo, que tanto constrange como habilita as ações dos atores sociais, estudo bibliográfico, que apresentou como conclusão de que a estrutura e agencia estão recursivamente implicadas.

Souza (2011), em sua pesquisa *Entre o Planejamento Estratégico Formal e Informal: um Estudo de Caso Exploratório sobre a Prática de Estratégia nas Organizações*, este trabalho explora a prática de planejamento estratégico com base num estudo de caso exploratório em uma empresa organizada por projetos, por meio do qual foi possível identificar processos de mudança que configuraram diferentes fases de aplicação dessa prática ao longo dos anos com características distintas de (in) formalidade. Analisando o caso por meio uma abordagem baseada na teoria da estruturação (GIDDENS, 1984), indica-se que, se há um nível adequado de formalização da prática de planejamento estratégico nas organizações, este nível deve ser definido pela estruturação da prática na sua dinâmica social.

Nascimento et al. (2011) trataram em sua pesquisa do Mapeamento dos indicadores de desempenho organizacional em pesquisas da área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo no período de 2000 a 2008, com objetivo de investigar, sob a ótica da avaliação de desempenho organizacional, as características dos indicadores de desempenho utilizados nas pesquisas da área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo, no período de 2000 a 2008. Optou-se por uma pesquisa de caráter descritivo, com abordagem qualitativa e quantitativa, que identificou 2.646 artigos que apresentavam no título, no resumo e/ou nas palavras-chave as terminologias: avaliação, desempenho, performance, decisão, mensuração

e avaliação de desempenho. Constatou-se que 61,14% dos artigos analisados apresentavam a terminologia indicador de desempenho (ID), e 73% não apresentavam o conceito de ID. Os indicadores utilizados apresentavam, em sua maioria, foco econômico-financeiro e eram quantitativos com mensuração ordinal. Em linhas gerais, os indicadores de desempenho organizacionais conseguiram atingir o objetivo de auxiliar no processo decisório, uma vez que 76% dos artigos investigados apresentaram as vantagens de sua aplicação.

Mendes Almeida e Beuren (2014) *Presença dos Pilares da Teoria da Estruturação na Controladoria com o Processo de Convergência Contábil*, neste estudo o objetivo foi identificar a presença dos elementos que formam os pilares da Teoria da Estruturação na controladoria com o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade em empresas brasileiras do Novo Mercado da BM&F Bovespa. Pesquisa descritiva foi realizada por meio de uma survey, com abordagem quantitativa do problema, fundamentada na Teoria da Estruturação, segundo as proposições de Giddens (1979; 2003). Das 118 empresas do Novo Mercado, 36 participaram da pesquisa, constituindo-se na amostra não aleatória. O questionário com 12 perguntas de múltipla escolha foi elaborado com base nos estudos de Macintosh e Scapens (1990, 1991), Barrachina (2001), Junquillo (2003), Giddens (2003), Busco (2009), bem como em um estudo piloto realizado com vistas nesta pesquisa. Aos dados coletados aplicaram-se técnicas de estatística descritiva e entropia da informação. Os resultados revelaram maior presença do pilar da significação, seguido da dominação e legitimação. Pela entropia da informação, em alguns elementos as respostas mostraram-se semelhantes, com alta entropia e pouca informação; em outros há oscilação nas respostas, com baixa entropia e maior informação. Assim conclui-se que os elementos que formam os pilares da Teoria da Estruturação se fizeram presentes na controladoria com o processo de convergência contábil das empresas pesquisadas.

Rodrigues (2008) *Tensões entre econômico e social: uma proposta de análise à luz da teoria da estruturação*, este estudo apresenta dupla contribuição: oferece por meio de um estudo de caso – experiência empírica com um quadro de análise estruturacionista, e avança a discussão sobre particularidades das organizações sem fins lucrativos como fenômeno organizacional que aumentou em quantidade e em complexidade a partir das duas últimas décadas do século XX. O conceito de processos de estruturação permite a análise de paradoxos e conflitos organizacionais, tomando-se a estrutura não como um ente estático que define restrições à ação ou limita escopos de autoridade, mas como abstração que revela como

as regras e os recursos de um sistema social se relacionam, num processo definido por Giddens como dualidade da estrutura.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

Segundo Hart (2008, p. 5), pesquisar “envolve entender o relacionamento entre teoria, desenho da pesquisa, habilidades práticas e traços particulares, base de conhecimento sobre o assunto e fundamentação metodológica”. Neste capítulo apresenta-se o método científico com suas formas de conhecimento e bases para a investigação e classificam-se os tipos de pesquisa, quanto à finalidade e abordagem do problema, quanto aos objetivos e aos procedimentos da pesquisa aplicados para desenvolvimento dessa dissertação, também é tratado sobre o grau de aderência ao assunto e a amostra pesquisada, instrumento para coleta das informações, a fonte que forneceu as informações e a tabulação e análise dos resultados

3.1 ESCOLHA DO MÉTODO DE PESQUISA

Trata-se de um estudo qualitativo com pesquisa de campo de observação única. Para Yin (1994) a pesquisa qualitativa tem sua essência constituída por duas condições: o uso da observação detalhada do mundo material feita pelo pesquisador e o fato de que esta observação é pautada necessariamente em um modelo teórico. A pesquisa qualitativa tem sua história no campo da Ciência. Ela emerge dos suportes teóricos fundamentais que a alimentam, a qual surgiu (a pesquisa) nas práticas desenvolvidas pelos antropólogos, depois sociólogos em seus estudos sobre a vida em comunidade. Somente posteriormente irrompeu na investigação educacional e demais áreas (TRIVIÑOS, 1987).

Bogdan (1982) apud Triviños (1987) indica algumas características a serem tomadas como básicas para uma pesquisa qualitativa e consideradas significativas para o trabalho desenvolvido: A pesquisa qualitativa deve ser descrita e deve ter o ambiente natural como fonte de dados e as pessoas pesquisadas como instrumento chave; Os pesquisadores qualitativos tendem a analisar seus dados indutivamente e estão preocupados com o processo e não simplesmente com os resultados e o produto; O significado é a preocupação essencial da abordagem qualitativa.

O processo de pesquisa com a abordagem qualitativa deve se iniciar a partir da revisão da literatura com vistas a obter familiaridade, gerar insights e informações a respeito do assunto em estudo, utilizando-se deste material para, então, fazer suas assunções e observações (FLICK, 2009) e justificar o assunto abordado, desenho e metodologia da pesquisa (HART, 1998). Seidman (1991) observa a importância de se estabelecer adequada e

previamente uma estrutura de pesquisa para as abordagens qualitativas, esperando-se com isso prevenir a falta de foco, descuido quanto ao propósito, método e procedimentos.

3.2 A PESQUISA

Neste estudo foi avaliado a evidência da dualidade na gestão de indicadores de desempenho em uma instituição financeira sob a ótica da teoria da estruturação, em uma instituição financeira de grande porte que opera no Brasil. Uma empresa com cultura em utilização de indicadores de desempenho, onde foram aplicados questionários para obtenção das informações desejadas. O alvo para esse estudo são os profissionais que lidam de forma direta com os indicadores de desempenho. Para dar maior suporte à pesquisa foi necessária a utilização de uma teoria para entender o fenômeno, neste caso foi usada a teoria da Estruturação como ferramenta de apoio a pesquisa.

Levantar as informações na instituição financeira, obter retorno de um grupo de gestores, os quais respondem sob o ponto de vista de sua experiência, conhecimento, expectativa e grau de importância atribuída, quanto a gestão de utilização dos indicadores de desempenho, implantação, criação e modificação dos mesmos, com base na teoria da estruturação, onde é verificada a existência ou não da dualidade. Apesar da grande quantidade de gestores que atuam na instituição, o estudo ficou limitado apenas a uma pequena parte desses profissionais que atuam diretamente na gestão e utilização desses indicadores, e que tenham alguma ação sobre eles. Por falta de retorno apenas dois questionários foram devolvidos respondidos. Para elaboração do questionário de pesquisa foram observados diversos critérios como a preocupação com a clareza e uniformidade nas questões de análise; ligação com o problema e objetivos da pesquisa; direcionamento da pesquisa à população ou grupo de entrevistados homogêneos e formulação das perguntas. (CHAGAS, 2000; MATTAR, 2007).

O estudo em questão, aborda aspectos da gestão de indicadores de desempenho pela ótica da teoria da estruturação e apresentou o seguinte escopo:

- a) o presente trabalho, tem como foco de estudo uma grande instituição financeira, com grande representatividade no mercado onde está inserida, com uma cultura de utilização de indicadores de desempenho;

- b) a pesquisa se pautou na teoria da estruturação defendida por Giddens para apontar os efeitos da dualidade;
- c) como meio de se obter as informações desejadas foi utilizado questionários, sendo os questionários direcionados aos gestores chaves;
- d) quanto ao tratamento das informações, os questionários foram coletados e submetidos a análise das respostas.

Para a análise das informações e formação de uma conclusão referente a pesquisa, foi utilizada a escala de Likert, a qual procura evidenciar as opiniões, comportamentos e atitudes de um conjunto de pessoas ou consumidores, e por isso, muito utilizada para o desenvolvimento de estudos e pesquisas voltadas às diversas áreas das ciências sociais como a Administração de Empresas, Contabilidade, Economia, Marketing, entre outras. (VELUDO-DE-OLIVEIRA, 2001). Segundo Veludo-De-Oliveira (2001, p. 19) “a escala de Likert se baseia na premissa de que a atitude geral se remete às crenças sobre o objeto da atitude, à força que mantém essas crenças e aos valores ligados ao objeto”. O destaque da escala de Likert é sua praticidade para desenvolvimento e análise do objeto de pesquisa, onde para cada pergunta sugerem-se aos pesquisados 5 tipos de respostas afirmativas e negativas com seus respectivos níveis de confiança atribuídos, a saber: 1 - concordo totalmente; 2 - concordo; 3 - não concordo nem discordo; 4 - discordo e 5 - discordo totalmente.

Atribuem-se para cada resposta uma pontuação que reflete a direção da atitude do pesquisado em relação ao direcionamento da pesquisa, podendo-se atribuir, por exemplo, valores de 1 a 5; de 5 a 1, ou de +2 a -2 e -2 a +2, sendo que valores numéricos são atribuídos às respostas para refletirem a força e a direção da reação do entrevistado à declaração. Como premissa da metodologia foi atribuída que às declarações de concordância recebem valores positivos ou altos enquanto as declarações de discordância devem receber valores negativos ou baixos (BAKER, 2005).

TABELA 1 - ESCALA LIKERT

Escala de Likert				
Níveis de confiança	Pesos			
Concordo totalmente	5	1	2	-2
Concordo	4	2	1	-1
Não concordo nem discordo	3	3	0	0
Discordo	2	4	-1	1
Discordo totalmente	1	5	-2	2

Fonte: Adaptado de Mattar (2007) e Veludo-De-Oliveira (2001)

Para Gil (2008) a escala de Likert baseia-se na de Thurstone. É, porém, de elaboração mais simples e de caráter ordinal, não medindo, portanto, o quanto uma atitude é mais ou menos favorável.

A construção de uma escala deste tipo segue os seguintes passos:

- a) recolhe-se grande número de enunciados que manifestam opinião ou atitude acerca do problema a ser estudado;
- b) pede-se a certo número de pessoas que manifestem sua concordância ou discordância em relação a cada um dos enunciados, segundo a graduação: concorda muito (1), concorda um pouco (2), indeciso (3), discorda um pouco (4), discorda muito (5);
- c) procede-se à avaliação dos vários itens, de modo que uma resposta que indica a atitude mais favorável recebe o valor mais alto e a menos favorável o mais baixo;
- d) calcula-se o resultado total de cada indivíduo pela soma dos itens;
- e) analisam-se as respostas para verificar quais os itens que discriminam mais claramente entre os que obtêm resultados elevados e os que obtêm resultados baixos na escala total. Para tanto, são utilizados testes de correlação. Os itens que não apresentam forte correlação com o resultado total, ou que não provocam respostas diferentes dos que apresentam resultados altos e baixos no resultado total, são eliminados para garantir a coerência interna da escala.

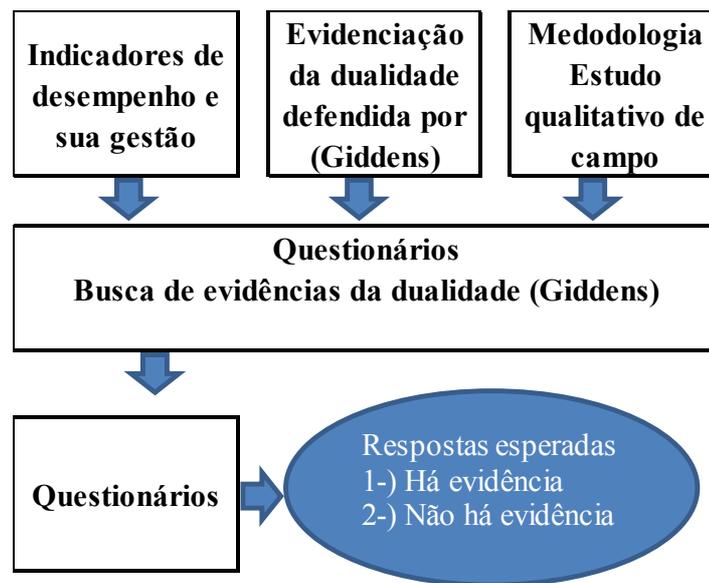
3.3 CONSTRUCTO DE PESQUISA

As organizações estão sempre à procura de maximização de seus resultados, e essa busca demanda um alto grau de conhecimento e acompanhamento de seu desempenho, os indicadores de desempenho vem ao logo da história servindo de ferramenta para gerar subsídios nas informações e contribuir para uma tomada de decisão mais assertiva. Para essa compreensão se fez necessário uma pesquisa quanto a abordagem das principais avaliações de desempenho (indicadores de desempenho, indicadores de resultado, indicadores financeiros, BSC, GECON, EVA, essas ferramentas de avaliação de desempenho e resultado foram abordadas na fundamentação teórica.

A abordagem com base na teoria da estruturação defendida por Giddens e o efeito da dualidade proporcionou uma melhor compreensão e uma nova forma de estudar mais a fundo o comportamento dos indicadores e como se comportam sob a ótica dessa teoria. Conhecer

seu comportamento e como os indicadores influenciam e são influenciados pelos seus agentes, traz um alto grau de compreensão dessa ferramenta e possibilita uma maior interação na sua aplicação. Como constructo da pesquisa também pode ser destacado o método utilizado, que pode ser replicado para outras instituições e ou até mesmo ampliado para uma pesquisa multi-caso. O procedimento adotado servirá de base para outros trabalhos que desejem adotar a teoria da estruturação como suporte a pesquisa.

FIGURA 2 - DIAGRAMA REPRESENTATIVO DA ESTRUTURA METODOLÓGICA



Fonte: Do autor.

3.4 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

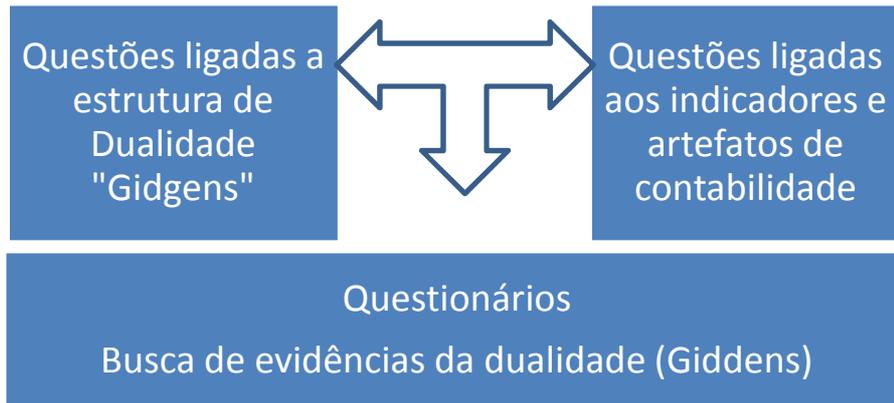
Na pesquisa qualitativa, descrever o que se entende por análise, por vezes, é tido como intangível e nebuloso. No entanto, sabe-se que envolve explicar os componentes que constituem um determinado tema, identificar seus papéis, examinar o relacionamento entre eles, avaliá-los ou mesmo descrevê-los (GIBSON; BROWN, 2009). Portanto, pode-se dizer que subjacente à sua definição ou emprego, está a maneira que a análise de dados servirá ao propósito de responder aos problemas postos em uma pesquisa, mormente, em termos de métodos e procedimentos empregados. Saliente-se que a identidade dos respondentes foi mantida confidencial, contudo, fez-se necessário identificar os cargos que ocupam, justamente por se tratar de circunstância em que a visibilidade é apropriada (GIBSON; BROWN, 2009).

Os questionários foram construídos com base na dualidade da estrutura, segundo a Teoria da Estruturação, visando dar suporte aos instrumento de pesquisa, se fez necessário

também alinhar as questões quanto aos indicadores de desempenho para maximizar a coleta de informações que tratam do tema central dessa pesquisa.

3.5 QUESTIONÁRIO DE PESQUISA

FIGURA 3 - DIAGRAMA DAS QUESTÕES



Fonte: Do autor.

Como questões para nortear e dar suporte ao estudo foram utilizadas as questões centrais apresentadas nos quadros 2 ao 4.

QUADRO 2 - QUESTÕES ORGANIZADAS COM BASE NA ESTRUTURA DA DUALIDADE

Variáveis	Subvariáveis	Questões	Fontes
Significado	Funções	Os cargos e funções influenciam na criação e implantação dos indicadores.	Junquillo (2000); Giddens (2003); Macintosh e Scapens (1991)
	Atividades	As normas de contabilidade trazem forte influência para a adoção dos indicadores.	
		Ferramentas gerenciais como BSC, EVA ou GECON auxiliam diretamente na questão de indicadores de desempenho.	
	Transformação	As pessoas envolvidas no processo de criação e implantação dos indicadores estão se adaptando a novos cenários.	
		Os marcos e fases importantes influenciam na gestão dos indicadores.	
Comunicação	As regras existentes na instituição permitem uma comunicação fluente durante o processo de criação e implantação de novos indicadores.		

Continua

			Conclusão
Variáveis	Subvariáveis	Questões	Fontes
Dominação	Recursos autoritários	Na criação, modificação, e ou implantação dos indicadores há a participação das áreas envolvidas.	Junquillo (2003); Giddens (2003); Borrachina (2003)
	Recursos alocativos	Houve investimento tecnológico e humano por parte da instituição para as áreas responsáveis pelos indicadores.	
	Facilidades	Ao longo do tempo há a tendência de modificar e adaptar um ou mais indicadores para que se adequem ao contexto atual de utilização.	
Legitimação	Obrigações	A rotina de apresentação dos indicadores influencia na apresentação de forma condicionada dos resultados.	Macintosh e Scapens (1991); Borrachina (2001)
	Comportamentos	A adoção de indicadores influencia a mudança nas condutas dos gestores.	
	Produção de moralidade	No processo de criação e implementação dos indicadores foi observado na gestão dos indicadores a legitimação de normas e valores.	

Fonte: Do autor.

QUADRO 3 - QUESTÕES ESTRUTURADAS COM BASE NOS INDICADORES

Questões	Referencial teórico
Os gestores recebem treinamentos sobre os indicadores de desempenho aliados a estratégia da empresa.	FNQ (2012)
A prática de remuneração variável esta devidamente descrita em manuais.	FNQ (2012)
A política de mensuração dos rendimentos variáveis, via indicadores de desempenho, propiciam por parte dos gestores um maior acompanhamento destes.	Brigham et al. (2001); Martelanc et al. (2005)
Os indicadores de desempenho adotados são congruentes, ou seja, estão alinhados com os objetivos da empresa.	Merchant (2006); Frolick e Ariyachandra (2006); Drucker (2002); Nakamura e Mineta (2001); Ford e Evans (2000); Correa e Correa (2006)
O excesso de metas de longo prazo causam desmotivação por não apresentarem resultados imediatos.	Kotter (1997); Jensen e Sage (2000); Wireman (2005)
Há comprometimento da alta gerência de forma ativa, envolvida com os objetivos da empresa, com o desenvolvimento de novos indicadores de desempenho para medir estratégias e atividades.	Wireman (2005)

Continua

Conclusão

Questões	Referencial teórico
A contabilidade gerencial tem papel fundamental na qualidade das informações e processos decisórios, contribuindo para a obtenção dos objetivos da empresa.	Atkinson et al. (2008); Nascimento e Reginato (2010)
Indicadores com base no resultado econômico (custo de oportunidade, custeio variável, preço de transferência, margem de contribuição, resultado econômico) estão na política de indicadores de desempenho adotadas na instituição.	Lima et al. (2006); Guerreiro (1989); Catelli e Guerreiro apud Catelli (2001)
No mix de indicadores de desempenho, há indicadores financeiros e não financeiros adotados pela empresa.	Kaplan e Norton (2004)
A empresa adota no seu escopo de indicadores um sistema de monitoramento e de gestão de desempenho estratégico, como por exemplo BSC.	Kaplan e Norton (1997)
Na implementação dos indicadores é avaliada a relação de causa e efeito estabelecida entre a ação e o seu resultado decorrente.	Kaplan e Norton (1997)
A seleção de medidas impróprias ou excessivas causam falta de comprometimento na adoção de determinados indicadores.	Russo, Parisi, Megliorini e Almeida (2012); Paranjape e outros (2006)
A limitação dos gestores em diversificar riscos afeta a escolha de projetos em função de métricas não claras que permitam a escolha pelo menor risco, comprometendo as probabilidades de resultados de longo prazo.	Hauser e Katz (1998)
As consequências pessoais e políticas que a adoção de determinada forma de medição do desempenho podem causar, interferem na implantação da medida de desempenho.	Neely (2000, 2002)
Há uma forte tendência em os gestores focarem indicadores financeiros pela sua fácil mensuração.	Horngren et al. (1999)
A cultura, crença e valores intrínsecas na instituição dificulta da adoção e implantação de indicadores não financeiros.	Norberto Giuntini (2003)

Fonte: Do autor.

QUADRO 4 - MÉTODOS DE PESQUISA

Questão	Objetivo	Variáveis
Questionário estruturado	Busca identificar os respondentes, e verificar o seu grau de aderência no processo de construção e implantação dos indicadores de desempenho.	Tem influência no processo de gestão dos indicadores, não tem influência na gestão dos indicadores.
Questionário semi estruturado	Escala LIKERT para verificar a percepção dos gestores sobre a evolução do uso dos indicadores na empresa e a relevância atual do uso dos indicadores na organização (maior ênfase em como a estrutura atual influencia o agente e como o agente modifica a estrutura)	1- Concordo totalmente 2- Concordo 3- Não concordo nem discordo 4- Discordo 5- Discordo totalmente

Fonte: Do autor.

3.6 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

A característica metodológica aplicada por si só já traz uma limitação para o estudo, o fato de ser um estudo qualitativo com pesquisa de campo de observação única não possibilita a generalização do resultado, impedindo assim uma amplitude maior do resultado alcançado, contudo, o estudo qualitativo com pesquisa de campo de observação única permite um maior aprofundamento no estudo de caso realizado.

4 TRATAMENTO E ANALISE DOS RESULTADOS

Para os gestores que responderam os questionários, foi apurado o tempo de atuação dentro da instituição financeira foco dessa pesquisa, o grau de gestão acerca dos indicadores de desempenho, procurando identificar qual o nível de proximidade que tem sobre a implantação e construção dos indicadores de desempenho. O respondente 1 é matemático com mais de 5 anos de atuação dentro da instituição, o respondente 2 é coordenador e atua junto as diretorias, ele tem mais de dez anos na instituição.

O questionário aplicado foi dividido em 3 partes, identificação dos respondes, identificação da dualidade da estrutura tratada na Teoria da Estruturação segundo Giddens (1984), e cultura na adoção dos indicadores de desempenho. Os resultados são apresentados nos quadros 5 a 8:

QUADRO 5 - IDENTIFICAÇÃO DOS RESPONDENTES

Questão (Repondente 1)	Resposta
Qual sua função na instituição financeira?	Outra Funções
Qual o nível de gestão que tem sobre os indicadores?	Construção e implantação
Quanto tempo tem de empresa ?	> 5 anos até 7 anos
Em qual área atua?	Outras

Questão (Respondente 2)	Resposta
Qual sua função na instituição financeira?	Coordenador
Qual o nível de gestão que tem sobre os indicadores?	Acompanhamento e análise
Quanto tempo tem de empresa ?	> 10 anos
Em qual área atua?	Administrativa

Fonte: Do autor.

QUADRO 6 - IDENTIFICAÇÃO DAS RESPOSTAS – RESP. 1

Respondente 1

Questões	Concordo totalmente	Concordo	Não concordo nem discordo	Discordo	Discordo totalmente
1			X		
2			X		
3			X		
4		X			
5	X				
6			X		
7			X		
8		X			
9	X				
10		X			
11			X		
12		X			
13			X		
14		X			
15			X		
16		X			
17			X		
18		X			
19			X		
20			X		
21		X			
22		X			
23	X				
24		X			
25			X		
26			X		
27			X		
28			X		
TOTAL	3	10	15	0	0

Dualidade

Indicadores

Fonte: Do autor.

QUADRO 7 - IDENTIFICAÇÃO DAS RESPOSTAS – RESP. 2

Respondente 2

Questões	Concordo totalmente	Concordo	Não concordo nem discordo	Discordo	Discordo totalmente	
1		X				Dualidade
2			X			
3		X				
4		X				
5		X				
6		X				
7	X					
8			X			
9		X				
10	X					
11		X				
12			X			
13				X		Indicadores
14			X			
15			X			
16		X				
17				X		
18		X				
19		X				
20			X			
21		X				
22		X				
23		X				
24		X				
25	X					
26	X					
27		X				
28				X		
TOTAL	4	15	6	3	0	

Fonte: Do autor.

Para melhor compreensão foi apresentado um resumo do questionário respondido, evidenciando a quantidade de respostas para cada assertiva considerada, o questionário que é composto de 4 questões para identificar o respondente, 12 questões ligadas a dualidade da estrutura e 16 questões voltadas aos indicadores de desempenho, totalizando 32 questões.

A identificação do respondente se fez necessária para avaliar o grau de aderência que o mesmo tem com o tema objeto dessa pesquisa, o questionário respondido identificou que o

respondente 1 assinalou que está ligado a outras funções diretamente as diretorias sem vínculo específico a nenhum departamento, atua como matemático e tem gestão sobre os indicadores de desempenho para a construção e implantação dessas ferramentas, esse gestor tem de 5 a 7 anos de tempo de empresa, esse fato indica que há por parte do respondente um tempo significativo dentro da instituição, suficiente para conhecer a cultura e a política interna. O respondente 2 assinalou que está ligado a coordenação administrativa e atua junto as diretorias, ele acompanha e faz análises dos indicadores, tem mais de 10 anos dentro da instituição, esse fato indica que há por parte do respondente um tempo significativo dentro da instituição, suficiente para conhecer a cultura e a política interna.

As questões objetivas destinadas a identificar a dualidade da estrutura e a cultura de utilização dos indicadores de desempenho, foram apresentadas resumidamente em um quadro específico por respondente, com o objetivo de melhor apresentar a distribuição das respostas entre as alternativas disponíveis. Para melhor análise as questões foram divididas em dualidade da estrutura e indicadores, utilizando a escala Likert como suporte para tratamento dos dados, as alternativas dispostas como dualidade da estrutura totalizam 12 questões e as alternativas direcionadas aos indicadores de desempenho totalizam 16 questões, com opções de respostas, concordo totalmente, concordo, não concordo nem discordo, discordo e discordo totalmente, onde o peso maior está em concordo totalmente (peso 5) e o menor peso está em discordo totalmente (peso 1) em uma escala que vai de 1 a 5.

O quadro 8 apresenta a resposta de cada um dos dois respondentes quanto as questões ligadas a dualidade, essa parte do questionário tem como objetivo identificar ações que podem estar ligadas ao dualismo, as questões foram montadas considerando o modelo de dualidade descrito por Giddens (1989) e estão subdivididas em três modalidade de estruturação, significado, dominação e legitimação. As questões de 1 a 6 referem-se a estrutura de significação.

QUADRO 8 - RESULTADO CONSOLIDADO COM BASE NA TEORIA DA ESTRUTURAÇÃO

Variáveis	Subvariáveis	Questões	Respondente 1	Respondente 2
Significação	Funções	Os cargos e funções influenciam na criação e implantação dos indicadores.	Não concordo nem discordo	Concordo
	Atividades	As normas de contabilidade trazem forte influência para a adoção dos indicadores.	Não concordo nem discordo	Não concordo nem discordo
		Ferramentas gerenciais como BSC, EVA ou GECON auxiliam diretamente na gestão dos indicadores de desempenho.	Não concordo nem discordo	Concordo
	Transformação	As pessoas envolvidas no processo de criação e implantação dos indicadores estão se adaptando a novos cenários.	Concordo	Concordo
		Os marcos e fases importantes influenciaram na gestão dos indicadores.	Concordo Totalmente	Concordo
Comunicação	As regras existentes na instituição permitem uma comunicação fluente durante o processo de criação e implantação de novos indicadores.	Não concordo nem discordo	Concordo	
Dominação	Recursos autoritários	Na criação, modificação, e ou implantação dos indicadores há a participação das áreas envolvidas.	Não concordo nem discordo	Concordo Totalmente
	Recursos alocativos	Houve investimento tecnológico e humano por parte da instituição para as áreas responsáveis pelos indicadores.	Concordo	Não concordo nem discordo
	Facilidades	Ao longo do tempo há a tendência de modificar e adaptar um ou mais indicadores para que se adequem ao contexto atual de utilização.	Concordo Totalmente	Concordo
Legitimação	Obrigações	A rotina de apresentação dos indicadores influencia na apresentação de forma condicionada dos resultados	Concordo	Concordo Totalmente
	Comportamentos	A adoção de indicadores influencia a mudança nas condutas dos gestores.	Não concordo nem discordo	Concordo
	Produção de moralidade	No processo de criação e implementação dos indicadores foi observado na gestão dos indicadores a legitimação de normas e valores.	Concordo	Não concordo nem discordo

Fonte: Do autor.

4.1 DISCUSSÃO SOBRE A DUALIDADE DA ESTRUTURA

Na questão de nº 1 foi abordado sobre a influência que funções e cargos tem sobre a criação e implantação dos indicadores, o respondente 1 tem dúvidas se os cargos e funções influenciam na criação e implantação dos indicadores, já o respondente 2 concorda que os cargos e funções influenciam. Essa influência descrita na assertiva e que o respondente 2 concorda, corrobora com a estrutura de significação, como regras e ações que produzem significado, concordam Junquillo (2000) e Macintosh e Scapens (1991)

A questão nº 2 se refere a influência que as normas tem na adoção de indicadores, para essa alternativa tanto o respondente 1 quanto o respondente 2 ficaram indecisos quanto a essa afirmativa, Giddens (1979) cita que as normas são a efetivação de direitos e promulgação de

obrigações. Diante disso nenhum dos dois respondentes consegue se posicionar quanto a influência que as normas de contabilidade trazem para a gestão dos indicadores.

Já a questão 3 trata do uso de ferramentas gerenciais no auxílio da gestão dos indicadores de desempenho, para essa assertiva o respondente 1 não soube expressar se concordava ou não, mas o respondente 2 concorda que as ferramentas gerenciais auxiliam na gestão dos indicadores de desempenho, o uso desses artefatos de contabilidade gerencial tem crescido dentro das organizações, pesquisas recentes, como a realizada por Chenhall (2003), apontam para um crescimento na utilização do BSC ou instrumentos similares de avaliação com múltiplos indicadores e perspectivas.

Para a assertiva 4, há uma concordância em comum de ambos os respondentes quanto as pessoas envolvidas no processo de criação e implantação dos indicadores estarem se adaptando a novos cenários, evidenciando que há um esforço para que os indicadores de desempenho estejam alinhados a novas situações, essa constatação com base na indicação dos respondentes em suas respostas, vai de encontro com resposta dada pelo respondente 2 na questão 3, uma vez que os artefatos de contabilidade gerencial podem contribuir diretamente com múltiplos indicadores e perspectivas para que essa adaptação . Corrêa e Corrêa (2006) e Bourne et al. (2002) ressaltam a importância do avanço das medidas de performance e a criação de sistemas de indicadores.

Considerando a alternativa 5 que trata sobre a influência que fases e marcos importantes tem para a gestão dos indicadores desempenho, os respondentes 1 e 2 estão de acordo com essa afirmativa, apontando uma coerência com a questão anterior (Nº 4), pode-se notar que há uma cumplicidade neste quesito entre instituição e agentes, onde situações novas por parte da estrutura está fazendo com que os agentes de adaptem ao novo cenário e reflita isso na construção e implantação dos indicadores. Wireman (2005) defende que para os indicadores haja uma melhoria continua e a garantia de dados precisos.

Na questão 6 não houve um ponto de concordância, para o respondente 1 ele teve dúvidas se as regras existentes na instituição permitem uma comunicação fluente no processo de criação e implantação dos indicadores, já o respondente 2 acredita que há essa comunicação fluente no processo. A Comunicação é um dos elos na estrutura da dualidade, para Junquilha (2000) e Giddens (2003) um dos pilares da significação, como modalidade os esquemas interpretativos e como interação a comunicação

As questões de nº 7 a 9 fazem parte da estrutura de dominação, para Macintosh e Scapens (1991) dominação envolve os recursos que são utilizados para a produção do poder. Avaliando a questão 7, que trata sobre a participação das áreas na gestão dos indicadores, para o respondente 1 tem dúvidas se há a participação das áreas envolvidas na criação e implantação dos indicadores de desempenho, já para o respondente 2 ele acredita que há a participação das áreas na gestão dos indicadores, para Macintosh Scapens (1991) e Barrachina (2001) a estrutura de dominação inclui recursos que se relacionam com o exercício de poder, nesse sentido o respondente 2 está alinhado com a definição de recursos alocativos que representa o controle sobre as pessoas, se as áreas estão envolvidas há um comprometimento e controle sobre quem participa, gerando a relação de poder.

Na questão 8 que trata sobre investimentos tecnológicos e humanos para as áreas responsáveis pelos indicadores, o respondente 1 concorda que há esses investimentos, o respondente 2 não tem certeza se esses investimentos ocorrem, para essa questão o fato do respondente 1 ser responsável pela criação e implantação dos indicadores, fica mais fácil para que ele note esses investimentos que afetam diretamente sua área, o respondente 2 não cria indicadores, ele apenas acompanha e analisa. Corroborando com essa assertiva, Wireman (2005), destaca a importância da tecnologia para o bom uso dos indicadores.

Considerando a alternativa 9, que trata sobre a tendência de modificar e adaptar os indicadores para que se adequem ao contexto atual de utilização, o respondente 1 concorda totalmente com essa afirmativa, o respondente 2 concorda que haja a tendência de modificação e adaptação, o ponto de concordância em comum com os respondentes para essa assertiva, reforça a estrutura da dualidade onde os agentes interagem com estrutura, produzindo significado e usam as facilidades com o exercício de poder, Giddens (1984) estipula que as ações não são determinadas pelos sistemas sociais, mas são o resultado das intenções conhecedoras e reflexivas do agente de agir em relação aos sistemas sociais.

As questões de nº 10 a 12 fazem parte da estrutura de legitimação, para Staber e Sydow (2002) indica a prática social, a forma como fazemos. Para Barrachina (2001) constitui o conjunto de valores e crenças, que evidência o que bem ou mal feito, e o que é ou não importante. A questão 10 trata da apresentação de forma condicionada dos indicadores, ou seja, de forma mecanizada apenas para cumprir “obrigação”, o respondente 1 concorda com afirmativa, e o respondente 2 concorda totalmente, mesmo os dois respondentes apontando concordância na assertiva, podemos notar pontos diferentes em suas respostas, o respondente 1 concorda que haja apresentação e forma condiciona, mas o respondente 2 concorda

totalmente, ou seja, tem certeza que esse fato ocorre. No questionário de identificação dos respondentes foi possível conhecer a diferença de responsabilidade que cada um tem sobre os indicadores, o respondente 2 apresenta e analisa, talvez por isso ele possa afirmar com certeza que há a apresentação de forma condicionada.

Na questão 11 é tratado sobre a influência da adoção de indicadores na mudança das condutas dos gestores, essa questão trata do comportamento social, dos valores e crenças, conforme descrito por Macintosh e Scapens (1991). O respondente 1 não tem certeza se a adoção de indicadores causa alguma influência no comportamento, já o respondente 2 concorda que haja influência sim no comportamento. Como o respondente 2 tem a rotina de apresentação e análise dos indicadores pode ser mais claro para ele que essa afirmativa faça sentido.

Analisando a questão 12, que trata sobre a legitimação de normas e valores, o respondente 1 concorda com afirmativa, já o respondente 2 tem dúvidas se esse fato ocorre. O processo de legitimação trás para a criação, costumes, crenças e valores com os quais os agentes acreditam, e podem influenciar na criação dos indicadores.

4.2 DISCUSSÃO SOBRE OS INDICADORES DE DESEMPENHO

No quadro 9 é possível identificar a cultura de utilização dos indicadores por parte da instituição, há muitos pontos de concordância que reforçam a política de utilização de indicadores e suas fragilidades dentro da estrutura. O questionário é composto por 16 questões, da 13 a 28, para dar suporte e sustentação as questões estão ligadas ao referencial teórico para que não haja um descolamento do objetivo da pesquisa.

QUADRO 9 - RESULTADO CONSOLIDADO COM BASE NOS INDICADORES

Nº	Questões	Referencial teórico	Respondente 1	Respondente 2
13	Os gestores recebem treinamentos sobre os indicadores de desempenho aliados a estratégia da empresa.	FNQ (2012)	Não concordo nem discordo	Discordo
14	A prática de remuneração variável esta devidamente descrita em manuais.	FNQ (2012)	Concordo	Não concordo nem discordo
15	A política de mensuração dos rendimentos variáveis, via indicadores de desempenho, propiciam por parte dos gestores um maior acompanhamento destes.	Brigham et al. (2001); Martelanc et al. (2005)	Não concordo nem discordo	Não concordo nem discordo

Continua

Continuação

Nº	Questões	Referencial teórico	Respondente 1	Respondente 2
16	Os indicadores de desempenho adotados são congruentes, ou seja, estão alinhados com os objetivos da empresa.	Merchant (2006); Frolick e Ariyachandra (2006); Drucker (2002); Nakamura e Mineta (2001); Ford e Evans (2000); Correa e Correa (2006)	Concordo	Concordo
17	O excesso de metas de longo prazo causam desmotivação por não apresentares resultados imediatos.	Kotter (1997); Jensen e Sage (2000); Wireman (2005)	Não concordo nem discordo	Discordo
18	Há comprometimento da alta gerência de forma ativa, envolvida com os objetivos da empresa, com o desenvolvimento de novos indicadores de desempenho para medir estratégias e atividades.	Wireman (2005)	Concordo	Concordo
19	A contabilidade gerencial tem papel fundamental na qualidade das informações e processos decisórios, contribuindo para a obtenção dos objetivos da empresa.	Atkinson et al. (2008); Nascimento e Reginato (2010)	Não concordo nem discordo	Concordo
20	Indicadores com base no resultado econômico (custo de oportunidade, custeio variável, preço de transferência, margem de contribuição, resultado econômico) estão na política de indicadores de desempenho adotados na instituição.	Lima et al. (2006); Guerreiro (1989); Catelli e Guerreiro (apud Catelli, 2001)	Não concordo nem discordo	Não concordo nem discordo
21	No mix de indicadores de desempenho, há indicadores financeiros e não financeiros adotados pela empresa.	Kaplan e Norton (2004)	Concordo	Concordo
22	A empresa adota no seu escopo de indicadores um sistema de monitoramento e de gestão de desempenho estratégico, como por exemplo BSC.	Kaplan e Norton (1997)	Concordo	Concordo
23	Na implementação dos indicadores é avaliada a relação de causa e efeito estabelecida entre a ação e o seu resultado decorrente.	Kaplan e Norton (1997)	Concordo totalmente	Concordo
24	A seleção de medidas impróprias ou excessivas causam falta de comprometimento na adoção de determinados indicadores.	Russo, Parisi, Megliorini e Almeida (2012); Paranjape e outros (2006)	Concordo	Concordo
25	A limitação dos gestores em diversificar riscos afeta a escolha de projetos em função de métricas não claras que permitam a escolha pelo menor risco, comprometendo as probabilidades de resultados de longo prazo.	Hauser e Katz (1998)	Não concordo nem discordo	Concordo totalmente

Conclusão

Nº	Questões	Referencial teórico	Respondente 1	Respondente 2
26	As consequências pessoais e políticas que a adoção de determinada forma de medição de desempenho podem causar, interferem na implantação da medida de desempenho.	Neely (2002 e 2000)	Não concordo nem discordo	Concordo totalmente
27	Há uma forte tendência em os gestores focarem em indicadores financeiros pela sua fácil mensuração.	Hornngren et al. (1999)	Não concordo nem discordo	Concordo
28	A cultura, crença e valores intrínsecas na instituição dificulta da adoção e implantação de indicadores não financeiros.	Norberto Giuntini (2003)	Não concordo nem discordo	Discordo

Fonte: Do autor.

A questão 13 trata da aplicação de treinamentos sobre os indicadores de desempenho aliados a estratégia da empresa, o respondente 1 não tem certeza se esses treinamentos são aplicados, já o respondente 2 concorda que existem esses treinamentos aliados a estratégia da empresa. Esses treinamentos quando aplicados ajudam a manter a política de utilização de indicadores alinhado a estratégia da empresa, prevenindo que não sejam adotados indicadores medindo o que não seja necessário para a instituição.

Na questão 14 é tratado se a remuneração variável está descrita em manuais, o respondente 1 concorda que há uma descrição dessa política em manuais, para o respondente 2 esse questão gerou dúvida quanto à existência de manuais descrevendo essa política. Como não foi possível ter acesso aos manuais não é possível neste momento afirmar se o respondente 2 é contemplado por tal política, podendo ser restrito a determinados níveis hierárquicos.

A questão 15 aborda sobre o acompanhamento dos rendimentos variáveis via indicadores, tanto o respondente 1 quanto o respondente 2 apresentaram dúvidas para essa afirmativa, o que pode indicar que não haja uma aplicação clara, no acompanhamento via indicadores dos rendimentos variáveis. Brigham, Gapenski e Ehrhardt,(2001) e Martelanc, Pasin e Cavalcante (2005), ao falarem sobre EVA enfatizam da importância de ferramentas para o acompanhamento e medição dos rendimentos variáveis.

Analisando a questão 16, que trata sobre o alinhamento dos indicadores aos objetivos da empresa, tanto para o respondente 1 quanto para o respondente 2, há concordância que os indicadores estão alinhados os objetivos. Nakamura e Mineta (2001), Corrêa e Corrêa (2006)

e Kaplan e Norton, (1997) concordam que os indicadores precisam estar alinhados aos objetivos e estratégia da empresa.

Na questão 17 foi tratado que o excesso de metas de longo prazo causam desmotivação por não apresentarem resultados imediatos, o respondente 1 não tem certeza se essa afirmativa realmente ocorre na instituição, o respondente 2 discorda que metas de longo prazo possam causar desmotivação. Para Kotler (1997) se não houver metas a curto prazo para que sejam comemoradas, pode ocorrer a perda do interesse em medir.

Considerando a questão 18, que trata sobre o comprometimento da alta gerência em criar novos indicadores para medir estratégias e atividades, tanto o respondente 1 quanto o respondente 2, concordam que haja esse comprometimento da alta gerência, o que mostra uma interação da estrutura. Wireman (2005) desta a importância da alta gerência em comunicar a estratégia para manter os indicadores alinhados aos objetivos.

A questão 19 trata da importância e o papel da contabilidade gerencial na qualidade das informações e no processo decisório, para essa questão o respondente 1 não tem certeza sobre o papel e importância da contabilidade gerencial, para o respondente 2 ele concorda com importância da contabilidade gerencial, essa afirmativa tem ligação com a questão 3 onde os respondentes apresentaram a mesma resposta, demonstrando que o respondente 1 realmente tem dúvidas sobre a contribuição da contabilidade gerencial, e que para o respondente 2 está bem mais claro que as ferramentas gerenciais trazem uma contribuição para a gestão dos indicadores. Alinhado ao respondente 2, Nascimento e Reginato (2010) enfatizam a importância dos artefatos de contabilidade gerencial no processo decisório.

Analisando a questão 20 que trata se os indicadores com base no resultado econômico estão na política de indicadores adotados na instituição, tanto o respondente 1 quanto o respondente 2, apresentaram dúvidas se há a aplicabilidade no escopo dos indicadores utilizados na instituição, a dúvida dos dois respondentes pode ser pelo desconhecimento dessas ferramentas e ou não aplicabilidade na instituição. Para Catelli (2001) o Gecon “objetiva, essencialmente, sua consistência, a confiabilidade e a oportunidade, propiciando maior nível de delegação de autoridade sem perda de controle”

Na questão 21 foi abordado se no mix de indicadores há os que são financeiros e não financeiros, para essa afirmativa tanto o respondente 1 quanto o respondente 2 concordam. Kaplan e Norton (1997) defendem a utilização de indicadores não financeiros para a tomada

de decisão. Completa FNQ (2012) que não fique restrito somente a indicadores financeiros para medir resultado.

A questão 22 trata da adoção de um sistema de monitoramento e de gestão de desempenho estratégico no escopo de seus indicadores, como por exemplo o BSC. Os dois respondentes concordam que há um sistema de monitoramento de gestão alinhados os indicadores. Essa concordância por parte dos respondentes indica que há utilização de artefatos gerenciais para dar suporte ao processo decisório. Para Atkinson et al. (2008) e Nascimento e Reginato (2010) é importante ter um sistema de monitoramento gerencial no processo decisório.

Considerando a questão 23 onde é tratado se na implantação dos indicadores é avaliada a relação de causa e efeito estabelecida entre a ação e o seu resultado decorrente, o respondente 1 concorda totalmente com essa afirmativa, alinhado o respondente 2 também concorda que é avaliado a relação de causa e efeito. Podemos entender que diante das respostas com base nessa alternativa a instituição tem como política a identificação das funcionalidades e aplicação dos indicadores de desempenho, concordam Kaplan e Norton (1997).

Na questão 24 é abordado que a seleção de medidas impróprias ou excessivas causam falta de comprometimento na adoção de determinados indicadores, para essa assertiva tanto o respondente 1 quanto o respondente 2 concordam com a afirmativa. Corroboram com o tema, Russo et al. (2012), Paranjape, Rossiter e Pantano (2006). A adoção de tais medidas causam desmotivação e podem até levar a falta de uso e ou ineficiência de determinados indicadores.

Analizando a questão 25 que aborda a limitação dos gestores em diversificar riscos afeta a escolha de projetos em função de métricas não claras que permitam a escolha pelo menor risco, comprometendo as probabilidades de resultados de longo prazo. Para essa afirmação o respondente 1 apresentou dúvidas se há comprometimento dos resultados de longo prazo, para o respondente 2 ele concorda totalmente que pode comprometer as metas de longo prazo. Hauser e Katz (1998) concordam com a afirmativa e completam que para evitar este problema, sugerem escolher indicadores que possam ser usados no curto prazo mas que estejam ligados aos objetivos de longo prazo.

Considerando a questão 26 que trata sobre as consequências pessoais e políticas que a adoção de determinada forma de medição do desempenho podem causar, interferem na implantação da medida de desempenho. O respondente 1 não tem certeza se determinada

forma de medição do desempenho pode interferir na implantação por trazerem consequências pessoais ou políticas, o respondente 2 concorda totalmente com afirmativa, também concorda Neely e Bourne (2000) e Bourne et al. (2002).

A questão 27 aborda a forte tendência em os gestores focarem em indicadores financeiros pela sua fácil mensuração. O respondente 1 não tem certeza sobre essa assertiva, já o respondente 2 concorda com a tendência de utilização de indicadores financeiros pela fácil mensuração. Horngren et al. (1999) saliente que não se deve ignorar indicadores não financeiros e que gestores tendem a priorizar os indicadores financeiros.

Na questão 28 foi tratado que a cultura, crença e valores intrínsecas na instituição dificulta a adoção e implantação de indicadores não financeiros. O respondente 1 teve dúvidas quanto a assertiva, já o respondente 2 discorda, ele acredita que a cultura, crença e valores não dificultam a adoção e implantação de indicadores não financeiros. Discorda do respondente 2, Horngren et al. (1999).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O uso de indicadores de desempenho representa uma forma de medir, acompanhar e gerir resultados, proporcionando maior velocidade e qualidade na tomada de decisões, tornando-se assim uma ferramenta imprescindível para as empresas. Contudo as empresas precisam se estruturar ao redor de metas que definam claramente as expectativas e objetivos a serem alcançados. Para garantir o sucesso na avaliação de desempenho, algumas medidas podem ser observadas, como encontrar indicadores que permitam de forma integrada e concisa a ligação entre as operações e o negócios globais da empresa, assegurar dados precisos e oportunos, obter comprometimento da alta gerência de forma ativa, envolvida com os objetivos e estratégias traçadas pela empresa, vincular novos indicadores ao valor econômico de longo prazo. Além dessas medidas é importante que se conheça a estrutura e como ela pode impactar nas ações dos gestores e como esses podem interferir na estrutura corporativa, a evidenciação de como essas ações podem interagir entre si, com certeza trará ganhos significativos para a compreensão e aprimoramento dos indicadores de desempenho dentro das empresas.

O objetivo geral é verificar a evidência da dualidade na gestão de indicadores de desempenho em uma instituição financeira sob a ótica da teoria da estruturação. A pesquisa aliou os conceitos e aplicação das ferramentas de gestão e desempenho a uma teoria que pudesse evidenciar como a ação social interfere na gestão, implantação, modificação e criação dos indicadores de desempenho, procurando identificar como a ação humana interfere na estrutura modificando e influenciando-a, bem como a estrutura também influencia e interfere na ação humana modificando induzindo suas ações. A teoria base utilizada nesta pesquisa foi a Teoria da Estruturação que apresenta a dualidade da estrutura que foi o foco para tentar evidenciar os efeitos da dualidade na gestão dos indicadores.

Para essa pesquisa foi necessário um estudo qualitativo de caso único, onde o objeto avaliado foi uma grande instituição financeira nacional, líder no seu segmento e com uma forte cultura de utilização de indicadores de desempenho. A pesquisa se pautou na aplicação de questionários para responder a questão problema, para gerar mais suporte aos achados, a pesquisa foi dividida em questões baseadas na estrutura de dualidade e questões ligadas a política de utilização de indicadores de desempenho. Com relação as questões voltadas a identificar a evidência da dualidade na gestão de indicadores foi possível comprovar por meio do questionário que a dualidade está presente em muitas das situações vivenciadas na

instituição, as três modalidades de estruturação, significado, legitimidade e dominação foram avaliadas mediante as respostas analisadas dos respondentes, e foram identificadas características pertinentes as três modalidades. Na estrutura de significação foi possível identificar que está acontecendo a adaptação a novos cenários, que há influência de marcos e fases da empresa no processo de construção e implantação dos indicadores e que os cargos e funções tem influência na gestão dos indicadores, tornando possível identificar que os agentes estão conseguindo comunicar a realidade de suas ações na produção de interação. Com relação estrutura de legitimação, essa estrutura se refere a pratica social, e faz uma ligação entre ações dos agentes de acordo com as normas aceitas, com base nas questões respondidas foi possível notar a presença da legitimação nessa instituição, onde pelo menos uma das repostas para cada questão referente a legitimação foram favoráveis a indicação da sua existência no processo. A estrutura de dominação envolve recursos que são utilizados para a produção do poder, referente a essa estrutura ao menos uma das repostas para cada questão referente a dominação foram favoráveis a indicação da sua existência no processo, coma a questão que trata sobre a tendência de modificar e ou adaptar os indicadores para que se adequem ao contexto atual, onde ambos respondentes concordaram.

O objetivo secundário é identificar se há a política de utilização de indicadores por parte da instituição pesquisada. Para esse item se fez necessário a utilização de questionário para identificar se havia a política de utilização dos indicadores, fator esse chave para a condução da pesquisa. O questionário comprovou a política de utilização dos indicadores de desempenho por parte da instituição, que com base nos respondentes foi possível identificar que na instituição a utilização indicadores financeiros e não financeiros, e que esses indicadores estão alinhados com os objetivos e estratégia da instituição, há comprometimento da alta gerência em comunicar os objetivos e estratégia, a instituição apresenta no seu escopo algum tipo de sistema de monitoramento e gestão de desempenho para os indicadores.

Em resposta ao problema de pesquisa a dualidade é evidenciada na estrutura da instituição e influencia no processo de criação, adoção e analise dos indicadores. A captação de todas essas informações tornou possível concluir que a dualidade é evidenciada na instituição, onde há a presença dos pilares da modalidade de estruturação defendida por Giddens, a instituição tem uma política de uso dos indicadores de desempenho, que tornou possível essa pesquisa. Contudo existe a limitação na quantidade de informações coletadas e o retorno para análise de apenas dois respondentes, tornou o resultado carente de mais respondentes para que se pudesse ampliar os achados. Não houve a construção de um modelo

teórico para ser usado nesta pesquisa, e também a pesquisa se limitou a identificar evidências da dualidade na gestão dos indicadores de desempenho. Como sugestão de pesquisas futuras, recomenda-se a ampliação dos dados coletados valendo-se não somente de questionários mas também de coleta de informações e documentos que expliquem sobre a política de utilização dos indicadores, aliado a entrevistas para ampliar a base de informações coletadas.

REFERÊNCIAS

ASSAF NETO, A. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Finanças corporativas e valor**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ATTADIA, L. C. L.; CANEVAROLLO, M. E. A. P.; MARTINS, R. A. Balanced scorecard: uma análise crítica. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO - ENEGEP, 23., 2003, Ouro Preto. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: ENEGEP, 2003.

Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2003_TR0115_1725.pdf>. Acesso em: 02 mar. 2015.

BAKER, M. J. **Administração de marketing**. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

BARCLAY, C.; OSEI-BRYSON, K. Project performance development framework: an approach for developing performance criteria & measures for information systems (IS) projects. **International Journal of Production Economics**, Amsterdam, v. 124, n. 1, p. 272-292, Mar. 2010. Disponível em:

<<http://search.proquest.com/docview/198994933?accountid=34586>>. Acesso em: 30 mar. 2015.

BARLEY, S. R. Technology as an occasion for structuring: Evidence from observations of CT scanners and the social order of radiology departments. **Administrative Science Quarterly**, Ithaca, v. 31, n. 1, p. 78-108, Mar. 1986. Disponível em:

<<http://search.proquest.com/docview/203940217?accountid=34586>>. Acesso em: 30 mar. 2015.

_____; TOLBERT, P. S. Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution. **Organization Studies**, Berlin, v. 18, n. 1, p. 93-117, 1997. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/222363973?accountid=34586>>. Acesso em: 03 mar. 2015.

BARRACHINA, M. P. **Fusiones y adquisiciones: implicación de los sistemas contables de gestión em los processos de integración y cambio socio-cultural**. 2001. 558 f. Tese (Doctorado em Ciencias Contabilidad) – Departament de Comptabilitat, Universitat de València, València, 2001.

BAXTER, J.; WAI, F. C. Alternative management accounting research: whence and whither. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 28, n. 2, p. 97-126. Feb./Apr.

2003. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/195123169?accountid=34586>>. Acesso em: 15 mar. 2015.

BOBSIN, D.; HOPPEN, N. Estruturação de redes sociais virtuais em organizações: um estudo de caso. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 49, n. 2, p. 339-352, abr./maio/jun. 2014. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/1546004441?accountid=34586>>. Acesso em: 15 mar. 2015.

BORGET, A. **Construção de sistema de gestão de produtos à luz de uma metodologia construtivista multicritério**. 1999. 441 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

BORTOLOCCI, M. M. S.; LIMA E. M.; PEREIRA, C. A. As respostas do GECON às críticas do Relevance Lost. In: ENCONTRO DO ANPAD, 30., 2006, Salvador. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2006. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/enanpad/2006/dwn/enanpad2006-ficb-2414.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2015.

BOURNE, M. et al. The success and failure of performance measurement initiatives: perceptions of participating managers. **International Journal of Operations & Production Management**, Bradford, v. 22, n. 11, p. 1288-1310, 2002.

BRIGHAM, E. F.; GAPENSKI, L. C.; EHRHARDT, M. C. **Administração financeira: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2001.

BRYANT, C. G. A.; JARY, D. Anthony Giddens: a global social theorist. In: _____; _____. **The contemporary Giddens**. New York: Palgrave Macmillan, 2001. p. 3-39.

BUSCO, C. Giddens structuration theory and its implications for management accounting research. **Journal of Management & Governance**, Japan, v. 13, n. 3, p. 249-260, Aug. 2009.

CALLADO, A. L. C.; CALLADO, A. A. C.; ALMEIDA, M. A. A utilização de indicadores de desempenho não-financeiros em organizações agroindustriais: um estudo exploratório. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, Lavras, v. 10, n. 1, p. 35-48, jan./abr. 2008.

CATELLI, A. (Org.) **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. (Org.) **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CATELLI, A.; GUERREIRO, R. GECON - Gestão econômica: administração por resultados econômicos para otimização da eficácia empresarial. In: JORNADAS IBERO AMERICANAS DE COSTOS Y CONTABILIDAD DE GESTION; CONGRESSO ARGENTINO DE PROFESSORES UNIVERSITÁRIOS DE COSTOS, 17., 1994, Argentina. **Actas...** Argentina: [S.n.], 1994.

_____; _____. Mensuração das atividades: comparando “ABC” e “GECON”. **Cadernos de Estudo da USP**, São Paulo, n. 8, p. 1-9, abr.1993.

CHAGAS, A. T. R. O questionário na pesquisa científica. **Administração On Line**, São Paulo, v. 1, n. 1, jan./fev./mar. 2000. Disponível em: <http://www.fecap.br/adm_online/art11/anival.htm>. Acesso em: 15 mar. 2015.

CHAKRABARTI, A. Economic Value Added (EVA): performance metric to sustain competitiveness. **Global Business Review**, London, v. 1, n. 2, p. 279-299, Aug. 2000.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 28, n. 2-3, p. 127-168, Feb./Apr.2003.

CHING, H. Y. Medindo e gerenciando atividades: os modelos de ABC e Balanced Scorecard. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6., 1999, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ABC, 1999.

COELHO, A. L. et al. Avaliação de desempenho organizacional: uma investigação científica das principais ferramentas gerenciais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 15., 2008, Curitiba. **Anais...** Paraná: ABC, 2008. CD-ROM.

COHEN, I. Structuration theory and social practice. In: GIDDENS, A.; TURNER, J. (Eds.). **Social theory today**. Cambridge: Polity Press, 1987. p. 273-308.

CORRÊA, H. L.; CORRÊA, C. A. **Administração de produção e operações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

COSTA, D. R. **Diretrizes para concepção, implementação e uso de sistemas de indicadores de desempenho para empresas de construção civil**. Rio Grande do Sul. 2003. 174 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia Civil) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2003.

CRAWFORD, P.; BRYCE, P. Project monitoring and evaluation: a method for enhancing the efficiency and effectiveness of aid project implementation. **International Journal of Project Management**, [S.l.], v. 21, n. 5, p. 363-373, July 2003. Disponível em:

<<http://search.proquest.com/docview/211160212?accountid=34586>>. Acesso em: 20 mar. 2015.

CREPALDI, S. A. **Curso básico de contabilidade de custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The Iron Cage Revisited: institution all isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, Washington, v. 48, n. 2, p. 147-160, Apr. 1976.

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

DUTRA, A. **Metodologia para avaliar e aperfeiçoar o desempenho organizacional: incorporando a dimensão integrativa à MCDA construtivista-sistêmico-sinérgica**. 2003. 320 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Santa Catarina, 2003.

FERNANDES, B. H. R. Rastreado os direcionadores da performance organizacional: uma proposta metodológica. **Cadernos EBAPE.BR**, Rio de Janeiro, v. 3, n. 1, p. 1-17, mar. 2005.

FLICK, U. **An introduction to qualitative research**. London: Sage Publications, 2009.

FORD, M. W.; EVANS, J. R. Conceptual foundations of strategic planning in the malclm baldrige criteria for performance excellence. **Quality Management Journal**, [S.l.], v. 7, n. 1, p. 8-26, 2000.

FREZATTI, F. Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. **Brazilian Administration Review**, Curitiba, v. 2, n. 1, p. 73-87, jan./jun. 2005. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/bar>>. Acesso em: 20 mar. 2015.

FROLICK, M. N.; ARIYACHANDRA, T. R. Business performance management: one truth. **Information System Management**, [S.l.], v. 23, n. 1, p. 41-48, Winter 2006.

FUNDAÇÃO NACIONAL DA QUALIDADE (FNQ). **Cadernos de excelência**. São Paulo: FNQ, 2007.

_____. **Indicadores de desempenho**. São Paulo: FNQ, 2012.

GALLOPÍN, G. C. Environmental and sustainability indicators and the concept of situational indicators: a system approach. **Environmental Modelling & Assessment**, [S.l.], v. 1, n. 3, p. 101-117, 1996.

GIBSON, W. J.; BROWN, A. **Working with qualitative data**. London: Sage Publications, 2009.

GIDDENS, A. **Central problems in social theory: action, structure and contradiction in social analysis**. Berkeley: University of California Press, 1979.

_____. **A constituição da sociedade**. São Paulo: Martins Fontes, 1989.

_____. **A constituição da sociedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

_____. **The constitution of society**. Cambridge: Politypress, 1984.

_____. **O Estado-nação e a violência**. Trad. Beatriz Guimarães. São Paulo: Ed USP, 2001.

_____. **New rules of sociological method**. London: Hutchinson and Co, 1976.

_____; PIERSON, C. **Conversation switch Anthony Giddens: making sense of modernity**. Blackwell: Oxford, 1998.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIUNTINI, N. **Contribuição ao estudo de utilidade do Balanced Scorecard: um estudo de caso de uma empresa siderúrgica e metalúrgica operando no Brasil**. 2003. 248 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) - Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo - Faccesp da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, São Paulo, 2003.

GUERREIRO, R. **Modelo conceitual de sistema de informações de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade**. 1989. 387 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.

HART, C. **Doing a literature review**. London: Sage Publications, 1998.

_____. Literature reviewing and argumentation. In: HALL, G.; LONGMAN, L. (Eds.). **The Postgraduate's Companion**. London: Sage, 2008. p. 162-184.

HAUSER, J.; KATZ, G. Metrics: you are what you measure! **European Management Journal**, Oxford, v. 16, n. 5, p. 517-528, 1998.

HISPAGNOL, G. M.; RODRIGUES, A. L. Implantação do BSC em operações brasileiras: estamos prontos? In: SIMPÓSIO DE ADMINISTRAÇÃO DE PRODUÇÃO, LOGÍSTICA E OPERAÇÕES INTERNACIONAIS – SIMPOI, 9., 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FGV-EAESP, 2006.

HOLLING, C. S. (Ed.). **Adaptive environmental assessment and management**. Chichester: John Wiley & Sons, 1978.

HORNGREN, C. T. et al. **Cost accounting: a managerial emphasis**. New Jersey: Prentice-Hall, 1999.

_____; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2008.

JARZABKOWSKI, P. Shaping strategy as structuration process. **Academy of Management Journal**, New York, v. 51, n. 4, p. 621-650, Aug. 2008.

_____; BALOGUN, J.; SEIDL, D. Strategizing: the challenges of the practice perspective. **Human Relations**, New York, v. 60, n. 1, p. 5-27, Jan. 2007.

JENSEN J. A.; SAGE, P. A. A systems management approach for improvement of organizational performance measurement systems. **Information - Knowledge - Systems Management**, [S.l.], v. 2, n. 1, p. 33-61, Jan. 2000.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **A relevância da contabilidade de custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

JONES, M. R. Dynamic pattern structure in music: recent theory and research. **Perception & Psychophysics**, [S.l.], v. 41, n. 6, p. 621-634, Nov. 1987.

_____; KARSTEN, H. **Review: structuration theory and information systems research**. University of Cambridge, Research Papers in Management Studies, WP 11/2003, 2003.
Disponível em:
<https://www.jbs.cam.ac.uk/fileadmin/user_upload/research/workingpapers/wp0311.pdf>.
Acesso em: 15 abr. 2015.

JUNQUILHO, G. S. **Ação gerencial na administração pública: a re/produção de “raízes” brasileiras**. 2000. 334 f. Tese (Doutorado em Administração) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2000.

_____. Conduas gerenciais e suas raízes: uma proposta de análise à luz da teoria da estruturação. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 7, n. esp., p. 101-120,

2003. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/1450257113?accountid=34586>>. Acesso em: 10 abr. 2015.

KAPLAN, R.; NORTON, D. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. 10. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

_____; _____. **Mapas estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. 8 ed. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

_____; _____. **Organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotam o Balanced Scorecard prosperam no novo ambiente de negócios**. Tradução de Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000.

_____; _____. **Organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

KENNERLEY, M.; NEELY, A. A framework of the factors affecting the evolution of performance measurement systems. **International Journal of Operations and Production Management**, Bradford, v. 22, n. 11, p. 1222-1245, 2002.

KEZNER, H. **Project management best practices: achieving global excellence**. Hoboken: John Wiley & Sons, 2006.

_____. **Project management metrics, KPIs, and Dashboards: a guideto measuring and monitoring project performance**. New York: International Institute for Learning, 2011.

KOTLER, P. **Administração de marketing: planejamento, implementação e controle**. São Paulo: Atlas, 1997.

LOPO, A. et al. Custo de oportunidade, custo de capital, juros sobre capital próprio, EVA e MVA. In: MARTINS, E. (Org.). **Avaliação de empresas: da mensuração contábil à econômica**. São Paulo: Atlas, 2001. cap. 4.

LUNKES, R. J. **Manual de contabilidade hoteleira**. São Paulo: Atlas, 2004.

LYTLE, R. S. **Service orientation, marketing orientation, and performance: an organizational culture perspective**. 1994. Thesis (Doctoral) - Arizona State University, Tempe, Arizona, 1994.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; GUARIDO FILHO, E.,R.; ROSSONI, L. Campos organizacionais: seis diferentes leituras e a perspectiva de estruturação. **Revista de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 10, n. esp., p. 159-196, 2006. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/1459225062accountid=34586>>. Acesso em: 30 mar. 2015.

MACHADO, M. M.; MACHADO, M. A.; HOLANDA, F. M. Indicadores de desempenho utilizados pelo setor hoteleiro da cidade de João Pessoa/PB: um estudo sob a ótica do balanced scorecard. **Turismo – Visão e Ação**, Balneário Camboriú, v. 9, n. 3, p.393-406, 2007.

MARTELANC, R.; PASIN, R.; CAVALCANTE, F. **Avaliação de empresas**: um guia para fusões e aquisições e gestão de valor. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.

MATARAZZO, D. C. **Análise financeira de balanços**: abordagem básica e gerencial. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing**: edição compacta. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MACINTOSH, N. B.; SCAPENS, R. W. Management accounting and control systems: a structuration theory analysis. **Journal of Management Accounting Research**, Sarasota, v. 3, p. 131-158, 1991.

_____; _____. Structuration theory in management accounting. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 15, n. 5, p. 455-477, 1990.

MARION, J. C. **Análise das demonstrações contábeis**: contabilidade empresarial. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MCQUEEN, D.; NOAK, H. Health Promotion indicators: current status, issues and problems. **Health Promotion**, Oxford, v. 3, n. 1, p. 117-125, 1998.

MENDES ALMEIDA, D.; BEUREN, I. Presença dos pilares da teoria da estruturação na controladoria com o processo de convergência contábil. **Revista de la Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y reflexión**, Bogotá, v. 22, n. 1, p. 79-97, enero/jun. 2014.

MENEZES, T. M.; GUIMARÃES, M. G.; SELLITTO, M. A. Medição de indicadores logísticos em duas operações de montagem abastecidas por cadeias de suprimentos. **Revista Produção On-line**, Florianópolis, v. 8, n. 1, p. 1-23, 2008. Disponível em: <<http://producaoonline.org.br/rpo/article/view/26/21>>. Acesso em: 20 abr. 2015.

MERCHANT, K. A. Measuring general managers' performances: market, accounting and combination of measures systems. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, [S.l.], v. 19, n. 6, p. 893-917, Nov./Dec. 2006.

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

MORISSETE, R. **Toward a theory of information choices in organizations: an integrative approach**. 1977. 329 f. Thesis (Ph.D. at Accounting) - University of Waterloo, Waterloo, 1977. Disponível em: <<http://www.nlc-bnc.ca/obj/s4/f2/dsk3/ftp04/nq21371.pdf>>. Acesso em: 15 abr. 2015.

NAKAMURA, W. T.; MINETA, R. K. N. Identificação dos fatores que induzem ao uso do Balanced Scorecard como instrumento de gestão estratégica. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 25., 2001, Campinas. **Anais eletrônicos...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2001. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/enanpad2001-eso-789.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2015.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. (2010). **Controladoria: instrumento de apoio ao processo decisório**. São Paulo: Atlas, 2010.

NASCIMENTO, S. et al. Mapeamento dos indicadores de desempenho organizacional em pesquisas da área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo no período de 2000 a 2008. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 46, n. 4, p. 373-391, out./dez. 2011

NEELY, A. The evolution of performance measurement search: developments in the last decade and a research agenda for the next. **International Journal of Operations & Production Management**, Bradford, v. 25, n. 12, p. 1264-1277, 2005.

_____; ADAMS, C.; KENNERLEY, M. **The performance prism: the scorecard for measuring and managing stakeholder relationships**. London: Financial Times/Prentice Hall, 2002.

_____; BOURNE, M. Why measurement initiatives fail. **Measuring Business Excellence**, Bradford, v. 4, n. 4, p. 3-7, 2000.

O'DWYER, G.; MATTOS, R. A. Teoria da estruturação de Giddens, e os estudos de práticas avaliativas. **Revista de Saúde Coletiva**, Rio de Janeiro, v. 20, n. 2, p. 609-623, 2010.

ORLIKOWSKI, W. J. Using technology and constituting structures: a practice lens for studying technology in organizations. **Organization Science**, Linthicum, v. 11, n. 4, p. 404-428, 2000.

PACE, E. S. U.; BASSO, L. F. C.; SILVA, M. A. Indicadores de desempenho como direcionadores de valor. **Revista de Administração Contemporânea - RAC**, Curitiba, v. 7, n. 1, p. 37-65, 2003.

PARANJAPE, B.; ROSSITER, M.; PANTANO, V. Insights from the balanced scorecard performance measurement systems: successes, failures and future – a review. **Measuring Business Excellence**, Bradford, v. 10, n. 3, p. 4-14, 2006.

PARISI, C. Ensaio sobre o comportamento organizacional. In: CATELLI, A. (Org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 268-281.

PARMENTER, D. **Key performance indicators: developing, implementing and using winning KPIs**. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons, 2007.

PATON, C. et al. O uso do “Balanced Scorecard” como um sistema de gestão estratégica. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6., 1999, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Leopoldo: ABC, 1999. Disponível em: <http://www.unopar.br/portugues/revista_cientificaj/artigosderevisao/ousodo/ousodo.html>. Acesso em: 03 mar. 2015.

PILLAI, A.; JOSHI, A.; RAO, K. Performance measurement of R&D projects in a multi-project, concurrent engineering environment. **International Journal of Project Management**, [S.l.], v. 20, n. 2, p. 165-177, Feb. 2002.

POZZEBON, M.; PINSONNEAULT, A. Challenges in conducting empirical work using structuration theory: learning from IT research. **Organization Studies**, Berlin, v. 26, n. 9, p. 1353-1376, Sept. 2005. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/222434986.accountid=34586>>. Acesso em: 15 mar. 2015.

_____; _____. **The structuration theory in IS: usage patterns and methodological issues**. Cahier du GReSI no 00-05, HEC Montréal, Canada, July 2000.

PRIETO, V. C. et al. Fatores críticos na implementação do balanced scorecard. **Gestão e Produção**, São Carlos, v. 13, n. 1, p. 81-92, jan./abr. 2006.

ROCHA, J. S.; SELIG, P. M. **Utilizando o indicador econômico EVA-Economic Value Added, para auxiliar na gestão organizacional**. Florianópolis, 2001. Disponível em: <<http://www.contabeis.ufba.br/materialprofessores/jsrocha/pagina/17%20utilizando%20o%20indicador%20econ%C3%A8mico%20eva%20-%20economic%20value%20added.pdf>>. Acesso em: 04 abr. 2015.

RODRIGUES, A. L. Tensões entre econômico e social: uma proposta de análise à luz da teoria da estruturação. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 48, n. 2, p. 37-50, abr./jun. 2008 . Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-75902008000200004&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 04 maio 2015.

ROHAN, M. J. A rose by any name? The values construct. **Personality and Social Psychology Review**, Mahwah, v. 4, n. 3, p. 255-277, 2000.

RUSSO, P. T. et al. Evidências de elementos de institucionalização do balanced scorecard na obra "A estratégia em ação": um olhar baseado na teoria institucional. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 23, n. 58, p. 7-18, 2012. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/1399278925>>. Acesso em: 30 mar. 2015.

SAHAY, S.; WALSHAM, G. Social structure and managerial agency. **Organization Studies**, Berlin, v. 18, n. 3, p. 415-444, 1997.

SANTOS, V.; RENGEL, S.; HEIN, N. Correlações canônicas entre os indicadores tradicionais e o modelo Fleuriet na avaliação do capital de giro de empresas têxteis. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16., 2009, Fortaleza/Ceará. **Anais...** São Leopoldo: ABC, , 2009. CD-ROM.

SEIDMAN, I. E. **Interviewing as qualitative research: a guide for researchers in education and the social sciences**. New York: Teachers College Press, 1991.

SHAHIN, A.; MAHBOD, M. A. Prioritization of key performance indicators: An integration of analytical hierarchy process and goal setting. **International Journal of Productivity and Performance Management**, Bradford, v. 56, n. 3, p. 226-240, 2007.

SOUZA, C. M. L. Entre o planejamento estratégico formal e informal: Um estudo de caso exploratório sobre a prática de estratégia nas Organizações. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 15, n. 5, p. 855-876, set./out. 2011. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/1449170284?accountid=34586>>. Acesso em: 23 mar. 2015.

SOUTES, D.O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 116 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

STABER, U.; SYDOW, J. Organizational adaptive capacity: a structuration perspective. **Journal of Management Inquiry**, Thousand Oaks, v. 11, n. 4, p. 408-424, Dec.

2002. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/203325633?accountid=34586>>. Acesso em: 20 mar. 2015.

STEWART, G. B. **Em busca do valor: o guia de EVA para estrategistas**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

_____. **The quest for value**. New York: Harper-Collins, 1999.

STONES, R. **Structuration theory**. London: Palgrave, 2005.

SWAN, W.; KYNG, E. **An introduction to key performance indicators**. Centre for Constructing Excellence, Manchester, 2004. Disponível em: <http://www.ccinw.com/images/publications/cci_kpi_report.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2015.

SYDOW, J.; WELL, B.; WINDELER, A. Networked networks: financial services networks in the context their industry. **International Studies of Management & Organizations**, Armonk, v. 27, n. 4, p. 47-75, 1998.

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

VAN HORNE, J. C. **Fundamentals of financial management**. 10. ed. London: Prentice Hall, 1998.

VAN BELLEN, H. M. **Indicadores de sustentabilidade: uma análise comparativa**. 2002. 235 f. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2002.

VELUDO-DE-OLIVEIRA, T. M. Escalas de mensuração de atitudes: Thurstone, Osgood, Stapel, Likert, Guttman, Alpert. **Revista Administração OnLine**, São Paulo, v. 2, n. 2, 2001. Disponível em: <http://www.fecap.br/adm_online/art22/tania.htm>. Acesso em: 04 abr. 2015.

VORNE, R. A. KPIs from a lean perspective: achieve goals, reduce waste. **Plant Engineering**, v. 61, n. 7, p. 49-, 2007. Disponível em: <<http://search.proquest.com/docview/221016767?accountid=34586>>. Acesso em: 15 mar. 2015.

VOSS, G. B.; CABLE, D. M.; VOSS, Z. G. Linking organizational values to relationships with external constituents: a study of nonprofit professional theatres. **Organization Science**, Linticum, v. 11, n. 3, p. 330-347, 2000.

WHITTINGTON, R. Completing the practice turn in strategy research. **Organization Studies**, Berlin, v. 27, n. 5, p. 613-634, 2006.

_____. Putting Giddens into action: social systems and managerial agency. **Journal of Management Studies**, Oxford, v. 29, n. 6, p. 693-712, 1992.

WILLMOTT, H. C. The structuring of organizational structure: a note. **Administrative Science Quarterly**, Ithaca, v. 26, n. 3, p. 470- 474, Sept. 1981.

_____. Studying managerial work: a critique and a proposal. **Journal of Management Studies**, Oxford, v. 24, n. 3, p. 249-270, May 1987.

WIREMAN, T. **Developing performance indicators for managing maintenance**. 2nd ed. New York: Industrial Press, 2005.

WISNIEWSKI, M.; OLAFSSON, S. Developing balanced scorecards in local authorities a comparison of experience. **International Journal of Productivity and Performance Management**, Bradford, v. 53, n. 7, p. 602-612, 2004.

YATES, J. Using Giddens' structuration theory to inform business history. **Business and Economic History**, Williamsburg, v. 26, n 1, p. 159-183, 1997.

YIN, R. K. **Case study research: design and methods**. 2nd ed. London: Sage Publications, 1994.

APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO PARA QUALIFICAÇÃO DO RESPONDENTES

Esse questionário tem como principal função identificar os respondentes.

Qual sua função na instituição financeira?

- Diretor
- Gerente
- Coordenador
- Supervisor
- Outras funções

Qual o nível de gestão que tem sobre os indicadores?

- Construção e implantação dos indicadores
- Acompanhamento e análise dos indicadores
- Apenas utiliza e preenche indicador específico da sua área
- Apenas conhece o indicador da sua área mas não preenche
- Não tem gestão nenhuma

Quanto tempo tem de empresa ?

- Até 2 anos
- > 2 anos até 5 anos
- > 5 anos até 7 anos
- > 7 anos até 10 anos
- > 10 anos

Em qual área atua?

- Diretoria

- Controladoria
- Financeiro
- Administrativa
- Comercial
- Outras

Questionário para identificação da aderência dos gestores aos indicadores de desempenho

Qual o cargo que ocupa ? _____

1- Os cargos e funções influenciam na criação e implantação dos indicadores.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Não concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

2- As normas de contabilidade trazem forte influência para a adoção dos indicadores.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Não concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

3- Ferramentas gerenciais como BSC, EVA ou GECON auxiliam diretamente na gestão dos indicadores de desempenho.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Não concordo nem discordo

- Discordo
- Discordo totalmente

4- As pessoas envolvidas no processo de criação e implantação dos indicadores estão se adaptando a novos cenários.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Não concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

5- Os marcos e fases importantes influenciaram na gestão dos indicadores.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Não concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

6- As regras existentes na instituição permitem uma comunicação fluente durante o processo de criação e implementação de novos indicadores.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Não concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

7- Na criação, modificação, e ou implantação dos indicadores ocorre a participação das áreas envolvidas.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Não concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

8- Houve investimento tecnológico e humano por parte da instituição para as áreas responsáveis pelos indicadores.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Não concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

9- Ao longo do tempo há a tendência de modificar e adaptar um ou mais indicadores para que se adéquem ao contexto atual de utilização.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Não concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

10- A rotina de apresentação dos indicadores influencia na apresentação de forma condicionado dos resultados.

- Concordo totalmente

- Concordo
- Não concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

11- A adoção de indicadores influencia na mudança nas condutas dos gestores.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Não concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

12- No processo de criação e implementação dos indicadores foi observado na gestão dos indicadores a legitimação de normas e valores.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Não concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

13- Os gestores recebem treinamentos sobre os indicadores de desempenho aliados a estratégia da empresa.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Não concordo nem discordo
- Discordo

- Discordo totalmente

14- A prática de remuneração variável está devidamente descrita em manuais

- Concordo totalmente
- Concordo
- Não concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

15- A política de mensuração dos rendimentos variáveis, via indicadores de desempenho, propiciam por parte dos gestores um maior acompanhamento destes.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Não concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

16- Os indicadores de desempenho adotados são congruentes, ou seja estão alinhados com os objetivos da empresa.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Não concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

17- O excesso de metas de longo prazo causam desmotivação por não apresentarem resultados imediatos.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Não concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

18- Há comprometimento da alta gerencia de forma ativa, envolvida com os objetivos da empresa, com o desenvolvimento de novos indicadores de desempenho para medir estratégias e atividades.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Não concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

19- A contabilidade gerencial tem papel fundamental na qualidade das informações e processos decisórios, contribuindo para a obtenção dos objetivos da empresa.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Não concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

20- Indicadores com base no resultado econômico (custo de oportunidade, custeio variável, preço de transferência, margem de contribuição, resultado econômico) estão na política de indicadores de desempenho adotados na instituição.

- Concordo totalmente

- Concordo
- Não concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

21- No mix de indicadores de desempenho, há indicadores financeiros e não financeiros adotados pela empresa.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Não concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

22- A empresa adota no seu escopo de indicadores um sistema de monitoramento e de gestão de desempenho estratégico, como por exemplo BSC.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Não concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

23- Na implantação dos indicadores é avaliada a relação de causa e efeito estabelecida entre a ação e o seu resultado decorrente.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Não concordo nem discordo
- Discordo

- Discordo totalmente

24- A seleção de medidas impróprias ou excessivas causam falta de comprometimento na adoção de determinados indicadores.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Não concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

25- A limitação dos gestores em diversificar riscos afeta a escolha de projetos em função de métricas não claras que permitam a escolha pelo menor risco, comprometendo as probabilidades de resultados de longo prazo.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Não concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

26- As consequências pessoais e políticas que a adoção de determinada forma de medição do desempenho podem causar, interferem na implantação da medida de desempenho.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Não concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

27- Há uma forte tendência em os gestores focarem em indicadores financeiros pela sua fácil mensuração.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Não concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente

28- A cultura, crença e valores intrínsecas na instituição dificulta da adoção e implantação de indicadores não financeiros.

- Concordo totalmente
- Concordo
- Não concordo nem discordo
- Discordo
- Discordo totalmente