

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**CONTROLE GERENCIAL COMO PRÁTICA SOCIAL E ORGANIZACIONAL:
ANÁLISE CRÍTICA A PARTIR DOS PARADIGMAS NEOFUNCIONALISTA,
INTERPRETATIVISTA E PÓS-ESTRUTURALISTA**

Artur Roberto do Nascimento

Prof. Dr. Fábio Frezatti

Versão Corrigida
(versão original disponível na Unidade que aloja o Programa)

SÃO PAULO

2011

Prof. Dr. João Grandino Rodas
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Edgard Bruno Cornachione Junior
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Luis Eduardo Afonso
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade

ARTUR ROBERTO DO NASCIMENTO

**CONTROLE GERENCIAL COMO PRÁTICA SOCIAL E ORGANIZACIONAL:
ANÁLISE CRÍTICA A PARTIR DOS PARADIGMAS NEOFUNCIONALISTA,
INTERPRETATIVISTA E PÓS-ESTRUTURALISTA**

Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis.

Prof. Dr. Fábio Frezatti

SÃO PAULO

2011

Tese defendida e aprovada no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, pela seguinte banca examinadora:

Prof. Dr. Fábio Frezatti
Profa. Dra. Maria José Tonelli
Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Prof. Dr. Carlos Eduardo Facin Lavarda
Prof. Dr. José Carlos Tiomatsu Oyadomari

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Nascimento, Artur Roberto do

Controle gerencial como prática social e organizacional: Análise Crítica a partir dos paradigmas neofuncionalista, interpretativista e pós-estruturalista.

Artur Roberto do Nascimento. – São Paulo, 2011.

266 p.

Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 2011.

Orientador : Fábio Frezatti.

1. Controladoria (Teoria) 2. Contabilidade gerencial avançada 3. Sociologia organizacional 4. Paradigma 5. Epistemologia I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração Contabilidade. II. Título.

CDD – 658.151

À minha mãe Avani Araujo do Nascimento

À minha família pelo apoio fundamental: Avani, Fernando, Vinícius, Denise, Luciana, Elvira, Ozéias, Leonor, Lucidalva e Luciano.

Este projeto é a concretização de um ideal pensado desde a época de graduação, com influências que tive dos trabalhos do EAC e de professores marcantes que tive ao longo da vida. Por uma série de questões, foi concretizado agora. Como imaginava, transformou a minha vida, particularmente, no que tange à dimensão humana do conhecimento e à possibilidade de me desenvolver e me redescobrir na acepção mais ampla do termo. Nesse sentido, sou muito grato a Universidade de São Paulo, a Faculdade de Economia e Administração e ao Departamento de Contabilidade e Atuária por esta experiência.

Ao professor Fábio Frezatti pela orientação, aprendizado e pelo papel na evolução da área no Brasil, possibilitando o surgimento de ideias inovadoras. Além disso, pelo convívio humano no Laboratório de Práticas Gerenciais, que foi fundamental para minha evolução como pesquisador. Esta tese, precisamente, é um dos resultados concretos desta experiência.

Ao professor David Carter, por ter me apresentado à teoria do discurso, obras pós-estruturalistas, teoria crítica e interpretativista em contabilidade, por permitir assistir a suas *lectures*, pela abertura de novos e promissores caminhos, tanto humanos, quanto profissionais, humanidade e apoio, os quais foram fundamentais para execução da tese.

A professora Maria José Tonelli e ao professor Reinaldo Guerreiro, pela colaboração valiosa na banca de qualificação e na defesa da tese, provocando melhorias na qualidade da pesquisa.

Aos professores Carlos Eduardo Facin Lavarda e José Carlos Tiomatsu Oyadomari, pela participação na defesa da tese, contribuindo com reflexões e sugestões que melhoraram o trabalho.

Ao professor Ariovaldo dos Santos pelo apoio humano essencial na realização do trabalho, aprendizado, convívio, visão social e questionamentos sobre o papel da contabilidade, o qual influenciou esta tese desde o início do doutorado.

Ao professor Wellington Rocha pelo convívio, bem como o aprendizado durante a elaboração do projeto controle gerencial, que foi fundamental para o surgimento da tese.

Ao professor Gilberto Martins pelo convívio, apoio e aprendizado na área de epistemologia e crítica científica.

A todos os professores do EAC e em particular, àqueles com os quais eu tive a oportunidade de convivência e que sempre buscaram ajudar, compartilhar e estimular o aprendizado: Bruno Salotti, Nelson Carvalho, Carlos Alberto Pereira, Fávero, Bido (convidado).

Ao Professor Rafael Alcadipani da EAESP/FGV, por ter me apresentado perspectivas pós-estruturalistas e multiparadigmáticas e pela sempre gentil disponibilidade.

A dois professores da graduação em Ciências Contábeis, inspiradores da minha trajetória: Bernardo Cordeiro e Sudário Cunha, da Universidade Federal da Bahia, por me mostrarem outros aspectos da área de contabilidade, estimulando o meu interesse, pelo exemplo profissional, humano e vivência.

Ao professor Trevor Hopper, por ter, gentilmente me apresentado alternativas de estágio de doutorado em uma fase bastante peculiar. Pela sua liderança e pioneirismo nas perspectivas críticas e generosidade com que me recebeu e que me possibilitou uma excelente experiência.

À professora Judy Brown por, gentilmente, me convidar para assistir à sua disciplina e pelo trabalho na área humana das ciências contábeis.

À professora Carolyn Cordery pelo acolhimento.

Aos colegas da Victoria University of Wellington e, em especial, a Vanessa, Hather, Nick.

A Yara Cintra, pela amizade valiosa, fundamental no meu apoio durante momentos críticos da pesquisa.

Aos amigos Fernando Múrcia e Jesusmar Ximenes pelo apoio e por compartilhar um valioso companheirismo neste tempo.

À Ana Paula pela generosidade e apoio.

Ao Emanuel pelas nossas conversas e debates.

Aos demais amigos que fiz durante o curso e que me proporcionaram um apoio humano, em particular a, Beatriz, Nálbia, Márcia Reis, Renata, José Elias, Bruna, Cinthia, Patrícia, Camila, Michelle, Sérgio, Ana, Romildo, Daniel, Cris, Adriano, Rodrigo, Maria José, Emanuel, Mônica, Márcio, Marcelo.

Ao Kitola e equipe pela ajuda, apoio e presteza nos inúmeros trabalhos solicitados durante este tempo.

À Belinda pelo apoio sempre generoso no departamento.

A Cristina e Rodolfo pelo apoio no departamento e ao Evandro, Mathias e equipe de apoio do EAC pela atenção de sempre.

A Valéria pelo apoio gentil durante o doutorado.

Aos funcionários da secretaria, particularmente a Cida e Lucimara pelo apoio humano.

Aos demais funcionários da FEA pelo apoio sempre presente.

A Daniela, Marcelo, Jacqueline e Bárbara, pelo apoio.

Aos amigos da Universidade Estadual de Feira de Santana (UEFS), Zé Renato, Iracema, Tânia, Célia, Ione, Dermerval, Aurelina (UEFS) pelo apoio fundamental.

Ao Eugênio Mendes da UEFS pela orientação quanto aos textos sobre política industrial e gentil amizade.

Aos funcionários e acionistas da empresa do trabalho empírico, que ajudaram a concretização do projeto.

Ao diversos autores, presentes ou não, que deixaram trabalhos tão fundamentais: Foucault, Derrida, Laclau, Saussure, Gramsci, Zizek, Butler, Mouffe, Schatzki, Lacan, Freud, Barthes, Althusser, Deleuze.

A Deus pelos caminhos trilhados.

**“O homem é a criatura que, para afirmar o
seu ser e a sua diferença, nega”.**

Albert Cammus

RESUMO

A tese investiga controle gerencial como prática social e organizacional a partir de três paradigmas de pesquisa. Foi realizada etnografia em empresa brasileira, utilizando-se de *shadowing*, teoria fundamentada, entrevistas, observação, análise retórica, de documentos e visuais. No paradigma neofuncionalista, desenvolve teoria fundamentada construcionista para entender como controles sociotécnicos interagem com socioideológicos. Apesar de possuir tecnologias sociotécnicas, tais como “custeio baseado em atividades”, “balanced scorecard”, “orçamento empresarial”, “planejamento”, elas não são utilizadas como previsto na literatura gerencialista. Ao invés disso, formas sutis de controles socioideológicos, como retórica, políticas de recrutamento, controles sociais, liderança carismática, combinadas com tecnologia de controle híbrida desenvolvida pela empresa, fazem com que funcionários avaliem, implicitamente, custos e viabilidade econômica de suas ações. Essa tecnologia foi apresentada, inicialmente, como ferramenta de inovação, mas no estudo revelou-se como um controle totalizante, mais rígido do que os existentes na literatura. O papel gerencial da contabilidade é fornecido pela demonstração de resultados societária sintética para análise da participação nos lucros. Desse modo, controles socioideológicos substituem contabilidade gerencial. Desenvolveram-se três categorias conceituais para explicação dos achados: equifinalidade de custos e gestão econômica, tecnologia de controle híbrida e estruturas de consciência econômica. Os paradigmas remanescentes estudam a tecnologia híbrida. No interpretativista, a teoria da prática de Schatzki, investiga como funcionários realizam as práticas, identificando-se aprendizado, arranjos, memórias, regras e direcionamento para a ação. No crítico, o paradigma pós-estruturalista analisa política, história, instituições, poder e conflito, com a teoria pós-estruturalista do discurso de Laclau e Mouffe, baseada em psicanálise lacaniana, linguística, ideologia, estruturalismo, desconstrução, genealogia e teoria crítica. Através da lógica da explicação crítica de Glynos e Howarth, desenvolvem-se três grupos de lógicas. Nas lógicas políticas, identifica-se como a empresa converteu um canal de comunicação na década de 1980, em tecnologia de controle nos anos 2000. Desenvolve-se o conceito de instituições políticas de controle, para relatar o cenário político, macroeconômico, institucional e regulatório do Brasil entre 1980 a 2010. Identificou-se sua relação com controle gerencial e como gestores utilizaram discursos universais como “qualidade” e “inovação”, em ações para legitimar a tecnologia híbrida, tornando-os significantes vazios. Nas lógicas sociais, emergiram as lógicas da coletividade, produtividade criativa, controle descentrado, competição e econômica. Nas lógicas fantasmáticas, as fantasias do consumo, fetiche dos prêmios, modismos gerenciais, do herói, família, cuidados e atenção pelos superiores explicam o porquê da tecnologia ser bem-sucedida. Ao final, realiza-se intertextualidade entre paradigmas. O trabalho acrescenta à literatura internacional lacunas de abordagens institucionais e da prática, como a teorização do sujeito e o relacionamento entre universal e particular, introduzindo novas tipologias e questionando a capacidade destas abordagens de explicar processo. Além disso, adiciona conceitos à literatura e contesta pesquisas anteriores sobre o tema. Contribui com a pesquisa no Brasil, discutindo paradigmas alternativos ao positivismo e funcionalismo, permitindo o desenvolvimento de linhas de pesquisa. Os conceitos e categorias gerados possibilitam generalização teórica a partir da noção de “semelhanças de família” de Wittgenstein. Desenvolvem-se três tipologias para pesquisas. O estudo demonstra a necessidade da academia se engajar em debate crítico sobre modismos gerenciais, teoria da contabilidade gerencial, gerencialismo dos livros-textos e aspectos humanos e sociais da contabilidade.

ABSTRACT

The thesis investigates management control as social and organizational practice from three paradigms of research. Ethnography in a Brazilian company was carried out by using shadowing, grounded theory, interviews, observation, rhetoric analysis, documents and visual analysis. In the neo-functionalist paradigm develops grounded theory on constructionist in order to understand how socio-technical controls interact with socio-ideological. Despite having socio-technical technologies, such as “activity-based costing”, “balanced scorecard”, “budget”, “strategic planning”, which are not used as provided in managerial literature. Instead, subtle forms of socio-ideological controls, like rhetoric, recruiting policies, social controls, charismatic leadership, aligned with technology of hybrid control developed by company, enables employees to evaluate implicitly costs and economic feasibility of their actions. This technology was first introduced as an innovation tool; nevertheless, no study has revealed as a totalizing control, more rigid than the ones existing in literature. The management role of accounting is given by corporate statements results summarized for the analysis of participation over profits. Thus, socio-ideological controls replace management accounting. Three conceptual categories were developed to explain the research findings: equifinality of costs and economic management, hybrid control technology and structures of economic consciousness. The remaining paradigms study the hybrid technology. In the interpretivist paradigm, the theory of Schatzki’s practice investigates how employees perform the practices, by identifying the learning, arrangements, memories, rules and guidance for action. In the critical, the post-structuralist paradigm analysis political, historical, institutions, power and conflict with the post-structuralist discourse theory of Laclau and Mouffe, based on Lacan’s psychoanalysis, linguistics, structuralism, deconstruction, genealogy and critical theory. Three groups of logics were developed through the logic of Glynos and Howarth critical explanation. In the political logics, it is possible to identify how a company converted a channel of communication in the 1980s into technology of control in the 2000s. The concept of political institutions of control is being developed, as to relate to political, macroeconomics, institutional and regulatory Brazilian scenario between 1980 to 2010. Its relation with management control was identified and, as managers, used universal discourses such as “quality” and “innovation”, in actions to legitimate the hybrid technology, turning them significantly without meaning. In social logics, the logics of collectivity, creative productivity, decentralized control, competition and economic came up. In the fantasmatic logics, consume fantasy, awards fetishes, management fashions, of the hero, family, care and attention by the superiors explain the reason why technology is well-succeed. Summarizing, intertextuality among paradigms is accomplished. The thesis also adds to international literature gaps of institutional and practice approaches, such as theorization of the subject and the relationship between universal and particular, introducing new typologies and questioning the capacity of those process explanation approaches. Besides that, it adds up the concepts to literature and challenges previous studies on the subject. It contributes with the research in Brazil, discussing alternative paradigms to positivism and functionalism, allowing the development of research lines. The concepts and categories generated enable theoretical generalization from the notion of “family resemblances” of Wittgenstein. Three typologies for researches are developed. The study illustrates the need of the academia to engage in a critical debate about management fashions, theory of management accounting, the managerialism of textbooks as well as social and human aspects of the accounting.

SUMÁRIO

LISTA DE QUADROS	15
LISTA DE FIGURAS	17
1 INTRODUÇÃO	19
1.1 Contextualização	19
1.2 Problematizando a Perspectiva Neofuncionalista	20
1.3 Problematizando a Perspectiva Interpretativista	22
1.4 Problematizando a Perspectiva Pós-estruturalista.....	24
1.5 Problematizando a Análise dos Paradigmas de Pesquisa.....	26
1.6 Situando a Tese, Teoricamente, na Comunidade Acadêmica	27
1.7 Por que o Trabalho é uma Tese?	29
1.8 Estrutura da Tese.....	29
2 PARADIGMAS NA PESQUISA EM CONTABILIDADE	33
2.1 Introdução e contextualização.....	33
2.2 Positivismo.....	35
2.2.1 Por que o Paradigma Positivista Econômico é Inadequado para a Pesquisa?	38
2.2.2 Funcionalismo e Neofuncionalismo	38
2.3 Paradigma Interpretativista	40
2.4 Paradigma Crítico	43
2.5 Paradigma Pós-estruturalista.....	44
2.6 Diálogo entre os Paradigmas.....	48
3 CONCEITOS E TIPOLOGIAS DE CONTROLE GERENCIAL.....	51
3.1 Introdução	51
3.1.1 Primeira fase: Visão Sistêmica e da Contingência.....	51
3.1.2 Segunda fase: Ênfase no Uso dos Sistemas de Controle Gerencial	52
3.1.3 Terceira fase: Ampliação dos Elementos de Controle	54
3.2 Trabalhos Anteriores sobre Interação entre os Elementos de Controle Gerencial	58
3.3 Definição de Controle Gerencial.....	60
4 TEORIA DA PRÁTICA.....	63
4.1 Teorias da Prática.....	63
4.2 Controle Gerencial como Prática	64
4.3 Teoria da Prática de Schatzki.....	66
4.4 Categorias de Análise.....	66
4.4.1 Nexos de Práticas	67
4.4.2 Arranjos de Práticas.....	69
4.4.3 Memórias das Práticas.....	71
5 TEORIA PÓS-ESTRUTURALISTA DO DISCURSO.....	73
5.1 Conceito e História.....	73
5.2 A Linguística Estrutural de Saussure e a Teoria do Discurso.....	74
5.2.1 Princípios de Saussure.....	75
5.2.1.1 Arbitrário.....	75
5.2.1.2 Conceito de Diferença.....	76
5.2.1.3 Linguagem é Forma e não Substância	76
5.2.2 A Desconstrução da Linguística Saussuriana por Lacan e Wittgenstein	77
5.3 A Relevância do Conceito de Significado para a Compreensão das Práticas.....	78
5.4 Discurso como Prática	80
5.5 Estrutura na Teoria do Discurso.....	82
5.6 Práticas Articulatórias: a Formação do Discurso	83

5.6.1	Lógicas da Equivalência e da Diferença	84
5.6.2	Significante Flutuante.....	84
5.6.3	Pontos Nodais.....	85
5.6.4	Significante Vazio	86
5.7	A Teorização do Sujeito na Teoria do Discurso: Ideologia e Fantasia.....	86
5.8	Hegemonia	91
5.9	Antagonismo Social	92
5.10	A Relação entre o Universal e o Particular	93
5.11	Discurso na Pesquisa em Contabilidade	94
6	ESTRATÉGIA METODOLÓGICA	97
6.1	Introdução	97
6.2	Sobre a Reflexividade da Pesquisa	97
6.3	Trajetória do Acesso e como a Organização foi Selecionada.....	98
6.4	Tolerância à Ambiguidade e Experiência do Pesquisador.....	100
6.5	Desconstruindo a Aplicação das Regras e do Método.....	100
6.6	Sobre a Ética no Trabalho de Campo e as Lições da Prática.....	103
6.7	Considerações sobre o Texto: Utilização da Primeira Pessoa e Aspas.....	104
6.8	Metodologia	105
6.8.1	Metodologia do Paradigma Neofuncionalista	105
6.8.2	Metodologia do Paradigma Interpretativista	107
6.8.3	Metodologia do Paradigma Pós-estruturalista.....	108
6.8.3.1	Lógica da Explicação Crítica	108
6.8.3.1.1	Problematização	109
6.8.3.1.2	Retrodução	109
6.8.3.1.3	Lógicas Sociais, Políticas e Fantasmáticas	110
6.8.3.1.4	Análise Crítica	114
6.8.3.1.5	Instituições Políticas de Controle.....	114
6.8.4	Técnicas.....	117
6.8.4.1	Entrevistas Qualitativas	117
6.8.4.2	Observações Etnográficas.....	118
6.8.4.3	Coleta de Dados e Confiabilidade.....	118
6.8.4.4	O Papel do <i>Software</i>	121
6.8.4.5	Considerações sobre Análise dos Dados.....	121
7	DESCRIÇÃO E ANÁLISE: PARADIGMA NEOFUNCIONALISTA.....	125
7.1	Introdução e Descrição da Empresa.....	125
7.2	Genealogia da Transformação Organizacional	126
7.2.1	O Interesse na Filosofia de Gestão Japonesa na Década de 1990	127
7.2.2	Com “Medo da Inovação”: sobre os Fundamentos do Modelo de Inovação da Empresa.....	130
7.2.3	As Reuniões de Desenvolvimento Gerencial como uma “Entidade Ideológica”.....	130
7.2.4	A Crise na da Década de 1990 e a “Reengenharia Participativa”	131
7.2.5	A “Virada”: o Lucro e a Volta da Visibilidade	132
7.3	Paradigma Neofuncionalista	133
7.3.1	Controles de Ação	133
7.3.1.1	Estrutura Organizacional	134
7.3.2	Controles Pessoais	135
7.3.2.1	Processo de Seleção e Admissão	135
7.3.2.2	Treinamento nas Normas	136

7.3.3	Controles Culturais	136
7.3.3.1	Código de Ética	136
7.3.3.2	Participação nos Resultados da Empresa	137
7.3.3.3	Avaliação de Desempenho	138
7.3.4	Controles de Resultado	138
7.3.4.1	Orçamento Operacional e Orçamento de Investimentos	139
7.3.4.2	Processo de Accountability	139
7.3.4.3	Simulação Financeira	140
7.3.4.4	Estrutura de Planejamento Estratégico	141
7.3.4.5	Indicadores de Desempenho	141
7.3.4.6	Custos Gerenciais	143
7.3.4.7	Demonstração do Resultado do Exercício	144
7.3.5	Tecnologia de Controle Híbrida: Projeto Inscrição	144
7.3.5.1	Sobre o Conceito de “Ideia”	145
7.3.5.2	Central de Gestão de Ideias	145
7.3.5.3	Atribuições dos Funcionários	146
7.3.5.4	Meios Visuais e Tecnologia	147
7.3.5.5	Cerimônias	147
7.3.5.6	Sistema de Recompensa	148
7.3.5.7	O Projeto Inscrição e os Artefatos de Controle Gerencial	148
7.4	Tipologia Neofuncionalista de Controle Gerencial	150
7.4.1	Teorização sobre o Conceito de Equifinalidade de Custos e Gestão Econômica	154
7.4.2	Teorização sobre o Conceito de Tecnologia de Controle Híbrida	156
7.4.3	Teorização sobre o Conceito de Estruturas de Consciência Econômica	158
8	DESCRIÇÃO E ANÁLISE: PARADIGMA INTERPRETATIVISTA	159
8.1	Introdução	159
8.2	Entendimentos Gerais	159
8.3	Entendimentos: Compreensão e Habilidades Compartilhadas pelos Funcionários	161
8.4	Estruturas de Teleoafetividade	163
8.5	Memória das Práticas	165
8.5.1	Memória de Entendimentos Gerais	165
8.5.2	Memória das Regras	166
8.5.3	Memória de Entendimentos Práticos	166
8.5.4	Memória de Teleoafetividade	166
8.6	Tipologia Interpretativa para Estudo de Práticas de Controle Gerencial	167
8.6.1	Desenvolvimento da Tipologia	167
9	DESCRIÇÃO E ANÁLISE: PARADIGMA PÓS-ESTRUTURALISTA	173
9.1	Introdução	173
9.2	Lógicas Sociais de Controle: Caracterização do Projeto Inscrição	173
9.2.1	Lógica da Coletividade	173
9.2.2	Lógica da Competição	173
9.2.3	Lógica do Controle Descentrado	174
9.2.4	Lógica Econômica	175
9.2.5	Lógica da Produtividade Criativa	175
9.3	Lógicas Políticas	176
9.3.1	Instituições Políticas de Controle	176
9.3.1.1	Década de 1980: O Discurso da Falta de Competividade	177
9.3.1.2	Década de 1990: O Discurso da Qualidade	177
9.3.1.3	Década de 2000 – Mudança do Macro Discurso: de Qualidade para Inovação	179

9.3.2	Lógicas Políticas de Controle Gerencial	181
9.3.2.1	1987 a 1996 – Discurso da Ineficiência das Empresas Brasileiras e Qualidade	181
9.3.2.2	1997 a 2000 – Discurso da Qualidade	181
9.3.2.3	2001 a 2011 – Discurso da Inovação	184
9.4	Lógicas Fantasmáticas de Controle: Identificação do Projeto pelos Funcionários..	186
9.4.1	Fantasia de Acesso aos Superiores	186
9.4.2	Fantasia de Cuidado pelos Superiores	187
9.4.3	Fantasia de Família.....	187
9.4.4	Fantasia do Fetiche dos Prêmios	187
9.4.5	Fantasia de Reconhecimento	187
9.4.6	Fantasia do Herói.....	188
9.4.7	Fantasia do Consumo	188
9.4.8	Fantasia dos Modismos Gerenciais	188
9.5	Tipologia Pós-estruturalista de Contabilidade Gerencial.....	189
9.6	Intertextualidade: Análise dos Paradigmas	195
10	CONCLUSÕES	199
10.1	Paradigma Neofuncionalista	199
10.2	Paradigma Interpretativista	201
10.3	Paradigma Pós-estruturalista.....	202
10.4	Intertextualidade entre Paradigmas	204
10.5	Recomendações para Trabalhos Futuros.....	206
	REFERÊNCIAS	209
	APÊNDICES	239

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Definições de controle gerencial.....	60
Quadro 2 - Definição dos termos	61
Quadro 3 - Objetos de controle	61
Quadro 4 - Teoria do Discurso e Trabalho Empírico.....	95
Quadro 5 Entrevistas	118
Quadro 6. Descrição dos procedimentos.....	118
Quadro 7 - Documentos analisados.....	120
Quadro 8 - Estrutura Metodológica da Tese: Aspectos Ontológicos e Epistemológicos.....	123
Quadro 9 - Estrutura Metodológica da Tese: Dimensão Ôntica e Métodos.....	124
Quadro 10 Processos de Produção	125
Quadro 11 Estrutura administrativa da BRCOM	126
Quadro 12 - Reengenharia participativa.....	132
Quadro 13 – Diferenças Metodológicas entre Paradigmas	197

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estrutura da tese	31
Figura 2 - Paradigmas e Teorias.....	50
Figura 3 - Alavancas de controle.....	53
Figura 4 - Sistema de gestão de desempenho.....	57
Figura 5 - Lugar do social	67
Figura 6 - Nexos de práticas.....	69
Figura 7 - Arranjos de controle gerencial.....	70
Figura 8 - Relação entre significado e significante	74
Figura 9 - Lacan: Inversão significante/significado	77
Figura 10 - Múltiplos significados atrelados a um significante mestre.....	78
Figura 11 - Elementos externos constituem antagonismo.....	93
Figura 12 - Lógicas	111
Figura 13 - Políticas de controle	116
.Figura 14 - Exemplo de emergência de categorias teóricas	122
Figura 15 - Organograma	135
Figura 16 - "Olho" desenvolvido pela BRCOM	141
Figura 17 - Projeto Inscrição e o relacionamento com artefatos.....	150
Figura 18 - Sistema de controle gerencial da BRCOM.....	156
Figura 19 - Práticas de controle gerencial em uma organização.....	169
Figura 20 - Memória das práticas de controle gerencial em uma organização	171
Figura 21 - Instituições Políticas de Controle	180
Figura 22 - Absorção do macro discurso "qualidade" na BRCOM	182
Figura 23 - Absorção do macro discurso "inovação" na BRCOM.....	184
Figura 24 - Estrutura discursiva do Projeto Inscrição	186
Figura 25 - Tipologia pós-estruturalista de pesquisa em controle gerencial.....	193

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

O que é controle gerencial e como ele é realizado pelas pessoas na prática das organizações? Qual o papel da contabilidade neste processo? Qual o papel dos paradigmas na pesquisa em contabilidade gerencial? Essas questões gerais motivaram-nos a iniciar as pesquisas relacionadas a esta tese. Para isso, dois aspectos serão investigados: (1) controle gerencial como prática social e organizacional; e (2) perspectivas paradigmáticas em contabilidade e controle gerencial.

Na primeira proposta da tese, controle gerencial como prática, o interesse foi discutir o tema tal como ele ocorre no cotidiano do ambiente brasileiro. Particularmente, sempre nos interessamos em compreender a contabilidade gerencial na perspectiva do contexto de sua atuação.

Artefatos de contabilidade gerencial são criações, eminentemente, humanas e sociais e, como tal, a sua compreensão ocorre, necessariamente vinculada a essas atividades. Aspectos técnicos relacionados à contabilidade e ao controle gerencial são importantes. Entretanto, a relevância da contabilidade ocorre, necessariamente, *se ela é usada, como é usada, por que é usada e quando*. Além disso, a contabilidade não opera em um “vácuo”, como algo desvinculado de seu contexto. A cultura do local e da organização, assim como a história, o ambiente institucional, o poder e a política, são fundamentais para a compreensão do tema.

Na segunda proposta, efetuamos uma discussão sobre práticas de controle em diferentes paradigmas de pesquisa, objetivando debater o tema no Brasil e enfatizar aspectos relacionados à teoria da contabilidade gerencial.

As especificidades relacionadas ao ambiente empresarial brasileiro e a seu contexto histórico, além das transformações políticas ocorridas no país, levam a uma necessidade de compreensão a partir da organização na prática. Isso nos levou à utilização de teorias e de metodologias que enfatizassem a realidade encontrada no local. O objeto de estudo foi

construído a partir de uma abordagem dirigida por problemas (GLYNOS; HOWARTH, 2007; CASTRO, 2009).

Essa problematização foi realizada a partir da observação do sistema de controle gerencial de uma empresa (BRCOM – nome fictício), com capital de origem nacional, e que corresponde a um caso paradigmático (GLYNOS; HOWARTH, 2007). A empresa buscou constantes reestruturações desde a época da redemocratização brasileira no final da década de 1980, com o objetivo de reagir aos discursos sobre a falta de competitividade das empresas de origem nacional.

Considerando que a tese investiga um assunto empírico e realiza uma análise dos paradigmas, apresentando dois aspectos de estudo, a problematização desta pesquisa dar-se-á em quatro dimensões: (1) no paradigma neofuncionalista, que descreve a configuração do controle gerencial, o papel da contabilidade e a interação entre controles; (2) no paradigma interpretativista, que estuda as rotinas de controle de uma de uma tecnologia específica, o Projeto Inscrição (nome fictício); (3) no paradigma pós-estruturalista, que descreve a emergência e a perpetuação política das lógicas de controle do Projeto Inscrição; e (4) na intertextualidade, que aborda as diferenças e similaridades entre os três paradigmas analisados. É importante salientar que o fato do estudo possuir quatro dimensões, as quais exigem problematizações distintas, torna a estrutura e organização desta tese não convencional.

Adicionalmente, os paradigmas estudados têm escopos diferentes quanto ao objeto de análise: enquanto o paradigma neofuncionalista descreve todos os elementos de controle gerencial existentes na empresa, os dois paradigmas restantes, o interpretativista e o pós-estruturalista, analisam um desses artefatos encontrados na perspectiva neofuncionalista: o Projeto Inscrição.

1.2 Problematizando a Perspectiva Neofuncionalista

O propósito da pesquisa neste paradigma é estudar as práticas de controle gerencial como “pacotes de sistemas de controle”. Estes sistemas são compostos de artefatos sociotécnicos,

tais como orçamento, indicadores financeiros, indicadores de desempenho, e controles socioideológicos, por exemplo, controles culturais, processos de socialização.

O propósito desses sistemas é “direcionar” o comportamento dos funcionários para realizar os objetivos propostos pela organização. Configurações diferentes de sistemas de controle gerencial podem produzir o mesmo resultado (MERCHANT; OTLEY, 2007; SANDELIN, 2008). Um artefato contábil pode ser substituído por outras formas de controles existentes e apresentar um resultado *como se* o artefato existisse. Por exemplo, um determinado controle cultural pode substituir um sistema de indicadores de desempenho. A pesquisa em contabilidade gerencial tem começado a estudar este fenômeno e, baseado no conceito da teoria de sistemas, categorizando como equifinalidade entre sistemas de controle (SANDELIN, 2008).

Apesar de a comunidade de pesquisadores, começar a perceber a importância de estudar esse assunto, ou seja, analisar os artefatos de controle de forma integrada (MALMI; BROWN, 2008), os estudos têm priorizado a análise de maneira isolada de controles sociotécnicos, particularmente sistema de contabilidade gerencial (BERRY; COAD; HARRIS; OTLEY; STRINGER, 2009; OTLEY; BROADBENT; BERRY, 1995; SANDELIN, 2008; LANGFIELD-SMITH, 2007; ALVESSON; KARREMAN, 2004; MALMI; BROWN, 2008; CHENHALL, 2007; GORDON; MILLER, 1976; OTLEY; BERRY, 1980; DAFT; MACINTOSH, 1987; CHENHALL, 2003).

Ao examinar, apenas, controles sociotécnicos, desconsiderando outros controles, principalmente os socioideológicos, as pesquisas produzem resultados inconclusivos (SANDELIN, 2008; ALVESSON; KARREMAN, 2004). O estudo da interação entre controles sociotécnicos com um amplo conjunto de controles está no início, apenas cinco trabalhos abordou o tema até a realização desta pesquisa (SANDELIN, 2008; ABERNETHY; CHUA, 1996; ALVESSON, KARREMAN, 2004; MACINTOSH; DAFT, 1987; SIMONS, 1995).

A empresa estudada pela pesquisa apresenta características diferentes das apresentadas nas pesquisas anteriores. Além de ser empresa brasileira, possui em seu sistema de controle gerencial, uma tecnologia de controle desenvolvida pela organização, que pode afetar a

estrutura do conceito de controle gerencial. Desse modo, possibilita acrescentar novos aspectos de estudo.

No intuito de contribuir com a redução dessa lacuna, a tese investiga a seguinte questão:

Como os artefatos sociotécnicos interagem com os controles socioideológicos?

Os artefatos de contabilidade gerencial interagem com outras formas de controle da organização (OTLEY, 1980; MERCHANT; OTLEY, 2007); assim, é necessário investigar:

Como os artefatos contábeis se relacionam com os demais elementos de controle gerencial?

Enquanto, nesse paradigma, a pesquisa abarca uma descrição de todos os artefatos de controle gerencial, nas próximas perspectivas será avaliada, em profundidade, uma tecnologia específica encontrada no trabalho de campo: o Projeto Inscrição, que no estudo neofuncionalista demonstrou ser a principal tecnologia de controle gerencial da empresa, inclusive substituindo contabilidade gerencial.

Nesse estágio, é importante salientar que enquanto esse paradigma teve um foco principal em tecnologias (objetos), os próximos paradigmas enfatizarão questões relacionadas a pessoas (sujeitos).

1.3 Problematizando a Perspectiva Interpretativista

Analisar apenas a estrutura e o relacionamento dos diferentes artefatos de controle gerencial não permite a compreensão da forma como são utilizados nas rotinas organizacionais. Nesse sentido, utilizamos a teoria da prática para compreender a operacionalização do Projeto Inscrição: como os funcionários da BRCOM executam o projeto no dia-a-dia, o aprendizado, aspectos técnicos, bem como os fatores que os motivam para a realização das práticas.

Na tentativa de corrigir os problemas do positivismo, as pesquisas interpretativas iniciais, deixavam de enfatizar o papel técnico do controle gerencial, esquecendo-se das funções organizacionais, tais como produção e vendas (AHRENS; CHAPMAN, 2007).

Por exemplo, novos artefatos de contabilidade e controle são, comumente, apresentados como a solução para resolver diferentes tipos de problemas em uma empresa. Entretanto, permanece inexplorado como isso acontece na prática; qual efetividade desses artefatos e qual a relação com as demais práticas organizacionais. A literatura tem denominado essas abordagens de práticas de controle gerencial como funcionalidade organizacional (AHRENS; CHAPMAN, 2007). Para contribuir com a redução dessa lacuna, investigamos a seguinte questão:

Quais as práticas de controle gerencial vinculadas ao Projeto Inscrição e como elas são realizadas no cotidiano da organização?

Descrever as práticas significa relatar os nexos de práticas, compreendendo as estruturas que explicam as atividades dos funcionários, bem como os arranjos de organização funcional. Após estudar as práticas existentes na BRCOM, faz-se necessário investigar a persistência das práticas no tempo. Nesse sentido, a segunda questão deste paradigma é:

Como as práticas do Projeto Inscrição são mantidas pelos funcionários ao longo do tempo?

Para analisar essas questões, adotamos a teoria da prática de Schatzki (2001; 2006). As categorias teóricas de Schatzki permitem compreender como as pessoas são direcionadas para determinados objetivos. Isso contribui para a compreensão dos sistemas de controle, pois o objetivo desses sistemas é influenciar o comportamento dos indivíduos para um propósito desejado (AHRENS; CHAPMAN, 2007).

A abordagem da prática como uma funcionalidade da organização é recente na área de contabilidade. Dois estudos utilizaram essa abordagem: Ahrens e Chapman (2007), que identificaram como os funcionários de uma cadeia de restaurantes realizavam o controle gerencial na rotina e Jorgensen e Messner (2010), que estudaram a forma como os funcionários utilizavam a contabilidade gerencial em um ambiente de desenvolvimento de novos produtos.

Nesta pesquisa, examinamos a questão a partir de um novo elemento: uma tecnologia de controle “híbrida”, que ao mesmo tempo em que visa a estimular a “inovação”, produz uma “cultura de controle”. Assim, apresentando-se, simultaneamente habilitante e coercitiva, pois

incentiva a autonomia e liberdade para a ação, mas também vigilância e restrições comportamentais para os funcionários.

O próximo, o pós-estruturalista enfatizará os elementos políticos e críticos do Projeto Inscrição.

1.4 Problematizando a Perspectiva Pós-estruturalista

Sistemas de controle gerencial possuem uma dimensão política complexa. A aceitação de suas regras depende de elementos de poder, persuasão e retórica. Atores de diferentes níveis gerenciais, como funcionários da área de operações, gestores de nível médio, consultores, sócios e a comunidade, são envolvidos em um processo que visa tornar essas práticas legítimas, naturalizadas.

O Projeto Inscrição surgiu em uma época de debates sobre a competitividade das empresas brasileiras. Ele visava a resolver problemas de comunicação e reivindicações dos funcionários, por meio de um telefone instalado na fábrica para efetuar sugestões aos gestores.

Ao longo do tempo, o Projeto passou a adquirir diferentes formas, permitindo, simultaneamente, um ambiente para a geração de ideias e intervenção ativa na gestão, através da autonomia delegada aos funcionários, e um tipo de tecnologia de controle difusa e constante do trabalho dos funcionários de todos os níveis (vide DELEUZE, 1992; MARTINEZ, 2011; HOPPER; MACINTOSH, 1983). O Projeto Inscrição tornou-se o principal discurso na empresa: uma prática incorporada nos hábitos e rotinas.

A construção de um determinado discurso, tornando-o naturalizado, institucionalizado, requer, previamente, movimentos políticos que “fixam” uma determinada visão de mundo para um grupo de pessoas. Se os funcionários não aceitarem um determinado artefato, seu funcionamento passa a ser, apenas, simbólico.

Esse processo de construção não é neutro. Em termos de controle gerencial, ao priorizar o elemento político, é possível explicar por que um determinado artefato de controle foi

recepcionado pelos diversos atores da organização e aceito como algo “correto”, “bom” e “necessário”. Em suma, explica a mudança e estabilização de uma prática ao longo do tempo.

No intuito de compreender os mecanismos que permitiram o Projeto ter se tornado a tecnologia central de controle da empresa, esse paradigma investiga a seguinte questão:

Por que o Projeto Inscrição se tornou a principal tecnologia de controle gerencial da organização?

Para identificar a descrição do Projeto, sua origem e institucionalização nas rotinas, questiona-se:

- 1) Quais as características das práticas do Projeto Inscrição?
- 2) Como o Projeto Inscrição foi instituído na BRCOM e quais foram as mudanças ocorridas?
- 3) Por que o Projeto Inscrição foi bem-aceito pelos funcionários?

Para responder a estas questões, utilizamos a teoria pós-estruturalista do discurso de Laclau e Mouffe e a Lógica da Explicação Crítica de Glynos e Howarth. A adoção dessas perspectivas visa a captar os elementos relacionados à política e à importância da linguagem como constitutiva das práticas de controle gerencial.

A teoria do discurso permite compreender a origem de uma determinada prática, quais os embates políticos que proporcionaram seu surgimento e por que essas práticas são bem-sucedidas. A Lógica da Explicação Crítica fornece uma plataforma metodológica para direcionar o estudo, respondendo ao “o quê”, ao “como” e ao “por que” do problema investigado.

A pesquisa em contabilidade gerencial, ainda, não se aprofundou na teoria do discurso de Laclau e Mouffe, bem como na Lógica da Explicação Crítica (GLYNOS; HOWARTH, 2007). Apesar das chamadas de trabalho de Willmott (2005), enfatizando a teoria do discurso como uma alternativa pós-estruturalista para o estudo de controle em organizações, a abordagem permanece incipiente. Uma exceção é a tese de Carter (2008), que teorizou sobre o papel da contabilidade na regulação da indústria de telecomunicações na Nova Zelândia, fazendo uma relação entre as áreas de direito e contabilidade. Entretanto, Carter (2008) apresentou um objeto de estudo diferente desta tese. Assim, considerando as pesquisas

divulgadas, este é o primeiro estudo que aplica esses arcabouços na área de contabilidade e controle gerencial.

Nesse sentido, este trabalho adiciona uma nova perspectiva teórica na pesquisa em contabilidade gerencial como prática, em relação às existentes de governamentalidade (baseada em Foucault), funcionalidade (Schatzki), *accountability* (Giddens), teoria do ator-rede (Latour) e controle como prática cultural (AHRENS; CHAPMAN, 2007): controle gerencial como lógicas de práticas.

Baseado em Glynos e Howarth (2007), três grupos de lógicas foram identificadas: lógicas sociais de controle, lógicas políticas de controle e lógicas fantasmáticas de controle. Considerando que a teoria do discurso e a lógica da explicação crítica não foram utilizadas na pesquisa em contabilidade gerencial, a tese pretende responder adicionalmente à seguinte questão:

Qual a contribuição da teoria do discurso e da lógica da explicação crítica para a pesquisa em contabilidade gerencial?

1.5 Problematizando a Análise dos Paradigmas de Pesquisa

A nossa principal motivação para estudar os paradigmas foi provocar uma discussão do tema no Brasil, pois é um assunto relevante para a comunidade, mas encontra-se em fase inicial de discussões. A tradição brasileira de pesquisa empírica, em contabilidade, é recente com características, predominantemente, funcionalista/positivista (NASCIMENTO; JUNQUEIRA; MARTINS, 2010). A necessidade de discussões epistemológicas tem sido estimulada no intuito de promover um crescimento teórico do campo (MARTINS, 2008).

Adicionalmente, a pesquisa contábil internacional apresenta uma heterogeneidade de perspectivas. Além do funcionalismo/positivismo, há uma diversidade de paradigmas, tais como o crítico, interpretativo, pós-estruturalista, pós-colonialista, feminista. Apesar de haver muitas discussões sobre a necessidade de “conversa” entre paradigmas na pesquisa em contabilidade gerencial (ROBERTS; SCAPENS, 1985), pouco avanço tem sido feito nesse

sentido (LUKKA, 2010; MODELL, 2010; VAIVIO, 2010; MERCHANT, 2010; SCAPENS, 2010).

Considerando que os diferentes paradigmas são analisados separadamente na pesquisa contábil, esta perspectiva investiga a seguinte questão:

Quais as diferenças e similaridade entre os paradigmas encontrados na pesquisa?

Para realizar essa parte, cada paradigma é estudado separadamente, e, ao final, foi realizada uma intertextualidade visando a discutir convergências e divergências.

1.6 Situando a Tese, Teoricamente, na Comunidade Acadêmica

Nós sugerimos que contabilidade, organizações, e instituições devem ser vistas como mutuamente constitutivas. Contabilidade, (...), é simultaneamente social e técnica. Em outras palavras, o papel da contabilidade emerge conjuntamente com as relações sociais que a fazem possível (CHAPMAN; COOPER; MILLER, 2009).

Essa citação da coleção de ensaios denominada *Accounting, Organizations, & Institutions: Essays in Honour of Anthony Hopwood (2009)*, reflete a perspectiva intelectual que nós adotamos no trabalho. Os termos contabilidade, organizações e instituições demandam uma descrição separadamente.

A ideia de contabilidade neste estudo considera o conceito do termo de forma ampla, abrangendo, não apenas, elementos vinculados a relatórios econômicos financeiros, mas também o que Miller (2001) denomina de “práticas de cálculo”, que compreende desde indicadores de qualidade, até orçamentos e relatórios financeiros. Ao agregar a dimensão de controle gerencial, abarca, também, os elementos utilizados pelas empresas para o alcance dos seus objetivos, inclusive questões relacionadas à cultura, normas, ideologia.

A pesquisa em contabilidade centrada, apenas, na própria contabilidade e dissociada das rotinas organizacionais apresenta-se abstrata e sem conexão com a sua relevância para as organizações (ROBERTS; SCAPENS, 1985). Assim, a ênfase na dimensão das organizações é para compreender a “contabilidade em ação”, no sentido de reduzir mitos sobre as práticas

contábeis e permitir uma melhor compreensão do que ocorre nas instituições e sociedade (HOPWOOD, 1983).

Além do papel nas organizações, a contabilidade relaciona-se com o ambiente social e institucional. Miller (2001) destaca o papel central da contabilidade na sociedade ultrapassando um mero papel técnico e neutro. Ela não apenas reflete as questões da sociedade, mas também tem um papel constitutivo nas relações sociais: responsabilização de indivíduos, remuneração variável, recompensas, punições, visibilidade das ações humanas BURCHELL et al, 1980; HOPWOOD, 1983). Nessa direção, a contabilidade pode ser considerada uma tecnologia de governo (MILLER, 2001).

Teóricos clássicos analisaram o papel da contabilidade na sociedade (MILLER, 2001). Por exemplo, Weber enfatizou a importância das práticas de contabilidade para a organização da empresa capitalista, fornecendo uma racionalidade para a ação empresarial (CHAPMAN; COOPER; MILLER, 2009). Apesar disso, apenas na década de 70 a contabilidade voltou a ser, novamente, estudada com este enfoque.

A visão de que a contabilidade contribui para a tomada de decisão e eficiência defendida pela perspectiva funcionalista, nem sempre é refletida na prática. Além disso, pesquisas têm indicado que muitos imperativos funcionalistas e positivistas da contabilidade não têm se sustentando na prática (BURCHELL et al, 1980).

Apesar de ter um vínculo com essa tradição internacional, nós não defendemos uma aplicação de teorias e metodologias estrangeiras sem uma reflexão para a realidade brasileira. Isso não ocorre nesta tese. Paradoxalmente, apesar de ser uma tradição internacional, a pluralidade de teorias e metodologias abordadas e a necessidade de entender o campo da prática, permite uma consideração mais efetiva da realidade brasileira. O objetivo é criar conhecimento local, com a consideração das instituições do Brasil. O caráter antiessencialista utilizado pelas teorias da tese, sem categorias fixas “a priori” para ser encaixada no objeto de estudo, em conjunto com a postura reflexiva durante a pesquisa, permitiu a adaptação de métodos que se mostraram inadequados para o campo.

1.7 Por que o Trabalho é uma Tese?

Blaxter, Hughes e Tigh (1996) apresentam quinze formas de originalidade que uma tese pode apresentar, perpassando desde metodologia a questões de aplicações de teorias provenientes de outros campos. Esta tese apresenta originalidade por meio da adoção das seguintes inovações: (1) utilização de uma tipologia teórica e metodológica ainda não utilizada na pesquisa em contabilidade gerencial: a teoria do discurso de Laclau e Mouffe e a lógica da explicação crítica; (2) proposição de três tipologias para o estudo empírico de práticas: neofuncionalista, interpretativista e pós-estruturalista; (3) discussão empírica sobre paradigmas de pesquisa em contabilidade, explorando intertextualidade entre teorias e paradigmas; (4) duas contribuições à perspectiva da prática na pesquisa em contabilidade gerencial: controle gerencial como lógicas de práticas e funcionalidade a partir de um sistema de “controle híbrido”; (5) metodologias e técnicas qualitativas ainda não exploradas na pesquisa em contabilidade no Brasil; (6) estudo integrado do sistema de controle gerencial, um tema ainda inexplorado na pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil e pouco explorado no exterior; (7) teorização do sujeito, uma lacuna na literatura internacional; (8) discussão sobre o uso da contabilidade nas práticas gerenciais, um tema que merece um maior estudo no Brasil (SANTOS, 2007); (9) desenvolvimento de categorias teóricas na área de contabilidade e controle gerencial.

1.8 Estrutura da Tese

Esta tese está organizada em dez capítulos. O **primeiro** correspondeu à introdução. O **segundo capítulo** trata dos principais paradigmas da pesquisa em contabilidade, permitindo situar, conceitualmente, os paradigmas utilizados.

O **terceiro capítulo** aborda tipologias de controle gerencial. O objetivo é retratar estudos anteriores, bem como fornecer definições utilizadas na tese.

O **quarto capítulo** discute as teorias da prática, a abordagem da prática na pesquisa em contabilidade gerencial e as definições da teoria da prática de Schatzki.

O **quinto capítulo** apresenta a teoria pós-estruturalista do discurso de Laclau e Mouffe, a base teórica utilizada na pesquisa empírica pós-estruturalista. Além de uma apresentação geral, discutimos as categorias utilizadas na tese.

O **sexto capítulo** compreende a estratégia metodológica, abrangendo desde as questões gerais até as especificidades práticas de cada paradigma estudado.

O **sétimo capítulo** efetua a descrição da empresa estudada, bem como o desenvolvimento e análise empírica da perspectiva neofuncionalista.

O **oitavo capítulo** aborda o desenvolvimento e análise empírica da perspectiva interpretativista.

O **nono capítulo** descreve o desenvolvimento e análise empírica da perspectiva pós-estruturalista e uma intertextualidade entre os paradigmas.

O capítulo **final** apresenta as conclusões, bem como as recomendações para trabalhos futuros.

A Figura 1 demonstra a estrutura da tese. Os retângulos maiores indicam que o capítulo está relacionado com os três paradigmas; os menores representam o conteúdo de um paradigma específico.

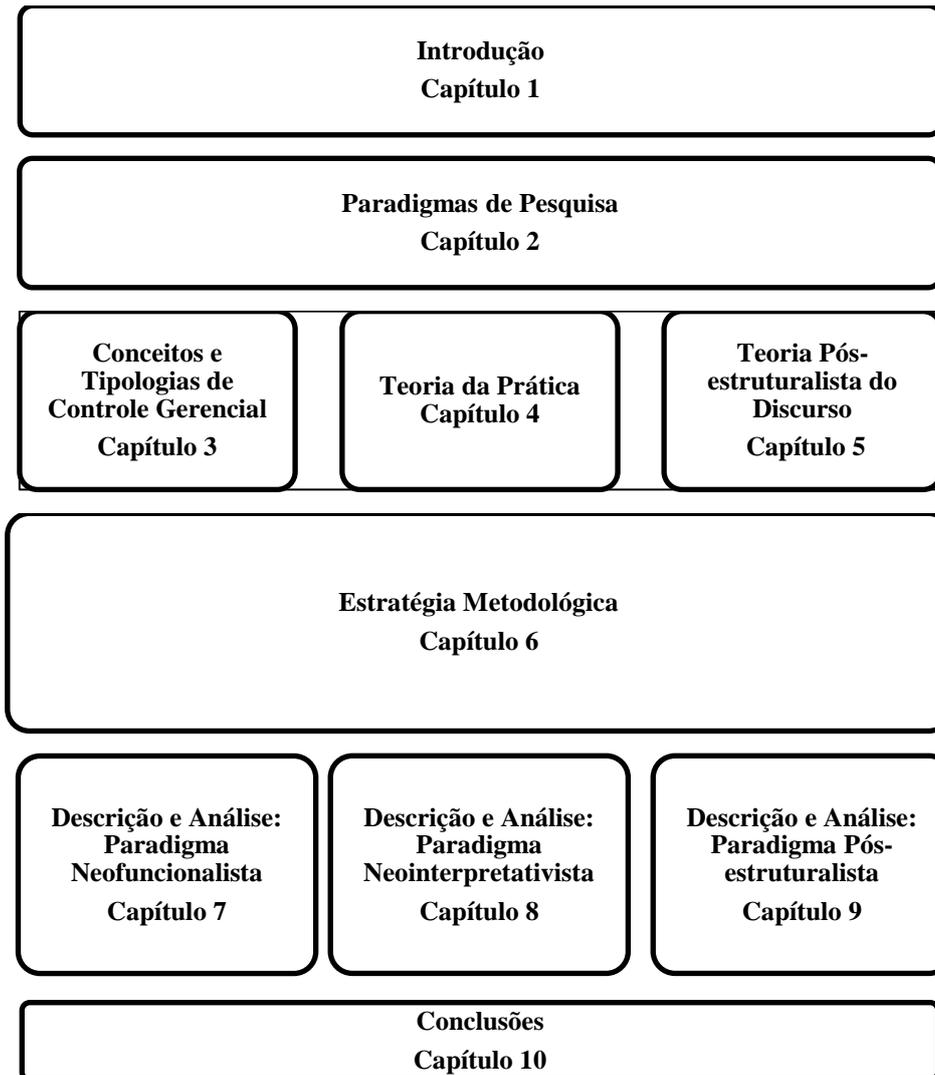


Figura 1 - Estrutura da tese

2 PARADIGMAS NA PESQUISA EM CONTABILIDADE

Neste capítulo, abordaremos os conceitos de paradigmas de pesquisa nas ciências sociais e na área de contabilidade, revisando a literatura. Além disto, discutimos a pertinência ou não de cada paradigma para a tese.

2.1 Introdução e contextualização

Um paradigma compreende um conjunto de crenças relacionadas à forma como o conhecimento pode ser obtido, as crenças sobre a realidade física e social e a maneira como o conhecimento se relaciona com a prática (CHUA, 1986). O paradigma constrói crenças compartilhadas em uma comunidade de pesquisa e influencia a forma como a pesquisa é realizada, sua relação com a prática, a escolha e a forma de utilização dos métodos.

As abordagens teóricas possuem um paradigma em sua concepção epistemológica. Um paradigma é um tipo de metateoria: aborda a teoria e as suas premissas. Além disso, os paradigmas afetam a comunidade de pesquisadores no que tange ao estabelecimento de congressos, periódicos e a definição do tipo de conhecimento que é aceitável. Assim, possui um forte componente político.

A contabilidade é uma ciência multiparadigmática (LOCKE; LOWE, 2008; CHUA, 1986). Teorias provenientes de diferentes paradigmas coexistem na comunidade, desde aquelas tradicionais, como as vinculadas à economia neoclássica, até abordagens pós-estruturalistas.

Para classificar os paradigmas na tese, utilizaremos a noção de “tipo ideal”, pois existem divergências na academia relativas à classificação das teorias nos paradigmas que dificultam o estabelecimento de um quadro fixo. Desse modo, utilizamos a classificação de paradigmas, empregada na comunidade de pesquisa em contabilidade (CHUA, 1986; HOPPER; POWEL, 1985): positivismo, interpretativismo, crítico e pós-estruturalista.

A discussão sobre os paradigmas na área de contabilidade gerencial teve um incremento com o trabalho de Burrell e Morgan (1979), que estudou, sob a ótica da teoria das organizações, os

pressupostos epistemológicos utilizados pelos pesquisadores (JUESTEN; MOURITSEN; 2011; HOPPER; POWEL, 1985). Se, por um lado, os estudos de Burrell e Morgan tiveram o mérito político de chamar a atenção para uma crítica à predominância do funcionalismo/positivismo; por outro, acentuaram a divisão entre os paradigmas: institucionalizaram a ideia de fronteiras rígidas e dicotomia entre subjetividade e objetividade além de provocar um tipo de “congestionamento de paradigmas” (WILMOTT, 1993a; 1993b). Além disso, perspectivas que escapavam de uma estrita dualidade entre objetivismo e subjetivismo não foram contempladas nesta tipologia, tais como, por exemplo, o pós-estruturalismo.

Outras críticas compreendem a rigidez do quadro teórico impossibilitando a inserção de novas abordagens e a classificação imprecisa das perspectivas críticas (HOPPER; POWEL, 1985; CHUA, 1986; WILMOTT, 1993a; 1993b). Ademais, as características da área de contabilidade requerem uma discussão específica (CHUA, 1983).

O aumento da diversidade de paradigmas na pesquisa em contabilidade ocorreu com o lançamento do periódico *Accounting, Organizations and Society*, que estimulou o estudo de visões alternativas ao positivismo/funcionalismo (HOPWOOD, 1976). O objetivo foi explicar a contabilidade em um amplo contexto social e organizacional (BURCHELL *et al*, 1980).

O primeiro trabalho que discutiu paradigmas alternativos foi o de Tomkins e Groves (1983). O artigo foi uma reação a Abdel-khalik e Ajinkya (1979), que publicaram um trabalho na Associação Americana de Contabilidade, defendendo a supremacia do método positivista. A partir disto, Tomkins e Groves (1983) argumentaram que os pesquisadores de contabilidade necessitavam discutir os pressupostos epistemológicos de sua pesquisa e as alternativas ao *mainstream* positivista e não apenas aceitá-lo acriticamente, como proposto por Abdel-khalik e Ajinkya (1979).

Eles se inspiraram em Morgan e Smircich (1980) e nos desenvolvimentos ocorridos na teoria social rumo à pesquisa qualitativa, influências da fenomenologia, etnometodologia e do interacionismo simbólico. O objetivo foi propor uma metodologia para estudar contabilidade em seu “ambiente natural”.

Após o debate de Tomkins e Groves (1983), Hopper e Powell (1985) fizeram um levantamento das pesquisas, utilizando o arcabouço de Burrell e Morgan (1979). Eles, também, alertaram sobre a necessidade de analisar os aspectos epistemológicos e o contexto social e político da contabilidade.

Outra tipologia foi a de Laughlin (1995), que, também, usou como ponto de partida Burrell e Morgan (1979). Ele classificou a pesquisa em contabilidade, considerando as seguintes dimensões: grau de ênfase na mudança social, papel da teoria, grau de teorização anterior e as escolhas metodológicas relacionadas ao tipo de pesquisa.

Baxter e Chua (2003) fizeram revisão dos trabalhos publicados no *Accounting, Organizations and Society* até 1999 e classificaram sete perspectivas teóricas alternativas ao funcionalismo/positivismo: Escola de Design não Racional, Abordagem Naturalística, Perspectiva Radical, Teoria Institucional, Abordagem de Foucault, Estruturação e Latouriana.

As diversas discussões sobre paradigmas na área de contabilidade gerencial têm contribuído para a expansão teórica do campo no que tange a diversidade dos problemas abordados (por exemplo, MACINTOSH, 1994; MORGAN, 1983; MORGAN, 1988; MACINTOSH; QUATTRONE, 2010; LAUGHLIN, 2010; NORREKLIT; NORREKLIT; MITCHEL, 2010a; NORREKLIT; NORREKLIT; MITCHEL, 2010b; ARMSTRONG, 2008; BAKER, 2008; BAXTER, 2008; CHAPMAN, 2008; COOPER, 2008; DILLARD, 2008; PARKER, 2008; SCAPENS, 2008; WILMOTT, 2008; WICKRASMASINGHE; ALAWATTAGE, 2007).

Uma questão a ser salientada é sobre rótulos. A comunidade de pesquisa em contabilidade gerencial tem se referido a abordagens não positivistas/não funcionalistas com um rótulo de pesquisa interpretativa, no intuito de criar uma identidade política para a área (AHRENS et al.; 2008).

2.2 Positivismo

O termo positivismo é utilizado com vários significados, dependendo da teoria e área de estudo. Nesta tese, utilizamos com o significado atribuído pela comunidade de pesquisa em contabilidade. O positivismo é o *mainstream*, particularmente, na rede de pesquisa norte-

americana. As características básicas desse paradigma são: uma ontologia realista, ênfase nos métodos dedutivos, utilização de métodos das ciências naturais e epistemologia objetivista “evitando ideias e moldes ideológicos preconcebidos” (SCOTT, 2010, p. 231).

A corrente dominante na área de contabilidade é o positivismo econômico. Essa corrente começou nos Estados Unidos no final da década de 60, em virtude da pressão e do financiamento que as escolas de negócio receberam para produzir pesquisa em contabilidade com um caráter científico (GAFFIKIN, 2008), com os trabalhos de Ball e Brown (1968), Beaver (1968) e Watts e Zimmerman (1978). Os autores relacionaram números contábeis a mercado de capitais. Teorias, como escolha racional, teoria da agência, teoria econômica neoclássica teoria do contrato, correspondem exemplos do tipo de fundamento teórico utilizado.

O positivismo trata os dados contábeis e gestores como *commodities* (MACINTOSH, 2005), conflito como “disfuncional” (CHUA, 1986) e o ser humano como dotado de racionalidade objetiva, autointeressado e que tem como meta maximizar a sua utilidade (CHUA, 1986). Além disso, considera que satisfazendo as demandas dos proprietários, todas as demais partes interessadas em um empreendimento estarão satisfeitas (CHUA, 1986).

O principal problema do positivismo não é o positivismo em si, pois defendemos a diversidade de paradigmas. A abordagem apresentou uma inovação relevante na pesquisa em contabilidade. O problema é de outra natureza: o conjunto de dispositivos retóricos utilizados para excluir outras formas de pesquisa; a sociopolítica da pesquisa positiva em contabilidade (GAFFIKIN, 2008).

O principal dispositivo retórico dos defensores da corrente positivista foi estabelecer falsa dicotomia entre a pesquisa de “qualidade” e “avançada”, a positivista e a “antiga” e “inadequada”, a normativa. Ao fazer isso, os defensores da pesquisa positivista institucionalizaram essa forma de pesquisa como a “única” maneira de compreender contabilidade e, assim, desconsiderando todo o trabalho anterior feito por teóricos como Chambers, Moonitz e outros (GAFFIKIN, 2008).

Esse tipo de estratégia pode ser compreendido na teoria do discurso de Laclau e Mouffe como a criação de um antagonismo, agregando abordagens “antigas” completamente diversas sob o

rótulo pejorativo de “normativa”, com o objetivo de construir posição política privilegiada. Isto terminou disseminando-se em vários lugares. Por exemplo, Dean e Clark (2010) exemplificaram o caso da Austrália, que, durante a década de 80, reproduziu, acriticamente, esse discurso em livros textos, influenciando uma geração de estudantes.

As questões humanas vinculadas à comunidade de pesquisa são reconhecidas por vários teóricos. Por exemplo, Kuhn (2000) questionou a objetividade e neutralidade dos métodos científicos, alegando que os cientistas trabalham no campo da teoria, mas também *fora* dela politicamente. Crotty (1998) e Latour (2000) demonstraram como o “sucesso” da ciência é reflexo da capacidade dos cientistas construírem alianças explícitas ou implícitas entre os participantes da comunidade. Desse modo, a rede de poder determina o que é aceito e o que não é.

Além das questões políticas, a metodologia positivista foi objeto de críticas técnicas: problemas metodológicos e epistemológicos (CHRISTENSON, 1983), paradoxalmente, normativa (TINKER; MERINO; NEIMARK, 1982), construto ideológico que obscurece o viés de poder das organizações (HUNT III; HOGLER, 1990), retórica política (ARRINGTON; SCHWEIKER, 1992), teoria divorciada do mundo real (CHUA, 1986), retórica (MOCUK, 1992), problemas de tautologia e lógica (WILLIAMS, 1989), ditadura de pesquisa (GAFFIKIN, 2008), estímulo à uniformização e irrelevância da disciplina (HOPWOOD, 2008).

Outro problema da adoção estrita do positivismo, nos Estados Unidos, é o foco, quase exclusivo, em contabilidade financeira e a perda da relevância das demais áreas, particularmente, da contabilidade gerencial. Isso ocorre devido à problematização voltada para teorias e métodos, que restringiu o escopo dos problemas estudados (MERCHANT, 2010; FREZATTI; NASCIMENTO; JUNQUEIRA, 2008; HOPWOOD, 2002; LUKKA; MOURITSEN, 2002; LUKKA, 2002). Em função disso, o desenvolvimento da contabilidade gerencial passou a ter como centro escolas europeias, as do Canadá e Austrália/Nova Zelândia.

2.2.1 Por que o Paradigma Positivista Econômico é Inadequado para a Pesquisa?

O objetivo desta tese não é “explicar e prever” variáveis a partir de teorias, previamente, estabelecidas. A meta é compreender controle gerencial a partir da perspectiva do campo; entender um aspecto da realidade de uma empresa no contexto brasileiro e identificar categorias que permitam entender a realidade empírica.

Ademais, defendemos que contabilidade e controle gerencial possuem uma dimensão humana, social e política, o que torna inviável a utilização das premissas instrumentais do positivismo econômico. O uso e a institucionalização de indicadores de desempenho e orçamento dependem da história da empresa, da visão dos sócios, da cultura organizacional, do contexto brasileiro, de questões políticas, dos funcionários. Essas considerações vão além dos pressupostos de racionalidade econômica previstas na teoria positiva.

2.2.2 Funcionalismo e Neofuncionalismo

O paradigma funcionalista tem origem na sociologia positivista de Talcon Parsons, sendo que está baseado na regulação e em uma visão objetiva e pragmática do mundo. Ele tem como características básicas mensurar os fenômenos sociais e estabelecer relacionamentos de causalidade mimetizando a metodologia das ciências naturais (BURREL; MORGAN, 1979).

Apesar de esta descrição contemplar um funcionalismo “puro”, posteriormente o funcionalismo começou a ser influenciado pelo idealismo germânico, de natureza interpretativa, passando a incorporar elementos de subjetividade (BURREL; MORGAN, 1979). Além disso, no início do século XX, também recebeu influências da sociologia da mudança radical através dos trabalhos de teóricos marxistas (BURREL; MORGAN, 1979).

A visão mais tradicional do funcionalismo considera a contabilidade gerencial como um conjunto de práticas gerencialistas e técnicas que têm como objetivo a obtenção de um maior desempenho das firmas. Esse enfoque representa a visão tradicional da contabilidade oferecida na maioria dos livros textos, de consultoria e profissionais (WICKRAMASINGHE; ALAWATTAGE, 2007; VAIVIO, 2008).

O funcionalismo tradicional utiliza metodologias das ciências naturais e, semelhante à física, advoga uma pesquisa contábil neutra, objetiva e livre de valor (MACINTOSH, 1994). A

principal preocupação é fazer com que a contabilidade gerencial funcione mais adequadamente. Alguns exemplos de tipologias funcionalistas são a noção de modelos orgânicos e mecanicistas de controle e a tipologia dos sistemas da cibernética (BOLAND, 1979; BOLAND, 1981; MACINTOSH, 1991; MACINTOSH, 1994), a abordagem da contingência (CHENHALL, 2007) e abordagens comportamentalistas (SPRINKLE, 2007; BINBERG; LUFT; SHIELDS, 2007).

A forma mecânica do funcionalismo tradicional é inadequada para esta tese. Em função disso, adotamos o neofuncionalismo, pois, nessa perspectiva, é possível considerar o significado dos artefatos dentro de um contexto, atentando para as especificidades encontradas na organização.

A pesquisa empírica foi baseada em teoria fundamentada e considera o desenho do sistema de controle gerencial a partir da definição de sistemas de Luhmann (2010). Essa concepção privilegia o significado que os diferentes componentes do sistema são fornecidos pelos atores. Luhmann considera que um sistema é fundamentado na construção cognitiva de significados, e as interferências ambientais são processadas por meio de significados internos ao sistema (CRUBELLATE, 2007).

Em função da possibilidade de atribuir significados pelo sujeito, o sistema em Luhmann tem uma dimensão normativa e cognitiva (CRUBELLATE, 2007). São considerados, ao mesmo tempo, abertos e fechados, pois os elementos que interferem em sua configuração são aqueles condizentes com o conjunto de significados do sistema. Um exemplo, baseado no trabalho de campo, foi a influência que a empresa recebeu das instituições do prêmio de qualidade na decisão de implantar o *balanced scorecard* e a sua forma de uso: A organização tem uma tradição de busca por prêmios empresariais. Nesse caso, a forma como a ferramenta é operacionalizada na BRCOM (o seu significado) teve, como motivação principal, a busca por prêmios. Isso torna o neofuncionalismo adequado para a descrição do sistema de controle da empresa nesta tese, permitindo considerar seus aspectos interpretativos (BALDVINS DOTTIR; MITCHELL; NORREKLIT; 2010).

Em termos de ontologia, ou seja, a consideração do que existe no mundo, o neofuncionalismo combina realismo com relativismo. Realismo em função de considerar os objetos como reais,

presentes no mundo físico. Relativismo porque os significados atribuídos aos objetos são dependentes de seu contexto, não são fixos (BROWN, J.; CARTER, 2010).

A epistemologia do funcionalismo, a forma como conhecemos o mundo, é o construcionismo social. O construcionismo social advoga que a criação de significados ocorre na interação entre os sujeitos e os objetos por meio de relação dialética entre estes dois elementos (BROWN, J.; CARTER, 2010).

A utilização do paradigma neofuncionalista permite descrever os artefatos de controle e o seu papel na organização. Entretanto, não possibilita compreender o controle gerencial como práticas de rotina realizada pelas pessoas; assim, o paradigma interpretativo realizará essa tarefa.

2.3 Paradigma Interpretativista

Uma citação de Puxty (p. 57) descreve o fundamento básico do interpretativismo:

Estudos interpretativos afirmam que nos só fazemos senso do mundo social através do entendimento de pessoas como pessoas. Isto significa que qualquer estudo apenas pode proceder por meio do entendimento de como pessoas entendem o comportamento de cada um, ao invés de uma descrição “objetiva”, por parte do pesquisador, sobre o que aconteceu.

O interpretativismo é vinculado às ideias de Max Weber, que propõe que as ciências humanas devem se preocupar com o *verstehen* (entendimento) ao invés de causalidade, controle e predição (CROTTY, 1998). Além disso, a noção de conhecimento compartilhado, o entendimento do que as pessoas fazem nas atividades de rotina e a consideração da interação social, de crenças e de significados constituem características centrais do interpretativismo. Desta forma, significado, interpretação e prática são elementos que fundamentam a abordagem.

A ênfase no significado define a ontologia do interpretativismo como uma combinação entre realismo e relativismo. Sua epistemologia é o construcionismo social, pois considera a interação entre sujeitos e objetos para o estabelecimento dos significados em um contexto.

Três grupos de estudos serviram para fundamentar as bases do interpretativismo: o interacionismo simbólico, a hermenêutica e a fenomenologia. O interacionismo simbólico tem como centro de análise a forma com que as pessoas atribuem significados por meio da interação nas atividades cotidianas. Hebert Mead e Herbert Blumer foram os principais autores que inspiraram o desenvolvimento do interpretativismo (HENDRICKS; HUNSPELL, 2010).

A hermenêutica é originária dos estudos da bíblia e posteriormente foi utilizada como base para outras análises. A hermenêutica é o estudo da interpretação dos textos. Autores tradicionais como Dilthey e Schleiermacher, defendem que o texto possui um significado verdadeiro, único. Argumentam que o texto está “vivo”, ou seja, todo o significado está estabelecido nele próprio. Outras versões da hermenêutica, tais como as de Derrida e Heidegger, defendem que o texto está “morto”, isto é, aberto para interpretação pelos leitores.

A fenomenologia está preocupada com o estudo da essência, compreender o significado que foi imposto às coisas. Possui uma visão mais crítica do que o interacionismo simbólico e a hermenêutica. Trata a cultura com suspeita e precaução (CARTER, 2008). Os trabalhos de Husserl compreendem a fase tradicional da fenomenologia. Heidegger foi outro expoente da abordagem. A separação entre a existência como essência dos seres humanos, a ontologia (*dasein*), de seu aspecto prático, o *ôntico*, é uma contribuição da fenomenologia de Heidegger.

O interpretativismo é um paradigma que fornece um conjunto de conceitos para as perspectivas alternativas ao positivismo. Os demais paradigmas, tais como o crítico e o pós-estruturalista, correspondem a desenvolvimentos do interpretativismo através da incorporação de outros elementos de análise, como política, poder, conflito e significados múltiplos relativos a um mesmo significante (BROWN, J.; CARTER, 2010).

A noção de interpretação no paradigma é central. Surgiu como reação à pretensão do positivismo em construir uma ciência social única (CROTTY, 1998). Os dois paradigmas apresentam diferenças relevantes:

Uma abordagem positivista utiliza os métodos das ciências naturais com a pretensão de ser livre de valor, procura identificar características universais da humanidade (...) oferece explicação, controle

e previsibilidade dos fenômenos. A abordagem interpretativista, ao contrário, busca interpretações culturalmente derivadas e historicamente situadas da vida social (CROTTY, 1998, p. 67).

Em relação à forma como o pesquisador aborda a relação do ser humano com o mundo social, o interpretativismo compartilha com o positivismo a ideia de sociedade regulada, sem tensões, esquecendo política, poder e conflito (BURREL; MORGAN, 1979). Estas considerações reduzem o potencial de teorização do interpretativismo na análise de questões sociais e a forma como os grupos interagem e estabelecem poder. Por exemplo, no paradigma interpretativista da tese, a teoria da prática utilizada não considerou estes elementos. O foco foi nas práticas e interações dos funcionários em seu cotidiano, sem atentar para a forma como essas práticas são resultados de disputas políticas, relações de poder e conflitos.

A perspectiva interpretativista tem contribuído para a compreensão da prática contábil. Livros-textos tradicionais e artigos positivistas apresentam a área como artificial e abstrata, sem levar em conta o contexto em que a contabilidade atua; contexto importa. Desse modo, esses estudos contribuem com temas tais como: o papel da contabilidade na legitimação de atividades, a manipulação dos números contábeis, as práticas de rotinas, o questionamento da mudança em contabilidade gerencial como algo linear, a crítica da noção de relacionamento de causa e efeito entre os meios e fins (CHUA, 1986; BAXTER; CHUA, 2003).

No interpretativismo, a contabilidade gerencial é vista como tendo consequências organizacionais e humanas. A ênfase, não é em objetos como no positivismo, mas nas pessoas que afetam ou são afetadas pela contabilidade. Ele enfatiza a importância do estudo da relação entre o contexto e a prática, bem como a maneira que as pessoas dão significados ao mundo social. Dessa forma, a contabilidade não é vista mecanicamente, mas como um processo complexo de negociação e barganha (WICKRAMASINGHE; ALAWATTAGE, 2007).

Os primeiros trabalhos nessa perspectiva ocorreram na década de 70, principalmente, com o lançamento do periódico *Accounting, Organizations and Society* e a sua agenda de pesquisa (WICKRAMASINGHE; ALAWATTAGE, 2007). Trabalhos vinculados ao interacionismo simbólico, como os de Gambling (1977), Boland e Pondy (1983), Boland (1982; 1986; 1991; 1993; 1998), Preston (1986), Tomkis e Groove (1983), bem como estudos da relação entre contabilidade, cultura e práticas (MACINTOSH; 1990; DENT, 1990; EFFERIN; HOPPER, 2007; HOPPER, 1980) contribuíram para a definição inicial de um programa de pesquisas.

Nesse paradigma, a abordagem utilizada na tese é a teoria da prática, um desenvolvimento do interpretativismo tradicional, a teoria da prática de Schatzki (2001; 2002; 2006; 2005). Essa abordagem está preocupada com as ações do dia-a-dia realizadas pelos sujeitos. Assim como outras abordagens interpretativistas, não considera conflito, poder, política e história.

Os limites desse paradigma, particularmente, no que tange à desconsideração do conflito, poder, política e história e do estabelecimento de relação, fixa, entre significado e significante, inviabilizam o estudo dos elementos políticos do controle gerencial, bem como os diferentes significados que o Projeto Inscrição pode representar para os funcionários. Para cobrir essa lacuna, utilizamos o paradigma pós-estruturalista. Antes disso, descrevemos por que o paradigma crítico é inadequado para esse estudo.

2.4 Paradigma Crítico

O paradigma crítico considera que os indivíduos têm potencialidades que não são, plenamente, reconhecidas, em função de sistemas sociais que excluem e restringem seu potencial (BURREL; MORGAN, 1979). Ele utiliza a ideia de interpretação do paradigma interpretativista, mas inclui a análise das condições materiais necessárias para a existência humana. O principal objetivo de pesquisa neste paradigma é a liberdade do espírito humano e a correção de injustiças e desigualdades sociais, enfatizando contradições e conflitos na sociedade (CHUA, 1986).

O paradigma crítico estuda a combinação de aspectos técnicos e políticos da contabilidade gerencial. A dimensão social da contabilidade e as questões relacionadas à colonização e linguagem correspondem a aspectos relevantes de análise (WICKRAMASINGHE; ALAWATTAGE, 2007). Teóricos como Marx, Habermas, Bourdieu, Braverman, Burawoy, Freire têm servido de fundamentos para esses estudos (COOPER; HOPPER, 2007; COOPER, 1989; COOPER; HOPPER, 1987; POWER; LAUGHLIN, 1996; COOPER; TAYLOR, 2000).

As pesquisas compreendem questões relacionadas à dominação (SARAVANAMUTHU; TINKER, 2003), controle (NEIMARK; TINKER, 1986), relações de trabalho (UDDIN; HOPPER, 2001; HOPPER; STOREY; WILMOTT, 1987) ideologia (HOPPER;

ARMSTRONG, 1991; LEHMAN; TINKER, 1987), resistência e acomodação, história social da contabilidade gerencial, aspectos políticos, epistemologia crítica (TINKER, 1982; 1993), engajamento com grupos discriminados e marginalizados (TINKER; NEIMARK, 1987), crítica de modelos negócios (TINKER, 1993), sociedade e natureza (WICKRAMASINGHE; ALAWATTAGE, 2007).

O paradigma crítico apresentou um avanço na pesquisa em contabilidade gerencial, alertando pela consideração dos aspectos humanos e sociais, o papel da contabilidade na perpetuação de injustiças; a forma que a contabilidade contribui para a produção e reprodução de desigualdades e legitimação de relações de trabalho desumanas, além do questionamento dos pressupostos epistemológicos da pesquisa. Apesar de identificarmos-nos com o paradigma crítico, não concordamos com a sua forma essencialista e determinística.

Um dos motivos é que as vertentes da teoria crítica não respondem às questões propostas por esta tese, pois propõem uma simplificação da sociedade atribuindo categorias fixas *a priori*, determinando, antecipadamente, o tipo de conflito nas relações sociais. Além disso, o paradigma crítico não considera a importância da flutuação de significados na construção dos fenômenos locais.

Outro problema é o determinismo econômico, utilizado, principalmente, por teorias do processo de trabalho e marxistas (por exemplo, COOPER; TAYLOR, 2000; ARMSTRONG, 1985; SARAVANAMUTHU, TINKER, 2003). Essas abordagens reduzem a política e o conflito a questões, exclusivamente, econômicas. Em função disso, os aspectos políticos e sociais do Projeto Inscrição são estudados no paradigma pós-estruturalista.

2.5 Paradigma Pós-estruturalista

O pós-estruturalismo tem suas raízes históricas nas críticas da incapacidade das teorias modernistas explicarem os eventos ocorridos em 1968 (MACINTOSH, 2005) e a virada linguística na pesquisa social. Teóricos como Foucault (segunda parte), Derrida, Lyotard, Laclau e Mouffe, Barthes, Kristeva, Lacan, dentre outros, possuem afinidades com as ideias pós-estruturalistas. Os trabalhos desses autores não possuem um conjunto de premissas, rigorosamente, comuns, pois o pós-estruturalismo não pode ser denominado uma escola de

pensamento. Não houve uma criação de um movimento pós-estruturalista. Entretanto, todos compartilham algumas similaridades, sendo que a principal delas é a ênfase na linguagem (BUTLER; LACLAU; ZIZEK, 2000). Isso ocorre através da desconstrução da linguística estruturalista de Saussure que era à base do estruturalismo na teoria social da década de 60 e que influenciava as pesquisas na época.

O estruturalismo advoga que existe uma correspondência fixa entre significante e significado, busca de leis e estruturas universais para a explicação dos fenômenos, além de objetividade e cientificismo. O pós-estruturalismo questiona essas premissas, sendo que a base inicial é a radicalização das possibilidades analíticas da linguística saussuriana, a partir da consideração de que a linguagem é significativa ao invés de representacional (KEVIN; NEMETH, 2009). Entretanto, a adoção da linguística, para o estudo do social, não significa abordar tudo como “texto”, mas considerar o papel constitutivo da linguagem nas relações humanas, enfatizar o contexto, bem como utilizar seu instrumental linguístico como mecanismo de análise (MENDONÇA; RODRIGUES, 2008).

Uma das primeiras críticas ao estruturalismo foi a realizada por Derrida (1995) no ensaio *Estrutura, Signo e Jogo no Discurso das Ciências Humanas*, que questionou a noção de estrutura imutável, a ideia de que qualquer coisa tem um centro fixo, origem única, bem como a desconsideração da mudança na sociedade advogado pelas premissas estruturalistas. Ele não questionou a existência das estruturas, mas sim a forma como ela é concebida.

O pós-estruturalismo advoga a importância de estudar as micropráticas locais para a compreensão da ciência social, ao invés de “grandes” teorias abstratas que possam explicar “tudo”. Só é possível entender uma realidade conhecendo-a a partir de seu contexto. Além disso, privilegia as diferentes vozes que estão na organização e, não apenas os executivos, situando o problema a partir de pluralidade de perspectivas.

Enquanto no estruturalismo cada significado é atrelado a um significante, no pós-estruturalismo múltiplos significados são atrelados a um mesmo significante (MACINTOSH, 2005). Esses significados refletem disputas sociais ocorridas ao longo do tempo. Assim, não existem significados fixos, naturais, pré-determinados, eles são filtrados ideologicamente (MACINTOSH, 2005).

Um exemplo é a terminologia “lucro líquido” em contabilidade. Esse termo pode carregar uma disputa em relação ao seu significado. Ele pode ser empregado para compreender a “parcela destinada aos proprietários do capital, ou como parte do montante perdido pelos trabalhadores em função de desigualdade de poder” (MACINTOSH, 2005, p.14).

Algumas características adicionais do paradigma pós-estruturalista, compreendem (BROWN; CARTER, 2010):

- **fragmentação das identidades** - utilização dos conceitos de Freud de sobredeterminação para considerar que o sujeito é sobredeterminado. Diferentes identidades coexistem no mesmo indivíduo;
- **relação entre poder e conhecimento** – conhecimento é poder e não é neutro, tampouco inocente;
- **crítica da representação** – as abordagens críticas consideram que um significante universal, como “economia”, pode condensar as demandas da sociedade. Além disso, efetua uma definição prévia dos antagonismos sociais, como por exemplo, categorias de “trabalhadores”, “proprietários”. O pós-estruturalismo rejeita essa ideia, ao invés disso, busca compreender as demandas relativas a cada situação encontrada no campo;
- **desconstrução** – a desconstrução efetua uma análise rigorosa do texto, suas premissas, do que não está dito ou “camuflado”;
- **indecidibilidade** – desestabilização dos fundamentos da vida social, tornando-o sempre temporário, desorganizado, e aberto as tentativas de “naturalização” de estruturas através da política;
- **perda dos grandes fundamentos** – perda da relevância das grandes narrativas e privilégio de vozes múltiplas, diferentes realidades, do local, genealogias, movimentos locais, políticas locais. Deste modo, destaca a importância do contexto social, histórico, institucional, político, econômico, para o entendimento dos problemas investigados. Nessa direção, Delbridge e Ezzamel (2005) indicam que “abordagens pós-estruturalistas falam

de *um* contexto ao invés de *o* contexto; enfatizando o potencial para diferentes atores construírem seus contextos via engajamentos discursivos mediados pelas cognições e interesses pessoais.” (2005, p. 608).

- **postura em relação a mudanças sociais** – as abordagens da teoria crítica são consideradas como a “busca a terra prometida”, uma meta utópica. O pós-estruturalismo, ao contrário, é cético em relação a mudanças radicais. Ao invés disso, tem como meta, as “pequenas mudanças”, política local (p) ou invés de Políticas (P);
- **abordagem do poder** - enfatizam a importância do poder nos mecanismos de controle e conceituam poder, não como algo que um soberano detém, mas como um mecanismo relacional (DELBRIDGE; EZZAMEL, 2005). Pós-estruturalistas estão atentos à dinâmica do poder que ocorre através de resistência dos indivíduos às práticas de controle gerencial, tais como jogos, manipulações (DELBRIDGE; EZZAMEL, 2005);
- **descentramento do significado do texto** – consideração da importância da interpretação de cada leitor na construção do significado do texto.

Na pesquisa em contabilidade gerencial, o pós-estruturalismo analisa como os diferentes artefatos constroem as realidades organizacionais, examinando ampla rede de contextos e discursos para a compreensão das práticas. Suas perspectivas compreendem trabalhos de teóricos como Foucault, Derrida, Laclau e Mouffe, Latour, Callon, Kristeva (ARRINGTON; SCHWEIKER, 1992; ARRINGTON; FRANCIS, 1989; ARRINGTON; FRANCIS, 1993; SHEANER; ARRINGTON, 1993; EZZAMEL; WILLMOTT; WORTHINGTON, 2004; BAKER, 2011; McKINLAY, 2010).

Os autores pós-estruturalistas mais utilizados na pesquisa em contabilidade são Foucault e Latour. Os trabalhos de Foucault estudam a emergência das práticas contábeis dentro do processo histórico e das condições sociais, também, da noção de contabilidade como prática disciplinar, um conhecimento que contribui para processos de vigilância, controle e disciplina nas organizações (MILLER; O’LEARY, 1987; LOFT, 1986; VAIVIO, 2006; EZZAMEL; WILMOTT; WORTHINGTON, 2004; CARMONA; EZZAMEL; GUTIERREZ, 1997; CARMONA; EZZAMEL; GUTIERREZ, 2002; EZZAMEL; WILMOTT; WORTHINGTON, 2008).

A teoria do ator-rede de Latour é utilizada para o estudo de mudanças em contabilidade gerencial (PRESTON, 1992; WICKRAMASINGHE; ALAWATTAGE, 2007), questões relacionadas à cultura e controle gerencial (AHRENS; MOLLONA, 2007) e o entendimento do contexto social das práticas contábeis (PRESTON; YOUNG, 2000; COOPER; HOPPER, 2007), controle a distância (PINCH, 1989; PRESTON; CHUAINEU, 1997; PRESTON, 2006). O paradigma pós-estruturalista é um tipo de abordagem crítica na contabilidade (COOPER; HOPPER, 2007).

O paradigma pós-estruturalista utilizado na tese combina uma ontologia realista e relativista e outra subjetivista relacionada às lógicas fantasmáticas. Isto ocorre, porque a ideologia e a fantasia, componentes das lógicas fantasmáticas, têm existência apenas na mente do sujeito, sem correspondência com a realidade material (BROWN; CARTER, 2010). Sua epistemologia é o construcionismo social e o idealismo. No idealismo, a epistemologia das lógicas fantasmáticas, a forma de obter conhecimento passa pela investigação dos pensamentos dos sujeitos investigados.

O paradigma pós-estruturalista foi estudado utilizando a teoria do discurso de Laclau e Mouffe. A teoria do discurso explica a origem, sustentação e características políticas das práticas do Projeto Inscrição e ao enfatizar as questões relacionadas a constituição de identidades e estruturas, permite a compreensão do porquê o projeto tem tido sucesso.

Ademais, ao considerar história, macro contexto e conflito, contribui para compreensão de elementos não abordados nos paradigmas anteriores.

2.6 Diálogo entre os Paradigmas

Burrell e Morgan (1979) advogam a tese da incomensurabilidade, ou seja, que os paradigmas são distintos e não conversam entre si. Para eles, o paradigma reflete premissas profundas relacionadas à concepção de vida do pesquisador e eventuais modificações seriam o equivalente a mudança quase religiosa. A tese da incomensurabilidade está enfatizada quando eles argumentam que:

[...] os quatro paradigmas são mutuamente exclusivos. Eles oferecem visões alternativas da realidade social, e entender a natureza de todas as quatro é entender diferentes visões da sociedade. Eles oferecem diferentes formas de visões. Uma síntese não é possível, uma vez que em suas formas puras eles são contraditórios, essencialmente baseados em pelo menos um conjunto de premissas metateóricas opostas (p.25).

Baxter e Chua (2003) apontam que os vários paradigmas alternativos ao positivismo têm apresentado contribuições relevantes na pesquisa em contabilidade:

- **Crítica do ‘real’** – Problematizando a constituição da ‘realidade’ pela caracterização de como a realidade é construída e produzida através de atos interpretativos (BAXTER; CHUA, 2003, p. 103);
- **Crítica da impotência da contabilidade** – “Possibilitando a compreensão do potencial das práticas de contabilidade gerencial e evidenciando que contabilidade é mais do que coleção de técnicas. Tecnologias de contabilidade gerencial não podem ser separadas da formação e exercício de poder nas organizações e sociedade” (BAXTER; CHUA, 2003, p. 104);
- **Mudança em contabilidade** – “Evidenciando que a mudança em contabilidade segue diversos imperativos além dos funcionais” (BAXTER; CHUA, 2003, p. 105);
- **Crítica da forma abstrata que é tratada a contabilidade** – “Apreciando as diferentes formas que a contabilidade pode assumir nas organizações” (BAXTER; CHUA, 2003, p. 107).

As diversas contribuições ressaltam a importância da pluralidade. Com o avanço das concepções de pesquisa ocorridas na década de 70, a tese da incomensurabilidade foi, sistematicamente, atacada, passando para posições que advogavam “conversa” entre os paradigmas (WILMOTT, 1993a; TEDDIE; TASHAKKORI, 2003).

Apesar das críticas, a pesquisa em contabilidade gerencial, ainda, mantém rígidas as fronteiras entre paradigmas diferentes (MODELL, 2010; SCAPENS, 2010). Nesse sentido, ao final do estudo dos três paradigmas, uma análise das diferenças e similaridades entre as abordagens contribui para uma maior compreensão do tema.

A Figura 2 aborda os paradigmas e as teorias utilizadas na tese.

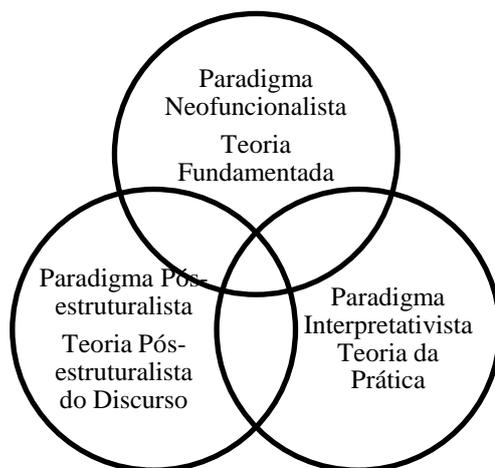


Figura 2 - Paradigmas e Teorias

3 CONCEITOS E TIPOLOGIAS DE CONTROLE GERENCIAL

3.1 Introdução

Este capítulo aborda a evolução das tipologias de controle gerencial na literatura e as definições do tema. Ele serve de base para a compreensão do conceito de controle gerencial e fundamenta a perspectiva neofuncionalista. Além disso, o aspecto conceitual relativo à função do controle gerencial nas organizações contribuiu para a escolha de um dos artefatos encontrados na perspectiva neofuncionalista, o Projeto Inscrição, que será estudado em profundidade nos paradigmas restantes.

As pesquisas de controle gerencial podem ser divididas em três fases: a primeira corresponde aos estudos sistêmicos e da teoria da contingência; a segunda, à ênfase no uso dos artefatos, e a fase atual, com a incorporação de outras dimensões, tais como o relacionamento com atores externos, governança, inovação, estratégia, cultura.

3.1.1 Primeira fase: Visão Sistêmica e da Contingência

O trabalho de Anthony (1965) é reconhecido como o estudo pioneiro de controle gerencial na comunidade de pesquisa em contabilidade (OTLEY, 2003; FERREIRA; OTLEY, 2009). Anthony (1965) estabeleceu o conceito de controle gerencial como mecanismo para implantação da estratégia. Ele recebeu influência de um grupo de autores que estudavam aspectos comportamentais e sociais da área de contabilidade gerencial, particularmente, em orçamento (OTLEY, 2003). A tipologia de Anthony foi criticada pela ênfase nos aspectos, estritamente, contábeis do conceito (OTLEY, 2003). Entretanto, isso ocorreu em função da contabilidade ter sido, na época, o principal mecanismo de controle das empresas (OTLEY, 2003).

No final da década de 70, com a influência da teoria da contingência, outros autores, principalmente, no Reino Unido, desenvolveram tipologias que consideravam aspectos mais amplos da organização (OTLEY, 2003). Dentro dessa perspectiva, os trabalhos de Otley e Berry (1980) propuseram nova direção de pesquisa, enfatizando a ideia de cibernética e o papel da contabilidade em um amplo contexto de controle. Adicionalmente, conceituaram a

ideia de controle gerencial como um “pacote”, ao invés de sistema, em função do relacionamento instável entre os diferentes elementos.

A ênfase em aspectos comportamentais e sociais ocorreu com o trabalho pioneiro de Hopwood (1974) que estendeu as fronteiras do conceito de controle gerencial (BERRY; BROADBENT; OTLEY, 2005). Na mesma linha, Merchant (1985) iniciou os estudos separando controles pessoais, autocontroles e controles de resultado.

Ainda nessa fase, trabalhos de outros autores ampliaram o escopo conceitual, investigando, empiricamente, cultura e normas. Por exemplo, Macintosh e Daft (1987) investigaram a relação entre os elementos de um “pacote” de controle, compreendendo orçamento operacional, relatórios estatísticos, políticas e procedimentos e sua interdependência departamental.

3.1.2 Segunda fase: Ênfase no Uso dos Sistemas de Controle Gerencial

Os trabalhos da 2ª fase caracterizaram-se por ênfase no uso dos sistemas de controle, ao invés de sua configuração. Um dos principais estudos foi o de Simons (1995), *Alavancas de Controle*. Simons buscou compreender a forma que os gestores equilibravam as demandas de controle com as de inovação. O estudo é o resultado de trabalho empírico, baseado, principalmente, em trabalhos qualitativos com presidentes e diretores, subsidiado com triangulação através de *survey* (SIMONS, 1987; 1990; 1991; 1994; 1995). Simons utilizou teorias de motivação e psicologia social como suporte para análise.

O estudo resultou em quatro “alavancas”, denominadas de sistemas de controle diagnóstico, sistemas de controle interativo, sistemas de crenças e sistemas de fronteiras. Segundo o autor, essas alavancas atuam de forma integrada, permitindo aos gestores equilibrar as demandas de inovação e crescimento com os riscos do negócio. As definições dessas alavancas compreendem (SIMONS, 1995): (1) sistemas de crenças: estimulam a busca por crescimento e inovação. Exemplo: missão, crenças e propósitos; (2) sistemas de fronteiras: limitam a ação dos gestores para a redução de riscos. Exemplos: código de conduta, restrições estratégicas; (3) sistemas de controle diagnóstico: objetivam avaliar o desempenho. Exemplos: indicadores de desempenho, orçamento, sistemas de remuneração variável; (4) sistemas de controle interativo: mecanismos não estruturados utilizados pelos gestores em face das estratégias

emergentes (SIMONS, 1995; MINTZBERG, 2010). As alavancas de controle estão estruturadas considerando a forma de utilização pelos gestores. Por exemplo, indicadores de desempenho podem ser utilizados para diagnosticar problemas (diagnóstico) ou para avaliar oportunidades emergentes (interativo).

A Figura 03 sintetiza as Alavancas de Controle.



Figura 3 - Alavancas de controle
Fonte: Simons (1995)

O arcabouço conceitual de Simons teve muita repercussão na pesquisa em contabilidade gerencial. Autores têm utilizado os conceitos tanto na perspectiva funcionalista, quanto na interpretativista. Por exemplo, Bruining, Bonnet e Wright (2004) estudaram operações de fechamento de capital, (TUOMELA, 2005; KOBER; NG e PAUL, 2007), sistemas interativos e aprendizagem organizacional no setor público (BATAÇ; CARASSUS, 2009), metodologia (BISBE; BATISTA-FOGUET; CHENHALL, 2007), inovação (BISBE; OTLEY, 2004; D'AVILA; FOSTER; LI 2009), relação entre o custo de controle (atenção gerencial) e benefícios (aprendizado, uso de alavancas de controle e capacidades organizacionais) (HENRI, 2006), heterogeneidade da alta direção, controle interativo e estratégia (NARANJO-GIL; HARTMANN, 2007).

O principal mérito do trabalho de Simons (1995) foi identificar os papéis dos artefatos em uma perspectiva organizacional, focando na relação com a estratégia, além de se concentrar no uso efetivo desses controles e não em sua configuração (FERREIRA; OTLEY, 2009).

Apesar de sua inovação, o trabalho tem sido objeto de diversas críticas. Essas críticas concentram-se em quatro problemas: o foco, apenas, na alta gestão (FERREIRA; OTLEY, 2009), pouca atenção a controles socioideológicos (COLLIER, 2005; BERRY et al; FERREIRA; OTLEY, 2009), desconsideração das características comportamentais dos executivos (GRAY, 1990) e ambiguidade de conceitos (FERREIRA; OTLEY, 2009). Dessa forma, comprometendo um entendimento amplo dos sistemas de controle gerencial.

Outra tipologia foi a de Abernethy e Chua (1996). Elas identificaram como os controles contábeis operam conjuntamente com outros controles, bem como sua relação com escolhas estratégicas e ambiente institucional. A base teórica utilizada foi a nova sociologia institucional e a teoria da dependência de recursos. O trabalho de campo encontrou três elementos do “pacote” integrado de controle de um hospital: governança, controles culturais e controles contábeis.

O caso mostrou que sistemas contábeis simplificados podem satisfazer a demanda por legitimidade e eficiência dos diversos *stakeholders*, substituindo sofisticados sistemas de controle de custos, se outros elementos do “pacote” de controle gerencial conseguem atender as demandas de legitimidade. Elas evidenciaram, também, que os sistemas contábeis não tinham um papel preponderante na função de planejamento e controle, e sim, na legitimação das decisões tomadas pela coalizão política dominante. Adicionalmente, verificaram que o “pacote” de controle era função do ambiente institucional e da coalizão política do hospital.

3.1.3 Terceira fase: Ampliação dos Elementos de Controle

Na 3ª fase, ocorreu ampliação para absorver mudanças que estava ocorrendo nas empresas. Um dos trabalhos que retrata esse aspecto é o de Ahrens e Chapman (2004) – controles habilitantes e coercitivos. Eles desenvolveram tipologia de controle, baseada em etnografia, para identificar como uma organização executa, simultaneamente, flexibilidade e controle, apresentando, concomitantemente, características orgânicas e mecanicistas.

Segundo eles, o modelo cibernético desenvolvido por Anthony (1965) não dá conta das especificidades de organizações orgânicas. Neste trabalho, eles mostraram que a crença de que sistemas de controle gerencial têm poucos benefícios para organizações orgânicas é falsa, tornando o conceito de flexibilidade central para controle gerencial.

Dois conceitos de controle gerencial foram gerados no trabalho: controles coercitivos e controles habilitantes. Os coercivos denotam a necessidade das pessoas seguirem padrões rígidos de eficiência. Os habilitantes permitem flexibilidade em relação às exigências funcionais, através da autonomia dada aos funcionários. Para o desenvolvimento dessa tipologia, eles se basearam nos quatro princípios propostos por Adler e Borys (1996): reparo, transparência interna, transparência global e flexibilidade.

De forma mais detalhada: (1) reparo consiste no grau de flexibilidade das alterações possíveis do sistema de controle; ou seja, a capacidade dos trabalhadores discutirem problemas com regras e padrões e permitirem suas alterações; (2) transparência interna – o grau de visibilidade que o sistema de controle proporciona em relação às ações executadas pelos funcionários. Exemplos: quadros com informações de desempenho, informações distribuídas por tecnologia; (3) transparência global – a visibilidade que o sistema proporciona para os funcionários do impacto de suas atividades na organização como um todo. Reuniões com informações de desempenho das diversas áreas funcionais, distribuição de informações relacionadas ao resultado contábil da empresa, a disseminação de conceitos de controle, são exemplos; (4) flexibilidade – o grau de customização do sistema de controle no atendimento as demandas do trabalho dos funcionários.

Outro estudo foi o de Alvesson e Karreman (2004). Eles realizaram etnografia crítica em uma firma de consultoria para compreender como controles tecnocráticos interagem com controles socioideológicos. Particularmente, estudando o papel do sistema de controle gerencial na aceitação de padrões profissionais elevados, de prazos agressivos e exigência de alta margem nos projetos, levando os funcionários a uma carga de trabalho excessiva.

O estudo teve o mérito de estudar como o controle gerencial funciona na prática ao invés do que é dito, como o discurso oficial. Elementos relacionados a poder, posições sociais, mitificação, avaliação de desempenho, fixação de preços, teatro organizacional, manipulação de relatórios e processos de socialização, são relatados como fundamentais para a

compreensão dos mecanismos de controle. Eles evidenciaram, também, contradições no sistema: ao mesmo tempo em que a individualidade é reforçada através de mecanismos de visibilidade, é também padronizada através de um sistema impessoal. Adicionalmente, Alvesson e Karreman (2004) relataram como a identidade é construída empiricamente através de ritos e símbolos organizacionais.

No estabelecimento de tipologias para pesquisas, Ferreira e Otley (2009) desenharam o Sistema de Gestão de Desempenho. A pesquisa de Ferreira e Otley (2009) é fruto de um trabalho indutivo, realizado com quatro empresas de diferentes setores. Representa extensão de Otley (1999) a partir de Simons (1995). Foi baseada em doze vetores que proporcionam uma descrição do sistema de controle: (1) visão e missão - mecanismo utilizado para transmitir os propósitos da organização para os gestores; (2) fatores-chaves de sucesso – elementos definidores do desempenho; (3) estrutura organizacional – efeitos da estrutura no modelo de controle da entidade; (4) medidas de desempenho – o tipo de indicador utilizado e sua gestão; (5) estabelecimento de metas – a forma como a organização estabelece metas e sua conexão com objetivos; (6) avaliação de desempenho - mecanismos utilizados para avaliação de desempenho, formais ou informais, objetivos ou subjetivos; (7) sistemas de recompensa – mecanismos de remuneração ou penalidades; (8) fluxos de informações, sistemas e redes – mecanismos informacionais utilizados para subsidiar a operação do sistema de controle; (9) uso dos mecanismos de controle – a forma como os gestores usam os mecanismos para a gestão; (10) mudanças no sistema de controle – padrões de alteração dos mecanismos de controle em função de mudanças do ambiente; (11) força e coerência dos relacionamentos do sistema de controle – a qualidade do relacionamento entre os diversos elementos do sistema de controle na produção de efeitos organizacionais.

A Figura 4 evidencia a tipologia de Ferreira e Otley:



Figura 4 - Sistema de gestão de desempenho

Fonte: Ferreira e Otley (2009)

Conforme salientado por Scapens (2009), o *framework* de Ferreira e Otley atraiu muita discussão desde a sua versão preliminar (FERREIRA; OTLEY, 2005) e foi utilizado como base para trabalhos subsequentes. Por exemplo, controles sociais e culturais (COLLIER, 2005), literatura de controle (OTLEY, 2008) e incorporação da noção de racionalidade instrumental e comunicativa de Habermas para a compreensão do uso dos mecanismos de controle (BROADBENT; LAUGHLIN, 2009).

Ferreira e Otley forneceram elementos para pesquisas futuras, e trataram aspectos pouco abordados na literatura, como a noção de fluxos de informações, sistemas e redes, o foco em gestores de nível médio (BERRY *et al*, 2009), a avaliação da força e coerência do relacionamento entre os mecanismos e a consideração do uso dos controles. Apesar dessas contribuições, a tipologia de Ferreira e Otley apresenta lacunas, como a falta de ênfase aos controles culturais e socioideológico (COLLIER, 2005). A metodologia, utilizada baseada em casos curtos, impediu a consideração de elementos de natureza interpretativa e críticos.

Apesar de Otley (1999) afirmar que sua abordagem busca contemplar o desenvolvimento da organização com questões relacionadas a poder, que são afeitos a abordagens críticas, seu trabalho remanesceu, exclusivamente, funcionalista, tratando o poder como um elemento de disfuncionalidade, o qual é diferente da forma como as perspectivas críticas adotam. Desse modo, essa tipologia tem uma dimensão que não reflete outros elementos das práticas de controle. Além disso, a consideração da cultura como variável externa e contingencial, desconsiderando aspectos culturais, impede uma compreensão mais efetiva do tema.

Além das críticas específicas, as tipologias de controle gerencial apresentadas são essencialistas, o que dificulta a criação de novos conceitos e a consideração das especificidades do campo, reduzindo o potencial de utilização em epistemologias construcionistas. Em função disto, a tipologia utilizada na tese é a de Merchant e Van der Stede (2007), fruto de um extenso programa de pesquisa, pois apresenta mais flexibilidade como categorias de teorização média podendo considerar elementos interpretativos em sua análise.

3.2 Trabalhos Anteriores sobre Interação entre os Elementos de Controle Gerencial

Na pesquisa em contabilidade gerencial, cinco trabalhos analisaram a interação entre artefatos sociotécnicos mecanismos socioideológicos: Macintosh e Daft (1987), Simons (1995), Abernethy e Chua (1996), Alvesson e Karreman (2004) e Sandelin(2008). Macintosh e Daft (1987) estudaram a interação entre orçamento, políticas e procedimentos e indicadores não financeiros e sua relação com a interdependência departamental. Nesse trabalho, o papel do artefato contábil, o orçamento, era condicionado à forma como os demais elementos eram utilizados. Além disso, a importância de cada controle dependia do grau de interdependência departamental.

Simons (1995) estudou a interação entre controles contábeis com outros artefatos sociotécnicos, tais como normas, planejamento, indicadores de desempenho. Em Simons, a interação “adequada” desses controles é o que permite o desenho de um sistema de controle gerencial efetivo.

Ampliando o escopo de pesquisas, Abernethy e Chua (1996) incluíram mecanismos socioideológicos em seu estudo. Elas indicaram que se outros controles atenderem as demandas de legitimidade dos gestores, os artefatos de contabilidade gerencial podem ser simplificados. Nesse sentido, a contabilidade gerencial teve um papel secundário de racionalizar e suplementar outros elementos. Além da estrutura do sistema de controle gerencial ser influenciada pela coalização política dominante, o funcionamento de seus elementos não seguia um processo cibernético, mas eram “frouxamente” conectados.

Alvesson e Karreman (2004) estudaram uma empresa de consultoria. Nessa pesquisa, os controles socioideológico eram concretizados através de relações sociais, formação de identidade e ideologia. Entretanto, a materialização desses controles ocorreu na admissão de funcionários com um perfil homogêneo, nas relações sociais dos funcionários, na estrutura hierarquizada e elitista, status social baseado no cargo e identidade reforçada pela marca da empresa. Apesar de a empresa estudada possuir um ambiente incerto, o qual é esperado uma ênfase em mecanismos socioideológicos, ela também priorizava controles sociotécnicos: controle orçamentário rígido baseado em contratos acordados com os clientes.

Sandelin (2008) demonstrou, através de dois estudos de empresas de tecnologia em fases iniciais, que dois sistemas de controle eram considerados adequados, apesar de distintos em sua configuração. O primeiro era baseado em controles culturais. A alta gestão criou uma “cultura de propriedade” através de distribuição de ações para os funcionários, e desse modo estimulando autocontrole. Além disso, o perfil dos admitidos, adaptados a ambientes não estruturados, reforçava os controles culturais. Os controles financeiros destinavam-se aos gerentes *seniores*. Funcionários operacionais eram estimulados a se concentrarem nas tarefas. No segundo, o controle gerencial era estruturado em torno de resultados financeiros enfatizando a accountability das ações. A “cultura contábil” era fornecida pelos gerentes *sêniores* através de reuniões periódicas.

Esses trabalhos identificaram diferentes interações entre os elementos de controle gerencial. Em Macintosh e Daft (1987) e Simons (1995), os artefatos contábeis **complementam** outros controles. Entretanto, eles não estudaram o papel dos mecanismos socioideológicos o que limitou a análise; Abernethy e Chua (1996) e Sandelin (2008) indicam que as diferentes formas de controle atuam como **substitutas**; em Alvesson e Karreman (2004), os controles atuam **simultaneamente**, ou seja, com a mesma intensidade.

3.3 Definição de Controle Gerencial

A definição de controle gerencial apresenta muitas divergências. Além disso, o termo é tratado, muitas vezes, de forma intercambiável com contabilidade gerencial (CHENHALL, 2007). A ambiguidade está presente no próprio termo controle que possui diferentes significados, desde dominação em um sentido anglo-saxão, até *feedback* na versão francesa (OTLEY, 2001). O Quadro 1 sintetiza os principais conceitos e o Quadro 2 apresenta as definições utilizadas na tese.

Quadro 1- Definições de controle gerencial

	Definição	Autor
1	O processo pelo qual os gerentes asseguram que os recursos necessários à organização são obtidos e utilizados eficiente e eficazmente no cumprimento dos objetivos da organização.	Anthony (1965)
2	Dispositivos que as organizações usam para controlar seus gerentes e funcionários, tais como sistemas de planejamento estratégico, regras e procedimentos padronizados de operação, bem como controles informais como liderança carismática e a promoção de uma atmosfera de clã.	Macintosh (1994)
3	Rotinas e procedimentos formais, baseadas em informação, utilizada pela gerência para manter ou alterar padrões de atividade organizacional.	Simons (1995)
4	Uma combinação de mecanismos designados e implantados pelos gerentes para aumentar a probabilidade dos atores organizacionais se comportarem de forma consistente com os objetivos da coalizão dominante.	Abernethy e Chua (1996)
5	Tentativa de a organização aumentar a probabilidade de indivíduos e grupos se comportarem de forma a atingirem as metas organizacionais.	Flamholtz e Tsui (1985)
6	Corresponde a um conjunto de artefatos sociotécnicos para especificar, monitorar e avaliar indivíduos e ações coletivas.	Alvesson e Karreman (2004)
7	Compreende o sistema de contabilidade gerencial e também inclui outros controles tal como controles pessoais ou de clã.	Chenhall (2007)
8	Os dispositivos ou sistemas gerenciais usados para assegurar que os comportamentos e decisões de seus empregados são consistentes com os objetivos e estratégias. Têm como foco encorajar, possibilitar, ou, algumas vezes, forçar empregados a agirem no melhor interesse da organização.	Merchant e Van der Stede (2007)
9	É o processo de guiar a organização para padrões viáveis de atividade em um ambiente em mudança.	Berry, Broadbent e Otley (2005)
10	Engloba uma coleção de controles formais e informais, incluindo sistema de avaliação de desempenho, sistemas de incentivos gerenciais e dos empregados, procedimentos e políticas, controles físicos sobre ativos, controles pessoais e controles culturais e sociais.	Langfield-Smith (1997)
11	É o processo pelo qual os gestores influenciam os outros membros de uma organização para implantar as estratégias da organização.	Anthony e Govindarajam (2008)
12	Inclui todos os dispositivos e sistemas usados pelos gestores para assegurar que o comportamento e decisões dos funcionários sejam consistentes com as estratégias e objetivos organizacionais.	Malmi e Brown (2008)

Quadro 2 - Definição dos termos

Definição	
Controle gerencial	Processo que visa a influenciar o comportamento dos empregados para o cumprimento dos objetivos da gestão através de artefatos sociotécnicos e mecanismos socioideológicos.
Contabilidade gerencial	Artefatos sociotécnicos de contabilidade utilizados no processo de gestão, tais como relatórios contábeis, orçamento e custos.
Pesquisa em contabilidade gerencial	A área de pesquisa em contabilidade gerencial (amplamente concebida), compreendendo a rede de pesquisadores, temáticas e organizações que estruturam a pesquisa. De forma ampla, abarca temáticas de contabilidade, tais como tecnologias, controle gerencial, teorias.

Para categorizar os elementos encontrados no trabalho empírico no paradigma neofuncionalista, utilizamos a tipologia “objetos de controle” de Merchant e Van der Stede (2007). Da mesma forma que Efferin e Hopper (2007) e Sandelin (2008), defendemos que essa tipologia porque permite a flexibilidade necessária para a adaptação aos dados encontrados na pesquisa de campo. O Quadro 3 descreve cada categoria.

Quadro 3 - Objetos de controle

Objeto de controle	Definição
Controles de ação	Os controles de ação são aqueles que visam a assegurar que os empregados realizem ações permitidas ou impedir ações não desejadas, visando, principalmente, a prevenir riscos administrativos e financeiros.
Controles pessoais	Os controles pessoais visam estimular autorregulação através da comunicação das expectativas da empresa, da disponibilização dos recursos para executar o trabalho e do estímulo ao autocontrole pelos funcionários.
Controles culturais	Visam a estimular um monitoramento mútuo entre os funcionários através de mecanismos culturais, como, por exemplo, estabelecimento de laços emocionais, identificação com a empresa, formas de socialização.
Controles de resultado	Controles que têm como foco principal os resultados produzidos pelos funcionários, tais como pagamento por desempenho, orçamento, indicadores financeiros.

Fonte: Merchant e Van der Stede (2007)

Essas categorias serão utilizadas, empiricamente, no capítulo 7 que desenvolve a perspectiva neofuncionalista.

4 TEORIA DA PRÁTICA

Este capítulo tem como objetivo discutir as abordagens das teorias da prática, as perspectivas da prática existentes na área de contabilidade gerencial e suas temáticas, bem como descrever a abordagem utilizada na perspectiva interpretativista, a teoria da prática de Schatzki.

4.1 Teorias da Prática

As teorias da prática estão ligadas a um conjunto de trabalhos oriundos de áreas diversas da teoria social, tais como teoria cultural, política, história, sociologia, antropologia e estudos da ciência e tecnologia com autores como Bourdieu, Foucault, Latour, Giddens, Laclau e Mouffe, Knorr-Cettina, Butler, Lyotard (SCHATZKI, 2001). Essas abordagens possuem diferenças entre suas perspectivas teóricas, ontológicas e epistemológicas. O denominador comum que une todos esses estudos é o foco nas práticas.

As práticas são compostas das atividades que as pessoas fazem no dia-a-dia. Preparar relatórios, fazer reuniões, analisar indicadores contábeis, são exemplos de práticas. A ênfase das teorias das práticas é compreender e teorizar sobre a ação: as práticas de contabilidade e controle, o tipo de papel que estes artefatos têm no trabalho dos funcionários. Desse modo, há um privilégio do estudo da contabilidade em processo, buscando compreender os sujeitos e artefatos contábeis em determinado espaço social. Nesse sentido, essas teorias consideram o campo das práticas como objeto de análise metodológica:

Apesar desta diversidade, relatos da prática são unidos na crença de que fenômenos como conhecimento, significado, atividade humana, ciência, poder, linguagem, instituições sociais, e transformações históricas ocorrem interiormente e são aspectos ou componentes do *campo das práticas*. O campo das práticas é o nexos total de práticas humanas interconectadas. A 'abordagem da prática' pode ser demarcada como toda análise que: (1) desenvolve uma descrição das práticas, ou um campo geral das práticas ou algum subdomínio (por exemplo, ciência), ou (2) considera o campo das práticas como o lugar de estudar a natureza e transformação de um campo de estudos. (...) esta demarcação torna a noção de campo da prática o elemento central para a abordagem (SCHATZKI, 2001, p. 2).

As diferentes disciplinas enfocam aspectos do campo da prática. Existem quatro grupos de teorias da prática: os etnometodologistas, que se preocupam com o ambiente em que a atividade se propaga; os da ciência e tecnologia, que mapeiam a rede de humanos e não

humanos que formam uma atividade; os filósofos, que identificam o significado do contexto material como dependente das práticas humanas e os sociólogos, que estudam como ocorre a estabilidade de práticas e significados (SCHATZKI, 2001).

Dessa forma, as teorias da prática permitem uma contribuição para o entendimento de contabilidade e controle gerencial, particularmente no estudo das especificidades das instituições brasileiras.

4.2 Controle Gerencial como Prática

A área de contabilidade gerencial, desde a década de 70, tem recebido influência de autores vinculados à ideia de prática (JORGENSEN; MESSNER, 2010). A ênfase na prática tem sido um dos elementos centrais da pesquisa interpretativa em contabilidade (WILMOTT, 2008).

Alguns exemplos de temáticas estudadas compreendem: práticas de *accountability* (ROBERTS; SCAPENS, 1985), processo orçamentário (JONSSON, 1982; COVALESKI; DIRSMITH, 1986), significados das práticas de contabilidade gerencial (BERRY, *et al.*; 1984), mudança (CZARNIAWSKA-JOERGES, 1988), desenvolvimento de sistemas informais pelos gerentes (PRESTON, 1986), flexibilidade e controle (MOURITSEN; 1999), construção de discurso sobre consumidores (VALVIO, 1999), estratégia e uso da informação contábil (ROBERTS, 1990), condições para a mudança em contabilidade (HOPWOOD, 1987), relações humanas e formas financeiras de controle (KNIGHTS; COLLINSON, 1987), contabilidade no contexto em que opera (BURCHELL et al, 1980; BURCHELL et al, 1985; HOPWOOD, 1983; HOPWOOD, 1994).

Ahrens e Chapman (2007) sistematizaram os estudos de autores vinculados às perspectivas da prática, organizando-os em quatro grupos: práticas como redes de atividades (por exemplo, MILLER, 1991; MOURITSEN, 1999; MOURITSEN, 2001; MOURITSEN; THRANE, 2006; DECHOW; MOURITSEN, 2005), governamentalidade (MILLER, 1986; MILLER; O'LEARY, 1987; MILLER, 1990; MILLER, 1991; MILLER; NAPIER, 1993; MILLER, 1993; MILLER, 1994), sistemas de contabilidade e *accountability* (por exemplo, ROBERTS; SCAPENS, 1985; MACINTOSH; SCAPENS, 1990; CONRAD, 2005) e funcionalidade

situada em contexto (AHRENS; CHAPMAN, 2007). Posteriormente, Ahrens e Mollona (2007) trabalharam o conceito de cultura de controle como prática.

Abordar controle gerencial como prática significa descrever as atividades que são realizadas pelos atores organizacionais em torno dos artefatos, bem como a natureza e o papel da contabilidade gerencial em um contexto. O campo das práticas na área de controle gerencial é o espaço social onde se desenvolvem as práticas. A noção de campo, não corresponde a um sentido físico, mas a campo possível de delimitação de ocorrências das práticas; um espaço social (BOURDIEU, 1985). Alguns exemplos compreendem o estudo das práticas de produção em uma empresa, uma política pública, práticas orçamentárias.

Ahrens e Chapman (2006) argumentam que a literatura profissional não captura a dinâmica organizacional do controle gerencial. Para exemplificar esta afirmativa, eles citam o *balanced scorecard*, que surgiu como um modelo para a resolução de muitos problemas de controle estratégico, entretanto pouco se conhece sobre sua natureza prática:

O balanced scorecard é uma ferramenta de mensuração que deveria monitorar o cumprimento das metas financeiras e não financeiras de desempenho de todos os níveis gerenciais? Se sim, o balanced scorecard deveria fixar metas realísticas ou flexíveis? Estas metas são para planejamento ou motivação? Qual a relação entre o balanced scorecard e o orçamento? O balanced scorecard deveria aparecer apenas ocasionalmente nas discussões com o conselho de administração e como ferramenta para discussão ocasional da estratégia pelos gerentes? A principal característica do balanced scorecard é o seu aspecto técnico? Ou é um arsenal de ferramenta gerencial ideológica, para influenciar linguagem e pensamento dos membros da organização? O balanced scorecard, assim como outros conceitos, permanecem obscuros quanto a estas questões. O balanced scorecard permanece com uma boa ideia, mas com sentido prático não determinado. (AHRENS; CHAPMAN, 2006, p. 11).

Algumas perspectivas da prática permitem explorar além do aspecto político e interpretativo, os aspectos técnicos do controle gerencial. A teoria da prática de Schatzki (2001; 2006; 2005), realiza esse intento, pois considera além das ações realizadas pelas pessoas e suas habilidades, sua interação com objetos e artefatos. Isso é relevante na medida em que contabilidade e controle gerencial são artefatos sociotécnicos (NORREKLIT; NORREKLIT; ISRAELSEN, 2006; BUSCO; QUATTRONE; RICCABONI, 2007; BALDVINSDOTTIR; MITCHELL; NORREKLIT, 2010), compreendendo além das relações humanas envolvidas, a tecnologia, equipamentos.

4.3 Teoria da Prática de Schatzki

A abordagem da prática utilizada neste estudo é a Teoria da Prática de Schatzki (2001). Ela contempla uma categoria central para o estudo do controle gerencial (AHRENS; CHAPMAN, 2007): estruturas de intencionalidade, que correspondem “a relação entre pensamento e objetos” (HENDRICKS; NEMETH, 2009) e estruturas teleoafetivas, relacionadas com o direcionamento humano para realizar ações. Como o propósito dos sistemas de controle gerencial é “direcionar” o comportamento dos indivíduos para um objetivo, a teoria tem o potencial de explicar o que motiva o sujeito a realizar determinada prática.

Schatzki (2001, p.48) estabelece o conceito de prática como “nexos organizados de atividades.” Esses nexos são estruturados através de duas dimensões: atividades e organização. As atividades são compostas pelos atos de “falar e fazer”. São as ações básicas. Alguns exemplos consistem em preparar comida, correr, ministrar aulas, práticas bancárias, pagar contas. Em controle gerencial, consiste em preparar orçamentos, discutir indicadores, analisar relatórios contábeis, determinar metas para indivíduos. Essas práticas são fragmentadas e dispersas.

As características das práticas de controle não são estruturadas, apenas, através de rotinas regulares. Por exemplo, existem rotinas relacionadas à preparação de relatórios gerenciais, cálculos mensais de custos. Entretanto, muitas atividades de controle gerencial não obedecem a um padrão de rotina. Por exemplo, a avaliação de um novo projeto, a inclusão de um gasto no orçamento para atender a um projeto governamental específico.

4.4 Categorias de Análise

Para analisar as práticas relacionadas ao Projeto Inscrição da BRCOM, usa-se a tipologia denominada Lugar do Social (SCHATZKI, 2005). Essa estrutura fornece um conjunto de categorias teóricas de teorização média que permite analisar práticas de controle gerencial. A expressão “lugar” foi designada, arbitrariamente, pelo autor. A ideia não é delimitar um lugar físico, mas um tipo de contexto onde ocorrem as ações humanas. Por exemplo, o contexto de avaliação de um programa de pós-graduação composto de professores, entidades, regras. Essa ideia de lugar, em Schatzki, possui similaridades com o conceito de espaço social de Bauman

(1997) e Bourdieu (1985) e que tem sido teorizado na pesquisa em contabilidade (NEU, 2006; CARMONA; EZZAMEL, 1997). Desse modo, as teorias da prática propõem uma ontologia do lugar. A ontologia do lugar privilegia a compreensão do contexto das práticas:

A ontologia do lugar mantém que a vida social, pela qual eu quero dizer coexistência humana, é inerentemente relacionada a um tipo de contexto (...). O tipo de contexto envolvido – chamado ‘lugares’ – (...) a ontologia do lugar considera que a coexistência humana emerge em um tipo particular de contexto. Este tese, por sua vez, implica que certo tipo de contexto é central para analisar e explicar um fenômeno social (SCHATZKI, 2005, p. 467).

Desse conceito de ontologia do lugar do social, ele estabelece o conceito de organização como “um conjunto de práticas e arranjos materiais.” (SCHATZKI, 2006, p. 1863). Nessa acepção, controle gerencial compreende nexos de práticas de controle realizadas pelos atores organizacionais e dos arranjos de pessoas e objetos necessários para a realização dessas atividades, conforme Figura 5.

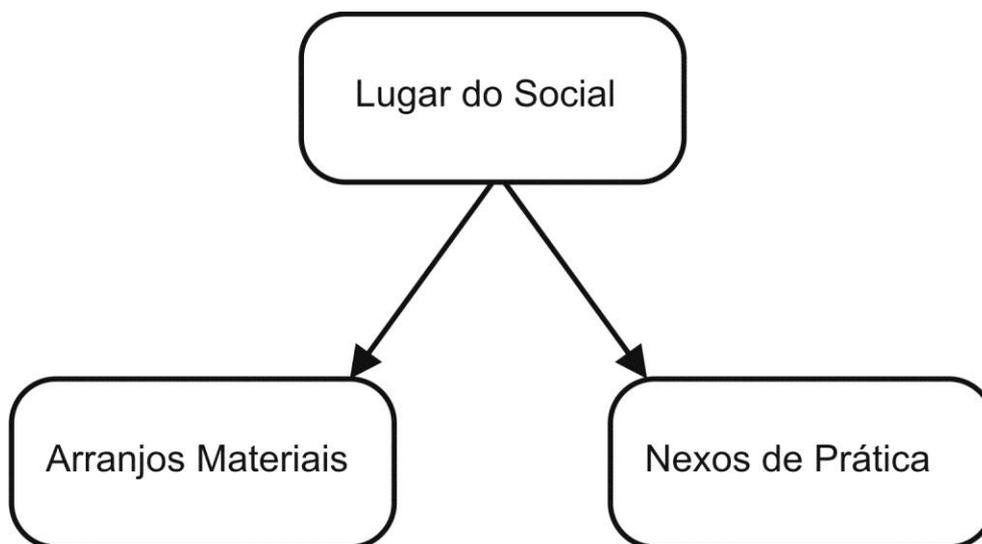


Figura 5 - Lugar do social

4.4.1 Nexos de Práticas

As práticas são estruturadas através de quatro categorias: (1) entendimentos práticos; (2) regras; (3) estruturas teleoafetivas; (4) entendimentos gerais. Os **entendimentos práticos** consistem da compreensão pelos atores de como realizar as práticas (SCHATZKI, 2001). Por exemplo, conhecer a forma de calcular um determinado indicador, elaborar um relatório ou gerenciar uma máquina.

As **regras** consistem de “formulações explícitas que instruem uma situação particular” (SCHATZKI, 2001, p. 51). Leis, normas internas, instruções, são exemplos de regras. Em controle gerencial, isso ocorre através da elaboração de normas relacionadas a políticas de controle, regras relacionadas à remuneração variável, formas de apurar o resultado econômico da empresa, sistemas de contabilidade, políticas relacionadas a variações nos indicadores e orçamentos.

A terceira categoria, **teleologia**, foi inspirada em Heidegger e Aristóteles e compreende a “orientação em direção a uma finalidade” (SCHATZKI, 2001, p.52). A teleologia é o objetivo, o propósito que um indivíduo possui ao realizar a prática. As organizações têm uma orientação teleológica. Algumas são orientadas em torno de objetivos econômicos, enquanto outras possuem objetivos de natureza social. Além disso, as diferentes áreas da organização são dirigidas em torno de objetivos específicos. Neste aspecto, Ahrens e Chapman (2007) argumentam que o conceito de teleologia é central para controle gerencial, considerando que controle gerencial visa a “direcionar” as pessoas para o alcance de determinados fins propostos pela organização (AHRENS; CHAPMAN, 2007)

Apesar da importância da teleologia, ela não determina de forma final a ocorrência das práticas. Uma categoria final complementa a teleologia: a **afetividade**. A afetividade consiste no significado emocional da prática para alguém, “o que faz sentido”. A afetividade na teoria social é a consideração de que uma ação tem uma carga emocional (HENDRICKS; HUNSPELL, 2009) e o “uso do termo implica, comumente, que uma ação está sendo ou tem sido realizado para gratificação emocional” (HENDRICKS; HUNSPELL, 2009).

Das categorias de estruturas teleológicas e afetividade, Schatzki (2001) estabelece a noção de **estrutura teleoafetiva**. A estrutura teleoafetiva corresponde a um conjunto de propósitos para a realização de uma tarefa, combinadas com a afetividade, o significado emocional para executar a prática (SCHATZKI, 2001, p. 53). Nas práticas de controle, ela estrutura os parâmetros que são aceitáveis para a organização, bem como os meios necessários para o alcance de seus fins. Por exemplo, o aumento da eficiência de uma máquina, a elevação do percentual de rentabilidade de uma linha de produtos. Esses parâmetros são combinados com crenças e sentimentos que fazem com que as atividades façam sentido para o sujeito.

Em síntese, o que organiza as práticas são os entendimentos, as regras, a teleologia e afetividade, essas duas últimas sintetizadas no conceito de estruturas teleoafetivas. A Figura 6 demonstra os nexos de práticas.

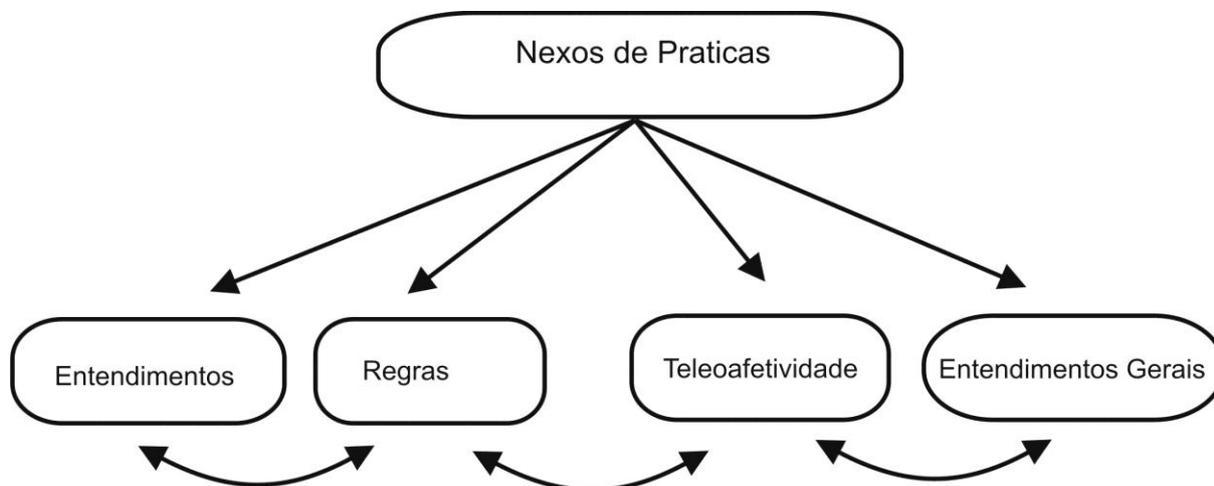


Figura 6 - Nexos de práticas

4.4.2 Arranjos de Práticas

O conceito de **arranjo** compreende um *layout* de entidades relacionadas umas com as outras (SCHATZKI, 2001). Assim, a ordem social é o arranjo de pessoas, organismos, artefatos e coisas dentro de um respectivo contexto de práticas. Desse modo, as pessoas possuem identidade (quem alguém é; qual o seu papel) e as coisas possuem significados (o que alguma coisa é ou representa para alguém).

A Figura 7 ilustra o arranjo de práticas.

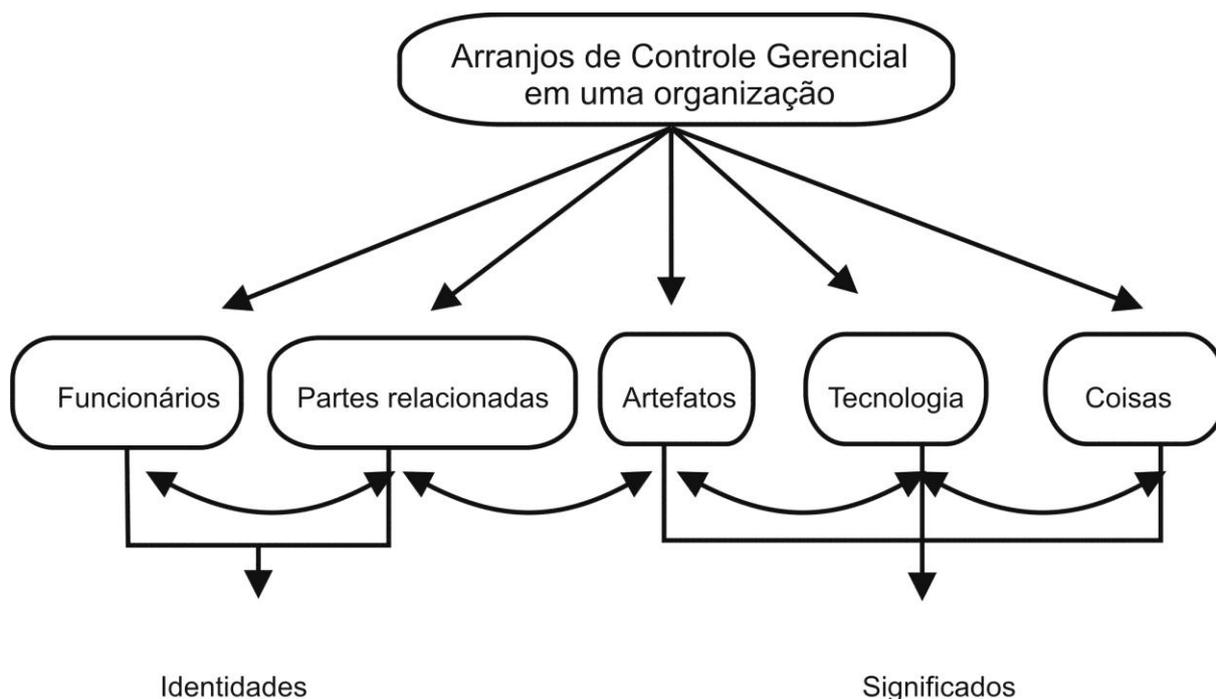


Figura 7 - Arranjos de controle gerencial

Como as categorias de estruturas das práticas e arranjos de entidades se relacionam com a parte empírica da tese? A ontologia do lugar do social, ou lugar da organização de Schatzki (2005), que nesta tese é convertida para o “lugar do controle gerencial”, permite explicar as práticas do Projeto Inscrição, enfatizando a ideia de contexto. Isso foi feito considerando (1) descrição das estruturas das práticas do Projeto composto de um conjunto de ações. Essas ações são organizadas por regras de execução; entendimentos da forma, do conceito e funcionamento do Projeto; estruturas teleoafetivas que possibilitam os funcionários atuarem no projeto e os entendimentos gerais que norteiam a organização e sua relação com o projeto. (2) Descrição dos arranjos de entidades que se relacionam e permitem o Projeto Inscrição funcionar. Esses arranjos possuem os seguintes elementos: arranjos de pessoas: funcionários que executam o projeto; arranjos de coisas: a estrutura da BRCOM que gerencia o projeto, o sistema do projeto, manuais, quadros de aviso, imagens.

Essas categorias serão utilizadas, no capítulo 8, para descrever as práticas expressas no item (1) e os arranjos de entidades descritos no item (2), relacionados com o Projeto Inscrição.

4.4.3 Memórias das Práticas

Ao estudar as práticas presentes, uma questão permanece: o que explica a persistência das práticas em uma organização? Para responder à essa pergunta, Schatzki (2006) utiliza-se da noção de memória cultural. A memória cultural é baseada nas tradições que são transmitidas e compartilhadas pelos indivíduos de determinado grupo. A memória cultural “transmite e sustenta uma identidade coletiva, alimentando indivíduos com representações e imagens de eventos passados que atinge a unidade social envolvida.” (SCHATZKI, 2006, p. 1867). Além de ser baseada no passado, é armazenada através da linguagem.

Apesar de a memória ter relação com a noção da identidade de indivíduos, ela não pode ser restrita a, apenas, esse parâmetro. Para corroborar esta tese, Schatzki apresenta três tipos de memórias: a memória autobiográfica, a memória cognitiva e a memória de habilidades: (1) A memória autobiográfica compreende “a memória do próprio passado do indivíduo, as coisas que ele fez e sofreu.” (2006, p.1867). (2) a memória cognitiva é a “memória da linguagem e fatos: os significados das palavras, fatos sobre o mundo, etc” (2006, p.1867) (3) a memória de habilidades é a “memória de como fazer as coisas” (2006, p.1867).

Enquanto a memória autobiográfica tem relação com a identidade do indivíduo, as memórias cognitivas e de habilidades denotam as habilidades adquiridas no passado. Por exemplo, um *controller* pode ter habilidades relacionadas à preparação das demonstrações contábeis mensais. Nesse caso, as habilidades que ele adquiriu no passado e que ainda possui no presente, fazem parte de suas memórias de habilidades. As memórias de habilidades e as cognitivas possuem a mesma estrutura, entretanto, enquanto, a memória de habilidades reflete o *como* fazer coisas, a memória cognitiva reflete o conhecimento. Por exemplo, a compreensão de determinada norma contábil relacionada ao setor de atuação da empresa, ou o entendimento de como funciona um banco de dados. A diferença entre a memória de habilidades e a cognitiva é que, enquanto a primeira está relacionada com ações e conhecimento, a segunda tem relação apenas com conhecimento e não com ação.

A partir dessas premissas, emerge o conceito de memória das práticas. Com essa categoria é possível retornar ao questionamento efetuado no início da seção: por que as práticas persistem na organização? Em outras palavras, o que ocorre no hiato entre a execução de uma prática x e outra $x + 1$, quando a organização “não acontece”? A resposta está na memória das práticas, que consiste na “persistência da estrutura de uma prática. (...) essa estrutura é um complexo de

entendimentos práticos, regras, teleoafetividade e entendimentos gerais mantidos na organização” (SCHATZKI, 2006, p. 1868).

Qual a relevância do conceito de memória da prática para o estudo de contabilidade e controle gerencial? Ela permite explicar como as práticas de controle são mantidas e sustentadas. A permanência dessas práticas ocorre da “interconexão de um pacote de arranjo de práticas.” De forma específica, os itens que organizam uma prática, os entendimentos práticos, as regras, a teleoafetividade e os entendimentos gerais são carregados de memórias de práticas. As análises de como essas categorias contribuem para a perpetuação das práticas, ao longo do tempo, ajudam a entender a persistência das práticas (SCHATZKI, 2006).

Em termos sintéticos, a memória das práticas é composta dos seguintes itens: (1) memória de entendimentos, que corresponde aos entendimentos das práticas mantidos ao longo do tempo, transmitida por meio de interações, ações, comunicação entre os membros; (2) memória das regras, que ocorre através da oficialização das regras em documentos e sua distribuição, afirmação rotineira e sanções à sua não obediência. (3) estruturas teleoafetivas, que correspondem aos procedimentos aceitáveis e prescritos ao longo do tempo, combinados com lembranças da carga emocional de eventos (combinação de fins, projetos e ações); e os (4) entendimentos gerais, que abarcam as memórias das ações executadas pela organização.

As categorias de memórias de práticas descritas nesta seção possibilitam explicar por que o Projeto Inscrição persiste no tempo, em termos das habilidades que os funcionários utilizam para operacionalizá-lo, o direcionamento dos indivíduos e o conhecimento do projeto em si. Essas questões serão relacionadas com a parte empírica no capítulo 8.

5 TEORIA PÓS-ESTRUTURALISTA DO DISCURSO

Este capítulo tem como objetivo discutir a teoria pós-estruturalista do discurso, a qual será utilizada como fundamento para a perspectiva pós-estruturalista no que tange a conceitos, formação, desconstrução da linguística estruturalista e, suas principais categorias. Os termos teoria do discurso e teoria pós-estruturalista do discurso são utilizados de maneira intercambiável.

5.1 Conceito e História

A teoria do discurso foi elaborada por Ernesto Laclau e Chantal Mouffe e publicada em 1985. O objetivo do trabalho foi analisar a incapacidade das teorias existentes de explicar as rupturas sociais ocorridas nas décadas de 70 e 80, na Europa, com o surgimento de novos movimentos sociais e a constatação de que um único grupo (por exemplo, “classe trabalhadora”) não poderia ser tomado como elemento universal.

Posteriormente, a teoria incorporou alterações e aperfeiçoamentos, constituindo uma escola de pensamento: a Teoria do Discurso da Universidade de Essex, local em que fica o centro de estudos. O objetivo do grupo é construir uma teoria social que permita entender um conjunto de fenômenos empíricos através de categorias de médio alcance e com flexibilidade suficiente para ser utilizada em diferentes situações.

Para atingir esses objetivos, Laclau e Mouffe caminharam em direção à teoria pós-estruturalista do social, recebendo influências da linguística, desconstrução, psicanálise lacaniana, pós-marxismo, teoria social, filosofia da linguagem e, principalmente, pós-estruturalismo. A teoria está sistematizada em um conjunto de livros (LACLAU; MOUFFE, 1985; LACLAU, 1990; LACLAU, 2005; LACLAU, 1994; LACLAU, 2002; LACLAU, 1996; BUTLER; LACLAU; ZIZEK, 2000), além de vários artigos e trabalhos de análise escritos por outros autores. A utilização de conceitos provenientes de diversas disciplinas torna a teoria do discurso, particularmente, complexa (BARRET, 1996; TORFING, 1999; JORGENSEN, PHILLIPS, 2002).

Um dos atributos que torna as perspectivas pós-estruturalistas e a teoria do discurso em particular, com potencial para a análise da realidade brasileira, é o fato de ser antiessencialista. Ou seja, não apresentar categorias fixas que devam ser enquadradas na situação encontrada na prática. Ao invés disso, a teoria do discurso dispõe de categorias de média teorização, que se apresentam, suficientemente, flexíveis para a aplicação em cada problema a ser estudado. Como explicado por Howarth, Norval e Stavrakakis (2000, p. 5): “Ao invés de aplicar uma teoria pré-existente a um conjunto de objetos empíricos, a teoria do discurso procura articular seus conceitos em cada particularidade de pesquisa concreta”.

Desse modo, uma teoria que foi, originalmente, desenvolvida para a área de ciência política, estudando assuntos muito diferentes dos estudados nesta tese, pode ser usada para o estudo na área de organizações (WILMOTT, 2005) e contabilidade (CARTER, 2008).

5.2 A Linguística Estrutural de Saussure e a Teoria do Discurso

O trabalho de Saussure, Curso de Linguística Geral (2006), é base para abordagens pós-estruturalistas e de conceitos da teoria do discurso. Saussure propôs teoria da linguagem baseada na lógica interna da língua. Na época do lançamento de suas ideias, a pesquisa em linguística era baseada na evolução da língua, seu aspecto histórico, diacrônico. A principal inovação de Saussure foi estudar o aspecto sincrônico da língua, sua lógica interna, ao invés de sua evolução. Ao fazer isso, ele enfatiza a linguagem como um sistema fechado composto de um signo formado por um significado e um significante, conforme expresso na Figura 08.

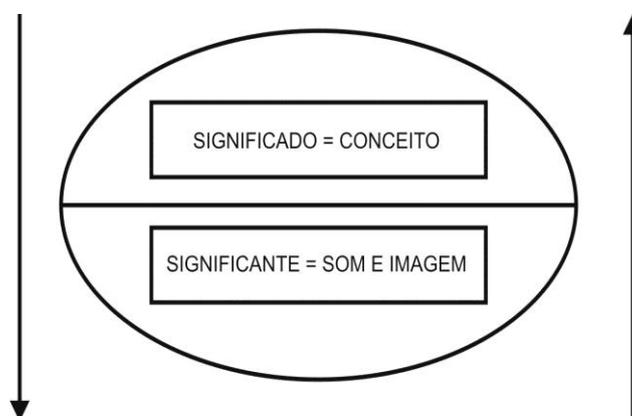


Figura 8 - Relação entre significado e significante
Fonte: Saussure (2006)

O conceito de signo corresponde à “combinação do conceito com uma imagem acústica” (SAUSSURE, p. 2006). O termo conceito e imagem acústica foram substituídos por significado e significante. Eles consistem de cada parte de um signo. O significado corresponde ao conceito, enquanto o significante refere-se à sua representação, que pode ser através de escrita, som, símbolos, gestos. Aprofundando o conceito:

Todo objeto linguístico tem dois aspectos, ou facetas: uma forma linguística – chamada por Saussure de *signifiant*, isto é, significador – e um sentido – o *signifié*, ou coisa significada. Por exemplo, a palavra portuguesa cachorro tem uma forma particular, que consiste numa sequência de seis fonemas destituídos de sentido, e também um significado particular – um tipo específico de animal. Os dois juntos formam um só e único signo, em português (TRASK, 2008).

Esses conceitos serão reformulados e utilizados pelas abordagens pós-estruturalistas e pela teoria do discurso.

5.2.1 Princípios de Saussure

A linguística estrutural de Saussure é composta dos seguintes princípios: arbitrário, diferença, linguagem é forma, não substância.

5.2.1.1 Arbitrário

O conceito de arbitrário é para designar que a relação entre significado e significante é arbitrária. Não há uma lei “natural” que explique essa relação. A relação entre o significado e significante é produto das relações sociais; entretanto, “não há nenhuma razão para que qualquer forma linguística particular seja associada a qualquer significado particular, e o acoplamento forma/sentido que existe, em cada caso, é um acoplamento arbitrário”. (TRASK, 2008). Por exemplo, não há nenhum tipo de lei natural que afirme que o significante “balanço patrimonial” represente o conceito (significado) que entendemos no Brasil. Isto foi estabelecido arbitrariamente, em uma determinada época, por meio das relações sociais.

Considerando que a relação entre os dois elementos é arbitrária,

o laço que une o significante ao significado é arbitrário ou, então, visto que entendemos por signo o total resultante da associação de um significante com um significado, podemos dizer mais simplesmente: o signo linguístico é arbitrário (SAUSSURE, 2006, p.81).

Essa arbitrariedade permitiu aos pós-estruturalistas radicalizarem a relação entre o significado e significante, desestabilizando a linguagem para permitir a consideração dos significados particulares que cada indivíduo atribui ao mundo social.

5.2.1.2 Conceito de Diferença

Consiste na inexistência de relação positiva, “científica”, entre o significado e o significante. Essa relação também é arbitrária. O significado de algo é dado pela sua diferença em relação a alguma outra coisa. Por exemplo, o conceito de liberdade é dado pela existência de falta de liberdade. Assim, a língua é uma estrutura de valores, sistema de relações, a qual a identidade de cada elemento é dada em oposição a outro. Por exemplo, o conceito de “terra” é compreendido porque existe “mar”, “mau”/“bom”, “lucro”/“prejuízo”. Um elemento depende de outro para ter seu significado compreendido. Esse é um conceito que a teoria do discurso utiliza para desenvolver a ideia da impossibilidade do sistema social ser fechado, posto que a identidade do sistema é fornecida por aquilo é externo ao sistema.

5.2.1.3 Linguagem é Forma e não Substância

O signo não possui valor por si. O seu valor é dado em oposição a outros itens na língua. Considerando que a relação entre significante e significado na língua é arbitrária, a língua é forma e não substância (SAUSSURE, 2006). Conforme Saussure explicita (p. 136):

Quando se diz que os valores correspondem a conceitos, subentende-se que são puramente diferenciais definidos não positivamente por seu conteúdo, mas negativamente por suas relações com os outros termos do sistema. Sua característica é ser o que os outros não são.

Conforme relatado, Saussure foi a base conceitual para os pós-estruturalistas. Entretanto, como o linguista trabalhava com a ideia de estruturas ou sistemas fechados, os pós-estruturalistas questionaram este aspecto e defenderam a impossibilidade de fechamento da estrutura. Deste modo, o pós-estruturalismo não nega a estrutura, mas sim, defende outra concepção do conceito. Os três princípios expostos serviram para a realização da desconstrução da linguística saussureana e a sua reformulação no paradigma pós-estruturalista.

No âmbito na teoria pós-estruturalista do discurso, Torfing (1999) apresenta dois problemas na linguística estrutural de Saussure: isomorfismo e falta de viabilidade de uma teoria do discurso. Na medida em que Saussure atrela o significado ao significante, ele propõe visão binária nessa relação, o que impossibilita uma construção da teoria do discurso. Além disso, Saussure condiciona a ideia de discurso a um sistema finito. Entretanto, não é possível prever essa sequência, pois depende da liberalidade do sujeito responsável pelos signos (TORFING, 1999).

Desse modo, visando a estabelecer a teoria do discurso, Laclau e Mouffe desconstruíram a linguística estrutural de Saussure (2006), que estabelecia relação fixa entre o significado e significante a partir de conceitos de Wittgeinstein e Lacan.

5.2.2 A Desconstrução da Linguística Saussuriana por Lacan e Wittgeinstein

Laclau e Mouffe (1987) indicam que tanto Wittgeinstein quanto Lacan questionou a relação binária existente entre significado e significante, a noção de que uma palavra, necessariamente, seria relacionada a um conceito ou objeto específico de forma permanente. O significado da linguagem é atrelado à relação que um elemento no sistema tem com o outro e, assim, isso acaba com a possibilidade da linguagem ser um sistema fechado (LACLAU; MOUFFE, 1987, p. 109).

Lacan inverteu a relação entre o significado e significante. O significante passou a ser o elemento principal, permitindo construir múltiplas identidades do sujeito, conforme a Figura 09.

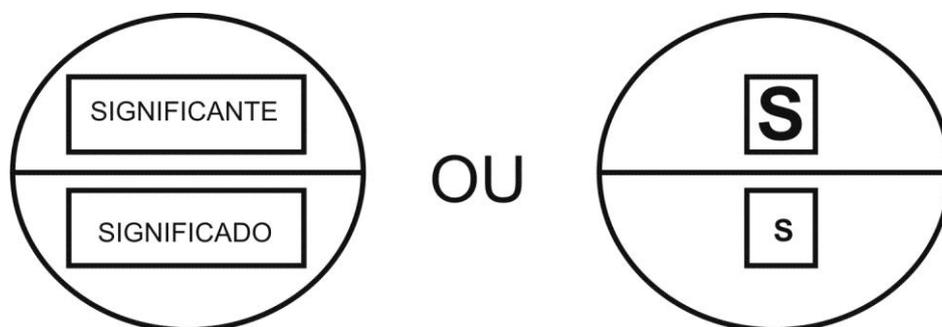


Figura 9 - Lacan: Inversão significante/significado

Fonte: Carter (2008)

Além disso, ele desestabilizou a relação binária da linguística estrutural, indicando que um significante pode atrair vários significados, conforme Figura 10.

S

S S S S S S S S S S S

Figura 10 - Múltiplos significados atrelados a um significante mestre
 Fonte: Carter (2008)

Dessa maneira, a teoria do discurso enfatiza a desestabilização do significado que pode ocorrer em uma estrutura social. O significado é um dos elementos centrais da teoria do discurso.

5.3 A Relevância do Conceito de Significado para a Compreensão das Práticas

A noção de significado possui um papel central para a compreensão do conceito de discurso. Essa concepção veio da influência da segunda parte do trabalho de Wittgenstein (2005). Para Wittgenstein, o significado de uma palavra é dado em seu contexto de ação, em seu uso no campo da prática (GRAYLING, 2002). Nesse sentido, Laclau e Mouffe (1987) advogam que a semântica (o significado das palavras) não pode ocorrer separadamente da pragmática (o uso da palavra no contexto).

Baseado nessas ideias, a teoria do discurso indica que o significado das práticas sociais é, necessariamente, dependente do contexto local de suas práticas (LACLAU; MOUFFE, 1985). Isso ocorre em função do caráter flutuante da linguagem. Uma mesma palavra pode ter diferentes significados dependendo do local da ação. Em decorrência disso, não é possível saber, antecipadamente, quais as categorias que podem ser encontradas no campo. Isso torna evidente a sua incompatibilidade com metodologias abstratas, as quais o pesquisador não se aproxima do objeto empírico, particularmente aquelas de caráter hipotético-dedutivo.

Para tornar claro, essa ideia de significado em um contexto, Laclau e Mouffe (1987, p. 100) citam um exemplo simples do mesmo objeto em dois contextos diferentes:

Se eu chutar um objeto esférico na rua, ou se chutar uma bola numa partida de futebol, o fato físico será o mesmo, mas o sentido será diferente. O objeto só é uma bola de futebol na medida em que estabelece um sistema de relações com outros objetos, e essas relações não são dadas pela simples materialidade referencial dos objetos, mas, antes, socialmente construídas.

Na mesma direção da teoria do discurso, a consideração do significado é um dos elementos da pesquisa crítica e interpretativa em contabilidade, desconstruindo a concepção de que contabilidade seja um conjunto de técnicas abstratas e padronizadas em todas as organizações (AHRENS; CHAPMAN, 2007). Baxter e Chua (2003, p. 103) evidenciam como as perspectivas críticas e interpretativas questionam a ideia de ‘real’ em contabilidade, problematizando “a constituição da ‘realidade’ por caracterizá-la como um produto de atos interpretativos e construtivos contínuos”. Como tal, participantes da organização são vistos como continuamente atribuindo significados para um conjunto de práticas que se tornaram conhecidas como contabilidade gerencial.

Por exemplo, Mouritsen (1999) descreveu como o conceito de flexibilidade em uma organização “flexível” possuía diferentes significados e, conseqüentemente, diferentes efeitos em orçamento e custos, sendo influenciados por aspectos políticos na organização. As diferenças ocorriam entre as pessoas que trabalhavam na empresa, o presidente, trabalhadores e, até, clientes e fornecedores.

Quattrone e Hopper (2005), em um estudo comparativo entre uma multinacional americana e japonesa, identificaram que o mesmo sistema de controle gerencial possuía significados práticos completamente distintos, dependendo da mobilização política da rede de interesses dos atores organizacionais.

Esses exemplos mostram que o significado de um artefato, é fornecido a partir das especificidades, cultura, história e contexto institucional. Organização e indivíduos têm formas diferentes de trabalhar com a mesma ferramenta. Por exemplo, na empresa desta tese, a aderência ao *balanced scorecard* muda conforme a área da empresa. Gestores da produção entendem o artefato como um mero complemento do sistema de qualidade, executivos de

vendas ignoram a ferramenta, a divisão de qualidade considera um elemento de divulgação da estratégia e obtenção de prêmios empresariais.

Questões como essas requerem o estudo da contabilidade gerencial no seu contexto de atuação. O reflexo metodológico disso é a necessidade de que para a compreensão do papel “efetivo” da contabilidade nas organizações, torna-se necessário fazer trabalhos de campo, buscando entender o sentido que as pessoas dão a determinada tecnologia. Na medida em que a teoria do discurso radicaliza o conceito de significado, considerando as múltiplas formas que um significante pode ter, permite uma compreensão do caráter flutuante dos conceitos de contabilidade gerencial.

Adicionalmente, cabe enfatizar que a ideia de significados, ou de construção da realidade, não tem nenhuma relação com o questionamento da existência de um mundo físico. Pelo contrário, ao considerar a variação do significado, a pesquisa qualitativa permite compreender as diferentes formas práticas que a contabilidade assume nas organizações.

5.4 Discurso como Prática

Laclau e Mouffe (1985) apresentam uma teoria social inovadora, antiessencialista, que permite o estudo de fenômenos sociais encontrados em uma realidade empírica. O ponto unificador é a noção de discurso:

Discurso é uma totalidade relacional de sequencias significativas que conjuntamente constituem uma estrutura mais ou menos coerente para o que pode ser dito ou feito. A noção de discurso atravessa a distinção entre pensamento e realidade, e inclui os aspectos pragmáticos e semânticos. Discurso não designa simplesmente uma região linguística dentro do social, mas ao invés disto é extensivo ao próprio social (TORFING, 1999, p. 300).

O discurso passa a ser um determinado conjunto de ideias sedimentadas, estruturadas que organizam um determinado espaço social. Desse modo, é possível o estudo de diferentes fenômenos empíricos, observando o seu surgimento e a sua institucionalização. O conceito de discurso é como se fosse uma “estrutura” na teoria social, mas com um caráter mais flexível (TORFING, 1999; JORGENSEN; PHILLIPS, 2002).

Laclau e Mouffe (1985) “desconstroem a teoria marxista da ideologia e se baseiam no pós-estruturalismo para desenvolver um conceito de discurso que inclui todas as práticas e significados que formam uma comunidade particular de atores sociais” (HOWARTH, 2000, p.4). “Nesta perspectiva, a análise constitutiva do discurso examina sua construção política, histórica e funcionamento.” (HOWARTH, 2000, p.5), tratando fenômenos sociais como discurso. Por exemplo, a implantação e sedimentação de uma ferramenta gerencial, de uma estrutura organizacional, de um sistema de custeio, da aceitação e sedimentação das normas internacionais de contabilidade, da introdução de discursos gerencialistas no setor público, de modismos gerenciais, de um modelo de gestão, dentre outros.

A ênfase no discurso é de que o ser humano vive em um mundo significativo. A realidade existe a partir dos significados que as pessoas dão para as suas ações e coisas. Esses significados são fornecidos “por um sistema de regras historicamente específico.” (HOWARTH; STAVRAKIS, 2000, p. 2). Esse sistema de regras corresponde ao produto da articulação de práticas sociais, que, por sua vez, é o mecanismo de produção do discurso.

Ao se estabilizar, o discurso corresponde à “totalidade estruturada resultante das práticas articulatórias.” (LACLAU; MOUFFE, 1985, p. 104). O discurso naturaliza certas práticas de forma que elas se tornem naturais; aceitas como verdade pelas pessoas, ou seja, fixando significado. Nesse sentido, discursos “são construções históricas e contingentes, deste modo envolve o exercício de poder e conseqüentemente uma estruturação de relações entre diferentes agentes sociais.” (HOWARTH, p.9).

Uma distinção relevante é a de que a teoria do discurso não representa posição nominalista, isto é, considerar tudo como textos, práticas linguísticas. A categoria de discurso em Laclau e Mouffe refere-se ao campo das práticas sociais. Quando da publicação de seu trabalho, diversos críticos interpretaram erroneamente a noção de discurso como texto. Uma citação da réplica de Laclau e Mouffe (1990, p. 40) a uma dos críticos de seu trabalho ilustra esta posição:

Deixe-nos supor que eu estou construindo um muro com outro pedreiro. Em certo momento eu peço ao meu colega de trabalho para passar-me um tijolo e então eu coloco no muro. O primeiro ato – solicitar um tijolo – é linguístico; o segundo – colocar o tijolo no muro – é extralinguístico. Eu esgoto a realidade de ambos os atos por delinear a distinção entre eles em termos de oposição linguístico/extralinguístico? Evidentemente que não, porque, não obstante sua diferença nestes termos, as duas ações compartilham alguma coisa que permite ser comparada, isto é que ambas

são partes de uma operação total, a construção do muro. Assim, então, como nós poderíamos caracterizar esta totalidade em dois momentos parciais? Esta totalidade, linguística e não linguística, é o que nós chamamos discurso (...) o que deve ficar claro de início é que por discurso nós não dizemos uma combinação de fala e escrita, mas ao invés disto fala e escrita são partes do discurso.

Essa abordagem enfatiza a historicidade do discurso, indicando como “as verdades” são construídas e assim, influenciam o comportamento individual. Dessa forma, o discurso fornece *scripts* e regras para guiar a ação (TORFING, 1999).

A teoria do discurso considera o macro contexto político e econômico que as organizações atuam (DELBRIDGE; EZZAMEL, 2005) e também rejeita a dicotomia subjetivismo/idealismo e o positivismo/objetivismo (WILMOTT, 2005).

5.5 Estrutura na Teoria do Discurso

O conceito de estrutura é fundamental para a teoria do discurso. Ele é proveniente de Comte, Spencer e Durkeim na teoria social e que foi de uso extensivo no século XX (SCOTT, 2010). A ideia de estrutura remete a um padrão físico com um centro que o sustenta; uma topografia (TORFING, 1999). “Uma estrutura descreve as propriedades gerais (regras, normas e procedimentos) de um sistema social, cultural ou político.” (TORFING, 1999, p. 81).

A teoria do discurso critica esse conceito rígido de estrutura, bem como concepções determinísticas ou voluntaristas na relação entre a agência e estrutura, tal como em Marx, Giddens e Bourdieu. Baseado em Derrida (1995), Laclau e Mouffe argumentam que é impossível uma estrutura ser completamente fechada, pois sempre estará suscetível a mudanças em sua composição. Além disso, o que nomeia a estrutura é externo à própria estrutura e não há um centro fixo como proposto pelos estruturalistas. Carter (2008) exemplifica a questão: uma estrutura familiar compreende pai, mãe, filho, irmão. O problema é que para nomear a estrutura precisamos de algo que está fora dela, no caso, a palavra família. Assim, a estrutura fica impossibilitada de um fechamento completo.

A relação entre agência e estrutura, na teoria do discurso, é peculiar. Não há prioridade nem da estrutura, nem da agência (WILMOTT, 2005). A ideia central é a de identificação do sujeito com o discurso. Ou seja, o sujeito é interno a estrutura. Entretanto, ele nunca é

completo, sempre apresenta uma “falta” (no sentido lacaniano). Essa “falta” provocará futuros movimentos de identificação do sujeito com novos discursos (novas “estruturas”). Esses futuros movimentos são chamados de deslocamentos, que correspondem a modificações na estrutura em virtude de eventos não previstos anteriormente. Nesse momento, o sujeito é compelido a se identificar com determinado projeto hegemônico (mito), e é nessa fase que a agência do sujeito emerge.

Dessa forma, a identificação do sujeito com um determinado discurso, por exemplo, uma prática gerencial, é o momento que a agência emerge. Depois dessa identificação ele conviverá com a estrutura, que sempre é precária, indecível e suscetível a novas mudanças.

5.6 Práticas Articulatórias: a Formação do Discurso

A articulação é o processo de construção do discurso. Um dos momentos em que ocorre a política, a mudança. Compreende a prática de articular os elementos que estavam previamente isolados: “qualquer prática estabelecendo uma relação entre elementos de forma que sua identidade seja modificada como resultado de uma prática articulatória.” (LACLAU; MOUFFE, 1985, p. 104).

Na articulação, inicialmente, as demandas isoladas dos diferentes elementos são esquecidas, temporariamente, em nome de um discurso unificador. Essas posições que não aparecem inseridas em um discurso são chamadas de elementos. Laclau e Mouffe (1985, p.105) conceituam elementos como “qualquer diferença que não esteja articulada discursivamente.” Eles compreendem demandas de diversos grupos, mas que, em determinado ponto histórico, não se encontram unidos por nenhum ponto unificador.

O objetivo da construção de um discurso é atrair diferentes elementos (significantes que estavam isolados) para a formação de nova estrutura discursiva. Na medida em que esses elementos são incorporados a um discurso unificador, que padroniza as demandas dos diferentes grupos, eles são chamados de momentos. Laclau e Mouffe (1985) conceituam momentos como “a posição diferenciada, à medida que ela aparece articulada dentro de um discurso.” (LACLAU; MOUFFE, 1985, p. 105). A passagem de elementos para momentos ocorre através das lógicas da equivalência e da diferença.

5.6.1 Lógicas da Equivalência e da Diferença

A articulação pode ocorrer de duas formas: lógica da equivalência e lógica da diferença. A lógica da equivalência consiste em agregar diferentes elementos em torno de um ponto nodal que fixa o significado em um determinado lugar e tempo. Esse ponto nodal é o significante privilegiado que irá representar a totalidade dos elementos que foram convertidos em momentos de um discurso.

A lógica de equivalência é uma operação metonímica. A metonímia é uma figura de linguagem que consiste em

Designar um objeto pelo nome de outro que tem com ele um vínculo habitual. Exemplo de metonímia pode ser encontrado na frase: “Eles não tem mais teto para viver”; Neste exemplo, a palavra “teto” representa o todo, que seria a expressão “casa”. (REBOUL, 2004, p. 250).

Neste sentido a metonímia absorve o significado dos termos que estão em contiguidade (proximidade). Uma operação metonímica elege um significante para representar vários significados, visando construir discurso hegemônico em torno de um ponto nodal.

Enquanto a lógica da equivalência separa o campo discursivo em dois polos opostos, a lógica da diferença consiste em atrair para um discurso comum os elementos que não estavam articulados. Isso é feito no intuito de reduzir a força política do discurso antagônico.

A lógica da diferença constrói metáfora, ou seja, “figura que designa uma coisa pelo nome de outra que se lhe assemelha.” (REBOUL, 2004, p. 250). Um exemplo ocorre quando diferentes grupos sociais são aglutinados em torno de um significante comum, como por exemplo, “ambientalistas”. O significante é o mesmo, entretanto as demandas e significados são diferentes.

5.6.2 Significante Flutuante

A ideia de significantes flutuantes representa um signo que recebe diferentes significados dependendo do seu processo de articulação. Torfing (1999, p. 62) argumenta que:

Certos significantes recebem significados específicos em diferentes contextos (...) o termo ‘democracia’ terá um significado em um discurso socialista e outro quando articulado por um discurso liberal, conservador ou fascista.

Nesse caso, um significado tende a negar outro e há disputas em torno de diferentes significados para ser vinculado a um mesmo significante. Lacan denomina esta ocorrência de deslizamento do significado sob o significante (TORFING; 1999). Para estabilizar esse deslizamento, a fixação temporária de um significado em um significante é feita pelos pontos nodais.

5.6.3 Pontos Nodais

O conceito de pontos nodais visa a resolver um problema lógico na teoria: considerando que não é possível fixar os limites da conversão de elementos para momentos, é preciso um ponto unificador que estabeleça um discurso para ligar determinada cadeia de significação (HOWARTH *et al* 2000). Isso é feito pelos pontos nodais. O conceito de pontos nodais foi oriundo da categoria *points of capiton* de Lacan (LACLAU; MOUFFE, p. 112, 1985):

Todo discurso é constituído como uma tentativa de dominar o campo de discursividade, deter o fluxo de diferenças, construir um centro. Nós chamaremos o ponto discursivo privilegiado desta fixação parcial de pontos nodais.

A função de um ponto nodal é aglutinar no mesmo significante um conjunto de significados e assim, sedimentar o discurso. Por exemplo, o significante “sustentabilidade” pode receber o significado de manutenção de retorno econômico, em um discurso empresarial, e outro relativo à preservação de determinado animal, em um grupo ambientalista. A função do ponto nodal “sustentabilidade” é receber estes diferentes significados e criar um discurso hegemônico, mesmo com grupos de pessoas que defendem significados diferentes para o mesmo significante.

O Projeto Inscrição atua exatamente desta forma. Um dos motivos do seu sucesso foi a sua capacidade de aglutinar demandas de funcionários, gestores e sócios, em torno de um significante único, conseguindo hegemonizar o projeto. Assim, o Projeto Inscrição é o discurso hegemônico da BRCOM.

A teoria do discurso estabelece esse conceito como o ponto em que é sintetizada a cadeia de equivalência de vários significantes, criando e sustentando a identidade de um discurso (TORFING, 1999), que para a Laclau e Mouffe (1985, p. 112) “qualquer discurso é constituído como uma tentativa para dominar o campo de discursividade, capturar o fluxo das diferenças, construir um centro”.

O ponto nodal era, anteriormente, um significante flutuante. Na medida em que ele fixou o significado através do processo de articulação, tornou-se um ponto nodal (JORGENSEN; PHILLIPS, 2002), estabelecendo “uma parada temporária na flutuação do significado no signo.” (JORGENSEN; PHILLIPS, 2002, p. 28). Por exemplo, “inovação”, que era um significante flutuante antes do discurso estruturado, se tornou um ponto nodal de um discurso por articular diferentes significados. Além disto, é um significante vazio.

5.6.4 Significante Vazio

O significante vazio é um significante sem significado. Ele tem a função de absorver diferentes demandas. No momento em que ele fixa o significado de diferentes significantes, ele torna-se um ponto nodal, permitindo, assim, a construção de um discurso (HOWARTH *et al* 2000). Expressões como “desenvolvimento sustentável”, “qualidade total”, “direitos humanos”, “inovação”, “transparência” são significantes vazios. Eles podem significar tudo e nada ao mesmo tempo (TORFING, 1999).

5.7 A Teorização do Sujeito na Teoria do Discurso: Ideologia e Fantasia

A noção pós-estruturalista de sujeito considera que o indivíduo é posicionado em um determinado discurso. Preliminarmente, cabe ressaltar que, enquanto o indivíduo é a pessoa natural, o sujeito compreende os papéis assumidos pelo indivíduo em uma estrutura discursiva. Nas abordagens pós-estruturalistas, o sujeito é dividido, diferentes sujeitos coexistem simultaneamente no mesmo indivíduo e descentrado, a desconsideração de uma categoria de sujeito privilegiada, como por exemplo, “classe trabalhadora”.

Para construir a noção de sujeito, Laclau e Mouffe baseiam-se na ideia de interpelação ideológica de Althusser (1996; 2010). Para Althusser (1996; 2010), o indivíduo é interpelado

ou posicionado em determinada estrutura social. O argumento central de Althusser é de que a ideologia confere identidade ao indivíduo por meio da interpelação: “toda ideologia interpela os indivíduos concretos enquanto sujeitos concretos”. O funcionamento desse mecanismo é descrito por Althusser (p. 133):

(...) a ideologia “age” ou “funciona” de maneira tal que “recruta” sujeitos entre os indivíduos (ela os recruta a todos), ou que “transforma” os indivíduos em sujeitos (transforma-os a todos), por essa operação muito precisa que denominei de *interpelação*, e que pode ser imaginada nos moldes da mais corriqueira interpelação cotidiana da Polícia (ou de outro): “Ei, você aí” Presumindo-se que a cena teórica que imaginei ocorra na rua, o indivíduo chamado se voltará. Por essa mera virada física de 180 graus, ele se torna *sujeito*. Por quê? Porque reconheceu que o chamado “realmente” se dirigia a ele, e que “era *realmente ele* que estava sendo chamado” (e não outra pessoa).

O principal problema do conceito de ideologia em Althusser é a sua visão essencialista. Em Althusser “a ideologia representa a relação imaginária dos indivíduos com suas condições reais de existência”. Para ele, o papel da ideologia corresponde a mascarar as “verdadeiras” relações sociais que são sempre de natureza econômica (JORGENSEN; PHILLIPS, 2002). Entretanto, não é possível antecipadamente, estabelecer quais as relações sociais “verdadeiras”. Cada caso empírico é que apresentará a situação.

A teoria do discurso reconstrói o conceito de ideologia como um não reconhecimento da realidade, e situa a ideologia a partir da contingência radical:

“O ideológico não consistiria do não reconhecimento de uma essência positiva, mas exatamente o oposto: deveria consistir do não reconhecimento do caráter precário de qualquer positividade, da impossibilidade de alguma sutura definitiva final (LACLAU, 1990)”.

Essa citação de Laclau denota o aspecto pós-estruturalista de sua teoria, correspondendo a uma crítica ao essencialismo. O caráter precário citado pelo autor representa a ênfase na falta do reconhecimento de que o social não é fixo. A estrutura social da realidade pode mudar em qualquer momento. O não reconhecimento reflete uma visão de naturalização do mundo, de que as rotinas que estruturam nossa vida cotidiana, sempre foram dessa forma.

Adicionalmente, Laclau e Mouffe desconstruem Althusser questionando: (1) a primazia do caráter, exclusivamente, econômico das relações sociais; (2) papel da ideologia; (3) que o

sujeito possui, exclusivamente, uma identidade (4) que o sujeito é, completamente, governado pelas estruturas.

A primeira crítica é o questionamento do essencialismo econômico. Para Althusser o sujeito é interpelado para reproduzir as relações de produção, através do que ele denomina Aparelhos Ideológicos do Estado: familiar, jurídico, político, sindical, da informação, da cultura (ALTHUSSER, 1996). A teoria do discurso questiona essa tese. O papel do indivíduo não é fornecido exclusivamente por relações econômicas. Por exemplo, um indivíduo pode ter o papel de “pai”, “filho”, etc.

A segunda é a crítica quanto ao papel da ideologia, ela não tem o papel de “mascarar o real”. Para a teoria do discurso, o sujeito é sempre incompleto, ele tem uma “falta” constitutiva, o papel da ideologia é tentar “cobrir” esta falta (ZIZEK, 1989; LACLAU, 1990). A ideologia “é uma vã tentativa de impor um fechamento a um mundo social cuja característica essencial é a articulação infinita das diferenças e a impossibilidade de qualquer fixação última do sentido” (BARRET, 1996, p. 158).

A terceira é a consideração de que o sujeito possui múltiplas identidades em uma estrutura. Por exemplo, um indivíduo pode ter a identidade de “pai” na estrutura discursiva família, de “gerente” em uma empresa, de um “religioso” em uma congregação. Todas essas identidades são construídas em determinada posição e espaço. Em função das várias possibilidades de identidade que um sujeito pode obter, ele é sobredeterminado: um conceito baseado na psicanálise freudiana retratando que diferentes identidades coexistem no mesmo sujeito e em um momento específico uma identidade se sobrepõe a outra. Além disso, o fato de conviver com diferentes discursos torna a identidade do sujeito fragmentada (JORGENSEN; PHILLIPS, 2002).

Finalmente, a teoria do discurso critica a concepção estruturalista e de algumas versões do pós-estruturalismo em relação à falta de autonomia do sujeito. Um sujeito completamente governado pelas estruturas sem autonomia (HOWARTH; STAVRAKAKIS, 2000) e sendo constituído como um mero “carregador de estruturas.” (TORFING, 1999, p. 30), tal como advogado por estruturalistas e outras correntes do pós-estruturalismo A teoria do discurso questiona essa premissa e argumenta que a autonomia do sujeito ocorre no deslocamento. O deslocamento refere-se ao momento da mudança na estrutura: “uma desestabilização de um

discurso que resulta da emergência de eventos que não podem ser domesticados, simbolizados ou integrados no discurso em questão” (TORFING, p. 301). Por exemplo, no momento da decisão de mudar o modelo de gestão de uma empresa, na ocorrência de uma crise econômica que afeta a forma da organização operar.

Para sanar esta lacuna teórica, eles desenvolvem a categoria de subjetividade política. Essa categoria retrata a ação autônoma do indivíduo quando a contingência da estrutura discursiva emerge no deslocamento (HOWARTH; STAVRAKAKIS, 2000). Nesse contexto, ser identificado por um determinado discurso significa a incorporação de determinados papéis que o indivíduo assume em uma estrutura, inclusive afetando formas de agir, do que pode ou não fazer (JORGENSEN; PHILLIPS, 2002).

O indivíduo tem várias posições de sujeito, identidades. Entretanto, uma questão permanece: por que o indivíduo é interpelado pelo discurso na primeira vez? Em outras palavras, por que ele se identifica com determinada identidade? Essa compreensão foi desenvolvida no segundo trabalho da teoria do discurso através de conceitos de psicanálise lacaniana.

Laclau e Mouffe receberam as críticas de Žižek (1990) com sugestões para incorporar conceitos de inconsciente de Lacan para identificar quando o sujeito interage com um determinado discurso, aceitando ou negando uma identidade fornecida por pelo discurso (JORGENSEN; PHILLIPS, 2002). Além disso, foram influenciados pelo trabalho de Žižek, *The Sublime Object of Ideology* (1989) que mostrou as diferenças entre a concepção de sujeito em Althusser e Lacan (TORFING, 1999), sendo que na concepção lacaniana o sujeito ocorre através de atos de identificação com um discurso.

Jorgensen e Phillips (2002, p. 42) apresentam síntese da ideia de Lacan sobre a construção do sujeito como permanentemente incompleto. Isso servirá de fundamento para a concepção do sujeito na teoria do discurso:

A teoria lacaniana do sujeito começa com o bebê. O bebê não é consciente de si mesmo tal como um sujeito delimitado, mas vive em simbiose com a mãe e o mundo ao seu redor. Gradualmente, a criança se torna separada da mãe, mas retém na memória um sentimento de completude. A condição do sujeito é lutar perpetuamente para retornar a esta situação de completude. Através da socialização, a criança é apresentada com imagens discursivas de ‘o que isto é’ e qual identidade isto tem. O sujeito é levado a se conhecer como um indivíduo pela identificação com alguma coisa que está fora dele, isto é, com as imagens que lhes são apresentadas. As imagens são internalizadas, mas a criança (e, mais tarde, o adulto) constantemente sente que ele ou ela não se

e'ncaixa totalmente na imagem. Assim, as imagens são, em concordância e ao mesmo tempo, a base de identificação e de alienação. As imagens que vem de fora e são internalizadas são continuamente comparadas com o sentimento de infância, mas isto nunca é atingido completamente. Consequentemente o sujeito é fundamentalmente dividido.

No momento inicial, a criança habita no que Lacan chama de “o imaginário”, o estado da mente que ignora limites do “real” (HENDRICKS; NEMETH, 2010). Posteriormente, o indivíduo acessa a “ordem simbólica”, que são as estruturas do inconsciente concebidas por Lacan e que permitirá o indivíduo se identificar como sujeito em uma estrutura discursiva (a ordem simbólica lacaniana corresponde à estrutura na teoria do discurso).

Para incorporar o aspecto lacaniano, a teoria do discurso, absorveu a noção de fantasia ideológica, a partir da reformulação do conceito de Marx por Zizek (p. 316, 2010):

(...) estabelecemos uma nova maneira de ler a fórmula marxista “disso eles não sabem, mas o fazem”: a ilusão não está do lado do saber, mas já está do lado da própria realidade, daquilo que as pessoas fazem. O que elas não sabem é que sua própria realidade social, sua atividade, é guiada por uma ilusão, por uma inversão fetichista. O que desconsideram, o que desconhecem, não é a realidade, mas a ilusão que estrutura sua realidade, sua atividade social. Eles sabem muito bem como as coisas realmente são, mas continua, a agir como se não soubessem. A ilusão, portanto, é dupla: consiste em passar por cima da ilusão que estrutura nossa relação real e efetiva com a realidade. E essa ilusão desconsiderada e inconsciente é o que se pode chamar de fantasia ideológica.

Zizek incorpora a ideologia na prática dos sujeitos e não no seu pensamento, como na tradição marxista. Ou seja, as pessoas sabem como as coisas funcionam, mas agem como se não soubessem. Eles fazem isto, inclusive, por que sentem um tipo de prazer (lacaniano), na manutenção da ilusão.

Outra característica é a fragmentação do sujeito. Para a teoria do discurso o sujeito é fragmentado em função das suas possibilidades de identificação. Ele pode carregar diferentes identidades nas estruturas discursivas, mas nunca tem uma identidade completa (MENDONÇA; RODRIGUES, 2008).

Além disso, é influenciado por um campo discursivo que afeta o seu comportamento e rotinas. Entretanto, a sua autonomia só emerge quando da ocorrência de um evento contingente, no momento do deslocamento da estrutura discursiva compelindo o indivíduo a se identificar com uma prática articulatória (GLYNOS; HOWARTH, 2007).

A ação do indivíduo emerge em função da contingência do discurso em uma estrutura que está sempre buscando a sutura. O conceito de sutura é proveniente da psicanálise lacaniana e da semiótica do cinema (BARRET, 1996; LACLAU; MOUFFE, 1985). O termo significa “operação que consiste em coser os lábios de uma ferida para juntá-los” (FERREIRA, 2009). Barret (1996, p. 49) exemplifica:

Laclau e Mouffe nos apresentam um corpo político cuja pele está permanentemente dilacerada, exigindo um plantão interminável na sala de emergência por parte dos cirurgiões da hegemonia, cuja sina é tentar fechar os cortes temporariamente e com dificuldade. (Esse paciente nunca chega à sala de recuperação).

Desse modo, a identificação dos funcionários com o Projeto Inscrição é um dos elementos centrais que permitiu o sucesso do projeto tornando-se o principal discurso de controle da BRCOM.

5.8 Hegemonia

O conceito de hegemonia é central na teoria do discurso. A hegemonia é o discurso que se tornou naturalizado, fixo. Isto ocorre em função do discurso abarcar interesses de diferentes grupos, universalizando demandas particulares.

A formação de um discurso hegemônico ocorre com as práticas que visam a reunir em torno de um ponto nodal o maior número de significantes possíveis. O ponto nodal é um significante vazio, ou seja, um significante sem significado. A sua função, neste contexto, é fixar o discurso, retratar a hegemonia.

A hegemonia “junta diferentes identidades e forças políticas dentro de um projeto comum” (TORFING, 1999, p. 109) e tem como condição necessária a indecidibilidade estrutural, um conceito de Derrida, que compreende: “o dilema não resolvido que ocorre totalmente sob determinadas circunstâncias. Mas a indecidibilidade refere-se não apenas a aporias fundamentais do discurso, mas também a chamada para uma decisão constitutiva que articula o significado social em uma forma ao invés de outra.” (TORFING, 1999, p. 307).

Considerando que o social é indecível, a teoria do discurso desconstrói a visão essencialista de Gramsci de que existe uma classe fundamental a qual um determinado projeto hegemônico tem que se destinar. Rumo à teorização pós-estruturalista, Laclau e Mouffe desconstruem o conceito, permitindo analisar hegemonia a partir da realidade prática de cada situação empírica. Na tese, a hegemonia é representada pelo Projeto Inscrição. O discurso que atua como um ponto nodal reunindo demandas de diferentes grupos na BRCOM.

5.9 Antagonismo Social

Toda formação de um discurso tem um caráter político e envolve, necessariamente, o exercício de poder pelos agentes e a construção de um antagonismo social (HOWARTH; NORVAL; STAVRAKAKIS, 2000). O antagonismo social corresponde aos elementos que não estão articulados no discurso, na estrutura analisada (LACLAU, 1990). Ele é oposto a um determinado sistema discursivo. O adversário provisório do discurso em questão.

A teoria do discurso “aceita que a realidade social existe anterior ao indivíduo ser captado pelo discurso. Mas, a produção, reprodução, transformação e representação – dessa realidade é entendida para ser realizada através de práticas articulatórias cuja constituição do social é, ao mesmo tempo, hegemônica e, irremediavelmente incompleta, e é, portanto, inerentemente sujeita a contestação”. (WILMOTT, p. 751, 2005). Isso provoca o surgimento dos antagonismos.

A perspectiva tradicional de antagonismo social encara a questão a partir de grandes disputas políticas. Entretanto, com a fragmentação da sociedade, demandas de diferentes grupos que não eram articulados passaram a fazer parte da agenda. Não há espaço para grandes lutas (TORFING, 1999, p.127). Ao invés de grandes discursos de classe, nacionalistas, entre outros, as sociedades têm se pulverizado com diferentes tipos de movimentos sociais, tais como ambientais, feministas, etc. Em função disso, a noção de antagonismo permite analisar o caso empírico específico visando a identificar o antagonismo social de cada situação. O antagonismo social fornece os limites da sociedade:

O social existe apenas como um esforço parcial para construção da sociedade – isto é, um sistema de diferenças objetivo e fechado – antagonismo, como uma evidência da impossibilidade de uma sutura final, é a experiência do limite do social. Falando estritamente, antagonismos não são

internos, mas externos a sociedade; ou preferivelmente, eles constituem os limites da sociedade, a última impossibilidade de constituir a própria sociedade completamente. (LACLAU; MOUFFE, 1985).

O constitutivo exterior é o que dá os limites do discurso e refere-se ao elemento que está fora dos limites discursivos. Por exemplo, o que permite a noção de ocidente é a de oriente, comunismo, capitalismo. A Figura 11 evidencia a forma que um elemento externo fornece identidade para a estrutura.

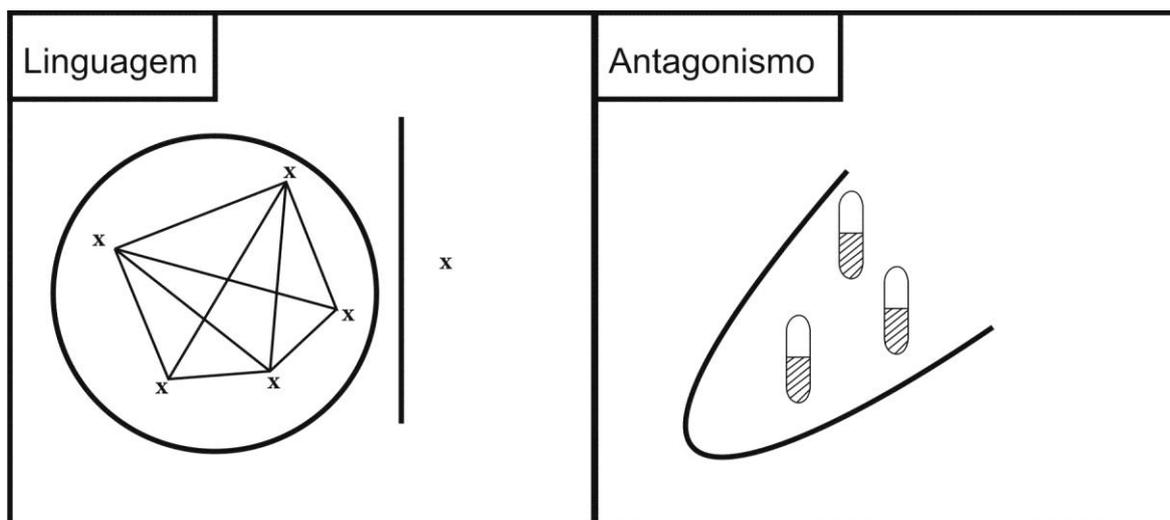


Figura 11 - Elementos externos constituem antagonismo

Fonte: Carter (2008)

O antagonismo na teoria do discurso corresponde ao “real” em Lacan. O conceito de “real” em Lacan, revela “uma divisão social que não pode ser simbolizada” (ZIZEK, 2010, p. 323). O encontro do sujeito com o “real” é sempre traumático em uma estrutura discursiva. O “real” resiste à representação. Não podemos imaginá-lo; não pode ser integrado a ordem simbólica (HENDRICKS; NEMETH, 2010).

O antagonismo do Projeto Inscrição, por exemplo, revela-se no discurso de que se o funcionário não estiver integrado ao projeto, ele pode ser demitido. Assim, a sua identidade seria vinculada a “aqueles que não aceitaram o Projeto Inscrição”, o antagonístico.

5.10 A Relação entre o Universal e o Particular

A teoria do discurso desconstrói a noção de particular e universal da teoria social. Enquanto existem correntes tradicionais que argumentam da primazia do universal sobre o particular, tais como a filosofia clássica, o pensamento cristão e o discurso da modernidade. Outras

propõem um particularismo, tais como o multiculturalismo e algumas versões de teorias pós-estruturalistas (TORFING, 1999). A teoria do discurso reconstrói, radicalmente, essas ideias, e estabelece o universal como um significante vazio: “A dimensão da universalidade é apenas um lugar vazio unificando um conjunto de demandas equivalentes.” (TORFING, p. 175).

Ao estabelecer o universal como um significante vazio, a premissa é que o universal compreende a soma de um conjunto de significados particulares, de cadeia de equivalência de demandas. Alguns exemplos de discursos universais são “pessoas”, “ordem”, “revolução” (TORFING; 1999 p. 178). Eles não possuem significados fixos, mas representam um conjunto de demandas específicas em cada situação particular.

O universal emergiu na tese, na descrição das políticas industriais, ambiente brasileiro, normas de qualidade de instituições. No momento em que estes discursos universais são aplicados na BRCOM, eles adquirem significados particulares adaptados à realidade da empresa.

5.11 Discurso na Pesquisa em Contabilidade

Existem diferentes versões de análise do discurso. A visão tradicional, positivista, considera que a análise do discurso compreende, apenas, o estudo do texto e de suas regras de escrita e fala (HOWARTH, 2000). Outras versões, enfatizam a ideia de significado.

Uma versão pós-estruturalista bastante utilizada na área de contabilidade, é a de Foucault (2010), que enfatiza no papel do discurso na construção de objetos e sujeitos. Ele distingue sua abordagem em arqueologia e genealogia. A arqueologia estuda a formação histórica do saber, enquanto que a genealogia busca entender a formação do saber a partir da relação poder/conhecimento. Na genealogia, Foucault inseriu, também, as práticas não discursivas.

Existe um corpo de pesquisas com a utilização das ideias de Foucault na área de contabilidade e controle gerencial. Por exemplo, Hopwood (1987), Ezzamel e Wilmott (2008), formas em que a contabilidade opera na prática (BURCHEL *et al.*, 1980), história da demonstração do valor adicionado no Reino Unido (BURCHEL *et al.*, 1985), história da contabilidade de custos no Reino Unido (Loft, 1986), condições da mudança em contabilidade

(HOPWOOD, 1987), emergência da “pessoa governável” a partir de práticas de custo padrão e orçamento (MILLER; O’LEARY, 1987), poder disciplinar de mecanismos de “relações humanas” e formas financeiras de controle de funcionários (KNIGHTS; COLLINSON, 1987), modificações dos discursos sobre custos e contabilidade em hospitais (PRESTON, 1992), papel da contabilidade na área de manufatura (MILLER; O’LEARY, 1993).

Outras abordagens críticas também são utilizadas, tais como análise crítica, retórica, desconstrução (GRAY, 1995a; GRAY, 1995b; GALHOFER; HASLAM; ROPER, 2001; LAINE, 2005; HOOPER; PRATT, 1996; YOUNG, 2003).

No intuito de relacionar a teoria pós-estruturalista do discurso com o trabalho empírico, o Quadro 4 descreve conceitos e o seu papel na articulação da pesquisa.

Quadro 4 - Teoria do Discurso e Trabalho Empírico

Conceito	Trabalho Empírico
Práticas articulatórias	Os movimentos políticos de formação do Projeto Inscrição.
Lógicas da equivalência e diferença	As operações políticas de assimilação dos vários significantes em um torno do Projeto Inscrição para aumentar sua densidade política.
Significantes flutuantes	Significantes absorvidos pelo Projeto Inscrição.
Pontos nodais	Os significantes vinculados ao Projeto Inscrição que reúnem significados para fixar o discurso.
Significantes vazios	Significantes sem significado, como por exemplo, “inovação” e “qualidade”, assimilados pelo Projeto Inscrição.
Identidade do sujeito	Relata o processo de identificação dos funcionários e funcionárias com o Projeto Inscrição.
Hegemonia	O discurso de controle gerencial da BRCOM, o Projeto Inscrição.
Antagonismo social	O discurso que expressa características antagônicas ao Projeto Inscrição.
Universal x Particular	Não há distinção entre universal e particular na teoria do discurso. Significantes universais, como, por exemplo, “inovação”, “qualidade”, foram particularizados para assumirem um discurso específico na BRCOM. O tema foi desenvolvido na discussão de Instituições Políticas de Controle.

6 ESTRATÉGIA METODOLÓGICA

6.1 Introdução

Este capítulo está estruturado da seguinte forma: a primeira parte compreende uma visão geral do processo de pesquisa, enfatizando os aspectos da prática no campo. Esta seção é comum aos três paradigmas estudados. Na segunda parte, descrevemos as metodologias específicas de cada paradigma e na última, a descrição dos métodos. Com exceção da redescritção retórica utilizada, apenas, no paradigma pós-estruturalista, os demais métodos são comuns aos três paradigmas.

6.2 Sobre a Reflexividade da Pesquisa

Scapens (2004) sintetiza a dificuldade de fazer trabalhos de campo, particularmente, estudos de casos:

Estudos de casos são algumas vezes pensados em serem alternativas fáceis quando comparados a pesquisa quantitativa em contabilidade, que requer habilidades matemáticas e conhecimento de estatística. Entretanto, tendo ensinado metodologia de pesquisa para estudantes de pós-graduação por muitos anos, e tendo realizado pesquisa quantitativa e estudo de casos em minha carreira, eu posso certamente concordar com Yin (2001) que: estudos de casos são extremamente difíceis, mesmo considerando que estudo de caso tem sido considerado pesquisa 'soft'. Paradoxalmente, o 'softer' é a técnica de pesquisa, o difícil é fazer.

A citação de Scapens ilustra percepção que nós tivemos na realização do trabalho de campo. Apesar de termos estudado metodologias e técnicas, as incertezas e ambiguidades do campo exigiram reformulação da forma como nós compreendíamos pesquisa qualitativa. Além de atentar para questões técnicas, percebemos que o processo e as características humanas do trabalho tornam este tipo de pesquisa um desafio para o pesquisador.

Relatamos alguns aspectos relevantes da pesquisa de campo, que permitirão ao leitor compreender o contexto da realização do trabalho. As sugestões dadas por Michailova e Clark (2004) foram observadas para proporcionar reflexividade da pesquisa. Relatamos uma síntese dos problemas, no que tange a incertezas, ambiguidades e frustrações que tivemos no campo, bem como as ações alternativas realizadas. Assim, proporcionamos um relato mais honesto e

realista da pesquisa, permitindo, também, ao leitor contextualizar o processo de trabalho (MICHAILOVA; CLARK, 2004).

Os livros tradicionais de pesquisa qualitativa (por exemplo, SILVERMAN, 2009; FLICK, 2009; NORMAN; DENZIN, 2006) são realizados em um ambiente que possui outro tipo de racionalidade e cultura (MICHAILOVA; CLARK, 2004), diferente da brasileira. Isso leva à necessidade de se refletir sobre o que acontece quando utilizamos essas técnicas no Brasil (TONELLI, 2006). O objetivo é contribuir para compreensão da prática de pesquisa, possibilitando que outras pessoas possam beneficiar-se desse relato.

A metodologia qualitativa tem sido descrita como um processo com baixo grau de estruturação e o próprio pesquisador é o principal “instrumento” de pesquisa (SILVERMAN, 2009). Relacionamento com diferentes pessoas no campo, questões éticas e experiências pessoais, fazem com que seja necessário especificar os aspectos humanos do estudo.

A reflexividade é uma das características que conferem coerência à pesquisa qualitativa. Ela refere-se às posturas do pesquisador perante a forma de pesquisar o assunto. Nós abordamos a reflexividade nas seguintes formas Gibbs (2009) e Flick (2009): (1) compreendendo, criticamente, o nosso papel em todas as fases da pesquisa; (2) descrevendo a experiência prévia; (3) avaliando, criticamente, os dados, inclusive atentando para questões relacionadas à interação com os entrevistados, (4) privilegiando o relato de diferentes vozes na pesquisa e não apenas daqueles que detém um maior poder.

6.3 Trajetória do Acesso e como a Organização foi Selecionada

Esta seção é baseada em uma autoetnografia do trabalho de campo, conforme parâmetros utilizados por Davies (2008). A primeira tentativa de acesso ocorreu no início de 2009. Em julho desse mesmo ano, uma empresa nacional, aprovou o acesso. Tivemos uma reunião com o diretor de controle e um profissional de controladoria que nos informou que poderíamos iniciar o trabalho de campo. Coincidentemente a empresa estava em fase de mudanças e o diretor solicitou que postergássemos o início dos trabalhos. Começamos a estudar a empresa, mas quando começamos a solicitar informações preliminares para o projeto-piloto, não tivemos mais respostas por parte da empresa. Em suma, o acesso foi negado.

A segunda opção decorreu da nossa decisão de estudarmos questões relacionadas as características específicas do ambiente brasileiro. Quando retornamos para o Brasil, após um período como visitante na *Victory University of Wellington* - Nova Zelândia, o professor Fábio Frezatti conseguiu contato com empresas no interior de São Paulo. Conseguimos o aval de uma delas. Nós fixamos residência na cidade, exclusivamente, para fazer o estudo e começamos a estudar o setor de biocombustíveis. Entretanto, ao realizarmos os trabalhos de campo, o executivo limitou o acesso apenas à área de contabilidade. Após três meses, tivemos que retornar a São Paulo, pois isso não atendia às questões da tese.

A dificuldade da abordagem voltada a problemas, empregada nesta tese, requer primeiro, o conhecimento do campo, para, posteriormente, definir outras questões. A metodologia é voltada para verificar o problema empírico e, a partir disso, rearticular a pesquisa. Depois de tentativas com mais algumas empresas, inclusive apresentando o projeto pessoalmente, conseguimos acesso em uma delas: a BRCOM, a empresa estudada nesta tese.

Outra empresa sinalizou com permissão, entretanto, depois de, aproximadamente, dois meses, transferiu a possibilidade da pesquisa para 2011. Nessa fase, já tínhamos iniciado os estudos na BRCOM. O problema é que o desenho da pesquisa foi alterado novamente para executar uma pesquisa comparativa; assim, tivemos que mudar, novamente, aspectos do trabalho.

Mesmo com estas dificuldades, ao final a BRCOM se mostrou uma alternativa promissora de pesquisa. Durante o trabalho de campo, uma ferramenta que a empresa tinha apresentado, inicialmente, como um “sistema de inovação”, revelou-se como um artefato de controle gerencial bastante peculiar, que combinou com aspectos da realidade brasileira e inovações importantes na literatura. Adicionalmente, a qualidade do acesso dada pela empresa, através de seus diretores, permitiu um estudo em profundidade.

Tal como citado em outras pesquisas em organizações (AHRENS, 2004), a questão do acesso não é, apenas, o da organização em si. Diz respeito, também, ao acesso em cada setor da empresa; possibilidades de conversar com pessoas centrais; realização de entrevistas em profundidade; acompanhamento de eventos relevantes e acesso a documentos. As contingências e especificidades de cada empresa e seu ambiente não podem ser previstas nos livros de pesquisa qualitativa. Isso foi evidenciado neste processo.

6.4 Tolerância à Ambiguidade e Experiência do Pesquisador

Em pesquisas qualitativas de campo, o pesquisador deve ter maturidade suficiente para contornar as ambiguidades e dificuldades que surgem por ocasião do trabalho. Nesta pesquisa, não foi diferente. Tivemos que negociar acesso a atores que, algumas vezes, eram refratários à pesquisa, seja por insegurança inicial, ou pelas demandas naturais das rotinas de trabalho. O estudo da empresa e seu contexto, ocorreu entre os meses de agosto de 2010 a janeiro de 2011. O início da pesquisa de campo foi no mês de setembro de 2010.

Adicionalmente, nossa experiência anterior em diferentes áreas em controladoria em grandes empresas, tais como contabilidade societária, gestão tributária, orçamento, custos, controle interno, permitiu uma maior compreensão de eventos relacionados ao campo e também reflexão relacionadas aos fenômenos estudados.

6.5 Desconstruindo a Aplicação das Regras e do Método

Baseado em Laclau (1990), a noção de Wittgenstein de “aplicar uma regra” explica a forma como os métodos foram utilizados. A premissa é que existem duas instâncias: a regra e o objeto de sua aplicação. Entretanto, ao aplicar uma regra, é necessária outra regra para utilizar a própria regra, gerando um processo infinito (LACLAU, 1990). Assim, entre a regra abstrata e o contexto particular de pesquisa, as regras são construídas e reconstruídas conjuntamente com a prática, particularmente adaptando-as à realidade brasileira (TONELLI, 2006). Em outras palavras, ao invés de seguirmos os métodos apresentados pelos manuais de pesquisa qualitativa, de forma “rigorosa”, elaboramos uma reconstrução à luz do que ocorreu na prática, permitindo uma maior qualidade e confiabilidade do trabalho.

Inicialmente, programamos um conjunto de procedimentos para responder às questões de pesquisa com um cronograma e negociamos com o *sponsor*. Ele aprovou imediatamente. Durante a primeira semana de trabalho, fomos apresentados às políticas, normas e introdução aos sistemas de informações (particularmente um *business intelligence*, que estava em implantação).

O planejamento que fizemos tinha como meta estudar, inicialmente, a área de controladoria e, posteriormente, efetuarmos procedimentos nas demais áreas. A finalidade era compreender o funcionamento da controladoria e, depois, analisarmos como os diversos artefatos operavam nas demais atividades funcionais. Enfim, compreender o papel da contabilidade e controle gerencial no trabalho dos funcionários. Além disso, permitir a compreensão em profundidade do conjunto de tecnologias de controle gerencial, uma atividade que demandava imersão inicial na área de controladoria.

Ao tentarmos, reiteradamente, com o *sponsor*, identificar os artefatos, conversar com os funcionários da área, não obtivemos sucesso. Durante vários dias, tentamos o procedimento; entretanto, em todas as tentativas, ocorreu uma esquivia. Isso se deu transferindo-nos para pesquisar outro setor, ou então, para observarmos a fábrica. Nesse período, aproveitamos para conversar com as pessoas da produção; observamos procedimentos técnicos, manutenção de máquinas, testes, reuniões informais na produção, buscando identificar as questões de controle gerencial com as pessoas destas áreas. Por exemplo, questionamos sobre a utilização do orçamento e começamos a perceber que não estava institucionalizado; os manuais oficiais da empresa indicavam que existia um processo orçamentário.

Nós tínhamos dúvidas que necessitavam de esclarecimentos da controladoria, mas até então, não tínhamos como sanar; aproveitamos para iniciar a análise documental. Analisamos as atas da empresa desde a década de 80, o que ajudou na descrição da origem do sistema de controle, das reuniões, dos discursos da época, políticas do governo.

Nesse tempo, algumas questões persistiam: como vamos desenvolver uma tese na área de controle gerencial sem acesso à controladoria? Como podemos contornar o problema do acesso sem causar danos? Deparamo-nos com uma questão ética, pois não gostaríamos de apresentar o caso ao diretor para não causar constrangimentos. Além dessas questões gerais, outra indagação técnica, que se revelou, posteriormente, em um achado relevante nesta tese, continuava: como uma empresa que tem como um de seus pilares a redução de custos, não utiliza artefatos gerenciais, conforme previsto na literatura técnica, que ajudem nessa tarefa?

A saída foi contornar essas restrições informalmente. Começamos a conversar com funcionários da contabilidade, orçamento, custos de maneira informal. Após isso, o trabalho tomou um rumo mais efetivo. Adicionalmente, alguns artefatos de controle gerencial não

eram vinculados à controladoria. Nesse caso, não ocorreram problemas no acesso. Um exemplo foi o *balanced scorecard*, gerenciado pelo assessor da diretoria. Nós tivemos senha e acesso ao sistema de indicadores. Ao longo do tempo, fomos contornando as dificuldades com colaboração informal dos funcionários que realizavam as tarefas.

Duas questões adicionais merecem consideração: o acompanhamento de reuniões de execução da estratégia e a *shadowing*. No acompanhamento de reuniões, não tivemos permissão para frequentá-las, apesar de previsto no contrato de ética. Na primeira tentativa, o fato de o diretor presidente não se encontrar na empresa, foi o motivo alegado para que não pudéssemos participar. Na segunda, não obtivemos retorno. Em função disso, desistimos do procedimento e buscamos meios alternativos: analisamos documentos e tivemos conversas informais para compreender as questões que tínhamos planejado observar nas reuniões.

Na *shadowing*, o objetivo era compreender o papel dos artefatos de controle gerencial no trabalho dos gerentes. Além disso, mesmo se os artefatos contábeis não tivessem utilização, gostaríamos de compreender como ocorria o controle neste contexto. Na tentativa de executar a *shadowing* nós tivemos algumas experiências peculiares, mesmo observando as recomendações previstas em Czarniaska (2007) e Mintzberg (1973; 2010).

Por ocasião do início do procedimento com o primeiro gerente, vinculado à produção, tentamos acompanhá-lo. Entretanto, só pudemos observar seu trabalho, apenas, no tempo em que ele permanecia em sua sala na área de produção. Quando se encontrava em mobilidade, fazendo reuniões, atividades em outros lugares, delegava um funcionário para nos explicar outros assuntos. Parte do tempo desse procedimento, aproveitamos para fazermos observações etnográficas na produção e entrevistas informais com coordenadores. Nesse período, foi possível entender os processos produtivos, sua gestão e técnica, bem como sua relação com as tecnologias de controle, além das rotinas do local. Deste modo, o acompanhamento do trabalho do gerente só ocorreu em parte.

O segundo executivo, da área administrativa, teve um desfecho mais rápido. Confirmamos a data da *shadowing* de três formas: pessoalmente, por e-mail e por telefone. No dia previsto, ele levou-nos para pesquisar outra seção da empresa: a de acabamento de produção. Esses fatos fizeram com que, definitivamente, adaptássemos as demais técnicas metodológicas, e agenda, para, assim, adequar-nos ao perfil do campo.

Paradoxalmente, estas dificuldades e tensões foram geradoras de *insights* criativos que possibilitaram encontrar achados relevantes na tese, inclusive desconstruindo as percepções originais que tínhamos da empresa, pois estes eventos evidenciaram atitudes que eram contrárias a aspectos do modelo de gestão que conhecíamos. Neste caso, o que importou foi um dos mantras da pesquisa qualitativa: “tudo deve ser considerado como dado”. (FLICK, 2009).

6.6 Sobre a Ética no Trabalho de Campo e as Lições da Prática

A ética foi considerada observando os procedimentos gerais no trabalho com seres humanos (SILVERMAN, 2009; FLICK, 2009). Estes procedimentos compreenderam:

- **cuidado** - Não causar danos aos envolvidos ou à organização;
- **consentimento informado** - Divulgar para os participantes que eles estão participando de uma pesquisa. Algumas vezes reiteramos que era um trabalho acadêmico e que estávamos fazendo uma pesquisa. Fizemos isto porque percebemos que havia interpretação errônea do nosso papel por parte de algumas pessoas. Um exemplo foi um funcionário que perguntou se iríamos ingressar na empresa após o estudo. A partir de eventos como esse, passamos a enfatizar o nosso papel;
- **permissão para gravação de entrevistas** - Em todas as entrevistas solicitávamos permissão para gravação. Além disso, ao fim de cada entrevista, enfatizamos que havia a possibilidade de apagar a gravação. Durante a realização dessas entrevistas formais, algumas pessoas não quiseram gravar. Outras demonstraram algum tipo de insegurança, não ficando à vontade para negar a gravação. Em casos como esse, decidimos não gravar. Fizemos breves anotações durante as sessões e observações complementares no término do procedimento. Não fizemos muitas anotações durante a entrevista, pois, eventualmente, gerava constrangimentos ao entrevistado;

- **reciprocidade** – Nós assinamos um contrato de ética e reciprocidade com a empresa (Apêndice 5). O contrato previu que faríamos um diagnóstico da área de controle e contabilidade gerencial. A realização desse trabalho foi prevista para o final da tese.

Retornando com outra citação do mesmo trabalho de Scapens (2004, p. 277):

Apesar das dificuldades, o estudo de caso pode ser muito recompensador. Pessoalmente, tendo realizado estudos de casos e supervisionado outras pessoas conduzindo estudo de casos em um período de aproximadamente vinte anos, eu sinto que agora eu tenho algum entendimento de por que a prática da contabilidade gerencial tomou a forma que nós observamos nas organizações, e agora eu estou começando a perceber o sentido do processo de mudança em contabilidade gerencial.

Concordamos com Scapens, pois, mesmo com o grau de dedicação que esse tipo de pesquisa exige, ela permite um entendimento mais efetivo das práticas contábeis.

6.7 Considerações sobre o Texto: Utilização da Primeira Pessoa e Aspas

As teses em ciências contábeis, convencionalmente, utilizam o pronome na terceira pessoa no intuito de evidenciar a separação entre o sujeito e o objeto de pesquisa. Nós não adotamos essa forma de escrita, pois entendemos que o pesquisador é parte ativa do estudo e os resultados não são separados de sua história de vida, escolhas e participação no campo. Isso é coerente com os pressupostos ontológicos e epistemológicos adotados.

Ademais, periódicos internacionais de primeira linha, como por exemplo, *Accounting, Organizations and Society*, *Critical Perspectives on Accounting*, *Accounting, Auditing and Accountability Journal* têm adotado as mesmas premissas.

A utilização da primeira pessoa no plural, ao invés do singular, foi para caracterizar a pesquisa como um esforço conjunto: autor e orientador, bem como demais pessoas que se envolveram direta ou indiretamente com a pesquisa.

Em relação à utilização de aspas, o objetivo é retratar o aspecto linguístico do termo; a “virada linguística” que ocorreu na pesquisa em contabilidade, enfatizando que significantes, tais

como “orçamento”, “*balanced scorecard*”, tem significados diferentes em cada contexto de aplicação. Essa forma de escrever também é coerente com a ênfase na linguagem da tese.

6.8 Metodologia

As estratégias metodológicas consideram os seguintes conceitos de Crotty (1998, p. 18):

Paradigma: a instância filosófica que informa a metodologia e deste modo fornece um contexto para o processo e fundamenta a lógica e os critérios metodológicos; Metodologia: a estratégia, plano de ação, processo ou o desenho por trás da escolha e uso de um método particular e relacionando a escolha e o uso do método com os resultados desejados; Métodos: as técnicas ou procedimentos usados para coletar e analisar dados relacionados a alguma questão de pesquisa ou hipótese.

A estruturação geral da pesquisa de campo foi baseada em etnografia, que é o fundamento das metodologias utilizadas no estudo. A etnografia consiste em estudar determinado grupo de indivíduos em um espaço social. O propósito é compreender hábitos, culturas e práticas desses sujeitos (HENDRICKS; NEMETH, 2010).

Baseada nesses conceitos, esta seção está estruturada da seguinte forma: a primeira parte aborda a metodologia de cada paradigma; a segunda, os métodos e, no final, a forma de análise dos dados.

6.8.1 Metodologia do Paradigma Neofuncionalista

Neste paradigma, utilizamos conceitos de teoria fundamentada de Charmaz (2009). Inicialmente, tínhamos planejado utilizar o modelo de Strauss e Corbin (2008), entretanto, durante o trabalho de campo, verificamos que esse modelo era rígido e mecanicista, e que não permitiria a construção de categorias mais flexíveis tais como as encontradas na BRCOM. Nosso objetivo foi permitir que intuições, experiências e o caráter imprevisível das coisas que aconteceram durante nossa estadia na empresa, refletissem no resultado da pesquisa. Isso foi permitido pela flexibilidade de Charmaz (2009).

Entretanto, é importante salientar que não foi uma utilização tal como desenvolvido pela autora. O que foi feito foi o uso parcial dos conceitos com o objetivo de análise de dados, um procedimento que é previsto pela autora. Ademais, os procedimentos de análises utilizados na

teoria fundamentada são comuns à maioria das técnicas de análise qualitativa de dados (CZARNIAWSKA, 2007).

A teoria fundamentada é uma estratégia desenvolvida, inicialmente, por Glaser e Strauss quando estudaram a forma como os pacientes lidavam com a morte em hospitais. Eles identificaram que esse tema não apresentava teoria que pudesse explicá-lo. Além disso, Glaser e Strauss advogavam por teorias que fossem baseadas em dados empíricos, de campo. Eles combatiam a chamada “teorização de poltrona” baseada em lógica dedutiva e positivista que dominava a pesquisa social nos anos 60 (CHARMAZ; 2009). Para isso, desenvolveram sistematização de procedimentos para a geração de teorias substantivas fundamentadas nos dados empíricos, inicialmente, na área de sociologia médica.

Sob o ponto de vista paradigmático, a teoria fundamentada, originalmente, compartilha das premissas do interacionismo simbólico e utilizou-se desses fundamentos para o seu desenvolvimento inicial. Ao longo do tempo, os autores da metodologia divergiram sobre aspectos epistemológicos e metodológicos e passaram a advogar premissas diferentes, sendo que, atualmente, existem diferentes versões da abordagem.

O argumento de que a teoria fundamentada é flexível, podendo a interpretação ser ajustada para diferentes paradigmas epistemológicos e ontológicos (CHARMAZ, 2009), permitiu que utilizássemos a mesma metodologia para duas perspectivas diferentes: a neofuncionalista (tipologias de controle) e a interpretativista (teoria da prática), sendo que as duas compartilham da ontologia do construcionismo social, a mesmo do modelo Charmaz.

Em termos conceituais, a teoria fundamentada pode ser utilizada em sua totalidade ou de forma flexível combinada com outros procedimentos. Os pesquisadores utilizam a teoria fundamentada em sua totalidade quando não há teoria específica para o entendimento do fenômeno e, parcialmente, como método de análise de dados combinados. Nesta tese, utilizamos parcialmente, pois várias categorias de controle gerencial já existem na literatura. Para a descrição da tipologia de controle gerencial da empresa, verificamos quais os artefatos de controle existentes e o seu papel na gestão. Nessa fase, conversamos com funcionários de várias áreas, analisamos documentos históricos, publicações, manuais de gestão da empresa.

Os dados foram analisados em três fases: na primeira parte, uma codificação dos dados. O procedimento consistiu em rotular, conceitualmente, os trechos das entrevistas, das notas de campo, das observações e dos documentos analisados. Na segunda, análise dos padrões conceituais que emergiam nestes códigos e, por fim, análise global para descrever a tipologia de controle gerencial da empresa. A lógica do procedimento visou identificar padrões conceituais existentes nos dados. Essas fases não seguem sequência rígida, pois mais importante do que a análise mecânica dos dados, era a percepção e interpretação do que encontrávamos no campo.

O sistema de controle gerencial que emergiu na pesquisa foi composto de: *balanced scorecard*, orçamento de investimentos, orçamento operacional, planejamento estratégico, desempenho dos funcionários, remuneração variável, planejamento estratégico, controles culturais e o Projeto Inscrição. Na pesquisa de campo, detectamos que este projeto era o elemento central de controle gerencial da BRCOM. Em função disso, ele foi estudado em profundidade nos dois paradigmas subsequentes: interpretativismo e pós-estruturalismo.

6.8.2 Metodologia do Paradigma Interpretativista

Neste paradigma estudamos em profundidade as práticas do Projeto Inscrição. Em outras palavras, uma análise de como o projeto é operacionalizado pelos funcionários. Para isso, utilizamos a mesma metodologia de teoria fundamentada de Charmaz (2009), adaptada para captar as categorias da teoria da prática previstas no capítulo de revisão de literatura.

Baseado em Schatzki (2006), identificamos arranjos de pessoas, tecnologias e processos relacionados ao Projeto Inscrição, bem como o conjunto de ações e redes de práticas que fazem o projeto funcionar. Schatzki (2006) recomenda “análise de operações, linhas de autoridade, rotinas e ações regulares, resposta a eventos não usuais, como as pessoas interagem, suas habilidades para trabalhar conjuntamente e como as decisões são feitas e implantadas.” (SCHATZKI, 2006) e “presenciar os participantes em suas atividades, interagir com eles (efetuar questões) e – no mínimo idealmente – atentar para aprender suas práticas.” (SCHATZKI, 2005, p. 476).

As principais diferenças desta metodologia para a neofuncionalista foi que, enquanto a neofuncionalista enfatizou artefatos de controle gerencial, a interpretativista, as práticas realizadas pelas pessoas.

6.8.3 Metodologia do Paradigma Pós-estruturalista

A perspectiva pós-estruturalista advoga a importância de ouvir diferentes vozes para não privilegiar uma visão única do problema; geralmente, a partir de quem tem maior poder. Como reflexo disso, entrevistamos e observamos pessoas de diferentes níveis, tais como ajudantes de produção, mecânicos, diretores, controlador de estoques, gerentes, coordenadores.

A teoria pós-estruturalista do discurso, não possui caráter instrumental e não fornece diretrizes práticas para a sua aplicação ao caso empírico. Conforme orientação de Laclau (1991) sobre o tema:

Mas o ponto importante é que estas são ferramentas que o pesquisador decidirá *ad hoc* usar em cada caso por razões pragmáticas, e elas não são unificadas em um ordenado sistema de procedimentos chamado “metodologia”. Um monte de tempo poderia ser economizado se o pesquisador soubesse do início que nada pode substituir seu/sua intuição pessoal. (LACLAU, 1991).

Entretanto, em função do caráter abstrato das categorias, dois pesquisadores elaboraram um conjunto de diretrizes conceituais, que contribuem para a aplicação metodológica da teoria do discurso: a lógica da explicação crítica.

6.8.3.1 Lógica da Explicação Crítica

Esta seção compreende uma síntese da Lógica da Explicação Crítica de Glynnos e Howarth (2007), utilizada para estabelecer os princípios metodológicos da abordagem pós-estruturalista. Esse trabalho foi desenvolvido com o objetivo de reduzir o *déficit* metodológico da teoria do discurso (CRITCHLEY, 2006). Representa um conjunto de estruturas conceituais que permite mover dos conceitos abstratos, para o estudo empírico, através do processo de articulação. A articulação compreende a forma geral de estruturar a pesquisa, sendo composta de três etapas: (1) problematização; (2) retroação, por meio das lógicas sociais, políticas e fantasmática; (3) análise crítica.

6.8.3.1.1 Problematização

Glynos e Howarth (2007) propõem uma abordagem metodológica direcionada a problemas, ao invés de métodos ou teoria. Ao utilizar a abordagem voltada a problemas, “um objeto de estudo é *construído*. Isso significa que uma variedade de fenômenos diferentes tem que ser constituídos *como* um problema, e o problema tem que ser localizado em um nível apropriado de abstração e complexidade” (GLYNOS; HOWARTH, 2007). Tal problematização combina aspectos da arqueologia e da genealogia de Foucault (CASTRO, 2009). Enquanto a arqueologia descreve as condições do discurso, a genealogia investiga um fenômeno presente e o reconstitui historicamente.

Nesta tese, esta abordagem ocorreu na identificação de um problema empírico na BRCOM: o Projeto Inscrição como uma tecnologia de controle gerencial. A fonte inicial para esta problematização foi a interpretação contextualizada, ou seja, “o foco nos entendimentos e significados das ações humanas e práticas em um contexto particular” (GLYNOS; HOWARTH, 2007). Isto ocorreu no momento em que constatamos a relevância do Projeto para a organização, por meio de entrevistas, análise de documentos, observações.

6.8.3.1.2 Retrodução

Glynos e Howarth (2007) criticam a dedução e a indução e propõem a utilização do conceito de retrodução para o desenvolvimento da pesquisa, a partir da crítica da pesquisa dirigida por métodos, da pesquisa descontextualizada e da indução.

O primeiro problema é a pesquisa dirigida por métodos. Estudos dirigidos por métodos visam a primeiro, encontrar problemas que satisfaçam as características de utilização daqueles métodos, particularmente a capacidade de “explicar e prever” um fenômeno. Em síntese: primeiro, desenvolve um método e teoria associada e, posteriormente, encontra um problema prático da sociedade. A comunidade de pesquisa contábil tem criticado o predomínio dessa forma de pesquisa (LUFT; SHIELDS, 2003; LUFT; SHIELDS, 2002; LUKKA; MOURITSEN, 2002; HOPWOOD, 2002a; HOPWOOD, 2002b; HOPWOOD, 2007; MENSA, 2004; FREZATTI; NASCIMENTO; JUNQUEIRA, 2007).

Merchant (2010) assevera que esse problema é uma das causas da crise na pesquisa em contabilidade gerencial nos Estados Unidos. Isso tem reduzido o escopo de temas estudados,

particularmente, na área de contabilidade gerencial, provocando um decréscimo na quantidade do interesse pelos alunos de doutorado, bem como a redução da relevância na comunidade.

O segundo problema corresponde à realização de pesquisa descontextualizada, pois os métodos positivistas propõem a separação do contexto da descoberta de o da justificação. Na medida em que o método hipotético-dedutivo produz hipóteses, testadas em contextos diferentes, torna a metodologia livre de contexto.

Por fim, a crítica do modelo indutivo é de seu excessivo particularismo, tornando a teoria, apenas, um sumário dos dados.

Visando a estabelecer um método que reduza os problemas apresentados pela dedução e indução, eles se baseiam em Charles Sanders Pierce, Norwood Hanson e Roy Bhaskar, para propor a retrodução. A retrodução consiste em avaliar um fato empírico, reconstituí-lo e problematizá-lo. Não é um extremo particularismo (indutivo), nem um extremo universalismo (dedutivo).

Na tese, a retrodução consistiu em identificar a institucionalização do Projeto Inscrição e, identificar, historicamente, quais os fatores que levaram à implantação, aceitação e sucesso do Projeto. Para realizar essa tarefa, Glynos e Howarth (2007) propõem a utilização das lógicas social, política e fantasmática.

6.8.3.1.3 Lógicas Sociais, Políticas e Fantasmáticas

As lógicas representam um padrão de práticas em um contexto específico (GLYNOS; HOWARTH, 2007). O conjunto de elementos que compõe a lógica é o que Foucault chama de “regularidades em dispersão” (GLYNOS; HOWARTH, 2007; CASTRO; 2009).

A ideia de lógica, objetiva o estabelecimento de categorias de teorização média para aplicação em cada caso empírico. Isso permite operacionalizar a teoria do discurso de Laclau e Mouffe para um caso concreto. O conceito foi inspirado na noção de semelhanças de família de Wittgenstein, descrevendo as características comuns compartilhadas por diversas lógicas em uma situação empírica.

Estas lógicas situam-se no meio termo entre a teorização geral, dos positivistas, e as particularistas, dos interpretativistas, permitindo transportar, um conceito obtido em um estudo específico para outro contexto. Por exemplo, as lógicas de controle gerencial encontradas na BRCOM podem ser transportadas para a compreensão de um sistema de controle gerencial de uma empresa de auditoria. Entretanto, o conceito não será igual nas duas empresas, mas eles têm traços comuns, como os encontrados entre pessoas da mesma família.

Também, relacionado com o Wittgenstein (2005), a noção de lógica é oriunda de um contexto empírico específico e está relacionada com os jogos de linguagens (GLYNOS; HOWARTH, 2007). O conceito de lógica não é no sentido restrito, mas um conjunto de gramáticas que possibilita explicar uma prática; revela a essência da prática (Glynos; Howarth, 2007, p.135), compreendendo “as regras ou gramáticas de prática, bem como as condições que fazem as práticas possíveis e vulneráveis.” (p.136).

Após o desenvolvimento das lógicas, elas são nomeadas. Glynos e Howarth (2007) desenvolveram a ideia de redescrição retórica, baseada no conceito de *paradiastole* de Quentim Skinner, que objetiva identificar um conjunto de ideias a partir de outro termo, mas que contribui para dar um contraste moral (GLYNOS; HOWARTH, 2007). O ato de nomear estas lógicas é um dos elementos fundamentais da lógica da explicação crítica, pois a tarefa de nomear as lógicas permite uma reflexão crítica sobre seus fundamentos (LACLAU, 2005). No estudo, identificamos e nomeamos as lógicas que sustentam o Projeto Inscrição, descrevendo suas regras e funcionamento.

A Figura 12 sintetiza as três lógicas:

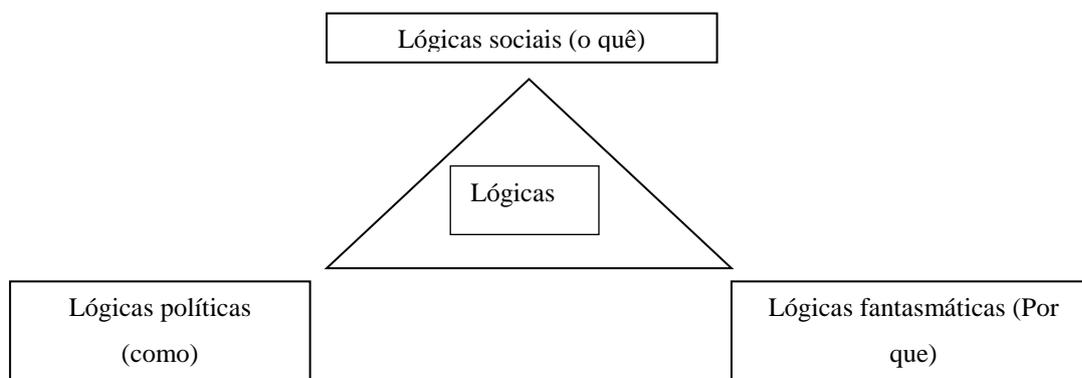


Figura 12 - Lógicas

A **lógica social** visa a descrever as normas, regras e percepções individuais que norteiam uma prática (GLYNOS, 2008). Ela responde a “*o quê*”. Nesse caso, é a descrição de um objeto em um ponto no tempo. Nesta tese, a lógica social corresponde às práticas de controle gerencial adotadas pela empresa em um determinado momento.

Lógica social envolve um sistema de demonstrações – isto é, um sistema de regras baseado em um horizonte dentro do qual alguns objetos são representados enquanto outros são excluídos. Assim, podemos falar em lógica de família, do mercado – ou mesmo do jogo de xadrez (2008, p. 116).

Na área de contabilidade e controle, as lógicas sociais correspondem a artefatos como custeio baseado em atividades, *balanced scorecard*, teoria das restrições, *tableaux de board*, orçamentos e sistemas de controle. Essas práticas compõem rede de instituições que fornecem as regras para seu uso. Descrever tais práticas significa entender como o controle gerencial opera na organização estudada.

O papel da lógica social é descrever e caracterizar uma prática em um determinado momento do tempo, o eixo sincrônico. O objetivo é descrever e caracterizar o controle gerencial da empresa que estava em vigor por ocasião do trabalho de campo. Particularmente, um dos artefatos: o Projeto Inscrição. Descrevemos as regras e conceitos que estruturam este projeto e, em seguida, nomeamos as lógicas sociais encontradas.

Enquanto a lógica social descreve a prática em um determinado momento do tempo (linha sincrônica), a **lógica política** descreve o processo: como, quando e por que a lógica social, que, atualmente, está em vigor, foi implantada, a linha diacrônica. Conforme Glynos e Howarth (2007, p.106): “a forma em que uma prática social ou regime foi instituído ou contestado, contribuindo assim, para nossa descrição e análise”.

A palavra-chave para caracterizar a lógica política é mudança. Ela descreve como as práticas foram instituídas, contestadas ou destituídas. Neste momento, aparece a contingência da estrutura social, a sua ruptura através do deslocamento revelando os limites da estrutura social (TORFING, 1999). A contingência revela a imprevisibilidade de uma estrutura social e da impossibilidade de identificar as causas da origem de um evento (TORFING, 1999). Por exemplo, uma empresa pode utilizar, durante muito tempo, um determinado modelo de gestão, o qual estaria institucionalizado na estrutura social. Entretanto, por eventos contingentes, esse modelo foi abandonado. Nesse momento de abandono, ou ruptura, ocorre o

deslocamento da estrutura social. Em outras palavras, o deslocamento seria, precisamente, o momento da percepção e início das mudanças.

Na tese, identificamos, através de documentos e entrevistas, que o Projeto Inscrição foi implantado em 1987 em função de problemas de comunicação que a empresa estava passando. A contingência inicial corresponde a essa situação. Como o projeto foi bem-sucedido, ele instituiu nova estrutura social: atividades relacionadas ao projeto, cultura e identificação dos funcionários com um novo discurso. O Projeto Inscrição tornou-se o discurso hegemônico de controle da BRCOM.

As **lógicas fantasmáticas** relatam o porquê dos indivíduos manterem as práticas sociais. Ela explica tanto a inércia na manutenção das práticas, quanto à velocidade da mudança. Ela previne a lógica política de ocorrer, mantendo o ‘real’ lacaniano em suspenso, contendo e suprimindo, eventual prática política (LACLAU, 2005; GLYNOS; HOWARTH, 2007). As lógicas fantasmáticas correspondem à concretização da fantasia ideológica.

O conceito de fantasia (singular) situa-se no plano ontológico, em outras palavras, no plano conceitual das condições de possibilidade, enquanto as lógicas fantasmáticas (no plural), no plano ôntico, nos diferentes contextos de sua aplicação empírica (GLYNOS; HOWARTH, 2007). Assim, o conceito de lógicas fantasmáticas compreende as diferentes formas que a fantasia (ontológico) assume no caso empírico da BRCOM (ôntico), conforme descrito no capítulo 9.

As fantasias “são o suporte que dão consistência para o que nós chamamos ‘realidade’ (ZIZEK, 1989; GLYNOS; HOWARTH, p. 147)”. “O nível fundamental da ideologia, entretanto, não é de uma ilusão que mascare o verdadeiro estado de coisas, mas de uma fantasia (inconsciente) que estrutura nossa própria realidade social.” (ZIZEK, 2010, p. 316). A lógica da fantasia “fornece-nos os meios para descrever o domínio de uma prática social existente ou antecipada”. (...) ela deriva da ontologia lacaniana do “gozo”, deformando a maneira como enxergamos a realidade (NASIO, 2007).

Deste modo, relata o porquê dos sujeitos se engajarem em determinadas práticas; particularmente, como as fantasias são articuladas para automotivação e permitindo, assim, entender como os sujeitos são controlados pelas práticas do Projeto Inscrição. Desse modo,

permite uma conexão com a assimilação da identidade por um indivíduo e, conseqüentemente, o surgimento da agência no momento do deslocamento da estrutura.

Na tese, nós adotamos um procedimento metodológico de Glynos e Howarth (2007, p.148): “evidência empírica indicando a presença de um objeto fantasmático pode frequentemente ser identificada questionando se ou não isto resiste à divulgação pública oficial”. Identificamos estes objetos através de entrevistas em profundidade confrontando com a observação de discursos e documentos oficiais, particularmente, quando funcionários nos relatavam aspectos do projeto que não compunham o discurso oficial. Adicionalmente, observamos aspirações dos sujeitos com características fantasmáticas, bem como emoções vinculadas ao discurso do projeto.

6.8.3.1.4 Análise Crítica

A análise crítica foi efetuada durante o relato empírico, particularmente, evidenciando contradições nos discursos.

6.8.3.1.5 Instituições Políticas de Controle

Baseado em Cox (1981; 1981; 1987), Glynos e Howarth (2007) estruturam a ideia de regime. Para eles, regime é um tipo de contexto. Neste caso, o contexto de atuação da empresa. Conforme explicitado na revisão de literatura, a ideia de universal e particular não pode ser aplicada estritamente, pois o universal é a soma das demandas particulares. Entretanto, para efeitos de pesquisa, pode ser considerada como uma distinção “tecnológica” (GLYNOS; HOWARTH, 2007). Para enfatizar a ligação entre o problema empírico, eles substituem contexto pela ideia de regime. O regime tem conexão efetiva com o problema estudado. Glynos e Howarth (2007, p. 125) argumentam:

Um regime é apenas outro termo denotando o contexto particular ou um conjunto de práticas. Denota o contexto amplo que estrutura as práticas sociais, bem como as novas estruturas sociais que emergem fora das práticas políticas hegemônicas. Entretanto o termo regime tem a vantagem de denotar alguma coisa mais individualizada que contexto, e isto é, o fato de algum trabalho caracterizar o contexto em uma forma particular. Em outras palavras, esta caracterização implica que o analista adota um papel ativo em construir o contexto como um regime particular.

A noção de regime é necessária para compreender como o contexto de atuação da organização afeta suas práticas. Também, há recursividade, pois as ações das organizações afetam o contexto: “O regime permanece ambos, entidades que estruturam as práticas, e entidades produzidas pelas práticas” (GLYNOS; HOWARTH, p.125). No estudo empírico, o regime de práticas demonstra como as instituições contribuem para a adoção de artefatos como *balanced scorecard*, custeio baseado em atividades, *just in time* e, principalmente, o Projeto Inscrição. Além disso, é possível visualizar como a empresa assimilou discursos universais que vigoraram no Brasil durante a consolidação do projeto.

Cox (1981; 1981; 1987) descreve o regime em quatro níveis: internacional, nacional, setor e outros. Ele é composto de ideias, um conjunto de significados intersubjetivos compartilhados e imagens coletivas de determinado grupo; de instituições que visam a gerenciar a ordem e capacidade material, correspondente à capacidade econômica de estruturar determinado discurso. No Brasil, o poder material reflete-se através dos incentivos das instituições para realizar as práticas do discurso de determinada época.

Conforme a Lógica da Explicação Crítica (Glynos; Howarth, 2007), é necessário descrever os aspectos relacionados ao contexto da problematização, no intuito de relacionar os aspectos estruturais do contexto brasileiro com o estudo da empresa. Além disto, a descrição do regime é uma atividade heurística. Cada estudo específico deve encontrar sua forma metodológica de elaboração. (GLYNOS; HOWARTH, 2007).

Na análise da organização em estudo, avaliamos o contexto específico relacionado com o problema, e desenvolvemos o conceito de Instituições Políticas de Controle. Este conceito possui similaridades com o de Política do Produto de Miller e O’leary (1993).

Miller e O’leary estudaram o debate sobre a ineficiência da indústria americana surgido por ocasião da competição com os produtos estrangeiros na década de 80. Essa Política do Produto corresponde a um conjunto de discursos relacionados à ineficiência dessa indústria que permitiram a inserção de macro políticas no âmbito privado das empresas. Eles encontraram um conjunto de discursos, aglutinados sob o rótulo de ineficiência: a ineficiência do sistema educacional na formação de mão-de-obra para a indústria; do mercado financeiro; a visão de curto prazo dos gestores. Miller e O’leary (1993) analisaram como esses discursos

levaram à criação de um conjunto de artefatos de contabilidade e, especificamente, de sistemas de custos, que controlavam a subjetividade de indivíduos, a “pessoa governável”.

No contexto deste estudo, os discursos relacionados à história dos artefatos de controle na empresa mantém relação direta com os discursos sobre a ineficiência das empresas brasileiras, ocorridos, principalmente, após a redemocratização do Brasil na década de 80, bem como a mudança para um discurso de qualidade e a inovação, nos períodos seguintes.

A Figura 13 ilustra as categorias das políticas de controle desenvolvidas, com as ideias baseadas em Glynos e Howarth (2007):

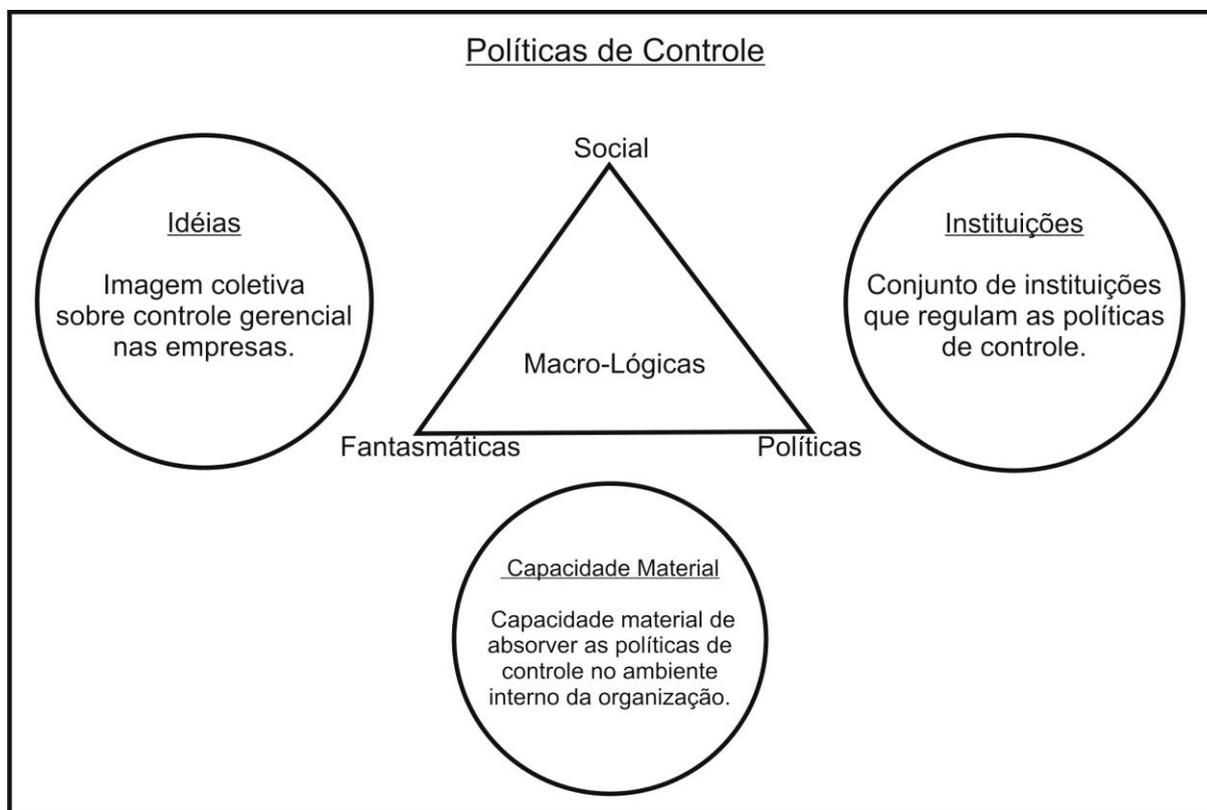


Figura 13 - Políticas de controle

O Projeto Inscrição foi implantado na BRCOM em 1987. Para desenvolver o conceito de Instituições Políticas de Controle, inicialmente estudamos os documentos históricos da BRCOM identificando elementos relevantes de seu contexto. A partir disso, levantamos documentos públicos de 1987 até 2010, que permitiram descrever a política industrial adotada pelo governo brasileiro.

Foram analisados documentos do Ministério da Ciência e Tecnologia, FINEP, CNPQ, estudos de universidades, documentos sobre o cenário econômico de cada período e a imagem política. Fazendo isso, mapeamos os principais discursos que afetavam a empresa em cada período e como as mudanças do macro discurso afetavam o Projeto Inscrição.

O desenvolvimento do conceito de Instituições Políticas de Controle apresenta uma contribuição metodológica para as abordagens da prática e para o estudo da contabilidade e controle gerencial em particular. Lounsbury (2008) argumenta existir um corpo crescente e relevante de estudos de práticas em contabilidade. Entretanto, esses estudos se concentram nos microprocessos das organizações e ignoram o ambiente institucional. Nesse sentido, ele propõe triangulação de paradigmas entre a teoria institucional, para estudar o macro, e uma teoria da prática, a teoria do ator-rede, para analisar o micro.

Diferente de Lounsbury (2008) que propõe triangulação de paradigmas, a lógica da explicação crítica e a teoria do discurso permitem conectar o contexto com os microprocessos organizacionais, utilizando a mesma teoria. Ao elaborar uma análise para a pesquisa em contabilidade gerencial, a tese apresenta uma contribuição para a pesquisa em organizações e contabilidade.

6.8.4 Técnicas

6.8.4.1 Entrevistas Qualitativas

As entrevistas foram qualitativas, não estruturadas ou semiestruturadas para permitir que os temas emergissem no trabalho de campo. O objetivo da realização das entrevistas foi (1) efetuar reconstituição de experiências relacionadas à geração de ideias, premiações, sentimentos e ações do Projeto Inscrição; (2) descrever a história das mudanças ocorridas na empresa; (3) entender o papel do controle gerencial no trabalho das pessoas; (4) descrever a tipologia de controle gerencial. Utilizamos entrevistas reflexivas (MOURITSEN, 1999) e uma combinação de abordagens (ALVESSON, 2011). Foram realizadas 45 entrevistas, com duração entre 20 minutos a 2 horas. Os funcionários tinham experiência na empresa em um período compreendido entre 8 meses a 32 anos. Compreendeu um total de 45 pessoas

entrevistadas, Com alguns funcionários, realizamos várias entrevistas. O Quadro 5 descreve as características do procedimento.

Quadro 5 Entrevistas

Cargo	Quantidade
Função técnica - entrevistas semiestruturadas	16
Função técnica - entrevistas não estruturadas	9
Função gerencial/supervisão – Entrevistas semiestruturadas	5
Função gerencial/supervisão – Entrevistas não estruturadas	13
Diretores – semiestruturadas	2
Total	45

6.8.4.2 Observações Etnográficas

As observações foram realizadas nas áreas de produção, administrativas, recursos humanos, ambiente da fábrica, verificando atividades, rotinas, objetos, eventos, ilustrações, quadros de aviso, procedimentos de segurança, processos e procedimentos fabris, reuniões e participação em eventos de socialização na empresa. O Quadro 6 descreve observações etnográficas e procedimentos complementares de coleta de dados.

Quadro 6. Descrição dos procedimentos

Forma de coleta	Quantidade	Forma de coleta dos dados
Reuniões para negociar acesso	2	Notas
Momentos sociais (cafés, almoços no restaurante da empresa, confraternização entre funcionários)	N/A	Notas de campo após cada evento, observando interação entre pessoas e demais fatos relevantes para a pesquisa.
<i>e-mails</i>	Em torno de 30	N/A
Telefonemas	N/A	N/A
Observações etnográficas	N/A	Notas de campo.
Reuniões para apresentação das políticas da empresa	4 com áreas de RH, controladoria, tecnologia e qualidade.	Notas no caderno de campo.
Shadowing	1 gerente, conforme discutido no item 6.6 sobre as peculiaridades da aplicação da técnica.	Notas de campo.

N/A – Não aplicável

6.8.4.3 Coleta de Dados e Confiabilidade

Os conceitos de confiabilidade e validade na pesquisa interpretativa diferem da pesquisa positivista. Observamos os critérios de TRACY (2010) e (AHRENS, 2009): a) autenticidade e familiaridade com o campo; b) plausibilidade, mostrando que a pesquisa é real; c) criticidade

nas fases da pesquisa; d) múltiplas vozes no campo; e) escrita e vivência no campo. Desse modo, não foram privilegiadas técnicas rígidas de codificação prévia, contagem de eventos e outras formas que não se adequavam ao paradigma deste trabalho.

Para finalizar os conceitos, fazíamos uma “rede interpretativa de evidências”: observávamos o relacionamento entre funcionários, arrumação da fábrica, relacionamentos pessoais, entrevistas, conversas informais, documentos históricos, o que permitiu uma triangulação dos achados.

As notas geradas no trabalho de campo compreenderam a descrição de observação escritas. As entrevistas foram transcritas com a utilização de simbologias categóricas, no intuito de descrever aspectos comportamentais refletidos na fala (SILVERMAN, 2008; FLICK, 2008).

Diferentes materiais foram utilizados na pesquisa, tais como documentos, entrevistas, observações, discursos, relatórios e eventos históricos. Os documentos da empresa analisados compreenderam o período de 1985 a 2010.

O quadro 7 descreve os documentos.

Quadro 7 - Documentos analisados

Item	Composição	Função Principal
Fotografias de cerimônias	Fotografias das cerimônias e dos projetos premiados.	Análise das cerimônias e premiação.
Fotografias dos projetos de inovação	Fotos de produtos e processos.	Conhecer resultados do projeto.
Filmes institucionais	História divulgada pela organização.	Compreender a imagem divulgada pela empresa.
Jornais internos	Jornal elaborado para os funcionários.	Compreensão da forma de comunicação com funcionários.
Atas de reuniões	Eventos que contribuíram na formação do modelo de gestão.	Elaboração da genealogia organizacional e origens do Projeto Inscrição.
Informações de mídia	Informações publicadas sobre a empresa.	Compreensão da imagem externa.
Estudos sobre a empresa	Relatórios técnicos sobre aspectos da organização.	Entendimento da empresa e de seus processos.
Código de ética	Código de ética e comunicações sobre ética disseminadas em quadros.	Compreensão da mensagem ética e a normatização das práticas.
Normas de qualidade	Manuais de qualidade geral	Compreensão das normas adotadas e do relacionamento com órgãos de certificação e premiação.
Normas de controle interno	Normas de restrições e riscos na atuação dos funcionários.	Compreensão das políticas de controle interno.
Quadro de avisos	Avisos sobre recrutamento interno, premiações, segurança industrial.	Entendimento das políticas de pessoal e ambiente de trabalho.
Análise do <i>business intelligence</i> .	Sistema SAS – <i>Balanced scorecard</i>	Analisar os dados inscritos em comparação com as práticas e compreender o estágio de institucionalização do <i>balanced scorecard</i> .
Site da empresa	Site público da empresa	Levantamento de informações contábeis e gerais.
Planilhas de análise financeira	Relatórios gerenciais utilizados pelos executivos.	Análise da informação contábil fornecida para os gestores.
Demonstrações contábeis	Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração do Fluxo de Caixa, Balanço Patrimonial.	Análise do padrão de divulgação das informações e situação econômica e financeira.
Planilha de custos gerenciais	Custeio baseado em atividades, custeio gerencial e custeio por absorção.	Compreensão da estrutura das informações de custos.
Artigos técnicos escritos pelos gestores	Artigos sobre ferramentas de gestão e sobre administração geral.	Entendimento do perfil dos gestores.
Relatórios do governo brasileiro sobre políticas industriais	Políticas governamentais da década de 1980, 1990 e 2000.	Elaboração do conceito de Instituições Políticas de Controle.

6.8.4.4 O Papel do *Software*

Conforme documentado na literatura de pesquisa qualitativa (SILVERMAN, 2009; FLICK, 2007; Anderson-Cough, 2004), o papel do *software* é permitir a organização e facilidade no manejo dos dados. Os documentos obtidos, na empresa, foram importados para o NVIVO versão 9.

É importante ressaltar que a utilização do software ocorreu, apenas, para armazenar o conjunto de dados obtidos, tais como fotografias, entrevistas, documentos, vídeos. Deste modo, o NVIVO não foi utilizado para analisar dados. Softwares de análise qualitativa possuem utilização mais efetiva em pesquisas que exigem procedimentos tais como localização de palavras, contagens, etc.

Nesta pesquisa, a forma de análise se deu através de hermenêutica dupla: interpretação do pesquisador conjuntamente com os atores do campo; um trabalho artesanal, que não pode ser realizado de forma automatizada por softwares.

6.8.4.5 Considerações sobre Análise dos Dados

A análise dos dados na pesquisa qualitativa é um processo criativo, desordenado e interativo (AHRENS; CHAPMAN, 2006a). O pesquisador interpreta e reinterpreta os dados, à medida que o trabalho de campo vai se aprofundando. Assim, a interpretação requer uma imersão no ambiente e nos dados de pesquisa. Por exemplo, durante a estadia da empresa, pudemos observar a forma como os diferentes grupos de funcionários se relacionavam. Isto permitiu a compreensão do processo de socialização.

O principal foco do paradigma neofuncionalista são objetos, neste caso, os elementos do sistema de controle gerencial. O paradigma interpretativo e o pós-estruturalista possuem ênfase nas questões relacionadas a sujeitos, ou seja, as pessoas que são afetadas e afetam o sistema de controle gerencial, sendo que adicionalmente, o paradigma pós-estruturalista considera poder e política.

Nas análises neofuncionalistas e interpretativistas, a descrição ocorreu no nível micro, particular da organização. Na pós-estruturalista, além do nível micro, também foi analisado o universal para descrever as Instituições Políticas de Controle.

Em termos específicos de cada paradigma, ressaltamos os seguintes pontos:

Neofuncionalista - Na descrição da genealogia organizacional, utilizamos as atas de reunião, combinadas com a triangulação de entrevistas e outros documentos para verificar a coerência dos relatos.

Para identificar os elementos de controle gerencial, partimos do conceito geral exposto na revisão de literatura, identificando os diversos itens por meio de entrevistas, documentos, softwares, observação. Posteriormente classificamos cada item conforme a tipologia de Merchant e Van der Stede, proposta na revisão de literatura.

Um exemplo de emergência de categorias teóricas está descrita na Figura 14. O trabalho foi interativo, criativo e não estruturado. O desenvolvimento da interpretação iniciou-se quando do nosso questionamento sobre a falta de utilização de artefatos de contabilidade gerencial por gerentes e coordenadores da empresa.

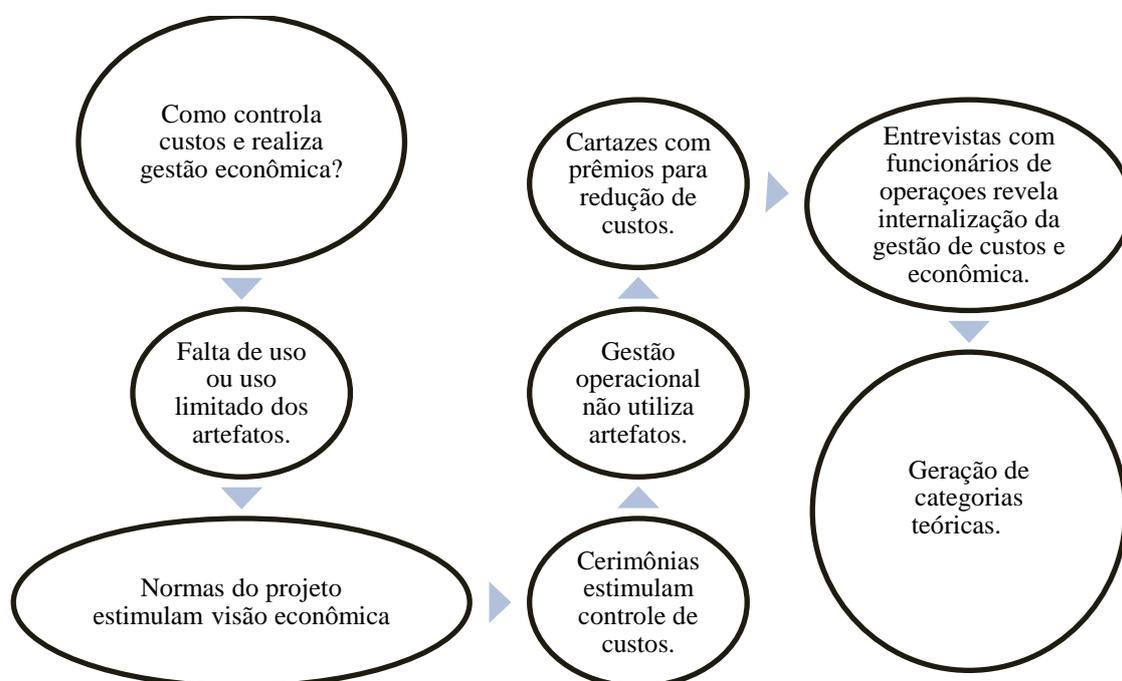


Figura 14 - Exemplo de emergência de categorias teóricas

O conceito de estruturas de consciência econômica emergiu após o de equifinalidade de consciência de custos e gestão econômica. Enquanto este retrata a lacuna deixada pela falta de uso dos artefatos gerenciais, aquele descreve os elementos que compõem essas estruturas.

Interpretativista – Verificamos os padrões interpretativos que emergiam dos dados. Em seguida, as interpretações foram efetuadas considerando a tipologia da teoria da prática de Schatzki.

Pós-estruturalista - A teoria do discurso de Laclau e Mouffe atua no plano ontológico, enquanto a análise do discurso atua no ôntico, ou seja, nos dados empíricos relacionados com a pesquisa de campo (HOWARTH; GRIGGS, 2006; HOWARTH, 2002; HEIDEGGER, 2006; MULHALL, 2005). A análise do discurso foi realizada partir da Lógica da Explicação Crítica.

As categorias da teoria pós-estruturalista do discurso de Laclau e Mouffe, foram utilizadas para identificação e interpretação dos discursos, considerando-se as lógicas sociais, políticas e fantasmáticas. Conforme alertado por Laclau (1991), é importante lembrar que a teoria pós-estruturalista do discurso, não apresenta um conjunto de procedimentos, tais como uma “receita”, “lista de tarefas”. A principal função da análise é conectar a realidade empírica com os conceitos da teoria do discurso. Deste modo, a articulação da pesquisa, requer uma imersão no campo e uma compreensão aprofundada da teoria. O Quadro 8 sintetiza a estrutura metodológica da tese no que tange aos seus aspectos ontológicos e epistemológicos.

Quadro 8 - Estrutura Metodológica da Tese: Aspectos Ontológicos e Epistemológicos

Objeto	Ontologia (Capítulo 6)	Epistemologia (Capítulo 6)	Paradigma (Capítulo 2)	Teoria (Capítulo 3)	Universal/ particular (Capítulo 6)
Sistema de Controle Gerencial	Realismo e Relativismo	Construcionismo	Neofuncionalista (Capítulo 2)	Conceitos de Controle Gerencial e Teoria fundamentada (Capítulo 3)	Particular
Projeto Inscrição	Realismo e relativismo	Construcionismo	Interpretativista (Capítulo 2)	Teoria da prática (Capítulo 4)	Particular
Projeto Inscrição	Realismo, Relativismo e subjetivismo	Construcionismo e idealismo	Pós-estruturalista (Capítulo 2)	Teoria pós-estruturalista discurso (Capítulo 5)	Universal e Particular

O Quadro 9 retrata os aspectos ônticos da pesquisa. Ou seja, as técnicas metodológicas para descrever e analisar os dados empíricos.

Quadro 9 - Estrutura Metodológica da Tese: Dimensão Ôntica e Métodos

Foco (Capítulo 6)	Metodologia (Capítulo 6)	Técnicas (Capítulo 6)	Análise dos Dados (Capítulo 6)
Objeto	Baseado em teoria fundamentada	Shadowing Observação etnográfica Entrevistas qualitativas Análise de documentos Análise de imagens	Descrição e relacionamento entre os artefatos com ênfase no discurso dos executivos (capítulo 7)
Sujeitos	Baseado em teoria fundamentada	Igual a perspectiva neofuncionalista	Interpretação dos dados empíricos à luz das categorias teóricas da prática de Schatzki com ênfase no discurso dos executivos e funcionários (Capítulo 8)
Sujeitos Poder e Política	Lógica da explicação crítica/análise do discurso	Igual à perspectiva neofuncionalista, com a inclusão de análise e redescrição retórica.	Lógicas com ênfase no discurso dos executivos e funcionários (Capítulo 9)

7 DESCRIÇÃO E ANÁLISE: PARADIGMA NEOFUNCIONALISTA

Neste capítulo, são abordados a descrição da empresa, história do modelo de gestão e o desenvolvimento do modelo de controle gerencial da empresa. Além disso, será descrito o Projeto Inscrição.

7.1 Introdução e Descrição da Empresa

A BRCOM é uma metalúrgica, fundada na década de 50 por imigrantes em São Paulo. A empresa passou por diferentes fases de crescimento. Atualmente, possui quatro unidades espalhadas pelo Brasil, 1000 empregados e combina estratégia de controle de custos com a busca por inovação.

Os seus produtos são embalagens metálicas para indústria química. Essas embalagens possuem diferentes configurações de acabamento, o qual é estabelecido conforme especificação do cliente. A BRCOM é uma empresa de capital fechado, mas que, na ocasião da elaboração da finalização desta tese, havia planejamento para abertura de seu capital.

A empresa possui quatro processos de produção conforme explicitados no Quadro 10.

Quadro 10 Processos de Produção

Processo	Descrição
Litografar	Imprimir e/ou envernizar os rótulos das embalagens.
Estampar	Estampagem dos componentes que fazem parte do produto.
Montar	Montagem do produto final.
Acabamento	Adequação do produto para o cliente.

A litografia possui os maiores custos de produção em função de atender às especificidades de cada cliente.

A empresa tem auferido diferentes prêmios empresariais relacionados à qualidade do produto, inovação, ao ambiente de trabalho e ao seu desempenho.

A sua estrutura administrativa possui seis níveis, conforme o Quadro 11.

Quadro 11 Estrutura administrativa da BRCOM

Níveis	Cargo
Primeiro	Diretor superintendente
Segundo	Quatro diretores
Terceiro	Seis gerentes
Quarto	Três assessores da diretoria
Quinto	Coordenadores das áreas administrativas, produção e vendas.
Sexto	Funcionários de linha responsáveis pelas funções de produção, vendas e administração.

Metodologicamente, o objeto empírico é considerado um modelo paradigmático (GLYNOS; HOWARTH, 2007) em relação a esta temática no Brasil. Suas práticas atuais de controle são vinculadas a um projeto de “cultura de inovação” que teve início no final da década de 1980. Esse conceito compreende a adoção de estímulos formais para a participação de todos os funcionários na geração de ideias, seja no que tange a produtos ou a processos.

7.2 Genealogia da Transformação Organizacional

A adoção do Projeto Inscrição tornou o sistema de controle gerencial da empresa original, sendo que essa tecnologia afeta outras práticas de controle, tais como: a) formas de utilização do orçamento; b) *balanced scorecard*; c) cultura de controle, transparência e accountability; d) planejamento; e) código de ética; f) estrutura organizacional.

O projeto começou por influência de dificuldades com técnicas de gestão japonesas implantadas em 1985, particularmente *Kanban* e *JIT*. Os problemas ligados à adaptação dessas técnicas à rotina da empresa, em conjunto com as dificuldades de comunicação entre os diversos níveis hierárquicos, levaram funcionários e executivos a proporem um sistema de relacionamento para melhorar o diálogo e o acesso entre os funcionários da fábrica com os gestores. Assim, em 1987, foi assinado um acordo visando a implantar o Projeto Inscrição.

Em diferentes momentos, a empresa foi modificando os seus elementos de controle gerencial, além de ter rompido com práticas anteriores e estabelecido novas regras. Tais mudanças resultaram em diferentes prêmios relacionados às “Instituições Políticas de Controle”. Essas modificações foram ocorrendo em um processo não linear e diferentes atores possuíam diferentes perspectivas para resposta às questões da empresa.

Tais modificações ocorreram com conflitos comuns em situações de mudanças: gerentes de nível médio reclamavam sobre a mudança de seu cargo técnico para “gestão de pessoas”, interpretando esse trabalho e essa alteração como algo “menor”. Outros afirmavam que não tinham habilidades. Novos gerentes foram contratados para aderir à nova missão. Sócios reclamavam que a empresa tinha que promover mudanças lentas. Outros gerentes defendiam as mudanças. Muitos propugnavam a eliminação de práticas anteriores de recursos humanos, inadequadas à nova visão gerencial. Funcionários da produção reclamavam sobre a falta de comunicação com os gestores.

Desde o final da década de 80, com a redemocratização e, em função das modificações relacionadas às estruturas de competitividade no Brasil e ao aumento da competição internacional das empresas brasileiras, o país tem instituído o que nesta tese chamaremos de “Instituições Políticas de Controle”.

No intuito de descrever os eventos que deram origem ao modelo de gestão da empresa, será descrito seu processo histórico.

7.2.1 O Interesse na Filosofia de Gestão Japonesa na Década de 1990

Em 1990, o diretor da empresa mostrava-se interessado em conhecer, de forma mais aprofundada, as técnicas japonesas: “gostaria de conhecer mais as experiências japonesas com relação à produção *just in time* e *Kanban*”. A filosofia de gestão japonesa era tida, como resposta para o problema de produtividade e qualidade das empresas (Ver Miller e O’Leary, 1993, sobre os Estados Unidos). No Brasil, esse discurso começou a fazer parte da comunidade de empresários e dos programas do governo brasileiro. Vários traços da cultura da BRCOM são oriundos dessa filosofia de gestão.

Nesse período, começou o interesse na “administração participativa” e distribuição de lucros para os funcionários. Em relação à participação nos lucros, havia discussão do governo brasileiro sobre a possibilidade de implantação da medida. Entretanto, a BRCOM antecipou a discussão do assunto. Um dos gerentes da empresa argumentou em reunião: “Haverá participação no lucro para todos os funcionários? A empresa está preparada para isso? E o que pensa o acionista sobre o assunto? Estamos na vanguarda com relação à nossa política de administração. Como agiremos se já se fala em lei para participação no lucro?”.

O presidente da empresa respondeu:

A posição da empresa com esse assunto é que o acionista principal é, extremamente, favorável. Porém, só decidirá após algumas definições do governo sobre o assunto. O governo está apontando para alguma coisa que não penalize mais ainda o lucro da empresa, ou seja, o governo deve abrir mão da parte dele. Existe clara visão da empresa sobre a participação no lucro para seus funcionários, tanto que diretores e gerentes já participam. A filosofia da empresa é a de que nossos funcionários são nossos parceiros. Deveria ser algo parecido com salário-móvel como no Japão.

Apesar de ter interesse na filosofia japonesa, para a qual a visão de longo prazo é a principal diretriz, o presidente reiterou a importância no foco do curto prazo e em conciliar discurso com ação. Uma questão que cumpre salientar é que o contexto econômico brasileiro com hiperinflação dificultava o processo de planejamento de longo prazo e aumentava o efeito de miopia da gestão. Adicionalmente, alguns gerentes questionavam o modelo japonês e indicavam, inclusive, que o Japão poderia ter problemas futuros.

Havia, também, preocupação com a imagem da empresa. Foi citada a reportagem publicada em revista de negócios sobre produtividade, tendo como um bom exemplo, a empresa. Além disso, evidências de preocupação com imagem externa já apareciam nas reuniões, uma característica, institucionalizada na empresa. Uma opinião de um gerente reitera isso: “estamos preparados, por exemplo, para não ganharmos os próximos prêmios?”.

Alguns elementos de mudança para a aderência à nova filosofia já estavam sendo discutidos: a) a revista dos funcionários; b) o princípio da não demissão e seus reflexos; d) incorporação da nova cultura nos funcionários; e) empresa única, sempre usando o pronome “nós”.

A fiscalização dos funcionários na saída da fábrica era um procedimento usual. Visava a prevenir problemas relacionados a furtos na dependência da companhia. Com a discussão da

nova filosofia, esse procedimento começou a ser questionado pelo corpo gerencial. As discussões perpassavam questões internas de coerência entre as ações gerenciais, tais como a confiança, relacionamento de longo prazo, ética, falta de conexão com a filosofia atual da administração, a questões funcionais, como a economicidade do procedimento e a imagem da empresa perante o público externo. Assim, decidiu-se eliminar o procedimento.

A política da não demissão foi um mecanismo que a empresa decidiu implantar para apresentar um diferencial na política de recursos humanos. Além disso, era condizente com as filosofias japonesas de gestão que estavam sendo implantadas em empresas no Brasil. Conjuntamente à implantação da política de não demissão, havia um conjunto de preocupações para balancear essa visão com o desempenho da BRCOM. Uma proposta foi implantar uma avaliação de desempenho mais “transparente” e buscar comprometimento dos funcionários.

As discussões relativas à incorporação da nova cultura indicavam que a empresa precisava aumentar a clareza nas comunicações, a necessidade de fortalecer relações de longo prazo, divulgar a nova filosofia, comprometimento e manter um bom ambiente de trabalho.

Também, ocorreu um incentivo para criar a imagem de cultura de equipe: “A empresa deverá ser única, conjugamos sempre na primeira pessoa do plural: nós”. Essa frase reflete um dos lemas centrais que se tornou característico da cultura da empresa, voltada ao trabalho em equipe, inclusive com a utilização de metáforas relacionadas a esportes de grupo, ao invés de individuais.

Outro exemplo que evidencia a necessidade de cultura de grupo está relacionado a questionamentos sobre a própria filosofia do sistema contábil citada pelo presidente: “BRCOM é uma coisa só, se eu voltasse a 9 anos e 6 meses (1981), eu não faria uma contabilidade à parte”. Nessa citação, ele está argumentando contra a existência de vários centros de responsabilidade, cada um para uma fábrica, o que enfatiza a visão de coletividade.

7.2.2 Com “Medo da Inovação”: sobre os Fundamentos do Modelo de Inovação da Empresa

“Eu proponho que a gente pense em um projeto de inovação, mas que ele seja com pé no chão. Qualquer assunto de inovação” (...) “Tenho medo de inovação (pânico)”.

Essa citação é de um importante executivo da empresa. Essa frase sintetiza o discurso de inovação atual da BRCOM: a rejeição a mudanças bruscas, de “grandes” invenções. O sistema incremental de inovações adotado pela empresa, atualmente, e que é operacionalizado através do Projeto Inscrição, reflete essa perspectiva.

7.2.3 As Reuniões de Desenvolvimento Gerencial como uma “Entidade Ideológica”

O grupo gerencial, formado pelos diretores e gerentes, teve como objetivo propor reformulações e efetuar avaliações do processo de gestão a partir do estudo de novos conceitos gerenciais. Era coordenado, tecnicamente, por um consultor e professor especialista em gestão de pessoas.

Além disso, questões relacionadas à filosofia, valores eram formulados a partir deste grupo. A necessidade de entender comportamento humano e questões conceituais relacionadas à sociologia foi proeminente: “90% dos nossos problemas são sociológicos.” Sobre o papel do grupo, uma citação feita pelo consultor deixa isso em evidência: “o grupo de gestão é uma entidade ideológica”.

Em 1992, foi realizada uma pesquisa de clima inicial com o intuito de compreender as principais questões relacionadas a pessoas. Nesse estudo, foi detectado que o principal problema era o *feedback*. Nas reuniões, decidiu-se criar grupos de trabalho para avaliação da pesquisa e análise das ações necessárias. Além disso, a empresa começou a trabalhar com gestão de qualidade visando a atender as normas dos institutos. Uma reunião discutiu planejamento e implantação do sistema de qualidade entre 2 a 3 anos.

Em 1993, ocorreu uma discussão sobre conflitos nas práticas com a nova política de relacionamento de longo prazo: a adaptação à filosofia, o nível elevado de exigência (“bichos diferentes”), “ansiedade” para retirar os valores do FGTS por funcionários dos níveis operacionais, excelência e baixo *turnover*.

Durante esse ano, a empresa realizou outra pesquisa de clima organizacional. Essa pesquisa identificou diversos problemas que a empresa iria privilegiar no futuro: ausência de *feedback*, baixa autonomia do trabalhador em relação às suas atividades, críticas a políticas de relacionamento de longo prazo, gestores que não estimulavam a participação; diferença entre ação e discurso gerencial, o que gerava desconfiança. Adicionalmente, os funcionários enfatizaram que a relação de longo prazo proporcionava segurança, tranquilidade, motivação, produtividade e parceria. Havia, também, a constatação da necessidade de manter laços informais com os funcionários por parte dos supervisores, inclusive conversar sobre questões pessoais.

A empresa já utilizava a filosofia japonesa de 5S, que significa um processo simples de organização do local de trabalho. Entretanto, considerando que muitos funcionários da área de produção tinham dificuldades para assimilação da sigla, os executivos propuseram adaptá-la a realidade brasileira.

7.2.4 A Crise na da Década de 1990 e a “Reengenharia Participativa”

Em 1995, a empresa apresentou o seu primeiro prejuízo. Questões relacionadas à conjuntura econômica, como o custo do dinheiro, foram fatores que afetou seu desempenho. Isso foi fruto da crise, tanto na economia brasileira, quanto na internacional, ocorrida em 1994. Nesse período, já tinha sido constatado um decréscimo na lucratividade, o que fez com que a empresa revisasse o seu orçamento de investimentos.

Com a crise, durante o ano de 1994, iniciaram-se vários estudos e reuniões para avaliar a empresa no que tange aos seus aspectos de gestão. Assim, com a influência das ideias de reengenharia de Michael Hammer, o grupo executivo decidiu reconstruir a técnica e adaptar ao estilo da empresa. Tal procedimento foi chamado de “reengenharia participativa” ou “reengenharia consensual”. Essa reengenharia participativa foi formada a partir da criação de um grupo específico sob a coordenação de um “jovem engenheiro” (a expressão denotava a necessidade de revigorar a empresa).

Esse projeto consistiu no incentivo à demissão de funcionários que não se enquadravam na nova estratégia da empresa; na alteração da estrutura organizacional com a redução dos níveis hierárquicos; na criação de divisão de negócios e divisão corporativa. A estrutura

organizacional da empresa reflete esse processo de reengenharia consensual. O quadro 12 evidencia essas alterações:

Comparativo da estrutura de cargos anterior com a ocorrida após reengenharia participativa

Quadro 12 - Reengenharia participativa

Estrutura de cargos anterior	Após reengenharia participativa
Diretor	Diretor
Gerente	Gerente
Supervisor Monitor Líder	Coordenador
Operação	Técnico e operação

Conforme evidenciado no Quadro 12, a maior alteração ocorreu nas posições intermediárias que foram eliminadas e substituídas pela nova função de coordenador. Durante o ano de 1995, houve estímulo à demissão voluntária de funcionários. Isso fez com que vários funcionários solicitassem demissão. Nesse mesmo período, houve uma crise com a convenção trabalhista em função da impossibilidade de transferir para os preços os aumentos fornecidos aos funcionários. Assim, a empresa reduziu, temporariamente, os benefícios trabalhistas. Além disso, fechou uma unidade fabril.

7.2.5 A “Virada”: o Lucro e a Volta da Visibilidade

Em 1996, ocorreu o que a empresa chama de “virada”: aumento da produtividade, da produção e do lucro; liderança no mercado e crescimento econômico; prêmios: setoriais, certificados, ISO 9000. Em função da melhoria do desempenho, a empresa reativou os benefícios trabalhistas fornecidos, anteriormente, aos funcionários e que foram eliminados por ocasião da crise.

Nesse período, a gerência considerava alguns significantes fundamentais para o sucesso e a nova fase da companhia: “comunicação” com todos os funcionários (especialmente os da base da pirâmide); “honestidade” e “transparência” da cúpula, em todos os momentos - “explicar exaustivamente a situação sem dourar a pílula”. Esses elementos constituem as características do modelo de gestão da companhia.

7.3 Paradigma Neofuncionalista

Nesta seção serão descritos os artefatos utilizados pela empresa, bem como os seus aspectos organizacionais. A seção está dividida conforme as categorias de Merchant e Van der Stede (2007), especificadas no capítulo 3.

7.3.1 Controles de Ação

Os controles existentes são compostos de restrições físicas, de segurança de bens e limites de aprovação de valores nas operações. Um controle dessa natureza é a *accountability* de ações. Esses mecanismos são utilizados para identificar responsabilidades e, assim, recompensar as ações adequadas e punir as não desejadas (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007). A principal forma de controle de ação ocorre por meio de avaliação dos erros por meio de comunicação verbal e rituais promovidos pela alta gestão.

Outro mecanismo é a filmagem de situações de trabalho. No intuito de identificar atos que não estejam no padrão esperado, uma câmera filma o processo de produção, a qual é transmitida para a sala da gerência. Os funcionários o apelidam de “o grande irmão”. Ao questionar sobre a função da televisão, o coordenador respondeu: “Quando ocorre algum problema, a gente mostra a câmera e depois conversa com a pessoa. Ela foi colocada com o objetivo de educar e não punir”.

Presenciamos a utilização das gravações *in loco* no procedimento de *shadowing*: Ocorreu um erro na configuração do *design* de um produto, acarretando atrasos e perdas no processo. No diálogo ocorrido, um dos responsáveis por um setor indicou um funcionário como a pessoa que provavelmente cometeu erros na especificação do produto; a partir disso, solicitaram a presença do funcionário em uma reunião emergencial. Tentaram identificar o problema e constataram que o erro era proveniente de outra fábrica. O episódio mostra que ocorreu uma busca de resolução de problemas, mas também um desejo de identificar o responsável, o que contradiz em parte, com o discurso gerencial.

Outro episódio relacionado à *accountability* de ações, que exemplifica a forma como a alta gestão lida com as exceções, foi uma devolução de mercadorias. Esse problema não é tolerado pela empresa. A meta é a inexistência de devoluções. Durante o mês de agosto de 2009,

ocorreu devolução de mercadorias pelo cliente (foi a única durante todo o ano). Em função disso, o presidente realizou uma reunião na fábrica com todos os funcionários, a qual foi denominada de “funeral”.

Nessa reunião houve demonstração de um vídeo mostrando o problema, um ritual de descarte dos produtos perdidos; um conjunto de discursos proferidos pelo presidente; a exposição dos efeitos do problema na retenção de clientes e, além disso, discurso reiterando que aquele ato não era uma punição, mas uma forma de aprendizado. O evento foi classificado como muito grave pela empresa e, também, foi gravado em vídeo.

Em conformidade com Merchant e Van der Stede (2007), os controles de ação são utilizados com a função principal de punição, um reforço negativo. Entretanto, a BRCOM converte atos como esses em um discurso de aprendizado organizacional, a responsabilização pública não é atribuída a um indivíduo, mas ao coletivo de funcionários. Um gerente de produção, quando nos explicou a forma de tratar a responsabilização desses problemas, afirmou: “a gente discute os problemas, não as pessoas”.

7.3.1.1 Estrutura Organizacional

A estrutura organizacional é um tipo de controle de ação. O modelo da empresa é proveniente da reestruturação ocorrida em 1995 por meio da “reengenharia participativa”, a qual é condizente com o modelo simplificado de gestão. O organograma apresenta 4 níveis hierárquicos: diretoria, gerência, coordenação e os funcionários de cargos não gerenciais, que são denominados “criadores”. Os assessores têm a função de orientar a diretoria em assuntos específicos. Adicionalmente, são criados comitês provisórios para resolver assuntos não previstos no modelo de gestão.

A empresa utiliza organograma simplificado com o objetivo de facilitar a comunicação e decisão gerencial: “poucos níveis hierárquicos”, “criação de mecanismos que facilitam a comunicação e decisão”, correspondem ao discurso que justifica o organograma pela empresa.

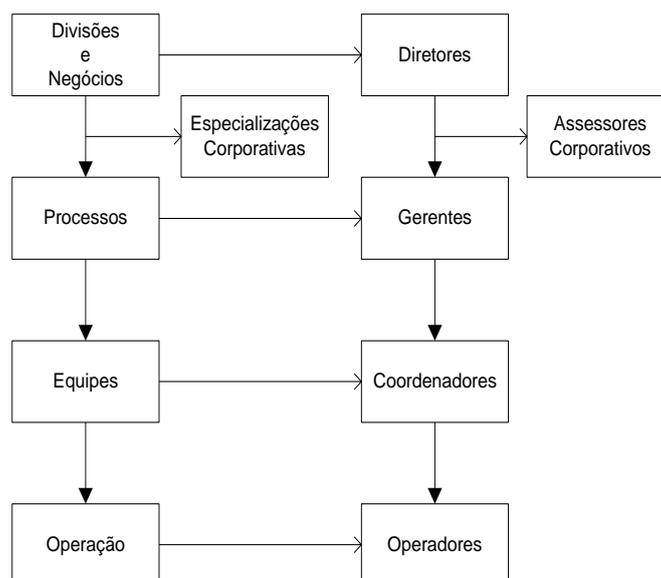


Figura 15 - Organograma
Fonte: Documentos internos BRCOM

Em síntese, os controles de ação ocorrem por meio da visibilidade permitida pela estrutura física e tecnológica, das ações dos gestores intermediários, bem como do reforço negativo dado através de rituais pela alta gestão.

7.3.2 Controles Pessoais

Os controles pessoais existentes são o processo de seleção e admissão, treinamento nas regras e políticas, e descrição do trabalho e provisão de recursos.

7.3.2.1 Processo de Seleção e Admissão

A empresa possui uma característica singular: os funcionários são estáveis. É o que eles chamam de “regra da não demissão”. Essa regra foi influenciada pelo movimento de qualidade japonês, intensificado no Brasil na década de 90, conforme discutido na seção sobre políticas de controle.

A maioria dos funcionários começa a trabalhar como estagiários na área de produção. As exceções ocorrem quando é necessária a contratação de alguém especializado, não disponível nos quadros. A admissão dos funcionários é por meio de indicação de outros funcionários que trabalham na empresa. As pessoas começam como ajudantes de produção, para cargos

operacionais ou, então, como estagiários, para funções de nível superior. As idades de admissão variam entre 18 a 23 anos.

Na admissão, os funcionários passam por um intenso processo de socialização durante duas semanas, por uma funcionária com aproximadamente 30 anos de trabalho na BRCOM. Nessa fase, eles são apresentados às normas de qualidade, à visão e missão, à estrutura organizacional e aos diversos setores da empresa. Ajudantes de produção permanecem durante duas semanas adicionais sendo treinados por funcionário experiente. Após isso, eles começam a trabalhar de forma autônoma. Além de ajudantes de produção, também, são contratados estagiários.

7.3.2.2 Treinamento nas Normas

Todos os funcionários são, periodicamente, treinados de acordo com normas de segurança, regras de qualidade, Projeto Inscrição e treinamentos gerenciais para os cargos de chefia. Ressalta-se que os executivos possuem reunião mensal para discutir textos relativos à gestão em geral.

7.3.3 Controles Culturais

Os controles culturais compreendem o código de ética, participação no resultado, incentivos não monetários e avaliação de desempenho.

7.3.3.1 Código de Ética

O código de ética caracteriza-se pela ênfase em aspectos relacionados à cultura organizacional: fator econômico como balizador dos elementos; coletividade; caráter instrumental da inovação; comunicação e *accountability*; diversidade e restrições comportamentais. O fator econômico como direcionador de ações e valores é apresentado quando a empresa enfatiza o caráter econômico de suas ações, sempre como o ponto principal, em todas as comunicações de caráter permanente.

A visão de coletividade é demonstrada por meio da ênfase em expressões como “família BRCOM”; “camaradagem”, como um elemento de valorização do funcionário, e “lucro para

todos”, como uma mensagem central da empresa. O contrato de estabilidade permite a adoção desses mecanismos.

A inovação de produtos e processos, também, é descrita como um valor central. Os argumentos do código de ética pregam sobre a valorização da diversidade, não permitindo discriminação e preconceitos em relação à raça, origem, gênero, orientação sexual e quaisquer formas de violência simbólica, no intuito de valorizar a criatividade, pois, segundo o documento, a diversidade estimula a geração de diferentes ideias.

O processo de comunicação é enfatizado, tanto como um elemento de inovação, quanto pela melhoria do relacionamento entre os diferentes níveis gerenciais. Esse processo permeia, também, a *accountability* dos resultados econômicos da empresa. Trimestralmente, os diretores apresentam os resultados para todos os funcionários, no intuito de proporcionar um monitoramento da participação dos lucros e gerar comprometimento.

O último item enfatizado, no código de ética, são as restrições comportamentais. Simons (1995) chama de sistema de restrições e Merchant e Van der Stede (2007) como controle cultural. Esses controles abarcam limites relacionados ao recebimento de presentes por parte de fornecedores, não tolerar assédio sexual, bem como proibição de divulgação de informações relevantes da empresa. As normas constantes do código tiveram a influência de eventos não tolerados pela empresa em anos anteriores.

7.3.3.2 Participação nos Resultados da Empresa

A participação dos lucros, na empresa, tem como principal característica o fato de ser coletiva. O percentual é fixo em relação à remuneração do funcionário e é calculada com base nos resultados globais. Não há diferenças em relação a desempenho individual. Na literatura do tema, a participação coletiva não tem como objetivo primário a motivação para o alcance de objetivos, mas sim influenciar a mudança de cultura e permitir um monitoramento mútuo entre funcionários, é um tipo de controle social (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).

A estrutura técnica da participação dos lucros possui dois componentes: indicadores financeiros e não financeiros. O cálculo do indicador não financeiro é baseado na eficiência de setores da área de produção. Há um peso maior para o setor de litografia, pois possui a

maior participação nos custos da empresa. Em relação ao indicador financeiro, o valor refere-se a um percentual de 15% sobre o lucro da empresa.

7.3.3.3 Avaliação de Desempenho

A avaliação de desempenho dos funcionários é realizada anualmente. Além dos aspectos técnicos e comportamentais, os indicadores do Projeto Inscrição, também, fazem parte da avaliação dos funcionários.

O modelo de avaliação de desempenho é consistente com a cultura coletivista da empresa, conforme Merchant e Van der Stede (2007):

Recompensas de grupo são delegadas essencialmente para monitoramento das atividades dos funcionários pelos seus colegas. Isto é a essência do monitoramento mútuo. Gerentes sabem que o sistema funciona quando eles ouvem trabalhadores com frases tais como: 'você está prejudicando minha participação nos lucros'. (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).

Um exemplo foi uma entrevista com funcionária da área comercial:

Eu me identifiquei muito com a cultura. Eu sinto como se eu fosse parte da BRCOM, então eu mando as ideias, principalmente ideias de redução de custos porque eu sei que eu faço parte daquilo, e se eu reduzir o custo aqui depois vai poder ajudar todo mundo no futuro, ou ter uma participação nos lucros melhor para todos na fábrica.

A analista expressou orgulho quando falou sobre a importância do cuidado com as coisas da empresa no sentido de não prejudicar a recompensa coletiva representada pela participação nos lucros. Outro exemplo que corrobora esta questão é um caso de duas funcionárias que sugeriram a extinção de seus próprios cargos, alegando não serem necessários e que esse fato iria aumentar a participação nos lucros. Elas foram remanejadas para outro setor e os cargos foram extintos.

7.3.4 Controles de Resultado

A empresa possui os seguintes controles de resultado: orçamento operacional, planejamento estratégico, indicadores de desempenho, controles financeiros.

7.3.4.1 Orçamento Operacional e Orçamento de Investimentos

A BRCOM mantém o controle dos gastos operacionais através de áreas de responsabilidade. Existem algumas particularidades que fazem com que este artefato não seja um orçamento na concepção da literatura de contabilidade gerencial (ver Frezatti, 2009; Frezatti *et al*, 2009).

A primeira é que não há um processo orçamentário estruturado na empresa. O que os executivos consideram como orçamento operacional é um conjunto simplificado de planilhas de gastos por setor que são controlados **exclusivamente** pelo presidente. O processo funciona da seguinte forma: o presidente estabelece, unilateralmente, meta fixa mensal de gastos por conta e centros de custos; esta meta não é negociada e os critérios para seu estabelecimento não são divulgados. Também não há relação direta entre o planejamento estratégico e o orçamento operacional.

O orçamento de investimentos é realizado anualmente e possui um controle rígido por parte dos executivos. São analisadas as necessidades de acordo com os planos da empresa e a cada trimestre uma análise dos gastos ocorridos. Diferentemente do orçamento operacional, o controle dos gastos de capital possui um grau de formalização estabilizado.

7.3.4.2 Processo de Accountability

A forma como o presidente cobra o cumprimento das metas de orçamento é personalista: os gerentes das áreas não possuem participação na fixação dessas metas. Eventualmente, quando os valores estão acima do previsto, os gerentes são convocados para explicar. O presidente utiliza como simbologia uma marca vermelha nos números para salientar aos gestores a necessidade de explicação. Esse processo de comunicação ocorre através da *intranet*.

Nesse processo de justificativa, os gerentes solicitam que a área de contabilidade efetue a análise para que possam atender a solicitação do presidente. A cobrança do presidente ocorre, de forma eventual; não é uma atividade incorporada nas rotinas gerenciais, o que difere dos papéis tradicionais da contabilidade no processo de accountability (AHRENS; CHAPMAN; 2002; CONRAD, 2005; ROBERTS, 2002; DENT, 1990; ROBERT; SCAPENS, 1985; SCAPENS; MACINTOSH, 1996; BOLAND, 1996).

Apesar desse procedimento não apresentar aderência ao princípio da controlabilidade, não há resistências explícitas por parte dos gerentes em questioná-lo. Entretanto, um dos gerentes, ao comentar que nós iríamos fazer um trabalho de reciprocidade para a empresa, sugeriu a implantação de um dispositivo que evidenciasse o quanto ele gastou, comparado com o projetado pelo presidente, de forma que ele pudesse se antecipar aos pedidos de explicação.

Em função de não haver rigidez na cobrança, não há preocupação com o rigor da classificação contábil das contas. Por exemplo, vários gastos são contabilizados em contas gerais, o que dificulta as análises por parte dos usuários.

Em relação às responsabilidades pelos gastos, os gerentes são responsáveis por departamentos e demonstração do resultado das fábricas. Alguns são responsabilizados por determinados grupos de despesas, como as despesas de vendas ou despesas corporativas. Entretanto, observamos que os gerentes têm um foco maior na tarefa. Questões formais e de rotina relacionadas aos aspectos econômico-financeiros são de responsabilidade mais efetiva da diretoria. Apesar disso, eles possuem “consciência de custos”. Isso será discutido na apresentação do Projeto Inscrição.

7.3.4.3 Simulação Financeira

A ferramenta de planejamento financeiro foi desenvolvida internamente. Ao final do exercício, os executivos reúnem-se para efetuar discussão dos planos gerais para a diretoria financeira e o *controller* avaliam as variáveis relacionadas ao planejamento financeiro. Essa ênfase ocorre em função do rigoroso planejamento de caixa e custos relacionados com estoques, tempo de produção, logística, variáveis críticas do modelo de gestão da empresa.

7.3.4.4 Estrutura de Planejamento Estratégico

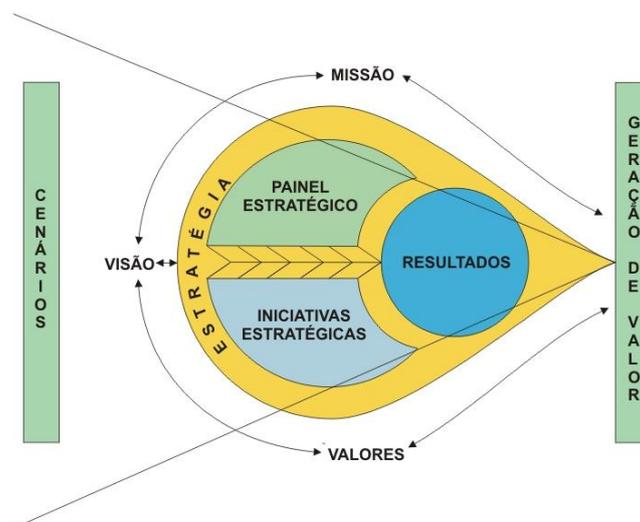


Figura 16 - "Olho" desenvolvido pela BRCOM
Fonte: Documentos internos da BRCOM

O planejamento estratégico é baseado na Figura 16, um modelo desenvolvido pela empresa para retratar sua estrutura de planejamento. A cada quatro anos, a empresa promove uma discussão ampla dos diferentes elementos. Isso compreende as seguintes etapas: (i) a elaboração de cenários como base preliminar de discussão, servindo para o estabelecimento da visão, missão e valores; (ii) a missão da companhia demonstra a ênfase nos aspectos relativos ao relacionamento de longo prazo com acionistas, funcionários, clientes e fornecedores; (iii) a visão que possui ênfase na rentabilidade, inovação, qualidade e pessoas; (iv) os valores, que correspondem aos aspectos relacionados à cultura e à ética da empresa.

Os itens conceituais estabelecidos nesse planejamento estratégico e os indicadores de desempenho globais são divulgados através dos quadros de “gestão à vista”, instrumento de comunicação visual utilizado em toda a BRCOM.

7.3.4.5 Indicadores de Desempenho

Desde a década de 90, que a empresa trabalha com indicadores. Entretanto, a decisão de implantar um *balanced scorecard* ocorreu, em 2004, a partir da constatação da necessidade de um sistema de indicadores que atendessem às regras dos prêmios de qualidade. Nessa ocasião, criou-se uma estrutura *ad hoc* para implantar a tecnologia na empresa. O produto disso foi uma ferramenta desenvolvida através de planilha eletrônica. Em função do histórico de utilização de indicadores de qualidade e a sua institucionalização na rotina da fábrica, os

mesmos indicadores foram transportados para o *balanced scorecard*. Essa versão inicial possuía um foco operacional sem relacionamento com a estratégia.

Em 2006, alguns executivos fizeram treinamentos sobre *balanced scorecard* e, a partir disso, resolveram aperfeiçoá-lo. Após a reunião de planejamento estratégico ocorrida no final de 2006, o assessor da diretoria propôs incorporar aspectos estratégicos, bem como utilizar um *business intelligence* para apoiar a análise e disseminação dos indicadores. Nessa época os indicadores não eram reavaliados, mantinham-se os mesmos durante todo o tempo. O executivo responsável expôs os problemas:

Muitos indicadores eram provenientes da operação, mas eram incorporados ao estratégico, tampouco as ações tinham conexão com as propostas da diretoria e inter-relação entre as perspectivas. Por exemplo, não analisávamos qual o efeito de uma ação na comunidade com a perspectiva de clientes. Além disto, nós mantínhamos sete perspectivas de análise, o que dificultava a compreensão.

A reavaliação ocorreu com a compra de um *business intelligence* em 2009. Com a incorporação deste sistema, foram analisados os problemas e realizado treinamento para conscientizar sobre a relevância dos indicadores.

Como resultado, a empresa passou a trabalhar com as quatro perspectivas tradicionais do *balanced scorecard*: finanças, clientes, processos e aprendizado e crescimento. A primeira perspectiva, a financeira, possui indicadores relacionados ao valor da empresa e ao risco, que no modelo de gestão da companhia correspondem a tempo, estoques e custos com logística. Esses indicadores são acompanhados pelos executivos de finanças e controle, em função de seu risco em termos de fluxo de caixa e financiamento de longo prazo. Também, serve de base para reunião anual com a gerência e a diretoria, que tem como objetivo definir os procedimentos do ano seguinte.

Na perspectiva de clientes, os principais vetores são o aumento do volume de vendas e lucratividade dos clientes. Essa perspectiva não está institucionalizada na área de vendas. Inclusive, não há identificação dos funcionários com as diretrizes estratégicas da área.

O vetor de processos é composto pelos seguintes itens: inovar para diferenciar e criar valor; gerenciar os processos do sistema de gestão de qualidade, gerenciar os processos financeiros e gerenciar os processos de *marketing*. A maior parte dos indicadores se encontra nesse vetor.

Além disso, o maior grau de institucionalização se encontra nos indicadores dos processos de sistema de gestão da qualidade. Isso ocorre porque a empresa possui tradição de uso de indicadores de qualidade, particularmente no que tange à área de produção.

O último vetor é o de aprendizado e gestão de pessoas. Assim, como o vetor de processos, muitos indicadores dessa área estão institucionalizados em função da uso precedente do sistema de qualidade. Além disso, os indicadores do Projeto Inscrição são incorporados nessa perspectiva. Ele é composto de indicadores de inovação, processos socioambientais e sistemas de gestão.

Em síntese, pode-se afirmar que a decisão de utilização do BSC, na companhia, é fruto de influências dos prêmios de qualidade e de cursos realizados por dois gestores da área de controle, nos quais conheceram a ferramenta. Além disso, o processo de institucionalização interno segue uma lógica específica: os indicadores incorporados ao trabalho dos gestores de produção e processos estão em fase de institucionalização maior do que o da área de vendas. Indicadores que não eram utilizados anteriormente à implantação do *balanced scorecard*, ainda não foram institucionalizados, particularmente aqueles relacionados a vendas e clientes; o relacionamento entre os indicadores das diferentes perspectivas, também, não está incorporado no modelo.

O exemplo da BRCOM evidencia como um artefato de controle gerencial pode assumir configurações diferentes dependendo da realidade de cada empresa, uma constatação salientada pela literatura (BAXTER; CHUA, 2003; AHRENS; CHAPMAN, 2007; HOPWOOD, 1983).

7.3.4.6 Custos Gerenciais

Diferentemente das prescrições da literatura técnica de contabilidade gerencial, que propõe que a área de custos gerenciais deve ser vinculada à controladoria, na BRCOM, essa área é vinculada à função de vendas. O motivo gerencial é que a principal função da área de custos gerenciais é calcular a margem de contribuição para subsidiar a análise da lucratividade dos produtos.

A empresa realiza todos os cálculos de custos através de planilhas de simulação. Uma questão importante é que são utilizados diferentes sistemas de custeio: um modelo híbrido de cálculo de custos, com custeio variável, custeio por absorção e custeio baseado em atividades.

O custeio variável é utilizado na análise da margem de contribuição dos produtos; o custeio por absorção, na linha de produção que possui processos padronizados. O cálculo de custos baseado em atividades é realizado para o processo de litografia. Isso ocorre em função da complexidade do processo e do custo de *setup* ser elevado. A litografia é responsável por elaborar embalagens para envolver o produto. Cada embalagem é elaborada de acordo com as solicitações dos clientes relativas à cor e *design*, o que torna a atividade deste processo, personalizada e com um maior custo.

É importante salientar que os cálculos de custos, são utilizados para análises específicas e não como controle gerencial.

7.3.4.7 Demonstração do Resultado do Exercício

A demonstração do resultado do exercício tem o papel de prestação de contas. Os diretores apresentam um relatório simplificado a cada três meses para os funcionários. Nesse caso, os funcionários podem avaliar se o trabalho executado irá proporcionar participação nos resultados da empresa.

7.3.5 Tecnologia de Controle Híbrida: Projeto Inscrição

O Projeto Inscrição é o principal artefato de controle gerencial da empresa. Ele foi fundado em 1987 e, originalmente, tinha como principal objetivo melhorar a comunicação, conforme estabelecido em documento interno:

O Projeto Inscrição surgiu da necessidade de se criar mais um canal de comunicação entre nossos funcionários, a administração e as chefias, para que possamos expressar as nossas ideias e nossas preocupações, o que no dia a dia às vezes se torna difícil. Num 1º. Plano ele busca a simplificação e desburocratização em todos os sentidos, tanto naquilo que se refere a papéis, quanto àquilo que for ligado à área industrial. Num 2º. Plano ele está voltado ao atendimento de reivindicações, onde buscaremos dar soluções às pendências nas diversas áreas. Desta forma, o nosso objetivo é ouvir tudo que o funcionário tem a dizer, e, conseqüentemente, buscar a melhor solução possível.

O documento foi assinado por gestores da empresa e pelo sindicato. É possível identificar que os pontos centrais do documento foram a comunicação e o relacionamento com funcionários. Ao longo do tempo, o projeto começou a apresentar características diferentes. Essas questões serão tratadas no paradigma pós-estruturalista.

7.3.5.1 Sobre o Conceito de “Ideia”

O conceito de ideia para o projeto é amplo. Não se restringe a ideias de grandes mudanças, mas a quaisquer tipos de melhorias que possam beneficiar a empresa e o ambiente de trabalho. O conceito de ideia na BRCOM é de inspiração japonesa, a empresa advoga melhorias incrementais, ao invés de radicais, tal como o modelo americano.

Segundo a empresa, o objetivo é criar um clima organizacional que estimule a geração de ideias, ao invés do aumento da produtividade. O projeto funciona a partir da delegação de responsabilidades aos funcionários. Qualquer sugestão pode ser considerada uma ideia, sendo que pode ser apresentada individualmente ou em grupo. A maioria é enviada em grupo. Isso é condizente com a cultura da empresa voltada para o trabalho em equipe. Além disto, já surgiram inovações de produtos e processos relevantes por meio do projeto, o que torna a empresa ser conhecida por sua característica inovadora. O funcionamento do projeto compreende os seguintes itens:

7.3.5.2 Central de Gestão de Ideias

A Central de Gestão de Ideias corresponde a uma área administrativa, composta por uma coordenadora e seis funcionárias. Essa central é responsável pela gestão de todo o projeto e apoio às unidades da empresa. Ela gerencia o sistema de informação de suporte, cerimônias, treinamentos sobre o projeto, apoio aos gestores e análise periódica das políticas do Projeto.

Em termos de processo, o Projeto Inscrição funciona da seguinte forma:

- as ideias podem ser enviadas através de *intranet* ou formulário, para depósito em caixas coletoras dispostas na unidade fabril. Os formulários são para uso de quem tem dificuldades em lidar com computadores;

- todas as ideias são organizadas pela Central de Gestão de Ideias para a verificação dos procedimentos cabíveis;
- a Central de Gestão de Ideias digita as ideias que foram recebidas em formulários no sistema e libera para avaliação do coordenador responsável pela área a qual se refere a ideia. Aquelas enviadas por meio do *software* (a maioria) são liberadas eletronicamente para avaliação do coordenador;
- não podem participar do projeto os coordenadores, os gerentes e os diretores;
- os critérios para avaliação das ideias compreendem: a) custo/benefício; b) segurança; c) economia; d) produtividade; e) espaço;
- o coordenador tem o prazo de 2 semanas para avaliar a ideia. As seguintes posições são tomadas pelos coordenadores: caso a ideia já exista, ele informa ao funcionário e expõe isso no sistema de gestão ideias, caso contrário, executa os seguintes procedimentos: a) se a ideia tiver um custo superior a R\$ 100,00, a ideia é submetida à gerência; b) se a ideia tiver um custo inferior a este valor, ela é aprovada e o coordenador tem duas semanas para a sua efetivação; c) ideias com valor superior a R\$ 1.000,00 são enviadas à diretoria para avaliação como investimento. Ao final desse processo as ideias aprovadas são implantadas e discutidas.

7.3.5.3 Atribuições dos Funcionários

Os funcionários possuem os seguintes papéis no projeto:

- **Criadores** - Funcionários de nível operacional; são responsáveis pela geração de ideias;
- **Coordenadores** – Avaliação das ideias enviadas pelos criadores;
- **Gerentes** – São responsáveis pela gestão das atividades dos supervisores;

- **Diretores** – Disseminação, estímulo e papel simbólico na institucionalização, realizando palestras, participação nas premiações e outros atos que endossem o projeto.

7.3.5.4 Meios Visuais e Tecnologia

- **cartazes mensais** – Para divulgar a melhor ideia do mês; diversos cartazes são espalhados na fábrica mostrando como era antes da ideia e o que ocorreu depois da implantação do projeto;
- **jornal interno** – Um jornal interno ressalta as principais cerimônias do projeto e respectivas premiações. Cartazes semestrais informam sobre os principais resultados do projeto, a participação e a média de ideias por unidade fabril;
- **software de controle do projeto** – O instrumento utilizado para a coordenação operacional do projeto é um *software* interno. Este recurso centraliza todas as ideias enviadas pelos criadores para avaliação gerencial e permite o acesso pela gerência, pelos coordenadores e pela diretoria da empresa. A maior parte dos funcionários digita diretamente no *software* as suas ideias. Há senhas de acesso para cada criador.

7.3.5.5 Cerimônias

O Projeto Inscrição possui várias cerimônias para divulgar prêmios e estimular o envolvimento dos funcionários. A principal cerimônia é chamada Copa Brasil, que abrange as unidades da empresa espalhadas pelo país. Este evento premia, anualmente, os funcionários que enviaram as melhores ideias e aqueles que tiveram a maior quantidade. O principal critério para premiação é o retorno econômico da ideia.

Semestralmente, ocorre celebração que premia as melhores ideias de cada unidade. A partir de 2011, a empresa mudou o critério e premiará apenas ideias aprovadas.

Outra cerimônia é a comemoração do dia do criador. Ocorre uma confraternização simbólica na empresa para comemorar este dia. A ideia foi de uma funcionária por meio do próprio projeto.

Adicionalmente, a cada prêmio auferido pela empresa, é promovido um almoço “especial” na fábrica. Há uma grande ocorrência destas festividades em função do número de prêmios que a empresa auferi. Nós vivenciamos estes almoços quando estávamos no campo.

7.3.5.6 Sistema de Recompensa

Um dos discursos da organização é que “a participação é aberta a todos os criadores de forma voluntária” (funcionário X). Entretanto, ao verificar a prática, constatamos que a forma como o modelo é conduzido torna sua participação obrigatória. Essa participação é um componente da avaliação de desempenho do funcionário e faz parte de seu contrato de trabalho. Consequentemente, é um elemento que afeta a possibilidade de seu crescimento na empresa. A remuneração das ideias segue a seguinte lógica:

A cada 10 pontos realizados no programa, a ideia auferi R\$ 0,55, se enviada pela internet, ou R\$ 0,50, por meio de formulário. Quando a ideia for de redução de custos, a valor pago será de R\$1,00. Existe um “cartão fidelidade” específico da empresa que permite acumular esses valores. O funcionário pode utilizar em compras convencionais, ou, então, na loja virtual da companhia que possibilita a compra de brindes de valor simbólico com o logotipo da empresa.

7.3.5.7 O Projeto Inscrição e os Artefatos de Controle Gerencial

O Projeto Inscrição possui relacionamento com vários artefatos de controle: *balanced scorecard*, orçamento de investimentos, sistema de recompensa e custos gerenciais. Esse relacionamento ocorre da seguinte forma:

- **orçamento de investimento** – Os gastos que obedecem aos critérios da política de investimentos são considerados no orçamento de capital;
- **custos gerenciais** – A área de custos gerenciais é demandada quando há necessidade de cálculo de custos ou retorno econômico de uma ideia. As áreas operacionais solicitam este trabalho para a área de custos;

- **planejamento estratégico** – Discussão sobre o planejamento do projeto e seu papel na estratégia da empresa, assim como nas reuniões de planejamento;
- **orçamento operacional** – Os gastos que obedecem aos critérios da política da companhia para inclusão no orçamento operacional;
- **balanced scorecard** – A relação ocorre com base em um vetor de aprendizado e crescimento. Os seguintes indicadores são considerados: a) a quantidade de ideias enviadas e b) quantidade de ideias aprovadas;
- **sistema de contabilidade** – Os projetos que são passíveis de avaliação monetária e contabilização são registrados no sistema contábil;
- **avaliação de desempenho dos funcionários** – Os indicadores de desempenho do Projeto, constam da avaliação de desempenho dos funcionários.

A Figura 17 evidencia a relação do Projeto Inscrição com esses artefatos, indicando se a relação é forte (fortemente acoplado) ou fraca (frouxamente acoplado).

Projeto Accountability e demais artefatos de controle gerencial



Figura 17 - Projeto Inscrição e o relacionamento com artefatos

O Projeto é a principal tecnologia do sistema de controle gerencial da empresa e conforme a Figura 17 possui relacionamento com os demais itens do sistema.

7.4 Tipologia Neofuncionalista de Controle Gerencial

A empresa possui características mecanicistas, por exemplo, enfatizando padronização, controles rígidos, e características orgânicas, como mecanismos para estímulo a inovação, comunicação horizontal, delegação de responsabilidade para funcionários operacionais. De fato, a separação rígida entre controle mecanicista e orgânico (proveniente da teoria de sistemas e contingência), como por exemplo, em Chenhall (2007), não apresenta,

necessariamente, uma aderência na prática, uma constatação encontrada em Ahrens e Chapman (2004) e também verificada na tese.

A interação entre os controles pode ser expressa através das quatro categorias do paradigma neofuncionalista:

- a. **Controles de ação** reforçam o Projeto Inscrição a partir da manutenção de uma estrutura organizacional simplificada e com poucos níveis hierárquicos, para permitir flexibilidade e delegação de responsabilidade.
- b. **Controles pessoais**, por meio da regra de não demissão, modelo de socialização, contratação de funcionários em início de carreira e treinamento. Estes controles influenciam os controles culturais.
- c. **Controles culturais**, com a participação coletiva nos resultados da empresa, ética voltada para a coletividade e sistema de avaliação de desempenho individual.
- d. **Controles de resultados** são condicionados por todos os demais controles. A forma de utilização do orçamento e das informações de custos é justificada pela ênfase no componente ideológico do Projeto Inscrição que estimula a “consciência de custos” nos funcionários.

Essa interação entre os controles não é uma relação de causa e efeito, tampouco uma descrição exaustiva de todos os relacionamentos possíveis. A consideração principal é que esses elementos atuam em conjunto; a mudança do perfil de um elemento do sistema, afeta todos os demais.

Reflexões relacionadas às práticas de controle gerencial:

Muito embora os artefatos previstos na teoria sejam encontrados, o propósito e a sua utilização, não necessariamente, correspondem àqueles apregoadas pelas abordagens racionais que os suportam. Em outras palavras, por exemplo, na organização pesquisada, o orçamento existente que está desconectado do planejamento estratégico, é desenvolvido de maneira *top-down*, é muito mais um instrumento de dominação do que de gestão para o grupo gerencial. O referencial teórico estaria prevendo a existência do orçamento como um instrumento para operacionalizar o planejamento estratégico da organização, o que, para o modelo de gestão da entidade, se mostra pouco relevante. Por outro, de forma extremamente objetiva, o orçamento

expressa os limites do que o presidente considera adequado para a empresa. É a sua mensagem de “bom” e “ruim” exteriorizado sem negociações e desgastes, mas também sem rituais formais de compromisso.

Como consequência, aprendemos que, ao analisar e entender a necessidade de artefatos, a motivação efetiva dos gestores e agentes de domínio da entidade deva ser mais bem entendida. A diferença entre o discurso e a prática permite captar, portanto, elementos ignorados por outras abordagens ou apenas parcialmente tratados por elas. Isso pode explicar por que artefatos não são institucionalizados nas organizações.

A ausência de um orçamento participativo e instrumento de gestão em que metas seriam discutidas buscando aumento de eficiência e compromisso dos gestores, é compensada ou suprida pela existência de um artefato de envolvimento, que é o Projeto Inscrição. Ele cumpre o papel de direcionar para todos os funcionários, oportunidades de melhorias que podem ser discutidas, aceitas e perseguidas. Dessa maneira, o modelo consolida o poder centralizado na diretoria e faz com que os gestores se esforcem para atingir metas específicas sobre as quais possam atuar, percebem como tratar e foram valorizadas pela metodologia do Projeto. O esforço é individual e, ao mesmo tempo, coletivo, pois os gestores passam a se preocupar com as atividades dos demais, fiscalizando-os. Esse elemento de pressão proporciona a “cola” de legitimação do processo e a sua inserção e consolidação.

Esse modelo tende a ter mais “sucesso” à medida que os gestores aceitarem esse perfil de liderança, as variações individuais sejam predominantemente favoráveis e o resultado total da organização seja favorável, que é o que acontece na BRCOM. O inverso vai trazer questionamentos dos gestores e pode provocar uma crise no modelo. O modelo de gestão tem como variável relevante à análise dos problemas, sua apresentação e formatação racional em termos de ganhos e investimentos, o que o Projeto Inscrição permite proporcionar de forma consistente e contínua. Alguns questionamentos se fazem sobre o modelo: (i) perda da visão estratégica por parte de todos os gestores, exceto o presidente, já que vários projetos relevantes podem não ser percebidos pela dificuldade em transformar uma discussão qualitativa em resultados econômicos e (ii) interpretação única da relação aos projetos dada a visão *top-down*.

Nessas condições, um evento relevante para transformar uma estratégia lógica em abordagem integrativa, são as reuniões com os gestores em que a postura do presidente, permitindo, estimulando o diálogo e o entendimento das ocorrências se torna fundamental para que o compromisso dos gestores esteja presente na sua rotina do dia-a-dia. Nesse ponto, evidenciam-se os mecanismos formais e informais no gerenciamento dos negócios e a magnitude da sua relevância para o “sucesso” do modelo, quem sabe, até maior do que a simples existência dos artefatos.

O papel da diretoria é arbitrar o que é relevante em termos de análise de variação, cobrando explicações sobre eventos os quais os gestores não tiveram nenhuma participação na discussão. Dessa forma, o papel da presidência em termos de carisma e poder são fundamentais como sustentação, sendo questionado se o modelo se perpetuará com mudança da diretoria. Se a resposta for negativa, um questionamento relevante seria como ajustar o modelo de gestão. Esse fator evidencia a relevância do perfil da diretoria e demais gestores, e sua visão sobre poder e forma de ser exercido.

A amarração do desenvolvimento dos projetos com a remuneração é o fecho fundamental para o processo. Em outras palavras, a presidência define metas de toda a organização, os gestores propõem projetos que permitam trazer benefícios econômicos e melhorias frente às metas estabelecidas, diminuindo fricções e desgastes e proporciona uma abordagem tática para todos os gestores. Ao final, tendo atingido suas parcelas de colaboração, a empresa atinge resultados econômicos, ao menos de curto prazo. No final, fica uma sensação de "todo mundo ganha" e "fizemos um bom trabalho". Essas mensagens são fundamentais para o “moral da tropa” e reforça o modelo, dando credibilidade e proporcionando reforço para o novo futuro ciclo de planejamento e controle.

Essas constatações indicam que o modelo de gestão tem mais demandas sociológicas e psicológicas do que a perspectiva normativa e lógica neoclássica permitiria captar. O modelo tem amarração com expectativa de crescimento e resultado econômico positivo, bem como a inescapabilidade de projetos de melhoria, o que não é um problema binário, mas questão de grau. Além disso, a consciência dos dirigentes quanto ao que desenvolvem o que obtém e os riscos envolvidos, se caracteriza como os aspectos mais relevantes de todo o processo.

7.4.1 Teorização sobre o Conceito de Equifinalidade de Custos e Gestão Econômica

Conforme discutido, a empresa possui um conjunto de artefatos gerenciais, tais como orçamento, custos, *balanced scorecard*, entretanto não utiliza como definido pela literatura técnica, como, por exemplo, na redução custos e na avaliação das ações de rotina. Este papel é feito pelo Projeto Inscrição, através do estímulo a formas internalizadas no comportamento dos funcionários, ao invés de artefatos contábeis gerenciais.

Desse modo, a tese oferece uma contribuição para a literatura, mostrando que uma organização pode substituir artefatos contábeis por outros mecanismos. No estudo, isso ocorreu por meio da constatação de que o Projeto Inscrição estimula ações que são “prerrogativas” de técnicas de contabilidade gerencial. A literatura denomina este evento como equifinalidade (SANDELIN, 2008). O termo é proveniente da teoria de sistemas, definindo que dois sistemas diferentes podem alcançar o mesmo resultado (BERTALANFFY, 2008). A categoria teórica foi denominada “equifinalidade de custos e gestão econômica”, que corresponde à incorporação em suas práticas, da visão econômica pelos indivíduos.

Por meio de entrevistas e observações, constatamos que os funcionários incorporam uma preocupação cotidiana com redução de custos e análise de viabilidade econômica. A motivação principal são as recompensas: o principal critério de premiação do projeto refere-se a ações de redução de custos e viabilidade econômica.

É importante salientar, que os executivos têm tido sucesso em disseminar esta visão, de modo que a atividade é incorporada implicitamente no dia-a-dia, ao invés de uma rotina estruturada por meio de relatórios contábeis, como orçamento e demonstrativos de análise de custos.

Os elementos de controle atuam conjuntamente. A combinação dos diferentes tipos de controles é que permite os resultados se comportarem dessa forma. A cultura de coletividade, a forma de contratação e socialização, é atrelada a maneira como os gestores utilizam os artefatos sociotécnicos, tais como orçamento operacional e indicadores de desempenho. Em outras palavras, estudando, apenas, um artefato de controle gerencial, as conclusões seriam distorcidas.

Assim, é possível constatar que na função de controle gerencial, a contabilidade tem um papel secundário. Sua principal finalidade é divulgar, por meio da demonstração de resultado do exercício, o resultado econômico e financeiro da empresa. Assim, pode-se avaliar se as ações dos funcionários estão adequadas para proporcionar lucratividade que lhes permita auferir participação nos resultados da organização.

O Projeto tem a função de direcionar o trabalho de rotina, contribuir para a execução das tarefas, enquanto a demonstração do resultado do exercício simplificada tem a função de prestação de contas. Os funcionários analisam esse resultado a cada três meses com a apresentação dos diretores. Nesse caso, o papel dos relatórios contábeis é de avaliação de ações passadas. A Figura 18 evidencia os diversos controles existentes.

Definição de Equifinalidade de Custos e Gestão Econômica – Quando uma organização substitui tecnologias de contabilidade por outros artefatos, de maneira que executem as mesmas funções previstas para instrumentos contábeis.

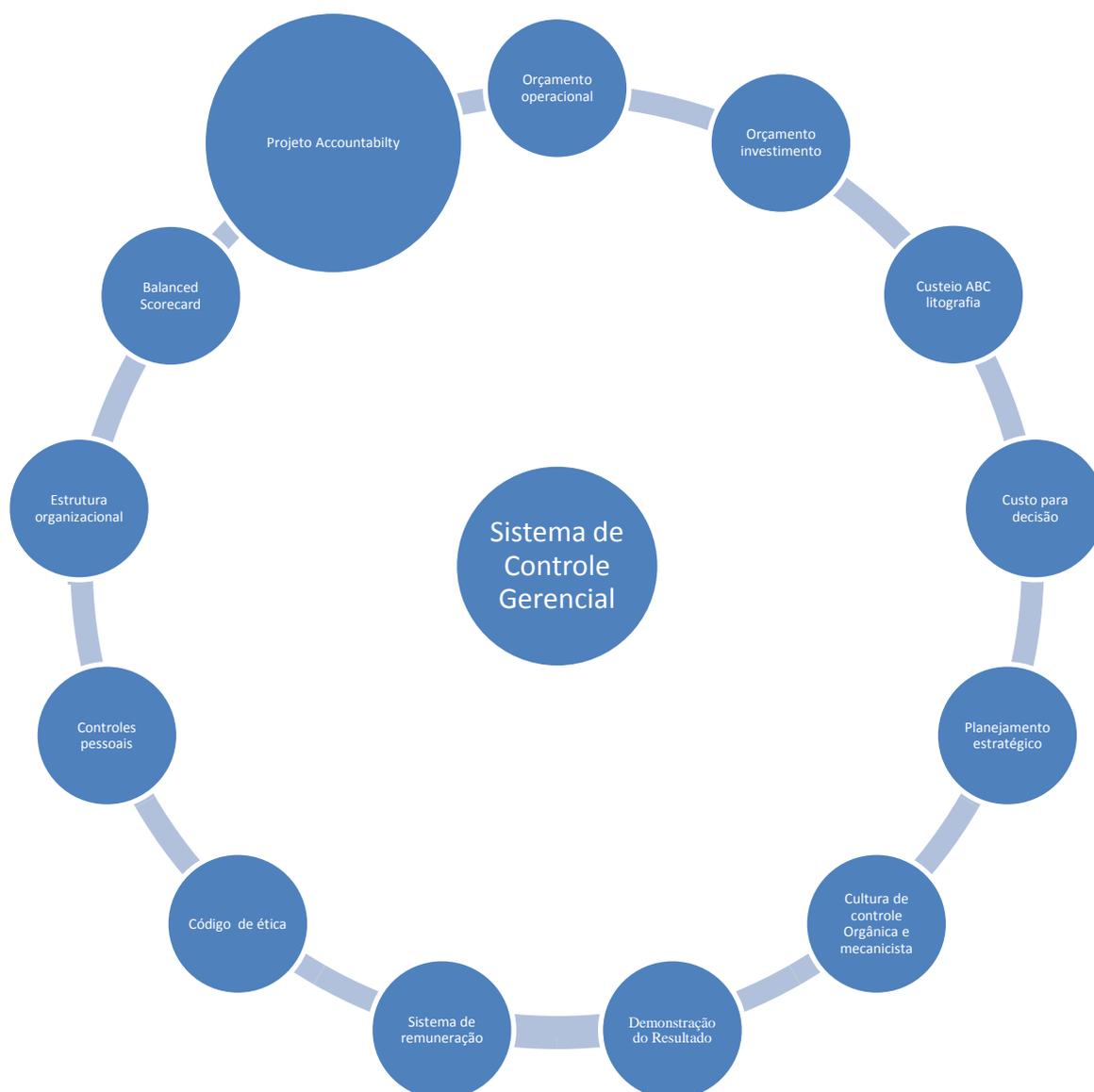


Figura 18 - Sistema de controle gerencial da BRCOM

7.4.2 Teorização sobre o Conceito de Tecnologia de Controle Híbrida

A palavra “híbrida” é proveniente da biologia e é usada para “descrever a mistura de tipos ou espécies de plantas e animais para produzir ‘novas’ espécies (a mula, que é fruto de um jumento e um cavalo, é um perfeito exemplo de um híbrido)” (HENDRICKS; NEMETH, 2010). No dicionário da língua portuguesa, o sentido figurativo do termo descreve algo “em que há misturas de espécies diferentes” (FERREIRA, 2009).

Conforme descrito anteriormente, o Projeto Inscrição possui peculiaridades e funções na BRCOM que demandam uma classificação conceitual separada dos demais controles. Nós utilizamos o conceito de tecnologia de controle híbrida, para descrever a característica múltipla do artefato: (1) atuação simultaneamente como controle de ação, controle pessoal, controle cultural e controle de resultado, (2) realização de múltiplas funções organizacionais; (3) incorporação de uma característica ideológica proeminente.

- **Atuação simultaneamente como controle de ação, controle pessoal, controle cultural e controle de resultado:** como um controle de ação porque contribui para limitar riscos e prevenir ações indesejadas. Por exemplo, reclamações enviadas ao projeto, disseminação da estrutura organizacional e forma de relacionamento entre os funcionários.
- Atua como um controle pessoal porque estimula a autorregulação, como por exemplo, a possibilidade de solicitação de materiais para execução do trabalho pelo funcionário responsável pela tarefa através do software do projeto e um acompanhamento permanente das atividades pelos próprios funcionários.
- Estabelece controle cultural, contribui com a socialização dos funcionários, na criação de laços emocionais, em cerimônias e rituais utilizados para promover a identificação com a empresa.
- Em relação a controle de resultado, o projeto direciona os funcionários e executivos para itens como redução de custos, avaliação econômica das ações, além de ser vinculado a remuneração do funcionário.
- **Na realização de múltiplas funções organizacionais** – Contribui com a gestão da inovação, qualidade, comunicação, combinando ao mesmo tempo, flexibilidade e controle.
- **Ideologia como característica proeminente** - Os artefatos de controle e contabilidade gerencial possuem de início dimensão ideológica, pois a sua criação e propagação é condicionada a formas ideológicas de organização da sociedade. Desse modo, a consideração da ideologia nos artefatos ocorre na sua própria existência. Entretanto, a tecnologia de controle híbrida possui uma ênfase na ideologia como elemento estruturante. Há uma ênfase na ideologia no uso em si, ou seja, na comunicação e difusão de discursos através de cerimônias, regras, competições, quadros de avisos, objetos, tecnologias, os quais são assimilados pelos sujeitos (funcionários) como algo real. Deste modo, o Projeto Inscrição tem um “excesso de significado”, o qual representa a carga ideológica incorporada em suas práticas.

Definição de Tecnologia de Controle Híbrida - Tecnologias de controle, simultaneamente, sociotécnicas e socioideológicas, que possuem na sua utilização características dos diferentes tipos de tecnologias de controle gerencial e um “excesso de significado”, refletindo a intensidade da ideologia no momento de sua aplicação.

7.4.3 Teorização sobre o Conceito de Estruturas de Consciência Econômica

As estruturas de consciência econômica permitem a sustentação da equifinalidade de custos e gestão econômica. Elas são compostas por tecnologias, processos, retórica, treinamento, cultura de controle, que suportam o processo de internalização das práticas pelos funcionários.

Definição de Estruturas de Consciência Econômica - Mecanismos que estruturam a consciência econômica na realização das ações cotidianas dos funcionários, substituindo artefatos de contabilidade gerencial. Para sua operação, as estruturas de consciência econômica necessitam de objetos, organização administrativa, mecanismos de controle social.

8 DESCRIÇÃO E ANÁLISE: PARADIGMA INTERPRETATIVISTA

Este capítulo aborda o paradigma interpretativista. Evidenciando as práticas de rotina do Projeto Inscrição, com utilização da teoria da prática de Schatzki.

8.1 Introdução

Este paradigma permite entender como as pessoas utilizam o Projeto Inscrição em sua rotina, o aprendizado e sua perpetuação ao longo do tempo. Na teoria da prática de Schatzki (2005; 2006) faz-se necessário descrever o lugar do social, nesse sentido, esta seção descreve o nexo de práticas do Projeto Inscrição, que compreende a descrição das ações com os componentes das estruturas das práticas: regras, entendimentos, teleoafetividade e entendimentos gerais, bem como o conjunto de arranjos materiais que estruturam o Projeto: tecnologia, figuras, equipamentos. Nesta seção, são analisadas as práticas no dia-a-dia e na próxima, as memórias das práticas.

Uma ressalva a ser feita é que as regras do Projeto Inscrição já foram descritas no capítulo 7, quando realizamos a descrição do projeto. Em função disso, não discutiremos, novamente, a categoria “regras” da teoria da prática. Assim, os pontos discutidos serão os entendimentos, a teleoafetividade e os entendimentos gerais.

8.2 Entendimentos Gerais

Os entendimentos gerais são compostos de duas categorias: um: “consciência de custos”: explicam como a empresa cria a “consciência de custos” em todos os níveis gerenciais, sem necessitar de sistemas contábeis sofisticados. Os funcionários consideram os custos e benefícios na avaliação das ideias, o que demonstra a institucionalização da “consciência de custos”; dois: as questões de segurança industrial visando à prevenção de acidentes.

Consciência de custos: retorno econômico e ênfase na redução de custos - A compreensão e questionamento das suas próprias rotinas, combinados com a avaliação dos reflexos das ações

nos custos da empresa, é um entendimento geral compartilhado em toda a organização. Um mecânico explicou como a compreensão de alternativas vinculadas à própria tarefa e seus reflexos nos custos são relevantes para operacionalização do projeto:

Você faz a modificação em uma máquina. Esta máquina teria que ser deslocada da empresa para outra terceirizada. Neste caso, incluem-se transportes, mão-de-obra terceirizada, transporte, horas paradas, mão-de-obra dos eletricitistas e pneumático pra religar. O custo é muito alto, e se a gente consegue consertar com um valor com custo de mais baixo, esta ideia vai ser muito importante. Foi o que aconteceu agora, que eu fui premiado na ideia de fevereiro.

Além de analisar os custos, os funcionários avaliam o retorno econômico das ideias propostas:

Vamos supor que eu mande uma ideia que pode ser cara, mas no benefício do dia-a-dia ela se torna barata, entendeu? Ela pode custar R\$ 100 mil, mas com o passar do tempo, vai dar um lucro de, vamos supor, R\$ 200 mil. Ela foi cara naquele momento, mas depende, por isso que eu te falo, tem análise, a pessoa vai lá realmente investigar para ver se precisa daquilo, não é assim só aprovando. A ideia que é mais complicada, os chefes vão verificar fazer contas, se realmente é necessário, se precisa realmente.

Outra ideia na área ambiental com a mesma preocupação com custos:

O nosso volume de resíduo não é muito grande. Antes nós pagávamos um absurdo numa caçamba, pra mandar 400 kg de papelão com graxa? Sendo que eu posso mandar pra essa empresa os 400 kg, mais o tambor com o vedante e bambonas. Então nós aperfeiçoamos o custo, e também o tempo, porque, por exemplo, eu tenho vários resíduos e mando pra uma empresa, só que essa empresa é certificada pela fiscalização pública. O que acontece é que você economiza em tempo também. Inclusive, isso foi uma ideia da nossa equipe para o projeto.

Segurança industrial - A consideração dos aspectos de segurança da fábrica, conforme evidencia um episódio exemplificado por um funcionário:

Mas se você ficar sempre parando pra trocar aqui, trocar ali, acabou, entendeu? Você teve um custo, que você gastou você teve um gasto, mas e o lucro? E o benefício? E a segurança? De todos que estão aí, querendo ou não, são seres humanos transitando ali? Um fardo daqueles não precisa nem ser grande, acaba a vida do ser humano. Acabando com a vida do ser humano, o que acontece é automática, a empresa fica prejudicada. Porque, querendo ou não, isso aqui vaza. No entanto, não sei se você acompanhou na internet um operador da outra empresa morreu, você ficou sabendo que caiu uma peça de não sei quantos quilos em cima dele lá?

8.3 Entendimentos: Compreensão e Habilidades Compartilhadas pelos Funcionários

Os entendimentos referem-se aos conhecimentos dos funcionários na operacionalização do projeto. As categorias que descrevem os entendimentos são: o surgimento das ideias, rotina de envio das ideias, comunicação vertical e horizontal entre os funcionários, apresentação dos resultados do projeto, apresentação dos resultados contábeis.

O surgimento das ideias - Em geral, as ideias surgem a partir de necessidades vinculadas ao trabalho do funcionário, ou da observação atenta da fábrica:

Na minha área foi colocar tampa no tambor, era uma tampa basculante e o que acontece? Com isso, o que era pra ter somente plástico sujo como vedante, estava indo água da chuva. Então um tambor que teria 40 kg de plástico, acabava multiplicando, ia pra duzentos, por quê? Por conta da água da chuva, então não estava tratando o resíduo do plástico sujo de vedante, nós estávamos tratando a água da chuva, mas depois que se mistura com a substância, ele já se torna contaminante. Fora o perigo de transbordar e tudo mais, então a ideia foi utilizar a tampa do próprio tambor. Não teve custo pra poder executar a ideia, foi simplesmente ‘olha, vamos pegar e colocar a tampa do tambor’.

Outro funcionário explicou como as ideias surgem: “Prestando atenção em detalhes. Às vezes você está andando pela fábrica e não vê uma coisa simples que está na sua frente”.

Rotina de envio das ideias - Os funcionários reúnem-se, habitualmente, para compartilhar as ideias. Isso ocorre informalmente, por ocasião do surgimento de novas ideias ou, então, a partir de rotina decidida entre o grupo de trabalho. Quando os funcionários resolvem enviar as ideias, elas são remetidas através de sistema intranet, ou de formulários. Um funcionário explicou como ele envia o formulário: “Descrevemos toda a situação e, através disso, a gente põe nas caixinhas de comunicações e eles retiram os formulários”.

Outro procedimento, particularmente, para aqueles funcionários que possuem quantidade elevada de ideias, é a estruturação de uma rotina particular:

Eu tenho um bloquinho, é como se fosse um calendário. Eu uso bastante e anoto tudo. Quando não tenho tempo, eu espero um pouco, ou então levo pra minha casa e passo para o formulário e trago pronto. Porque tem os formulários, você já viu aí por dentro. Quando eu não tenho tempo de escrever aqui, porque às vezes está muito corrido o curso, a faculdade, eu levo pra casa, escrevo no fim de semana, quando estou mais sossegado.

Comunicação vertical e horizontal entre os funcionários - A necessidade de comunicação entre funcionários é um dos elementos da compreensão do projeto. Eles interagem com as demais áreas para verificar as necessidades de recursos.

Na medida em que os funcionários observam as necessidades das diferentes áreas, contribuem para um dos tipos de controle pessoal demonstrado por Merchant e Van der Stede (2007): a provisão dos recursos necessários para execução dos trabalhos. Um ajudante de empilhadeira exemplificou: “Você anda mais, às vezes, tem bastante trabalho, mas tem um tempo livre que você pode conversar com os maquinistas, verificar se tem algum problema, ele passa pra você e você vai aprendendo”.

Apresentação dos resultados do projeto - Os resultados são apresentados periodicamente a todos os funcionários, procurando identificar os motivos do crescimento ou decréscimo no número de ideias de um período para outro.

O retorno sobre as ideias constitui um elemento na comunicação. O setor de gestão de ideias e o coordenador tem a responsabilidade de manter esta prática: “Sobre o Projeto, aqui todo mês os coordenadores apresentam o quadro para demonstrar o que está acontecendo: número de ideias se cresceu, se caiu; comparação entre as unidades”. Quadros, fotografias, diagramas e comunicações no sistema interno, são também utilizados.

Além das comunicações do setor de gestão de ideias, há explicações dadas pelos coordenadores diretamente aos funcionários sobre a situação da ideia. Por exemplo, um técnico de produção explicou sobre o funcionamento:

Você reprovou, fala pra mim por que você me reprovou. Aquilo que eu te falei, eu não ligo que seja reprovada, aprovada, premiada, ou não, mas o que eu gosto é assim, eu mandei a ideia e você tem que chegar e falar: ‘Olha, X não foi aprovada por isso e por isso. Agora se você mandou para mim e não me justificou, aí eu vou atrás.

Apresentação dos resultados contábeis – Trimestralmente, um dos diretores e o presidente se reúnem com os funcionários com o objetivo de demonstrar os resultados contábeis da empresa. Nesta apresentação, são demonstrados o cenário, as perspectivas, indicadores, e a demonstração do resultado do exercício resumida. Dessa forma, os funcionários conseguem avaliar se os seus esforços estão refletidos no resultado global da empresa.

8.4 Estruturas de Teleoafetividade

As estruturas de teleoafetividade explicam qual o propósito dos funcionários realizarem as atividades do projeto. Ela é composta de um propósito perseguido pelo indivíduo, as suas motivações, e um aspecto emocional, permitindo considerar por que faz sentido realizar a atividade pelo funcionário (SCHATZKI, 2001). O projeto possui as seguintes estruturas de teleoafetividade: premiação e participação em cerimônias, valorização profissional, avaliação de desempenho, aumento da participação nos lucros, reconhecimento, melhoria dos processos de trabalho, aumento na remuneração, aumento do valor da empresa, melhoria da comunicação.

Premiação e participação em cerimônias - Existe uma importância para as festas e cerimônias realizadas pelo projeto. O funcionário sente-se especial com a forma de tratamento dada por ocasião das cerimônias. Este elemento é um dos fatores da estrutura de teleoafetividade. Na citação de um mecânico de produção, com 11 anos de empresa, observa-se o componente de emocional do evento e como isto alimenta a sua “consciência de custos”:

Viagei de passagem de avião, ida e volta tudo, pago pela empresa, onde foi um prazer muito grande participar dessa festa. Já estou ganhando o sexto prêmio por ideias executadas e modificações que eu fiz no maquinário sem elevar custo. Por exemplo, esse último prêmio que eu recebi foi uma economia estimada em R\$ 20 mil reais por ano de prejuízo, onde eu consertei uma máquina gastando praticamente um eletrodo.

Valorização profissional - A valorização profissional também é um elemento que direciona as práticas do projeto. Um técnico de soldagem, explicou nos seguintes termos:

Sempre agradeço ao projeto e o pessoal que avalia o meu trabalho e as minhas ideias premiadas. Com isso eu sou muito valorizado e conhecido aqui na BRCOM coisa que eu não era até então. Entrei na BRCOM, passei a conhecer o projeto e fazer parte dele.

Avaliação formal de desempenho - O envolvimento do funcionário no projeto é um dos itens da avaliação formal de desempenho. Em funcionários ingressantes, esta consideração é um dos motivadores para executar o projeto: “Ah, na hora da avaliação que o coordenador fica falando bem de você ali, não tem coisa melhor. Fala que você está fazendo seu trabalho direito, que você está bem, isso é importante”.

Aumento da participação nos lucros - A participação nos lucros é um fator que impulsiona a preocupação com os custos e a prática do projeto. Conforme evidenciado por um técnico de pintura, quando exemplificou uma ideia:

Mudamos o piso com um material mais barato. A gente economiza porque tem participação no lucro. Tem umas ideias que valem a pena. Eu não ligo se a minha ideia seja premiada, eu quero que ela seja executada para facilitar o serviço de todo mundo. Às vezes você acha que é bom para você e não é bom para a pessoa que trabalha no outro turno, mas a gente sempre tenta melhorar.

Reconhecimento - São os funcionários que realizam o projeto objetivando o reconhecimento dos pares e gestores, inclusive afirmando sobre a lembrança eterna de seu trabalho para a empresa:

Você passar ali e falar: ‘aquilo ali foi uma ideia que eu dei, oh, como melhorou! Oh, como ajudou o próximo! Penso em ajudar o próximo, pois um dia eu vou embora, o outro vai embora, só que vai ter aquela melhoria, que vai ficar ali, que muita gente vai olhar e falar assim: ‘isso aqui é ideia de tal pessoa, já até se aposentou.

Melhoria dos processos de trabalho - Relata o objetivo de promover melhorias nos processos de trabalhos da BRCOM. Um funcionário que promoveu automatização de parte do planejamento e controle de produção relata o fato:

Uma coisa simples que demora a resolver, você manda, o projeto resolve. Às vezes você fala com uma pessoa: ‘Oh, está ruim aqui’. Você manda pro Projeto, é certeza que vai ser resolvido, se não for resolvido alguém vem e te dá uma satisfação. O planejamento e controle de produção ficava lá embaixo, precisava que analisasse produtos que estavam chegando, mas o funcionário não tinha a informação do fluxo, por causa disto, ele perdia tempo lá embaixo. Nós automatizamos o serviço e o processo melhorou completamente.

Uma analista da área administrativa relatou também a forma como economizou no tempo de programação: “Então isso é atualizado por um boletim eletrônico, e acabou tendo mais tempo, umas duas, três horas por dia a mais”.

Aumento na remuneração - Apesar do valor do incentivo para cada ideia ser considerada simbólica para a empresa, existem funcionários que consideram os valores recebidos como parte de sua remuneração e atuam visando a aumentar a remuneração. Por exemplo, um funcionário da produção relatou a importância destes incentivos:

Tem os incentivos também que a cada ideia que você manda que é aprovada, vale cinquenta centavos. Se a sua ideia for premiada, eles te dão mais um prêmio no final na festa. Isso também ajuda e até incentiva.

Um ajudante de produção da área de logística relatou um planejamento pessoal que realizou com o projeto:

Você tem um cartão, do Projeto, você envia as ideias, vai vir o dinheiro, através das ideias, esse dinheiro é creditado no cartão. Esse cartão é um cartão de débito, você não vai poder sacar o dinheiro, mas você vai poder fazer uma compra. Teve uma vez que eu queria um mp4, queria comprar um mp4 na época, aí eu estabeleci uma meta, acho que não demorou um mês e meio e eu consegui o dinheiro pra comprar, mas foi cento e oitenta reais uma coisa assim, através do cartão. Você tem que mandar as ideias, e tem que mandar ideia de qualidade, para elas serem aprovadas e executadas, você só vai ganhar crédito se ela for aprovada. Então eu tinha que mandar como eu queria conseguir o mais rápido, aí eu tinha que enviar mais ou menos umas dez ideias, no mínimo. No final ia dar mais ou menos nos meus cálculos uns trezentos reais, mas como eu atingi só metade, não consegui cumprir toda a meta, mas deu pra atingir meu objetivo.

Aumento do valor da empresa - O aumento do valor da empresa, a redução de custos e cumprimento das metas são fatores que impulsionam a diretoria na realização do projeto.

Melhoria das comunicações - A melhoria de comunicações é um elemento central do Projeto Inscrição. Isso é um padrão encontrado em funcionários de todos os níveis. Na visão dos funcionários, o projeto aumenta a transparência das ações entre todos os participantes da empresa.

8.5 Memória das Práticas

As memórias das práticas buscam responder o que ocorre entre uma prática e outra, ou nas palavras de Schatzki (2006, p. 1866): “deve-se entender a organização quando ela não acontece”. Em síntese, a perpetuação das práticas, as suas memórias. Essas memórias são divididas em memórias de entendimentos gerais, regras, teleoafetivas e de entendimentos.

8.5.1 Memória de Entendimentos Gerais

No processo de socialização, ocorre a ênfase nos principais critérios do projeto; particularmente, na questão relacionada a custos e segurança. Funcionários quando ingressam possuem um entendimento baseado nos conceitos gerais fornecidos pela empresa, como evidencia um ajudante de produção com 9 meses de experiência na BRCOM: “o que se destaca é a economia, e depois segurança”.

8.5.2 Memória das Regras

A memória de regras é mantida através de ações e divulgação do que não pode ocorrer no projeto, como, por exemplo, a tentativa de burlar as normas para aumentar sua pontuação por parte de funcionários, conforme relato de um coordenador:

Você mandava uma ideia de pintar o degrau, mas cada degrau que você mandava pintar era uma ideia. Aí reuni todo mundo para chamar atenção. Ai chama todo mundo e fala: ‘Olha a partir de hoje quando pintar escada é escada, quando for pintar o bloco é a parede inteira.

8.5.3 Memória de Entendimentos Práticos

A perpetuação dos entendimentos da prática ocorre a partir da interação entre os participantes e da forma como os procedimentos são ensinados pelos funcionários mais antigos aos mais recentes (SCHATZKI, 2006, p. 1868). No Projeto Inscrição, isso ocorre através de palestras rotineiras dos executivos para todos os funcionários, do processo de socialização na admissão, nas cerimônias, nas imagens do projeto espalhadas na fábrica e, principalmente, com a orientação e observação das atividades no processo de aprendizado de novos funcionários antigos. Durante as duas primeiras semanas, os funcionários da produção apenas observam as tarefas realizadas pelos mais antigos. No trecho abaixo, relativo a um funcionário com oito meses de experiência na BRCOM, é possível verificar esta constatação:

O operador que me ensinou o trabalho disse: quando você tiver trabalhando aqui, você vai perceber que tem alguma coisa fora do lugar, algum parafuso, alguma coisa, aí o que você faz? Você pega e manda como ideia para o projeto. Tudo vale ideia, o que você tiver você escreve, por mais simples que seja, envie.

8.5.4 Memória de Teleoafetividade

Compreende a memória de satisfação com eventos que foram aceitáveis e com aqueles que provocaram angústia. Um exemplo era a estrutura anterior de realização de premiações:

O Projeto já tem muito tempo de lançado, mas ele começou pequeno. No começo do projeto era diferente; eram apenas os premiados e os convidados dos premiados que iriam à festa, você gostava de mim, eu te dava um convite. Ou mesmo as pessoas da comissão.

Ao conversar com funcionários, observamos reclamações quanto à antiga exclusividade da festa. Atualmente, não funciona desta forma. Adicionalmente, com palestras e considerações

de caráter emocional, a empresa estimula os funcionários a manterem o foco no projeto ao longo do tempo.

8.6 Tipologia Interpretativa para Estudo de Práticas de Controle Gerencial

O paradigma interpretativo, através da teoria da prática, contribuiu, principalmente, para compreender a forma como os funcionários realizam o projeto em sua rotina.

Os entendimentos gerais da organização, particularmente aqueles relacionados à redução de custos, explica a ausência de sistemas contábeis mais sofisticados. Adicionalmente, permite compreensão da forma como as regras são aprendidas e internalizadas e praticadas.

As memórias das práticas explicaram a perpetuação das práticas: como as regras, entendimentos e estruturas teleoafetivas foram mantidas no tempo.

8.6.1 Desenvolvimento da Tipologia

A tipologia interpretativista foi desenvolvida com o objetivo de subsidiar pesquisas em contabilidade gerencial. Foi elaborada com base na teoria da prática de Schatzki e no trabalho de campo. Ela está dividida em duas partes: a primeira compreende a descrição das práticas em um momento específico; a segunda explica a perpetuação dessas práticas em um período de tempo.

Descrição das práticas: arranjos de controle gerencial e os nexos de práticas.

Parte 1 - Arranjos de práticas de controle gerencial

Os arranjos de controle gerencial são compostos de pessoas, que executam as práticas combinados com os objetos que suportam estas atividades. Descrevem os aspectos sincrônicos das práticas. São compostos dos seguintes elementos:

- **funcionários** – Atores que executam as rotinas envolvidas em contabilidade e controle gerencial. Usuários da contabilidade e indivíduos que executam o controle na organização. Na BRCOM corresponde aos funcionários e executivos envolvidos no projeto.

- **partes relacionadas** – Outros atores vinculados à organização que afetam o sistema de controle gerencial, tais como fornecedores, clientes. As principais partes relacionadas na BRCOM são as instituições de premiação empresarial, que estimulam indiretamente a manutenção do projeto; fornecedores, clientes, familiares dos funcionários, pois são afetados pelos prêmios e benefícios.
- **artefatos** – Descrição do conjunto de artefatos de controle gerencial. Quadros, computadores, sistemas, o setor responsável pelo projeto, fotografias, máquinas são exemplos de artefatos na BRCOM.
- **tecnologia** – sistemas, conceitos, metodologias na área de contabilidade e controle gerencial. A metodologia do projeto, sistema de controle, as definições.
- **coisas** – Objetos que são utilizados nas rotinas das práticas de controle. No Projeto Inscrição, correspondem aos objetos acessórios do Projeto.

Os funcionários e as partes relacionadas possuem identidades, enquanto os artefatos, tecnologias e coisas, significados.

Identidade corresponde à forma como o sujeito identifica-se com o mundo. Por exemplo, como funcionários, gerentes. Enquanto o significado aborda a forma como as pessoas atribuem significados aos objetos dentro de um contexto. Por exemplo, na BRCOM, o *balanced scorecard*, possui significados específicos para a empresa.

Parte 2 - Nexos de práticas:

- **entendimentos** – conjunto de conhecimentos compartilhados pelos funcionários que permitem a operação dos sistemas de controle nas rotinas. No estudo foram apresentados os tipos de entendimentos, compreendendo: (i) surgimento das ideias, (ii) rotina de envio das ideias, (iii) comunicação vertical, (iv) apresentação dos resultados do projeto e (v) apresentação dos resultados contábeis.

- **regras** – regras de execução das práticas de controle. Correspondem as regras escritas estabelecidas para a operacionalização do projeto.
- **Estruturas de teleoafetividade** – Os elementos que motivam e direcionam os sujeitos para a realização das práticas rotineiras. As estruturas de teleoafetividade encontradas na BRCOM, corresponderam a (i) premiação e participação em cerimônias, (ii) valorização profissional, (iii) avaliação formal de desempenho, (iv) aumento da participação nos lucros, (v) reconhecimento profissional, (vi) melhoria dos processos de trabalho, (vii) aumento na remuneração, (viii) aumento do valor da empresa, (ix) melhoria das comunicações.
- **entendimentos gerais** – Conjunto de concepções da organização que estruturam a compreensão geral do sistema de controle gerencial por parte dos funcionários. Correspondem as diretrizes centrais que direcionam o projeto. Consciência de custos e retorno econômico e segurança industrial foram os entendimentos gerais encontrados.

A Figura 19 aborda a descrição das práticas, compostas de arranjos e nexos de práticas.

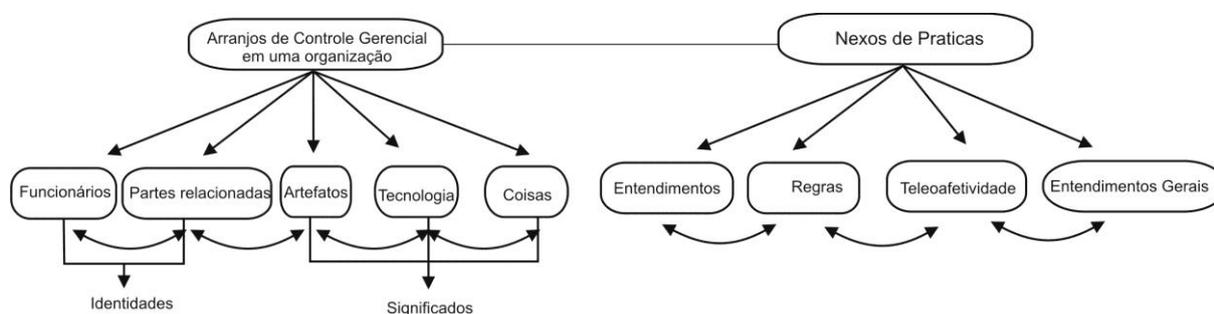


Figura 19 - Práticas de controle gerencial em uma organização

Memórias de práticas de controle gerencial

O que difere as memórias de práticas dos arranjos é o fato de as memórias de práticas descreverem os eventos passados que contribuíram para a perpetuação das práticas existentes, enquanto os arranjos descreverem as práticas em um momento específico.

As memórias das práticas são estruturadas com os seguintes elementos:

- **memória cultural** – informações gerais sobre o passado, compartilhadas por uma comunidade. Na BRCOM, corresponderam aos aspectos culturais da região da empresa e características culturais compartilhadas pelos funcionários. No estudo a memória cultural não foi descrita, pois segundo Schatzki, a memória da organização absorve a cultural;
- **memórias da organização** – informações compartilhadas sobre o passado da organização pelos funcionários relativos a histórias, episódios relevantes;
- **memória das práticas de controle gerencial** – conjunto de informações históricas sobre as práticas de controle gerencial. As memórias de controle são estruturadas em memória de entendimentos, memórias das regras e memórias teleoafetivas. Representa o estoque de conhecimentos, localizado entre a ocorrência de duas práticas;
- **memória de entendimentos gerais (Meg)** – Permeiam as memórias das práticas. Correspondem à forma como estes entendimentos são perpetuados pelos funcionários através de práticas linguísticas;
- **memória de entendimentos (ME)** – compreende os conhecimentos relacionados e práticas de controle gerencial que são transmitidos pelos funcionários mais antigos;
- **memória das regras (Mr)** – mecanismos utilizados pelos atores organizacionais visando à estabilidade das regras, tais como punição por sua desobediência e reforços através de comunicações realizadas por atores que detém poder;

- **memória teleoafetiva (Mt)** – crenças compartilhadas sobre ações realizadas por funcionários que acarretam lembranças positivas ou negativas.

A Figura 20 aborda as memórias de práticas. As setas representam a disseminação das memórias ao longo do tempo, enquanto as práticas (PT) são as ações que ocorrem entre as memórias, representando o fato de as memórias impulsionarem a ocorrência das práticas atuais.

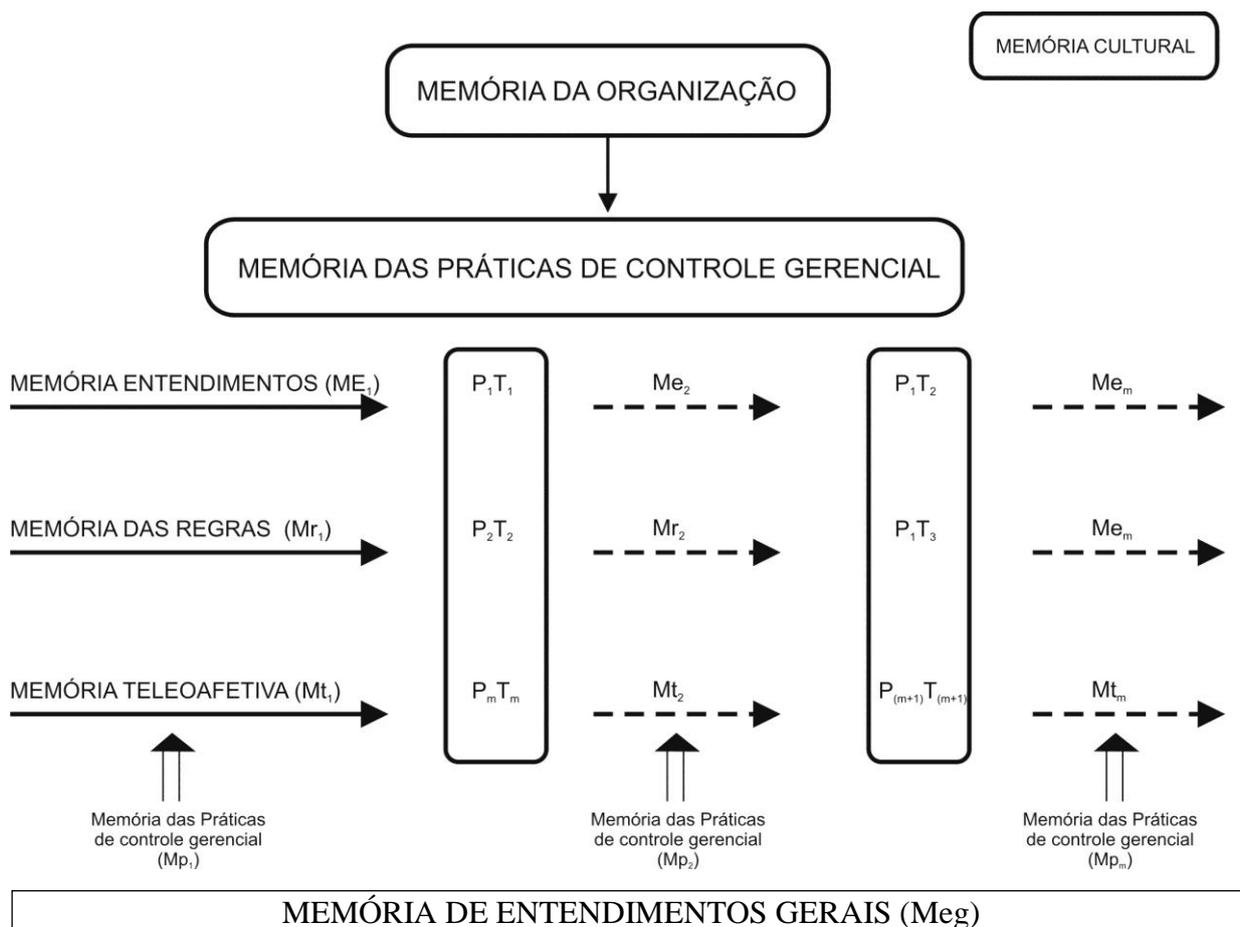


Figura 20 - Memória das práticas de controle gerencial em uma organização

9 DESCRIÇÃO E ANÁLISE: PARADIGMA PÓS-ESTRUTURALISTA

9.1 Introdução

Neste capítulo, descrevemos as três lógicas da explicação crítica: a) social - caracterização do projeto; b) políticas - como o projeto surgiu, bem como suas reformulações; c) fantasmáticas - porque os funcionários mantêm o projeto. As lógicas encontradas foram nomeadas e descritas. Ao final, realizamos intertextualidade entre os paradigmas para analisar similaridades e divergências.

9.2 Lógicas Sociais de Controle: Caracterização do Projeto Inscrição

Compreende a perspectiva sincrônica do problema investigado (GLYNOS; HOWARTH, 2007). Em outras palavras, a lógica social descreve quais as práticas existentes que caracterizam o Projeto Inscrição. Cinco lógicas sociais foram identificadas: lógica da coletividade, lógica da competição, lógica do controle totalizante, lógica econômica e lógica da produtividade criativa.

9.2.1 Lógica da Coletividade

A lógica da coletividade reflete a forma como os funcionários atuam e se relacionam no projeto. Esta lógica é evidenciada através da ênfase no envio de trabalhos coletivos, na remuneração variável de caráter coletivo, nos discursos organizacionais que enfatizam a ideia de equipe e no modelo de gestão da BRCOM, voltado para a coletividade.

9.2.2 Lógica da Competição

A lógica da competição relata a forma como os diferentes grupos de funcionários competem por visibilidade e crescimento na carreira, bem como a busca por prêmios.

Apesar do modelo de gestão estimular a cooperação entre os funcionários, ocorre competição de maneira implícita. Por exemplo, os funcionários de cargo de gestão disputam entre si, pelo

maior número de ideias aprovadas na área sob sua responsabilidade. Um dos relatos de um funcionário gestor foi que para ele o projeto era apenas um trabalho excessivo sem contrapartida em benefícios e que servia para alimentar a vaidade e disputas internas: “O projeto serve para alimentar o ego de diretores, gerentes e funcionários. É uma bomba-atômica mal utilizada. Já passou do tempo de rever os critérios de operacionalização”.

Esta lógica evidencia que apesar das metáforas de esportes de equipe divulgadas pela gestão, e do sistema de controle gerencial voltado à cooperação, a lógica da competição é um dos pilares caracterizadores do Projeto.

9.2.3 Lógica do Controle Descentrado

Relata a forma como o Projeto gera visibilidade dos atos dos funcionários e executivos, com ênfase na radicalização do *locus* de controle, mudando de um controle hierárquico para descentrado, com origem em todos os lugares. Neste caso, ocorre delegação de responsabilidade de controle para todos os funcionários. Permite inclusive, o presidente efetuar um tipo de “controle a distância” das ações da empresa.

Todos os funcionários participam do projeto. Os funcionários de linha fornecem as ideias e os gerenciais avaliam, As ações do projeto são monitoradas por um sistema de gestão de ideias através dos indicadores e outras informações que permite transparência das ações do projeto. O presidente monitora o andamento do projeto pessoalmente, inclusive solicitando explicações dos funcionários de cargos gerenciais.

Uma das formas mais efetivas de controle é o realizado pelos pares. Barker (1993) teorizou sobre a questão ao estudar como grupos de controle de qualidade possuíam um forte controle consensual, em função da identificação com um projeto. O *locus* de controle migrou de um controle realizado pela gestão, para outro mais sutil efetivado pelos próprios pares, o qual ele denominou de controle concertivo (BARKER, 1993).

O Projeto Inscrição radicaliza esse conceito, pois simultaneamente, os funcionários controlam o próprio trabalho, dos pares e superiores hierárquicos. Assim, como os subordinados controlam os executivos, os executivos também controlam os subordinados. O *locus* de controle não possui um centro fixo. Torna-se descentrado. Um exemplo extremo são as

“ideias anônimas”. Essas ideias compreendem reclamações de quaisquer ordens não identificadas pelo remetente. Elas são avaliadas diretamente pelo presidente e a resposta afixada nos murais da fábrica. Um evento relatado por um operador de produção foi a queixa feita por um grupo de funcionários contra o supervisor imediato: em função de não concordarem com a avaliação de desempenho realizado pelo supervisor, enviaram uma “ideia anônima” criticando a sua capacidade gerencial. Um funcionário com mais de 20 anos de experiência na BRCOM, relatou:

Já tinha problemas com o supervisor, mas nunca mandaram reclamações sobre ele. Quando as pessoas acharam que estavam prejudicadas, juntaram tudo e relataram para o presidente por meio do projeto. Eu sou contra isso, acho que você tem que resolver as coisas pessoalmente, de forma aberta, eu acho covardia este comportamento.

Semelhante a qualquer “ideia anônima”, o presidente responde a questões como esta através de um quadro na fábrica.

Da mesma forma que Barker (1993), a identificação dos funcionários com o Projeto Inscrição permite a manutenção deste controle. Isso será analisado nas lógicas fantasmáticas.

9.2.4 Lógica Econômica

A dimensão econômica é caracterizada pelo incentivo a redução de custos e ao aumento do retorno econômico e financeiro das ideias enviadas, produzindo a “consciência de custos”. Os funcionários de nível operacional buscam atingir esta lógica através da análise de custos e retorno econômico em todas as suas atividades operacionais, bem como da observação intuitiva do retorno econômico de suas ideias. Os gestores operacionalizam esta lógica através da coordenação e sustentação discursiva do projeto.

9.2.5 Lógica da Produtividade Criativa

A lógica da produtividade criativa refere-se à forma como os diversos funcionários são estimulados a operacionalizar o projeto. Ela ocorre através do estímulo a geração de um número cada vez maior de ideias. Um efeito desta lógica é a ausência de fronteiras entre vida pessoal e profissional. Muitos funcionários relataram que durante o seu tempo livre,

permanecem elaborando ideias. Um deles sugeriu que a empresa possibilitasse o acesso eletrônico do projeto a partir de qualquer local.

Se por um lado, esta lógica permite que a empresa produza inovações significativas em relação a produtos e processos, por outro funcionários burlam o sistema visando a aumentar seus indicadores, tal como um exemplo da pintura de uma escada: um funcionário enviou a pintura de cada degrau como uma ideia separadamente.

9.3 Lógicas Políticas

O objetivo das lógicas políticas é descrever como o Projeto Inscrição foi instituído e reformulado. Nós abordamos as Instituições Políticas de Controle que afetaram a criação e sedimentação do projeto na BRCOM. Conforme argumentado por Glynos e Howarth (2007), a distinção de micro e macro é de natureza técnica, para facilitar análise. Os eventos relacionados ao ambiente brasileiro, ocorridos a partir da segunda parte da década de 1980 até 2011, são descritos e posteriormente relacionados com as mudanças na empresa.

Na segunda parte, descrevemos os processos políticos de implantação e mudanças do projeto, divididos em três fases: instituição, o relançamento e a reestruturação com ênfase na inovação.

9.3.1 Instituições Políticas de Controle

O objetivo desta seção é identificar os discursos vigentes desde a época do lançamento do projeto até a fase atual, compreendendo ideias e instituições. Desse modo, é possível identificar como a BRCOM absorveu discursos universais da década de 1990, “qualidade” e o dos anos 2000 “inovação”, incorporando esses significantes vazios de forma a expandir politicamente o projeto.

Para realizar a análise, foram mapeados discursos de instituições que tiveram relacionamento com a empresa estudada. Desse modo, esta seção é baseada nos documentos da Fundação Nacional de Qualidade (2006), relativo aos 15 anos do movimento de qualidade no Brasil, bem como os documentos do governo brasileiro citados no corpo do texto.

9.3.1.1 Década de 1980: O Discurso da Falta de Competitividade

Durante a década de 1980, a indústria brasileira estava protegida contra a competição internacional. O discurso existente era que as empresas brasileiras ainda não tinham qualidade de gestão e de produtos, compatíveis com os dos países desenvolvidos.

A partir de meados dos anos 1980, o governo brasileiro, com o apoio do Banco Mundial, patrocinou funcionários e funcionárias de três instituições para realizarem intercâmbio na área de qualidade: Fundação Vanzolini (USP), que visitaram os Estados Unidos; Instituto Brasileiro de Qualidade Nuclear, a Europa e da Fundação Christiano Ottoni (UFMG), que visitaram o Japão. O modelo de qualidade japonês foi o mais disseminado no Brasil.

Durante a década de 1980, o cenário econômico brasileiro foi marcado por instabilidade econômica. O país estava em processo de redemocratização após um período de ditadura militar. A instabilidade econômica, também afetava a gestão da BRCOM, pois com este cenário, as empresas tinham maior dificuldade de efetuar controle gerencial.

9.3.1.2 Década de 1990: O Discurso da Qualidade

No início da década de 1990, por ocasião do governo Collor, ocorreu a abertura do Brasil para o mercado internacional. Houve a percepção nas políticas industriais de que a globalização revelou, de forma mais contundente, a ineficiência das empresas brasileiras. Também, houve uma comparação extensiva no que chamavam de “tigres asiáticos”: países orientais que apresentavam taxas de crescimento econômicas elevadas e que possuíam estrutura de competitividade desenvolvida. Nesta fase, disseminou-se o discurso de que as empresas brasileiras não eram competitivas e precisavam se igualar às internacionais; particularmente, utilizando técnicas de gestão de qualidade provenientes do Japão. Além disso, havia preocupação de que o país era exportador de commodities, mas não de produtos industriais, os quais exigiam pessoas de melhor qualificação, tecnologia e qualidade.

Um documento técnico do governo federal, o “Estudo da Competitividade da Indústria Brasileira” (1993), indicava a percepção vigente quanto à qualidade e gestão das empresas nacionais:

Em comparação com os padrões internacionais, no início da década de 90 uma boa parte da indústria brasileira opera com equipamentos e instalações tecnologicamente defasadas apresentam deficiências nas tecnologias de processo, exibe atraso quanto às tecnologias de produto e investe pequena fração do faturamento em atividades de P&D. Demonstra, ainda, limitada difusão dos sistemas de gestão de qualidade, tanto de produtos quanto dos processos de fabricação e apresenta relativa lentidão na adoção das inovações gerenciais e organizacionais, do *tipo just-in-time, quick response, total quality control* e outras. Enquanto internacionalmente as empresas intensificam laços de colaboração, a maior parte da indústria brasileira ressent-se de ausência de interação intensa entre usuário e produtor e carece de relacionamento mais cooperativo entre fornecedores e produtores. Finalmente, apresenta, em geral, um padrão anacrônico de relações gerenciais/trabalhistas, que ainda encara o trabalho como um custo e não como um recurso primordial da produção, dando pouca atenção ao treinamento e à formação de operários polivalentes.

O documento enfatizou a necessidade de utilização de artefatos gerenciais que fossem condizentes com países mais competitivos, tais como o Japão, particularmente aqueles ligados ao movimento de qualidade total. Esse discurso começou a surgir no meio empresarial brasileiro e foi o que estimulou a criação de órgãos de qualidade e certificação.

O documento reitera a “erosão” da competitividade brasileira que ocorreu na década de 1980 em relação a outros países mais competitivos. No intuito de influenciar a disseminação de técnicas de gestão para competitividade, argumenta que:

É urgente a articulação de uma política de competitividade, dentro de um projeto nacional de desenvolvimento competitivo, capaz de acelerar a difusão das inovações técnicas e organizacionais no sistema industrial brasileiro.

Durante os anos 1990, ocorreu um interesse maior nos programas de qualidade e gestão, particularmente em função da abertura do mercado brasileiro com a redução das alíquotas de importação ocorrida no governo Collor. Como essa abertura foi repentina, os empresários brasileiros tiveram que encontrar alternativas para fazer face ao perfil e preço de produtos importados. Isto estimulou o surgimento de políticas industriais voltadas a qualidade e o fortalecimento de instituições públicas e privadas para a área.

A partir de 1990, foi criado o Plano Brasileiro de Qualidade e Produtividade, gerenciado pela ministra Dorothea Werneck e por um executivo profissional, Antônio Maciel Neto. Um fato simbólico que retrata a inserção do discurso da qualidade no Brasil foi que, o ano de 1991, foi denominado oficialmente como o “Ano Nacional de Qualidade e Produtividade”. Também, em 1991, foi criada a Fundação Prêmio Nacional de Qualidade, organização patrocinada pelo setor empresarial que visa a divulgar práticas de qualidade e certificação.

O significante vazio “qualidade” foi absorvido no discurso do Projeto Inscrição, fazendo com que o projeto tivesse seu conteúdo ampliado para atender diversas demandas da empresa. Na seção 9.3.2.2, é possível identificar esse movimento e a forma como a empresa particularizou este universal.

No início da década de 1990, o Brasil ainda lidava com instabilidade e altas taxas de inflação. Além disso, problemas cambiais ocorridos em 1994 afetaram a estrutura econômica da BRCOM. Após a estabilização econômica, com o Plano Real, o discurso de qualidade ficou mais sedimentado no país, contribuindo para o relançamento do Projeto Inscrição.

9.3.1.3 Década de 2000 – Mudança do Macro Discurso: de Qualidade para Inovação

A partir de 2001, as políticas industriais do governo brasileiro passaram a privilegiar a inovação. Para isso, ocorreu um marco, a elaboração de um documento por universidades e governo, denominado Livro Verde. O objetivo deste documento foi o fundamento o desenvolvimento para uma política que teve como foco a inovação: “Base para os debates da Conferência Nacional da Ciência, Tecnologia e Inovação, tendo em vista a elaboração de Diretrizes Estratégicas, com o horizonte temporal até 2010.” (p. 2001, VIII).

Esse documento precedeu a Conferência de Ciência e Tecnologia que estabeleceu as novas bases da política industrial com foco em inovação. Um parágrafo de apresentação do documento evidencia este fato:

Neste momento de transição para realizações ainda mais significativas por parte da ciência e tecnologia brasileiras e sua integração definitiva na agenda social, política e econômica do País, a adoção de Diretrizes Estratégicas faz-se não apenas oportuno, mas necessária. (p. VIII).

Esta transição ocorreu com a discussão sobre tecnologia e informática que começou a se intensificar no Brasil em função da popularização da área tecnológica no exterior e o crescimento de empresas deste setor.

A partir dessa conferência, o governo lançou o Livro Branco, que estabeleceu as bases de longo prazo para a política de inovação no Brasil. Tal política começou a ser disseminada e institucionalizada no discurso empresarial e institutos de fomento à pesquisa científica.

Nos anos 2000, com a estabilidade econômica e posterior o aumento da taxa de crescimento econômico, a BRCOM reformulou o Projeto Inscrição.

A Figura 21 demonstra a evolução dos discursos, eventos macroeconômicos relevantes que influenciaram o projeto, políticas industriais, bem como a relação com eventos do contexto do Projeto Inscrição.

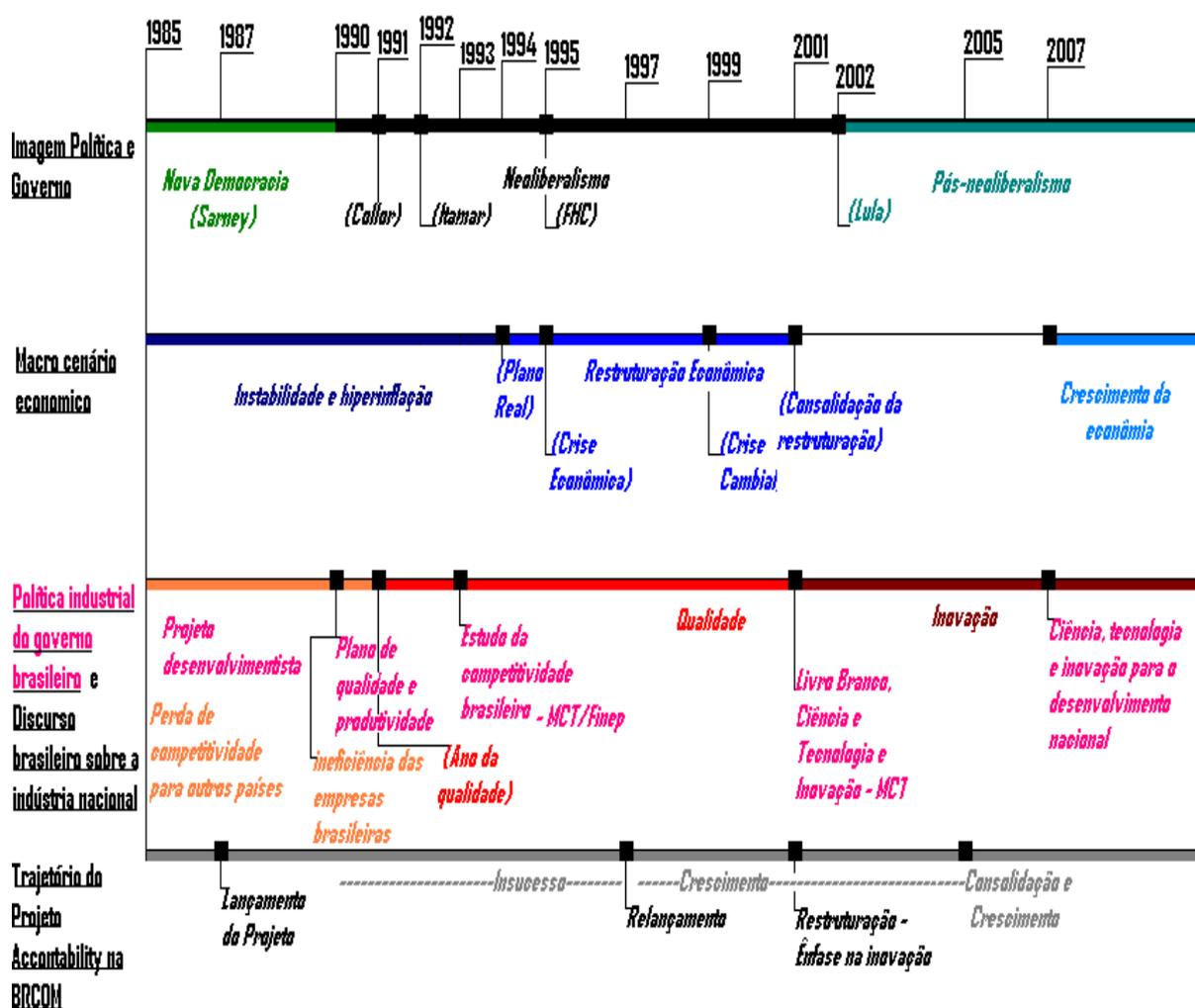


Figura 21 - Instituições Políticas de Controle

9.3.2 Lógicas Políticas de Controle Gerencial

9.3.2.1 1987 a 1996 – Discurso da Ineficiência das Empresas Brasileiras e Qualidade

O Projeto Inscrição nasceu em um cenário que a BRCOM buscava melhoria de eficiência, com o início da implantação de técnicas de qualidade total. Ele foi criado em 1987 em função de problemas de comunicação e relacionamento que ficaram mais evidentes com o uso das ferramentas japonesas de qualidade. Como essas técnicas demandavam qualidade na comunicação horizontal e vertical e isso não ocorria, a BRCOM propôs o projeto. Inicialmente, foi utilizado um telefone que o funcionário poderia utilizar para efetuar reclamações. Entretanto, as ligações eram gravadas e em função do receio dos funcionários, a medida não deu certo.

Os problemas de comunicação e relacionamento continuaram e era um entrave para as técnicas japonesas funcionarem. Em um episódio relatado pela funcionária que, pioneiramente, reclamou de advertência recebida pelo supervisor:

A partir do momento que eu falei com o diretor, expliquei e falei pra ele ‘Oh, se você tivesse me mandando embora ontem, você teria cometido uma injustiça, por isso, expliquei o problema. E eu falei que eu vim conversar pra que não aconteça o mesmo com outras colegas de trabalho, cheguei até aqui pra me expor e expor o meu problema para que isso não aconteça novamente. O diretor falou: a partir de hoje você desce lá embaixo e fala que quem quiser falar comigo, a hora que for não precisa bater na porta.

Havia, também, uma reclamação do comportamento autoritário dos gestores. Nessa fase, o projeto não teve muito sucesso. Isso ocorreu, particularmente, em função da instabilidade do cenário econômico, que culminou com crise econômica na empresa em 1995. A partir disso, a BRCOM realizou uma reestruturação organizacional que alterou, de forma significativa, o seu modelo de gestão. Após essa reestruturação, o projeto teve um relançamento em 1997.

9.3.2.2 1997 a 2000 – Discurso da Qualidade

Na década de 1990, o discurso universal vinculado ao contexto da empresa, foi o de “qualidade”. Conforme discutido nas Instituições Políticas de Controle, o discurso da qualidade se intensificou durante o deslocamento ocorrido no governo Collor e serviu como argumento para a falta de competitividade das empresas brasileiras, problemas no serviço

público, educação profissional inadequada. A força estruturante do discurso “qualidade”, o torna um “imaginário social”, que corresponde “um horizonte ou um limite absoluto que estrutura um campo de inteligibilidade” (LACLAU, 1990, p. 68). O discurso de qualidade teve a capacidade de estruturar infinitas possibilidades nas práticas sociais.

O discurso universal de “qualidade” foi incorporado no Projeto Inscrição. Neste movimento, é possível constatar que o significante universal “qualidade”, se torna particular. A “qualidade” vai se tornar um ponto nodal do projeto e irá articular um conjunto de demandas da empresa: “nova gestão”, “normas de qualidade”, “reconhecimento dos funcionários” e “visibilidade da empresa”.

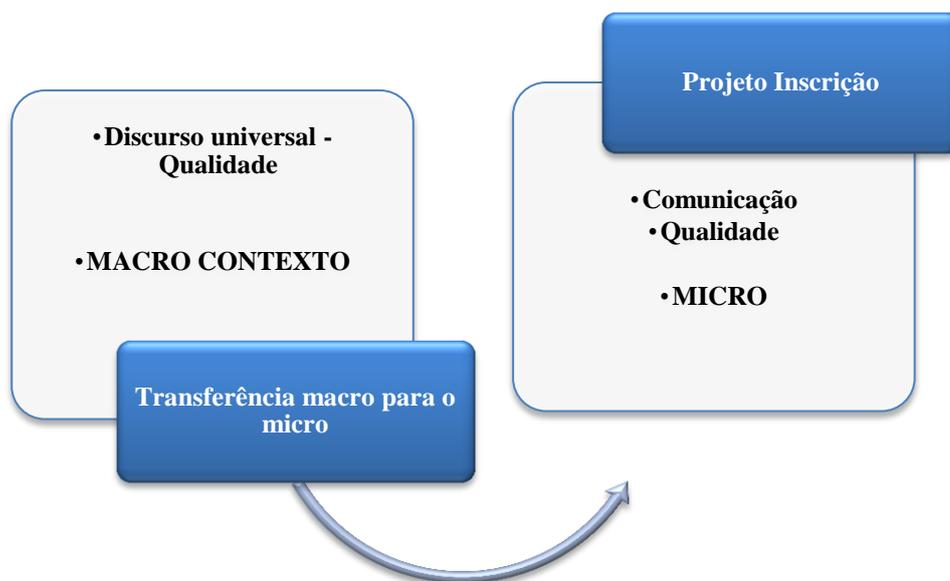


Figura 22 - Absorção do macro discurso "qualidade" na BRCOM

Nova gestão – O discurso da “nova gestão” surgiu da reestruturação da empresa ocorrida em 1995 que provocou a demissão de funcionários de diferentes níveis. Segundo os executivos, esses funcionários não eram adequados para a nova fase da empresa. Além disso, muitos funcionários da fábrica consideravam este grupo inadequado. Em função disso, foi realizada uma “reengenharia participativa”, que permitiu aos funcionários decidirem, conjuntamente com executivos, quem deveria ser demitido.

Após essas demissões, a empresa simplificou a sua estrutura organizacional objetivando aumentar a agilidade nas decisões e delegar maior autonomia para os funcionários. Conjuntamente com essa mudança, houve a contratação de pessoas recém-formadas para atuarem em cargos de chefia e solidificarem as mudanças. Houve um estímulo a maior participação dos funcionários através do projeto, bem com a busca de transparência e divulgação dos resultados contábeis.

Normas de qualidade – O discurso que absorveu as normas de qualidade nos processos internos. Esta fase foi caracterizada pelo investimento em programas de certificação, treinamento em normas de qualidade, incorporação das diretrizes de qualidade. Estes elementos tiveram o projeto como uma tecnologia para sustentar as tarefas relacionadas à qualidade.

Reconhecimento dos funcionários – Um conjunto de ações de reconhecimento dos funcionários na participação do projeto. Após essas modificações, a empresa reiniciou o projeto em 1997. Para aumentar a motivação dos funcionários, o presidente inseriu uma norma de premiação. O prêmio passou a ser dado em função da quantidade de participações. Isso ocorria através de cerimônias e entrega de brindes. Essa decisão ocorreu por pressões dos funcionários, que, por sua vez, foram estimulados a mais ativamente.

Visibilidade – Com a solidificação do projeto, os executivos almejavam aumentar a visibilidade da empresa, criando um modelo de gestão peculiar. O objetivo era conseguir percepção externa por meio de premiações em revistas e outros organismos.

Em síntese, nesta fase, o ponto nodal “qualidade” foi absorvido no discurso do Projeto Inscrição. Diversos significantes foram agregados ao seu conteúdo, fazendo com que “qualidade” se tornasse um significante vazio, ou seja, um significante sem significado. Seu conteúdo foi esvaziado através da absorção de “nova gestão”, “normas de qualidade”, “reconhecimento dos funcionários” e “visibilidade da empresa”.

9.3.2.3 2001 a 2011 – Discurso da Inovação

O discurso universal desta fase foi “inovação”. Assim como ocorreu com a assimilação da “qualidade” no período anterior, “inovação” tornou-se um discurso universal no Brasil. A empresa passou a incorporar este significante no projeto para atender demandas diversas.

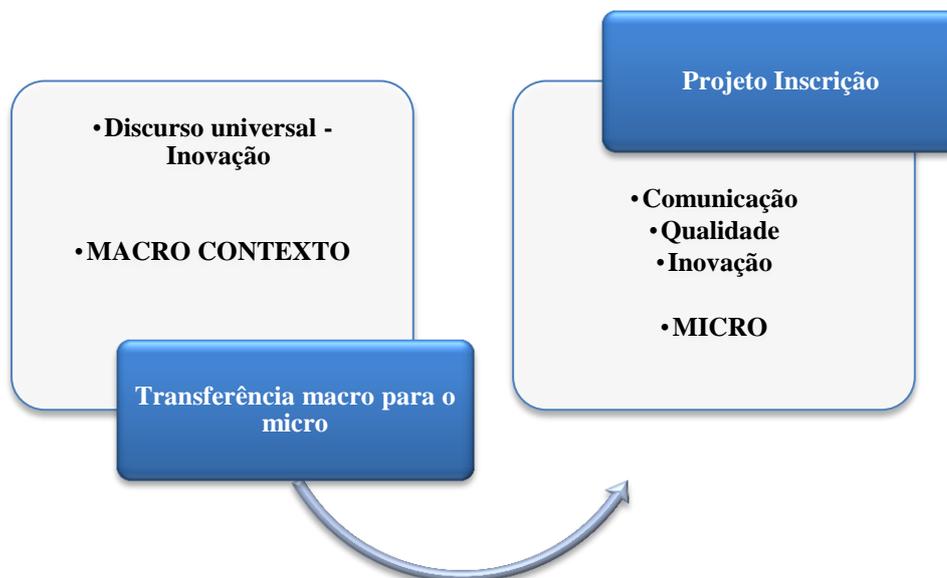


Figura 23 - Absorção do macro discurso "inovação" na BRCOM

Formalização – A mudança de ênfase ocorreu no início de 2000, a partir de reuniões com grupos de empresas, bem como análise de experiências internacionais. O principal executivo constatou que os indicadores de inovação do projeto eram inferiores aos de outras empresas no mundo. Além disso, ao comparar com o Japão, a média de ideias da BRCOM era muito baixa. O objetivo era aumentar a quantidade de ideias por funcionários.

Em 2001, a empresa realizou análise visando a aumentar o número de ideias instituindo as seguintes medidas: criação de um setor para gerenciar o projeto; avaliação dos motivos da baixa qualidade de ideias (rapidez na avaliação, pouco envolvimento dos chefes, demora na execução). Em síntese, ocorreu um aumento da formalização administrativa para aumentar a quantidade de ideias.

Aumento da participação – Os funcionários reclamavam da participação e hierarquização no relacionamento com a gerência. A empresa passou a trabalhar esta temática e, além disso,

alterou o acesso às festas do projeto, passando a permitir a participação de todos os funcionários.

Geração de valor econômico - A diretoria incorporou o projeto como um elemento de “geração de valor”, mas que não pode ser quantificado com métricas contábeis.

Em síntese, o ponto nodal desta fase foi “inovação”, deslocado de um discurso universal das Instituições Políticas de Controle, para apresentar significados particulares na empresa.

Considerando que “comunicação”, “qualidade” e “inovação” assimilaram diferentes significados, se tornaram significantes vazios. A Figura 24 demonstra a estrutura discursiva do projeto.

Pela estrutura discursiva do Projeto constante na Figura 24, é possível constatar que ele representa o discurso hegemônico na empresa. Politicamente, os gestores conseguiram tornar o Projeto capaz de absorver demandas diversas. Isto explica a sua capacidade de manutenção institucionalização na empresa. Além disso, o Projeto foi se adaptando as diferentes fases políticas e econômicas do Brasil.

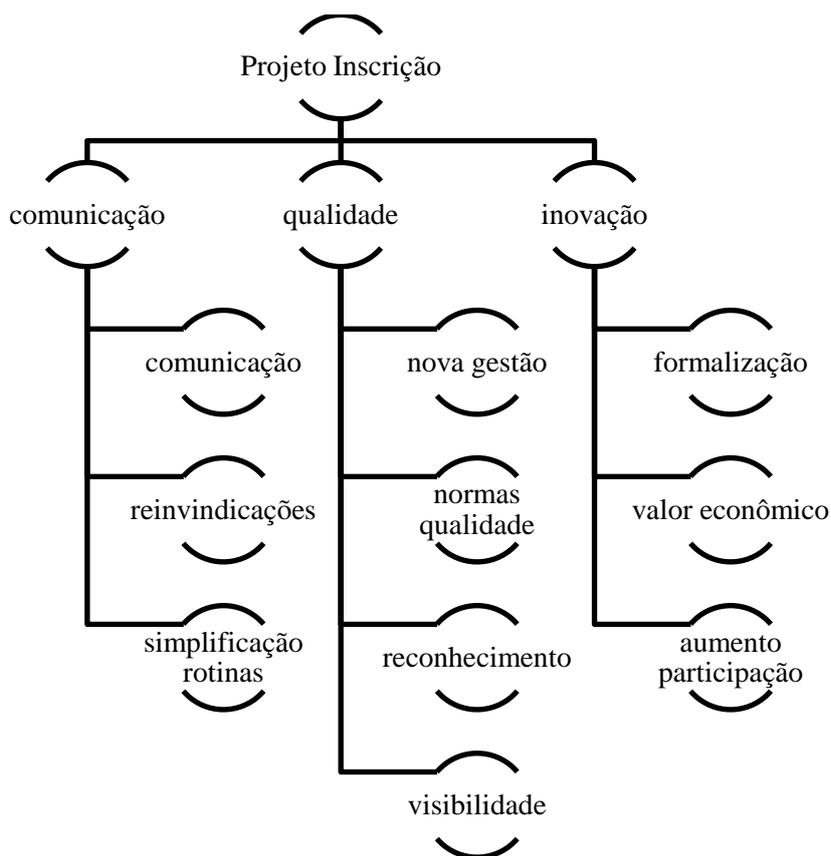


Figura 24 - Estrutura discursiva do Projeto Inscrição

9.4 Lógicas Fantasmáticas de Controle: Identificação do Projeto pelos Funcionários

As lógicas fantasmáticas sustentam a perpetuação das práticas (GLYNOS, 2008). As fantasias que sustentam o projeto são: fantasia de acesso e cuidado pelos superiores, fantasia de família, fetiche dos prêmios, fantasia do reconhecimento, fantasia do herói e fantasia do consumo.

9.4.1 Fantasia de Acesso aos Superiores

Esta fantasia corresponde à percepção, particularmente de funcionários que trabalham na produção, da facilidade de acesso à alta gestão. Os gestores são vistos como acessíveis e diferentes de outras empresas:

A forma que eu entendo o Projeto é essa troca de informações, o que pode ser mudado, o que pode ser melhorado. Você tem um uma liberdade para se comunicar entre os diretores e o piso da fábrica. Muita gente em outras fábricas não tem esse contato, tem gente que nem sabe quem é o

diretor da empresa, e aqui você pode andar onde você quiser, você tem essa liberdade, eles passam, te cumprimentam (Funcionário H).

9.4.2 Fantasia de Cuidado pelos Superiores

Compreende o sentimento de que os superiores tem uma preocupação com a vida pessoal de cada funcionário. Nós pudemos identificar esta lógica nos relatos emocionados de funcionários sobre a forma como a diretoria os tratava e o modo como retratam gratidão e são vistos como singulares. Um pequeno trecho de uma entrevista sintetiza esta concepção: “É muito bom não é? É uma coisa diferente, é um carinho a mais com o funcionário” (Funcionária B).

9.4.3 Fantasia de Família

A noção de família é muito forte na BRCOM. Questões como coleguismo, comunhão, importância do relacionamento pessoal, são elementos que caracterizam esta fantasia na BRCOM e no Projeto em particular. Um exemplo de um funcionário sobre queixas isoladas feitas em relação às comemorações do projeto:

Festa de fim de ano, quer dizer de família, é a minha família, eu trabalho aqui na BRCOM, de repente eu não estou contente, a minha família não tem culpa. Tem 25 anos que estou aqui. Desde que começaram as festas eu não perdi nenhuma. Algumas pessoas falam: A ‘BRCOM gasta muito dinheiro com festa’. Eu discordo! Se ela não gastar com a festa pra gente vai gastar com outras coisas (Funcionária T).

9.4.4 Fantasia do Fetiche dos Prêmios

Relata o fetiche da premiação por revistas de negócios, instituições, governos pelas diversas dimensões de desempenho da empresa. Isso é materializado através da manutenção de estruturas para a gestão dos prêmios, ênfase do discurso do principal executivo, de discursos de funcionários, bem como a necessidade de dar visibilidade ao fato.

9.4.5 Fantasia de Reconhecimento

Esta fantasia sintetiza a percepção de que os funcionários ao atuarem no projeto, almejam o reconhecimento dos seus pares e dos gestores. Há um sentimento de ser único, de cooperar para um projeto grandioso.

9.4.6 Fantasia do Herói

A fantasia do herói reflete a consideração de que na realização de trabalhos que melhorem a vida dos colegas, o funcionário será glorificado. Reflete, também, a busca de troféus e prêmios oferecidos pelo Projeto Inscrição de maneira que o funcionário seja visto como um herói: aquele que ganhou o campeonato.

Da mesma forma que um herói, esta fantasia evidencia o desejo de ter o seu nome perpetuado na empresa, através de alguma “placa” ou “monumento”. Ao conversar com uma funcionária, que possui uma quantidade superior à média, ela confidenciou que um grande desejo seu era ter o seu nome lembrado, eternamente, na realização do projeto.

9.4.7 Fantasia do Consumo

A fantasia de consumo está relacionada à possibilidade de auferir rendimentos e ganho de mercadorias com o Projeto. Apesar de o discurso organizacional afirmar que as recompensas vinculadas ao projeto são simbólicas (R\$ 0,50 por cada ideia enviada), na prática, é uma variável fundamental.

Três exemplos ilustram este fato: o primeiro foi à ocorrência de “greve silenciosa de ideias”, quando a empresa resolveu reduzir o valor pago de R\$ 1,00 para R\$ 0,50 por ideia. Funcionários da produção deixaram de participar do projeto, provisoriamente, de forma sutil. O segundo corresponde à incorporação dos incentivos do projeto ao salário, pois para alguns funcionários, a remuneração do Projeto compõe o seu orçamento familiar. Por fim, a utilização do Projeto para o planejamento de gastos não eventuais. Um exemplo foi um operador de produção que economizou durante alguns meses para aquisição de um produto particular.

9.4.8 Fantasia dos Modismos Gerenciais

Descreve o desejo pelo “novo” com a implantação de novas ferramentas, mesmo sem evidências de sua efetividade no aumento de desempenho da empresa. Apenas o fato dele existir deixa as pessoas realizadas. O Projeto tem impulsionado gestores na realização desta fantasia.

Diversos estudos têm comprovado que a adoção de artefatos de contabilidade gerencial pode ter motivações diferentes da melhoria de desempenho. Por exemplo, Hopper, Jazayeri e Westrup (2007) identificaram como macro políticas de competitividade influencia a utilização de ferramentas gerenciais, mesmo sem comprovação de sua efetividade. Briers e Chua (2001) mostraram como a adoção de novos artefatos como o custeio baseado em atividades, era fruto de mobilização do poder de redes de atores, traduzindo o interesse político de diferentes grupos. Seal (2010) identificou que a aceitação ou não de muitos artefatos de contabilidade gerencial depende da origem dos textos fundadores, do suporte institucional e da profundidade que estes artefatos se tornam discurso na comunidade de negócios, do que de questões relativas à eficácia desses instrumentos em outras organizações.

9.5 Tipologia Pós-estruturalista de Contabilidade Gerencial

A pesquisa pós-estruturalista desta tese permitiu a análise de lacunas teóricas na literatura de contabilidade gerencial. Uma delas é a compreensão de como os atores se baseiam nas instituições do nível macro, para realizar suas atividades na organização. Este tema ainda não foi teorizado nos estudos de prática em contabilidade gerencial (MODELL, 2007; DILLARD, 2004; SCAPENS, 2006).

Por exemplo, Lounsbury (2008), em um trabalho muito citado na área de contabilidade gerencial, ressalta que, enquanto a abordagem institucional tem dado pouca ênfase às atividades ocorridas na organização, as teorias da prática tem enfatizado o aspecto micro, sem considerar a relação entre instituições (macro) com as práticas ocorridas no interior das entidades. Em função disso, ele propõe triangulação de paradigmas entre a teoria institucional e a teoria do ator-rede.

A utilização da Lógica da Explicação Crítica de Glynos e Howarth (2007) permitiu desenvolver uma tipologia que contribuiu para reduzir esta lacuna, ao relacionar o contexto político, econômico e social do Brasil, com as ações vinculadas à adoção e modificação de controle gerencial em uma organização específica.

O Projeto Inscrição permitiu uma fixação temporária de diferentes demandas (elementos na teoria do discurso) através da criação de um significante vazio que se converteu em um ponto

nodal, o que possibilitou o seu sucesso hegemônico, relacionando o macro com o micro. Em diferentes épocas, os atores mobilizaram-se politicamente para a sedimentação do discurso. Desse modo, o projeto, também, é sobredeterminado: um discurso que acumula diferentes significados, tanto de nível macro quanto do micro.

Outra lacuna refere-se à teorização do sujeito. O processo de identificação dos funcionários com o Projeto é operacionalizado através de imagens fornecidas com jornais internos, cartazes, símbolos; discursos da diretoria, cerimônias e rituais; competições internas e disseminação de valores. Isso contribui para a formação das lógicas fantasmáticas: a interpelação do sujeito por uma fantasia ideológica.

As lógicas fantasmáticas encontradas foram: fantasia de acesso aos superiores, de cuidado pelos superiores, de família, do fetiche dos prêmios, de reconhecimento, do herói, do consumo. Essas lógicas sustentam as lógicas sociais. Nesse sentido, as lógicas fantasmáticas possibilitaram teorizar sobre o sujeito.

Conforme discutido, o sujeito na teoria do discurso é sempre incompleto. Em função disso, ele sempre está buscando algo para “cobrir” esta falta. Entretanto, na psicanálise lacaniana, a fantasia (que é a base conceitual das lógicas fantasmáticas) é, ao mesmo tempo, impossível de realização prática e necessária para a sobrevivência do sujeito, conforme descrito por Glynos (2008, p. 10): “Na psicanálise lacaniana, realizar uma fantasia é impossível porque o sujeito (como sujeito do desejo) sobrevive na medida em que este desejo permanece insatisfeito”.

As lógicas fantasmáticas colocam “o real” em suspenso, cobrindo a falta constitutiva do sujeito e estruturando as relações sociais pela clausura (GLYNOS; HOWARTH, 2007). Em outras palavras, as lógicas fantasmáticas consideram que as pessoas sempre estão “insatisfeitas” e esta insatisfação é a falta constitutiva que possibilita ele ou ela efetuar mudanças (traduzidas por lógicas políticas) ou manter uma determinada situação (traduzidas por lógicas sociais). O papel da fantasia é “cobrir” esta falta constitutiva. É importante salientar que esta falta é constitutiva em Lacan porque é impossível ele ou ela viver sem esta falta.

A fantasia mantém as lógicas sociais e evita o questionamento e mudanças por parte dos funcionários. Na perspectiva lacaniana, a fantasia evita que o “sujeito se confronte

diretamente com a contingência radical das relações sociais” (GLYNOS, 2008, p. 10). Elas são utilizadas para o indivíduo se proteger de ambiguidades e ansiedades que ele ou ela se defrontam (GLYNOS, 2008). Assim, o papel da fantasia é conter a dimensão política da prática, na lógica social, bem como, impulsionar ou desestimular mudanças nas lógicas políticas (GLYNOS; HOWARTH, 2007).

As fantasias permitem o surgimento de uma nova tecnologia gerencial, bem como a sua manutenção pelos funcionários e funcionárias. Ela “sustenta” um artefato nas rotinas organizacionais. Nesse sentido, ao considerar a fantasia, o estudo apresenta uma contribuição à teorização do sujeito na pesquisa em contabilidade gerencial.

A teorização do sujeito, na pesquisa em contabilidade gerencial, é um tema que ainda não foi desenvolvido plenamente (CARTER, 2008). Artefatos de contabilidade gerencial são institucionalizados na medida em que são incorporados pelo indivíduo, não necessariamente, porque aprendem a utilizar a ferramenta, mas porque os sujeitos são “cooptados” pelo discurso.

Modell (2007, p. 351) descreve esta questão: “Apesar da interação dinâmica entre estruturas institucionalizadas e agência formarem um elemento chave da tipologia de Burns e Scapens (2000), eles, visivelmente, silenciam sobre *como* a agência é exercida e por *quem*. Mudança institucional requer alguma mudança na consciência coletiva e ações de um grupo de atores”.

Scapens (2006), ao comentar sua tipologia, reforça este ponto:

O framework de Burns e Scapens tem sido útil em tentar entender estabilidade; porque sistemas de contabilidade mudam lentamente; porque existem resistências a mudanças; e como instituições dão forma as regras e rotinas. Entretanto, tem sido pouco útil (...) em estudar como a mudança institucional acontece. Isto é um assunto particularmente difícil para a teoria institucional. Se os atores são restringidos pelas instituições, isto é, são *taken for granted*, como reconhecem a necessidade, as oportunidades e alternativas de mudanças? (...) Quando e como os atores realmente decidem revisar as regras e rotinas e suas ações se os seus pensamentos são restringidos pelas instituições existentes?

Na tentativa de resolver esse dilema, esforços iniciais de teorização do sujeito em contabilidade gerencial têm sido realizados no Brasil por Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) que realizaram um ensaio desenvolvendo a teorização do sujeito com elementos de cultura organizacional, psicanálise (ênfase junguiana), e psicologia e por pesquisadores de outros

países, tais como Burns (2000), Siti-Nabiha e Scapens (2005) e Van der Steen (2009), entretanto, ainda não apresentaram um desenvolvimento empírico sistemático (MODELL, 2007).

Baseado na psicanálise lacaniana e na desconstrução do conceito de ideologia em Althusser, a tipologia apresentada na perspectiva pós-estruturalista apresenta contribuição precisamente nesta lacuna. Ela permite entender *por que* as pessoas aceitam um determinado artefato de contabilidade e controle gerencial. Evidencia, também, que não basta a contabilidade gerencial estar incorporada na perspectiva de sedimentação de hábitos e rotinas, como proposto na teoria institucional. Isso é importante, mas faz-se necessária a compreensão de *como* as pessoas aceitam determinado artefato. Além disso, poder e política são elementos centrais para o estudo do tema.

A Figura 25 retrata a tipologia pós-estruturalista, baseada em Glynos e Howarth (2007), na teoria do discurso e no trabalho de campo. Ela pode contribuir para guiar futuras pesquisas processuais na compreensão da instituição e mudanças de práticas em contabilidade e controle gerencial. Esta tipologia é utilizada conjuntamente com a articulação metodológica prevista por Glynos e Howarth (2007) utilizada na tese.

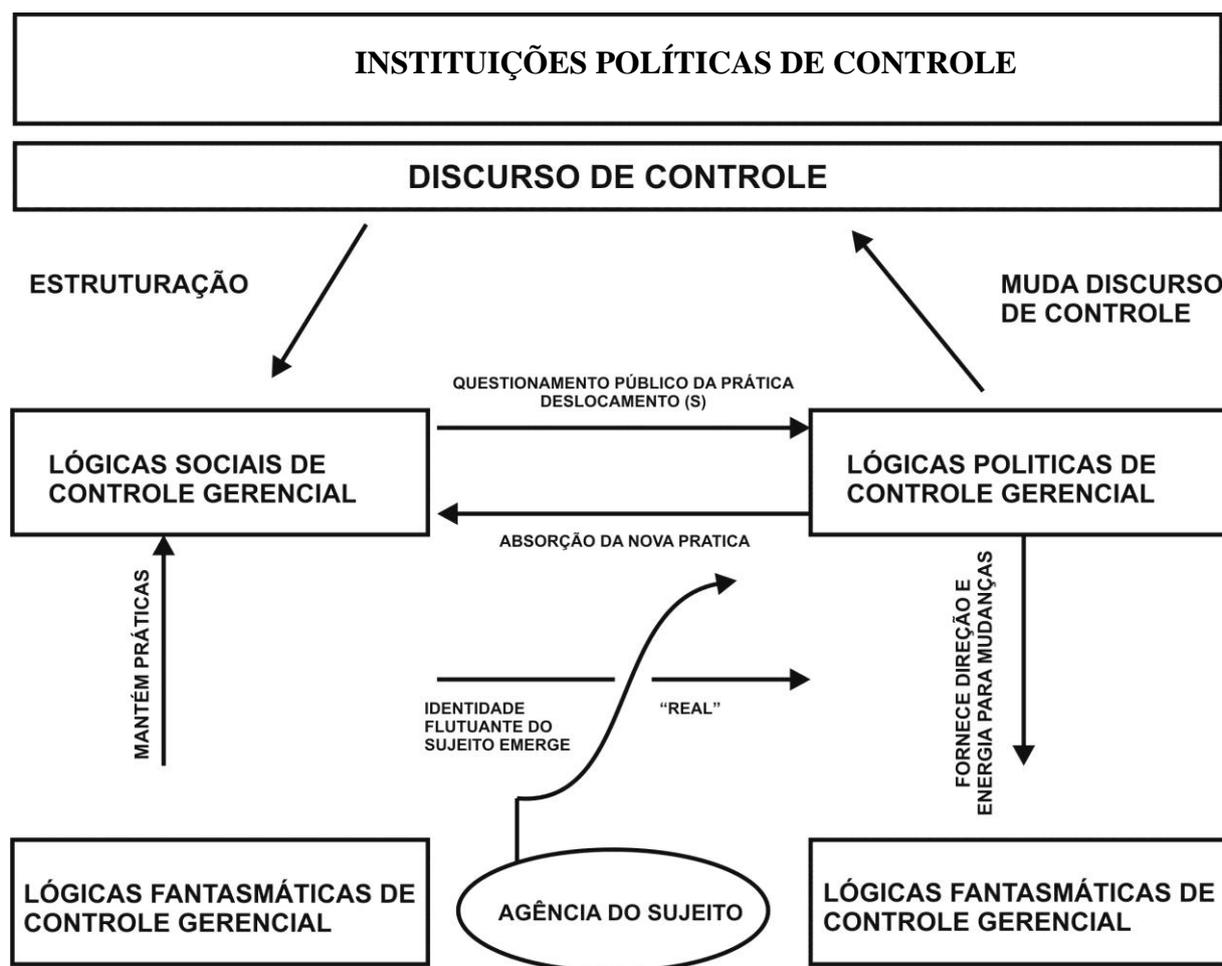


Figura 25 - Tipologia pós-estruturalista de pesquisa em controle gerencial

Instituições Políticas de Controle – Corresponde ao contexto geral do problema estudado. Devem-se identificar os elementos que formam o ambiente da organização e que tenha relação direta com o problema investigado. Alguns exemplos compreendem o setor, políticas governamentais, legislação, contexto macroeconômico. No estudo, corresponderam as políticas industriais do governo brasileiro, o ambiente político do Brasil e normas relacionadas a órgãos de qualidade. A elaboração das políticas de controle é baseada no conceito de regime em Glynn e Howarth (2007) e sua elaboração é um trabalho heurístico, específico para o contexto investigado.

Discurso de Controle – Os elementos de controle gerencial de uma organização; o discurso de controle vigente. O discurso de controle é influenciado pelas Instituições Políticas de Controle. O discurso de controle na BRCOM é o Projeto Inscrição. Ele obteve sucesso hegemônico na fixação dos diferentes significados.

Estruturação – A seta indica que, quando um determinado discurso está estruturado, ele forma a rede de lógicas sociais de controle.

Lógicas Sociais de Controle – A descrição dos elementos de controle gerencial, compreendendo as regras, e uma rede de práticas, como, por exemplo, artefatos, normas, controles culturais, filosofia de controle. As lógicas sociais de controle são resultado da sedimentação das lógicas políticas. Em outras palavras, as práticas de controle são resultado das mudanças (lógicas políticas) ocorridas nas fases do deslocamento do projeto.

Lógicas Fantasmáticas de Controle – As fantasias ideológicas mantidas pelos funcionários, que permitem a sedimentação das práticas de controle gerencial.

Agência – O conceito faz parte das lógicas fantasmáticas, pois está vinculado a noção de identidade. A agência reflete a autonomia do sujeito no momento em que ele realiza ações deliberadamente. A agência aparece no momento da identificação do sujeito. O indivíduo possui várias identidades: “mãe”, “mulher”, “executiva”. Além disso, em função da “falta” lacaniana, o sujeito sempre é incompleto e busca algo para cobrir esta falta. Esta perspectiva denota o movimento realizado pelo sujeito quando no momento da mudança, como por exemplo, na instituição de uma nova prática de contabilidade e controle gerencial. Neste momento, ocorre a identificação do sujeito com a nova prática, constituindo assim, uma nova identidade e viabilizando a ocorrência das lógicas políticas.

Lógicas Políticas de Controle – Retrata o momento da instituição ou contestação de um discurso de controle. É a fase da mudança, de implantação de novas tecnologias. Estas novas tecnologias quando são sedimentadas, se convertem em lógicas sociais de controle.

Absorção da Nova Prática - Esta seta indica que uma prática foi absorvida e transformada em regras e ações de rotina.

Questionamento Público da Prática – Deslocamento (s) – A seta indica o momento que uma prática é questionada causando um questionamento público da prática. Este questionamento é materializado por meio das lógicas políticas.

Real – Corresponde a dimensão do antagonismo do discurso hegemônico. O “real” lacaniano.

9.6 Intertextualidade: Análise dos Paradigmas

Após discussões sobre a rigidez das fronteiras dos paradigmas, vários estudos foram realizados advogando formas de triangulação paradigmática (por exemplo, HOPPER; MAJOR, 2005; SVENN, 2005; LEWIS; GRIMES, 1999). Entretanto, nesta pesquisa, o objetivo foi discutir sinteticamente as contribuições de cada paradigma, ao invés de propor triangulação.

Isso foi feito, inspirado na ideia de intertextualidade: “conexões entre textos” (TRASK; ILARI, 2008, p. 147). O conceito foi desenvolvido por Júlia Kristeva (1969) para indicar um intertexto, a influência de um texto em outro (TRASK; ILARI, 2008).

Os principais pontos de análise compreendem:

- O principal foco do paradigma neofuncionalista foi o estudo dos artefatos, ou seja, de coisas, descrever o sistema de controle gerencial da empresa e seu funcionamento. Os dois paradigmas restantes, enfatizaram sujeitos, pessoas que trabalham na empresa e operam o sistema de controle gerencial.
- A consideração do desempenho do paradigma neofuncionalista, permitiu considerar um aspecto que, ainda, precisa de estudos na realidade brasileira: a estrutura conceitual do controle gerencial e questões relacionadas à sua utilização pelos gestores.
- O paradigma neofuncionalista se preocupou com o discurso gerencial, os paradigmas interpretativista e o pós-estruturalista, examinaram os funcionários de hierarquias diferentes.
- Em relação ao aprendizado de rotinas contábeis e gerenciais, o paradigma interpretativista descreveu como o trabalho é realizado pelos funcionários, possibilitando considerar o aspecto técnico da contabilidade e controle gerencial.

- A ênfase processual do paradigma pós-estruturalista, permitindo descrever as condições de surgimento do Projeto, contribuiu para a compreensão das origens e sedimentação do Projeto Inscrição. Os paradigmas funcionalistas e o interpretativista, não enfatizaram este aspecto.
- Diferente da perspectiva da teoria da prática de Schatzki, a teoria do discurso apresentou uma ênfase na política. Laclau e Mouffe “afirmam a primazia da dimensão política em sua ontologia social.” (HOWARTH; NORVAL; STAVRAKAKIS, 2000, p.9). Desse modo, é possível compreender mais adequadamente que os artefatos não são neutros e são decorrentes de movimentos políticos. Poder e política são importantes na instituição de um discurso.
- Em relação ao micro e macro, os paradigmas neofuncionalista e o interpretativista, analisaram o ambiente micro. No paradigma pós-estruturalista, foi considerado ambiente institucional, abarcando ambiente político e econômico do Brasil, organismos empresarias e políticas públicas. Essa forma de análise foi uma contribuição possibilitada pelo uso da lógica da explicação crítica e da teoria do discurso.
- A história foi um elemento de descrição do paradigma pós-estruturalista, na medida em que ele advoga a necessidade de buscar as origens do problema estudado. Estudamos o Projeto Inscrição desde a sua fundação em 1987 e suas subsequentes modificações.

O Quadro 13 sintetiza diferenças metodológicas entre os paradigmas.

Quadro 13 – Diferenças Metodológicas entre Paradigmas

	Neofuncionalista	Interpretativista	Pós-estruturalista
Principal foco	Objetos (artefatos de controle gerencial)	Sujeitos	Sujeitos
Macro contexto	Não	Não	Sim
Sujeitos enfatizados	Executivos	Funcionários e executivos	Funcionários e executivos
Poder, política e conflito	Não	Não	Sim
Ênfase no aspecto técnico dos artefatos	Alto	Médio	Pouco
Consideração da história	Não	Não	Sim

O mesmo fenômeno pode ser visto de formas diferentes, dependendo do paradigma investigado. O objetivo foi manter estas análises para enfatizar as diferenças entre as concepções paradigmáticas e possibilitar uma discussão na área de teoria da contabilidade gerencial.

Considerando que os paradigmas influenciam a linguagem do relatório, um problema que encontramos foi o estabelecimento de um texto que não comprometesse as diferenças entre os paradigmas. O elemento facilitador foi que a ontologia dos três paradigmas é a mesma: o construcionismo social.

A repetição de alguns elementos nos diferentes paradigmas foi para evidenciar os aspectos epistemológicos e permitir examinar as diferenças e similaridades entre as perspectivas.

Semelhante a Hassard (1991), uma questão para análise, é o acesso à organização no que tange à perspectiva pós-estruturalista. O desafio é encontrar uma forma honesta, mas que não comprometa a pesquisa. Além disso, atentar rigorosamente para a ética do trabalho. Este mesmo problema, encontramos na apresentação do trabalho para a empresa. A solução encontrada foi apresentar uma proposta “neutra” que permitisse flexibilidade suficiente para abarcar os três paradigmas.

10 CONCLUSÕES

O desenvolvimento do tema controle gerencial já vem ocorrendo desde o trabalho de Anthony, na década de 60. Muito do que se desenvolveu estava ligado à perspectiva funcionalista, tecnicista, que proporcionou sustentação para as pesquisas e mesmo para a absorção do tema nas organizações. Contudo, existe uma grande defasagem entre o desenvolvimento conceitual do tema e a sua aplicação prática. Nesse sentido, muito esforço tem sido despendido com a inovação com artefatos de contabilidade gerencial sem que a sua correspondente preocupação com a utilização e forma como isso ocorre sejam contemplados. Como consequência, existe a percepção de que muitos dos reais problemas deixam de ser considerados, entendidos e tratados.

Essa foi a principal motivação para analisar a prática da contabilidade e controle gerencial sob a perspectiva de diferentes paradigmas, no sentido de que, apenas, uma visão não conseguiria captar as diferentes necessidades e tensões de uma organização. Em outras palavras, é como se a ambição de busca pelo crescimento da área, demandasse assumir riscos metodológicos maiores, mais profundos e variados. Foi o que ocorreu no desenvolvimento desta tese. A análise desenvolvida permitiu o entendimento do controle gerencial como prática social e organizacional, proporcionada por cada paradigma.

Enquanto o paradigma neofuncionalista identificou o conjunto das tecnologias de controle, o interpretativista e o pós-estruturalista estudaram em profundidade um deles: o Projeto Inscrição, particularmente sob a perspectiva das pessoas ao invés de objetos. Isso ocorreu devido à constatação de que esta tecnologia era o principal mecanismo de controle gerencial utilizado pela empresa. Nas próximas seções, as conclusões serão sintetizadas e separadas por paradigmas de pesquisa.

10.1 Paradigma Neofuncionalista

Neste paradigma, o trabalho evidenciou que os artefatos de controle gerencial interagem de forma a produzir os resultados almejados pela organização. Nesta análise, foi possível constatar que a interação entre controles socioideológicos e controles sociotécnicos é

essencial para o estudo do tema. Por exemplo, o sistema de admissão e socialização, a estabilidade no emprego, a participação coletiva nos resultados, a estrutura organizacional, a forma de avaliar ações imprevistas, interação com formas sociotécnicas, tais como orçamento, indicadores de desempenho, custos e relatórios contábeis.

O papel de controlar custos e proporcionar uma visão econômica do negócio é fornecido por uma tecnologia de controle híbrida, o Projeto Inscrição, ao invés de tecnologias de contabilidade, tais como sistemas de custos e orçamentos. O termo “híbrido” é devido ao artefato ser controle sociotécnico e socioideológico ao mesmo tempo, bem como realizar diversas funções organizacionais. O aspecto sociotécnico é denotado pelos componentes técnicos do projeto, tais como a tecnologia, indicadores, formalização, e os socioideológicos, pela forma como incute determinadas visões de mundo aos funcionários de forma a permitir o sucesso do Projeto. Adicionalmente, a tecnologia atua nas diversas funções organizacionais da empresa.

Dessa forma, uma empresa que necessita de um rígido controle de custos, utiliza outras formas de controles, que, pela literatura técnica, deveria ser realizada por técnicas de contabilidade gerencial. A categoria teórica desenvolvida na pesquisa, “equifinalidade de custos e gestão econômica”, permite explicar o fenômeno e contribuir com a literatura em contabilidade gerencial. Na “equifinalidade de custos e gestão econômica”, a visão econômica está internalizada na “mente” dos funcionários.

Além disto, a tese contribui com mais dois conceitos: tecnologia de controle híbrida e estruturas de consciência econômica. O conceito de tecnologia de controle híbrida descreve artefatos de contabilidade gerencial que possuem simultaneamente diferentes funções, além de uma carga maior de ideologia; as estruturas de consciência econômica retratam os mecanismos organizacionais que suportam o conceito.

Neste cenário, enquanto os demais controles atuam de forma presente na rotina da empresa, controles contábeis são utilizados, apenas, para avaliações esporádicas, como por exemplo, a demonstração do resultado do exercício simplificada que evidencia o resultado das ações globalmente, para funcionários e acionistas.

Na medida em que analisou, conjuntamente, os diferentes artefatos, a tipologia de controle gerencial apresentada (seção 7.7) contribui com o que a literatura denomina de “práticas de controle gerencial como pacote de sistemas”, um tema que ainda está em sua infância na literatura internacional (MALMI; BROWN, 2008; SANDELIN, 2008). O estudo apresenta uma contribuição aos cinco trabalhos existentes na pesquisa em contabilidade gerencial (MACINTOSH; DAFT, 1987; SIMONS, 1995; ABERNETHY; CHUA, 1996; ALVESSON; KARREMAN, 2004; SANDELIN, 2008).

Simons (1995) encontrou que a efetividade de um sistema de controle é decorrente da capacidade da organização balancear os diferentes artefatos, sendo que os contábeis complementam os demais. Na mesma direção, Macintosh e Daft (1987) indicaram que os artefatos contábeis complementam outros controles.

Em Abernethy e Chua (1996) e Sandelin (2008) as diferentes formas de controle atuam como substitutas, enquanto em Alvesson e Karreman (2004), houve uma atuação com a mesma intensidade entre controles contábeis e socioideológicos.

Neste estudo, controles contábeis são substituídos, parcialmente, por socioideológicos, sendo que um artefato híbrido, o Projeto Inscrição, possui uma dimensão sociotécnica, através de tecnologia, normas, indicadores, relatórios e uma dimensão socioideológica, que é operacionalizada através de cerimônias, comunicações da alta administração, premiações, ritos. Assim, diferente dos achados anteriores, nesta tese os sistemas de controle gerencial atuam como complementares e substitutos.

A análise integrada possibilitou essa compreensão. A forma como a empresa utiliza contabilidade e controle gerencial, é condicionada a existência e efetividade de um amplo contexto de controle.

10.2 Paradigma Interpretativista

A principal contribuição do paradigma interpretativista foi a consideração das práticas como rotinas realizadas e aprendidas pelos funcionários. O trabalho identificou as práticas de controle vinculadas ao Projeto Inscrição e a sua realização nas atividades cotidianas,

identificando os entendimentos gerais, os entendimentos, regras e as estruturas de teleoafetividade. Adicionalmente, as memórias de práticas permitem explicar a forma como as práticas se perpetuam na empresa.

Esse paradigma adiciona à literatura de contabilidade e controle gerencial que utilizaram a teoria da prática, uma perspectiva que, ainda, está incipiente na área de contabilidade. Em relação aos trabalhos anteriores que estudaram controle gerencial nas áreas de pesquisa e desenvolvimento (JORGENSEN; MESSNER, 2010), e práticas como rotinas da área comercial (AHRENS; CHAPMAN, 2004), este estudo mostrou um foco diferente: a análise de uma tecnologia considerada um “controle híbrido”. Adicionalmente, essas pesquisas não relataram as memórias das práticas, um assunto que foi explorado na tese.

A tipologia interpretativista elaborada (seção 8.6) pode contribuir para a elaboração de novos trabalhos empíricos na área de práticas de contabilidade e controle gerencial.

10.3 Paradigma Pós-estruturalista

Ao enfatizar uma ontologia da política, a teoria pós-estruturalista do discurso permitiu analisar a forma como os elementos de controle gerencial são construídos, destacando as condições políticas que permitiram sua aceitação e institucionalização. Para que tecnologias de contabilidade e controle gerencial sejam incorporadas na rotina, a consideração dos processos políticos torna-se fundamental.

Ao incorporar a política nos estudos de contabilidade gerencial, a perspectiva pós-estruturalista reduz a ingenuidade dos paradigmas interpretativos e positivistas/funcionalistas, que desconsideram a maneira com que a política faz-se presente nas práticas humanas.

Conforme demonstrado na revisão de literatura, o conceito de discurso na teoria do discurso é prática. Ou seja, um conjunto de práticas que ficaram sedimentadas a partir de um movimento político. O discurso é como se fosse uma instituição, ou então uma estrutura (PHILLIPS; JORGENSEN, 2002). O Projeto Inscrição foi estudado como o principal discurso de controle gerencial da organização. Nessa direção, qualquer artefato de contabilidade gerencial pode ser

estudado como discurso, como, por exemplo, gestão econômica, custeio baseado em atividades, indicadores de desempenho.

Baseado no conceito de fantasia ideológica, a tipologia apresentada (seção 9.5), apresenta contribuição na teorização do sujeito, uma lacuna na pesquisa em contabilidade. Desse modo, permite entender por que as pessoas aceitam uma determinada tecnologia de contabilidade e controle gerencial, evidenciando que não basta à contabilidade gerencial estar incorporada como hábitos e rotinas. Isso é importante para a operacionalização cotidiana; entretanto, faz-se necessário compreender como e por que as pessoas aceitam a contabilidade e controle gerencial. Esta questão ainda não foi resolvida pelas teorias que estudam mudança em contabilidade, particularmente a teoria institucional (MODELL, 2007; SCAPENS, 2006).

A utilização pioneira da Lógica da Explicação Crítica de Glynos e Howarth (2007) conjuntamente com a teoria pós-estruturalista do discurso de Laclau e Mouffe, permitiram inovações metodológicas relevantes. Uma delas foi proporcionar uma plataforma para relacionar o contexto político, econômico e social do Brasil, as Instituições Políticas de Controle, com as ações gerenciais de uma organização específica. Nesse sentido, ajuda a reduzir o dilema de teorias da prática que analisam apenas o micro, e outras vertentes teóricas que analisam, apenas, o macro contexto.

Outra inovação, a incorporação de controle gerencial como lógicas de controle, permite um estudo amplo do tema ao considerar o assunto a partir de três dimensões: políticas, sociais e fantasmáticas. O estudo de controle gerencial desta forma adiciona uma vertente adicional às abordagens da prática em contabilidade gerencial (AHRENS; CHAPMAN, 2007): controle gerencial como lógicas de práticas.

Nas lógicas sociais caracterizadoras das práticas do Projeto Inscrição, cinco lógicas foram identificadas: lógica da coletividade, lógica da competição, lógica do controle totalizante, lógica econômica e lógica da produtividade criativa.

As lógicas da coletividade e a da competição são aparentemente opostas. Entretanto, ao analisá-las, em sua base empírica, é possível constatar a coexistência de comportamentos aparentemente conflitantes pelos funcionários.

Na BRCOM, o grau de controle em relação às atividades dos indivíduos, supera o estudo de BARKER (1993) que estabeleceu o conceito de controle concertivo. O controle ocorre em todas as direções, tal como um controle matricial e totalizante. Denominamos o conceito como lógica do controle descentrado.

As lógicas econômicas e da produtividade criativa possuem similaridades. Elas retratam os critérios funcionais utilizados pelos funcionários na condução do projeto.

Nas lógicas políticas, é possível constatar as transformações ocorridas no projeto por meio de assimilação de diferentes demandas. Isso ocorreu com a incorporação de dois significantes universais: “qualidade” e “inovação”, mostrando que o universal corresponde à soma das diferentes demandas particulares. Os macros discursos existentes nas políticas industriais no Brasil, quando incorporados pela BRCOM apresentaram significados específicos para a organização, que, muitas vezes, não era coerente com o discurso do governo ou das instituições que estimulavam as práticas.

A tipologia teórica gerada na seção 9.5, pode ser utilizada para outros trabalhos.

10.4 Intertextualidade entre Paradigmas

Uma contribuição relevante à discussão sobre paradigmas em contabilidade foi dada neste estudo através da intertextualidade. Várias discussões têm sido feitas sobre a necessidade de diálogo entre os paradigmas, entretanto, poucos avanços têm sido realizados (LUKKA, 2010; MODELL, 2009; MALMI, 2010; MERCHANT, 2010; SCAPENS; BROWICH, 2010; MODELL, 2009; BROWN; BRIGNALL, 2007; MODELL, 2005; DILLARD, 2008; SCAPENS, 2008, BAXTER; BOEDKER; CHUA, 2008; PARKER, 2008; WILMOTT, 2008; BETTNER; FRANDSEN; McGOUN, 2008; COOPER, 2008; CARTER; TOMS, 2008; ARMSTRONG, 2008).

Outra contribuição é para a pesquisa local. O debate sobre paradigmas no Brasil ainda é incipiente. Entretanto, ao propor o debate, nós não temos a pretensão de estimular fronteiras rígidas entre os paradigmas, pois é relevante manter a diversidade das formas de investigação. Ademais, é necessário analisar formas de pesquisa que possam contribuir para o estudo de

problemas da realidade brasileira. Nesse sentido, ao utilizar abordagens que privilegiaram o que é encontrado no campo ao invés de teorias pré-definidas, a tese contribuiu neste aspecto, inclusive revelando as dimensões técnicas, sociais, políticas, humanas e organizacionais que o controle gerencial pode assumir.

Outra questão que nos motivou a estudar paradigmas foi a consideração de que no estágio de controle gerencial que as empresas se encontram, no Brasil, não é possível desconsiderar questões de desempenho organizacional e, conseqüentemente, abandonar o paradigma neofuncionalista. Tampouco é relevante analisar o tema de forma tecnicista, desconsiderando-se as questões humanas e sociais, tanto para compreender a prática, quanto para considerar o histórico de problemas sociais que ainda persistem em organizações brasileiras. Nesse sentido, estas ideias são inspiradas na noção de performatividade crítica de Spicer, Alvesson e Karreman (2009), que desconstruem o argumento da falta de preocupação com o tema por vertentes da abordagem crítica.

Adicionalmente, com a discussão de questões epistemológicas e ontológicas, buscamos influenciar o debate acerca do ensino de teoria da contabilidade gerencial nos cursos de graduação. Teorias contribuem para o entendimento de fenômenos da prática contábil. Elas são o resultado de pesquisas. Desse modo, não há justificativas para a ausência de discussão do tema.

Ademais, o estudo apresenta uma contribuição para a pesquisa qualitativa em contabilidade. Isso ocorreu através da inserção de elementos inovadores no trabalho de campo, que permitiram a compreensão da “contabilidade em ação”. Questões como ética na pesquisa de campo, técnicas metodológicas e reflexividade, ainda, são incipientes na comunidade de pesquisa contábil brasileira.

As percepções apresentadas só foram viabilizadas pela visão multiparadigmática, considerando a visão neofuncionalista em que foram mapeadas as existências dos artefatos, visão interpretativista, em que se buscou entender o significado dos artefatos para os gestores e, por fim, pós-estruturalista, em que elementos de poder foi perseguido. Pelo primeiro paradigma apenas perceberíamos que a empresa tem vários artefatos, de acordo com o que a proposta conceitual direciona. Pelo segundo, entendemos que o sentido e intensidade podem ser muito diferentes do previsto; e o terceiro, mostra que o modelo como um todo funciona de

maneira muito distinta daquilo que se perceberia, mapeando política e fantasias como centrais. Esse aspecto é uma das contribuições para da tese, mostrando que diferentes paradigmas podem contribuir para o entendimento de problema complexo. No fundo, para os pesquisadores da área, surge um importante questionamento: quantos problemas reais deixam de ser tratados por inadequado entendimento?

10.5 Recomendações para Trabalhos Futuros

Alguns temas podem ser explorados para possibilitar a expansão desta pesquisa, inclusive com abordagens transdisciplinares:

- Identificar “atributos” da alta gestão e a sua influência nos sistemas de controle gerencial. Por exemplo, carisma do principal executivo, habilidades políticas, mitificação;
- Efetuar genealogia das tecnologias de controle gerencial presentes em um sistema, identificando as transformações ocorridas ao longo do tempo;
- Identificar questões relacionadas ao papel das características comportamentais da alta gestão na estruturação do controle gerencial, um tema ainda pouco explorado na literatura. Temáticas relacionadas a poder e narcisismo, analisadas a partir de teorias pós-estruturalistas, como a psicanálise lacaniana, pode indicar um caminho frutífero de pesquisas;
- Os meios visuais desempenham um papel fundamental na disseminação e sedimentação de controle gerencial (QUATTRONE, 2009). Constatamos esta importância na organização estudada. Trabalhos que identifiquem estas questões podem contribuir para o aprofundamento do tema;
- Aprofundar as ideias de Luhmann de sistema interpretativo pode contribuir para uma importante evolução aos trabalhos feitos no Brasil em outras abordagens sistêmicas;

- Apesar de a literatura ter demonstrado formas inusitadas que influenciam os gerentes na adoção de “modismos gerenciais”, um caminho ainda pouco explorado é o estudo do papel das fantasias na adoção de ferramentas;
- Analisar os “jogos” para burlar o sistema de controle gerencial, identificando os motivos da ocorrência deste comportamento;
- Aprofundar as lógicas fantasmáticas na área de relações de trabalho; particularmente, na manutenção da exploração humana e assédio moral;
- Identificar aspectos críticos, tais como a criação de mitos e a sua relação com formas subjetivas de controle;
- Expandir a análise entre micro e macro; particularmente, o conceito de Instituições Políticas de Controle, estudando questões tais como ambiente regulatório, normas de contabilidade, concorrência, tributação e contexto internacional;
- Analisar formas de constituição de identidade baseadas na teoria do discurso e seu papel na aceitação e institucionalização de sistemas de controle gerencial e contabilidade;
- Um tema que tem surgido na literatura é a discussão sobre as questões éticas, humanas e de violência simbólica do “excesso de transparência” presente em muitos sistemas de controle gerencial (MESSNER, 2009; ROBERTS, 2009). O trabalho de Butler (2005) pode ser um caminho frutífero de pesquisas;
- Uma linha de estudos que pode contribuir para o entendimento de aspectos culturais e institucionais é a consideração de autores clássicos, tais como Guerreiro Ramos, Raimundo Faoro, Sérgio Buarque de Holanda, Celso Furtado. Estes autores podem contribuir com abordagens pós-colonialistas na pesquisa em contabilidade gerencial.

Além dessas sugestões, a aplicação das tipologias apresentadas nesta tese em outros trabalhos, no Brasil, pode contribuir para o aumento do conhecimento das práticas de contabilidade e controle gerencial no país.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KHALIK, A. R; AJINKYA, B. B. *Empirical Research in Accounting: A Methodological Viewpoint*. Sarasota, FL: American Accounting Association, 1979.

ABERNETHY, M. A.; CHUA, W. F. A Field Study of Control System “Redesign”: The Impact of Institutional Processes on Strategic Choice. *Contemporary Accounting Research*, v. 13, n. 2, p. 569-606, 1996.

AHRENS, T. Overcoming the subjective-objective divide in interpretive management accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, v. 33, n. 2-3, p. 292-297, 2008.

_____. Styles of accountability. *Accounting, Organizations and Society*, v. 21, n. 2-3, p. 139-173, 1996.

_____. Talking accounting: an ethnography of management knowledge in British and German brewers. *Accounting, Organizations and Society*, v. 22, n. 7, p. 617-637, 1997.

_____. Refining Research Questions in the Course of Negotiating Access for Fieldwork. In: HUMPREY, C.; LEE, B. (Ed.). *The Real Life Guide to Accounting Research*. Amsterdam: Elsevier, 2004.

AHRENS, T. *et al.* The future of interpretive accounting research--A polyphonic debate. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 19, n. 6, p. 840-866, 2008.

AHRENS, T.; CHAPMAN, C. S. Management accounting as practice. *Accounting, Organizations and Society*, v. 32, n. 1-2, p. 1-27, 2007.

_____. Accounting for Flexibility and Efficiency: A Field Study of Management Control Systems in a Restaurant Chain. *Contemporary Accounting Research*, v. 21, n. 2, p. 271-301, 2004.

_____. Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. *Accounting, Organizations and Society*, v. 31, n. 8, p. 819-841, 2006a.

_____. New measures in performance management. In: BHIMANI, A. (Ed.). *Contemporary Issues in Management Accounting*. Oxford: Oxford University Press, 2006b.

AHRENS, T.; MOLLONA, M. Organisational control as cultural practice--A shop floor ethnography of a Sheffield steel mill. *Accounting, Organizations and Society*, v. 32, n. 4-5, p. 305-331, 2007.

ALAN, L. Postsocial relations: Toward a performative view of accounting knowledge. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 17, n. 4, p. 604-628, 2004.

ALDER, P. S.; BORYS, B. Two Types of Bureaucracy: Enabling and Coercive. *Administrative Science Quarterly*, v. 41, n. 1, p. 61-89, 1996.

ALTHUSSER, L. Ideologia e Aparelhos Ideológicos de Estado (Notas para uma intervenção). In: ZIZEK, S. (Ed.). *Um Mapa da Ideologia*. Rio de Janeiro: Contraponto, 1996.

ALTHUSSER, L. *Aparelhos Ideológicos do Estado*. São Paulo: Graal Editora, 2010.

ALVESSON, M. *Interpreting Interviews*. London: Sage Publications Ltd, 2011.

ALVESSON, M.; KARREMAN, D. Varieties of discourse: On the study of organizations through discourse analysis. *Human Relations*, v. 53, n. 9, p. 1125, 2000.

ALVESSON, M.; KÄRREMAN, D. Interfaces of control. Technocratic and socio-ideological control in a global management consultancy firm. *Accounting, Organizations and Society*, v. 29, n. 3-4, p. 423-444, 2004.

ALVESSON, M.; WILLMOTT, H. On the idea of emancipation in management and organization studies. *Academy of Management Review*, v. 17, n. 3, p. 432-464, 1992.

ANDERSON-COUGH, F. Using Computer Assisted Data Analysis Software: Respecting Voices Within Data Management and Analysis. In: HUMPHREY, C.; LEE, B. (Ed.). *The Real Life Guide To Accounting Research: A Behind-the-Scenes Views of Using Qualitative Research Methods*. Amsterdam: Elsevier, 2004.

ANDON, P. *et al.* Accounting change as relational drifting: A field study of experiments with performance measurement. *Management Accounting Research*, v. 18, n. 2, p. 273-308, 2007.

ANDREA, W.; FRANK, M. Strategy, enrolment and accounting: the politics of strategic ideas. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 23, n. 5, p. 626-646, 2010.

ANNE, L. Qualitative management accounting research: rationale, pitfalls and potential: A comment on Vaivio (2008). *Qualitative Research in Accounting & Management*, v. 5, n. 3, p. 239-246, 2008.

ANSARI, S. L. Towards an open systems approach to budgeting. *Accounting, Organizations and Society*, v. 4, n. 3, p. 149-161, 1979.

ANTHONY, R., N. Management control planning systems: a framework for research. *Management Control Planning Systems: A Framework for Research*. Boston: Harvard Graduate School of Business, 1965.

ARMSTRONG, P. Changing management control strategies: The role of competition between accountancy and other organisational professions. *Accounting, Organizations and Society*, v. 10, n. 2, p. 129-148, 1985.

_____. Calling out for more: Comment on the future of interpretive accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 19, n. 6, p. 867-879, 2008.

ARRINGTON, C. E.; FRANCIS, J. R. Letting the chat out of the bag: Deconstruction, privilege and accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, v. 14, n. 1-2, p. 1-28, 1989.

SHEARER, T. L.; EDWARD ARRINGTON, C. Accounting in other words: A feminism without reserve. *Accounting, Organizations and Society*, v. 18, n. 2-3, p. 253-272, 1993. ISSN 0361-3682.

EDWARD ARRINGTON, C.; FRANCIS, J. R. Accounting as a human practice: The appeal of other voices. *Accounting, Organizations and Society*, v. 18, n. 2-3, p. 105-106, 1993.

EDWARD ARRINGTON, C.; SCHWEIKER, W. The rhetoric and rationality of accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, v. 17, n. 6, p. 511-533, 1992.

BAKER, C. R. A discussion of poststructuralist and postmodernist positions in the work of Norman Macintosh. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 22, n. 2, p. 110-117, 2011.

BALDVINSDOTTIR, G. *et al.* Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. *Management Accounting Research*, v. 21, n. 2, p. 79-82, 2010.

BALL, R.; BROWN, P. An empirical evaluation of accounting numbers. *Journal of Accounting Research*, v. 6, p. 159-178, 1968.

BARKER, J. R. Tightening the Iron Cage: Concertive Control in Self-Managing Teams. *Administrative Science Quarterly*, v. 38, n. 3, p. 408-437, 1993.

BARRET, M. Ideologia e Hegemonia. In: ZIZEK, S. (Ed.). Um Mapa da Ideologia. Rio de Janeiro: Contraponto Editora, 1996.

BARTHES, R. Elementos de Semiologia. São Paulo: Editora Pensamento-Cultrix Ltda., 2006.

BATAC, J.; CARASSUS, D. Interactions between control and organizational learning in the case of a municipality: A comparative study with Kloot (1997). *Management Accounting Research*, v. 20, n. 2, p. 102-116, 2009.

BAUMAN, Z. Ética Pós-moderna. São Paulo: Paulus Editora, 1997.

BAXTER, J. *et al.* The future(s) of interpretive accounting research--A polyphonic response from beyond the metropolis. *Critical Perspectives on Accounting*. v. 19, n. 6, p. 880-886, 2008.

BAXTER, J.; CHUA, W. F. Alternative management accounting research--whence and whither. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28, n. 2-3, p. 97-126, 2003.

BEAVER, W. The information content of annual earnings announcements. *Journal of Accounting Research*, v. Supplement, n. 6, p. 67-92, 1968.

BERRY, A. J. *et al.* *Management control: theories, issues and performance*. 2. ed. New York: Palgrave Macmillan, 2005.

_____. Management control in an area of the NCB: Rationales of accounting practices in a public enterprise. *Accounting, Organizations and Society*, v. 10, n. 1, p. 3-28, 1985.

_____. Emerging themes in management control: A review of recent literature. *The British Accounting Review*, v. 41, n. 1, p. 2-20, 2009.

BERTALANFFY, Ludwig Von. *Teoria Geral de Sistemas*. Petrópolis: Vozes, 2008.

BETTNER, M. S. *et al.* Listening to accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 21, n. 4, p. 294-302, 2010.

BINBERG *et al.* Psychology Theory in Management Accounting Research. In: CHAPMAN, C. S. *et al.* (Ed.). *Handbook of Management Accounting Research*. Amsterdam: Elsevier, 2007.

BISBE, J. *et al.* Defining management accounting constructs: A methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, Organizations and Society*, v. 32, n. 7-8, p. 789-820, 2007.

BISBE, J.; OTLEY, D. The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, v. 29, n. 8, p. 709-737, 2004.

BLAXTER, L. *et al.* *How to Research*. Buckingham: Open University Press, 1996.

BOLAND JR, R. J. *et al.* Designing management control in hybrid organizations: The role of path creation and morphogenesis. *Accounting, Organizations and Society*, v. 33, n. 7-8, p. 899-914, 2008.

BOLAND, R. J. Why shared meanings have no place in structuration theory: A reply to Scapens and Macintosh. *Accounting, Organizations and Society*, v. 21, n. 7-8, p. 691-697, 1996.

_____. Control, causality and information system requirements. *Accounting, Organizations and Society*, v. 4, n. 4, p. 259-272, 1979.

_____. A study in system design: C. West Churchman and Chris Argyris. *Accounting, Organizations and Society*, v. 6, n. 2, p. 109-118, 1981.

_____. Accounting and the interpretive act. *Accounting, Organizations and Society*, v. 18, n. 2-3, p. 125-146, 1993.

BOLAND, R. J.; PONDY, L. R. Accounting in organizations: A union of natural and rational perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, v. 8, n. 2-3, p. 223-234, 1983.

_____. The micro dynamics of a budget-cutting process: Modes, models and structure. *Accounting, Organizations and Society*, v. 11, n. 4-5, p. 403-422, 1986.

BOURDIEU, P. The social space and the genesis of groups. *Theory and Society*, v. 14, n. 6, p. 723-744, 1985.

_____. O Senso Prático. Petrópolis: Vozes, 2009.

_____. Razões Práticas. Campinas: Papyrus, 2010.

BRASIL, M. D. C. E. T. Estudo da Competitividade da Indústria Brasileira. 1993.

_____. Livro Verde: Ciência, Tecnologia e Inovação - Desafio para a Sociedade Brasileira. 2001.

_____. Livro Branco: Ciência Tecnologia e Inovação. 2002.

BRIERS, M.; CHUA, W. F. The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change: a field study of an implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society*, v. 26, n. 3, p. 237-269, 2001.

BROADBENT, J.; LAUGHLIN, R. Management systems: A conceptual model. *Management Accounting Research*, v. 20, n. 4, p. 283-295, 2009.

BROWN, J.; CARTER, D. *Poststructuralism and Research*. Wellington: Victoria University of Wellington. Notas de aulas, 2010.

BROWN, R.; BRIGNALL, S. Reflections on the use of a dual-methodology research design to evaluate accounting and management practice in UK university central administrative services. *Management Accounting Research*, v. 18, n. 1, p. 32-48, 2007.

BRUINING, H. *et al.* Management control systems and strategy change in buyouts. *Management Accounting Research*, v. 15, n. 2, p. 155-177, 2004.

BURCHELL, S. *et al.* The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, v. 5, n. 1, p. 5-27, 1980.

_____. Accounting in its social context: Towards a history of value added in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society*, v. 10, n. 4, p. 381-413, 1985.

BURREL, G.; MORGAN, G. *Sociological Paradigms and Organization Analysis*. London: Heineman, 1979.

BUSCO, C. *et al.* Management Accounting: Issues in interpreting its nature and change. *Management Accounting Research*, v. 18, n. 2, p. 125-149, 2007.

BUTLER, J. *Giving an account of oneself*. New York: Fordham, 2005.

BUTLER, J. *Gender Trouble: Feminism and the Subversion of Identity*. New York: Routledge, 2006.

BUTLER, J. *et al.* Contingency, Hegemony, Universality. London: Verso, 2000.

CARMONA, S. *et al.* Control and cost accounting practices in the Spanish Royal Tobacco Factory. *Accounting, Organizations and Society*, v. 22, n. 5, p. 411-446, 1997.

_____. The relationship between accounting and spatial practices in the factory. *Accounting, Organizations and Society*, v. 27, n. 3, p. 239-274, 2002.

CARTER, D. B. *Crossing the Wires: The Interface between Law and Accounting and the Discourse Theory Potential of Telecommunications Regulations*. (2008). 368 f. (Doctor of Philosophy in Accounting) - Accounting and Commercial Law, Victoria University of Wellington, Wellington, 2008.

CASTRO, E. Vocabulário de Foucault. São Paulo: Autêntica Editora Ltda, 2009.

CHAPMAN, C. S. Accountants in organisational networks. *Accounting, Organizations and Society*, v. 23, n. 8, p. 737-766, 1998.

CHAPMAN, C. S. *et al.* *Accounting, Organizations, and Institutions Essays in Honour of Anthony Hopwood*. OXFORD: Oxford University Press, 2009.

CHAPMAN, C. S.; KIHN, L.-A. Information system integration, enabling control and performance. *Accounting, Organizations and Society*, v. 34, n. 2, p. 151-169, 2009.

CHARMAZ, K. *Construção da Teoria Fundamentada*. Porto Alegre: Bookman-Artmed, 2009.

CHENHALL; R. Theorizing Contingencies in Management Control Systems Research. In: CHAPMAN, C., S *et al* (Ed.). *Handbook of Management Accounting Research*. Amsterdam: Elsevier, 2007.

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*, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, 2003.

CHRIS, C. *et al.* Re-framing strategy: power, politics and accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 23, n. 5, p. 573-594, 2010.

CHRISTENSON, C. The methodology of positive accounting. *The Accounting Review*, v. 58, p. 1-22, 1983.

CHRISTINA, B. Ostensive versus performative approaches for theorising accounting-strategy research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 23, n. 5, p. 595-625, 2010.

CHRISTOPHER, S. C. We are not alone: qualitative management accounting research: Rationale, pitfalls and potential. *Qualitative Research in Accounting & Management*, v. 5, n. 3, p. 247-252, 2008.

CHUA, W. F. Accounting, measuring, reporting and strategizing - Re-using verbs: A review essay. *Accounting, Organizations and Society* v. 32, n. 4-5, p. 487-494, 2007.

_____. Experts, networks and inscriptions in the fabrication of accounting images: A story of the representation of three public hospitals. *Accounting, Organizations and Society*, v. 20, n. 2-3, p. 111-145, 1995.

_____. Radical Developments in Accounting Thought. *The Accounting Review*, v. 61, n. 4, p. 601-632, 1986a.

_____. Theoretical constructions of and by the real. *Accounting, Organizations and Society* v. 11, n. 6, p. 583-598, 1986b.

CHUA, W. F.; POULLAOS, C. Rethinking the profession-state dynamic: The case of the Victorian charter attempt, 1885-1906. *Accounting, Organizations and Society* v. 18, n. 7-8, p. 691-728, 1993.

_____. The Empire Strikes Back? An exploration of centre-periphery interaction between the ICAEW and accounting associations in the self-governing colonies of Australia, Canada and South Africa, 1880-1907. *Accounting, Organizations and Society* v. 27, n. 4-5, p. 409-445, 2002.

COLIGNON, R.; COVALESKI, M. An examination of managerial accounting practices as a process of mutual adjustment. *Accounting, Organizations and Society* v. 13, n. 6, p. 559-579, 1988.

_____. A Weberian framework in the study of accounting. *Accounting, Organizations and Society* v. 16, n. 2, p. 141-157, 1991.

COLLIER, P. M. Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. *Management Accounting Research* v. 16, n. 3, p. 321-339, 2005.

CONRAD, L. A structuration analysis of accounting systems and systems of accountability in the privatised gas industry. *Critical Perspectives on Accounting* v. 16, n. 1, p. 1-26, 2005.

COOPER, C.; TAYLOR, P. From Taylorism to Ms Taylor: the transformation of the accounting craft. *Accounting, Organizations and Society* v. 25, n. 6, p. 555-578, 2000.

COOPER, D. Discussion of towards a political economy of accounting. *Accounting, Organizations and Society* v. 5, n. 1, p. 161-166, 1980.

COOPER, D. J. Is there a future for interpretive accounting research? *Critical Perspectives on Accounting* v. 19, n. 6, p. 837-839, 2008.

COOPER, D. J.; HOPPER, T. M. Critical studies in accounting. *Accounting, Organizations and Society* v. 12, n. 5, p. 407-414, 1987.

COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W. The preservation and use of public resources: Transforming the immoral into the merely factual. *Accounting, Organizations and Society* v. 20, n. 2-3, p. 147-173, 1995.

_____. Budgeting as a means for control and loose coupling. *Accounting, Organizations and Society* v. 8, n. 4, p. 323-340, 1983.

_____. The budgetary process of power and politics. *Accounting, Organizations and Society* v. 11, n. 3, p. 193-214, 1986.

_____. The use of budgetary symbols in the political arena: An historically informed field study. *Accounting, Organizations and Society* v. 13, n. 1, p. 1-24, 1988.

_____. Dialectic tension, double reflexivity and the everyday accounting researcher: On using qualitative methods. *Accounting, Organizations and Society* v. 15, n. 6, p. 543-573, 1990.

COVALESKI, M. A. *et al.* An institutional theory perspective on the DRG framework, case-mix accounting systems and health-care organizations. *Accounting, Organizations and Society* v. 18, n. 1, p. 65-80, 1993.

_____. Jurisdictional disputes over professional work: the institutionalization of the global knowledge expert. *Accounting, Organizations and Society* v. 28, n. 4, p. 323-355, 2003.

_____. Changes in the institutional environment and the institutions of governance: extending the contributions of transaction cost economics within the management control literature. *Accounting, Organizations and Society* v. 28, n. 5, p. 417-441, 2003.

COX, R. Gramsci, Hegemony and International Relations. *Millennium: Journal of International Studies*. v 10, 2, p. 269-291, 1981a.

COX, R. Social Forces, States, and World Orders: Beyond International Relations Theory. *Millennium: Journal of International Studies*, v. 10, 2, 1981.

- COX, R. *Production, Power and World Order*. New York: Columbia University Press, 1987.
- CRITCHLEY, S. Is there a normative deficit in the theory of hegemony? In: CRITCHLEY, S.; MARCHART, O. (Ed.). *Laclau: a critical reader*. London: Routledge, 2004.
- CROTTY, M. *The Foundations of Social Research: Meaning and Perspective in the Research Process*. Sidney: Allen & Unwin, 1998.
- CRUBELLATE, J. M. Três contribuições conceituais neofuncionalistas à teoria institucional em organizações. *Revista de Administração Contemporânea* v. 11, p. 199-222, 2007.
- CZARNIAWSKA, B. *Shadowing and Other Techniques for Doing Fieldwork in Modern Societies*. Denmark: Copenhagen Business School Press, 2007.
- DANIEL, S. J.; REITSPERGER, W. D. Linking quality strategy with management control systems: Empirical evidence from Japanese industry. *Accounting, Organizations and Society* v. 16, n. 7, p. 601-618, 1991.
- DAVIE, S. S. K. An autoethnography of accounting knowledge production: Serendipitous and fortuitous choices for understanding our social world. *Critical Perspectives on Accounting* v. 19, n. 7, p. 1054-1079, 2008.
- DAVILA, A. *et al.* Reasons for management control systems adoption: Insights from product development systems choice by early-stage entrepreneurial companies. *Accounting, Organizations and Society* v. 34, n. 3-4, p. 322-347, 2009.
- DAVILA, T. An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. *Accounting, Organizations and Society* v. 25, n. 4-5, p. 383-409, 2000.
- DAVISON, J. Paratextual framing of the annual report: Liminal literary conventions and visual devices. *Critical Perspectives on Accounting* v. 22, n. 2, p. 118-134, 2011.
- DECHOW, N.; MOURITSEN, J. Enterprise resource planning systems, management control and the quest for integration. *Accounting, Organizations and Society* v. 30, n. 7-8, p. 691-733.
- DELBRIDGE, R.; EZZAMEL, M. The Strength of Difference: Contemporary Conceptions of Control. *Organization* v. 12, n. 5, p. 603-618, September 1, 2005.
- DELEUZE, Gilles. *Post-Scriptum sobre as sociedades de controle. Conversações(1972 – 1990)*. Rio de Janeiro: Editora 34, 1992.
- DENT, J. F. Strategy, organization and control: Some possibilities for accounting research. *Accounting, Organizations and Society* v. 15, n. 1-2, p. 3-25, 1990a.

_____. Accounting and organizational cultures: A field study of the emergence of a new organizational reality. *Accounting, Organizations and Society* v. 16, n. 8, p. 705-732, 1991a.

DENZIN, N. O Planejamento da Pesquisa Qualitativa: Teorias e Abordagens. Porto Alegre: Artmed-Bookman, 2006.

DENZIN, N & LINCOLN, Y. The discipline and practice of qualitative research. In: DENZIN, N & LINCOLN, Y. *Handbook of Qualitative Research*. London: Sage.2000.

DERRIDA, J. A Escritura e a Diferença. São Paulo: Editora Perspectiva, 1995.

DILLARD, J. A political base of a polyphonic debate. *Critical Perspectives on Accounting* v. 19, n. 6, p. 894-900, 2008.

DILLARD, J.; ROSLENDER, R. Taking pluralism seriously: Embedded moralities in management accounting and control systems. *Critical Perspectives on Accounting* v. 22, n. 2, p. 135-147, 2011.

DIRSMITH, M. W. *et al.* Structure and agency in an institutionalized setting: The application and social transformation of control in the Big Six. *Accounting, Organizations and Society* v. 22, n. 1, p. 1-27, 1997.

EFFERIN, S.; HOPPER, T. Management control, culture and ethnicity in a Chinese Indonesian company. *Accounting, Organizations and Society* v. 32, n. 3, p. 223-262, 2007.

EISENHARDT, K. M. Building theories from case study research. *Academy of Management Review*, 14: 532-550, 1989.

EISENHART, K.; GRAEBNER, M. Theory building from cases: opportunities and challenges. *Academy of Management Journal*, Vol. 50, No. 1:25-32, 2007.

ANGROSINO, Michael. Etnografia e Observação Participante (Coleção Pesquisa Qualitativa). Porto Alegre: Artmed, 2009.

EVERETT, J. Norman Macintosh: Accounting academe's joyful kynic. *Critical Perspectives on Accounting* v. 22, n. 2, p. 148-157, 2011.

EZZAMEL, M. *et al.* Accounting representation and the road to commercial salvation. *Accounting, Organizations and Society* v. 29, n. 8, p. 783-813, 2004.

_____. Discourse and institutional change: Giving accounts and accountability. *Management Accounting Research* v. 18, n. 2, p. 150-171, 2007.

EZZAMEL, M.; WILLMOTT, H. Accounting for teamwork: A critical study of group-based systems of organizational control. *Administrative Science Quarterly* v. 43, n. 2, 1998.

_____. Strategy as Discourse in a Global Retailer: A Supplement to Rationalist and Interpretive Accounts. *Organization Studies* v. 29, n. 2, p. 191-217, February 1, 2008.

EZZAMEL, M. *et al.* Accounting and management-labour relations: the politics of production in the factory with a problem'. *Accounting, Organizations and Society* v. 29, n. 3-4, p. 269-302, 2004.

_____. Manufacturing shareholder value: The role of accounting in organizational transformation. *Accounting, Organizations and Society* v. 33, n. 2-3, p. 107-140, 2008.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research* v. 20, n. 4, p. 263-282, 2009.

FERREIRA, A. B. D. H. Novo Dicionário Eletrônico Aurélio. Curitiba: Editora Positivo, 2009.

FLICK; UWE. Introdução à Pesquisa Qualitativa. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

FLYVBJERG, B. Five Misunderstandings About Case-Study Research. *Qualitative Inquiry* v. 12, n. 2, p. 219-245, April 1, 2006.

FUNDAÇÃO PRÊMIO NACIONAL DE QUALIDADE. FNPQ. *15 Anos da Qualidade no Brasil*. 2006

FOUCAULT, M. *História da Sexualidade: O Uso dos Prazeres*. São Paulo: Graal Editora, 2007.

_____. O Nascimento da Clínica. São Paulo: Forense Universitária, 2008.

_____. História da Sexualidade: A Vontade de Saber. São Paulo: Graal Editora, 2010.

FREZZATI, F. *et al.* Desenvolvimento da pesquisa em Contabilidade Gerencial: as restrições da abordagem monoparadigmática de Zimmerman. *Revista Contabilidade & Finanças* v. 20, p. 6-24, 2009.

FREZZATI, F. *Orçamento Empresarial: Planejamento e Controle Gerencial*. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

FREZZATI, F. *et al.* Controle Gerencial: Uma Abordagem da Contabilidade Gerencial no Contexto Econômico, Comportamental e Sociológico. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

DEAN, G, D.; CLARK,, C. Unresolved Methodological Questions at the Cross-section of Accounting and Finance. *International Review of Business Research Papers* v. 6, n. 5, p. 20-32, 2010.

GAFFIKIN, M. *Accounting Theory: Research, regulation and accounting practice*. Sydney: Pearson Education Australia, 2008.

GALHOFFER, S.; HASLAM, J; ROPER, J. Applying Critical Discourse Analysis: Struggles Over Takeovers Legislation In New Zealand”, *Advances in Public Interest Accounting*, Vol.8, pp.121-155, 2001.

GIDDENS, A. *A Constituição da Sociedade*. São Paulo: WMF, Martins Fontes, 2009.

GLYNOS, J. *Ideological Fantasy at Work*. Essex: University of Essex, 2008. Unpublished Work.

GLYNOS, J.; HOWARTH, D. *Logics of Critical Explanation in Social and Political Theory*. London: Routledge, 2007.

GORDON, L. A.; MILLER, D. A contingency framework for the design of accounting information systems. *Accounting, Organizations and Society* v. 1, n. 1, p. 59-69, 1976.

GRAHAM, C.; SHEARER, T. Developing the research of Norman Macintosh. *Critical Perspectives on Accounting* v. 22, n. 2, p. 105-109, 2011.

GRAY, B. The enactment of management control systems: A critique of Simons. *Accounting, Organizations and Society* v. 15, n. 1-2, p. 145-148, 1990.

GRAY, R.H.; KOUHY, R.; LAVERS Corporate social and environmental reporting: a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure” *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 8, No. 2, pp.47-77, 1995a.

GRAY, R.H., KOUHY, R.; LAVERS, S. Methodological themes: constructing a research database of social and environmental reporting by UK companies. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 8, No. 2, p .78-101, 1995b.

GRAYLING, A. C. *Wittgenstein*. São Paulo: Edições Loyola, 2002.

GUERREIRO, R; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. *Revista de Contabilidade e Finanças – USP*. Edição comemorativa, p.7-21 – setembro, 2006.

HALL, M. Accounting information and managerial work. *Accounting, Organizations and Society* v. 35, n. 3, p. 301-315, 2010.

HANCOCK, P.; TYLER, M. ‘MOT Your Life’: Critical Management Studies and the Management of Everyday Life. *Human Relations* v. 57, n. 5, p. 619, 2004.

HANNE, N. *et al.* Paradigms and pragmatic constructivism: a reply. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* v. 23, n. 6, p. 764-773, 2010a.

_____. Towards a paradigmatic foundation for accounting practice. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* v. 23, n. 6, p. 733-758, 2010b.

HARDING, N. *et al.* Accounting for ourselves: Are academics exploited workers? *Critical Perspectives on Accounting* v. 21, n. 2, p. 159-168, 2010.

HASSARD, J. Multiple Paradigms and Organizational Analysis: A case study. *Organization Studies*. Vol 12 no 02: 275-299, 1991.

HAYNES, K. Linking narrative and identity construction: using autobiography in accounting research. *Critical Perspectives on Accounting* v. 17, n. 4, p. 399-418, 2006.

HEDBERG, B.; JÖNSSON, S. Designing semi-confusing information systems for organizations in changing environments. *Accounting, Organizations and Society* v. 3, n. 1, p. 47-64, 1978.

HELEN, I.; MICHAEL, G. Getting in, getting on and getting out: reflections on a qualitative research project. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* v. 19, n. 1, p. 115-145, 2006.

HENDRICKS, K.; NEMETH, L. Oxford Electronic Dictionary of Sociology. *Oxford Dictionary of Sociology*. Oxford: Oxford University Press, 2009.

HEIDEGGER, M. *Ser e Tempo*. Rio de Janeiro: Vozes, 2006.

HENRI, J.-F. Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society* v. 31, n. 6, p. 529-558, 2006a.

_____. Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, Organizations and Society* v. 31, n. 1, p. 77-103, 2006b.

HIMICK, D. Relative performance evaluation and pension investment management: A challenge for ESG investing. *Critical Perspectives on Accounting* v. 22, n. 2, p. 158-171, 2011.

HOOPER, K. AND PRATT, M. Discourse and rhetoric: the case of the New Zealand Native Land Company. *Accounting, Auditing and Accountability*. Vol.8, No.1, pp.10-37, 1996.

HOPPER, T.; ARMSTRONG, P. Cost accounting, controlling labour and the rise of conglomerates. *Accounting, Organizations and Society* v. 16, n. 5-6, p. 405-438, 1991.

HOPPER, T.; MACINTOSH, N. Management accounting as disciplinary practice: the case of ITT under Harold Geneen. *Management Accounting Research* v. 4, n. 3, p. 181-216, 1993.

HOPPER, T. *et al.* British Management Accounting Research: Whence and Whither: Opinions and Recollections. *The British Accounting Review* v. 33, n. 3, p. 263-291, 2001.

HOPPER, T.; POWELL, A. Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions. *Journal of Management Studies* v. 22, n. 5, p. 429-465, 1985.

HOPPER, T. *et al.* Accounting for accounting: Towards the development of a dialectical view. *Accounting, Organizations and Society* v. 12, n. 5, p. 437-456, 1987.

HOPPER, T. M. Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures. *Accounting, Organizations and Society* v. 5, n. 4, p. 401-411, 1980.

HOPWOOD, A. 'If only there were simple solutions, but there aren't': some reflections on Zimmerman's critique of empirical management accounting research. *European Accounting Review* v. 11, n. 4, p. 777 - 785, 2002.

_____. Whither Accounting Research? *The Accounting Review* v. 82, n. 5, p. 1365, 2007.

_____. *Accounting and Humans Behavior*. New Jersey: Prentice-Hall, 1974.

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

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

_____. Accounting and everyday life: An introduction. *Accounting, Organizations and Society* v. 19, n. 3, p. 299-301, 1994.

_____. Whither accounting research?(Essay). *Accounting Review* v. 82, n. 5, p. 1365(10), 2007.

_____. Changing Pressures on the Research Process: On Trying to Research in an Age when Curiosity is not Enough. *European Accounting Review* v. 17, n. 1, p. 87 - 96, 2008.

HOQUE, Z.; HOPPER, T. Rationality, accounting and politics: a case study of management control in a Bangladeshi jute mill. *Management Accounting Research* v. 5, n. 1, p. 5-30, 1994.

HOSKIN, K. W.; MACVE, R. H. The genesis of accountability: The west point connections. *Accounting, Organizations and Society* v. 13, n. 1, p. 37-73, 1988.

HOWARTH, D. *Discourse (Concepts in the Social Science)*. Philadelphia: Open University Press, 2000.

_____. An Archaeology of Political Discourse? Evaluating Michel Foucault's Explanation and Critique of Ideology. *Political Studies*, v. 50, p. 117-135, 2002.

HOWARTH, D.; GRIGGS, S. Metaphor, Catachresis and Equivalence: The Rhetoric of Freedom to Fly in the Struggle over Aviation Policy in the United Kingdom. *Policy and Society*, v. 25, n. 2, p. 23-46, 2006b.

HOWARTH, D., NORVAL, A.J., AND STAVVRAKAKIS, Y. *Discourse Theory and Political Analysis*. Manchester: Manchester University Press, 2000.

HOWARTH, D.; STAVVRAKAKIS, Y. Introducing discourse theory and political analysis. In: HOWARTH, D. *et al* (Ed.). *Discourse theory and political analysis: identities, hegemonies and social change*. Manchester: Manchester University Press, 2000.

HUNT, H. G.; HOGLER, R. L. Agency theory as ideology: A comparative analysis based on critical legal theory and radical accounting. *Accounting, Organizations and Society* v. 15, n. 5, p. 437-454, 1990.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance. *Accounting, Organizations and Society* v. 22, n. 3-4, p. 293-314.

JANE, D. Barthesian perspectives on accounting communication and visual images of professional accountancy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* v. 24, n. 2, p. 250-283, 2011.

JAZAYERI, M.; HOPPER, T. Management accounting within world class manufacturing: a case study. *Management Accounting Research* v. 10, n. 3, p. 263-301, 1999.

JESSE, F. D. *et al*. The making and remaking of organization context: Duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* v. 17, n. 4, p. 506-542, 2004.

JOHN, B. The dynamics of accounting change Inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* v. 13, n. 5, p. 566-596, 2000.

JORGENSEN, M.; PHILLIPS, L. J. *Discourse Analysis as Theory and Method*. London: Sage Publications, 2002.

JUHANI, V. Qualitative management accounting research: rationale, pitfalls and potential. *Qualitative Research in Accounting & Management* v. 5, n. 1, p. 64-86, 2008.

JÖNSSON, S. Budgetary behaviour in local government -- A case study over 3 years. *Accounting, Organizations and Society* v. 7, n. 3, p. 287-304, 1982.

_____. Role making for accounting while the state is watching. *Accounting, Organizations and Society* v. 16, n. 5-6, p. 521-546, 1991.

_____. Relate management accounting research to managerial work! *Accounting, Organizations and Society* v. 23, n. 4, p. 411-434, 1998.

_____. Designing the social software. *Critical Perspectives on Accounting* v. 22, n. 2, p. 172-182, 2011.

JÖNSSON, S.; MACINTOSH, N. B. CATS, RATS, AND EARS: Making the case for ethnographic accounting research. *Accounting, Organizations and Society* v. 22, n. 3-4, p. 367-386, 1997.

JØRGENSEN, B.; MESSNER, M. Accounting and strategising: A case study from new product development. *Accounting, Organizations and Society* v. 35, n. 2, p. 184-204, 2010a.

_____. Accounting and strategising: A case study from new product development. *Accounting, Organizations and Society* v. 35, n. 2, p. 184-204, 2010b.

KILFOYLE, E.; RICHARDSON, A. J. Agency and structure in budgeting: Thesis, antithesis and synthesis. *Critical Perspectives on Accounting* v. 22, n. 2, p. 183-199, 2011.

KNIGHTS, D.; COLLINSON, D. Disciplining the shopfloor: A comparison of the disciplinary effects of managerial psychology and financial accounting. *Accounting, Organizations and Society* v. 12, n. 5, p. 457-477, 1987.

KNIGHTS, D.; VURDUBAKIS, T. Calculations of risk: Towards an understanding of insurance as a moral and political technology. *Accounting, Organizations and Society* v. 18, n. 7-8, p. 729-764, 1993.

KOBER, R. *et al.* The interrelationship between management control mechanisms and strategy. *Management Accounting Research* v. 18, n. 4, p. 425-452, 2007.

KRISTEVA, J. *Word, Dialogue and Novel*. Verificar, 1969.

KUHN, T. *A Estrutura das Revoluções Científicas*. São Paulo: Perspectiva, 2000.

LACAN, J. *Outros Escritos*. Rio de Janeiro, 2003.

LACLAU, E. *New Reflection on the Revolution of Our Time*. London: Verso, 1990.

_____. *Emancipation (s)*. London: Verso, 1996.

_____. *Populismo y Transformación del Imaginario Político en America Latina*. 2002.

_____. *On Populist Reason*. London: Verso: London, 2005.

_____. *Politics and Ideology in Marxist Theory: Capitalism. Facism. Populism*. London: NLB, 1977.

_____. *The Making of Political Identities*. London: Verso, 1994.

LACLAU, E.; CHANTAL, M. *Hegemony and Socialist Strategy*. London: Verso, 1985.

LACLAU, E.; MOUFFE, C. Post-Marxism Without Apologies. *New Left Review*, v. 166, n. November-December, p. 79-106, 1987.

LAINE, M. Meanings of the term 'sustainable development' in Finnish corporate disclosures", *Accounting Forum*, Vol. 29, pp.395-413, 2005.

LANGFIELD-SMITH; K. A review of quantitative research in management control systems and strategy. In: CHAPMAN, C. S. *et al* (Ed.). *Handbook of Management Accounting*. Oxford: Elsevier, 2007.

LANGFIELD-SMITH, K. Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society* v. 22, n. 2, p. 207-232, 1997.

LATOUR, B. *Ciência em Ação: Como seguir cientistas e engenheiros sociedade afora*. São Paulo: Editora Unesp, 2000.

LAUGHLIN, R. C. Accounting systems in organisational contexts: A case for critical theory. *Accounting, Organizations and Society* v. 12, n. 5, p. 479-502, 1987.

LEHMAN, C.; TINKER, T. The "real" cultural significance of accounts. *Accounting, Organizations and Society* v. 12, n. 5, p. 503-522, 1987.

LEWIS, M.W.; GRIMES, A.J. Metatriangulation: building theories from multiple paradigms, *Academy of Management Review*, 24, 672-690, 1999.

LISE, J.; JAN, M. Effects of actor-network theory in accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* v. 24, n. 2, p. 161-193, 2011.

LLEWELLYN, S.; NORTHCOTT, D. The average hospital. *Accounting, Organizations and Society* v. 30, n. 6, p. 555-583, 2005.

LOCKE, J.; LOWE, A. Evidence and Implications of Multiple Paradigms in Accounting Knowledge Production. *European Accounting Review* v. 17, n. 1, p. 161 - 191, 2008.

LOFT, A. Towards a critical understanding of accounting: The case of cost accounting in the U.K., 1914-1925. *Accounting, Organizations and Society* v. 11, n. 2, p. 137-169, 1986.

LOUNSBURY, M. Institutional rationality and practice variation: New directions in the institutional analysis of practice. *Accounting, Organizations and Society* v. 33, n. 4-5, p. 349-361, 2008.

LOUNSBURY, M.; CRUMLEY, E. New practice creation: An institutional perspective on innovation. *Organization studies* v. 28, n. 7, p. 993, 2007.

LOWE, A. Methodology choices and the construction of facts: some implications from the sociology of scientific knowledge. *Critical Perspectives on Accounting* v. 15, n. 2, p. 207-231, 2004.

LOWE, A.; LOCKE, J. Perceptions of journal quality and research paradigm: Results of a web-based survey of British accounting academics. *Accounting, Organizations and Society* v. 30, n. 1, p. 81-98, 2005.

LUFT, J.; SHIELDS, M. Zimmerman's contentious conjectures: describing the present and prescribing the future of empirical management accounting research. *European Accounting Review* v. 11, n. 4, p. 795 - 803, 2002.

LUHMANN, N. *Introdução a Teoria de Sistemas*. Rio de Janeiro: Editora Vozes, 2010.

LUKKA, K. Debate Forum on Zimmerman's conjectures on management accounting research. *European Accounting Review* v. 11, n. 4, p. 775 - 775, 2002.

_____. Management accounting change and stability: Loosely coupled rules and routines in action. *Management Accounting Research* v. 18, n. 1, p. 76-101, 2007.

_____. The roles and effects of paradigms in accounting research. *Management Accounting Research* v. 21, n. 2, p. 110-115, 2010.

LUKKA, K.; MOURITSEN, J. Homogeneity or heterogeneity of research in management accounting? *European Accounting Review* v. 11, n. 4, p. 805 - 811, 2002.

MACEY, D. *The Penguin Dictionary of Critical Theory (Penguin Reference Books)*. London: Penguin Reference Books, 2000.

MACINTOSH, J. C. C. The issues, effects and consequences of the Berle-Dodd debate, 1931-1932. *Accounting, Organizations and Society* v. 24, n. 2, p. 139-153, 1999.

MACINTOSH, N. B. A contextual model of information systems. *Accounting, Organizations and Society* v. 6, n. 1, p. 39-52, 1981.

_____. *Management Accounting and Control System: An Organizational and Behavioral Approach*. Sussex: John Wiley & Sons Ltd., 1994.

_____. *Accounting, Accountants and Accountability: poststructuralist positions*. New York: Routledge, 2005.

MACINTOSH, N. B.; DAFT, R. L. Management control systems and departmental interdependencies: An empirical study. *Accounting, Organizations and Society* v. 12, n. 1, p. 49-61, 1987.

MACINTOSH, N. B.; SCAPENS, R. W. Structuration theory in management accounting. *Accounting, Organizations and Society* v. 15, n. 5, p. 455-477, 1990.

MACINTOSH, N. B. *et al.* Accounting as simulacrum and hyperreality: perspectives on income and capital. *Accounting, Organizations and Society* v. 25, n. 1, p. 13-50, 2000.

MAJOR, M.; HOPPER, T. Managers divided: Implementing ABC in a Portuguese telecommunications company. *Management Accounting Research* v. 16, n. 2, p. 205-229, 2005.

MALMI, T. Reflections on paradigms in action in accounting research. *Management Accounting Research* v. 21, n. 2, p. 121-123, 2010.

MALMI, T.; BROWN, D. A. Management control systems as a package--Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research* v. 19, n. 4, p. 287-300, 2008.

MARTIJN VAN DER, S. 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.

MARTINEZ, D. E. Beyond disciplinary enclosures: Management control in the society of control. *Critical Perspectives on Accounting* v. 22, n. 2, p. 200-211, 2011.

Martins, G.A. Editorial: Epistemologia da Pesquisa Contábil. *Revista de Contabilidade e Finanças – USP*, (19), 48, 1, 2008.

MENDONÇA, D. D.; RODRIGUES, L. P. Pós-estruturalismo e Teoria do Discurso: em torno de Ernesto Laclau. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2008.

MERCHANT, K. *Control in Business Organizations*. London: Pitman, 1985.

MERCHANT, K.; VAN DER STEDE, W. *Management Control Systems*. Essex: Pearson Educations Limited, 2007.

MERCHANT, K. A. Paradigms in accounting research: A view from North America. *Management Accounting Research* v. 21, n. 2, p. 116-120, 2010.

MESSNER, M. The limits of accountability. *Accounting, Organizations and Society* v. 34, n. 8, p. 918-938, 2009

MICHAILOVA, S.; CLARK, E. Doing Research in transforming contexts: Themes and Challenges. In: CLARK, E.; S., M. (Ed.). *Fieldwork in transforming societies: Understanding Methodology from Experience*. London: Palgrave Macmillan, 2004.

MILLER; PETER. Governing by Numbers: Why Calculative Practices Matter. *Social Research* v. 68, n. 2 (Summer), p. 379-396, 2001.

MILLER, P. Accounting for progress -- National accounting and planning in France: A review essay. *Accounting, Organizations and Society* v. 11, n. 1, p. 83-104, 1986.

_____. Accounting innovation beyond the enterprise: Problematizing investment decisions and programming economic growth in the U.K. in the 1960s. *Accounting, Organizations and Society* v. 16, n. 8, p. 733-762, 1991.

MILLER, P. *et al.* The new accounting history: An introduction. *Accounting, Organizations and Society* v. 16, n. 5-6, p. 395-403, 1991.

_____. Accounting, hybrids and the management of risk. *Accounting, Organizations and Society* v. 33, n. 7-8, p. 942-967, 2008.

MILLER, P.; NAPIER, C. Genealogies of calculation. *Accounting, Organizations and Society* v. 18, n. 7-8, p. 631-647, 1993.

MILLER, P.; O'LEARY, T. Mediating instruments and making markets: Capital budgeting, science and the economy. *Accounting, Organizations and Society* v. 32, n. 7-8, p. 701-734, 2007.

_____. Accounting and the construction of the governable person. *Accounting, Organizations and Society* v. 12, n. 3, p. 235-265, 1987.

_____. Making accountancy practical. *Accounting, Organizations and Society* v. 15, n. 5, p. 479-498, 1990.

_____. Accounting expertise and the politics of the product: Economic citizenship and modes of corporate governance. *Accounting, Organizations and Society* v. 18, n. 2-3, p. 187-206, 1993b.

_____. Accounting, "economic citizenship" and the spatial reordering of manufacture. *Accounting, Organizations and Society* v. 19, n. 1, p. 15-43, 1994.

MINTZBERG, H. *The Nature of Managerial Work*. New York: Harper & Row, 1973.

_____. *Managing: Desvendando o Dia a Dia da Gestão*. Porto Alegre: Bookman Companhia Editora, 2010.

MODELL, S. Triangulation between case study and survey methods in management accounting research: An assessment of validity implications. *Management Accounting Research* v. 16, n. 2, p. 231-254, 2005.

_____. In defence of triangulation: A critical realist approach to mixed methods research in management accounting. *Management Accounting Research* v. 20, n. 3, p. 208-221, 2009.

_____. Bridging the paradigm divide in management accounting research: The role of mixed methods approaches. *Management Accounting Research* v. 21, n. 2, p. 124-129, 2010.

MOORE, D. R. J. Structuration theory: The contribution of Norman Macintosh and its application to emissions trading. *Critical Perspectives on Accounting* v. 22, n. 2, p. 212-227, 2011.

MORGAN, G. Social science and accounting research: A commentary on Tomkins and Groves. *Accounting, Organizations and Society* v. 8, n. 4, p. 385-388, 1983.

_____. Accounting as reality construction: Towards a new epistemology for accounting practice. *Accounting, Organizations and Society* v. 13, n. 5, p. 477-485, 1988.

MORGAN, G.; SMIRCICH, L. The case for qualitative research. *Academy of Management Review* v. 5, n. 4, p. 491-500, 1980.

MOURITSEN, J. The flexible firm: strategies for a subcontractor's management control. *Accounting, Organizations and Society* v. 24, n. 1, p. 31-55, 1999.

_____. The operation of representation in accounting: A small addition to Dr. Macintosh's theory of accounting truths. *Critical Perspectives on Accounting* v. 22, n. 2, p. 228-235, 2011.

MOURITSEN, J. *et al.* Short and long translations: Management accounting calculations and innovation management. *Accounting, Organizations and Society* v. 34, n. 6-7, p. 738-754, 2009.

_____. Intellectual capital and the capable firm': narrating, visualising and numbering for managing knowledge. *Accounting, Organizations and Society* v. 26, n. 7-8, p. 735-762.

MOURITSEN, J.; THRANE, S. Accounting, network complementarities and the development of inter-organisational relations. *Accounting, Organizations and Society* v. 31, n. 3, p. 241-275, 2006.

MUELLER, F.; CARTER, C. 'We are all managers now': Managerialism and professional engineering in UK electricity utilities. *Accounting, Organizations and Society* v. 32, n. 1-2, p. 181-195.

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

NARANJO-GIL, D.; HARTMANN, F. Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change. *Accounting, Organizations and Society* v. 32, n. 7-8, p. 735-756.

NASCIMENTO, A. R. D. *et al.* Pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial no Brasil: análise e reflexões sobre teorias, metodologias e paradigmas. *Revista de Administração Contemporânea* v. 14, p. 1113-1133, 2010.

NASIO, J. D. *A Fantasia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor Ltda., 2007.

NEIMARK, M.; TINKER, T. The social construction of management control systems. *Accounting, Organizations and Society* v. 11, n. 4-5, p. 369-395, 1986.

NEU, D. Accounting for public space. *Accounting, Organizations and Society* v. 31, n. 4-5, p. 391-414, 2006.

NØRREKLIT, L. *et al.* The validity of management control topoi: Towards constructivist pragmatism. *Management Accounting Research* v. 17, n. 1, p. 42-71, 2006.

OAKES, L. S.; COVALESKI, M. A. A historical examination of the use of accounting-based incentive plans in the structuring of labor-management relations. *Accounting, Organizations and Society* v. 19, n. 7, p. 579-599, 1994.

OKAMOTO, N. Collective intentionality and aggressive earnings management: Developing Norman Macintosh's arguments in the debate over principles- versus rules-based accounting standards. *Critical Perspectives on Accounting* v. 22, n. 2, p. 236-242, 2011.

OTLEY, D. Issues in accountability and control: some observations from a study of colliery accountability in the British Coal Corporation. *Management Accounting Research* v. 1, n. 2, p. 101-123, 1990.

_____. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research* v. 5, n. 3-4, p. 289-299, 1994.

_____. Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research* v. 10, n. 4, p. 363-382, 1999.

_____. Extending the Boundaries of Management Accounting Research: Developing Systems for Performance Management. *The British Accounting Review* v. 33, n. 3, p. 243-261, 2001.

_____. Management control and performance management: whence and whither? *The British Accounting Review* v. 35, n. 4, p. 309-326, 2003.

OTLEY, D. *et al.* Research in Management Control: An Overview of its Development. *British Journal of Management* v. 6, p. S31-S44, 1995.

OTLEY, D. T.; BERRY, A. J. Control, organisation and accounting. *Accounting, Organizations and Society* v. 5, n. 2, p. 231-244, 1980.

_____. Case study research in management accounting and control. *Management Accounting Research* v. 5, n. 1, p. 45-65, 1994.

PAOLO, Q. Constructivism and accounting research: towards a trans-disciplinary perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* v. 13, n. 2, p. 130-155, 2000.

PARKER, L. D. Interpreting interpretive accounting research. *Critical Perspectives on Accounting* v. 19, n. 6, p. 909-914, 2008.

POWER, M.; LAUGHLIN, R. Habermas, law and accounting. *Accounting, Organizations and Society* v. 21, n. 5, p. 441-465, 1996.

PRESTON, A. Interactions and arrangements in the process of informing. *Accounting, Organizations and Society* v. 11, n. 6, p. 521-540, 1986.

PRESTON, A.; OAKES, L. The Navajo documents: a study of the economic representation and construction of the Navajo. *Accounting, Organizations and Society* v. 26, n. 1, p. 39-71, 2001.

PRESTON, A. M. The birth of clinical accounting: A study of the emergence and transformations of discourses on costs and practices of accounting in U.S. hospitals. *Accounting, Organizations and Society* v. 17, n. 1, p. 63-100, 1992.

_____. Enabling, enacting and maintaining action at a distance: An historical case study of the role of accounts in the reduction of the Navajo herds. *Accounting, Organizations and Society* v. 31, n. 6, p. 559-578, 2006.

PRESTON, A. M. *et al.* The Diagnosis-Related Group-Prospective Payment System and the problem of the government of rationing health care to the elderly. *Accounting, Organizations and Society* v. 22, n. 2, p. 147-164, 1997.

_____. Fabricating budgets: A study of the production of management budgeting in the national health service. *Accounting, Organizations and Society* v. 17, n. 6, p. 561-593, 1992.

PRESTON, A. M.; YOUNG, J. J. Constructing the global corporation and corporate constructions of the global: a picture essay. *Accounting, Organizations and Society* v. 25, n. 4-5, p. 427-449, 2000.

PUXTY, A. G. *The Social and Organizational Context of Management Accounting*. London: Academic Press, 1993.

QUATTRONE, P. Books to be practiced: Memory, the power of the visual, and the success of accounting. *Accounting, Organizations and Society* v. 34, n. 1, p. 85-118, 2009.

QUATTRONE, P.; HOPPER, T. A 'time-space odyssey': management control systems in two multinational organisations. *Accounting, Organizations and Society* v. 30, n. 7-8, p. 735-764, 2005.

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

RASCHE, A.; CHIA, R. Researching Strategy Practices: A Genealogical Social Theory Perspective. *Organization Studies* v. 30, n. 7, p. 713-734, July 1, 2009 2009.

REBOUL, O. *Introdução à Retórica*. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

RECKWITZ, A. Toward a theory of social practices. *European Journal of Social Theory* v. 5, n. 2, p. 243, 2002.

RICHARD, L. Empirical research in accounting: alternative approaches and a case for "middle-range" thinking. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* v. 8, n. 1, p. 63-87, 1995.

_____. A comment on "Towards a paradigmatic foundation for accounting practice". *Accounting, Auditing & Accountability Journal* v. 23, n. 6, p. 759-763, 2010.

ROBERTS, J. Strategy and accounting in a U.K. conglomerate. *Accounting, Organizations and Society* v. 15, n. 1-2, p. 107-126, 1990.

_____. The possibilities of accountability. *Accounting, Organizations and Society* v. 16, n. 4, p. 355-368, 1991.

_____. No one is perfect: The limits of transparency and an ethic for '[]intelligent' accountability. *Accounting, Organizations and Society* v. 34, n. 8, p. 957-970, 2009.

ROBERTS, J. *et al.* In the mirror of the market: The disciplinary effects of company/fund manager meetings. *Accounting, Organizations and Society* v. 31, n. 3, p. 277-294, 2006.

ROBERTS, J.; SCAPENS, R. Accounting systems and systems of accountability -- understanding accounting practices in their organisational contexts. *Accounting, Organizations and Society* v. 10, n. 4, p. 443-456, 1985.

ROBSON, K. *et al.* Transforming audit technologies: Business risk audit methodologies and the audit field. *Accounting, Organizations and Society* v. 32, n. 4-5, p. 409-438, 2007.

SANDELIN, M. Operation of management control practices as a package--A case study on control system variety in a growth firm context. *Management Accounting Research* v. 19, n. 4, p. 324-343, 2008.

SANTOS, Ariovaldo. Notas de Aulas – Contabilidade societária, 2007.

SARAVANAMUTHU, K.; TINKER, T. Politics of managing: the dialectic of control. *Accounting, Organizations and Society* v. 28, n. 1, p. 37-64, 2003

SAUSSURE, F. D. Curso de linguística geral. São Paulo: Cultrix, 2006.

SCAPENS, R. Doing Case Study Research. In: HUMPREY, C.; LEE, B. (Ed.). *The Real Life Guide to Accounting Research*. Amsterdam: Elsevier, 2004.

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

_____. Seeking the relevance of interpretive research: A contribution to the polyphonic debate. *Critical Perspectives on Accounting* v. 19, n. 6, p. 915-919, 2008.

SCAPENS, R. W.; BROMWICH, M. Practice, theory and paradigms. *Management Accounting Research* v. 21, n. 2, p. 77-78, 2010.

SCAPENS, R. W.; MACINTOSH, N. B. Structure and agency in management accounting research: A response to Boland's interpretive act. *Accounting, Organizations and Society* v. 21, n. 7-8, p. 675-690.

SCHATZKI, T. R. *Social Practices: A Wittgenstein's Approach to Human Activity and the Social*. Cambridge: Cambridge University Press, 1996.

_____. Introduction: practice theory. In: SCHATZKI, T. R. *et al* (Ed.). *The Practice Turn in Contemporary Theory*. New York: Routledge, 2001a.

_____. Practice mind-ed orders. In: SCHATZKI, T. R. *et al* (Ed.). *The Practice Turn in Contemporary Theory*. New York: Routledge, 2001b.

_____. *The Site of the Social: A Philosophical Account of the Constitution of Social Life and Change*. Pennsylvania: The Pennsylvania State University Press, 2002.

- _____. Peripheral Vision. *Organization Studies* v. 26, n. 3, p. 465-484, March 1, 2005.
- _____. On Organizations as they Happen. *Organization Studies* v. 27, n. 12, p. 1863-1873, December 1, 2006.
- SCOTT, J. Sociologia: Conceitos-chave. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor Ltda., 2010.
- SEAL, W. *et al.* Disembedding the supply chain: institutionalized reflexivity and inter-firm accounting. *Accounting, Organizations and Society* v. 29, n. 1, p. 73-92, 2004.
- SILVERMAN, D. Interpretação de Dados Qualitativos: Métodos para Análise de Entrevistas, Textos e Interações. Porto Alegre: Bookman-Artmed, 2009.
- SIMONS, R. Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society* v. 12, n. 4, p. 357-374, 1987.
- _____. The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. *Accounting, Organizations and Society* v. 15, n. 1-2, p. 127-143, 1990.
- _____. Strategic orientation and top management attention to control systems. *Strategic Management Journal* v. 12, n. 1, p. 49-62, 1991.
- _____. How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal* v. 15, n. 3, p. 169-189, 1994.
- _____. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control System to Drive Strategic Renewal*. Boston: Havard Business Press, 1995.
- SITI-NABIHA, A. K.; ROBERT, W. S. Stability and change: an institutionalist study of management accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* v. 18, n. 1, p. 44-73, 2005.
- SKÆRBÆK, P.; TRYGGESTAD, K. The role of accounting devices in performing corporate strategy. *Accounting, Organizations and Society* v. 35, n. 1, p. 108-124, 2010.
- SPICER, André; ALVESSON, Mats; KARREMAN, Dan. *Critical performativity: The unfinished business of critical management studies*. Human Relations. V. 62, 4, 2009.
- SPRINKLE, G. B. Perspectives on experimental research in managerial accounting. *Accounting, Organizations and Society* v. 28, n. 2-3, p. 287-318, 2007.
- SUE, L. What counts as “theory” in qualitative management and accounting research? Introducing five levels of theorizing. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* v. 16, n. 4, p. 662-708, 2003.

SVEN, M. Management Accounting Change. In: HOPER, T. *et al* (Ed.). *Issue in Management Accounting*. Essex: Pearson Education Limited, 2007.

Strauss, A. & Corbin, J. *Pesquisa Qualitativa: técnicas e procedimentos para o desenvolvimento de teoria fundamentada*. 2a. ed. Porto Alegre: Artmed/Bookman, 2008.

TEDDIE, C.; TASHAKKORI, A. Major Issues and Controversies in the use of Mixed Methods in the Social and Behavioral Science. In: TASHAKKORI, A.; TEDDIE, C. (Ed.). *Handbook of Mixed Methods*. California: Sage Publications, Inc., 2003.

THOMAS, A.; JEREMY, F. D. Accounting and organizations: Realizing the richness of field research. *Journal of Management Accounting Research* v. 10, p. 1, 1998.

THOMAS, G. Doing Case Study: Abduction Not Induction, Phronesis Not Theory. *Qualitative Inquiry* v. 16, n. 7, p. 575-582, September 1, 2010.

TINKER, A. M. Towards a political economy of accounting: An empirical illustration of the cambridge controversies. *Accounting, Organizations and Society* v. 5, n. 1, p. 147-160, 1980.

TINKER, A. M. *et al*. The normative origins of positive theories: Ideology and accounting thought. *Accounting, Organizations and Society* v. 7, n. 2, p. 167-200, 1982.

TINKER, T. The accountant as partisan. *Accounting, Organizations and Society* v. 16, n. 3, p. 297-310, 1991.

TINKER, T.; GHICAS, D. Dishonored contracts: Accounting and the expropriation of employee pension wealth. *Accounting, Organizations and Society* v. 18, n. 4, p. 361-380, 1993.

TINKER, T.; NEIMARK, M. The role of annual reports in gender and class contradictions at general motors: 1917-1976. *Accounting, Organizations and Society* v. 12, n. 1, p. 71-88, 1987.

TONELLI, M. J. Rigor e qualidade na pesquisa qualitativa no Brasil. *Revista de Administração de Empresas* v. 46, p. 114-115, 2006.

TONY, T. The withering of criticism: A review of professional, Foucauldian, ethnographic, and epistemic studies in accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* v. 18, n. 1, p. 100-135, 2005.

TORFING, J. *New Theories of Discourse*. Oxford: Blackwell, 1999.

TRACY, S. J. Qualitative Quality: Eight Criteria for Excellent Qualitative Research. *Qualitative Inquiry* v. 16, n. 10, p. 837-851, December 1, 2010.

TRASK, R. L. *Dicionário de Linguagem e Linguística*. São Paulo: Editora Contexto, 2008.

TUOMELA, T.-S. The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system. *Management Accounting Research* v. 16, n. 3, p. 293-320, 2005.

TURNER, S. *The Social Theory of Practices: Tradition, Tacit Knowledge, and Pressuppositions*. Cambridge: Polity Press, 1994.

UDDIN, S.; HOPPER, T. A Bangladesh soap opera: privatisation, accounting, and regimes of control in a less developed country. *Accounting, Organizations and Society* v. 26, n. 7-8, p. 643-672.

VAIVIO, J. Examining "The quantified customer". *Accounting, Organizations and Society* v. 24, n. 8, p. 689-715, 1999.

_____. The accounting of "The Meeting": Examining calculability within a "Fluid" local space. *Accounting, Organizations and Society* v. 31, n. 8, p. 735-762, 2006.

_____. Qualitative Research in Management Accounting: achievements and potential. In: HOPER, T. *et al* (Ed.). *Issues in Management Accounting*. Essex: Pearson Educated Limited, 2007.

VAIVIO, J.; SIRÉN, A. Insights into method triangulation and "paradigms" in interpretive management accounting research. *Management Accounting Research* v. 21, n. 2, p. 130-141, 2010.

WARDELL, M.; WEISENFELD, L. W. Management accounting and the workplace in the United States and Great Britain. *Accounting, Organizations and Society* v. 16, n. 7, p. 655-670, 1991.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. *Positive Accounting Theory*. New Jersey: Prentice-Hall, 1986.

WICKRAMASINGHE, D.; ALAWATTAGE, C. *Management accounting change: approaches and perspectives*. London: Routledge, 2007.

WILLIAMS, J. J. *et al*. Budget-related behavior in public sector organizations: Some empirical evidence. *Accounting, Organizations and Society* v. 15, n. 3, p. 221-246, 1990.

WILLIAMS, P. F. The logic of positive accounting research. *Accounting, Organizations and Society* v. 14, n. 5-6, p. 455-468, 1989.

WILLMOTT, H. Breaking the Paradigm Mentality. *Organization Studies* v. 14, n. 5, p. 681-719, September 1, 1993a.

_____. Paradigm Gridlock: A Reply. *Organization Studies* v. 14, n. 5, p. 727-730, September 1, 1993b.

_____. Theorizing Contemporary Control: Some Post-structuralist Responses to Some Critical Realist Questions. *Organization* v. 12, n. 5, p. 747-780, September 1, 2005.

_____. Listening, interpreting, commending: A commentary on the future of interpretive accounting research. *Critical Perspectives on Accounting* v. 19, n. 6, p. 920-925, 2008.

WILLMOTT, H. C. Paradigms for accounting research: Critical reflections on Tomkins and Groves' "everyday accountant and researching his reality". *Accounting, Organizations and Society* v. 8, n. 4, p. 389-405, 1983.

WITTGEINSTEIN, L. *Investigações Filosóficas*. Petrópolis: Vozes, 2005.

YAW, M. M. *et al.* Does Managerial Accounting Research Contribute to Related Disciplines? An Examination Using Citation Analysis. *Journal of Management Accounting Research* v. 16, p. 163, 2004.

YIN, R. K. *Estudo de Casos: Planejamento e Métodos*. Porto Alegre: Bookman, 2001.

YOUNG, J. J. Constructing, persuading and silencing: the rhetoric of accounting standards. *Accounting, Organizations and Society* v. 28, n. 6, p. 621-638, 2003.

ZIZEK, S. *The Sublime Object of Ideology*. London: Verso, 1989.

ZIZEK, S. *Um Mapa da Ideologia*. Rio de Janeiro: Contraponto, 1996.

_____. *Como ler Lacan*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor Ltda., 2010.

APÊNDICES

APÊNDICE 1 - Protocolo entrevista semiestruturada diretores

APÊNDICE 2 - Entrevista semiestruturada diretoria - apoio

APÊNDICE 3 - Entrevista semiestruturada - presidência

APÊNDICE 4 - Observação de Reuniões

APÊNDICE 5 - Protocolo ético de pesquisa

APÊNDICE 6 - Estudo piloto

APÊNDICE 7 - Entrevistas semiestruturada – operações

APÊNDICE 8 - Entrevistas semiestruturadas - operações - versão inicial

APÊNDICE 9 - Entrevistas com responsável por indicadores

APÊNDICE 10 - Entrevistas - coordenadores

APÊNDICE 1 - Protocolo entrevista semiestruturada diretores

Obs.: Um guia para identificação do que nós precisávamos obter. No momento da entrevista, a linguagem foi adaptada para cada perfil de entrevistado.

Parte 1 – Atividade executiva – gestão e controle

1. Como você descreveria suas atividades na empresa?
2. Você poderia falar sua percepção sobre as alterações no processo de gestão da empresa nos últimos anos?
3. Você poderia explicar as motivações das mudanças da estrutura organizacional (mais enxuta, etc).
4. Quais os fatores internos e externos que você identifica como causadores destas mudanças? Externos tais como, as associações internacionais de embalagem, prêmios de qualidade?
5. Como são desenvolvidas as metas e planos, as novas direções da empresa?
6. Quais as dificuldades para traduzir estes planos nas rotinas operacionais?
7. Como os planos de longo prazo são monitorados? Você utiliza, extensivamente, o BSC?
8. Existe alguma dificuldade neste processo?
9. Como você avalia se os planos de longo prazo são adequados? Como ocorre a mudança destes planos?
10. Qual a sua percepção sobre o processo orçamentário? O controle do orçamento operacional é realizado pelo diretor superintendente. Não percebi uma identificação entre o orçamento e planejamento.
11. Quais os principais indicadores (e relatórios contábeis) que você utiliza em seu trabalho? Como você avalia o desempenho da empresa, da litografia e da área de controle e finanças?
12. Qual o processo que você usa para tomar decisões? Identificar relações com outros diretores.
13. Você poderia falar sobre a forma como você apresenta os resultados da empresa para os funcionários?

14. Qual a sua visão sobre o sistema de remuneração variável da empresa? A PLR?
15. Quais os procedimentos de governança corporativa que a empresa tem empreendido para a preparação para a abertura de capital? Exemplos: GRI (*Global Report Initiatives*, controles internos, DVA, normas contábeis).

Parte 2 - Projeto Inscrição

16. Qual a sua visão do Projeto Inscrição Accountability?
17. Você poderia descrever a sua participação no projeto? E na sua área, qual o efeito?
18. Descrever pontos de mudanças ao longo do tempo.
19. Como você acompanha os indicadores do projeto?

APÊNDICE 2 - Entrevista semiestruturada diretoria - apoio

Obs.: Um guia para identificação do que nós precisávamos obter. No momento da entrevista, a linguagem foi adaptada para cada perfil de entrevistado.

Entrevista – Diretor Divisão de Alimentos

Parte 1 – Atividade executiva – gestão e controle

20. Como você descreveria suas atividades na empresa?
21. Você poderia falar sua percepção sobre as alterações no processo de gestão da empresa nos últimos anos?
22. **Dependendo do tempo de empresa:** Como a empresa lidou com as políticas dos últimos governos? Se for possível falar desde o governo Sarney, Collor, passando por FHC e Lula.
23. Você poderia explicar as motivações das mudanças da estrutura organizacional (mais enxuta, etc).
24. Quais os fatores internos e externos que você identifica como causadores destas mudanças? Externos tais como, as associações internacionais de embalagem, prêmios de qualidade?
25. Como são desenvolvidas as metas e planos, as novas direções da empresa?
26. Quais as dificuldades para traduzir estes planos nas rotinas operacionais?
27. Como os planos de longo prazo são monitorados? Você utiliza extensivamente o BSC?
28. Existe alguma dificuldade neste processo?
29. Como você avalia se os planos de longo prazo são adequados? Como ocorre a mudança destes planos?
30. Qual a sua percepção sobre o processo orçamentário? O controle do orçamento operacional é realizado pelo diretor superintendente. Não percebi uma identificação entre o orçamento e planejamento.
31. Quais os principais indicadores (e relatórios contábeis) que você utiliza em seu trabalho? Como você avalia o desempenho da empresa e das áreas que você controla?

32. Qual o processo que você usa para tomar decisões? Identificar relações com outros diretores.
33. Quais os procedimentos de governança corporativa que a empresa tem empreendido para a preparação para a abertura de capital? Exemplos: GRI (Global Report Initiatives, controles internos, DVA, normas contábeis).

Parte 2 - Projeto Inscrição

34. Qual a sua visão do projeto?
35. Você poderia descrever a sua participação no projeto? E na sua área, qual o efeito?
36. Quais as dificuldades para a gestão do projeto?
37. Quais os pontos de mudanças do projeto ao longo do tempo.
38. Como você acompanha os indicadores do projeto?
39. Se ele tem muito tempo de empresa, perguntar por que as alternativas anteriores não deram certo.

APÊNDICE 3 - Entrevista semiestruturada - presidência

Obs.: Um guia para identificação do que nós precisávamos obter. No momento da entrevista, a linguagem foi adaptada para cada perfil de entrevistado.

A – Projeto

1. O senhor poderia falar sobre as ferramentas japonesas anteriores a implantação do projeto, ou seja, antes de 1987?
2. Por que estas ferramentas não deram certo?
3. O que levou a implantação do projeto e quais os aperfeiçoamentos que ele teve ao longo do tempo?
4. Qual a sua visão do projeto?
5. Você poderia descrever a sua participação no projeto?
6. Quais os indicadores do projeto que você acompanha?
7. E sobre as sugestões anônimas?

B – Questões sobre controle gerencial

8. Você poderia falar sua percepção sobre as alterações ocorridas na BRCOM nos últimos anos?
9. Como a empresa lidou com as políticas dos últimos governos? Se for possível falar desde o governo Sarney, Collor, passando por FHC e Lula, seria ótimo.
10. Em relação ao processo de planejamento, você identifica alguma mudança nestes períodos? Quais os fatores que afetaram estas mudanças?
11. Qual a sua participação no processo orçamentário? Como funciona o processo de fixação de metas de despesas e custos? Quais os critérios que você utiliza para avaliação? O processo é participativo?
12. Quais os principais indicadores e relatórios que você utiliza para analisar o desempenho da empresa? Identificar outros interessados na prestação de contas.

13. Como você cobra estes indicadores dos gerentes? E em relação ao BSC, qual a sua percepção de uso no seu trabalho?
14. Qual o processo que você usa para tomar decisões? Identificar relações com outros diretores.
15. Você poderia falar sobre os mecanismos de comunicação que você utiliza para divulgar resultados e eventos da empresa aos funcionários e também aos acionistas?

APÊNDICE 4 - Observação de Reuniões

Protocolo de Observação de reunião

Foco dos procedimentos: Compreender o papel dos artefatos de controle gerencial nas reuniões

Preparação para a reunião

Verificar com *sponsor* sobre possibilidade de disponibilização da agenda e participantes

Procedimentos gerais

Baseado em Angrosino (2009)

- Registrar o máximo possível de palavras;
- Utilizar pseudônimos para preservar sigilo. Não complicar codificação;
- Registrar os eventos em sequência. Anotar horário das ocorrências;
- Descrever pessoas objetos e materiais de forma objetiva. Não efetuar juízos de valor;
- Descrição do cenário físico e dos objetos;
- Descrição objetiva de comportamentos e interação (não interpretar);
- Registro de conversas e outras interações verbais de forma mais literal possível;

Procedimentos sugeridos em Jarzabkowski e Seidi (2008) para reuniões

- Atentar para linguagem corporal e gestual;
- Analisar interações pré-reunião e pós-reunião. Se possível, elucidar pontos;
- Verificar posteriormente, conteúdo, processo e impactos da reunião (entrevistas)

Página 89 de Silverman

- O que as pessoas fazem e estão tentando realizar?
- Como elas fazem isso?
- Como elas caracterizam o que estão fazendo?
- Que suposições elas fazem?

Data:
Lugar da reunião:
Horário de início:
Horário de término:
Periodicidade:
Título da reunião:
Objetivo da reunião:
Como foi a abertura da reunião?
Como foi o fechamento da reunião?

APÊNDICE 5 - Protocolo ético de pesquisa

Senhor xx

Diretor Corporativo da BRCOMS/A

Prezado senhor,

Em primeiro lugar queremos agradecer pela recepção proporcionada por ocasião da nossa visita para fins de apresentação do projeto de doutorado. Foi uma reunião produtiva e elucidativa dada a sua abertura para a conversa. Além disso, gostaríamos de agradecer a atenção e gentileza por ter permitido acesso à sua organização.

Na ocasião, como item de nossa apresentação, colocamos que o trabalho seria guiado de acordo com procedimentos éticos relacionados à pesquisa de campo, de forma a assegurar a qualidade do trabalho, sob o princípio de que a pesquisa não pode em nenhuma hipótese prejudicar aqueles que participam ao invés disso o pesquisador deve oferecer um retorno à organização procurando ajudá-la em áreas de sua atuação.

Nesse sentido, estamos encaminhando um modelo do protocolo ético de pesquisa para apreciação. Esse documento contempla os procedimentos que serão realizados em sua organização, a descrição das condutas éticas. Informamos que estamos disponíveis para eventuais alterações que a empresa ache necessário, inclusive o tipo de trabalho fornecido como reciprocidade.

Esperamos ter esclarecido os pontos referentes ao projeto e nos colocamos à disposição para eventuais esclarecimentos adicionais. Mais uma vez, muito obrigado pela atenção.

PROTOCOLO ÉTICO DE PESQUISA

Protocolo baseado em Bédrand e Gendron (2004)

A BRCOM concorda em participar como empresa do trabalho de campo relativa ao projeto de pesquisa de tese de doutorado “Controle Gerencial e Desempenho nas Empresas”.

A natureza do projeto possui as seguintes diretrizes:

ESCOPO

(1) O objetivo do estudo é analisar e descrever o processo de utilização de mecanismos de controle gerencial pelos gestores. Os principais focos de atenção compreendem identificar: a) Quais os artefatos de controle gerencial? b) Como os gestores utilizam esses artefatos? c) Por que eles usam esses artefatos?

(2) Definições:

Controle gerencial compreende um conjunto de artefatos e procedimentos utilizados para a gestão de desempenho nas organizações. Operacionalmente, ele é composto de planejamento estratégico, indicadores de desempenho, relatórios contábeis, normas de controle, processo de prestação de contas, remuneração, sistemas de governança, ambiente da organização. Visam a aumentar a aderência entre os objetivos da empresa com o das pessoas.

(3) Foco da pesquisa – Utilização efetiva desses artefatos pelos gestores ao invés de concentrar-se exclusivamente em questões técnicas.

PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

Os procedimentos que serão realizados compreendem a análise documental, entrevistas, observações e acompanhamento do trabalho de alguns funcionários selecionados previamente.

(4) Descrição da empresa – Fase preliminar para a compreensão da empresa, seus produtos, clientes, ambiente regulatório, organograma, sistemas contábeis e de controle.

(5) Descrição do sistema de controle gerencial - Descrição do sistema de controle gerencial – descrição da missão; visão; políticas; sistema de contabilidade; custos; orçamentos; processo de planejamento estratégico; indicadores de desempenho; remuneração variável (se houver).

(6) Análise de documentos - Compreende os aspectos relacionados ao histórico da empresa, documentos administrativos, normas e procedimentos.

(7) Entrevistas - As entrevistas serão realizadas com colaboradores através de amostragem e serão adotados os seguintes procedimentos:

a) As entrevistas têm um tempo de duração entre 60 a 90 minutos de duração. Inicialmente, o participante falará de sua formação e experiência na empresa e em seguida de questões propostas pelo pesquisador relacionadas ao tema.

b) O entrevistado tem o direito de negar a responder quaisquer questões colocadas sem providenciar justificativas.

c) Não há riscos na participação da pesquisa e será garantido o sigilo dos participantes.

(8) Observação

a) As observações ocorrerão em reuniões e locais de trabalho previamente acordadas com o responsável pela empresa.

- b) Alguns colaboradores serão acompanhados em sua rotina de trabalho diária após prévio acordo.
- a) Pessoas para entrevista e observação do trabalho - As atividades de observação, acompanhamento de gestores e reuniões serão realizados com base em amostragem. O parâmetro utilizado são os eventos relevantes para o controle gerencial.

TEMPO DE PERMANÊNCIA DO PESQUISADOR NA EMPRESA E CRONOGRAMA

- a) O pesquisador realizará o trabalho de campo no período compreendido entre os meses de setembro e dezembro.
- b) Inicialmente, o pesquisador visitará a empresa durante três ou quatro dias por semana e após a consolidação das informações iniciais, esta frequência será reduzida.
- c) Será necessário indicar um colaborador da empresa para ficar responsável pelo contato com o pesquisador.

No que se refere a **cronograma de desenvolvimento**:

No.	Atividade					
1	Descrição da empresa					
2	Descrição do sistema de controle gerencial					
3	Observação de atividades					
4	Entrevistas					
5	Acompanhamento de colaboradores					

PROCEDIMENTOS ÉTICOS

Esta pesquisa é regida pelos princípios gerais relativas a consentimento informado, não prejudicar a empresa e as pessoas que nela trabalham e confidencialidade. Em termos específicos, os seguintes procedimentos serão adotados para assegurar confidencialidade dos participantes da pesquisa e da empresa:

- a) Não haverá a identificação dos participantes. As pessoas e a organização serão designadas através de códigos que impossibilitem quaisquer riscos de identificação. Além disso, expressões que possam por essa identificação em risco não serão usadas.
- b) Nenhum outro membro da organização terá acesso às informações discutidas durante as entrevistas.
- c) Os pesquisadores se comprometem a manter confidencialidade quanto a eventuais informações confidenciais coletadas por ocasião das observações realizadas.
- d) Apenas a equipe de pesquisadores terá acesso aos registros das entrevistas.
- e) Após a transcrição da entrevista, caso o entrevistado queira, ele ou ela terá a oportunidade de efetuar modificações de questões que possam deixar ele ou ela desconfortável. O entrevistado terá 2 semanas para comunicar qualquer inconveniente deste tipo. Depois de decorrido este prazo, o pesquisador assume que o entrevistado concorda com a entrevista.
- f) Gravações de entrevistas só serão efetuadas de acordo com a ciência do entrevistado.
- g) As gravações serão destruídas após um ano de conclusão do projeto.
- h) Informações obtidas pelas observações também terão o mesmo tratamento confidencial.
- i) Os papéis de trabalho (sem identificação) serão mantidos durante cinco anos em ambiente seguro.

BENEFÍCIOS PARA A ORGANIZAÇÃO

- A empresa poderá escolher a forma de reciprocidade dada pelo pesquisador. Algumas sugestões:
- Feedback sobre o seu perfil, por meio de apresentação oral em data a ser definida conjuntamente;
- Relatório executivo sobre o sistema de controle gerencial e desempenho (problemas, sugestões de melhoria).

Este projeto é sob a orientação do professor Fábio Frezatti, o qual será executado como parte das exigências para a obtenção do grau de Doutor em Ciências Contábeis do doutorando Artur Roberto do Nascimento.

APÊNDICE 6 - Estudo piloto

BRCOM

Controle gerencial

Merchant e Van der Stede (2007) e Merchant (2005)

Objeto de Controle

1. Controles de resultado	Consequência das ações; recompensas; indicadores.
2. Controles de ação	<p>“performar” ou não as ações.</p> <p>a) Restrições comportamentais - Limites, normas do que pode ou não, etc.</p> <p>b) Revisão de ações</p> <p>c) accountability das ações</p> <p>d) redundância</p>
3. Controles pessoais	Recrutamento e outros
4. Controles culturais	Monitoramento mútuo; cultura; etc.

(I) Questões de pesquisa iniciais para piloto (descritas de forma operacional)

Premissa para verificação: confirmar se é empresa “orgânica” e analisar reflexos.

Tipo de questão	Questões	Neofuncionalista	Interpretativa	Método	Pós-estruturalista (as questões seguem Glynos e Howart)
			Abordagem da Prática Schatzki (verificar/acesso/definir e se for o caso retirar)		

Descrição do sistema	1. Qual o sistema de controle gerencial da empresa? Quais os elementos desse sistema de controle gerencial da empresa?	Design		A;B;C.D; E	Lógica social (What questions)
Motivação para sua “implantação”	2. O que levou a empresa a adotar este sistema de controle gerencial? Quais os elementos “macro” e “micro” que proporcionaram isso (na época)?			A;D	Lógica política (How questions)

3. Uso e manutenção	3. Como as pessoas usam esse sistema de controle no dia-a-dia (a empresa é “orgânica”? Se for verificar reflexos). Por que as pessoas mantêm esse sistema de controle?		Compreensão do uso e da prática diária de controle.	A;B;C.D; E	Lógica fantasmática (Why questions)
---------------------	--	--	---	------------	-------------------------------------

(II) Descrição dos métodos do trabalho de campo

Tipo de estudo de campo: intensivo

Geral para o particular: Primeiro uma compreensão da empresa e um “estágio” na área de controladoria para depois executar procedimentos mais específicos como entrevistas. O cronograma obedece a essa lógica.

Retrodução (conectado com as questões, paradigma, teoria e métodos) requer verificação da prática primeira para confirmações sucessivas.

(III) Métodos - Técnicas para a realização do trabalho empírico (vide coluna “Método” no item (I) descrito anteriormente

A. Técnica: Análise de documentos

Justificativa/conexão com as questões de pesquisa: Teoria do discurso utilizada requer análise (profunda) pós-estruturalista do discurso; documentos atuais descrevem o sistema de

controle em vigor e os documentos antigos contribuem para descobrir as motivações da implantação do novo sistema; para a perspectiva “técnica” documentos contribuem como fonte de dados adicionais.

Definição	Comentários
Tipo de amostragem: teórica (qualitativa).	Todos os documentos que versem sobre os elementos de controle gerencial
Período necessário de disponibilização dos documentos	Desde a definição do atual sistema de controle até hoje
Relatório com descrição do modelo de gestão da companhia; relatórios administrativos	Compreensão da empresa e de seu modelo
Relatórios contábeis e gerenciais	Descrição do sistema de controle. Análise de como as pessoas reportam resultado e também como o planejamento é elaborado.
Relatórios “antigos” que especificam as decisões que levaram a definir o atual sistema de controle	Compreender o “ <i>porquê</i> ” a empresa decidiu implantar o atual sistema de controle.

B. Técnica: Observação de reuniões

Justificativa/conexão com as questões de pesquisa: Identifica incidentes, histórias (citação cad. Cinza; outros) na *prática* de controle. Permite descrever processo de *accountability* e conexões humanas.

	Descrição	Critério
	Agendar com a empresa as reuniões factíveis do comparecimento.	Reuniões que tenham como objetivo principal a discussão de desempenho (por exemplo, orçado x real; planos).
	As reuniões não estão previstas no cronograma porque dependem da agenda de reuniões da empresa e o respectivo acesso	

C. Técnica: Observação

Justificativa/conexão com as questões de pesquisa: Incidentes, histórias, símbolos

Descrição de:	Critério
Espaço	
Atores	
Atividades	
Objetos	
Eventos	
Metas	
Sentimentos	

Baseada em (citar/azul).

D. Técnica: Entrevista Qualitativa

Justificativa/conexão com as questões de pesquisa: Entrevistas permitem “descobrir” normas e práticas institucionalizadas (citação) relacionadas à empresa e ao seu sistema de controle. Além disto, identifica os elementos do discurso.

Definição	Comentários
Tipo de amostragem: teórica (qualitativa).	Critérios: pessoas que tenham uma relação “forte” com o sistema de controle; entrevistar funcionários antigos para “descobrir” cultura de controle (Merchant; Van der Stede, 2007); paradigma pós-estruturalista requer uma visão de diferentes atores, isso leva a entrevistar pessoas de vários níveis organizacionais; códigos que emergem na empresa durante o trabalho leva a necessidade de selecionar entrevistados para confirmar os achados (conexão com Glynos e Howarth, 2007 e procedimentos gerais de pesquisa).
Tipo de entrevista	Qualitativa

E. Shadowing

Justificativa/conexão com as questões de pesquisa: Compreender a contabilidade gerencial em “ação”. Técnica permite compreender as pessoas em “movimento” e enfatizar a noção pós-estruturalista que enfatiza a organização como prática, ou seja, não necessariamente restrita as fronteiras formais e também que a descrever a organização como algo em processo (organizing) Czarniawska (2007); Mintzberg (1973).

Adicionalmente, desconforto psicológico para o pesquisador colabora com insights para questionar o “taken for granted” das teorias atuais (Czarniawska; 2007).

“Thick description” é essencial para pesquisa interpretativa em controle gerencial.

Definição	Comentários
Tipo de amostragem: teórica (qualitativa).	As pessoas acompanhadas devem ser experientes e ter uma relação “forte com o sistema de controle. Paradigma pós-estruturalista requer a realização da técnica com vários níveis organizacionais.

Questões para discussão com a empresa

Geral	Atividades
Definição do “ <i>sponsor</i> ”	
Definição da agenda interna com o “ <i>sponsor</i> ”	Definição das pessoas que serão entrevistadas e acompanhadas; disponibilização de documentos.
Acesso a fase inicial da pesquisa	(itens 1 a 6 do cronograma)
Reuniões factíveis de participação	Definir com a empresa que tipo de reunião é possível datas.
Disponibilização de documentos	Acesso aos documentos atuais e aqueles que contribuíram para a definição do atual sistema de controle (antigos).
Contrato de reciprocidade	Definição do objetivo; clientes internos e datas.
Entrevistas	2 pela manhã e 2 pela tarde

APÊNDICE 7 - Entrevistas semiestruturada – operações

Guia de entrevista semiestruturada – Funcionários operações

Versão adaptada considerando a experiência obtida

Obs.: Um guia para identificação do que nós precisaríamos obter. No momento da entrevista, a linguagem foi adaptada para cada perfil de entrevistado.

Alterações: Modificações de linguagem; inserção de questões relativas; separação entre NO e COR

Versão NO

Funcionários com experiência na empresa

A) Questão relativa à formação e experiência profissional

Apresentação

Solicitar o nome

Agradecer pela entrevista

Solicitar permissão para gravar

Tempo de empresa:

Atuação profissional:

Se forem funcionários antigos - Fale sobre suas atividades, experiência e áreas que você já passou na empresa.

Se for funcionário recente – Fale sobre suas atividades e do seu processo de admissão.

B) Questões relativas ao Projeto

- 1) Para que serve o projeto no seu trabalho?
- 2) Você poderia exemplificar uma ideia que você apresentou?
- 3) Como a ideia surgiu?
- 4) Foi apresentada em grupo ou por você mesmo?
- 5) Como vocês se organizam para a apresentação e elaboração das ideias?
- 6) Verificar a quantidade de ideias do entrevistado (avaliar se cabe no contexto).
- 7) (Teleoafetividade) Por que você tem vontade de enviar ideias?

- 8) (Memória de práticas) Como você aprendeu a usar o Projeto?
- 9) Quando a sua ideia não é aprovada, o que você faz? O que você sente?

APÊNDICE 8 - Entrevistas semiestruturadas - operações - versão inicial

Obs.: Um guia para identificação do que nós precisaríamos obter. No momento da entrevista, a linguagem foi adaptada para cada perfil de entrevistado.

- 1) (Regras) No dia-a-dia, quais os critérios que você usa para escolher e gerar ideias? Isto faz parte de algum tipo de rotina na sua área?
- 2) (Teleoafetividade) Para qual objetivo você desenvolve as ideias?
- 3) (Mémória de práticas) Com você foi se habituando, aprendendo a usar o Projeto?
- 4) Falar um pouco sobre ideias que custaram dinheiro. O que aconteceu?
- 5) Você poderia falar um pouco sobre como foi a sua compreensão do projeto e as mudanças desde que você entrou na empresa?
- 6) Qual o seu entendimento do Projeto?
- 7) Qual a relação do projeto com a sua área? Como ele é controlado através dos indicadores (SAS) ou isoladamente? Isto é discutido na reunião de diretoria?
- 8) Em relação a sua participação individual, como você tem trabalhado esta parte?
- 9) Qual a sua quantidade de ideias? As ideias são apresentadas em conjunto ou individualmente?
- 10) (Regras) No dia-a-dia, quais os critérios que você usa para escolher e gerar ideias? Isto faz parte de algum tipo de rotina na sua área?
- 11) (Teleoafetividade) Para qual objetivo você desenvolve as ideias?

12) (Mémória de práticas) Com você foi se habituando, aprendendo a usar o Projeto?

13) Falar um pouco sobre ideias que custaram dinheiro. O que aconteceu?

14) Como os indicadores do Projeto são incluídos no BSC?

APÊNDICE 9 - Entrevistas com responsável por indicadores

Obs.: Um guia para identificação do que nós precisaríamos obter. No momento da entrevista, a linguagem foi adaptada para cada perfil de entrevistado.

Responsável pela qualidade e indicadores de desempenho

- 1) Quanto tempo você tem na empresa?
- 2) Quais as mudanças que você tem observado na empresa desde a sua admissão?
- 3) Em relação ao BSC - Antes da implantação do BSC/SAS como funcionava o controle e uso dos indicadores?
- 4) Planejamento estratégico neste ANO: como ocorre a definição? Qual o cronograma durante o ano? Como ocorre a relação entre o planejamento e orçamento?
- 5) Poderia falar sobre como o controle sobre os indicadores foi sendo modificado ao longo do tempo? O que mudou com o BSC/SAS?
- 6) Em sua opinião, quais os principais fatores que levaram a implantação do BSC?
- 7) Como esta implantação ocorreu em relação às diversas áreas (identificar relacionamentos).
- 8) Como os indicadores são estabelecidos? Como são acompanhados?
- 9) Quais os itens mais discutidos nas reuniões de planejamento? (resultado, etc). E em relação às diferentes áreas, produção, finanças, RH e vendas? ? Pedir exemplos de situações em que indicadores das diversas áreas foram demandados.
- 10) Existe alguma relação entre os indicadores e o orçamento? Explicar na preparação e no acompanhamento.

Projeto

- 11) Você poderia falar um pouco sobre como foi a sua compreensão do projeto e as mudanças desde que você entrou na empresa?
- 12) Qual o seu entendimento do Projeto?
- 13) Qual a relação do projeto com a sua área? Como ele é controlado através dos indicadores (SAS) ou isoladamente? Isto é discutido na reunião de diretoria?
- 14) Em relação a sua participação individual, como você tem trabalhado esta parte?
- 15) Qual a sua quantidade de ideias? As ideias são apresentadas em conjunto ou individualmente?
- 16) (Regras) No dia-a-dia, quais os critérios que você usa para escolher e gerar ideias? Isto faz parte de algum tipo de rotina na sua área?
- 17) (Teleoafetividade) Para qual objetivo você desenvolve as ideias?
- 18) (Mémória de práticas) Com você foi se habituando, aprendendo a usar o Projeto?
- 19) Falar um pouco sobre ideias que custaram dinheiro. O que aconteceu?
- 20) Como os indicadores do Projeto são incluídos no BSC?

APÊNDICE 10 - Entrevistas - coordenadores

Obs.: Um guia para identificação do que nós precisaríamos obter. No momento da entrevista, a linguagem foi adaptada para cada perfil de entrevistado.

Planejamento

- 1) Quanto tempo você tem na empresa?
- 2) Quais as mudanças que você tem observado na empresa desde a sua admissão?
- 3) Você poderia descrever suas atividades?
- 4) Quais os principais indicadores que você utiliza para monitorar o seu trabalho?
- 5) Qual a sua participação no planejamento estratégico da empresa?
- 6) E na parte de orçamento, de que forma ocorre sua atuação?

Projeto

- 7) Você poderia falar um pouco sobre como foi a sua compreensão do projeto e as mudanças desde que você entrou na empresa?
- 8) Qual o seu entendimento do Projeto?
- 9) Qual a relação do projeto com a sua área? Como é controlado?
- 10) (Regras) No dia-a-dia, quais os critérios que você usa para escolher as melhores ideias?
- 11) Falar um pouco sobre ideias que custaram dinheiro. O que aconteceu?
- 12) Quais as dificuldades que você tem com o projeto?