

FATORES DE RESISTÊNCIA NO PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DE UM MODELO DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO EM UM ÓRGÃO PÚBLICO¹

RESISTANCE FACTORS IN THE IMPLEMENTATION PROCESS OF A PERFORMANCE EVALUATION MODEL IN A PUBLIC AGENCY

FELIPE VECK LISBOA²
IGOR PEREIRA DA LUZ³
FILIPY FURTADO SELL⁴
ROGÉRIO JOÃO LUNKES⁵

RESUMO: O objetivo do presente estudo foi examinar os fatores de resistência à implementação de um modelo de avaliação de desempenho em um órgão público. Para cumprir esse objetivo, foram utilizados como base teórica o modelo de investigação do processo de institucionalização elaborado por Tolbert e Zucker (1999) e os pressupostos de fatores de resistência à mudança nos sistemas de controle gerenciais destacados no estudo de Angonese e Lavarda (2014). O estudo foi desenvolvido em uma Coordenadoria responsável pelo sistema de controle interno de um órgão público do sul do Brasil. O método de coleta de dados foi a realização de entrevistas semiestruturadas com os servidores do setor e análise dos documentos de elaboração do modelo. A partir da coleta de dados observou-se a relação dos argumentos capturados nas entrevistas e documentos com as proposições da pesquisa. Os achados do estudo indicam que no contexto estudado a insegurança ontológica, inércia, falta de conhecimento, aceitação de rotinas e *decoupling* são fatores de resistência para a implementação do modelo de avaliação de desempenho. Em contrapartida o poder institucional e a confiança não puderam ser caracterizados como fatores limitadores da implantação do modelo. O estudo trouxe contribuições para a avaliação de desempenho no setor público, ampliando a literatura dos fatores que explicam o uso dos modelos. O estudo também contribui para a Teoria Institucional na discussão da institucionalização dos instrumentos de controle, explorando o entendimento dos fatores de resistência que fazem parte do contexto social das organizações.

Palavras-chave: Teoria Institucional. Fatores de resistência. Avaliação de desempenho. Contabilidade pública.

ABSTRACT: The objective of the present study was to examine the resistance factors in the implementation of a performance evaluation model in a public agency. To achieve this objective were used the process of institutionalization developed by Tolbert and Zucker (1999) and the assumptions of resistance factors to change in the management control systems highlighted by Angonese and Lavarda (2014) as theoretical basis. The study was developed in a Coordination responsible for the internal control system of a public agency on the south of Brazil. The data collection method was semi-structured interviews with the sector's servers

Data de submissão: 27/09/2017. Data de aceite: 13/12/2018. Data de publicação: 17/12/2018.

¹ Participou do fast track do II CIDESP – Congresso Internacional de Desempenho do Setor Público.

² Universidade Federal de Santa Catarina. Endereço: Rua Professor Clementino de Brito, n. 405, Ap. 1402a, Estreito, Florianópolis/SC. E-mail: felipeveck@gmail.com

³ Universidade Federal de Santa Catarina.

⁴ Universidade Federal de Santa Catarina.

⁵ Universidade Federal de Santa Catarina.

and analysis of documents. From the data collection, we observed the relation of the arguments captured in the interviews and documents with the research propositions. The study findings indicate that in the context studied, ontological insecurity, inertia, lack of knowledge, acceptance of routines and decoupling are resistance factors to the implementation of a performance evaluation model. In contrast, institutional power and reliability are not resistance factors to the implantation of the model. The study brought contributions to the area of performance evaluation in the public sector, increasing the literature of the factors that explain the use of those models. The study also contributes to the Institutional Theory, in the discussion of the institutionalization of a control instrument and exploring the understanding of the resistance factors that are part of the context of the organizations.

Keywords: Institutional Theory. Resistance factors. Performance evaluation. Public accounting.

1 INTRODUÇÃO

A avaliação de desempenho no setor público é considerada essencial há décadas, contudo com a Nova Gestão Pública sua importância foi reforçada, por enfatizar o planejamento e controle dos recursos e resultados (HELDEN; JOHNSEN; VAKKURI, 2008), contribuindo para o alcance dos objetivos organizacionais, como a transparências nos gastos e resultados, a melhoria dos serviços prestados e o aumento da motivação dos servidores (GOLDSMITH; EGGERS, 2006).

Existem diferentes instrumentos que contribuem para aumentar o desempenho das organizações, incluindo atividades de definição das metas organizacionais, monitoramento do progresso e ajustes para atingir metas de maneira mais eficaz e eficiente (ZAKARIA et al., 2011). Com a quantificação das metas e a mensuração do desempenho, as organizações reduzem ou eliminam possíveis desvios e confusões sobre os objetivos, além de obter coerência e foco na busca de sua missão institucional (BOLAND; FOWLER, 2000).

Nesse cenário, estudos já demonstram que a implementação de modelos de avaliação de desempenho tem apresentado aspectos positivos em muitos elementos de comportamento, rotinas e práticas nas organizações onde são implantadas (FRANCO-SANTOS et al., 2007). Contudo, a implantação de um instrumento de controle, como um modelo de avaliação de desempenho, envolve vários fatores humanos, institucionais e econômicos que se entrelaçam nos projetos de mudança (GRANLUND, 2001).

Esse processo envolve a defesa dos interesses dos envolvidos no processo e fatores que impossibilitam ou atrapalham às mudanças propostas para inovação pode impedir seus benefícios e, em casos extremos, até frustrar sua implementação (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE; AGUIAR, 2010; TOLBERT; ZUCKER, 1999). Deste modo, os fatores de resistência que ocorrem durante o processo de mudança não podem ser ignorados (ANGONESE; LAVARDA, 2014).

Alguns desses fatores podem ser percebidos através de razões lógicas e racionais, que são visíveis aos envolvidos na organização (FREZATTI; AGUIAR; REZENDE, 2007). Outros, porém, não são tão claros e sua identificação faz-se mais complexa, dificultando o processo (ANGONESE; LAVARDA, 2014; FREZATTI et al., 2007). Assim, é importante entender o grau de utilidade que o sistema terá na organização e como ele será recebido pelos envolvidos (FREZATI; AGUIAR; REZENDE, 2007).

Nesse contexto, e com o intuito de entender e analisar os fatores que podem impedir o sucesso da implementação de um sistema de avaliação de desempenho, surge a seguinte

pergunta de pesquisa: Quais são os fatores de resistência à implementação de um modelo de avaliação de desempenho em um órgão público do sul do Brasil? O objetivo deste estudo é examinar os fatores de resistência à implementação de um modelo de avaliação de desempenho em um órgão público do Brasil.

Para cumprir o objetivo proposto, utilizar-se-á o modelo de investigação do processo de institucionalização elaborado por Tolbert e Zucker (1999) e os pressupostos de fatores de resistência à mudança nos sistemas de controle gerenciais destacados no estudo de Angonese e Lavarda (2014).

Contribui-se para a literatura da avaliação de desempenho, tendo em vista que apesar de já haver uma ampla gama de estudos sobre a implantação de modelos de avaliação de desempenho, poucos exploraram os possíveis fatores de resistência à sua implementação. A pesquisa ainda contribui para a área de avaliação de desempenho no setor público, trazendo a discussão o processo de implementação de um modelo de avaliação de desempenho, tendo em vista as peculiaridades do setor.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção apresenta o referencial teórico basilar desta pesquisa, abordando o processo de institucionalização, a dimensão dos fatores de resistência à mudança e os sistemas de avaliação de desempenho.

2.1 Processo de Institucionalização

Visando facilidades na obtenção de recursos e sobrevivência, as organizações sofrem processos de mudanças, em busca de legitimação ao ambiente em que estão inseridas (DIMAGGIO; POWELL, 1983). A busca por legitimação faz com que as organizações se tornem semelhantes por meio de contextos e procedimentos socialmente institucionalizados (MEYER; ROWAN, 1977).

Esses procedimentos de legitimação só são institucionalizados se as rotinas e regras organizacionais tiverem estabilidade no ambiente (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Tolbert e Zucker (1999) elaboram esse processo de institucionalização nas etapas de habitualização, objetivação e sedimentação.

As etapas propostas pelas autoras, iniciam com a habitualização ou pré-institucionalização, que envolve a criação de novos arranjos estruturais gerados em resposta as pressões institucionais causadas por legislação, mercado ou avanços tecnológicos (TOLBERT; ZUCKER; 1999). Nessa fase, a organização decide pela inovação e realiza sua teorização junto aos envolvidos, Tolbert e Zucker (1999) ainda complementam que é importante que haja consenso entre a necessidade e utilidade da inovação.

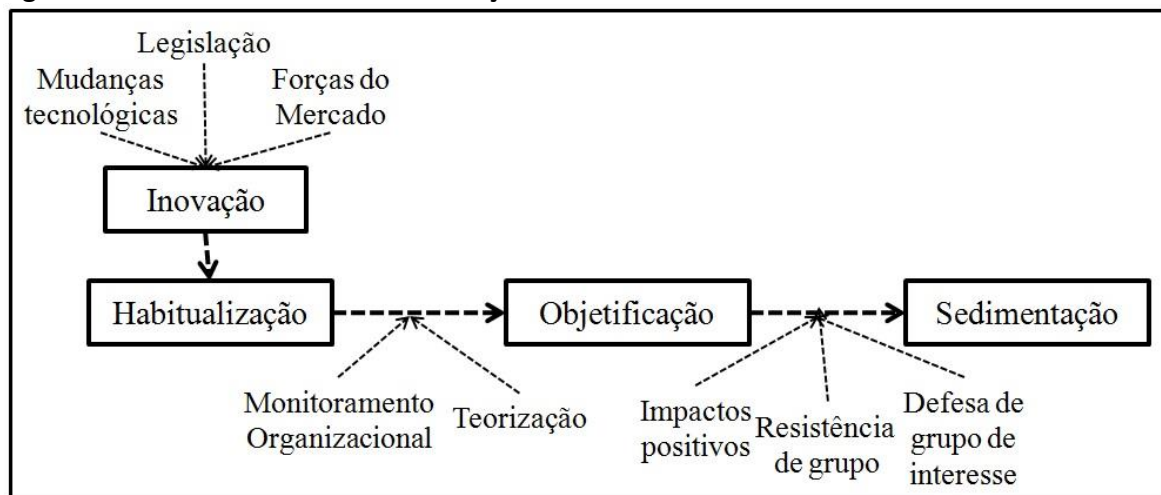
Após essa primeira etapa, o próximo passo é a objetificação ou semi institucionalização, que começa com o reconhecimento dos envolvidos de alguma falha organizacional, a partir dessa falha há um desenvolvimento de um diagnóstico da insatisfação e a busca por soluções. A partir desse ponto, há o desenvolvimento de um consenso social do valor da inovação visando o tratamento dos problemas, e sua adoção é buscada a partir desse consenso (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Esse processo ocorre através do monitoramento organizacional, no qual por meio das evidências colhidas é avaliado o risco da inovação e da teorização, sendo definido o problema organizacional genérico e a justificação do novo arranjo estrutural como solução para este (TOLBERT; ZUCKER, 1999; GUERREIRO et al., 2005).

Nessa etapa é definida a institucionalização ou não do novo arranjo, face os adotantes estarem cientes da qualidade relativamente não testada do processo, fazendo suas avaliações independentes da inovação (TOLBERT; ZUCKER, 1999). As autoras observam que, entre a objetivação e a sedimentação, há influências dos grupos de interesses dos envolvidos, atrelados aos impactos positivos e a resistência do grupo frente à inovação, pois a partir das influências dos grupos de interesses e da resistência à mudança é que alcançada, ou não, a próxima fase do processo.

Por fim, a etapa de sedimentação consiste na institucionalização total da inovação no ambiente, fazendo com que essa comece a fazer parte da estrutura organizacional (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Essa fase depende de diversos fatores, favoráveis e contrários, que estão relacionados ao processo de institucionalização (GUERREIRO et al. 2005), esses fatores podem definir se uma mudança será ou não bem-sucedida (KREUZBERG; BECK; LAVARDA, 2016). A Figura 1 demonstra graficamente o processo de institucionalização do modelo de Tolbert e Zucker (1999).

Figura 1 - Processo de Institucionalização



Fonte: Tolbert e Zucker (1999, p. 207)

O modelo proposto por Tolbert e Zucker (1999) tem sido utilizado de base teórica em estudos que visam investigar o processo de institucionalização, como por exemplo: Guerreiro et al. (2005), Frezatti et al. (2007) e Kreuzberg et al. (2016).

A partir desse modelo de institucionalização o estudo explorará em qual fase o modelo de avaliação de desempenho encontra-se, para então explorar os possíveis fatores de resistência a sua total implementação. Para os fatores de resistência utiliza-se os pressupostos apresentados na pesquisa de Angonese e Lavarda (2014), sendo descritos no item 2.2.

2.2 Dimensão dos fatores de resistência à mudança

Granlund (2001) argumenta que o fator humano sempre deve ser considerado no desenvolvimento de mudanças na contabilidade gerencial. Observa-se na literatura proposições de fatores de resistência à implantação de instrumentos de controle na contabilidade gerencial, entre eles a avaliação de desempenho. Angonese e Lavarda (2014) destacam como fatores de resistência à mudança o poder institucional, a insegurança ontológica, a confiança, a inércia, a falta de conhecimento, a aceitação de rotinas e *decoupling*.

O poder institucional relaciona-se com o contexto social no qual as organizações estão inseridas e a manifestações contra as propostas de implementação de mudanças na contabilidade gerencial (BURNS; SCAPENS, 2000; Napier, 2006). Essas manifestações ocorrem devido às relações de diferentes interesses dos indivíduos no poder e controle de recursos organizacionais, ademais mudanças podem diminuir a autonomia de indivíduos ou grupos de indivíduos na organização (ANGONESE; LAVARDA, 2014).

A insegurança ontológica pode ser gerada pela ansiedade dos indivíduos em aprender algo que aparentemente seja difícil em um processo de mudança (GRANLUND, 2001). Essa ansiedade está ligada a segurança psicológica dos processos já institucionalizados (SCHEIN, 1992), podendo gerar resistência à implementação caso os indivíduos percebam um aumento de trabalho (ANGONESE; LAVARDA, 2014; GRANLUND, 2001).

Confiança é um estado psicológico construído socialmente de que as mudanças terão benefícios, esse é um elemento importante nas mudanças na contabilidade gerencial (BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006). Para que ocorra a confiança, é importante que as mudanças sejam realizadas por especialistas no assunto e que os envolvidos acreditem nos especialistas (ANGONESE; LAVARDA, 2014; GRANLUND, 2001; SCAPENS, 2006).

A inércia pode ser compreendida como o tempo de realizar uma mudança interna ou reagir às mudanças que estão acontecendo no ambiente externo (MILLER; FRIESEN, 1980; STEEN, 2009). Essa pode ser compreendida pela rigidez presente nas rotinas gerenciais, na confiança nos princípios institucionalizados e na falta de envolvimento nas mudanças, caracterizando como um fator que afeta negativamente o processo de implementação de algo novo (ANGONESE; LAVARDA, 2014).

A falta de conhecimento pode ser analisada quanto ao entendimento dos envolvidos no processo sobre o novo modelo que está sendo implementado (QUATTRONE; HOPPER, 2001). Pois, como o modelo será operacionalizado pelos indivíduos, faz-se necessário a realização de treinamentos para que obtenção do conhecimento necessário para operar de forma eficiente objetivando cumprir suas finalidades (ANGONESE; LAVARDA, 2014; GRANLUND, 2001).

No caso da aceitação de rotinas, para que ela se efetive no processo, é necessário que os indivíduos responsáveis pela mudança convençam os envolvidos no processo da necessidade de mudança (GRANLUND, 2001; ZONI; DOSSI; MORELLI, 2012). Nesse caso, para a implementação de um modelo de avaliação de desempenho, é necessário convencer os indivíduos a se envolverem com o modelo, tornando-os parte do processo de funcionamento e facilitando a institucionalização da inovação (ANGONESE; LAVARDA, 2014; GHALAYINI; NOBLE, 1996).

E por fim, *decoupling* é quando uma prática fica sendo realizada apenas de uma forma cerimonial em uma organização (SCAPENS, 2006), nesse caso os envolvidos do processo apenas aparentam utilizar os sistemas, sem efetivamente visar suas finalidades (ANGONESE; LAVARDA, 2014).

A partir dos fatores de resistência à implantação de um novo sistema de controle, apresenta-se no tópico 2.3 um breve histórico sobre os modelos de sistemas de avaliação de desempenho dispostos na literatura resgatada.

2.3 Modelos de avaliação de desempenho

Os estudos sobre modelos de avaliação de desempenho (AD) ganharam notoriedade a partir da publicação de Johnson e Kaplan (1987) e o modelo do *Balanced Scorecard*. O tema tornou-se popular no ambiente empresarial e acadêmico desempenho auxiliando as

organizações a atingirem seus objetivos, alinhando os comportamentos e atitudes e resultando em um impacto positivo no desempenho organizacional, conforme pesquisas da área já têm demonstrado (BITITCI et al., 2012; MICHELI; MANZONI, 2010).

Os modelos são compostos por indicadores de desempenho, contemplando sua mensuração e gestão (LEBAS, 1995; MELNYK et al., 2014). Os indicadores são medidas de performance que demonstram o estado atual e os padrões de desempenho, evidenciando se a organização está ou não atingindo o seu objetivo (NEELY et al., 1995; MELNYK et al., 2014), sendo projetados para ajudar os gestores a analisar se a organização está no rumo que desejam e auxiliam na verificação dos objetivos estabelecidos (NEELY; ADAMS; KENNERLEY, 2002).

A mensuração é o instrumento que quantifica a eficiência e eficácia de uma ação e busca apresentar informação aos gestores sobre aquilo que deseja avaliar (MELNYK et al., 2014; NEELY; GREGORY; PLATTS, 1995). A gestão de desempenho, por sua vez, compreende o processo de identificar e avaliar as divergências entre objetivos estabelecidos com os resultados atingidos (CARNEIRO-DA-CUNHA; HOURNEAUX, 2016; MELNYK et al., 2014; NEELY et al., 1995). Esses subsistemas devem formar um sistema integrado, equilibrado e dinâmico, facilitando o apoio ao processo de tomada de decisão, reunindo, elaborando e analisando informações relevantes (NEELY et al., 2002).

Os Modelos de Avaliação de Desempenho devem balizar-se na estratégia da organização (NEELY et al., 1995), para compor medidas financeiras e não financeiras claras e de fácil compreensão, envolvendo todos os indivíduos no processo (MICHELI; MANZONI, 2010). É preciso ainda que os modelos tenham natureza dinâmica e que possam se adaptar ao ambiente organizacional visando a melhoria contínua (GHALAYINI; NOBLE, 1996).

A literatura de AD ainda apresenta que o objetivo central dos modelos de AD deve servir de apoio à gestão, facilitando o entendimento do processo e auxiliando na implantação da estratégia (LEBAS, 1995). Para isso, a organização deve ser analisada em sua totalidade (VAN CAMP; BRAET, 2016). Taticchi, Tonelli e Cagnazzo (2010) complementam que essa análise e para utilização do modelo devem ser criadas pela organização.

Helden, Johnsen e Vakkuri (2008) apresentam que a literatura de avaliação de desempenho no setor público tem se desenvolvido em três focos distintos: o design dos modelos de avaliação de desempenho e o seu impacto, os indicadores desses modelos e os fatores que explicam o uso dos modelos. Adicionando a literatura de modelos de avaliação de desempenho aplicados ao setor público, apresenta-se no próximo tópico a metodologia utilizada para examinar os fatores de resistência à implementação de um modelo de avaliação de desempenho em um órgão público do Brasil.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa caracteriza-se como descritiva, por relatar um fenômeno em um determinado contexto; com abordagem qualitativa, buscando uma visão contextual do tema de estudo (RICHARDSON, 1999). Entre os procedimentos técnicos, o estudo é caracterizado como estudo de caso (RICHARDSON, 1999; YIN, 2005), que faz uso de dados primários e secundários (RICHARDSON, 1999). Para seu planejamento, estruturação, elaboração das proposições, coleta e análise dos dados o estudo seguiu as orientações de Yin (2015).

Deste modo, para realização do estudo de caso foi selecionada a Coordenadoria responsável pelo sistema de controle interno e por realizar auditorias em uma instituição pública no sul do Brasil. O quadro de pessoal deste órgão público estadual é composto (posição em março de 2018) por 1.965 servidores efetivos. A atividade fim da instituição é

realizada de forma descentralizada no estado, com servidores lotados em 111 municípios. Na capital do estado estão estabelecidas todas as áreas responsáveis pela gestão do órgão, como a Coordenadoria Financeira, de Recursos Humanos e de Planejamento.

A Coordenadoria foi instituída em 2001 e entre as principais atividades desenvolvidas estão a análise de todas as licitações e contratos administrativos do órgão, das admissões e aposentadorias e dos cálculos de indenizações a servidores, além de realizar auditorias operacionais em áreas específicas selecionadas a partir da análise da materialidade, relevância e criticidade. O setor é composto por sete servidores efetivos, sendo 5 servidores com cargos de ensino superior e 2 servidores com cargos de ensino médio, cuja formação acadêmica é apresentada na Tabela 1.

Quadro 1 – Caracterização dos sujeitos

Sujeito	Função	Tempo na Organização	Formação	Data da Entrevista
Analista 1	Analista em Auditoria (Coordenador)	13 anos	Graduação em Ciências Contábeis e Direito. Pós-Graduação em Direito Tributário e Gestão Pública	9/4/2018
Analista 2	Analista em Auditoria	12 anos	Graduação em Ciências Contábeis. Pós-Graduação em Gestão e Controle em Entidades do Terceiro Setor	1/3/2018
Analista 3	Analista em Auditoria	3 anos	Graduação em Ciências Contábeis e Administração. Pós-graduação em Contabilidade Pública e Análise Tributária	Não entrevistado
Analista 4	Analista em Contabilidade	8 anos	Graduação em Ciências Contábeis. Pós-Graduação em Controladoria	Em Licença Maternidade
Analista 5	Analista em Contabilidade	6 anos	Graduação em Ciências Contábeis. Pós-Graduação em Gestão Pública	13/3/2018
Técnico 1	Técnico Administrativo	8 anos	Graduação em Administração. Pós-Graduação em Gestão de Negócios, Gestão Pública e Gestão de Pessoas	1/3/2018
Técnico 2	Técnico Administrativo	3 anos	Graduação em Direito. Pós-Graduação em Direito Administrativo	9/2/2018

Fonte: Elaborado pelos autores (2018).

O modelo de avaliação de desempenho que será implementado no órgão busca construir conhecimento no gestor sobre os problemas apresentados no seu contexto, a fim de que sejam identificados os aspectos considerados relevantes e necessários pelo gestor para subsidiar suas decisões na gestão da Coordenadoria.

Este é o primeiro modelo de avaliação de desempenho implantado na Coordenadoria. A partir da realização de diversas entrevistas com o gestor e os demais servidores, foram identificados 80 fatores considerados essenciais pelo tomador de decisão, de acordo com os seus valores e preocupações.

Após realizar novas entrevistas, foram elaborados 70 indicadores que permitiram realizar a mensuração e a avaliação do desempenho de cada um dos objetivos delineados pelo gestor. A partir da análise dos indicadores foi realizada a avaliação global da gestão da Coordenadoria e, assim, foi possível verificar quais são as ações necessárias para aprimoramento das atividades cuja performance não está no nível desejado. Por fim, foram elaboradas recomendações para melhorar o desempenho global da Coordenadoria.

O método de coleta de dados foi à realização de entrevistas semiestruturadas com todos os servidores do setor, exceto os Analistas 3 e 4, pois o primeiro auxiliou nas entrevistas com os demais funcionários, e o segundo por estar em licença maternidade. As entrevistas foram realizadas entre os dias 09/02/2018 a 09/04/2018. O lapso temporal justifica-se, pois durante o período alguns servidores estiveram em férias.

Além das entrevistas, analisou-se os documentos que serviram de base para a criação do modelo de avaliação de desempenho, disponibilizados pelos Analistas 1 e 3, por serem os responsáveis pela elaboração. Os documentos compreendem as pautas de reunião na criação do modelo e os áudios das reuniões da equipe na discussão do modelo. O modelo será utilizado para avaliar o desempenho da Coordenadoria e para apoio à tomada de decisão, conforme orientação do gestor da Coordenadoria.

As entrevistas foram realizadas pelos pesquisadores em conjunto com o Analista 3, que foi o responsável por apresentar ao gestor e aos demais servidores o modelo de avaliação de desempenho que será implementado, além disso o Analista liderou junto ao gestor a elaboração do modelo sendo parte ativa do processo em todas as fases. Como houve oposição a gravação das entrevistas, os pesquisadores fizeram a anotação das respostas e, ao final da entrevista, apresentaram as anotações aos entrevistados para que esses pudessem revisá-las e confirmá-las.

As entrevistas foram elaboradas em dois blocos, o primeiro foi realizado com o Analista 1, que era responsável pela implementação do modelo de avaliação de desempenho, o qual buscou-se identificar em qual parte da institucionalização o modelo se encontra. A segunda parte foi realizada com o Analista 1 e os demais envolvidos no processo a partir das proposições dos estudos visando identificar os fatores de resistência ao modelo de avaliação de desempenho, conforme a problemática proposta. Todos os entrevistados foram submetidos às respectivas perguntas, seguindo sempre a mesma ordem. O Quadro 2 apresenta o instrumento de pesquisa com as questões das entrevistas e sua fundamentação.

Quadro 2 – Instrumento de Pesquisa

Questões orientativas	Proposição
Porque a coordenadoria optou por implantar esse modelo?	Habitualização
A equipe já foi apresentada ao modelo?	Objetivação
O modelo já está em uso pela coordenadoria?	Sedimentação
Qual a sua opinião sobre o modelo apresentado? Você acha que esse modelo vai atrapalhar sua autonomia no setor?	Poder Institucional
O modelo é (ou será útil) para melhorar a gestão da Coordenadoria? Você acredita que implementação desse modelo vai dificultar suas atividades?	Insegurança Ontológica
Você acredita que o modelo poderá ser implementado nesta Coordenadoria? Concorda com a implantação de um modelo de apoio à gestão?	Confiança
Por que não existia um modelo de apoio à gestão implementado na Coordenadoria?	Inércia
Você recebeu instruções sobre o modelo que está sendo implementado? Você conseguiu compreender como funciona o modelo?	Falta de Conhecimento
É viável a obtenção de todos os dados e informações para alimentação do modelo? Os demais colegas reagiriam favoravelmente à implantação deste modelo?	Aceitação de Rotinas
Quais os principais fatores que poderiam impedir ou dificultar a implementação de um modelo? Você acredita que o modelo será usado efetivamente?	<i>Decouping</i>

Fonte: Elaborado pelos autores (2018).

Além das perguntas buscou-se nos documentos, das reuniões para a criação do modelo de avaliação de desempenho que será implementado, indícios que pudessem ligar os fatos com as variáveis analisadas. Visando observar o contexto social estudado, a Tabela 3 apresenta os fatores de resistência.

Quadro 3 – Fatores buscados na análise

Proposição	Fator Analisado
Poder Institucional	(i) Se há manifestações contra a implementação e (ii) se o modelo vai alterar a autonomia dos envolvidos nas atividades realizadas
Insegurança Ontológica	Se o modelo dificultaria de alguma forma a realização das atividades.
Confiança	Se os envolvidos acreditam que a implementação trará benefícios
Inércia	Se há a necessidade da implementação de um modelo de Avaliação de Desempenho
Falta de Conhecimento	Se os envolvidos receberam instruções sobre o modelo e se entendiam como esse funcionava.
Aceitação de Rotinas	Se os indivíduos estavam envolvidos no processo e convencidos das mudanças que o novo modelo traria na organização.
<i>Decouping</i>	Se os colaboradores irão utilizar o modelo em suas rotinas ou na tomada de decisão

Fonte: Elaborado pelos autores (2018)

Para análise dos dados, foi utilizado como base a análise de discursos organizacionais de Kakkuri-Knuuttila, Lukka e Kuorikoski (2008). Os fatores de resistência foram buscados na visão dos envolvidos no processo sobre a inovação. A partir das entrevistas e documentos observou-se a relação dos argumentos capturados nas entrevistas com as proposições da pesquisa.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nessa seção serão apresentados e discutidos os resultados obtidos visando, primeiramente o momento de institucionalização que se encontra a implementação do modelo de avaliação de desempenho na organização em estudo. Posteriormente, verificou-se no ambiente em estudo a presença ou não dos fatores de resistência a partir das proposições: (i) poder institucional, (ii) insegurança ontológica, (iii) confiança, (iv) inércia, (v) falta de conhecimento, (vi) aceitação de rotinas e (vii) *decouping*.

4.1 Etapa de Institucionalização

No primeiro momento, buscou-se no órgão estudado o momento de institucionalização do modelo de avaliação de desempenho. Nesta fase, a base de análise são os dados coletados da entrevista com o gestor da Coordenadoria, por participar do processo de institucionalizado do novo modelo de avaliação de desempenho.

De acordo com Tolber e Zucker (1999), as inovações são causadas por pressões da legislação, mercado ou avanços tecnológicos e, no caso em estudo, não foi diferente. Observa-se nos dados das narrativas que as motivações para a habitualização foram as forças de mercado, apesar de ser um órgão público, faz-se importante a busca por mais eficiência na realização das atividades.

A busca por eficiência no setor público, destacada pelo gestor, é consenso entre os entrevistados, além de corroborar com Briggall e Modell (2000), Lapsley e Wright (2004), Holanda, Lattman-Weltman e Guimarães (2010) e Machado e Holanda (2010). Os dados da pesquisa e os autores supracitados corroboram que são necessárias ações no setor público que levam a uma gestão eficiente e que utilize sistemas de controles gerenciais e de avaliação de desempenho para tomada de decisão e aplicação eficiente dos recursos públicos.

A falha organizacional (TOLBERT; ZUCKER, 1999) para a mudança foi a percepção dos envolvidos de que o setor não estava executando no tempo hábil atividades importantes como auditoria na folha de pagamento, análise dos registros contábeis e avaliação dos controles internos de algumas áreas. Com isso, a principal motivação da implementação do modelo é a visualização de como as atividades estão sendo realizadas e em que etapa estão suas falhas, bem como análise da execução de atividades classificadas como importantes.

Constatou-se, que o modelo já passou por essa etapa de habitualização, e a decisão pela mudança já foi tomada. O próximo passo, a objetivação, está relacionado com as estratégias utilizadas para buscar sua implementação (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Para isso, os envolvidos realizaram reuniões, visando entender o contexto que estão inseridos e alinhar o modelo a estratégia dos envolvidos, passo importante em um modelo de avaliação de desempenho conforme apontamento de Neely et al. (1995).

Por fim, o modelo no momento atual não está sendo operacionalizado pelos colaboradores e ainda não faz parte da estrutura da organização, não caracterizando a fase de sedimentação no processo de institucionalização. Assim, o modelo de avaliação de desempenho encontra-se entre as fases de objetivação e sedimentação. Nessa etapa que surge as resistências de grupo, podendo fomentar, ou não, a institucionalização da inovação (GUERREIRO et al. 2005; KREUZBERG, et al., 2016). Concernente aos possíveis elementos de resistência à mudança destacados por Angonese e Lavarda (2014), os próximos tópicos apresentam os elementos analisados no caso estudado.

4.2 Poder Institucional

As entrevistas demonstraram que os servidores da Coordenadoria tiveram uma percepção positiva sobre o modelo de avaliação de desempenho. O fato pode ser comprovado na fala do Analista 2 que ponderou que “a ferramenta é bastante abrangente, muito bem elaborada e que, apesar de alguma subjetividade inicial, decorrente da percepção dos *stakeholders*, demonstrou-se adequada. Apontando na direção, na qual, empiricamente eu suspeitava que indicaria”.

A ideia é compartilhada pelo Técnico 1 que explicou que “acredito que esse novo modelo apresentará um grande avanço na gestão da Coordenadoria, pois teremos uma ferramenta que nos apresente aonde estamos falhando e assim, poderemos tornar o nosso trabalho mais eficaz”.

Assim, constatou-se que não houveram oposições sobre a implementação do modelo de apoio à gestão para as atividades da Coordenadoria. Ao interrogar sobre alteração na autonomia da equipe após a implementação do modelo, nenhum servidor considerou que o modelo irá diminuir ou alterar a autonomia do setor, uma vez que o modelo foi elaborado e será implementado e futuramente executado apenas pelos servidores da Coordenadoria.

Com isso constatou-se que o poder institucional não se caracteriza como um fator de resistência na organização, visto que não foram apresentadas manifestações contra a implementação, divergindo de Burns e Scapens (2000) e Napier (2006). O fato do modelo ser utilizado não como ferramenta de controle, mas no auxílio das atividades, assim como sugere

Lebas (1995), faz com que o modelo de AD não afete os interesses dos envolvidos, ademais o fato do modelo ser utilizado apenas pelos servidores sem supervisão externa pode ser um motivo que explique a não configuração do poder institucional como um fator de resistência. Os achados ainda corroboram os resultados de Angonese e Lavarda (2014) que não configuraram o poder institucional como fator de resistência no contexto por eles estudado.

4.3 Insegurança Ontológica

Além da percepção positiva, os servidores acreditam que o modelo é útil, porém relativamente complexo de operacionalizar devido à grande quantidade de informações quantitativas e qualitativas necessárias para sua execução. Esse fator pode ser detectado na fala do Analista 5, quando esse afirma que “a manutenção será bastante trabalhosa para a nossa equipe. Não sei se gostaria que esse modelo fosse implantado se desse muito trabalho para mantê-lo. Não vejo o porquê de termos mais trabalho”.

Constatou-se que a principal insegurança dos entrevistados está em conseguir coletar e mensurar todos os dados que a ferramenta necessita para a sua plena implementação, principalmente as informações qualitativas relacionadas a gestão do desempenho. Destaca-se ainda a complexidade do modelo apresentado, o fato pode ser destacado em trechos da fala do Técnico 2:

Não sei se é viável, pela quantidade de dados e informações que são necessárias para a implementação do modelo. A obtenção tempestiva desses dados pode ser o principal problema para conseguirmos viabilizar o modelo [...] muito trabalhoso para manter, acredito que sem algum incentivo será complicado que todos se engajem na implantação e manutenção do modelo [...] o modelo é bastante complexo e talvez seja um dos principais obstáculos para a implementação do modelo.

O Analista 1 corrobora com a preocupação do Técnico 2 ao expor que “O modelo é bem complexo, pelo menos parece à primeira vista. Pode até não ser, depois que você o compreende um pouco melhor. Ele demanda muita informação e indicadores”.

Percebe-se que no contexto da Coordenaria, apesar dos indivíduos terem uma percepção positiva sobre o modelo, há o sentimento que sua operacionalização é complexa, o que gera uma insegurança psicológica no processo de mudança, conforme aponta Schein (1992). Assim, percebe-se que a implementação do modelo gerou a insegurança ontológica nos envolvidos, que terão mais trabalho em suas atividades para operacionalizar o modelo. Esse é um dos fatores que impedem mudanças, assim como foi destacado no estudo por Granlund (2001). Com isso, a insegurança ontológica se configura como um possível fator de resistência.

4.4 Confiança

Apesar da insegurança ontológica gerada, os entrevistados acreditam que o modelo poderá ser implantado na Coordenaria e que ajudará a aprimorar a gestão das atividades. O Analista 2 explanou que “o modelo se demonstrou adaptável a cada realidade e as necessidades da própria Coordenaria e o direcionamento dos esforços a partir da análise dos indicadores que estamos abaixo do esperado, é a principal contribuição do modelo”.

O Técnico 2 demonstrou que confia na nova ferramenta pois “ela fez um prognóstico da situação atual da nossa coordenaria e vamos conseguir atuar em novas áreas que não sabíamos que estávamos com desempenho abaixo das nossas expectativas”.

Entretanto verifica-se que há ressalvas para a implementação do modelo com todas as características apresentadas, pois para sua plena implementação serão necessários inúmeros dados e informações, os quais podem ser de difícil mensuração. Esse fator é comprovado nas falas do Técnico 1, como segue: “será um desafio a sua implementação, mas vejo que poderá ser uma grande oportunidade para melhorarmos os nossos trabalhos” e do Analista 1:

Acredito que o modelo pode ser implementado, mas deverão ser realizados uma série de ajustes, pois algumas coisas talvez não possam ser realmente mensuradas ou avaliadas [...]. Considerando que um dos servidores já tem conhecimento sobre o modelo, acredito que é possível a implementação no nosso setor, contudo se chegasse um consultor externo para implantar e ninguém tivesse conhecimento sobre a operacionalização do modelo, acredito que não seria possível.

Verificou-se que os servidores da Coordenadoria acreditam na implementação do modelo, porém, devido a sua complexidade e a necessidade de diversas informações diferentes, deverão ser realizadas alterações para que o modelo consiga ser implementado e continuado no setor.

Inclusive, os entrevistados consideram que o modelo deveria ser implementado em outras áreas administrativas da Instituição, sendo que o Técnico 1 acredita que, para o sucesso do modelo seria ideal que fosse implantado em todas as demais áreas o órgão. Pela crença dos servidores no êxito na implantação do modelo de avaliação de desempenho em todo o órgão, observa-se que o estado psicológico construído socialmente é de que as mudanças terão benefícios, fator esse importante na implementação do novo modelo (BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006).

Sendo assim, a confiança não é considerada como um fator de resistência. Esse pode ser explicado pelo fato de todos participarem ativamente do processo de elaboração do modelo, corroborando com o estudo de Ghalayini e Noble (1996), e todas as análises do setor serem realizadas no próprio setor, conforme orienta Taticchi et al. (2010).

4.5 Inércia

Ao serem questionados sobre o porquê de ainda não ter sido implementado uma ferramenta de apoio à gestão no setor, os servidores afirmaram que a falta de conhecimento sobre os modelos de apoio a gestão é um fator essencial para a não Implementação.

Os entrevistados explicaram que conheciam outros modelos os quais acreditam que poderiam ser utilizados para mensurar o desempenho da Coordenadoria, entre esses modelos o mais citado pelos envolvidos foi o *Balanced Scorecard* (BSC). Porém nem todos os indivíduos conheciam os modelos de AD, como o Técnico 1 o qual asseverou que “até a apresentação do modelo, desconhecia que existiam esse tipo de ferramenta para auxiliar o gestor nas tomadas de decisão”.

O Analista 1 afirmou que conhecia os modelos, mas nunca teve contato com esse tipo de ferramenta. O Técnico 2 ainda explicitou outros fatores como “a falta de um idealizador, a falta de incentivos (monetários, principalmente), inércia e a dificuldade de implementar são os principais problemas para execução do modelo”.

Verifica-se que a falta de contato com esse tipo de ferramenta de avaliação de desempenho é um limitador para sua implantação, esse fator pode ser explicado pela rigidez presente nas rotinas gerencias, assim como indicam Angonese e Lavarda (2014). No caso do setor público é ainda maior, devido a falta de flexibilidade levando um maior tempo para reagir às mudanças e fazendo da inércia um fator de resistência a implementação do modelo.

Neste sentido, Lapsley e Wright (2004) e Machado e Holanda (2010) orientam a necessidade de maior flexibilidade no setor público para implantação de instrumentos que auxiliem a gestão e a avaliação de desempenho.

4.6 Falta de conhecimento

Foi analisado se foram passadas instruções suficientes sobre a implementação e se houve a compreensão sobre a operacionalização de modelo. O Analista 1 explicou que “Não entendi perfeitamente. A lógica eu compreendi, mas devido ao excesso de detalhes e informações, os termos técnicos utilizados e as nomenclaturas próprias do modelo, ficou mais difícil a compreensão completa do modelo”. O Analista ainda complementa que “as nomenclaturas utilizadas são um pouco confusas pois, ou são termos que tem sentido diferente do que estamos acostumados ou são termos que não conhecia”.

Deste modo, um fator apontado que limita o entendimento do modelo são os termos técnicos/nomenclatura que são utilizados na construção do modelo, apesar dos funcionários participarem ativamente do processo de construção e terem uma visão positiva da ferramenta, esses não receberam instruções de como o modelo é operacionalizado efetivamente. A falta de conhecimento se configura como um possível complicador na implementação, Micheli e Manzoni (2010) apontam que esses termos devem ser claros a todos os envolvidos e auxiliar na melhoria contínua do ambiente.

Dessa forma, percebeu-se uma falta de entendimento da operacionalização ainda é detectada na fala dos envolvidos, assim como o estudo de Quattrone e Hopper (2001). Sendo assim, a falta de conhecimento também pode ser caracterizada com um fator de resistência, pelo menos nessa fase inicial de implementação. Nesse ponto, treinamentos para operacionalização junto ao envolvidos pode auxiliar a minimizar esse fator de resistência como aponta Angonese e Lavarda (2014).

4.7 Aceitação de Rotinas

Quando questionados se os demais servidores da Coordenadoria seriam favoráveis a implementação do modelo, os entrevistados afirmaram que os servidores iriam aceitar a implementação, porém foram feitas ressalvas. Quando questionados sobre a implementação do modelo em sua rotina no setor o Analista 5 afirmou que concorda, porém ressaltou que “não é um modelo de fácil aplicação, pois é uma mudança de hábito por parte dos envolvidos. Também acho que não vai ser fácil por causa de um sentimento do servidor público de desinteresse e/ou falta de comprometimento”.

A possível alteração das rotinas demonstrou-se um fator de risco para implementação do modelo. Os entrevistados ainda foram questionados sobre a implementação em outros setores da Instituição. Todos responderam que recomendavam a implantação, contudo não souberam afirmar se seria aceito pelos servidores das outras áreas.

Apesar da visão positiva quanto ao modelo, os envolvidos aparentaram não se sentir totalmente convencidos da necessidade de mudança, esse pode ser um fator de impedimento a institucionalização (ZONI; DOSSI; MORELLI 2012). No mais, os envolvidos não aparentam estar tão confortáveis quanto às alterações que sofrerão em sua rotina de trabalho devido as possíveis dificuldades que este possa trazer.

Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) orientam que à mudança de hábitos e costumes no setor público é essencial para a implantação de novas ferramentas de apoio à gestão, bem como para a compreensão das informações para alimentar as ferramentas e das informações geradas.

Com isso, a aceitação de rotina aparenta como um fator de resistência na implementação do modelo e pode ser relacionada com a insegurança ontológica dos servidores em relação a suas atividades.

4.8 Decoupling

Ao perguntar sobre os principais fatores que poderiam impedir ou dificultar a implementação de um modelo, verificou-se que não houve uma convergência entre os servidores, sendo apresentadas diferentes razões por cada entrevistado. Como é percebido na fala do Analista 1: “Complexidade e desconhecimento”; Analista 2: “a falta de tempo, treinamento e a visão das vantagens com a implantação do modelo são fatores que podem dificultar a implementação”; Analista 5: “a falta de engajamento do pessoal e as trocas na gestão são fatores que podem afetar a ferramenta” e Técnico 1: “a falta de recursos e inviabilidade técnica, pois os nossos sistemas de informação são muito falhos e a informação pode não estar disponível ou, até mesmo, erradas”.

As entrevistas demonstram que não é apenas a complexidade da coleta dos dados e informações necessárias o único fator que pode limitar a implementação do modelo. Ao questionar se acreditavam que o modelo seria efetivamente utilizado na Coordenadoria, os servidores demonstram que acreditam que o modelo será utilizado, porém deverão ser realizadas algumas alterações nas rotinas do setor, o Analista 1 ainda afirmou que “Acredito que o modelo será efetivamente utilizado na Coordenadoria se o idealizador do modelo continuar na nossa equipe”.

Pela visão dos servidores, notou-se que a implementação do modelo depende bastante do pessoal envolvido no processo de elaboração, sendo compartilhada pelos servidores as dificuldades da operacionalização. Por essas dificuldades apontadas e pelo fato dos servidores apresentarem insegurança ontológica e falta de aceitação de rotinas, o modelo corre o risco de ser implementado de uma forma apenas cerimonial, impedindo uma efetiva mudança (SCAPENS, 2006). Caracterizando o *decoupling*, no contexto estudado, como um fator de resistência a implementação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve por objetivo examinar os fatores de resistência à implementação de um modelo de avaliação de desempenho em um órgão público do sul do Brasil. Para atingir seu objetivo, o estudo fundamentou-se no modelo do processo de institucionalização de Tolbert e Zucker (1999) e os pressupostos de fatores de resistência à mudança nos sistemas de controle gerenciais destacados no estudo de Angonese e Lavarda (2014). Para esse fim, realizou-se um estudo de caso, descritivo e de abordagem qualitativa.

A investigação ocorreu primeiramente em buscar em qual momento da institucionalização o modelo se encontra e posteriormente pela análise das proposições: (i) poder institucional, (ii) insegurança ontológica, (iii) confiança, (iv) inércia, (v) falta de conhecimento, (vi) aceitação de rotinas e (vii) *decoupling*.

Os achados apontam que no caso em estudo o modelo de avaliação de desempenho encontra-se entre as fases de objetivação e sedimentação. Constatou-se que a insegurança ontológica, inércia, falta de conhecimento, aceitação de rotinas e *decoupling* são fatores de resistência para a implementação do modelo de avaliação de desempenho na Coordenadoria em estudo. Assim, percebe-se a importância dos fatores humanos, atrelados aos fatores institucionais e econômicos, no processo de mudança dos sistemas na contabilidade gerencial, como já havia apontado Granlund (2001).

Os achados ainda corroboram com o estudo de Angonese e Lavarda (2014) trazendo os fatores indicados como possíveis inibidores nas mudanças nos controles gerenciais. Verificou-se, ainda, que no contexto estudado, o poder institucional e a confiança não caracterizam-se como fatores limitadores a implantação do modelo.

O estudo trouxe contribuições para a avaliação de desempenho no setor público, por demonstrar que os fatores: insegurança ontológica, inércia, falta de conhecimento, aceitação de rotinas e *decoupling* propostos por Angonese e Lavarda (2014), podem impedir a implementação de um modelo de avaliação da performance na área pública, além de ampliar a literatura dos fatores que explicam o uso dos modelos inspirados pela Teoria Institucional, como aponta Helden et al. (2008). O estudo também contribui para a Teoria Institucional na discussão da institucionalização dos instrumentos de controle, explorando o entendimento dos fatores de resistência que fazem parte do contexto social das organizações, e podem dificultar o processo de institucionalização.

Quanto às limitações destaca-se que os resultados não podem ser generalizados para todos os órgãos públicos, pois foi realizada a análise de apenas um caso, sendo necessários mais estudos que possam ampliar a visão sobre os fatores de resistência à mudança. Visto que, os fatores podem impedir a institucionalização de um instrumento de controle, que para sua idealização e implementação demandaram recursos financeiros e humanos das organizações.

Sugere-se, por fim, para futuros trabalhos a investigação dos fatores de resistência em outros órgãos públicos, visando analisar fatores que possam ser comuns, ou não, a esta pesquisa. Orienta-se, também, a análise de fatores de resistência à implantação de modelos de avaliação de desempenhos específicos, tendo em vista aumentar o conhecimento e entendimento de fatores de resistência, visando contribuições práticas que facilitem a implementação de modelos de avaliação de desempenho.

REFERÊNCIAS

ANGONESE, Rodrigo; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin. Analysis of the factors affecting resistance to changes in management accounting systems. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 25, n. 66, p. 214-227, 2014.

BITITCI, Umit et al. Performance measurement: challenges for tomorrow. **International Journal of Management Reviews**, v. 14, n. 3, p. 305-327, 2012.

BOLAND, Tony; FOWLER, Alan. A systems perspective of performance management in public sector organisations. **International Journal of Public Sector Management**, v. 13, n. 5, p. 417-446, 2000.

BRIGNALL, Stan; MODELL, Sven. An institutional perspective on performance measurement and management in the 'new public sector'. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 3, p. 281-306, 2000.

BURNS, John; SCAPENS, Robert W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 1, p. 3-25, 2000.

BUSCO, Cristiano; RICCABONI, Angelo; SCAPENS, Robert W. Trust for accounting and accounting for trust. **Management Accounting Research**, v. 17, n. 1, p. 11-41, 2006.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. In: **Economics Meets Sociology in Strategic Management**. Emerald Group Publishing Limited, 2000. p. 143-166.

FRANCO-SANTOS, Monica et al. Towards a definition of a business performance measurement system. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 27, n. 8, p. 784-801, 2007.

FREZATTI, Fábio; BRAGA DE AGUIAR, Andson; JOSÉ REZENDE, Amaury. Strategic responses to institutional pressures, and success in achieving budget targets: A survey at a multinational company. **International Journal of Accounting & Information Management**, v. 15, n. 2, p. 50-66, 2007.

GHALAYINI, Alaa M.; NOBLE, James S. The changing basis of performance measurement. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 16, n. 8, p. 63-80, 1996.

GOLDSMITH, Stephen; EGGERS, William D. Governar em rede o novo formato do setor público. In: **Governar em rede o novo formato do setor público**. 2006.

GRANLUND, Markus. Towards explaining stability in and around management accounting systems. **Management Accounting Research**, v. 12, n. 2, p. 141-166, 2001.

GUERREIRO, Reinaldo et al. Fatores determinantes do processo de institucionalização de uma mudança na programação orçamentária: uma pesquisa em uma organização brasileira. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 10, n. 1, 2010.

HELDEN, Jan Van; JOHNSEN, Åge; VAKKURI, Jarmo. Distinctive research patterns on public sector performance measurement of public administration and accounting disciplines. **Public Management Review**, v. 10, n. 5, p. 641-651, 2008.

HOLANDA, Victor Branco de; LATTMAN-WELTMAN, Fernando; GUIMARÃES, Fabrícia Corrêa. Sistema de informação de custos na administração pública federal: uma política de Estado. 2010.

KAKKURI-KNUUTTILA, Marja-Liisa; LUKKA, Kari; KUORIKOSKI, Jaakko. Straddling between paradigms: A naturalistic philosophical case study on interpretive research in management accounting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 33, n. 2-3, p. 267-291, 2008.

KREUZBERG, Fernanda; BECK, Franciele; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin. Orçamento base zero: um estudo de caso sob a perspectiva da teoria institucional. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 27, n. 3, p. 32-60, 2016.

LAPSLEY, Irvine; WRIGHT, Elisa. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. **Management Accounting Research**, v. 15, n. 3, p. 355-374, 2004.

LEBAS, Michel J. Performance measurement and performance management. **International Journal of Production Economics**, v. 41, n. 1-3, p. 23-35, 1995.

MACHADO, Nelson; DE HOLANDA, Victor Branco. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 791-820, 2010.

MELNYK, Steven A. et al. Is performance measurement and management fit for the future? **Management Accounting Research**, v. 25, n. 2, p. 173-186, 2014.

MICHELI, Pietro; MANZONI, Jean-Francois. Strategic performance measurement: Benefits, limitations and paradoxes. **Long Range Planning**, v. 43, n. 4, p. 465-476, 2010.

MILLER, Danny; FRIESEN, Peter H. Momentum and revolution in organizational adaptation. **Academy of Management Journal**, v. 23, n. 4, p. 591-614, 1980.

NAPIER, Christopher J. Accounts of change: 30 years of historical accounting research. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, n. 4-5, p. 445-507, 2006.

NEELY, Andy D.; ADAMS, Chris; KENNERLEY, Mike. **The performance prism: The scorecard for measuring and managing business success**. London: Prentice Hall Financial Times, 2002.

NEELY, Andy; GREGORY, Mike; PLATTS, Ken. Performance measurement system design: a literature review and research agenda. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 15, n. 4, p. 80-116, 1995.

QUATTRONE, Paolo; HOPPER, Trevor. What does organizational change mean? Speculations on a taken for granted category. **Management Accounting Research**, v. 12, n. 4, p. 403-435, 2001.

REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando; BEVILACQUA, Roberto. Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 959-992, 2010.

RICHARDSON, M. **Fundamentos da metodologia científica**. São Paulo, 1999.

SCAPENS, Robert W. Understanding management accounting practices: A personal journey. **The British Accounting Review**, v. 38, n. 1, p. 1-30, 2006.

SCHEIN, H. E. Organizational culture and leadership. **Jossey-Bass, San Francisco**, 1992.

STEEN, Martijn V.D. Inertia and management accounting change: The role of ambiguity and contradiction between formal rules and routines. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 22, n. 5, p. 736-761, 2009.

TATICCHI, Paolo; TONELLI, Flavio; CAGNAZZO, Luca. Performance measurement and management: a literature review and a research agenda. **Measuring Business Excellence**, v. 14, n. 1, p. 4-18, 2010.

TOLBERT, Pamela S.; ZUCKER, Lynne G. A institucionalização da teoria institucional. **Handbook de estudos organizacionais**, v. 1, n. 6, 1999.

VAN CAMP, Jelle; BRAET, Johan. Taxonomizing performance measurement systems' failures. **International journal of Productivity and Performance Management**, v. 65, n. 5, p. 672-693, 2016.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso-: planejamento e métodos**. Bookman editora, 2015.

ZAKARIA, Zaherawati et al. Key performance indicators (kpis) in the public sector: a study in Malaysia. **Asian Social Science**, v. 7, n. 7, p. 102, 2011.

ZONI, Laura; DOSSI, Andrea; MORELLI, Marco. Management accounting system (MAS) change: field evidence. **Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics**, v. 19, n. 1, p. 119-138, 2012.