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

A INFLUÊNCIA DO DISCURSO NO PROCESSO DE MUDANÇA DA
CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO DE CASO SOB O ENFOQUE
DA TEORIA INSTITUCIONAL

Luciano Gomes dos Reis

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alberto Pereira

SÃO PAULO

2008

Profª Dra. Suely Vilela
Reitora da Universidade de São Paulo

Profº Dr. Carlos Roberto Azzoni
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Profº Dr. Fábio Frezatti
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Profº Dr. Gilberto de Andrade Martins
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

LUCIANO GOMES DOS REIS

**A INFLUÊNCIA DO DISCURSO NO PROCESSO DE MUDANÇA DA
CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO DE CASO SOB O ENFOQUE
DA TEORIA INSTITUCIONAL**

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

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alberto Pereira

SÃO PAULO

2008

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:

FICHA CATALOGRÁFICA

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

Reis, Luciano Gomes dos

A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial : um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional / Luciano Gomes dos Reis. -- São Paulo, 2008.
187 p.

Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 2008
Bibliografia.

1. Contabilidade gerencial 2. Análise do discurso I. Universidade
de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
II. Título.

CDD – 658.151

**A Deus, pelo dom da Vida, que me permitiu
existir e chegar até aqui.
Para Erlaine, inseparável companheira.**

A Deus, pela dom da vida e por ter iluminado meus caminhos durante essa jornada.

À minha esposa, Erlaine, pelo apoio recebido durante minhas ausências.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Carlos Alberto Pereira, pelas orientações recebidas e pelas longas conversas sobre o tema deste trabalho.

Aos Professores; Alexsandro Broedel Lopes, Ariovaldo dos Santos, Luiz João Corrar, Luiz Nelson Guedes de Carvalho e Valmor Slomski, pela dedicação e conhecimentos transmitidos.

Aos Professores: Gilberto de Andrade Martins, Luiz Paulo Lopes Favero e Reinaldo Guerreiro, pela colaboração e esclarecimentos fornecidos.

Aos Professores, Claudio Parisi e Welington Rocha, pelas valiosas contribuições oferecidas quando do processo de qualificação desta tese.

Aos todos meus colegas do curso de Doutorado, em especial a: Adriano Rodrigues, Edilson Paulo, Jacqueline Veneroso, Marcia Adriana, Mauro Fernando Gallo e Octavio Mendonça, que me “adotaram” no decorrer das disciplinas.

A todos os colaboradores da Caixa Econômica Federal que contribuíram com a realização da presente pesquisa, especialmente aos Srs. Marcos Vasconcelos, Telmo e Luiz Antonio, sem a ajuda dos quais não teria sido possível executar o presente trabalho.

**“As coisas em si não são nem boas nem más,
é o pensamento que as torna desse ou daquele jeito.”**

Hamlet

RESUMO

No atual ambiente corporativo, a implementação de mudanças organizacionais tornou-se um fato freqüente. Nesse processo de mudanças, o discurso organizacional presente nos textos produzidos pela alta administração, que constituem o discurso formal, acaba expressando pensamentos nem sempre aceitos sem questionamentos por todos os gestores da organização, dificultando o processo de mudança. A presença de discursos menos coerentes ou de discursos que competem com o discurso organizacional pode dificultar ou mesmo comprometer a eficácia do processo de mudança. Esta tese defende que, na ocorrência de um processo de mudança da Contabilidade Gerencial numa organização, o discurso influencia os níveis de institucionalização de novos conceitos que se desejam implementados. Para realizar o estudo a respeito dessa influência, utilizou-se de uma abordagem da Teoria Institucional, sob o enfoque da Velha Economia Institucional, usando-se como arcabouço teórico o modelo proposto por Burns e Scapens (2000), com ênfase nos estágios de codificação e institucionalização, bem como o modelo discursivo de institucionalização proposto por Phillips *et al.* (2004). O método de pesquisa aplicado foi o estudo de caso único, realizado na Caixa Econômica Federal, uma instituição financeira pública de grande porte que realiza simultaneamente atividades de natureza social (como uma agência governamental de fomento e administração exclusiva de fundos) e de natureza econômica (como um banco comercial que compete com outras instituições no mercado financeiro), a qual passou recentemente por um processo de mudanças profundas em sua Contabilidade Gerencial. Por meio da análise documental, seguida da realização de entrevistas com gestores da administração central e da análise do discurso, foi possível detectar a coexistência de dois discursos na organização: discurso social e discurso econômico. Posteriormente, foram aplicados questionários aos gestores das agências e gestores de produtos, usuários do Sistema de Contabilidade Gerencial, obtendo-se 4.259 respostas, no intuito de se verificar a ocorrência de associações entre os discursos e os níveis de institucionalização dos novos conceitos implementados na mudança. Os dados coletados foram objeto dos seguintes tratamentos estatísticos: estatística descritiva, Análise da Variância (ANOVA), Análise de Homogeneidade (*Homals*) e Análise de Correspondência (ANACOR). Verificou-se que há uma associação positiva entre a concordância com os conceitos de Contabilidade Gerencial e a concordância com o discurso econômico. Os indivíduos classificados como mais aderentes ao discurso econômico encontram-se associados positivamente entre um nível de institucionalização forte e médio, enquanto os indivíduos classificados como aderentes ao discurso social apresentaram associação positiva com o nível de institucionalização fraco. Dessa forma, os resultados sugerem que há influência do discurso no processo de institucionalização de conceitos de Contabilidade Gerencial, corroborando as proposições de Phillips *et al.* (2004), de que uma maior coerência entre discursos e conceitos presentes em textos tende a produzir instituições mais fortes e a existência de competição, entre dois discursos, pode dificultar um processo de mudança conceitual. À luz desses resultados, infere-se que o discurso, quando inserido em um processo de mudança conceitual, deva ser estruturado de acordo com as características e com o repertório de crenças de seu público-alvo, o que poderá provocar uma união coerente entre o exercício da linguagem e a prática operacional, possibilitando a transformação do campo institucional para o campo de ação de forma eficaz.

ABSTRACT

Within the current corporative environment, the implementation of organizational changes has been frequent. In this process of changes, the organizational discourse, found in the formal texts produced by the high administration, eventually expresses thoughts not always accepted before being firstly questioned by the other managers and that may cause difficulties for the changing process. The presence of less coherent discourses or discourses that challenge the organizational discourse may hinder or even affect the efficacy of changes. This thesis advocates that during a changing process within the Managerial Accounting of an organization, the discourse influences the levels for institutionalizing new concepts. This study of such influence was carried out by means of the Institutional Theory under the focus of the Old Institutional Economy, having as its theoretical framework the model proposed by Burns & Scapens (2000), emphasizing the stages of codification and institutionalization, as well as the discourse model of institutionalization proposed by Phillips *et al.* (2004). The research method consisted of a single case study related to Caixa Econômica Federal, a large public financial institution which performs social activities (as a governmental agency for funding and exclusive administration of funds) and economical activities (as a commercial bank which competes with other institutions in the financial market), which has recently undergone a process of deep changes in its Managerial Accounting. Through an analysis of documents, followed by interviews with central administration managers and discourse analysis, the co-existence of two discourses in the organization could be detected: social discourse and economical discourse. Later, questionnaires were applied to the managers of the bank branches and the managers of products, and to the users of the Managerial Accounting System in order to verify associations between the discourses and the levels of institutionalization of the new concepts. Out of the questionnaires, 4,259 answers were obtained. The data were submitted to the following statistical treatments: descriptive analysis, Analysis of Variance (ANOVA), Analysis of Homogeneity (*Homals*) and Analysis of Correspondence (ANACOR). It could be verified that there is a positive association between the concordance with the concepts of Managerial Accounting and a concordance with the economical discourse. The individuals classified as most adherent to the economical discourse are those positively associated with and between a strong or average level of institutionalization. On the other hand, those individuals adherent to the social discourse have a positive association with the weak level of institutionalization. Thus, the results suggest that the discourse influences the process for institutionalizing concepts of Managerial Accounting and corroborate the propositions of Phillips *et al.* (2004) for a greater coherence between discourses, that concepts within texts may lead to stronger institutions, and that the existence of competition between two discourses may hinder the process of conceptual change. In face of these results one may say that the discourse, whenever placed in a process of conceptual change, must be structured according to the characteristics and beliefs of the target public, which may cause a coherent union between the exercise of the language and the operational practice and allow for an efficient transformation of the institutional site into a field of action.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	3
LISTA DE TABELAS	5
LISTA DE FIGURAS	7
1 INTRODUÇÃO	9
1.1 Contextualização, Problema de Pesquisa e Hipóteses.....	9
1.2 Estratégias de pesquisa	17
1.3 Justificativa e Contribuições.....	19
1.4 Limitações do Estudo	20
1.5 Estrutura do Trabalho	21
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA: A CONTABILIDADE GERENCIAL, A TEORIA INSTITUCIONAL E O DISCURSO NA FORMAÇÃO DE INSTITUIÇÕES.....	23
2.1 A Teoria Institucional.....	23
2.2 As relações entre a Contabilidade e as Teorias Organizacionais	25
2.3 As Abordagens da Teoria Institucional	27
2.3.1 A Nova Economia Institucional.....	28
2.3.2 A Nova Sociologia Institucional.....	30
2.3.3 A Velha Economia Institucional.....	35
2.4 A Velha Economia Institucional e a Contabilidade Gerencial	39
2.5 A estabilidade, a mudança e o conceito de eficácia em processos de mudança em Contabilidade Gerencial	42
2.6 O Modelo proposto por Burns e Scapens para a avaliação da institucionalização dos processos de mudança em Sistemas de Contabilidade Gerencial	46
2.7 Da codificação à institucionalização: o processo de mudança em ação.....	54
2.8 A codificação, a presença do discurso e a formação de instituições	57
2.8.1 Definição operacional de discurso.....	59
2.8.2 A retórica como instrumento integrante do discurso	63
2.8.3 O modelo discursivo de institucionalização de Philips <i>et al.</i> (2004).....	67
3 METODOLOGIA	77
3.1 Delineamento Geral da Pesquisa	77
3.2 Significância e evidências para a utilização do estudo de caso.....	78
3.3 Execução das etapas de pesquisa.....	80
3.3.1 O início do processo de pesquisa.....	80
3.3.2 A seleção do caso a ser estudado	80
3.3.3 A forma de construção dos instrumentos de coleta de dados e a pesquisa de campo	81
3.3.4 Os métodos de análise dos dados coletados.....	92
3.3.5 Formatação das hipóteses e resultados esperados.....	93
3.4 Protocolo para a realização do estudo de caso	94
3.5 Limitações do estudo de caso e delimitação do período de realização da pesquisa.....	96
4 ESTUDO DE CASO	99
4.1 Apresentação da empresa	99
4.2 Histórico da Controladoria na Caixa Econômica Federal	103
4.3 Antecedentes do processo de mudança	105
4.4 Identificação e caracterização do discurso social e do discurso econômico na Caixa Econômica Federal.....	109

4.5	O processo de codificação e institucionalização de novos conceitos de Contabilidade Gerencial	115
4.5.1	Estatística descritiva das respostas obtidas na aplicação dos questionários.....	119
4.5.2	Aplicação da Análise de homogeneidade Homals às variáveis de pesquisa	131
4.5.3	Influência das variáveis tempo de serviço e tempo na gerência sobre o discurso e o processo de institucionalização.....	135
4.5.4	Análise de Correspondência dos discursos organizacionais com as variáveis de pesquisa.....	143
4.5.5	Análise de Correspondência entre características dos respondentes e discursos organizacionais	144
4.5.6	Análise de Correspondência entre características dos respondentes e níveis de institucionalização	149
4.5.7	Correspondência entre os níveis de institucionalização e discursos organizacionais	154
4.6	Discussão dos resultados apurados e verificação das hipóteses de pesquisa	155
5	CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS	163
	REFERÊNCIAS	167
	APENDICE A – Roteiro de entrevistas realizadas na organização no mês de outubro de 2007	181
	APENDICE B – Questionário respondido pelos usuários do Sistema de Contabilidade Gerencial	183
	ANEXO I – Termo de solicitação para realização de pesquisa na Caixa Econômica Federal.....	187

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANACOR: Análise de Correspondência
ANOVA: Análise da Variância
CAIXA: Caixa Econômica Federal
CEF: Caixa Econômica Federal
CPA: *Certified Public Accountants*
CRR: Centros de Receita e Resultado
DOU: Diário Oficial da União
EN: Escritório de Negócios
FIEPACAFI: Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
GECON: Modelo de Gestão Econômica
FGTS: Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
HME: Hipótese do Mercado Eficiente
NIE: *New Institutional Economics*
NIS: *New Institutional Sociology*
OIE: *Old Institutional Economics* (Velha Economia Institucional)
PIS: Programa de Integração Social
SICRS: Sistema de Custos, Receitas e Resultados Segmentados
SN: Superintendência de Negócios

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - CEF – Dados Financeiros – Período 1995 a 2007	102
Tabela 2 - Distribuição dos respondentes por cargo	119
Tabela 3 - Distribuição dos respondentes por área de Abrangência da Gestão	119
Tabela 4 - Distribuição dos respondentes por Segmento de Atuação	120
Tabela 5 - Anos de Trabalho na Organização e em Anos de Exercício em Função de Gerência	121
Tabela 6 - Distribuição dos respondentes por Região Geográfica de atuação	121
Tabela 7 - Questões relativas ao discurso social: em %	122
Tabela 8 - Questões relativas ao discurso econômico: em %	123
Tabela 9 - Fatores e conceitos sobre o Sistema de Contabilidade Gerencial: CAIXA em %	124
Tabela 10 - Respondentes por Discurso	137
Tabela 11 - Respondentes por Nível de institucionalização	137
Tabela 12 - Estatística descritiva de tempo de serviço na CAIXA e Discurso dos Indivíduos	138
Tabela 13 - Teste ANOVA entre tempo de serviço na CAIXA e Discurso dos Indivíduos	138
Tabela 14 - Testes <i>Tukey</i> e <i>Scheffe</i> entre tempo de serviço na CAIXA e Discursodos Indivíduos	139
Tabela 15 - Estatística descritiva de tempo de gerência e Discurso dos Indivíduos	139
Tabela 16 - Teste ANOVA entre tempo de gerência e Discurso dos Indivíduos	140
Tabela 17 - Testes <i>Tukey</i> e <i>Scheffe</i> entre tempo de gerência e Discurso dos Indivíduos	140
Tabela 18 - Estatística descritiva entre tempo de serviço na CAIXA e Nível de Institucionalização	141
Tabela 19 - Teste ANOVA entre tempo de serviço na CAIXA e Nível de Institucionalização	141
Tabela 20 - Testes <i>Tukey</i> e <i>Scheffe</i> entre tempo de serviço na CAIXA e Nível de Institucionalização	141
Tabela 21 - Estatística descritiva entre tempo de gerência e Níveis de Institucionalização	142
Tabela 22 - Estatística ANOVA entre tempo de gerência e Níveis de Institucionalização	142
Tabela 23 - Testes <i>Tukey</i> e <i>Scheffe</i> entre tempo de gerência e Níveis de Institucionalização	143
Tabela 24 - Tabela de Correspondência entre abrangência de gestão e discurso	144
Tabela 25 - Tabela de Correspondência entre segmento de atuação e discurso	146
Tabela 26 - Tabela de Correspondência entre área geográfica e discursos	148
Tabela 27 - Tabela de Correspondência entre área de abrangência e níveis de institucionalização	149
Tabela 28 - Tabela de Correspondência entre Segmento de Atuação e níveis de institucionalização	151
Tabela 29 - Tabela de Correspondência entre região geográfica e nível de institucionalização	152
Tabela 30 - Tabela de Correspondência entre níveis de institucionalização e discursos organizacionais	154

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Dimensão Institucional	49
Figura 2 - O processo de institucionalização	51
Figura 3 - Estágios de Institucionalização pelo Discurso	58
Figura 4 - A relação entre ação e discurso	69
Figura 5 - Um Modelo Discursivo de Institucionalização	71
Figura 6 - Procedimento Homals: Discursos x Conceitos.....	133
Figura 7 - Mapa Perceptual de Correspondência entre Abrangência da Gestão e Discursos.....	145
Figura 8 - Correspondência entre Segmento de Gestão e Discursos.....	147
Figura 9 - Correspondência entre área geográfica e Discursos.....	148
Figura 10 - Correspondência entre área de abrangência da gestão e níveis de institucionalização.....	150
Figura 11 - Correspondência entre segmento de gestão e níveis de institucionalização.....	151
Figura 12 - Correspondência entre área geográfica e níveis de institucionalização	153
Figura 13 - Correspondência entre Discursos e Níveis de institucionalização	154

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização, problema de pesquisa e hipóteses

No ambiente de negócios da atualidade, em que uma das principais características é a alta competitividade entre as organizações, ocorre, de forma permanente, o surgimento e a conseqüente disseminação de novas técnicas gerenciais, o que acaba por provocar a quebra de antigos paradigmas. De acordo com Kunh (1978, p. 18), essa quebra de paradigmas acontece mediante a transição do paradigma atual, que pode estar em crise ou não, para outro, não por meio de um processo acumulativo, mas, sobretudo, de reconstrução, com o advento de novos princípios, ocasionando a necessidade de adaptação às mudanças de forma ágil, para que se alcancem resultados satisfatórios.

A sobrevivência das empresas, nesse ambiente de mudanças, segundo Welch (2006, p. 4), afeta a forma de se elaborar um plano estratégico, visando a garantir a sobrevivência das organizações, mas um requisito mais importante do que esse planejamento é contar com profissionais capazes que possam executá-lo. No seu entender, os indivíduos vêm antes da estratégia, sendo o comportamento dos tomadores de decisão um fator crucial no processo pelo qual as organizações buscam resultados satisfatórios, atendendo as necessidades de retornos de investidores. Para Simons (1987, p. 357-358), a estratégia empresarial possui uma relação com os sistemas gerenciais baseados em controles contábeis, o que contribui para a execução dos objetivos empresariais em geral, com a participação efetiva dos indivíduos nesse processo.

Surgiram novas demandas de informações, que provocaram o aparecimento de novos métodos contábeis. Verificou-se a oportunidade de mudança nos sistemas que eram utilizados, baseados em conceitos tradicionais pertencentes a antigos paradigmas, por sistemas que se demonstrassem capazes de atender a demanda de informações dos gestores, ante a realidade contemporânea. Uma das formas de aumentar a competitividade das organizações, para que se possa aumentar as chances de sobrevivência das organizações nesse ambiente turbulento, consiste em utilizar-se das informações fornecidas pela Contabilidade Gerencial, que busca estabelecer procedimentos de controle e medição da eficácia do desempenho organizacional.

O aparecimento de novas técnicas de controle gerencial, a partir da década de 1950, não apresentou, inicialmente, uma motivação para a mudança por parte dos gestores das organizações que, em um primeiro momento, optaram por permanecer com os sistemas que já se encontravam em funcionamento (ATKINSON *et al.*, 2000).

Segundo Hopwood (1986, p. 9-26), observa-se, no entanto, que ocorreu uma mudança paradigmática na Contabilidade no decorrer das décadas de 1970 e 1980, com o avanço do pensamento estratégico nas organizações, fazendo com que os contadores mudassem seu comportamento de apenas registrar os fatos passados, mediante as oportunidades de, por meio do processo de tomada de decisão, promover alterações no futuro das empresas.

Assim, as organizações passaram a realizar, mediante tentativas sucessivas, a adoção de novas metodologias e técnicas contábeis que estavam disponíveis apenas teoricamente, buscando com isso um melhor posicionamento no mercado e uma resposta aos anseios por melhores resultados da parte de gestores e acionistas. Esse processo de mudança em Contabilidade Gerencial foi objeto de consideráveis estudos acadêmicos a partir dos anos noventa, como fizeram Chua (1995), Bruggeman e Slagmulder (1995), Bhimani (1996), Burns (1997) e Kloot (1997), com o interesse de pesquisa sendo direcionado a explorar assuntos relacionados a sistemas contábeis, técnicas contábeis e o papel do contador, conforme atesta Burns (2000, p. 567).

Ao optar por um processo de mudança para essas novas metodologias, de acordo com o exposto por Johnson e Kaplan (1996), as organizações depararam-se com uma situação que não estava prevista na teoria ou nos manuais disponíveis. Na tentativa de provocar uma mudança na forma de abordagem pela qual a Contabilidade Gerencial era utilizada, os gestores encontraram fatores como a resistência interna, ineficiência nos processos, relatórios sem as informações previstas e outras dificuldades não supostas no início do processo (JOHNSON; KAPLAN, 1996).

Para Guerreiro *et al.* (2004), a transição para um ambiente social, denominado como pós-modernidade, tem a tendência de requisitar novos modelos decisórios dos gestores, que, sem abandonar completamente os modelos anteriores, provocam a busca por sistemas que sejam capazes de atender às demandas causadas por esse novo ambiente. Essa mudança pode

provocar uma ruptura nos processos internos, com o surgimento de resistências à mudança pelos possíveis reflexos na estrutura de poder e na forma pela qual as decisões serão tomadas.

Corroborando essa constatação, Kraemer (2006) afirma que sistemas de custeio e de controle gerencial contemporâneos utilizados pelas organizações ainda não fornecem sinais precisos de eficácia e rentabilidade das transações empresariais, devendo, dessa forma, promover uma mudança em seus sistemas contábeis rígidos por outros, mais flexíveis e compatíveis com a evolução empresarial.

Nesse ambiente de mudança organizacional, no qual a Contabilidade está inserida, surgiram novas abordagens teóricas para o estudo do fenômeno da mudança em Contabilidade Gerencial. As oportunidades de pesquisa em Contabilidade, com a utilização de teorias organizacionais, foi encorajada (COLVILLE, 1981; COVALESKI *et al.*, 1996), com o objetivo de elucidar a complexidade organizacional e verificar as implicações do comportamento de mudança para a Contabilidade Gerencial. De acordo com Colville (1981, p. 13), a recomendação para realizar uma abordagem qualitativa, que analise, entre outras, a área comportamental em Contabilidade, justifica-se pela possibilidade de se poder explicar um comportamento real associado com o processo da Contabilidade, ao contrário das formulações teóricas abstratas previstas em alguns modelos conceituais. Covaleski *et al.* (1996) consideram que as perspectivas tradicionais, baseadas nos conceitos da economia neoclássica, utilizadas para o estudo da Contabilidade Gerencial, não mais respondiam a questões que tratavam dos aspectos de natureza social nas organizações. Esses autores realizaram, então, um estudo sobre a utilização e influência de teorias organizacionais na pesquisa em Contabilidade Gerencial, como a Teoria da Contingência, a Teoria Crítica e a Teoria Institucional. Segundo Shields (1997, p. 7), dentre as abordagens qualitativas utilizadas para pesquisa na área contábil, novas teorias foram introduzidas na literatura de negócios, sendo que uma das que mais se destacou foi a Teoria Institucional.

De acordo com Meyer e Rowan (1977, p. 344), em estudos preliminares que formaram a Teoria Institucional, a estrutura formal de uma organização não é composta apenas de elementos da organização social, mas, também, da realidade social, que são manifestações do poder das regras institucionais, manifestadas como mitos. Dessa forma, novos e atuais domínios de uma atividade são codificados e institucionalizados. Programas, profissões,

técnicas e sistemas (entre eles os Sistemas de Contabilidade Gerencial), bem como as organizações como um todo, incorporam os pacotes de normas e códigos vigentes.

Segundo Miller (1994), foi observada uma transformação no decorrer das décadas de 1980 e 1990, com a Contabilidade sendo vista como uma prática social e institucional, mediante a constituição de relações sociais intrínsecas e extrínsecas. A Contabilidade como um todo, nessa visão, é influenciada e influencia uma multiplicidade de agentes econômicos, instituições, processos e indivíduos. A transformação social faz parte do processo contábil, interferindo no modo de administrar e na vida organizacional de forma abrangente. Ao adotar-se uma visão institucional do processo contábil, especificamente da Contabilidade Gerencial, altera-se a visão da Contabilidade apenas como o registro de eventos passados, realizando-se investigações a respeito de como a Contabilidade transforma o mundo e por ele é transformada.

Essa visão institucional da Contabilidade direcionou a realização de estudos com a utilização da Teoria Institucional, com base sociológica, que possui basicamente três vertentes: a Nova Economia Institucional, a Nova Sociologia Institucional e a Velha Economia Institucional (STEEN, 2005, p. 7-8). Dentre esses três campos de estudo da Teoria Institucional, o que mais tem sido utilizado para o estudo do processo de mudança em Contabilidade Gerencial, segundo Steen (2005, p. 7), é o campo denominado “Velha Economia Institucional”, que utiliza os processos internos das organizações como foco de análise. Os demais campos da Teoria Institucional consideram as instituições como realidades já construídas, pesquisando-se fatores exógenos à organização, analisando-os com ênfase nos custos de transação ou na legitimação externa. Confirmando essa posição, Burns (2000, p. 570) afirma que a área da Teoria Institucional que fundamenta estudos analíticos de mudança nas rotinas de Contabilidade Gerencial é a Velha Economia Institucional.

Dentre os trabalhos que se utilizam da Velha Economia Institucional, para o estudo do processo de mudança em Contabilidade Gerencial, Burns e Scapens (2000) propuseram uma estrutura conceitual (*framework*), que permitiria a realização de pesquisas sobre a forma pela qual o processo de mudança ocorre no interior das organizações. Essa estrutura conceitual, composta de quatro estágios, denominados de codificação, incorporação, reprodução e

institucionalização, contribuiu para a realização de trabalhos como os de Guerreiro *et al.* (2004), Steen (2005), Guerreiro *et al.* (2006b), Seal (2006) e Busco (2007).

Diversos autores já exploraram o tema relativo às relações existentes entre a Teoria Institucional e a Contabilidade Gerencial, como, por exemplo, Roberts e Scapens (1985), Scapens (1994), Covalleski *et al.* (1996), Nyamori (2000), Burns e Scapens (2000), Dillard *et al.* (2004) e Guerreiro *et al.* (2004). A natureza desses trabalhos encontra-se, basicamente, no campo teórico. Alguns trabalhos, como os de Scapens e Roberts (1993), Burns (2000), Perren e Grant (2000), Soin *et al.* (2002), Siti-Nabiha e Scapens (2005) e Guerreiro *et al.* (2006b), realizaram aplicações empíricas a respeito das relações existentes entre a Teoria Institucional e Contabilidade Gerencial.

Para Andon *et al.* (2007, p. 274-279), dentre os trabalhos de pesquisa realizados em Contabilidade, os estudos sobre o processo de mudança em Sistemas de Contabilidade Gerencial têm constituído uma área de pesquisas que está evoluindo, mediante a investigação, em especial, de assuntos ligados a fatores que influenciam a mudança e a importância dos diversos atores em um processo de mudança gerencial.

Ao se estabelecer o início de um processo de mudança institucional, de acordo com as proposições de Barley e Tolbert (1997) e Burns e Scapens (2000), há a estruturação de esquemas escritos, que constituirão o discurso formal da mudança. Representando uma situação organizacional radicalmente diferente, essas normas influenciarão a forma como os indivíduos se comunicarão no interior da organização, determinando recompensas e punições, na busca da institucionalização ao final do processo. Por meio da análise de documentos, tais como: manuais de treinamento, registros legais e todos os conteúdos que constituem o discurso formal, surgem evidências que permitem a visualização de como o discurso está operando no interior da organização.

Ao analisar o primeiro estágio da estrutura conceitual proposta por Burns e Scapens (2000), o processo de codificação é visualizado como o resultado das expressões escritas dos comportamentos que representam atividades e padrões que acontecem de forma contínua. (BARLEY; TOLBERT, 1997). Verifica-se que as normas escritas, referentes aos comportamentos que se deseja institucionalizar, serão objeto dos estágios de incorporação e

reprodução, visando-se obter uma regularidade comportamental, denominada institucionalização, ou seja, a formação de instituições ao final de um determinado período de tempo (BURNS; SCAPENS, 2000). A construção de instituições, por intermédio de textos e normas e escritas, foi objeto de estudo de Phillips (2002) e Phillips *et al.* (2004), que realizaram algumas proposições teóricas a respeito da influência do discurso na formação de instituições.

O trabalho de Phillips *et al.* (2004) expôs um modelo discursivo de institucionalização, a partir do qual o processo de transformação da realidade ocorre, nas organizações, por intermédio dos textos contidos nos manuais e relatórios, que contêm discursos que produzirão instituições no decorrer do tempo. A partir dessa idéia central e com base nas teorias de Berger e Luckmann (1967), Fairclough (1992) e Van Dijk (1993), Phillips *et al.* (2004) construíram sete proposições teóricas a respeito do papel e da influência do discurso no processo de formação de instituições. Essas proposições encontram-se apenas no campo teórico, a respeito de como o discurso influencia a formação de instituições. Dentre as sete proposições teóricas de Phillips *et al.* (2004), destacam-se as seguintes:

[...] Discursos que são mais coerentes e estruturados são mais prováveis para produzir instituições do que aqueles que não são.

[...] Discursos que são suportados por discursos amplos e que não são altamente contestados por discursos competidores são mais prováveis para produzir instituições do que aqueles que não são. (PHILLIPS *et al.*, 2004, p. 645). (tradução livre)¹.

Com base nessas duas proposições, observa-se que o aspecto da coerência do discurso poderá promover a existência de mecanismos auto-reguladores, permitindo a formação de instituições. Esse discurso deverá ser suportado por um discurso mais amplo, pois, caso existam discursos que permitam contestações, poderá ocorrer uma redução na probabilidade de um determinado discurso produzir instituições, em virtude da competição existente.

¹ [...] *Discourses that are more coherent and structured are more likely to produce institutions than those that are not.*

[...] *Discourses that are supported by broader discourses and are not highly contested by competing discourses are more likely to produce institutions than discourses that are not.* (PHILLIPS *et al.*, 2004, p. 645).

Como o estágio de codificação, presente em processos de mudança de Contabilidade Gerencial no modelo de Burns e Scapens (2000), é o processo no qual são produzidos textos, e esses textos possuem um discurso em seu interior, a formação de instituições, a partir desses textos, dependerá, diretamente, da interpretação do discurso pelos indivíduos. Esses indivíduos serão os receptores das mensagens textuais emitidas, que se desejam institucionalizadas, produzindo uma mudança na realidade social da organização.

Nesse processo de mudança da realidade social, Phillips *et al.* (2004, p. 644) abordam que há vários fatores que influenciam o modo pelo qual determinado texto, inserido em um discurso, produzirá instituições. Para esses autores, a apresentação de discursos que tenham maior coerência com os textos que se deseja institucionalizados produzem uma visão mais unificada dos aspectos da realidade social, proporcionando maior probabilidade de produzir instituições do que aqueles que não possuam tal atributo.

Da mesma forma, a existência de discursos concorrentes, contrários ou paralelos, que não apresentam coerência estrutural com as premissas estabelecidas no modelo de gestão que se deseja implantar, competindo com o discurso que se deseja institucionalizado, podem provocar o enfraquecimento das instituições em determinadas áreas da organização, constituindo alternativas que podem desviar o foco dos indivíduos, aumentando os riscos de não adesão aos novos conceitos que se deseja implantar. (PHILLIPS *et al.*, 2004, p. 645). Essa posição, inclusive, também é considerada por Llewellyn e Milne (2007, p. 806-807), que argumentam que a possibilidade de existência de “múltiplas vozes” em uma organização, na área de Contabilidade Gerencial, ocorre em virtude da maior flexibilidade característica dessa área da Contabilidade, sujeita a menos prescrições e que, por meio das decisões pessoais dos gestores, o discurso codificado pode sofrer alterações e interpretações diversas.

A análise do discurso organizacional, nesse contexto de mudança e adaptação das técnicas gerenciais a uma nova realidade, pode fornecer os subsídios necessários para o estudo de um processo de mudança, que estará adaptando a Contabilidade Gerencial à realidade empresarial e à conjuntura socioeconômica na qual a organização esteja situada. Para Phillips *et al.* (2004, p. 640-641), os textos produzidos, que integram o discurso formal das organizações, estão contidos em um contexto organizacional no qual a linguagem é utilizada para a legitimação interna de informações que se desejam transformadas em determinados fatos no mundo real.

Conforme exposto anteriormente, esse processo de formação de instituições que ocorre internamente nas organizações e por isso está inserido nos preceitos da Velha Economia Institucional, pode fornecer elementos que possibilitem a análise de como o discurso influencia o processo de mudança em Contabilidade Gerencial, que busca essa legitimação interna.

A formação do discurso, a transformação de textos em ação e a sua utilização nas rotinas diárias de uma empresa, formando hábitos que se tornem institucionalizados, ou seja, produzindo instituições, constitui uma oportunidade para pesquisas na área de Contabilidade Gerencial.

À luz das considerações realizadas, o objetivo deste trabalho é verificar se o discurso influencia o processo de institucionalização de conceitos de Contabilidade Gerencial no ambiente organizacional, sob a abordagem da Teoria Institucional, na perspectiva da Velha Economia Institucional.

Como delimitação do objetivo da pesquisa, o trabalho terá como objeto apenas o discurso formal, que é aquele verificável por meio dos textos produzidos no processo de mudança na Contabilidade Gerencial de uma organização.

Este trabalho é orientado pela seguinte questão de pesquisa: o processo de institucionalização de conceitos em Contabilidade Gerencial, sob a ótica da Velha Economia Institucional, é influenciado pelo discurso formal da organização?

As hipóteses de pesquisa, por sua vez, contribuem na formulação de idéias específicas e de natureza formal, na qual duas ou mais condições comportamentais podem apresentar uma relação. (COZBY, 2003, p. 30-31). A principal função das hipóteses, segundo Gil (1999, p. 56), é sugerir explicações a respeito de determinados fatos que ocorreram. De acordo com as proposições teóricas, tem-se como hipótese central que o discurso formal influencia na institucionalização de conceitos de Contabilidade Gerencial. Para verificar essa hipótese central, foram formuladas as seguintes subhipóteses:

H₀: A existência de discursos concorrentes produzirá diferentes níveis de institucionalização de conceitos de Contabilidade Gerencial.

H₁: Discursos organizacionais mais coerentes com o discurso presente nos textos codificados de Contabilidade Gerencial, produzirão maiores níveis de institucionalização do que aqueles discursos que não apresentem tal atributo.

A partir da verificação das hipóteses de pesquisa, torna-se possível concluir sobre a influência do discurso no processo de mudança em Contabilidade Gerencial, corroborando, em parte, as proposições teóricas de Phillips *et al.* (2004).

1.2 Estratégias de pesquisa

A estratégia de pesquisa escolhida para a realização da pesquisa foi o estudo de caso, pois permitiu um aprofundamento a respeito dos temas de interesse da pesquisa, possibilitando, como afirma Yin (2001), uma generalização analítica sobre um determinado constructo teórico. Como o objeto de estudo foi o discurso formal, presente em um processo de mudança de Contabilidade Gerencial, foi realizado um estudo de caso único, tendo como unidade de análise as principais mudanças conceituais ocorridas no o Sistema de Contabilidade Gerencial da Caixa Econômica Federal.

Para Yin (2001, p. 62-63), a utilização do estudo de caso único encontra-se justificado quando permite a realização de pesquisa sobre um caso, que permite testar uma proposição teórica anteriormente formulada e quando se trata de um caso revelador, ou seja, um fenômeno previamente inacessível à investigação científica. O Sistema de Contabilidade Gerencial da Caixa Econômica Federal possui, aproximadamente, 11.000 usuários diretos, que são os gestores responsáveis pelas diversas unidades da organização em todo território nacional. Dada essa característica específica da organização, considera-se que um processo de mudança em uma instituição financeira de grande porte caracterizou-se como um caso relevante, não acessível, normalmente, à investigação científica, sendo aplicável o estudo de caso único como uma estratégia para aprofundar o conhecimento sobre o fenômeno objeto deste trabalho.

Para a realização do estudo de caso único, foi necessário selecionar os fundamentos teóricos e os métodos de coleta e tratamento de dados. Para a obtenção dos fundamentos teóricos, foi utilizada a técnica descrita por Martins (2006, p. 18), mediante o levantamento de referências (livros, artigos científicos nacionais e internacionais, teses, dissertações etc.), que proporcionaram a construção de uma plataforma teórica. Durante esta fase, foi determinada a Teoria Institucional como orientadora da pesquisa, mediante os fundamentos da Velha Economia Institucional, baseados no modelo proposto por Burns e Scapens (2000). Nessa fase, também, definiu-se o método de análise do discurso, para a extração dos subsídios necessários à realização da pesquisa empírica, tomando-se por base as proposições teóricas de Phillips *et al.* (2004).

Como meios de coleta de dados, foram selecionadas as seguintes técnicas: coleta de documentos internos da área de Controladoria e dos Relatórios de Administração publicados no período de 1995 a 2008; realização de entrevistas com gestores da Alta Administração da organização que participaram do processo de mudança, com a posterior transcrição dessas entrevistas; aplicação de questionários a, aproximadamente, 11.000 usuários dos Sistemas de Contabilidade Gerencial. O número exato de usuários não foi revelado pela Administração da organização, por motivos de sigilo. Foram obtidas 4.259 respostas válidas, oriundas de usuários do Sistema de Contabilidade Gerencial da Caixa Econômica Federal, sendo que a amostra correspondeu a, aproximadamente, 38,7% da população estimada.

Após a coleta dos dados e informações, eles foram tabulados e analisados por meio de técnicas específicas. Para as informações oriundas dos documentos e entrevistas, utilizou-se a análise do discurso. Para os dados obtidos após a aplicação dos questionários, foram realizadas: análise da estatística descritiva, análise da variância (ANOVA), Análise de Correspondência (ANACOR) e Análise de Homogeneidade, pela técnica *Homals*.

O detalhamento da aplicação dos procedimentos metodológicos encontra-se demonstrado no capítulo 3 do presente trabalho.

1.3 Justificativa e contribuições

As informações oriundas da Contabilidade Gerencial têm assumido papel de destaque nas organizações. Em virtude do surgimento de novas técnicas gerenciais, buscou-se a mudança em sistemas contábeis e financeiros que apresentaram, em quase a sua totalidade, alguma ressalva quanto à sua validade no processo de transição da teoria à prática, principalmente no que diz respeito à eficácia sob a ótica gerencial, como atestam os trabalhos de Johnson e Kaplan (1996) e Burns (2000).

Para avaliar como os processos de mudança acontecem e como são estruturados no decorrer do tempo nas organizações, surgiram abordagens teóricas, como a de Burns e Scapens (2000). Tais abordagens possibilitaram a realização de pesquisas empíricas com o objetivo de apresentar contribuições sobre como o processo de mudança pode ser gerenciado, conforme os trabalhos de Perren e Grant (2000), Soin *et al.* (2002), Steen (2005), Vieira e Hoskin (2006) e Guerreiro *et al.* (2006b). Ao realizar um estudo que pretende analisar especificamente fatores internos do processo de institucionalização, com o uso da análise do discurso formal de uma organização, espera-se contribuir para a verificação do processo de mudança sob uma nova ótica.

A utilização de técnicas de pesquisa qualitativas, como a análise do discurso, para o estudo do processo de mudança em Contabilidade Gerencial, apresenta uma escassez de trabalhos, como os de Major e Hopper (2004) e Siti-Nabiha e Scapens (2005), não tendo sido constatados trabalhos de pesquisa sobre esse tema que se utilizassem dessas abordagens no Brasil.

A oportunidade de realização de uma investigação empírica em uma instituição financeira de grande porte, com reconhecida importância social e econômica para a sociedade brasileira, como a Caixa Econômica Federal, aliada ao ineditismo da pesquisa, em virtude de sua abordagem diferenciada, são elementos que justificam a realização dessa investigação, dada a sua relevância.

A presente pesquisa justifica-se, pois, em virtude de realizar um estudo inovador, que procura explorar as ligações entre a codificação, estágio inicial de uma mudança institucional,

segundo modelo de Burns e Scapens (2000), e a formação de instituições ao final de um período de tempo determinado, sob a influência do discurso.

O estudo de um fenômeno que possa influenciar, significativamente, o processo de mudança em Contabilidade Gerencial, facilitando ou dificultando a institucionalização de conceitos, tem despertado o interesse de diversos estudiosos da área contábil. A utilização da análise do discurso como direcionador da pesquisa, por meio de uma abordagem qualitativa para verificação do processo de mudança em Contabilidade Gerencial, pode fornecer uma visão alternativa a respeito desse processo, especificamente quando analisado o estágio de codificação e suas relações com a formação de instituições, pois, em trabalhos anteriores (PERREN; GRANT, 2000, SOIN *et al.*, 2002, STEEN, 2005, VIEIRA; HOSKIN, 2006) foram utilizados outros métodos de análise.

Espera-se que os resultados desta pesquisa possam contribuir, na prática organizacional, para a elaboração de textos formais com maior chances de institucionalização, mediante a codificação de textos coerentes com as características do discurso organizacional, quando da necessidade de mudança nos processos de Contabilidade Gerencial em vigor, adaptando-se às normas e procedimentos, visando a diminuir a interferência dos discursos competidores no processo de institucionalização.

1.4 Limitações do estudo

O trabalho, realizado sob a metodologia do estudo de caso, apresenta limitações inerentes à escolha metodológica, o que não invalida os resultados apresentados nem descaracteriza o rigor científico que lhe é atribuído. De acordo com Yin (2001, p. 29), uma das preocupações levantadas quando da realização de estudos de caso é a baixa capacidade que possuem para fornecer uma base consistente para uma generalização científica mais ampla, permitindo, contudo, um maior aprofundamento no processo de investigação de um caso único.

Ressalvados os aspectos de natureza metodológica, o presente trabalho encontra-se limitado à análise dos fenômenos ocorridos na área de Controladoria da Caixa Econômica Federal, no período de 1995 a 2008, especificamente relacionados à mudança do Sistema de

Contabilidade Gerencial. Essa análise foi realizada, exclusivamente, sob a ótica da Teoria Institucional, com a utilização do modelo de Burns e Scapens (2000), que se fundamenta nos preceitos da Velha Economia Institucional.

Para Scapens (2004), a Contabilidade Gerencial está inserida em um ambiente organizacional complexo, não havendo uma única teoria que seja capaz de explicar todos os fenômenos que ocorrem, mas uma determinada teoria pode contribuir para o estudo de determinados aspectos não abordados por outras correntes teóricas.

A utilização da análise do discurso como instrumento de pesquisa, utilizando-se das proposições de Phillips *et al.* (2004), constitui-se em uma inovação na pesquisa do processo de mudança em Contabilidade Gerencial. Essa utilização, contudo, verificou-se de forma parcial, pois o trabalho de Phillips *et al.* (2004) apresenta sete propostas na construção de um modelo de análise do discurso no processo de formação de instituições, tendo sido utilizadas neste trabalho duas proposições do referido modelo, em virtude de aspectos como a verificabilidade empírica e a pertinência ao campo de estudo.

1.5 Estrutura do trabalho

O trabalho apresenta-se estruturado em cinco capítulos. O primeiro é essa introdução, em que é realizada a contextualização, a apresentação do problema de pesquisa, das hipóteses, justificativa e contribuições da pesquisa.

O segundo capítulo é dedicado à fundamentação teórica, com uma análise da evolução e das relações existentes entre a Contabilidade Gerencial e as Teorias Organizacionais no decorrer do século XX, entre elas a Teoria Institucional, apresentando-se as abordagens da Teoria Institucional aplicadas à Contabilidade Gerencial, com ênfase na vertente da Velha Economia Institucional e no modelo de Burns e Scapens (2000), assim como os aspectos da presença do discurso na formação de instituições, conforme proposições de Phillips *et al.* (2004).

A abordagem metodológica utilizada é descrita em detalhes no terceiro capítulo. O quarto capítulo é destinado à apresentação da organização objeto do estudo de caso proposto e à

apresentação, análise e discussão dos resultados da pesquisa. O quinto capítulo contém as conclusões e considerações finais do trabalho.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA: CONTABILIDADE GERENCIAL, TEORIA INSTITUCIONAL E O DISCURSO NA FORMAÇÃO DE INSTITUIÇÕES

O presente capítulo apresenta as ligações existentes entre a Teoria Institucional e a Contabilidade Gerencial. São apresentadas as abordagens de pesquisa da Teoria Institucional que são utilizadas para estudo na área contábil, com ênfase na Velha Teoria Institucional, aplicável na verificação de fenômenos de mudança em Contabilidade Gerencial.

Posteriormente, é discutido como o discurso está presente no processo de codificação de novos conceitos em Contabilidade Gerencial, fazendo parte da formação de instituições nas organizações.

2.1 A teoria institucional

As pesquisas com foco em análise dos processos organizacionais têm sido abordadas por três distintas visões de relação organização/ambiente. O final da década de 1940 e início dos anos 1960 apresentam uma ênfase na independência das organizações em relação ao ambiente, que representaria o período de transição do paradigma taylorista da administração científica para os Estudos Organizacionais, com uma passagem pela denominada “escola de relações humanas”. (HAMPTON, 1983, STONER, 1999).

No início dos anos 1960, estendendo-se para os anos 1970, a ênfase dá-se na interdependência técnica das organizações ao seu ambiente, com aprofundamento dos estudos da Teoria da Contingência Estrutural. (COVALESKI *et al.*, 1996, DONALDSON, 1999). Nesse período, consideraram-se as organizações como reagentes a determinados acontecimentos.

Dessa forma, partiu-se da metade dos anos 1970 até o presente momento para uma ênfase na interdependência social e cultural das organizações e seu ambiente, com a utilização de abordagens das Teorias Organizacionais, dentre elas a Teoria Crítica (COVALESKI *et al.*, 1996, p.15, ALVESSON; DEETZ, 1999, p. 241-243) e a Teoria Institucional.

As origens da Teoria Institucional moderna podem ser encontradas no trabalho de Berger e Luckman (1967), que, em seu estudo intitulado “*Social construction of reality: a treatise in the sociology of knowledge*”, discutem como a realidade social é uma construção humana, originada da interação entre os diversos agentes nos processos sociais. Para eles, as normas, regras e valores construídos em um determinado grupo social são transmitidos para os outros indivíduos do mesmo grupo pelos processos de socialização, reproduzindo o que é considerado o “imaginário social”. (BERGER; LUCKMAN, 1967).

Na definição de Zucker (1987), a institucionalização é o processo pelo qual os atores individuais transmitem o que é socialmente definido como real. Dessa forma, pode-se considerar que o processo pelo qual as ações são repetidas e assimiladas por todos os integrantes de uma determinada organização seja definido como institucionalização, conforme afirmam Scott e Meyer (1991). Essa é, também, a base de aproximações simbólicas do chamado interacionismo, embora os pesquisadores tendam a focalizar-se em microprocessos dentro das organizações.

Meyer e Rowan (1977) discutiram que as sociedades modernas têm muitas regras institucionalizadas que fornecem uma estrutura para a criação e a elaboração de organizações formais. Muitas dessas regras são consideradas como mitos, que são implementados e possuem uma imagem de ideais, mas não são testados racionalmente. Originam-se e são amparados pela opinião pública, pelo sistema educacional, pelas leis estabelecidas, entre outros fatores.

Para Covalski *et al.* (1996, p. 19), de uma forma geral, a perspectiva institucional das organizações toma por base a questão da sobrevivência da organização, via conformação às normas sociais estabelecidas, dos chamados comportamentos aceitáveis. Essa aceitação por parte da sociedade, segundo os autores, é da mesma importância que os níveis de eficiência de produção.

Assim, muitas das forças que agem nos ambientes das organizações não são baseadas exclusivamente na eficiência ou na eficácia, mas em pressões sociais e culturais previamente estabelecidas, que determinam como devem ser moldadas as regras e procedimentos a serem estabelecidos.

2.2 As relações entre a contabilidade e as teorias organizacionais

As pesquisas na área de Contabilidade, na primeira metade do século XX, foram direcionadas para o “como fazer”, buscando apresentar a melhor forma de demonstração do patrimônio das entidades. Como, ainda, se encontrava em sua fase inicial, buscava-se o estado da arte em relação a métodos e modelos contábeis.

O surgimento de novas tecnologias, aliado aos paradigmas emergentes provenientes da internacionalização da economia, fizeram com que a Contabilidade fosse alçada do campo predominantemente técnico para a análise detalhada com fundamentação científica, nas pesquisas internacionais, especificamente nos Estados Unidos e Inglaterra. Essa fundamentação científica, com base na economia, tornou-se necessária para que se pudesse embasar os novos eventos econômicos que foram surgindo com a evolução dos mercados de capitais e com a mudança no perfil das necessidades crescentes dos usuários externos (DIAS FILHO; MACHADO, 2004).

A partir da década de 1960, os pesquisadores contábeis passaram a se utilizar da metodologia positiva para pesquisa em Contabilidade, tendo seu início a partir da publicação do trabalho de Ball e Brown (1968), que analisou as relações entre os mercados de capitais e as informações oriundas das demonstrações financeiras. Desse trabalho original, surgiram vários trabalhos utilizando-se da metodologia positiva, que, praticamente, dominou o cenário acadêmico contábil americano e inglês nas décadas de 1970 e 1980, com estudos na área de análise fundamentalista, testes de eficiência dos mercados, funções da contabilidade em contratos e processos políticos e a respeito da regulamentação dos processos de divulgação (*disclosure*). (KOTHARI, 2001). Entretanto, existiam múltiplas abordagens para estudo dos fenômenos de natureza contábil.

Uma visão de múltiplos ângulos de pesquisa já era compartilhada por Colville (1981), que recomendou a utilização de abordagens alternativas para o estudo da Contabilidade. Segundo ele, a abordagem científica positivista não seria adequada para o estudo de fenômenos sociais, incluindo-se, nesse contexto, o estudo do comportamento humano. Dessa forma, ele sugere a utilização das teorias organizacionais para o estudo da contabilidade. Philips e Hardy (2002, p. 12-13) compartilham, em parte, dessa posição, considerando que as ciências de natureza

social aplicada, campo no qual se insere a Contabilidade, não devem apenas medir variáveis e explicar as relações entre elas, mas interpretar o que as relações sociais significam, direcionando as pesquisas para metodologias de natureza mais qualitativa.

O trabalho de North (1990) abordou determinados assuntos de interesse da Contabilidade, ao tratar das relações entre as instituições, a teoria econômica e a *performance* econômica das organizações. Para o autor, as instituições são construções da mente humana, que não podem ser vistas, sentidas, tocadas ou medidas. (NORTH, 1990, p. 107). Nesse contexto, as contribuições de North ajudam a subsidiar o entendimento da Teoria Institucional no interior das organizações, embora ele seja caracterizado como um autor que forneceu as bases da Nova Economia Institucional, observando as empresas enquadradas na teoria neo-clássica “estática”. (BURNS, 2000, BUDZINSKI, 2003).

Utilizando-se da mesma linha argumentativa, Richardson (1987, p. 341) analisou a figura da Contabilidade como um instrumento de legitimação social. Para ele, tornara-se necessária uma reconfiguração do papel da Contabilidade, em virtude das carências empíricas fornecidas pela Teoria do Mercado Eficiente e pela Teoria da Contingência, para fornecer as bases para o desenvolvimento de técnicas e de sistemas da Contabilidade. Ele sugere que a Contabilidade seja estudada como um instrumento de legitimação dos arranjos sociais, econômicos e políticos.

Nesse contexto, a Contabilidade passa a ser compreendida, também, como um processo social, cujas pesquisas devem analisar como os valores sociais são ligados às ações econômicas, uma vez que muitas das ações adotadas em Contabilidade são implícitas e dificilmente detectadas pelas metodologias tradicionais de pesquisa. (RICHARDSON, p. 352). O processo de decisão não pode ser considerado como algo isento de influências e tomado como um processo inteiramente racional. No campo de pesquisa contábil, há um mito da racionalidade, que considera o processo de tomada de decisão como algo baseado apenas no comportamento programado e direcionado para a eficácia e eficiência. (PFEFFER, 1981, p. 369). Entretanto, como questiona Mumby (1988, p. 2), o processo que leva o administrador a tomar determinadas decisões ultrapassa as questões racionais e técnicas, estando sujeitas a um processo político e intrinsecamente ligado às questões de poder nas organizações. Birnberg e Sadhu (1986, p. 138) afirmam que a Contabilidade Gerencial fornece subsídios

para pesquisas cognitivas e psicológicas, pois os modelos adotados pelos contadores influenciam toda a organização e, muitas vezes, as variáveis que influenciam os comportamentos podem estar fora do seu controle.

As análises sobre os fatores que proporcionaram a uma organização atingir determinada *performance* econômica, portanto, devem levar em consideração os sinais emitidos pelos atores que formam as organizações, não agindo apenas sob os interesses econômicos, mas pautada também pelas decisões e escolhas pessoais de cada indivíduo que forma essa organização, inclusive na área contábil-financeira, analisados sob a ótica das Teorias Organizacionais.

2.3 As abordagens da teoria institucional

O trabalho realizado por Burns e Scapens (2000) apontou que a Teoria Institucional tem despertado interesse na área das ciências sociais e das diversas abordagens possíveis previstas na literatura de estudos organizacionais, três possíveis enfoques dessa teoria podem ser utilizados na pesquisa contábil:

1. Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics* - NIE);
2. Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics* - OIE) e
3. Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology* - NIS).

A Nova Economia Institucional ou (*New Institutional Economics* - NIE) realiza estudos com foco nos conceitos de custos de transação. A denominada Nova Sociologia Institucional ou (*New Sociological Economics* - NIS) de DiMaggio e Powel (1983, 1991), Meyer e Rowan (1992) e Scott e Meyer (1991), é utilizada para o estudo de “macro-instituições”, como em trabalhos relacionados com a aceitação de princípios contábeis pela sociedade, enquanto a Velha Economia Institucional ou (*Old Institutional Economics* - OIE) tem foco direcionado para as chamadas “micro-instituições”, tratando das relações entre os indivíduos no interior das organizações.

2.3.1 A nova economia institucional

A Nova Economia Institucional tem como fundamentos de análise os custos de transação (STEEN, 2005, p. 8-15), tendo sido Ronald Coase, em 1937, o primeiro teórico econômico a abordar os custos de transação. A partir de Coase, a teoria dos custos de transação foi desenvolvida, especialmente por Williamson (1975, 1985, 1997), sobretudo no que diz respeito à organização, coordenação da atividade econômica e à conduta dos agentes como reflexo da busca de maior eficiência.

Para Conceição (2002), de acordo com os fundamentos da teoria originariamente proposta por Coase, a função da empresa seria economizar os custos de transação, o que poderia ser alcançado de duas formas: a primeira, por intermédio de preços, sendo eles escolhidos pela organização, o que se ocorresse, geraria uma economia nos custos de transação; a segunda, mediante a substituição de um contrato incompleto por outro que fosse completo, pois supunha-se que os contratos incompletos elevariam custos de negociação.

De maneira geral, os seguidores de Coase vêem os custos de transação, que são menos perceptíveis que os custos de produção, como fator importante para o processo decisório nas empresas. Os custos totais, dessa forma, seriam compostos pelos custos de produção e pelos custos de transação. Contudo, é comum o fato de as análises convencionais concentrarem-se somente nos custos de produção, mais fáceis de serem determinados. (CONCEIÇÃO, 2002).

De acordo com tal teoria, uma transação é definida como o evento que ocorre quando “um bem ou serviço é transferido através de uma interface tecnologicamente separável.” (WILLIAMSON, 1985). Os custos transacionais podem ser considerados como o dispêndio de recursos utilizados para planejar, adaptar e fiscalizar as interações entre os agentes econômicos, uma vez que, por causa de condutas oportunistas desses, que podem envolver uma assimetria, omissão e/ou distorção de informações, há a possibilidade do surgimento de conflitos nas relações contratuais. Observa-se que, uma vez que a abordagem dos custos de transação centra-se na dimensão intertemporal da coordenação em contexto de incerteza, há um direcionamento sobre abordar qual o problema da organização econômica, que acaba por tornar-se um problema contratual. (WILLIAMSON, 1985).

Na literatura econômica neo-clássica, considera-se o custo de transação zero como uma situação ideal para as empresas e que deveria ser perseguida. Contudo, sabe-se que é quase impossível atingir essa situação de custos de transação zero. Assim sendo, o mais importante, então, não seria a discussão da existência ou não dos custos de transação, mas como e por que tais custos variam segundo os diferentes arranjos organizacionais. (CONCEIÇÃO, 2002).

Para North (1994), de forma genérica, custos de transação podem ser definidos como aqueles a que estão sujeitas todas as operações de um sistema econômico. North observa que, em uma economia, muitos de seus atores não produzem. São peças essenciais necessárias para a operação de qualquer sistema econômico, tais como gerentes, contadores, políticos e banqueiros. Quanto mais complexa a economia, mais atores desse tipo estarão envolvidos na operação e coordenação do sistema. Dessa forma, o custo de uma transação decorre dos altos custos da informação e do fato de que as partes de uma transação detêm informações de forma assimétrica. (NORTH, 1994, p. 18).

Fagundes (1998) considera que a economia dos custos de transação se baseia, conforme Williansom, em dois pilares: racionalidade limitada e oportunismo. A racionalidade limitada prega que os agentes do mercado agem com uma racionalidade, mas essa racionalidade jamais é suficiente para levar em conta todas as opções disponíveis e todas as conseqüências possíveis dessas opções. Geralmente, as formações representam um custo para os agentes. O oportunismo é o segundo pressuposto, que pode ser definido como a busca e a defesa dos próprios interesses, na qual podem ser usados meios éticos ou não éticos para fazer a transação pesar em favor de um determinado agente. (FAGUNDES, 1998).

Nessa visão institucionalista das organizações, há uma forma alternativa de considerar os indivíduos, como componentes da estrutura organizacional. Para North (1990, p. 108), sob a perspectiva de análise dos custos de transação, os atores envolvidos no processo econômico desenvolvem processos institucionais para estruturar as interações humanas, o que, via de regra, resulta em algum grau de imperfeição para os mercados, uma vez que o comportamento humano não é simétrico. Essa análise macroeconômica conduz ao entendimento de que, assim como os mercados são imperfeitos, as relações internas nas organizações, entre os atores envolvidos em processos que necessitam de cooperação mútua, também podem ser imperfeitas, resultando em barreiras e outros fatores que podem dificultar a gestão interna da

organização. Essa posição é diretamente oposta à Hipótese do Mercado Eficiente, HME, que constitui um dos pilares das pesquisas em Contabilidade que se utilizam da metodologia positiva. Essas dificuldades internas existentes durante o processo de gestão, também, podem ser detectadas durante o processo de mudança em Contabilidade Gerencial, especificamente se houver alterações conceituais profundas.

Para Hodgson (2000, p. 322), a economia institucional é considerada um processo evolucionário. Contrapondo a abordagem da economia neoclássica baseada na racionalidade dos agentes, o autor considera que a pesquisa institucional concebe as instituições como processos em constante mudança, por meio de transformações estruturais, surgimento de novas realidades e mudança, aspectos que, normalmente, são negligenciados pela literatura econômica tradicional. Nesse contexto, a mudança passa a ser um campo de aplicação para a realização de pesquisas que busquem identificar como a mudança é processada, de forma detalhada.

Essa visão institucional proposta pela Nova Economia Institucional, que tem por unidade de análise a transação em si e como pressuposto básico a racionalidade limitada dos indivíduos, não fornece uma estrutura conceitual suficiente para analisar, de forma clara, as relações existentes em um processo de mudança em Contabilidade Gerencial promovido no ambiente interno de uma organização. O enfoque dessa vertente da Teoria Institucional está direcionado aos estudos relacionados às formas de governança, objetivando-se estruturar um processo que permita aos atores organizacionais realizarem escolhas ótimas, com o fim de maximizarem os resultados econômicos de suas atividades, com foco institucional na eficiência dos processos de negociação (STEEN, 2005, p. 13, HUSSAIN; HOQUE, 2002, p. 164), visando-se reduzir os custos de transação envolvidos.

2.3.2 A nova sociologia institucional

A corrente teórica que estuda as relações entre as organizações e o ambiente no qual elas estão inseridas, apresentando uma interdependência social e cultural, está presente na Teoria Institucional, com fundamento nos estudos de natureza sociológica. Essa teoria, de acordo com Scott (1987), apresenta-se composta de duas claras divisões: o velho institucionalismo e o novo institucionalismo.

O Novo Institucionalismo está presente nos trabalhos de Meyer e Rowan (1992), DiMaggio e Powell (1983, 1991), Scott e Meyer (1991), entre outros. O Velho Institucionalismo foi iniciado com os estudos realizados por Philip Selznick e seus *scholars*. Enquanto o Velho Institucionalismo aborda questões relativas à legitimação interna das relações organizacionais, o Novo Institucionalismo busca explicações sobre as formas pelas quais as organizações legitimam-se perante atores externos. Essa abordagem, que tem como unidade de análise as organizações, e não mais a transação, estudando as mudanças em relação a práticas formais institucionalizadas, que buscam uma legitimidade externa, contribuindo para o entendimento das relações entre a estrutura organizacional e o ambiente no qual está inserida (HUSSAIN; HOQUE, 2002, p. 164) é denominada de Nova Sociologia Institucional.

Meyer e Rowan (1992) abordam que a Teoria Institucional, nessa vertente, recuperou um elemento weberiano alternativo para a análise do processo de gerenciamento das organizações e do exercício das atividades de controle e coordenação, ou seja, a legitimidade de estruturas formais racionalizadas. Essa linha argumentativa adquire forte significado quando esses autores afirmam que, na sociedade moderna, as estruturas organizacionais formais se desenvolvem em contextos altamente institucionalizados, o que faz com que as estruturas passem a refletir os mitos de seus ambientes institucionalizados em vez das exigências técnicas de eficiência.

O fenômeno pelo qual as organizações se estruturam a partir das exigências do seu ambiente, é explicado mediante práticas isomórficas. Sob a ótica da Teoria Institucional, ocorre o isomorfismo institucional, que parte do conceito pelo qual a organização reflete uma realidade socialmente construída. (MEYER; ROWAN, 1992).

De acordo com Caldas e Wood Jr. (1999, p. 284-285), no decorrer da existência organizacional, verifica-se uma tendência de as empresas assumirem formas e características semelhantes. Segundo eles, esse fato ocorreu com a organização burocrática até os anos 70 e também com a chamada “empresa orgânica”, desde os anos 80. Uma das questões colocadas em relação a esse processo de harmonização de procedimentos é: o que leva organizações tão diferentes a apresentar características tão similares?

Para eles, a resposta é dada pela Teoria Institucional, no tocante ao aspecto representado pelo Isomorfismo, que pode ser definido como:

O processo que leva organizações em determinado setor a parecer-se com outras, com as quais partilha as mesmas condições ambientais. Nos estágios iniciais do ciclo de vida, campos organizacionais apresentam grande diversidade quanto à forma. Uma vez que passem pelo processo de institucionalização, porém, ocorre uma tendência para a homogeneização. (CALDAS; WOOD JR., 1999, p. 295).

Tendo em conta as pressões representadas no atual ambiente competitivo, já descritas anteriormente, pode-se considerar que as condições para que ocorra o isomorfismo institucional são propícias, pois há um grau de dependência entre as empresas, que aliada ao fenômeno da rapidez das mudanças que leva às incertezas e ao alto grau de conectividade dos sistemas de informação global e a da sua complexidade resultante, impelem as organizações a se tornarem cada vez mais parecidas.

Uma abordagem mais abrangente sobre os processos isomórficos é encontrada no *seminal paper* “*The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and collective rationality in organizational fields*”, no qual DiMaggio e Powell (1983) enfatizam, em primeiro lugar, que as causas da burocratização e racionalização apresentam mudanças no tempo, não sendo mais direcionadas pela competição ou ainda pela necessidade de eficiência, mas pela ação do Estado e das profissões.

Os referidos autores, ao tratarem do Isomorfismo Institucional (DIMAGGIO; POWEL, 1983, p. 149-158), apresentam três mecanismos básicos de mudança institucional isomórfica:

- 1) o isomorfismo coercitivo, que tem origem nas influências políticas e nos problemas de legitimidade;
- 2) o isomorfismo mimético, resultante dos padrões de resposta a incertezas e
- 3) o isomorfismo normativo, o qual pode ser associado à ação das profissões.

Ao estudar o meio ambiente organizacional no qual as empresas estão interagindo, há uma grande probabilidade de existirem organizações “modelos”, que servem como comparação de atitudes ativas e passivas, as quais poderão ter suas políticas e estruturas reproduzidas, de acordo com as pressões existentes nesse ambiente, sejam elas coercitivas, miméticas ou

normativas, independente da existência de alguma noção de que tal comportamento trará um aumento da eficiência organizacional interna.

DiMaggio e Powell (1983) partiram, então, para formular um conjunto de hipóteses indicando a direção de mudanças isomórficas, sendo que entre elas podem-se destacar:

- a) Quanto maior for a dependência de uma organização em relação a outra, por motivos diversos, mais similar ela se tornará a esta organização em relação à sua estrutura, clima e focos comportamentais;
- b) Quanto maior o grau de incerteza em relação ao relacionamento entre meios e fins, maior será a extensão para a qual uma organização modelará a si mesma após organizações que ela perceber serem bem sucedidas.

Os autores apresentam, ainda, hipóteses sobre o impacto da centralização e dependência de recursos, ambigüidade nos objetivos e tecnologias incertas sobre mudanças isomórficas.

A Teoria Institucional pode ser considerada como atual e em pleno estágio de desenvolvimento. Um indicador desse estágio de desenvolvimento, segundo Scott (1987), é o fato de não existir uma única perspectiva sob a qual ela é analisada, destacando-se quatro faces dessa teoria:

- 1) Institucionalização como um processo de "inculcar" valores;
- 2) Institucionalização como um processo de criar a realidade;
- 3) Sistemas institucionais como uma classe de elementos e
- 4) Instituições como esferas sociais distintas.

O autor afirma que a primeira face está representada no trabalho de Selznick, o qual visualizava a estrutura organizacional como um veículo adaptativo, moldado em relação às características e exigências dos participantes bem como às influências e pressões do ambiente externo. A segunda abordagem encontra-se centrada na linha argumentativa de que a ordem social está baseada, de forma fundamental, sobre uma realidade social compartilhada a qual, por sua vez, é uma construção humana resultante de interações sociais. Assim a institucionalização passa a ser vista como um processo social.

A terceira forma determina que sistemas de crenças institucionalizados constituem uma classe distinta de elementos que podem influenciar de forma direta a existência e/ou elaboração de uma estrutura organizacional. Dessa forma, Scott (1987) salienta as definições de ambiente técnico e ambiente institucional, que fortalecem a ruptura com as abordagens anteriores presas aos aspectos puramente objetivos da realidade organizacional.

Scott e Meyer (1991), igualmente, afirmam que as organizações estão inseridas em um setor organizacional, também chamado de campo organizacional por DiMaggio e Powell (1983), o qual se compõe de uma “dimensão técnica” e uma “dimensão institucional”. Na dimensão técnica, estão localizados os produtos das ações dos indivíduos, materializados, por exemplo, em normas legais e manuais de procedimentos, sendo que a dimensão institucional, por sua vez, compreende um aspecto mais amplo, composto, por exemplo, por fornecedores, consumidores e agências reguladoras, que exercerão influência na forma pela qual a dimensão técnica será construída. (SCOTT; MEYER, 1991).

Segundo Ribeiro e Scapens (2006, p. 95), a NIS é utilizada para realizar pesquisas em macro-instituições, ou seja, em estudos que tenham por objetivo a verificação de um processo de legitimação externa. As pressões nas instituições, nesse caso, ocorrem de fora para dentro, buscando-se a adaptação da organização a pressões institucionais externas, como a existência de uma nova norma contábil emitida por um órgão regulador ou ainda, a adoção de práticas formais de contabilidade, como o orçamento, na busca de uma legitimidade perante acionistas e financiadores, por exemplo.

Ao se analisar um processo de mudança em Contabilidade Gerencial, caso haja interesse em se investigar, por exemplo, porque a organização adotou o modelo conceitual A, ao invés do modelo conceitual B ou C, a base teórica utilizada será a Nova Sociologia Institucional. A unidade de análise é a organização como um todo. No entanto, se o evento que se deseja estudar está relacionado ao processo de incorporar conceitos inovadores, buscando-se uma regularidade comportamental e o processo de institucionalização desses novos conceitos, a unidade de análise passa a ser o grupo social que utiliza esses conceitos, incorporando-os em seus hábitos e rotinas diárias, alterando a prática contábil internamente. Nesse caso, a vertente da Teoria Institucional que fornece as bases para a realização de estudos dessa natureza é a Velha Economia Institucional.

2.3.3 A velha economia institucional

De acordo com Ribeiro e Scapens (2006, p. 96), enquanto a NIS está relacionada a pesquisas que tenham por objeto os campos macros das organizações, apresentando estudos realizados sobre as pressões institucionais que direcionam comportamentos corporativos com o objetivo de produzir legitimação externa, a OIE tem por objeto as chamadas “micro-instituições”, realizando estudos sobre as relações entre os indivíduos no interior das organizações, tendo por objetivo analisar os comportamentos que produzem uma nova realidade social, que após um processo de mudança, possa ser considerada institucionalizada.

A Velha Economia Institucional, de acordo com Burns e Scapens (2000), forma um corpo teórico heterogêneo, uma vez que são considerados como parte dessa corrente, autores como Karl Marx e Vilfredo Pareto. Além dos autores citados, também, são incluídos os considerados empiricistas, nacionalistas, influenciados pela biologia darwinista e vinculados à escola histórica alemã dos últimos 25 anos do século XIX, como Gustav Schmoller, Adolph Wagner e Wilhem Roscher, conforme descrito por Santos (2003). Em seu levantamento, por considerar haver muita subjetividade para o enquadramento de um autor como institucionalista ou não, Santos (2003) realizou a escolha de considerar como autores institucionalistas apenas aqueles em que há um relativo consenso na academia, tendo como exemplos Thorstein Veblen, Gunnar Myrdal, Charles Lindblom e Douglass C. North.

Considerando a Teoria Institucional segundo a ótica *Old Institutional Economics*, a instituição é o principal objeto de análise e não mais o comportamento racional e maximizador dos indivíduos tomadores de decisões, conforme aceito pela teoria neo-clássica. Assim, a conceituação de instituição é relevante, embora não exista uma definição simples e amplamente aceita de instituição.

Burns e Scapens (2000, p. 8) definem instituição a partir da versão de Barley e Tolbert (1997), ou seja, pressuposições compartilhadas e aceitas de forma inquestionável as quais identificam categorias de atores humanos e suas atividades e relacionamentos apropriados. Scapens (1994) menciona que, no âmbito da *Old Institutional Economics*, a primeira definição de instituição foi dada por Veblen em 1919: um determinado modo de pensar comum para um conjunto de pessoas.

Emergindo durante o século XX, a Velha Economia Institucional (OIE) forneceu algumas suposições contraditórias em relação à teoria econômica clássica. Especificamente, suposições relativas à racionalidade presumida de atores econômicos e ao conceito de estado de equilíbrio, que são postos à prova pela OIE. Essa linha de pensamento fornece explicações adicionais para a ação humana, distintamente daquela proposta pelo estudo econômico tradicional. Sob essa perspectiva, Hodgson (2000, p. 318) considera cinco características principais da OIE:

- a) Embora economistas institucionais estejam ansiosos para dar sua relevância de teorias práticas, o institucionalismo não é, primordialmente, definido em termos de quaisquer propostas políticas;
- b) Dada a natureza de compreensão das ações humanas, o institucionalismo, sob essa perspectiva, faz um amplo uso de idéias e dados de outros campos do conhecimento, como a psicologia, a sociologia e a antropologia, com a finalidade de desenvolver uma análise mais rica de instituições e comportamento humano;
- c) As instituições são consideradas como elementos-chave de qualquer economia e, desse modo, uma tarefa importante para os acadêmicos dessa área é estudar as instituições e os processos de manutenção institucional, observando-se, também, os fenômenos da inovação e da mudança;
- d) O ambiente econômico é considerado um sistema aberto, situado em um meio ambiente natural, afetado por mudanças tecnológicas e inseridas em um conjunto mais amplo que engloba aspectos sociais, culturais, políticos e de relações de poder;
- e) A noção clássica de agentes individuais como maximizadores da riqueza é considerada inadequada para a realização de estudos sob a ótica institucional, havendo outros interesses paralelos para os indivíduos.

Partindo-se desses pressupostos básicos, a constituição de instituições pode acontecer por meio de situações formais ou informais. As instituições formais são constituídas dos procedimentos existentes, manuais e regras escritas. As instituições informais não têm uma base formalizada, mas elas apresentam uma analogia às regras estabelecidas formalmente por constituírem percepções para os atores envolvidos de que essas práticas institucionalizadas sempre foram realizadas daquela maneira. No presente trabalho de pesquisa, foram abordadas

questões relativas às instituições formais existentes, integrantes do Sistema de Contabilidade Gerencial.

Importante é salientar que, nas demais abordagens institucionais (Nova Economia Institucional e Nova Sociologia Institucional), se presume que as instituições existam independentemente dos comportamentos individuais. A OIE vê o comportamento individual como uma importante parcela das instituições, que direciona de forma contundente a vida social e organizacional.

Segundo Burns (2000), a idéia de instituição mais aplicada na *Old Institutional Economics* foi dada por Walton Hamilton em 1932, a qual considera instituição como uma forma de pensar ou agir de algo que prevalece e permanece, o qual está inserido nos hábitos de um grupo ou nos costumes de um povo. Essa definição traz à tona o caráter social e cultural e enfatiza a importância do comportamento habitual. Nesse contexto, Rowsell e Berry (1993) utilizam em seu estudo os conceitos de Selznick (1957), que definiu uma instituição como um produto natural das necessidades e pressões sociais. A instituição é um sistema social e não é vista apenas como uma ferramenta, mas como um sistema que dá sentido à aspiração e à integração de um grupo de pessoas. Selznick (1957) contrastou instituição com organização administrativa, a qual ele descreveu como um instrumento racional definido para realizar um trabalho.

Observe-se que as visões de Selznick e Hamilton são convergentes, no momento em que ambos consideram que as instituições são sistemas inculcados no cotidiano das pessoas, interferindo nos seus pensamentos ou ações, mas que faz parte de algo permanente, que facilita a integração social e visa a sanar necessidades dos indivíduos perante um grupo social.

Ao realizar um trabalho de pesquisa sobre o processo de mudança formal no sistema contábil de uma instituição bancária holandesa, Steen (2005, p. 29) argumenta que os estudos, nessa área de conhecimento, devem incluir teorias que investiguem as maneiras como os grupos sociais tratam dos programas da mudança organizacional. O arcabouço teórico sugerido para essa abordagem, segundo o autor, é o apresentado pela Velha Economia Institucional, que tem por foco o comportamento de grupos sociais no interior das organizações. Como meio de comparar as principais características das três correntes de pesquisa ligadas à Teoria

Institucional, é apresentada por Steen (2005, p. 30) um quadro que resume essas características, conforme demonstrado a seguir:

Quadro 1 - Comparação das abordagens de pesquisa em teoria institucional

	Nova Economia Institucional	Nova Sociologia Institucional	Velha Economia Institucional e os trabalhos inspirados na OIE
Unidade de análise	Transação	Organização	Grupo (ou subgrupo) social
Suposições dos indivíduos	Racionalidade limitada	Determinismo institucional	O indivíduo constrói realidades sociais
Visão do processo?	Não	Não	Sim
Direção das mudanças	Estrutura de governança	Práticas formais institucionalizadas: orçamento, custeio ABC.	Regularidade comportamental
Foco institucional	Eficiência	Legitimidade externa	Regularidade comportamental

FONTE: Steen, 2005, p. 30 (tradução livre)

Observando-se, principalmente, o foco institucional, a unidade de análise e a visão do processo, quando da realização de pesquisas sobre o processo de mudança em Contabilidade Gerencial, a Velha Economia Institucional apresenta-se como a alternativa viável para o seu estudo. Ela é desenvolvida internamente nas organizações e tem como objetivo primordial analisar a regularidade comportamental de grupos de indivíduos no interior das organizações, por meio da visão de todo o processo de mudança.

O processo de gestão da mudança em geral e a mudança da Contabilidade Gerencial especificamente demandam um processo de compreensão amplo do contexto no qual a organização está inserida, com ênfase em rotinas e instituições estabelecidas. Isso envolve muito mais do que o conhecimento dos sistemas formais; requer uma compreensão dos hábitos dos membros da organização e das suposições que são consideradas como dadas na atividade diária. Requer um questionamento do “inquestionável” e como tal pode ser bastante difícil para os envolvidos. Para Motta (2001, p. 46-47), ao procurar a adaptação ao seu contexto de ação, buscando soluções para os problemas que percebem e representam em suas interações cotidianas de trabalho, os atores organizacionais instituem soluções e mecanismos de negociação, sendo que resistências à conformidade exigidas pela burocracia decorrem, fundamentalmente, das necessidades de autonomia dos participantes, da estrutura organizacional e das normas dos grupos sociais existentes na organização.

No trabalho de Burns (2000, p. 570-571), é analisado que a Teoria Institucional que fundamenta estudos analíticos de mudanças nas rotinas dos sistemas de Contabilidade Gerencial é a Velha Economia Institucional e não deve ser confundida com a denominada Nova Sociologia Institucional. De acordo com o Quadro 1, isso se torna claro, uma vez que a unidade de análise não é a organização como um todo, restringindo-se àqueles que são afetados pela Contabilidade Gerencial. O foco institucional, também, é direcionado para fatores internos, buscando-se uma regularidade de comportamento em relação ao novo conceito adotado, não vislumbrando uma legitimação externa, uma vez que a Contabilidade Gerencial, na maioria das vezes, atende às necessidades específicas de informação de cada organização, levando em consideração as suas particularidades.

Atente-se ao fato de que, ao se realizar a abordagem dos problemas advindos de uma mudança na Contabilidade Gerencial, por intermédio da Velha Economia Institucional, o foco não está mais na organização como um todo. A análise de grupos ou subgrupos usuários de determinados conceitos, por um lado, diminui o número de processos burocráticos a que estão sujeitos, mas por outro lado, aumenta a participação relativa de cada indivíduo no processo em si.

Dessa forma, por intermédio da estrutura conceitual teórica da Velha Economia Institucional, que está direcionando as investigações dos processos de mudança de Contabilidade Gerencial, torna-se possível extrair inferências sobre as inter-relações existentes entre o ambiente institucional e o comportamento individual, composto de hábitos e rotinas, realizando-se a análise do discurso formal e suas relações com o processo de formação de instituições.

2.4 A velha economia institucional e a contabilidade gerencial

A utilização da Teoria Institucional, especificamente do arcabouço teórico da OIE, Velha Economia Institucional, possibilitou aos acadêmicos que estudam os processos de mudança em Contabilidade Gerencial realizarem pesquisas sobre como as mudanças se verificam, analisando-se esse processo em um determinado período de tempo.

A partir dos estudos de Giddens (1978), as pesquisas em ciências sociais aplicadas passaram a abordar diferentes aspectos da realidade social, havendo uma falsa crença na separação entre sujeito e objeto, quando abordadas as ações nas organizações, o que resulta em uma dualidade entre indivíduos e a estrutura, construindo a denominada “dualidade da estrutura”.

Baseados nesses pressupostos de interação entre indivíduos e estrutura organizacional, Roberts e Scapens (1985) desenvolveram um dos primeiros estudos a respeito das relações entre os sistemas de Contabilidade, as práticas contábeis e o contexto organizacional. Esses autores, criticando os trabalhos realizados até então, ressaltam que a Contabilidade vinha sendo tratada de forma autônoma, somente sob a esfera prática, negligenciando-se as relações entre a Contabilidade e as demais áreas funcionais das organizações. Na década de 1970 e até meados dos anos 1980, os pesquisadores contábeis consideravam a organização como uma entidade autônoma, não sendo consideradas as ações individuais no âmbito interno. Essa visão funcionalista e ligada aos conceitos da Teoria dos Sistemas foi considerada o paradigma dominante. (ROBERTS; SCAPENS, 1985, p. 447).

A conclusão apresentada por este estudo inicial sobre as relações entre a Contabilidade Gerencial e a Teoria Organizacional é a de que, embora a Contabilidade possa ser considerada objetiva em determinados aspectos, não se pode acreditar que essa imagem espelhada pelos relatórios contábeis seja uma representação perfeita da realidade, uma vez que a realidade social na qual a Contabilidade Gerencial está inserida é constituída de um fluxo de eventos e práticas que é alterado, constantemente, pelas percepções dos indivíduos que agem sob condições diversas, promovendo conseqüências mediante o uso da informação contábil.

Posteriormente, o trabalho de Burns (2000, p. 567) procurou demonstrar porque e como novos processos de Contabilidade ocorreram no interior de uma indústria química, bem como explorou os problemas encontrados durante o processo de mudança. Esse trabalho apresentou um estudo do processo de mudança cuja abordagem realizada foi direcionada para ligar as instituições, o poder e a política no interior das organizações. Demonstrou, assim, algumas das relações que as técnicas de pesquisa “estática” provavelmente ignoravam.

O estudo realizado por Vieira e Hoskin (2005), também, trouxe contribuições para o entendimento do papel e do uso dos sistemas de Contabilidade Gerencial, especificamente no

setor bancário. Eles adotaram uma abordagem institucionalista, tendo por foco a visualização das estruturas da mudança e uma análise do discurso do processo de mudança, bem como os efeitos de ambos nas estruturas de poder. O estudo de caso baseou-se no processo de mudança do Sistema de Contabilidade Gerencial, que passou a adotar o Sistema de Custeio ABC. Salientou que a Contabilidade, assim como o departamento de marketing e o planejamento estratégico, estavam sujeitos aos efeitos das mudanças implementadas. A adoção de uma nova forma de custeio, segundo os autores, pode provocar debates e conflitos, pois atribui novas responsabilidades e novas formas de determinar a rentabilidade e a produtividade dos setores envolvidos.

Essa forma de análise da mudança em relação ao processo de visualização da utilidade da Contabilidade Gerencial pelos administradores, alterando-se a percepção da Contabilidade para além de suas características técnicas, colaborou para o estabelecimento de alguns fatores considerados pelos pesquisadores como contribuintes de forma positiva para o processo de mudança. Entre eles, pode-se citar a utilização de indicadores contábeis gerenciais para a medição de resultado, assim como para a reestruturação da carreira dos profissionais gerenciais no interior da organização.

Ao analisar a mudança do sistema de avaliação de um banco brasileiro, Pereira e Guerreiro (2005) propõem um modelo de avaliação da eficácia da mudança em Sistemas de Contabilidade Gerencial. Utilizando a abordagem da Velha Teoria Institucional, bem como o modelo proposto por Burns e Scapens (2000), forneceram novas perspectivas de avaliação do processo de mudança, verificando se os novos conceitos implementados gradualmente no período de sete anos, estavam devidamente institucionalizados. Concluíram que, por meio da utilização de determinadas práticas operacionais, se pode aferir se os procedimentos foram transformados em hábitos e rotinas, estando devidamente institucionalizados na organização em um processo de mudança de Contabilidade Gerencial.

Como se pode observar, as pesquisas realizadas concentraram-se em verificar a existência ou não da institucionalização do processo da mudança, bem como analisaram quais os seus possíveis reflexos na estrutura organizacional, sob diversos enfoques. Nesse sentido, a contribuição desses trabalhos para a resolução da questão de pesquisa encontrou-se em fornecer subsídios que indicassem caminhos a serem seguidos, analisando-se o processo de

mudança como um todo, não se restringindo ao estágio da institucionalização, possibilitando a elaboração direcionada dos instrumentos de coleta de dados e informações.

2.5 A estabilidade, a mudança e o conceito de eficácia em processos de mudança em contabilidade gerencial

As organizações que optam por realizar um processo de mudança em seu sistema organizacional, por intermédio da adoção de novas estruturas conceituais, devem pensar em como realizar esse processo, que afeta as rotinas diárias de vários colaboradores. Como o foco da mudança está relacionado com fatores internos, não se buscando uma forma de legitimação externa, a abordagem da Velha Economia Institucional apresenta-se como o suporte necessário para o estudo desse processo, que ocorre de acordo o desenvolvimento histórico das organizações.

Nesse contexto, tem-se a Teoria Institucional, que é utilizada como suporte às análises que levam em consideração os indivíduos inseridos no corpo das organizações, atuando no processo de mudança organizacional, verificando como eles reagem às alterações provocadas pelo ambiente interno. Isso é realizado com base nas premissas presentes no arcabouço teórico que lhe dão suporte, buscando-se uma regularidade de comportamentos mediante a institucionalização de hábitos e rotinas.

Para Whelan-Berry *et al.* (2003, p. 188-189), há vários modelos que são propostos pela literatura organizacional para estudo do processo de mudança. Esses autores consideram que os modelos existentes enfatizam a necessidade de uma liderança para o processo de implementação e sustentação da mudança, considerando a necessidade de sua difusão por toda a organização. Os modelos propostos, entretanto, não traduzem as generalidades que existem nas ações e comportamentos específicos no grupo ou no nível individual. Eles concluem seu estudo notando que um processo de mudança conceitual leva em torno de três a cinco anos para ser efetivado, devendo haver uma maior compreensão por parte dos gestores de como o processo de mudança ocorre, tanto em nível individual como coletivo.

Andon *et al.* (2007, p. 276-277) argumentam que as pesquisas sobre a mudança em Contabilidade Gerencial estão sendo relacionadas, geralmente, a três aspectos do processo de mudança: a existência do ambiente que estabeleceu as pré-condições da mudança; o processo da mudança em si e as consequências da mudança para o ambiente organizacional. Eles consideram que, desde o estabelecimento das complexas situações que envolvem o processo de mudança, na qual emerge a necessidade de alteração de processos de Contabilidade Gerencial, passando pela trajetória da mudança em ação e finalizando pela análise dos resultados da mudança em Contabilidade Gerencial (e as suas implicações diretas) para a estrutura organizacional como um todo, há um extenso campo de pesquisas para a avaliação de como esse processo ocorre no interior das organizações.

Considerando-se a mudança em Contabilidade Gerencial um fator importante no contexto organizacional, é desejável que, na ocorrência de alterações conceituais que afetarão o processo de tomada de decisão como um todo, haja uma uniformidade de interpretações das normas e regras, visando à continuidade da organização.

Segundo entendimento de Burns (1997, p. 220), embora estejam sujeitas à mudança, as rotinas de contabilidade são normalmente fenômenos estáveis. Uma suposição implícita das rotinas contábeis é que elas fornecem uma estrutura para apurar os resultados dos processos gerenciais. A Contabilidade Gerencial, por sua vez, procura fornecer informações para que os gestores utilizem, adequadamente, os recursos, predizendo situações e fornecendo o embasamento para tal. Entretanto, como em todo processo humano, há a possibilidade de falhas não intencionais na exatidão ou da composição da informação, que podem invalidar tal suposição. A institucionalização das rotinas contábeis, nesse sentido, sugere um nivelamento das ações dos indivíduos, fornecendo uma base conceitual comum para todos os envolvidos no processo contábil, possibilitando a previsão das consequências do processo de tomada de decisão por qualquer gestor.

Assim sendo, considera-se que a existência de estabilidade é uma premissa necessária, quando se possui um processo de tomada de decisão baseada em regras formais, como a Contabilidade Gerencial. Torna-se necessário que todos os indivíduos compartilhem dos mesmos conceitos e dos mesmos objetivos, para que haja um perfeito entendimento interno a respeito da forma pela qual as decisões são tomadas. A mudança em Contabilidade Gerencial,

dessa forma, pode ser considerada um fato atípico, provocado pelo ambiente no qual a organização está inserida, que fornece fatores e indicadores que demonstram a necessidade de mudança.

Os estudos sobre mudança em Contabilidade Gerencial fornecem importantes inferências para o ambiente acadêmico e para o ambiente profissional de contabilidade. Ao informar quais os melhores caminhos a serem seguidos, mediante a análise da dinâmica dos processos de mudança, os gestores podem adotar posições visando a antecipar os problemas potenciais ao longo do processo. Essa análise, segundo Burns (2000, p. 568), deve estar focada em aspectos internos e externos à organização, não se ignorando quaisquer fatores que possam afetar o processo como um todo, incluindo a resistência e o conflito, que são figuras presentes nos processo de mudança, tendo em vista aspectos como os políticos e de poder.

A alteração de um sistema organizacional como a Contabilidade Gerencial pode provocar, dessa forma, diversas barreiras que devem ser identificadas por meio da pesquisa empírica, em um determinado caso específico. O processo de adaptabilidade a um novo sistema coloca em questão duas situações distintas: o instituto da mudança, em contraposição à estabilidade existente e a viabilidade da organização, que depende da sua possibilidade de se adaptar da melhor forma possível em face das mudanças que se tornaram necessárias, em virtude das alterações ambientais. A pesquisa realizada por Siti-Nabiha e Scapens (2005), entretanto, verificou que, embora sejam atividades aparentemente contraditórias e com forças opostas, a estabilidade e a mudança podem convergir em um processo evolucionário proveniente da mudança em Contabilidade Gerencial.

Com uma postura crítica em relação à dicotomia estabilidade-mudança, Busco *et al.* (2007, p. 142-143) consideram que, quando analisada sob a ótica das tecnologias da informação, a Contabilidade Gerencial não pode ser considerada como algo completo ou estabilizado, embora sua estrutura seja encarada como integrante da Contabilidade fixa, por um determinado período de tempo. A flexibilidade de um determinado sistema, buscando a adaptação às realidades de cada área ou subárea, bem como a natureza heterogênea dos indivíduos que utilizam as informações para o processo de tomada de decisão, provocam um ambiente propício para o surgimento, de forma cíclica, do processo de mudança em um

ambiente aparentemente estável, não havendo uma contradição na coexistência da estabilidade e mudança.

Nesse mesmo sentido, ao se identificarem os pontos que facilitaram a adaptação da organização a um novo sistema proposto, faculta-se às organizações realizar um reforço desses fatores, permitindo uma maior eficácia ao final do processo de mudança, com o objetivo de alinhar as estratégias de implementação de novos conceitos com as necessidades dos usuários.

Para Burns e Scapens (2000, p. 11), as normas codificadas que se desejam transformadas em rotinas e devidamente institucionalizadas, devem apresentar-se dissociadas de seu processo histórico, sendo inquestionáveis e representando, para o grupo social específico que delas faz uso, transformando-se em um comportamento apropriado e que será recompensado pela sua conformidade.

Na realização da análise de como os conceitos de Contabilidade Gerencial foram implementados, por ocasião de um processo de mudança nas rotinas, regras e hábitos anteriormente estabelecidos, torna-se necessário verificar se o referido processo apresenta uma efetividade, ou seja, se foi eficaz, independentemente de suas qualidades percebidas pelos gestores ou usuários.

Sob a abordagem da Teoria Institucional, segundo Pereira e Guerreiro (2005), a eficácia pode ser considerada efetiva quando os novos conceitos introduzidos começam a fazer parte dos hábitos das pessoas e das rotinas e regras da organização. Este processo pode ser considerado eficaz quando os novos conceitos são aceitos como pressuposições assumidas (*taken-for-granted*), não sujeitas ao questionamento por parte dos atores sociais e materializadas no campo de ação.

2.6 O modelo proposto por Burns e Scapens para a avaliação de institucionalização dos processos de mudança em sistemas de contabilidade gerencial

No contexto organizacional, em que a Teoria Institucional, baseada nos conceitos da OIE, Velha Economia Institucional, possibilita o entendimento de como as decisões empresariais podem afetar e são afetadas pelos indivíduos, principalmente no ambiente interno, surgiram estruturas conceituais que buscaram explicar como acontece o processo da mudança, sob a ótica dessa teoria.

O modelo para estudo do processo de mudança conceitual, em Contabilidade Gerencial, proposto por Burns e Scapens (2000), foi elaborado por intermédio de um processo de aperfeiçoamento das proposições de Barley e Tolbert (1997), cuja proposta foi estruturar as bases conceituais para o estudo das ações no processo de formação de instituições. Os fundamentos para a análise do fenômeno de interação entre ações e instituições podem ser encontrados nos estudos sociológicos de Giddens (1978), cuja base teórica forneceu elementos para o avanço dos estudos sobre processos de mudança em Contabilidade Gerencial.

Tomando-se por base a estruturação teórica proposta por Giddens (1978), considera-se que as organizações formam estruturas e os processos de estruturação envolvem uma interação de três fatores para ligar a capacidade de conhecimento dos atores humanos às propriedades estruturais das instituições: os significados, as normas e o poder. Para Giddens:

Estes três conceitos são, analiticamente, equivalentes como termos “primitivos” da ciência social, e estão implícitos logicamente tanto na noção de ação intencional como na de estrutura: toda ordem cognitiva e moral é, ao mesmo tempo, um sistema de poder, envolvendo um horizonte de legitimação. (GIDDENS, 1978, p. 170).

Dessa forma, as organizações são formadas por meio das ações dos atores envolvidos em processos internos, que se ligam às estruturas organizacionais mediante o significado que dão a elas, às normas existentes e ao poder exercido em seu interior.

O estudo de Boland Jr. (1993, p. 125) aborda os Sistemas de Contabilidade Gerencial nesse contexto, no qual a contabilidade é considerada como um ato interpretativo, ou seja, esquemas interpretativos e normas que são usadas pelos gestores com a finalidade de planejar, tomar

decisões e controlar os recursos à sua disposição. Por meio desse processo de interpretação, a gestão ocorre em um ambiente no qual há várias dicotomias, como a existência do poder pessoal e do poder hierárquico, a necessidade de mudança e a tendência da estabilidade, as decisões de curto prazo e as decisões de longo prazo. (BOLAND JR., 1993, p. 139).

O conteúdo simbólico dos relatórios contábeis emitidos pela Contabilidade Gerencial pode afetar as estruturas de poder internamente, independentemente da racionalidade dos agentes, mas levando em consideração a interpretação que cada gestor pode fazer, durante o processo de elaboração e leitura dos relatórios gerenciais. Os valores que proporcionam essas interpretações, segundo a Teoria Institucional, devem estar alinhados mediante a transformação dos hábitos em rotinas, buscando-se uma uniformidade nos procedimentos internos da organização.

De acordo com Oliver (1997), quando é realizada a análise das organizações sob a ótica institucional, elas funcionam dentro de uma estrutura social de normas, valores e pressuposições assumidas (*taken-for-granted*) a respeito do que constitui o comportamento econômico apropriado ou aceitável. Diferentemente da visão da teoria econômica neoclássica, que está baseada na premissa da racionalidade e do equilíbrio, quando da análise do processo de mudança em Sistemas de Contabilidade Gerencial sob a ótica institucional, deve-se considerar que os motivos do comportamento humano se estendem para além da otimização econômica, à justificação e obrigação social.

O trabalho de Barley e Tolbert (1997, p. 93-94), realizado na mesma época, apresentou uma contribuição teórica mais completa que a de Oliver (1997), pois desenvolveu uma estrutura conceitual genérica que assume que as organizações e os indivíduos que as integram estão inseridos em uma “teia” de valores, normas, regras, crenças e pressuposições assumidas, que são originadas, mesmo que parcialmente, do seu próprio interior. O objetivo da estrutura teórica, por sua vez, é investigar como as instituições afetam e como são afetadas pelas ações dos indivíduos.

Mumby (1988, p. 12-13) considera que grande parte das pesquisas a respeito da chamada cultura organizacional baseia-se na premissa de que os membros da organização, na função de atores sociais, participam ativamente do processo de construção da realidade social. Esse

processo de construção, segundo esse autor, ocorre por meio da utilização de simbolismos organizacionais, como regras, crenças, atitudes e valores, que são reproduzidos e constituem, com o passar do tempo, as verdades organizacionais inquestionáveis.

Assumindo-se essa condição inicial de mutualismo entre indivíduos e organizações, em que o sistema como um todo se baseia na entidade mútua, na contribuição de todos para benefício individual de cada um, as ações sociais podem variar em seus detalhes. Entretanto, para se tornarem conhecidas de todos os atores envolvidos, elas tem que estar de acordo com as pressuposições assumidas. As especificidades da instituição são consideradas arbitrárias quando abordadas no sentido que são essencialmente estipulações sociais. A aderência a tais estipulações, entretanto, é longe de ser considerada arbitrária, se por arbitrária entender-se inteiramente aberta à escolha individual, pois os indivíduos são conduzidos a realizar determinadas escolhas. (BARLEY; TOLBERT, 1997, p. 97).

Quando da adoção de um processo de mudança, as atividades passam a ser desenvolvidas de forma contínua, mediante determinações das normas e do poder exercido de forma implícita ou explícita, adquirindo uma conotação de hábitos na esfera individual, sendo posteriormente incorporadas a um determinado grupo, passando a serem consideradas rotinas. A partir do momento em que não haja mais questionamentos sobre a sua validade podem ser considerados institucionalizados.

Etimologicamente, o hábito é uma disposição duradoura, adquirida pela repetição freqüente de um ato, uso ou costume. (FERREIRA, 2006). Também pode ser conceituado como uma maneira usual de ser, fazer, sentir, individual ou coletivamente, um costume ou regra, bem como uma ação ou uso repetido que leva a um conhecimento ou prática. (HOUAISS, 2007).

A rotina, por sua vez, deriva dos hábitos. É uma seqüência de atos ou procedimentos que se observa pela força do hábito. (FERREIRA, 2006). Especificamente na área de administração e negócios, pode ser entendida como cada uma das etapas de realização de um trabalho ou tarefa em empresa, entidade ou organização, apresentadas em seqüência lógica e temporal de realização, geralmente constantes de manuais de normas de procedimento. (HOUAISS, 2007).

O trabalho de Burns e Scapens (2000) buscou proporcionar uma estrutura institucional para estabelecer os conceitos e estágios do processo de mudança em Contabilidade Gerencial. Baseados nos conceitos de hábitos e rotinas, os autores consideram que ambos estão interconectados, proporcionando ao final de um determinado período de tempo o que se considera uma instituição.

Para Guerreiro *et al.* (2008), a caracterização de hábitos envolve uma predisposição ou tendência para se engajar em formas de ação anteriormente adotadas ou adquiridas. As regras e rotinas proporcionam uma memória da organização e se constituem na base para a evolução do comportamento organizacional.

De uma forma esquematizada, as características de hábitos, rotinas e instituições podem ser sumarizadas de acordo com o demonstrado na Figura 1:

Figura 1 - Dimensão institucional

FONTE: Guerreiro *et al.*, 2008

Como se pode observar, é apresentada uma seqüência a ser desenvolvida quando da adoção de novos procedimentos em uma organização: inicialmente, são caracterizados como hábitos, na esfera individual, sendo adotados, gradualmente, pelos indivíduos. Após esse primeiro estágio, os hábitos compartilhados por um grupo vão se transformando, de forma cumulativa no tempo, em rotinas, orientadas por regras e que proporcionam uma uniformidade de comportamento por parte dos indivíduos em relação a determinado assunto.

As rotinas, quando incorporadas e tidas como permanentes, introduzidas no dia-a-dia das organizações e fazendo parte da sua estrutura, constituindo-se em uma maneira de pensar e agir de forma inquestionável por parte de todos os agentes, tornam-se uma instituição, ou ainda, um modo de comportamento institucionalizado.

Corroborando essa visão, Busco *et al.* (2007, p. 34) afirmam que os sistemas de Contabilidade Gerencial são compostos de um conjunto de regras, por intermédio da formalização de procedimentos. Consideram, ainda, as rotinas como as regras efetivamente em uso na organização, proporcionando, juntamente com os demais sistemas organizacionais, a produção e a reprodução da cultura organizacional, que está representada nas instituições estabelecidas.

Baseado nos conceitos de hábitos e rotinas, assim como seguindo uma seqüência na adoção de novos procedimentos, foi elaborado por Burns e Scapens (2000) um modelo que procurou sistematizar a forma pela qual as regras e rotinas agem no campo institucional ao longo do tempo.

Esse modelo teórico está representado na Figura 2:

Figura 2 - O processo de institucionalização

FONTE: Burns e Scapens, 2000, p. 9

O modelo de arcabouço teórico institucional que foi apresentado por Burns e Scapens (2000) permite acompanhar o processo de mudança em Sistemas de Contabilidade Gerencial. Nessa proposição teórica, consideram-se regras as instruções sobre procedimentos devidamente formalizadas e rotinas aqueles procedimentos habitualmente em uso.

A mudança dos processos no campo institucional ocorre sobre períodos de tempo mais longos do que no campo da ação. O alto da figura representa o campo institucional, visto que a parte inferior representa o campo da ação. Ambos os campos acontecem de forma cumulativa durante o processo de mudança, conforme a evolução da linha do tempo, como representado pelas linhas contínuas no alto e na parte inferior da figura. A parte central da figura ilustra a

maneira conforme as regras e rotinas agem como modalidades de ligações entre o campo institucional e o campo da ação. As regras e as rotinas estão, também, em um processo cumulativo de mudança.

Para Burns e Scapens (2000), o processo de institucionalização ao longo do tempo, considerando-se a ação dos agentes envolvidos e fundamentado no trabalho de Giddens (1978), proporciona uma visão fragmentada do processo de institucionalização, dividida em quatro estágios distintos:

- a) *Encoding* (Codificação);
- b) *Enacting* (Incorporação);
- c) *Reproduction* (Reprodução);
- d) *Institutionalisation* (Institucionalização).

Como pode ser observado na Figura 2, a primeira seta (a) do processo de institucionalização envolve a codificação dos princípios no campo institucional, transformados em regras e rotinas. No geral, as novas rotinas que se deseja implantar são codificadas, conduzindo, progressivamente, ao processo de formação das rotinas. Esse processo codificado passa, então, a ser considerado uma pressuposição assumida, podendo gerar novos sentidos aos valores e ao poder estabelecido.

A segunda seta do processo (b) envolve os atores, que passam para o campo de ação (suas atividades) as rotinas e as regras já codificadas, oriundas do campo institucional. Esse processo de incorporação pode envolver uma escolha consciente, mas também pode ser objeto da monitoração e da aplicação do conhecimento tácito sobre como as coisas são feitas no interior da organização.

Esse processo de incorporação das regras e rotinas pode ser sujeito à resistência, especialmente se as novas regras e rotinas forem contrárias aos ideais e valores existentes na organização no momento da mudança, havendo, também, que ser considerado o poder que os atores envolvidos tem para interferir no processo, por tratar-se de algo que transita do campo de ação para o campo institucional.

A terceira seta (c) do processo de institucionalização ocorre quando o comportamento, reproduzido diversas vezes, conduz a uma repetição das rotinas. Essa reprodução pode ser de forma consciente ou inconsciente. A reprodução consciente acontece quando os atores têm o conhecimento exato do que deve ocorrer e como deve ocorrer, visando à maximização de recursos da forma mais racional possível. Entretanto, também pode ocorrer uma reprodução inconsciente, sem propósito claro. Isso pode verificar-se, principalmente, na ausência de sistemas para monitorar a execução das rotinas e em situações nas quais as regras e as rotinas não são suficientemente compreendidas ou aceitas pelos atores.

A quarta e última seta do processo (d) é a institucionalização das regras e rotinas que foram reproduzidas, mediante o comportamento dos atores de forma individual. Nesse momento, as regras e as rotinas transformam-se simplesmente na maneira que as coisas são, isto é, instituições propriamente ditas, sem questionamento por parte dos atores. Nesse momento, elas encontram-se dissociadas do seu processo histórico, sendo que todos os atores envolvidos no processo fazem as ações baseadas nas pressuposições assumidas, admitindo-se que essa é a forma correta de agir no interior da organização.

Uma vez que determinado processo de mudança foi devidamente institucionalizado, ele pode ser considerado como concluído, estando consistentemente integrado no campo de ação e no campo institucional, ao longo do tempo. Nesse momento, de acordo com os pressupostos da Teoria Institucional, abordados quando da análise da estabilidade e da mudança em Contabilidade Gerencial, qualquer ação que vise a alterar o padrão estabelecido terá resistências, uma vez que essas regras e rotinas estão “enraizadas” no comportamento individual de tal forma que seria necessário retornar ao processo de codificação, indicado pela seta (a), e passar por todas as demais fases, para que essa nova mudança alcançasse sucesso.

Importante ressaltar que, segundo Burns e Scapens (2000, p. 10), as quatro setas que representam os estágios da institucionalização do processo de mudança em Sistemas de Contabilidade Gerencial estão divididas em função de sua representação em sincrônicas e diacrônicas. As setas (a) e (b) representam uma função sincrônica, ou seja, relacionando-se ao estudo dos fenômenos sem referência a seu processo histórico específico, mas ocorrendo em um ponto específico do tempo. As setas (c) e (d), por sua vez, seriam diacrônicas,

compreendendo o estudo do caráter dos fenômenos ao longo do tempo, visando a obter uma influência cumulativa dos eventos de mudança nos indivíduos.

2.7 Da codificação à institucionalização: o processo de mudança em ação

Barley e Tolbert (1997) consideram que as instituições são codificadas em comportamentos que representam atividades e padrões, que acontecem de forma contínua. A partir da observação da regularidade comportamental e do estabelecimento de relações entre as características das normas escritas e os comportamentos que se deseja institucionalizar, pode-se considerar que as instituições estão presentes no campo de ação. As ações podem replicar ou revisar essas regularidades comportamentais. No momento em que esses comportamentos forem considerados como independentes de situações particulares, sendo considerados como pressuposições assumidas, pode-se afirmar que as novas regras e rotinas, inicialmente codificadas, se encontram devidamente institucionalizadas.

Quando da análise do processo de mudança em organizações, Barley e Tolbert (1997) abordam que a mudança institucional pode acontecer por desejo de alterações em determinados comportamentos, cuja intenção é a busca de uma nova regularidade. Dessa forma, as mudanças provocadas mediante a adoção de novas regras, que resultarão em hábitos e rotinas, têm o objetivo de provocar alterações nas instituições já estabelecidas. O estágio da codificação, dessa forma, possui primordial importância nas ações as quais desejam ser institucionalizadas futuramente.

A Contabilidade Gerencial pode ser considerada como um quadro composto por regras, que por meio de proposições práticas busca estruturar uma situação de ajuste organizacional, sendo armazenado mediante a codificação de conhecimentos dos indivíduos que fazem parte da organização e que possuem poder para a elaboração dessas regras. (BUSCO, 2007, p. 21). Por intermédio do sistema gerencial ocorre a formação de instituições compartilhadas, que são transformadas pelos indivíduos por meio da atribuição de significados, que se estruturam para formar as instituições a serem compartilhadas pelos demais membros.

Ocorre, então, uma espécie de permissão para que os indivíduos que detêm o poder de regulação ou normatização determinem os comportamentos que devem ser recompensados ou punidos, comunicando aos demais indivíduos da organização uma estrutura comum dos propósitos institucionais que, assim, serão compreendidos pelos demais, atingindo um nível de significação, utilizando-se para isso de elementos cognitivos presentes no processo de mudança, que podem ser compreendidas como as constatações, percepções ou ações que proporcionam aos atores a passagem das representações simbólicas à experiência. (YAZDIFAR, 2003).

Para que o estágio de codificação possa ser considerado como iniciado, deve-se verificar se a organização possuía as regras a respeito dos procedimentos a serem seguidos durante o processo de mudança. Essas novas regras devem ser elaboradas sob a forma de normas, visando a estabelecer padrões de conduta e procedimentos a serem adotados pelos usuários da Contabilidade Gerencial, conforme preceitua o modelo de Burns e Scapens. (2000).

Como componente do estágio de codificação, também é desejável a existência de um planejamento pela equipe responsável, que estipule prazos, recursos financeiros e demais recursos físicos e humanos necessários à implementação do processo de mudança. Para isso, os responsáveis pela elaboração das regras devem ter pleno conhecimento das operações da organização, bem como devem alinhar os resultados esperados com a missão, os valores e a finalidade da organização.

De acordo com o grau de mudança que se deseje alcançar, o estágio de codificação deve ser isento de interferências dos conceitos gerenciais em uso, uma vez que haverá uma mudança profunda na forma de gestão. Entretanto, em algumas situações, pode ocorrer uma adaptação de alguns conceitos em uso, o que proporciona uma alteração na forma de interpretação de indicadores ou na apresentação dos relatórios, não se alterando a estrutura conceitual como um todo.

Como um meio de proporcionar uma melhor aceitação do processo de mudança, espera-se que, durante ou após o estágio de codificação, de acordo com a estratégia adotada pelos responsáveis, haja a divulgação para os futuros usuários com o objetivo de compartilhar as informações a respeito da mudança de comportamento esperada.

Por meio da análise do processo de codificação, torna-se possível identificar quais as aspirações da organização em relação ao processo de mudança, bem como estabelecer as causas que levaram à alteração nos processos de Contabilidade Gerencial. A análise das causas proporcionam uma fonte de informação valiosa, pois determinam os problemas diagnosticados pela administração, que devem ser solucionados pelo processo de mudança. Os relatórios de diagnóstico interno ou de consultorias externas podem fornecer subsídios para a identificação dessas causas. (BARLEY; TOLBERT, 1997).

Para a definição do momento em que o processo de mudança está concluído, bem como se os conceitos de Contabilidade Gerencial implementados se encontram devidamente institucionalizados, realizando-se uma análise sobre a eficácia do processo de mudança, necessita-se de uma observação criteriosa de seus usuários, assim como é importante a visão da Alta Administração a respeito do processo.

Os exames, nesse momento, visam a identificar se existiu uma aderência entre a proposta inicial de mudança e o resultado alcançado após a implementação do novo modelo de gestão, bem como se há uma utilização geral e consistente dos novos conceitos de gestão, o que inclui o uso de novos indicadores adotados para avaliação de desempenho. (GUERREIRO *et al.*, 2006b).

Nesse estágio, é importante observar se ocorre o emprego dos novos relatórios e dos indicadores de forma adequada ao processo de gestão, havendo uma ligação clara entre o processo de tomada de decisão e as informações fornecidas pela Contabilidade Gerencial. Isso é necessário para verificar a existência de hábitos pessoais, rotinas e regras organizacionais de acordo com os conceitos introduzidos pelo processo de mudança, havendo a aceitação das novas normas como pressuposições assumidas (*taken-for-granted*) sem questionamentos. A partir desse momento, pode-se afirmar que o campo institucional está devidamente materializado no campo de ação da organização, mediante as regras e rotinas previstas nos manuais, conforme demonstram os trabalhos de Soin *et al.* (2002), Siti-Nabiha e Scapens (2005), Vieira e Hoskin (2005), Steen (2005), Kholeif *et al.* (2005) e Guerreiro *et al.* (2006b).

Considera-se que, uma vez atendidos esses requisitos, a organização obteve eficácia no seu processo de mudança em Contabilidade Gerencial, podendo constatar-se, entretanto, indícios

de resistências ou barreiras. Nesse estágio, os atores envolvidos utilizam, individualmente e em grupo, os conceitos novos de forma cotidiana, fazendo uso efetivo das informações geradas, dos relatórios e dos indicadores baseados nos conceitos que a organização desejava estarem institucionalizados em seu processo de gestão e de tomada de decisão.

2.8 Codificação, a presença do discurso e a formação de instituições

Na visão de Phillips *et al.* (2004), em um processo de institucionalização de novas regras, o discurso assume um papel importante na formação de instituições, pois as ações organizacionais produzem textos e esses textos contêm um discurso e esse discurso influencia de forma preponderante a formação de instituições, ou seja, a institucionalização. A produção de textos ou a codificação, conforme especificado no modelo de Burns e Scapens (2000), contém, em seu interior, um discurso, que exercerá influência na forma pela qual serão produzidas instituições, ao final de um determinado período de tempo.

Durante o cotidiano organizacional, cada indivíduo tem que, constantemente, dar significado a uma série de eventos, encontros e atividades das quais ele participa ativamente. (WEICK, 1973). O significado das ações dos indivíduos e daqueles que o cercam é considerado como uma interpretação da realidade, não algo simplesmente dado como verdadeiro. A atribuição de significados aos fatos que acontecem sempre possuem uma característica subjetiva, que tem, inserida em seu interior, riscos a respeito da interpretação de determinados textos realizada individualmente. Segundo Phillips e Hardy (2002, p. 5), essa formação de significados não acontece de forma isolada, mas é formada por um conjunto de textos que vão sendo produzidos no decorrer do tempo e que, inter-relacionados, possibilitam a formação de conexões entre textos, discursos e realidade social, que podem ajudar ou dificultar a formação de instituições no interior das organizações.

Para Dambrim *et al.* (2007, p. 178), quando os chamados “ideais” organizacionais são transformados em sistemas, que possuem relações e modelos causais, acontece a formação de um discurso, no sentido de algo que seja definido e proposto como uma ação no campo real. Nesse contexto, há muitas definições a respeito do que é o discurso. O discurso está inserido nas práticas diárias, produzindo a realidade e sendo produzido por ela, por meio das diversas

interações sociais que ocorrem de forma cotidiana entre os indivíduos. (PHILLIPS; HARDY, 2002, p. 3). Por meio do discurso, presente no sistema social, é que será possível a elaboração de técnicas e medidas de desempenho, que terão sua utilidade direcionada para o controle dos resultados esperados de determinada ação. Esse processo de inserção de novas técnicas, como as rotinas de Contabilidade Gerencial, devem ser internalizadas pelos indivíduos, provocando, assim, a institucionalização de novos procedimentos. Esse processo de representação pode ser analisado pela Figura 3:

Figura 3 - Estágios de institucionalização pelo discurso

FONTE: Dambrim *et al.*, 2007

De acordo com Mumby (1988, p. 158-159), o processo de linguagem no interior das organizações está ligado diretamente à interpretação dos atos administrativos por parte dos tomadores de decisão. Em sua argumentação, esse autor considera que as funções exercidas pelo discurso constituem uma estrutura conceitual teórica que facilitam o entendimento e a interpretação dos eventos inerentes ao processo de tomada de decisão. Isso pode ocorrer nos processos de negociações políticas que interfiram nas relações de poder, podendo ou não criar resistência por parte dos demais indivíduos que interagem, cotidianamente, com uma determinada estrutura organizacional.

Para esses objetivos, o processo de escrita é considerado um modo de produção textual-discursivo, com fins comunicativos e certas especificidades materiais e se caracteriza por sua

constituição gráfica, embora possa envolver, também, recursos, como, por exemplo, de ordem pictórica. (MARCUSCH, 2001). Os documentos, formalizados por meio de uma forma escrita, podem ser considerados autônomos, uma vez que possuem significados neles mesmos; explícitos e condensados, pois fornecem de forma clara o resumo de intenções provenientes de discussões verbais e reuniões anteriormente realizadas e, por final, são documentos planejados e normatizados, que têm por objetivo se transformarem em rotinas no cotidiano organizacional, sujeitas à interpretação individual de cada um dos atores sociais que os utilizem.

Esse ato interpretativo encontra-se fundamentado em dimensões pessoais de linguagem, constituídas de imagens e, eventualmente, de metáforas que são familiares ao indivíduo, utilizadas para interpretar determinados eventos, internalizar as relações de poder existentes e acondicionar as normas estabelecidas dentro de determinado padrão de moralidade, das leis e dos costumes que devem ser respeitados. (BOLAND JR., 1993, p. 125).

2.8.1 Definição operacional de discurso

De acordo com Boland Jr. (1993, p. 126), pode-se considerar que as pessoas envolvidas com o processo contábil participam do ato de interpretação de textos organizacionais ora como leitores, ora como elaboradores desses textos, que podem estar em forma de relatórios, registros, manuais de contabilidade, entre outros. Esses textos produzidos, por sua vez, quando de posse dos efetivos usuários da informação contábil, são por eles interpretados e utilizados no processo de tomada de decisão.

Essas ações individuais provenientes da utilização das informações fornecidas pelos sistemas contábeis aos indivíduos conduzem a uma habitualização de rotinas, mediante a reprodução de comportamentos, que devem culminar com a institucionalização de determinados conceitos, conforme especifica o modelo de Burns e Scapens (2000).

Tomando-se como parte inicial de um processo de institucionalização de rotinas contábeis, o estágio de codificação, de acordo com as abordagens teóricas propostas por Barley e Tolbert (1997) e Burns e Scapens (2000), parte-se do pressuposto de que esse estágio está estruturado mediante o estabelecimento de esquemas escritos. Esses esquemas são provenientes da

materialização de atos interpretativos de indivíduos que fazem parte da organização, bem como pode existir a contribuição de consultores externos, que auxiliam no processo de mudança de conceitos na Contabilidade Gerencial, que devem estar devidamente codificados, constituindo a representação do conhecimento prático acumulado em um conjunto de normas adaptadas para um determinado cenário. Como representam uma nova situação organizacional, essas novas normas influenciarão a forma como os indivíduos se comunicarão no interior da organização, determinando quais comportamentos devem ser recompensados e quais devem ser punidos, buscando-se a padronização e institucionalização de processos no interior da organização.

Segundo Barley e Tolbert (1997, p. 110), constituem elementos desse processo de codificação diversos tipos de documentos, tais como: manuais de treinamento, registros legais, memorandos, jornais internos e todos os conteúdos que constituem instrumentos de comunicação ou divulgação interna de informação. As mudanças em parâmetros institucionais podem ser obtidas mediante uma análise detalhada dos processos devidamente codificados, que representam a implementação de novos conceitos na Contabilidade Gerencial, alterando a forma pela qual o processo de tomada de decisão é estruturado, estabelecendo os limites da mudança desejada. Faz parte da codificação, de forma suplementar, a estrutura básica de conceitos que nortearão a mudança durante todo seu processo, estabelecendo-se um modelo de Controladoria específico. Esses dados podem fornecer ainda uma descrição do tipo de eventos que provocaram o início do processo de mudança, bem como podem fornecer suporte para as conclusões a respeito da eficácia do processo, mediante a comparação entre as rotinas observadas em efetivo funcionamento e aquelas que, embora previstas no projeto inicial de mudança, não se encontram ainda institucionalizadas.

A análise do processo de codificação, em um processo de mudança em Contabilidade Gerencial, pode ser realizada mediante a análise do discurso. Para Alvesson e Kärreman (2000, p. 1126), há dois tipos principais de abordagens que podem ser realizadas, quando da utilização dessa técnica em estudos em organizações. A primeira é relativa ao estudo do texto social, considerando a linguagem falada e o texto escrito em seus contextos sociais da ação. A segunda abordagem é aquela na qual o estudo da realidade social é tido como construído, visando a dar forma à realidade social por meio da linguagem. A primeira forma de tratar o discurso destaca o “texto falado” e a natureza textual das interações diárias na organização. A

segunda forma, que é utilizada no presente trabalho, busca a determinação de uma dada realidade social, mediante a análise dos movimentos historicamente determinados. Não se pode excluir, contudo, uma definição a respeito da disciplina como um princípio presente na produção do discurso. De acordo com Foucault (2006, p. 36), a disciplina está sempre presente na elaboração de discursos, fixando os limites e atribuindo uma identidade que forma o corpo do discurso, permitindo uma “reatualização” permanente das regras existentes.

Nesse contexto específico, torna-se necessária uma conceituação clara do discurso a ser utilizado. O discurso, quando considerado um campo de estudo, é bastante amplo, incluindo desde as declarações fornecidas por assessores de imprensa até notícias sobre determinado assunto publicadas nos meios de comunicação de massa, que influenciam o comportamento das organizações. A análise do discurso pode ser objeto de pesquisa de diversas disciplinas, entre elas o estudo da linguagem, a semiótica e a psicologia. Com a finalidade de delimitar o campo de estudos, utilizou-se a definição de discurso proposta por Fairclough (1992) e Parker (1992), que definem discurso como conjunto de declarações que estão presentes em textos e manuais de procedimentos, trazendo em seu interior um objeto de ação dos indivíduos. Dessa forma, constitui-se como objeto de análise deste trabalho o discurso formal emitido pela organização, como um meio de inserir uma prática operacional por intermédio de determinado processo de comunicação, proporcionando uma ação de interação entre os indivíduos em determinados cenários organizacionais e institucionais específicos.

De forma complementar a essa abordagem, considera-se que o discurso é algo mais completo, não apenas descrevendo determinadas coisas ou fatos, mas estando presente um processo de construção da realidade, por meio da argumentação e subjetivação que permite a interpretação da linguagem por uma diversidade de indivíduos. (ORLANDI, 1999, p.21).

Deve haver uma distinção entre o discurso e os outros elementos que possam estar presentes na comunicação. Van Dijk (1993, p. 251) apresenta argumentos que visam a estabelecer condições para que possa haver um exame detalhado do papel desempenhado pelas representações sociais nas mentes dos atores sociais. Para que se possa trabalhar, adequadamente, a análise do discurso, deve haver uma multidisciplinariedade nas metodologias de estudo. Embora não caracterizando o objetivo principal deste trabalho de pesquisa, assuntos como aspectos cognitivos sociais, estruturas de poder e características

culturais no interior das organizações constituem temas que podem ser examinados, permitindo uma visualização completa das interações sociais provenientes do discurso.

Buscando realizar uma visualização da interdependência entre as concepções racionalistas, narrativas e institucionais no processo de contabilidade organizacional, Seal (2006, p. 395-396) propõe que, mediante a análise do processo narrativo, acontece a materialização dos interesses, que, frequentemente, são compreendidos por meio da Teoria Institucional e de processos racionais clássicos. A concepção racionalista, para Seal (2006, p. 396), fornece os critérios técnicos para a solução das questões de interesse da organização, apresentando uma fundamentação “ingênua” para a sua resolução, enquanto a abordagem institucional providencia instrumentos teóricos para assuntos como o estudo da formação dos hábitos e rotinas, mas não apresenta uma justificativa para as motivações dos processos de mudança.

Para Lefèvre e Lefèvre (2003, p. 14-15), quando da realização de uma pesquisa de natureza social, deve-se considerar o uso da análise de discurso como recurso para identificação do pensamento coletivo, não se utilizando, apenas, de questões fechadas que serão tabuladas, mas também de técnicas que possam auxiliar na identificação de categorias de idéias que estão expressas no discurso. Atente-se ao fato de que, na execução do presente trabalho, se utilizou da versão do chamado microdiscurso (ALVESSON; KARREMAN, 2000, p. 1133), em que os textos sociais são analisados em um microcontexto específico, ou seja, somente os textos relativos à Contabilidade Gerencial. As outras três versões de análise de discurso (abordagens de meso-discurso, discurso-principal e megadiscurso) visam a realizar estudos mais amplos, como, por exemplo, generalizações em contextos locais, características culturais de um grupo de organizações ou, ainda, discurso sobre temas considerados universais, como, por exemplo, globalização e reengenharia, que são explorados por estudos relacionados à Nova Sociologia Institucional.

Uma avaliação de como um discurso externo à instituição pode influenciar a competitividade de uma instituição financeira, como no estudo realizado por Langenohl (2008), fornece informações valiosas sobre o ambiente externo e as forças institucionais que provocam pressão sobre a organização. Entretanto, ele não aborda o discurso interno, que, por sua vez, pode exercer influência na forma pela qual os conceitos gerenciais são implementados, incorporados e institucionalizados.

A utilização da análise sobre o microdiscurso dá-se em razão de a Contabilidade Gerencial constituir-se em uma micro-perspectiva, na qual são verificadas as práticas gerenciais dentro das organizações, em que são observados processos de adoção e resistência à implementação de conceitos inovadores em um local com papel específico dentro da empresa. (RIBEIRO; SCAPENS, 2006, p. 95).

Considerando esses pressupostos, não se pode considerar o discurso como um elemento simples da comunicação. Além dos elementos básicos existentes em um sistema de comunicação (emissor, receptor, código, referente e mensagem), que remete a uma idéia de transmissão de uma determinada informação, avalia-se o discurso como algo mais completo, no qual está inserido um processo de argumentação, subjetivação e construção da realidade. (ORLANDI, 1999, p. 21).

De acordo com o trabalho realizado por Dib (2001, p. 13-18), a forma de compreensão sobre como as pessoas compartilham as mesmas crenças e passam a acreditar nos mesmos conceitos depende da forma pela qual é realizada a comunicação, o que direciona a forma pela qual são moldadas as escolhas e transformado o arcabouço institucional. Como as idéias codificadas são interpretadas pelo receptor da mensagem por intermédio de padrões preexistentes, ocorre uma forma de interferência na mensagem, devido aos padrões cognitivos inerentes ao receptor. A forma encontrada pelo autor para reduzir a assimetria informacional existente entre emissor e receptor é representada pela retórica, ou seja, na intenção de convencer o interlocutor das idéias que se desejam sejam incorporadas.

2.8.2 A retórica como instrumento integrante do discurso

Thomson (1994, p. 44-45) afirma que a retórica, em seu sentido amplo, está ligada aos procedimentos e maneiras de se realizar a argumentação e a persuasão de determinado assunto. Mediante características da argumentação retórica, que estão presentes nas questões éticas, emotivas e racionais, busca-se convencer os indivíduos a aderir a determinado discurso, por meio da apresentação de um texto devidamente organizado. A contribuição da análise retórica, nesse caso, constitui em possibilitar ser determinado o quanto desse discurso foi, efetivamente, incorporado pelos indivíduos e, em um estágio mais avançado, devidamente institucionalizado.

Segundo McCroskey (1968, p. 19-20), o meio mais comum utilizado para se conseguir a cooperação de outros indivíduos é a comunicação retórica. Para esse autor, por meio dela, os indivíduos procuram manipular e controlar os pensamentos e ações de outras pessoas. Saliente-se que a utilização dos termos *manipulação* e *controle* não têm natureza pejorativa, mas são utilizados para garantir a sobrevivência do discurso que se deseja implementado, mediante a habilidade de convencimento e argumentação. Para Eco (2000, p. 234), no âmbito da retórica, o convencimento dos receptores de um determinado discurso não é considerado algo negativo, mas socialmente orientado, procurando-se utilizar de uma simbologia própria para persuadir racional e emocionalmente os destinatários de uma determinada mensagem.

Baseados nesses conceitos, devem-se considerar as questões abordadas na denominada Crítica Retórica (*The Rhetorical Criticism*) como método de análise do discurso. Esse método possui seis passos enunciados por Halliday (1988, p. 126-131), que permitem compreender as motivações do emissor da informação, as expectativas dos indivíduos receptores e as contingências do contexto. Para cada uma das seis fases, pode-se estabelecer uma relação com a pesquisa em processos de mudança em Contabilidade Gerencial. As seis fases são as seguintes:

- 1) Os Antecedentes da Situação: por meio do levantamento dos antecedentes, torna-se possível reconstituir os elementos históricos, políticos e culturais que condicionaram a situação pesquisada como problemática. O problema organizacional pode ser caracterizado como a necessidade de um processo de mudança conceitual na Contabilidade Gerencial.
- 2) O Problema Retórico: a existência de um conflito ou desequilíbrio entre a perspectiva ou posicionamento de um público interno específico, em relação à mudança proposta, caracterizando dificuldades, quando comparadas à perspectiva ou ao posicionamento que o gestor organizacional gostaria que todos os públicos tivessem. Questões como resistência interna à mudança devem ser abordadas, assim como a ineficiência nos processos e relatórios que não contêm as informações necessárias ao processo de gestão. (JOHNSON; KAPLAN, 1996, BURNS, 2000).
- 3) Anatomia do ato retórico: Identificação da linha argumentativa, mediante análise de vocabulários empregados, figuras de linguagem, especialmente as metáforas e *slogans*, que podem constituir a própria estrutura do discurso. Considerando-se um processo de

mudança no modelo proposto por Burns e Scapens (2000), os documentos, comunicações corporativas e outros meios de divulgação do estágio de codificação do processo de mudança realizado são o foco de análise, que irá verificar quais argumentos utilizados para o convencimento sobre a necessidade de mudança de conceitos e de adaptação a uma nova realidade empresarial.

- 4) **As Contingências do Discurso:** As limitações encontradas pelos responsáveis pela comunicação organizacional para realizar seu discurso de proposição de mudanças. Entre essas limitações, podem estar: a tecnologia disponível para a execução das mudanças, os meios utilizados para a divulgação do processo de alteração conceitual, a existência de discursos divergentes, as expectativas dos receptores do discurso em relação ao processo de mudança e a situação socioeconômica do país no momento da proposta de alteração. De acordo com Jang (2005, p. 297), os modelos contábeis estão sofrendo constantes alterações, que impelem as organizações, as nações e os contadores a adotarem posturas que sejam legitimadas interna e externamente, que visem a uma maximização de resultados, dentro de um processo cultural e institucional.
- 5) **Interpretação:** Por interpretação, entende-se que as proposições ou conceitos que se desejam institucionalizados devem estar amparados em determinada estrutura teórica, sendo que a percepção por parte dos receptores dessa informação deve possuir um entendimento dentro de determinados padrões estabelecidos pelo emissor das normas, não sendo permitida uma ampla margem de interpretações, o que pode distorcer os resultados esperados. Para Barley e Tolbert (1997), as regras devem transformadas em pressuposições assumidas, entendidas e aceitas por todos no interior da organização, sem questionamentos.
- 6) **Julgamento:** Nesse momento, finalizada a fase de emissão das mensagens, analisa-se a validade do ato retórico sob a ótica da eficácia, qualidade e ética. Analisado sob a perspectiva da Teoria Institucional, especificamente focando no modelo proposto por Burns e Scapens (2000) que utilizam os conceitos da Velha Economia Institucional, pode-se verificar se o discurso influenciou na institucionalização de novos procedimentos em Contabilidade Gerencial. O que se deseja estabelecer é a eficácia do processo de institucionalização, por meio de uma análise pragmática entre o discurso como fator contribuinte do ato retórico e os efeitos promovidos por ele.

Nessa concepção de retórica, com o discurso atuando como um fator importante no processo de institucionalização de normas e regras contábeis, de acordo com Nogueira (2004), o responsável pela comunicação empresarial é um negociador de significados. Ainda segundo ele:

O conceito de retórica, nestas condições, ultrapassou a noção histórica de arte de utilizar os meios disponíveis de persuasão para uma definição mais abrangente e moderna: retórica é a arte de negociar significados, definindo a realidade de um certo ponto de vista para exercer influência sobre situações. Dentro dessa perspectiva, o discurso empresarial é composto por todos os aspectos da vida da organização - os comportamentos de seus membros, as decisões implementadas, os rituais e as mensagens, seja em texto ou fala. (NOGUEIRA, 2004).

Partindo-se desse pressuposto, mediante a análise do discurso, torna-se possível estabelecer se sucedeu uma estruturação coerente do discurso, de acordo com os princípios organizacionais e, se esse discurso, no decorrer do processo de mudança, possuiu uma coerência que permite a sua institucionalização. Para Phillips e Hardy (2002, p. 63), os estudos que tenham por abrangência o discurso devem explorar a produção discursiva dos aspectos da realidade social.

Considerando-se que essas concepções são complementares, verifica-se que a narrativa, em forma de discurso, tem suas origens em processos racionalistas, buscando formar instituições como meio de transformar hábitos em rotinas na forma de pressuposições assumidas. Entretanto, no processo de elaboração do discurso pelos indivíduos, revela-se um grau de subjetividade subjacente, no qual estão inseridos os desejos e os anseios de poder daqueles que o elaboram, conforme descrito por Foucault (2004, p. 9-10). Assim sendo, considera-se que, em um sentido amplo, o discurso pode ser considerado como a prática da escrita (por meio de textos) e da fala. (WOODILLA, 1998). Um conceito dessa amplitude, entretanto, não possibilita um processo de análise específico. Para Parker (1992, p. 5), o discurso é considerado um sistema das indicações que constroem objetos.

O discurso presente nas regras, que se transformam em normas com vistas a implementar rotinas, tende a se transformar em atos reais no campo de ação, saindo do campo institucional e transformando-se em algo que faça sentido para os atores envolvidos em determinado processo social, como nas organizações, incluindo os processos de Contabilidade Gerencial. A forma pela qual o discurso contido nos textos exerce uma influência na formação de

instituições pode ser visualizada no modelo proposto por Phillips *et al* (2004), detalhado na seção a seguir.

2.8.3 O modelo discursivo de institucionalização de Phillips *et al.* (2004)

A utilização do discurso como elemento de análise no campo organizacional remonta ao trabalho de Berger e Luckman (1967), que apresentam propostas teóricas a respeito de como a realidade social emerge da construção mental humana. Suas origens ocorrem por meio da interação entre os diversos agentes nos processos sociais, sendo que as normas, regras e valores construídos em um determinado grupo social são transmitidos para os outros indivíduos do mesmo grupo pelos processos de socialização.

A visão do discurso influenciando a Contabilidade e por ela sendo influenciado pode ser encontrada, por exemplo, nos estudos realizados por Burchell *et al.* (1980), segundo os quais a concepção de realidade individual dos atores organizacionais é regida pelo discurso organizacional dominante, sendo que a seleção de indicadores dos sistemas organizacionais ocorre por intermédio de um processo de negociação, promovendo uma alteração na prática contábil quotidiana. Abordando essa mesma questão, Colville (1981) recomenda que a análise do processo contábil deve considerar os aspectos do comportamento humano, pois os sistemas contábeis não existem de forma isolada no interior das organizações, mas interagem com outros sistemas e afetam a forma pela qual os indivíduos percebem a realidade.

A racionalidade econômica, sob essa perspectiva, é questionada, ao se considerar que as práticas contábeis se desenvolvem em um ambiente sob a ótica institucional, que sofre influências de aspectos culturais e comportamentais, oposta, em determinadas situações, ao determinismo econômico. (PANOZZO; ZAN, 1999, p. 51-52). Na Teoria Institucional, a formação de instituições depende das interações sociais (BERGER; LUCKMAN, 1967, DIMAGGIO; POWELL, 1983), e essas interações que visam à formação de instituições ocorrem por intermédio da produção de informações que constituem, no campo organizacional, uma complexa teia de regras institucionais, recursos e imposição de limites. (PHILLIPS *et al.*, 2000, p. 27-28).

Segundo Miller (1994, p. 9-11), altera-se a visão, estritamente econômica, de que as informações, oriundas dos sistemas contábeis e estabelecidas em normas, regras e procedimentos, estão inseridas em um domínio estritamente técnico, impessoal. Essas informações, produzidas pela Contabilidade, estão inseridas no contexto de promover a organização como racional, responsável e moderna, fornecendo vocabulários próprios para delinear metas organizacionais, procedimentos e políticas internas.

Nesse ambiente organizacional, a produção de textos que exercerão influência na forma pela qual os gestores executarão o processo de tomada de decisão constitui um importante instrumento, para a coesão organizacional. Lammers e Barbour (2006, p. 364-365) propõem uma inter-relação entre o processo de comunicação e a formação de instituições. Para esses autores, o processo de comunicação sustenta as instituições, alinhando os objetivos organizacionais com a formação de instituições, por meio da comunicação formal.

A comunicação formal possui, incorporada no seu interior, a presença de discursos implícitos ou explícitos, que segundo Phillips e Hardy (2004, p. 4) constituem a manifestação material do discurso. Hardy *et al.* (2000, p. 1244-1245) consideram que a atividade discursiva, no interior das organizações, possui um alto nível de complexidade, podendo ser analisado sob diversas vertentes, inclusive como recurso estratégico das organizações, para alcançar determinados objetivos organizacionais.

Considerando-se que o discurso presente nos textos formais das organizações influencia o processo de comunicação organizacional e esse influencia a formação de instituições, Phillips *et al.* (2004, p. 635) apresentam a análise do discurso como uma estrutura coerente para a investigação de processos de institucionalização. Eles afirmam que uma análise da estrutura analítica do discurso pode proporcionar um melhor entendimento de como as instituições são produzidas e mantidas no decorrer do tempo.

Partindo-se das concepções de produção social de fenômenos organizacionais e inter-organizacionais por meio do discurso, abordados por Alvesson e Kärreman (2000), Hardy *et al.* (2000) e Phillips e Hardy (2002), há uma proposta de modelo de como as idéias, socialmente produzidas, são transformadas e transformam organizações, instituições e o

mundo social, sendo gerados e mantidos pelas relações existentes entre discursos, textos e ações.

Essa interação entre discursos, textos e ações encontra-se demonstrada na Figura 4:

Figura 4 – A relação entre ação e discurso

FONTE: Phillips *et al.*, 2004, p. 639 (tradução livre)

Esse modelo de integração entre textos, discursos e ações nas organizações, elaborado por Phillips *et al.* (2004), propõe que há uma relação mutuamente constitutiva por intermédio da ação dos textos e dos discursos no processo de formação de instituições.

O processo de institucionalização, na visão de Phillips *et al.* (2004, p. 640), não acontece pela pura e simples imitação de uma ação determinada, pelos atores organizacionais. A institucionalização de determinadas regras e procedimentos ocorre pela criação de textos que vão apresentar, por meio de manuais, artigos, livros e outros meios textuais, descrições sociáveis no meio ambiente organizacional, constituído de indivíduos que trabalham em um mesmo setor ou se utilizam de um mesmo padrão de relatórios, para a tomada de decisão.

No modelo apresentado na Figura 4, as setas para cima, em posição diagonal, demonstram como as ações de atores individuais afetam o campo discursivo pela produção de textos. De

todos os textos produzidos, alguns produzirão efeitos, que serão incorporados em discursos já existentes, ou ainda, produzirão novos discursos no meio organizacional. Esses discursos irão fornecer as condições necessárias para que sejam constituídas socialmente novas instituições, que desenvolverão ações para a produção de mais textos. Assim, os atos desenvolvidos pelos indivíduos no campo discursivo influenciarão a forma pela qual as ações são realizadas, estabelecendo recompensas para algumas ações e punindo outras, como ilustrado pelas setas verticais descendentes, da Figura 4.

Tomando-se por base as questões levantadas por Phillips *et al* (2004, p. 640), embora várias ações no ambiente organizacional possam ser associadas com algum texto formal elaborado internamente, as representações resultantes e os efeitos de muitos desses textos será localizada, limitada e sem maiores conseqüências. Para o estudo do processo de institucionalização, fundamentada na estrutura conceitual de Burns e Scapens (2000), tomando-se por base sua fase inicial (codificação) e a sua fase final (institucionalização), a função inicial da análise do discurso é identificar as ações que resultaram em textos formais no processo de codificação. A partir dessa análise primária, parte-se para a investigação dos textos formais, visando a extrair os fundamentos que permitam identificar as ações presentes no conteúdo desses textos que se transformaram em ações efetivas, devidamente institucionalizadas.

Partindo-se do trabalho original elaborado por Phillips *et al.* (2004), entende-se que a produção de textos internamente pelas organizações é considerada uma fonte de procedimentos que podem ser institucionalizados, por meio da apresentação de inovações no processo organizacional que intervêm de forma proativa, proporcionando novas explicações a respeito da realidade social na qual estão inseridos. Nesse processo, a reificação, ou seja, a transformação de regras abstratas em algo concreto para os atores sociais, é desejada, no sentido de que, quanto maior a objetificação dessas normas na vida social dos indivíduos, maior a possibilidade de aderência aos conceitos nelas existentes.

Baseando-se nos estudos de Weick (1979) e de Berger e Luckman (1967), Phillips *et al.* (2004) desenvolveram, então, um modelo com fundamentação em duas das principais características das ações que produzem instituições: em primeiro lugar, as ações que são inovadoras e que, portanto, requerem significativo esforço organizacional para fazerem

sentido junto aos receptores e, em segundo lugar, as ações que possam afetar a legitimidade da organização, seja ela interna ou externa.

A síntese do modelo proposto por Phillips *et al.* (2004), para demonstrar como o discurso está inserido no processo de institucionalização de textos, no campo organizacional, está demonstrada na Figura 5:

Figura 5 – Um modelo discursivo de institucionalização

FONTE: Phillips *et al.*, 2004, p. 641 (tradução livre)

Com base no modelo demonstrado na Figura 5, Phillips *et al.* (2004) fazem sete proposições teóricas, que objetivam demonstrar a importância dos textos e dos discursos no processo de institucionalização nas organizações.

A primeira e a segunda proposições, representadas pela parte superior do modelo da Figura 5, dizem respeito às ações que terão maior chance de produzir textos. Phillips *et al.* (2004) propõem que as ações que exigem um maior esforço organizacional, em virtude de sua característica inovadora, procurando fazer sentido para todos os atores individualmente, conforme explicitado por Weick (1979), terão mais chances de resultar em textos que serão disseminados amplamente do que as ações que não representem um aspecto inovador. A

segunda proposição, por sua vez, especifica que as ações que afetam as percepções de legitimidade da organização terão maior probabilidade de resultar em textos que serão largamente utilizados, em relação àqueles que não afetarem a legitimidade organizacional. Ambas as proposições referem-se a fatos anteriores ao processo de institucionalização, estando ligadas ao processo de construção de textos que podem (ou não) ser adotados pela organização, na forma de regras e procedimentos formais.

A terceira, quarta e quinta proposições tratam da forma de produção de textos, que poderão produzir discursos, considerando as características explícitas e implícitas do processo de formação textual das organizações, conforme preceitua Fairclough (1992). A terceira proposição trata, especificamente, das características dos atores organizacionais que produzem textos: aqueles atores que possuem o direito legítimo de emitir textos ou que representem uma autoridade formal, produzirão textos com conteúdos que terão maior chance de serem inseridos como parte do discurso organizacional, do que os textos emitidos por outros atores, não munidos de tal poder. A quarta proposição, no mesmo sentido, expõe o fato que textos que sejam reconhecidos, interpretados e utilizados por outras organizações (utilizando-se de técnicas de *benchmarking*) são mais prováveis de ficarem inseridos no discurso organizacional do que aqueles que não possuem tal atributo. A quinta proposição, de forma complementar, expõe que os textos que possuam em seu interior conceitos e constructos de discursos mais amplos, bem estabelecidos na organização, terão maior probabilidade de serem incluídos no campo organizacional, do que aqueles que representem novos discursos.

Na seqüência, Phillips *et al.* (2004, p. 645) estabelecem a sexta e a sétima proposições, que são:

[...] Discursos que são mais coerentes e estruturados são mais prováveis para produzir instituições do que aqueles que não são.

[...] Discursos que são suportados por discursos amplos e que não são altamente contestados por discursos competidores são mais prováveis para produzir instituições do que aqueles que não são. (PHILLIPS *et al.*, 2004, p. 645)². (tradução livre).

² [...] *Discourses that are more coherent and structured are more likely to produce institutions than those that are not [...] Discourses that are supported by broader discourses and are not highly contested by competing discourses are more likely to produce institutions than discourses that are not.* (PHILLIPS *et al.*, 2004, p. 645).

Por meio dessas duas proposições, representadas parcialmente pelo conteúdo situado na parte inferior direita do modelo da Figura 5, considera-se que à medida que os discursos apresentem coerência interna e sejam bem estruturados, haverá uma tendência de existência de mecanismos auto-reguladores, que reforçarão as normas de forma consistente. Da mesma forma, a existência de discursos que ofereçam construções sociais alternativas, a respeito de um mesmo aspecto da realidade social, poderá reduzir a probabilidade de um determinado discurso institucionalizar-se, em virtude da competição existente que tende a provocar contestações de várias formas pelos indivíduos.

A análise do processo de mudança conceitual em Sistemas de Contabilidade Gerencial, com a formação de instituições analisada pela Teoria Institucional, sob a ótica da Velha Economia Institucional e com a perspectiva do modelo proposto por Burns e Scapens (2000), constitui-se em um campo para a aplicação do modelo discursivo de institucionalização de Phillips *et al.* (2004), haja vista que o estágio de codificação constitui no momento de produção de textos que se desejam institucionalizados, podendo apresentar discursos concorrentes, que influenciarão a formação de instituições pela organização, provocando a institucionalização de ações distintas daquelas previstas inicialmente.

O estágio de codificação presente em processos de mudança de Contabilidade Gerencial e a formação do discurso dependem diretamente dos indivíduos que recepcionarão as mensagens emitidas por intermédio dos textos produzidos e que se desejam institucionalizados. Segundo McCroskey (1968, p. 34-35), a mensagem emitida com a intenção de formação e mudança de atitudes pode ser produzida pensando-se em determinados grupos, mas a internalização dessas mensagens sempre ocorrerá individualmente. A importância da percepção dos indivíduos em relação a um determinado discurso é ressaltada, uma vez que cada pessoa possui um repertório de crenças, sendo que essas crenças podem conduzir à aceitação ou a um processo de resistência a determinada mudança.

Dessa forma, considera-se que o discurso deve ser estruturado de acordo com a natureza do seu público-alvo, levando-se em consideração a mudança que se deseja alcançar ao final de um determinado período de tempo. Os interlocutores da organização, assim considerados os indivíduos que participarão como comunicadores do processo devem ter legitimidade perante

os receptores da mensagem, constituindo-se em um meio facilitador da mudança a existência de aceitação do interlocutor como legítimo, por parte do público receptor da mensagem.

Chae (2003, p. 87) considera que as organizações estão estruturadas em duas dimensões, que são unidas por meio das relações sociais existentes. Ele considera que as regras e procedimentos operacionais, constantes dos textos, constituem o “*hardware*” institucional, com alto caráter formal. Por outro lado, o discurso é o fator que dá suporte a esses instrumentos, compondo uma força de união coerente entre o exercício da linguagem e a prática operacional, fazendo parte do “*software*” institucional, permitindo a transformação do campo institucional para o campo de ação.

A existência de discursos implícitos ou explícitos em relatórios ou demonstrações de natureza econômico-financeira pode afetar o modo pelo qual as realidades são construídas pelos indivíduos. Na visão de Lehman (2006, p. 305-319), a Contabilidade pode apresentar diferentes discursos. De acordo com esse autor, enquanto o discurso econômico, da lucratividade expressa na “*botton line*” constrói o mito da racionalidade e da eficiência, pode-se estar obscurecendo relações complexas, o que pode provocar efeitos danosos à sociedade em geral. A forma pela qual as organizações relatam suas operações e seus resultados pode revelar as intenções da organização sobre determinados assuntos, expondo contradições ou situações específicas. Para Ezzamel *et al.* (2007, p. 169), discursos que contenham padrões regulatórios podem afetar os meios pelos quais os atores sociais prestam contas de suas ações, combinando novas e velhas rotinas e produzindo hábitos e rotinas diversos daqueles previstos em um padrão normativo inicial. Os discursos de natureza racional-econômica, segundo Ezzamel *et al.* (2007) podem entrar em conflito com fatores qualitativos de natureza social, afetando a legitimação de normas contábeis que se desejam institucionalizadas.

A percepção de que o discurso inserido nas práticas de Contabilidade Gerencial possa ser utilizado para finalidades de natureza não técnica foram objeto de estudo de autores como Hopper e Armstrong (1991, p. 437-446) e Mac Donald e Richardson (2002, p. 120-156). Segundo o trabalho de Hopper e Armstrong (1991), o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial foi acompanhado pela necessidade emergente de mecanismos de controle do processo de trabalho, realizando a separação daqueles que detêm o conhecimento daqueles que trabalham na produção. Mac Donald e Richardson (2002, p. 140-141), por sua vez,

destacam que, segundo os pesquisadores que seguem a linha de Michael Foucault, o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial está intimamente ligado a um tipo de poder disciplinatório baseado no poder, facilitando o exercício do poder sobre comportamentos não desejados.

Quando realizou uma análise das relações entre a sociedade e as instituições financeiras do Reino Unido, Coupland (2006, p. 867-868) recuperou o conceito de contrato social, no qual as organizações, embora orientadas para o lucro, firmam um acordo intangível com a sociedade. Esse acordo visa a atender os interesses de um grupo mais amplo de interessados, além dos acionistas, cujos interesses vão além das perspectivas financeiras. Para essa autora, uma observação mais atenta do setor bancário conduz para a análise de que, embora gerando riqueza de forma substancial para a sociedade, as preocupações de natureza social normalmente não fazem parte de sua rotina, embora sejam relevantes e oportunas. Caso haja, na organização, a presença de um discurso social e um discurso econômico, a produção de relatórios contábeis e o processo de decisão podem ser afetados, com a geração de tensões ou conflitos que afetam o processo de institucionalização de conceitos.

Todos esses aspectos possuem sua importância, influenciando diretamente a forma pela qual os conceitos a serem inseridos nos discursos de processos de mudança em Contabilidade Gerencial serão transformados em textos, utilizados na formação de regras, rotinas e hábitos, proporcionando a sua institucionalização (ou não). Por meio da análise de como a linguagem é expressa em textos e de como esses textos, por intermédio do processo de codificação, influenciam o processo de mudança em Contabilidade Gerencial, pode-se constatar uma melhor compreensão de como ocorre o processo de construção social de novos conceitos em Contabilidade, permitindo-se a adoção de práticas fundamentadas na teoria, que possibilitem uma transição das normas do campo institucional para o campo de ação com um menor grau de resistência e oposição. O estudo das relações entre o comportamento individual, o comportamento coletivo e as suas conexões com o meio ambiente organizacional fornecem subsídios para o entendimento de como as organizações se comportam, quando da existência de situações que provoquem mudanças em seu ambiente.

Entretanto, deve-se ter em mente a não linearidade do processo de mudança. Embora exista um modelo que preveja condições e uma seqüência na institucionalização de novos

procedimentos em Contabilidade Gerencial, a prática organizacional real não está limitada a esse modelo, pois as empresas podem apresentar comportamentos de forma não sistemática ou racional, alterando a ordem proposta. Como envolvem situações de controle e poder nas organizações, a cultura organizacional pode não absorver tais mudanças de forma natural, promovendo eventos não previstos teoricamente, conforme preconizam Dambrim *et al.* (2007, p. 173-174).

Para Mac Donald e Richardson (2002, p. 150), a abordagem por meio de métodos e teorias não convencionais, dos processos de mudança em Contabilidade Gerencial, pode contribuir para a formação de teorias ou a realização de trabalhos empíricos, analisando-se influências e contextos que não seriam revelados mediante métodos tradicionais de pesquisa.

3 METODOLOGIA

Nesse capítulo, são apresentados os aspectos metodológicos da pesquisa, que envolvem questões relativas ao seu delineamento geral, as evidências para a utilização do método de estudo de caso e as relações entre as hipóteses de pesquisa e a metodologia proposta.

São apresentadas a forma de seleção da empresa objeto do estudo de caso, as técnicas qualitativas e quantitativas utilizadas no decorrer da pesquisa, assim como a forma de coleta, tratamento e análise dos dados. Finalizando o presente capítulo, são apresentadas as limitações da metodologia de pesquisa utilizada e a delimitação do período de tempo de realização do estudo.

3.1 Delineamento geral da pesquisa

De acordo com Cooper e Schindler (2003, p. 68), um problema de ordem administrativa gera a necessidade de realização de uma pesquisa, no ambiente organizacional ou acadêmico. Sob esse enfoque, o processo de mudança em Contabilidade Gerencial provoca alterações na estrutura organizacional que podem constituir um campo de pesquisa, em virtude de esses processos ocasionarem diversas modificações nos meios pelos quais as áreas ou divisões internas de uma organização executam suas atividades e são avaliados, sob a ótica da eficácia e da eficiência.

No entendimento de Colville (1981, p. 120), a Contabilidade pode ser considerada como uma função da Teoria Organizacional, sendo o estudo do comportamento dos indivíduos envolvidos com a Contabilidade uma possível medida para entendimento dos problemas da área contábil. Considera, ainda, a utilização de um conceito “moderno” de Teoria Organizacional, no qual a teoria do comportamento organizacional deve ser compreendida como uma teoria dos comportamentos individuais no interior das organizações, analisando-se a função comportamental.

Por buscar estudar o comportamento dos atores envolvidos em um processo de mudança em Contabilidade Gerencial, para a realização da presente pesquisa optou-se pela realização de um estudo de caso, com aplicação de técnicas qualitativa e quantitativas. Essa escolha ocorreu em virtude de se tratar de um processo de investigação que envolve a aplicação empírica do modelo de Burns e Scapens (2000), apresentado na seção 2.6, para se verificar a influência do discurso no processo de institucionalização de conceitos de Contabilidade Gerencial no ambiente organizacional.

Por meio da classificação proposta por Cooper e Schindler (2003, p. 129), o estudo pode ser caracterizado como de natureza exploratória, com método de coleta de dados realizada mediante a utilização de dados primários e secundários, obtidos por meio de entrevistas, questionários e documentos. Complementarmente, é delineado como um estudo de caso *ex post facto*, com um ambiente de pesquisa de campo e por intermédio da análise da rotina real de uma organização.

3.2 Significância e evidências para a utilização do estudo de caso

Para Cozby (2003, p. 133-134), a utilização do estudo de caso em pesquisas de natureza comportamental é aplicada quando da necessidade de descrição de um fato ou, ainda, da realização de um evento histórico em determinado local, como uma empresa, escola ou localidade, no qual os indivíduos apresentam informações úteis para estabelecer as condições nas quais determinados comportamentos foram desenvolvidos. Cooper e Shindler (2003, p. 130) afirmam que, ao realizar um estudo de caso, busca-se efetuar uma análise de um fato específico sob determinado contexto, de forma completa e, na medida do possível, observando suas inter-relações com o ambiente.

Ocorreu uma situação na qual houve a interpretação da realidade social. Nessa realidade social estão inseridas as práticas contábeis dos indivíduos, viabilizando-se a realização do estudo de caso, conforme indicam a sua aplicabilidade Scapens e Roberts (1993). Procurou-se identificar os conectores existentes entre os estágios de codificação e institucionalização, durante o processo de mudança em Sistemas de Contabilidade Gerencial, sob a ótica do discurso.

Partindo-se da estruturação prevista por Eisenhardt (1989, p. 533), optou-se por realizá-la de acordo com as etapas de seu modelo, visando-se estabelecer as relações entre a elaboração dos constructos da pesquisa e a teoria que serviu de suporte para a sua realização. A composição das etapas de pesquisa está apresentada no Quadro 2:

Quadro 2 - Etapas da pesquisa

ETAPAS	ATIVIDADES	JUSTIFICATIVAS
Início do processo de pesquisa	Definir a questão de pesquisa.	Dar foco aos esforços de pesquisa; Fornecer fundamentos para a pesquisa.
Seleção dos casos	População especificada; Amostragem teórica.	Excluir as exceções e dar ênfase à validação externa; Dar foco em casos teóricos úteis, que possam contribuir para o desenvolvimento da teoria.
Construção dos instrumentos e protocolos	Determinar métodos múltiplos de coleta de dados; Combinar dados qualitativos e quantitativos.	Fortalecimento da teoria proposta pela triangulação das evidências; Visão sinérgica das evidências.
Pesquisa de campo	Realizar a coleta de dados e a análise, incluindo notas do campo; Determinar os métodos flexíveis e oportunos de coleta de dados.	Análises rápidas e revelações podem ser úteis na coleta de dados; Permite que os investigadores façam um exame das vantagens dos temas emergentes e das características originais do caso.
Análise dos dados	Analisar internamente o caso; Realizar análises transversais do caso, usando técnicas divergentes.	Ganhar familiaridade com os dados e a geração preliminar da teoria; Esforço do investigador para olhar além das impressões iniciais e para ver evidências por meio das lentes múltiplas.
Formatação das hipóteses	Tabular os dados relativos a cada um dos constructos; Procurar evidências dos “por ques” por meio das relações entre os dados.	Dar ênfase à definição dos constructos, validade e mensurabilidade; Confirma, estende e dá ênfase à teoria; Construir a validade interna.
Envolvimento da literatura	Comparações com a literatura similar; Comparações com a literatura conflitante, se houver.	Levantamento do nível teórico e ênfase nas definições; Ênfase na generalização, melhora na definição dos constructos.
Fechamento	Saturação teórica, quando possível.	Término do processo quando o ganho marginal se torna pequeno.

FONTE: Adaptado de Eisenhardt, 1989, p. 533 (tradução livre)

Na seção seguinte, é apresentada a forma de execução das etapas de pesquisa, que possibilitaram a análise do fenômeno por intermédio da metodologia do estudo de caso.

3.3 Execução das etapas de pesquisa

Considerando as etapas de pesquisa propostas por Eisenhardt (1989), o trabalho foi executado conforme descrito na sequência. Para a execução da pesquisa, foram aplicadas técnicas de pesquisa de natureza qualitativa e quantitativa. Foi realizada a integração entre os dados apurados mediante entrevistas, questionários e análise de documentos internos, objetivando-se, com isso, realizar a triangulação das informações com a finalidade de se obter maior confiabilidade dos subsídios da pesquisa.

3.3.1 O início do processo de pesquisa

O primeiro passo na execução da pesquisa ocorreu pela busca de fundamentos que fornecessem um arcabouço teórico necessário para a realização do estudo. Foi realizada, então, a pesquisa bibliográfica, que compreendeu o estudo aprofundado sobre os temas Teoria Institucional, Contabilidade Gerencial e Discurso Organizacional, que estivessem relacionados com o problema de pesquisa levantado. Foram consultados livros, teses de doutorado, dissertações de mestrado, artigos de revistas especializadas internacionais e nacionais, bem como trabalhos publicados em anais de congressos nacionais e internacionais, tendo como objetivo situar o tema de acordo com as necessidades do estudo. A partir dessas fontes de pesquisa, foi possível assegurar o embasamento teórico sobre os assuntos relacionados, bem como avaliar possíveis contribuições a esta pesquisa. Teve como objetivo inicial verificar o *status quo* das publicações que abordassem os temas dessa pesquisa, realizando-se com isso a respectiva fundamentação teórica necessária para o embasamento do trabalho. Nessa fase inicial ocorreu a escolha do modelo teórico a ser utilizado no trabalho de pesquisa, assim como foram definidas as estratégias de pesquisa a serem utilizadas no decorrer dos trabalhos.

3.3.2 A seleção do caso a ser estudado

O segundo passo foi determinar o campo de aplicação da pesquisa, com a seleção do caso e a determinação da população pesquisada. A organização escolhida para a realização da pesquisa empírica foi a Caixa Econômica Federal. O principal fator que levou à escolha dessa instituição financeira foi o fato de que, no passado recente, a empresa realizou um processo de

mudança radical em seus Sistemas de Contabilidade Gerencial, na busca de aperfeiçoamento contínuo como meio de melhorar a competitividade em suas áreas de atuação. A seleção da empresa objeto desse estudo de caso foi realizada de forma intencional, por opção do pesquisador, uma vez que a administração da organização possibilitou a realização deste trabalho de pesquisa, demonstrando estar aberta à investigação de natureza científica.

Os primeiros contatos com a organização foram iniciados no mês de Maio de 2007, para fins de realização da pesquisa, com a vice-presidência de Controladoria. A primeira visita formal à organização foi realizada no dia 12 de julho de 2007, quando foi concedida autorização escrita para a realização da pesquisa, mediante termo de concordância firmado pelo Vice-Presidente de Controladoria (Anexo I). Nessa mesma data, foram fornecidos os documentos para o início da execução do trabalho de pesquisa empírica a respeito do processo de mudança em Contabilidade Gerencial da Caixa Econômica Federal.

A população escolhida para representar a unidade de análise é constituída pelos gestores da administração central e gestores de nível médio (gerentes de agências) das diversas áreas de atuação da instituição financeira, que constituem uma amostra representativa dos usuários da Contabilidade Gerencial.

3.3.3 A forma de construção dos instrumentos de coleta de dados e a pesquisa de campo

A terceira etapa consistiu na construção dos instrumentos de coleta de dados e do protocolo de pesquisa, demonstrado no Quadro 6. A utilização de técnicas de tratamento de dados conjunta, de forma qualitativa e quantitativa em estudos realizados em Sistemas de Informações Contábeis, foi abordada por Kaplan e Duchon (1988, p. 583). Esses autores apontam para a necessidade de utilização de várias abordagens metodológicas, possibilitando a análise sob diversas perspectivas, que podem ser muito valiosas em estudos de caso específicos. Dessa forma, foram utilizadas as seguintes técnicas de coletas de dados no decorrer da pesquisa: pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, entrevistas e aplicação de questionários. As entrevistas foram realizadas conforme roteiro exposto no Apêndice A. Os questionários foram aplicados de acordo com o modelo exposto no Apêndice B.

Os dados apurados e coletados na pesquisa foram classificados em **primários** e **secundários**. Os primários foram coletados na organização durante o período de realização do levantamento, por meio de entrevistas e da aplicação dos questionários, constituindo-se em dados originais de pesquisa; os secundários foram obtidos por meio de pesquisa documental e pesquisa bibliográfica, compreendendo livros, artigos científicos, teses e dissertações, bem como os documentos internos, de circulação restrita, e relatórios públicos da organização.

A pesquisa documental foi realizada na organização objeto da pesquisa, com a devida autorização oficial (Anexo I). A utilização dessa técnica permitiu o acesso a dados históricos da empresa, sua estrutura organizacional, comunicações internas e manuais a respeito dos Sistemas de Contabilidade Gerencial, entre outros dados. A utilização da análise documental foi essencial para a realização da descrição da organização, sendo que, para tanto, foram analisados os atos formais da empresa, documentos e relatórios internos que permitiram definir a sua finalidade e a sua estrutura organizacional. Nessa fase, o pesquisador tomou conhecimento dos relatórios referentes ao Sistema de Contabilidade Gerencial e ao processo de mudança ocorrido, que serviram de suporte para a análise de fatores explícitos e implícitos que decorrem desse processo. Também foram objeto de avaliação os relatórios da administração publicados juntamente com as Demonstrações Financeiras do período de 1995 a 2007, com a finalidade de se extraírem elementos que possibilitassem a identificação dos discursos formais existentes na organização.

Foram realizadas três visitas pessoais à sede da organização, com a finalidade de levantar dados documentais que contivessem textos para apreciação do seu teor, com a utilização da técnica da análise do discurso, referente ao processo de mudança em Contabilidade Gerencial. Foram analisados documentos produzidos internamente, que possibilitaram o conhecimento do aspecto formal das etapas seguidas pela organização em seu processo de mudança de Contabilidade Gerencial.

Foram fornecidos pela organização e obtidos no banco de dados da FIPECAFI os seguintes documentos, que foram úteis para a fundamentação das questões realizadas nas entrevistas e para a elaboração do questionário:

- a) Modelo de Atuação da Controladoria e de Sistemas de Informações Gerenciais: Agosto de 1996;
- b) SICRS - Sistema de Custos, Receitas e Resultados Segmentados, Conceitos: Agosto de 2005;
- c) AvGestão 2007 - 2ª Avaliação Passo a Passo, Versão 1.1: 18/08/2007
- d) Relatórios da Administração dos exercícios financeiros encerrados em: 31/12/1995, 31/12/1996, 31/12/1997, 31/12/1998, 31/12/1999, 31/12/2000, 31/12/2001, 31/12/2002, 31/12/2003, 31/12/2004, 31/12/2005, 31/12/2006 e 31/12/2007.
- e) Estatuto Social da Caixa Econômica Federal.

Os documentos elencados pelas letras (a), (b) e (c) são de utilização interna da organização e seu manuseio foi permitido pela administração, mas em virtude de seu caráter confidencial e estratégico, não foi autorizada a sua reprodução completa, admitindo-se a reprodução apenas dos conteúdos essenciais à realização da pesquisa.

Após essa coleta inicial de dados, que permitiu ao pesquisador obter um conhecimento sobre a Contabilidade Gerencial da organização e as mudanças implementadas, foram realizadas entrevistas com os gestores da alta administração, envolvidos no processo de mudança da Contabilidade Gerencial.

A entrevista constitui-se em uma importante técnica de coleta de dados. De acordo com Gil (1999, p. 118-119), a utilização de entrevistas em pesquisa de natureza social apresenta vantagens em relação a outros métodos de coletas de dados, pois possibilita a obtenção de dados referentes aos mais diversos aspectos da vida social, constituindo-se em um meio eficiente de obtenção de informações em profundidade, a respeito do comportamento humano. Na execução de uma pesquisa, é de primordial importância que a entrevista conste do planejamento de pesquisa, indicando-se o tipo de entrevista realizada (livre ou informal, semi-estruturada ou estruturada), bem como a sua relação com os objetivos da pesquisa. (ALVES-MAZZOTTI, GEWANDSZNADJER, 1998, p. 168).

As entrevistas, desse modo, foram realizadas de forma semi-estruturada, de tipo focal. Segundo Yin (2001), por entrevista focal compreende-se aquela realizada num curto período de tempo, com caráter de conversa informal, mas que segue um conjunto de perguntas

elaboradas antecipadamente, com duração média de 40 minutos. As entrevistas foram realizadas mediante utilização de gravador com fita cassete, com plena ciência dos entrevistados, sendo o conteúdo de cada entrevista transcrito posteriormente pelo pesquisador. Esse tipo de pesquisa pode ser útil para a verificação, por parte do pesquisador, de temas que revelem situações que não constem dos documentos, mas que existem na organização, promovendo uma investigação da teoria e da prática organizacional. (SPENCE, 2007, p. 862).

Foram entrevistados, pessoalmente, o Diretor de Controladoria, o Diretor de Apuração de Resultados de Produtos e Unidades e o Superintendente Nacional de Monitoramento e Avaliação de Resultado. Também foram entrevistados, mediante envio por *e-mail* das questões constantes no Apêndice A, o ex-Vice Presidente de Controladoria, que acompanhou todo o processo de mudança na organização no período de 1995 a Maio de 2007, bem como um integrante da equipe responsável pela implementação da Controladoria, mas que não exerce mais atividades da organização desde 2004. Esses gestores que não pertenciam mais ao quadro funcional da empresa foram selecionados para entrevista por terem participado ativamente do processo de mudança em Contabilidade Gerencial promovido pela organização.

Foi realizada, inicialmente, uma análise primária de conteúdo (BARDIN, 1977), na qual foram identificadas, nos textos oriundos dos documentos e da transcrição das entrevistas, quais mensagens seriam objeto da análise do discurso. Após a seleção dos textos, ocorreu a análise do discurso contido nos documentos da organização, com a finalidade de se determinar o foco de análise, bem como a natureza dos discursos existentes. Com as informações oriundas da análise primária de conteúdo, tornou-se possível efetuar a análise do discurso, que resultaram em informações que possibilitaram selecionar termos-chave, permitindo uma correta identificação dos discursos organizacionais presentes nos textos formais da Caixa Econômica Federal. Identificou-se, durante o processo de análise do discurso, a existência de discursos competidores, que podem influenciar a institucionalização de novos conceitos, pois esses discursos concorrentes fazem parte das rotinas diárias dos indivíduos, impedindo a sedimentação de conceitos que se desejam transformados em hábitos e instituições.

Pode-se atribuir que a presente pesquisa foi realizada mediante a utilização dos fundamentos da pesquisa etnometodológica, pois realiza um estudo no qual é abordado como os indivíduos

assimilam normas e regras de condutas. Para Gubrium e Holstein (2000, p. 490), a etnometodologia busca identificar as estruturas reconhecíveis de comportamento, mediante a análise dos vínculos causais entre as ações dos indivíduos que se auto-regulam, provocando regularidades sociais estáveis. Na visão de Patton (1990, p. 73-74), os estudos etnometodológicos concentram-se em responder como os indivíduos atribuem sentido às suas ações diárias, comportando-se de modo socialmente aceitável. Segundo Gil (1999, p. 40), por intermédio da etnometodologia, realiza-se uma análise dos diferentes acontecimentos da vida cotidiana, como a forma de comunicar-se e a tomada de decisão, fator relevante em trabalhos que tenham por objeto a Contabilidade Gerencial, utilizada no processo de tomada de decisão diário das organizações.

Ao se verificar o processo de institucionalização dos conceitos de Contabilidade Gerencial, realiza-se uma investigação de como os atores sociais aceitaram (ou não) as mudanças propostas, de acordo com suas posições pessoais ou de determinado grupo ao qual pertencem (cargos, setores, áreas de atuação etc.). Na visão etnometodológica, admite-se que os membros de determinada entidade, como uma organização empresarial, constroem e sustentam as práticas sociais diárias, mediante a interação entre os atores sociais. Essa visão, fundamentada na etnometodologia, está amparada pelo método de pesquisa da análise do discurso.

Considerando-se que o discurso é um aspecto importante para a manutenção da unidade organizacional, busca-se a existência de uma coesão interna, na realização de uma pesquisa sobre como ocorreu o processo de mudança em Contabilidade Gerencial. Dessa maneira, pode-se realizar uma análise sobre se esses discursos afetam o referido processo. Encontram-se resumidos, no Quadro 3, os métodos qualitativos utilizados:

Quadro 3 - Métodos qualitativos e seus objetivos

MÉTODO QUALITATIVO	OBJETIVOS
Pesquisa bibliográfica	- Levantamento do estágio atual das pesquisas nacionais e internacionais sobre o tema pesquisado; - Definição do modelo conceitual teórico utilizado como base para a realização do trabalho.
Pesquisa documental	- Identificação, na organização objeto do estudo de caso, de documentos (internos e públicos) que contivessem informações a respeito do processo de mudança em Contabilidade Gerencial.
Entrevistas	- Obtenção de informações sobre o processo de mudança na Contabilidade Gerencial da organização, com participantes ativos desse processo.
Análise do discurso	- Identificação dos discursos presentes na organização, de acordo com o conteúdo dos documentos e das entrevistas.

Destaque-se, nesse contexto, a diferenciação entre os métodos qualitativos utilizados. A análise documental busca condensar as informações, permitindo ao pesquisador realizar uma indexação do conteúdo que será pertinente aos objetivos da pesquisa. A análise do discurso, por sua vez, procura interpretar o conteúdo dos textos à luz da realidade social.

Após a aplicação das técnicas qualitativas, houve a elaboração dos questionários para aplicação aos usuários dos Sistemas de Contabilidade Gerencial que incorporaram os novos conceitos, objeto do processo de mudança. Inicialmente, foi utilizado o recurso do pré-teste, no qual foram aplicados no mês de Fevereiro de 2008 sete questionários para usuários da Contabilidade Gerencial, sendo cinco usuários pertencentes a rede de agências e dois da Matriz. Após a coleta das respostas do pré-teste, de um total de 30 questões inicialmente propostas, quatro foram excluídas. Do total de vinte e seis questões remanescentes, o referido questionário foi enviado à Vice-Presidência de Controle e Risco da organização, com a finalidade de avaliação das questões pela administração da organização. Em reunião ocorrida na sede da Caixa Econômica Federal, no mês de Março de 2008, mediante um processo de negociação com a administração, duas questões foram excluídas do questionário, por razões de natureza interna da organização, sem trazer prejuízos aos objetivos da pesquisa. Dessa forma, após a aplicação do pré-teste e avaliação das questões pela administração da organização, o questionário apresentou um total de vinte e quatro questões, conforme demonstrado no Apêndice B.

A aplicação de questionários foi realizada com gestores da administração central, alocados na matriz da Caixa Econômica Federal e responsáveis pela gestão de produtos ou serviços, bem como gestores de nível médio, que exercem suas atividades nos Pontos de Venda (agências) da Caixa Econômica Federal, divididos entre Gerente Geral e Gerentes de Relacionamento das áreas de Pessoa Física, Pessoa Jurídica, Governo, Habitação, Retaguarda, Atendimento e gestores de outras áreas, não compreendidas nas anteriores.

O questionário disponibilizado aos usuários foi dividido em duas partes: uma parte relativa à caracterização do respondente, com dados de identificação dos gestores e uma segunda parte, na qual se buscou identificar, primeiramente, qual o discurso de preferência do gestor (social ou econômico). Após essa identificação, buscou-se determinar o grau de concordância dos gestores em relação ao modelo de Controladoria atualmente em uso, que se utiliza dos conceitos da Gestão Econômica. As questões foram apresentadas de forma alternada, como meio de não proporcionar qualquer fator indutor de respostas ao usuário-respondente.

Da população de todos os usuários da Contabilidade Gerencial, foram selecionados, mediante uma amostragem não probabilística e intencional, gestores da administração central (matriz) e gestores de nível médio. Eles constituíram os elementos centrais para verificação do processo de institucionalização das novas rotinas de Contabilidade Gerencial, totalizando uma população de aproximadamente 11.000 usuários dos Sistemas de Contabilidade Gerencial da empresa, que utilizavam os dados no processo de gestão diária, conforme banco de dados elaborado pela organização, que separou esses usuários de acordo com o respectivo código de cargo e função exercida. O quantitativo exato de usuários dos Sistemas de Contabilidade Gerencial, com cargo de gestão, não foi revelado pela Administração da organização, por questões de sigilo.

Foi objeto de estudo, por meio da aplicação dos questionários, a verificação da existência de homogeneidade no sentido atribuído pelos atores sociais, envolvidos no processo de Contabilidade Gerencial, aos conceitos por eles utilizados. Se há uma uniformidade na interpretação de termos considerados chaves para o processo de tomada de decisão, aliado ao fato de uso destes conceitos nas rotinas diárias, pode-se considerar esse um forte indicador do processo de institucionalização. Isso decorre da associação entre as palavras que representam conceitos teóricos e a realidade objetiva de cada indivíduo, constituindo-se, conforme afirma

Bardin (1977, p. 52), em estereótipos, ou seja, imagens preconcebidas de determinadas coisas ou situações, tornando-se, de acordo com a Teoria Institucional, pressuposições assumidas (*taken-for-granted*).

A aplicação dos questionários ocorreu de forma eletrônica, ficando disponível aos respondentes pelo período de cinco dias úteis, com o envio um *e-mail* informando sobre o questionário da pesquisa e solicitando que ela fosse respondida, indicando um *link* que direcionava ao endereço eletrônico no qual o questionário estava hospedado. Após o usuário-respondente acessar o *link* e responder às questões, os questionários respondidos eram enviados para um endereço eletrônico do pesquisador, com o objetivo de possibilitar o tratamento dos dados, mediante a utilização de arquivos eletrônicos específicos. Como se trata se uma investigação de natureza social, foi utilizada uma Escala tipo Likert para mensuração das respostas. De acordo com Martins e Theóphilo (2007, p. 93), as respostas obtidas qualificam o respondente de forma positiva ou negativa, perante o objeto que se está medindo, expressando uma relação lógica entre um sujeito e um complemento. Foram utilizadas como alternativas de resposta cinco opções, variando de concordo totalmente a discordo totalmente.

De acordo com os registros fornecidos pelo software que armazenou e gerenciou os dados oriundos dos respondentes, o total de respostas obtidas por dia de disponibilização do questionário foram os seguintes: no primeiro dia, foram respondidos um total de 2.409 questionários; no segundo dia, 1.022 questionários; no terceiro dia, 413 questionários, no quarto dia 257 questionários, sendo que, no quinto e último dia de disponibilização, foram respondidos 161 questionários, totalizando 4.262 questionários respondidos. O referido questionário aplicado só realizava o fechamento e envio das respostas se todos os campos estivessem preenchidos e, dessa forma, não ocorreram dados perdidos (*missing value*). Por outro lado, quando da visualização minuciosa dos referidos questionários, foram detectados 3 questionários respondidos no mesmo segundo, com as mesmas respostas e originárias do mesmo número de *Internet Protocol* (IP). Havendo suspeição de que os referidos dados correspondiam ao mesmo respondente e que, por problemas de natureza técnica, foram duplicados, os respectivos registros foram excluídos da pesquisa, restando um total de 4.259 questionários válidos. Ao mesmo tempo em que os dados foram coletados, formou-se um banco de dados, que teve por objetivo organizar as evidências obtidas durante o processo de

coleta. A importância do banco de dados está intimamente ligada ao aumento da confiabilidade do estudo de caso, não o limitando.

Os dados coletados foram objeto de análise quantitativa, por meio de quatro tratamentos estatísticos distintos. A estatística descritiva foi utilizada para a apresentação do percentual de respostas em relação a cada uma das questões, aferindo-se a aceitação ou não de determinada afirmação ou conceito. Foram utilizadas, também, para fins de análise dos dados coletados nos questionários, as técnicas de Análise da Variância (ANOVA), Análise de Correspondência e Análise de Homogeneidade, pelo método *Homals*.

A técnica estatística ANOVA, ou análise de variância, é um teste utilizado para avaliar as diferenças estatísticas entre as médias de dois ou mais grupos, não evidenciando onde essa diferença se encontra, no caso de três ou mais grupos. Para que se possa identificar em que grupo se encontram as diferenças estatisticamente significantes, deve-se proceder os testes denominados *Post Hoc*, que identificam qual ou quais grupos apresentam diferenças entre si, quando da análise das variáveis de pesquisa. (HAIR *et al.*, 2005).

A estatística ANOVA permite a comparação entre médias amostrais, identificando se há ou não evidências estatisticamente significantes de que as médias são distintas. A comparação das médias é realizada por intermédio de um teste de hipótese, no qual se rejeita ou não a hipótese nula, que afirma que as médias provenientes da amostra são idênticas (McCLAVE *et al.*, 2005).

A Análise de Correspondência, por sua vez, é uma técnica de interdependência utilizada para redução dimensional e mapeamento perceptual. É considerada uma técnica composicional porque o mapa perceptual é baseado na associação entre objetos e um conjunto de características descritivas ou atributos especificados pelo pesquisador. A análise de correspondência tem como função retratar a “correspondência” de categorias de variáveis, particularmente aquelas medidas em escalas nominais.

Segundo Hair (2005, p. 441-442), essa técnica estatística deve ser utilizada quando se deseja examinar relações entre variáveis categóricas nominais e/ou entre categorias dessas variáveis. A análise de correspondência das variáveis é realizada por intermédio da representação visual

das percepções de objetos de um indivíduo em duas ou mais dimensões. Normalmente, esse mapa tem níveis opostos de dimensões nos extremos dos eixos X e Y. Cada objeto tem uma posição espacial no mapa perceptual, refletindo a relativa similaridade ou preferência, em relação a outros objetos, segundo as dimensões do mapa perceptual.

A Análise de Correspondência utiliza o Qui-Quadrado (χ^2) para padronizar os valores de frequência e formar a base para associações. O Qui-Quadrado (χ^2), nesse contexto, é uma medida padronizada de frequências reais das células comparadas com as frequências esperadas das células. Para calcular a medida de associação, é realizado o cálculo dos valores esperados, como se não houvesse qualquer correspondência. Então, é realizada a apuração das diferenças entre os valores esperados e os valores reais da amostra. É feito, então, o cálculo do Qui-Quadrado (χ^2), para padronização das diferenças ao longo da tabela de valores apresentada. O cálculo do valor Qui-Quadrado (χ^2) para uma célula pode ser assim expresso:

$$\text{Valor } \chi^2 \text{ esperado} = \frac{(\text{diferença})^2}{\text{valor esperado}}$$

Para a interpretação dos valores encontrados de χ^2 , é necessário o ajustamento do sinal das medidas de similaridade (pois os valores das diferenças são elevados ao quadrado), devendo-se analisar os resultados obtidos. Na ANACOR, a existência de grandes valores positivos de similaridade é indicativa de uma associação positiva, logo os fatores qualitativos deverão aparecer próximos no mapa perceptual. Grandes valores negativos de similaridade indicam associação negativa e devem provocar o afastamento dos fatores qualitativos. Quando da utilização dessa técnica, deve-se ter uma certa precaução, pois o seu uso indiscriminado pode provocar informações de pouca utilidade. Para Hair (2005, p. 443), antes de utilizar-se da técnica, deve-se ter amplo conhecimento dos aspectos a serem pesquisados, visando a verificar a adequação dos dados obtidos pelas entrevistas aos objetivos da pesquisa em si. Outro fator que deve ser considerado é que por basear-se em aspectos qualitativos, obtidos por meio de uma amostra de uma população específica, a generalização das conclusões do estudo para populações, comum em outras análises estatísticas, não é recomendada.

A análise de homogeneidade, por sua vez, segundo Figueira (2003), realiza o tratamento de dados categóricos e refere-se aos procedimentos conhecidos por *Optimal Scaling*, que

permitem realizar a associação de variáveis qualitativas em função de seus níveis e do grau de complexidade. Os procedimentos de *Optimal Scaling* possuem três variações: *Homals*, *Princals* e *Overals*, que podem ser considerados extensões de técnicas estatísticas clássicas, como a análise de componentes principais e análise de regressão. Para Favero *et al.* (2007), essas técnicas permitem realizar a acomodação de variáveis qualitativas e revelar, de forma visual e bi-dimensional, as eventuais associações existentes entre elas.

Ainda de acordo com Figueira (2003), embora os três procedimentos tenham em comum a análise da homogeneidade dos dados, apresentando como pressuposto a redução das dimensões, tratando-se uma análise multivariada, o procedimento *Homals* permite analisar as correspondências de mais de duas variáveis. Dessa forma, a *Homals* permite que se realize o estudo da relação entre mais de duas variáveis nominais, representado-as em um mapa perceptual de duas dimensões (PESTANA; GAGEIRO, 2000, p. 368). Por intermédio dessa técnica estatística, torna-se possível superar as limitações da Análise de Correspondência simples, pois é possível analisar relações de três ou mais variáveis qualitativas categóricas de forma conjunta e simultânea.

Segundo Iezzi (2005), *apud* Favero *et al.* (2007), antes da realização da análise de homogeneidade, deve-se realizar a aplicação de várias análises de correspondências (ANACOR) simples, como um meio de possibilitar a separação das variáveis que poderão ser incluídas em uma análise de homogeneidade (*Homals*), tomada em um conjunto de variáveis de forma simultânea.

De acordo com Crivisqui (1998), a análise de correspondências múltiplas ou análise de homogeneidade engloba os seguintes aspectos: 1) facilita a construção de tipologias de indivíduos, mediante a comparação de todas as unidades de observação por meio das categorias das características observadas; 2) esclarece a relação existente entre as características observadas; 3) resume o conjunto de variáveis quantitativas observadas a um pequeno número de variáveis qualitativas relacionadas ao conjunto de variáveis estudado; 4) permite entender a relação existente entre as categorias das características observadas.

Encontram-se, no Quadro 4, os métodos quantitativos utilizados no presente trabalho:

Quadro 4 - Métodos quantitativos e seus objetivos

MÉTODO QUANTITATIVO	OBJETIVOS
Análise descritiva	- Apresentar os dados coletados no questionário de forma sumarizada, fornecendo informações sobre o comportamento da amostra.
Análise da variância (ANOVA)	- Identificar diferenças entre as médias das variáveis numéricas (tempo de serviço e tempo em cargo de gestão), de acordo com os grupos determinados pelo nível de institucionalização e o discurso.
Análise de correspondência	- Possibilitar a análise de duas variáveis categóricas, realizando-se inferências sobre os resultados apresentados no mapa perceptual. - Realizar teste para estabelecimento de pré-condições para utilização do procedimento <i>Homals</i> .
Análise de homogeneidade (<i>Homals</i>)	- Permitir a análise de correspondência múltipla, com a análise das relações entre três ou mais variáveis categóricas por intermédio do mapa perceptual.

Os modelos e métodos quantitativos utilizados apresentaram-se úteis aos objetivos da pesquisa, possibilitando a realização de inferências por intermédio da análise do comportamento da amostra pesquisada, quanto ao posicionamento dos indivíduos em relação aos discursos existentes e ao processo de institucionalização do sistema de Contabilidade Gerencial implementado. Como a presente pesquisa é caracterizada como qualitativa, a triangulação torna-se um meio eficaz de adquirir validade e confiabilidade dos dados proporcionando consistência ao estudo, mediante o emprego de métodos diferentes de coleta de dados semelhantes, comparando-se os resultados. (KAPLAN; DUCHON, 1988, GLAZIER, 1992, MARTINS, 2006).

3.3.4 Os métodos de análise dos dados coletados

A quinta etapa tratou de um exame detalhado dos dados, proporcionando uma análise, de acordo com Eisenhardt (1989), transversal do caso, por intermédio da utilização de técnicas de pesquisa divergentes. Apesar de não poderem ser generalizáveis a populações, os estudos que se utilizam de técnicas qualitativas permitem uma maior compreensão dos casos e situações pesquisadas.

A validade desses estudos está intimamente ligada ao rigor pelo qual é realizada a pesquisa de campo, buscando-se por meio desse rigor atribuir um maior grau de confiabilidade às

pesquisas (PATTON, 1990). De acordo com Ely *et al.* (1997, p. 163-164), a análise dos dados e informações coletadas pelos métodos qualitativos e quantitativos não pode ser considerada apenas a parte final do trabalho. Ela ocorre, muitas vezes, durante o trabalho de coleta, sendo simultânea e cíclica, embora em menor nível de profundidade, sendo que a entrada de dados, freqüentemente, proporciona *insights* úteis e que devem ser aproveitados pelo pesquisador no decorrer do processo de pesquisa. A rigidez do processo de pesquisa é relativa, pois a escolha da abordagem para análise é realizada de acordo com os propósitos do estudo, estando sujeita a determinadas condições ambientais.

3.3.5 Formatação das hipóteses e resultados esperados

Considerando-se as hipóteses da pesquisa, apresentadas no capítulo 1, tornou-se necessário determinar as inter-relações entre essas hipóteses e os métodos de coleta de dados que foram utilizados, visando-se atribuir validade à pesquisa, mediante a demonstração de como as informações coletadas, devidamente analisadas pelo método proposto, podem responder à questão de pesquisa proposta. De forma sumarizada, o Quadro 5 apresenta as relações entre as hipóteses de pesquisa e os resultados esperados, com a utilização dos métodos de análise propostos:

Quadro 5 – Hipóteses e resultados esperados

HIPÓTESES	RESULTADOS ESPERADOS
H ₀ : A existência de discursos concorrentes produzirá diferentes níveis de institucionalização de conceitos de Contabilidade Gerencial.	<ul style="list-style-type: none"> - Identificação de discursos distintos, em diferentes áreas da empresa, por meio da análise da estrutura dos textos, da linha argumentativa existente mediante o vocabulário empregado e a linguagem utilizada. - Análise de coerência dos conceitos de Contabilidade Gerencial em relação aos discursos presentes na organização.
H ₁ : Discursos organizacionais mais coerentes com o discurso presente nos textos codificados de Contabilidade Gerencial, produzirão maiores níveis de institucionalização do que aqueles discursos que não apresentem tal atributo.	<ul style="list-style-type: none"> - Verificação do nível de institucionalização dos conceitos de Contabilidade Gerencial nas diversas áreas da organização. - Análise das relações entre o discurso organizacional e a institucionalização de conceitos oriundos do processo de mudança conceitual.

Observe-se, pelo conteúdo do Quadro 5, as relações existentes entre os resultados esperados e as hipóteses de pesquisa. Os resultados de pesquisa esperados, mediante a utilização dos métodos de pesquisa descritos anteriormente, visam a corroborar as hipóteses propostas ou, caso o estudo de caso não apresente resultados totalmente confirmatórios das hipóteses levantadas, informações que permitam a sua validação parcial. A construção da validade interna do estudo de caso ocorre pelo entendimento das relações entre os resultados alcançados e o arcabouço teórico utilizado, oriundo da análise das informações provenientes dos métodos quantitativos e qualitativos utilizados. (EISENHARDT, 1989. p. 542).

Verifica-se, pelo exposto até o momento, a estruturação do processo de pesquisa, que realizou a fundamentação teórica por meio da revisão bibliográfica, selecionou a organização na qual foi realizado o estudo de caso, com estabelecimento da população e da amostragem utilizada, descrevendo-se a forma de elaboração dos instrumentos de coleta de dados, valorizando a multiplicidade de métodos. De forma complementar, descreveu-se a forma pela qual foi realizada a pesquisa de campo, assim como os métodos de análise utilizados.

As comparações com a literatura existente ocorreram durante o processo de análise dos dados, apresentado no capítulo 4, quando foi realizado o encerramento do processo de pesquisa, em virtude do aprendizado incremental proposto sobre o fenômeno pesquisado ter chegado ao seu final, levando-se em consideração o tempo disponível para a realização da pesquisa.

3.4 Protocolo para a realização do estudo de caso

De acordo com Yin (2001, p. 89), “o protocolo é uma das táticas para se aumentar a confiabilidade da pesquisa de estudo de caso e destina-se a orientar o pesquisador ao conduzir o estudo de caso.” Na execução da pesquisa, é necessário elaborar um protocolo quando da realização de um projeto de estudo de caso, com o objetivo de descrever as etapas da pesquisa, os objetivos relacionados com cada etapa e as respectivas atividades. O Quadro 6 apresenta o protocolo que delineou as etapas, os objetivos e as atividades de pesquisa.

Quadro 6 – Protocolo para a realização do estudo de caso

ETAPA	ATIVIDADES	PROCEDIMENTOS
Planejamento	<ul style="list-style-type: none"> – Elaboração do protocolo. 	<ul style="list-style-type: none"> – Definição das etapas da pesquisa, incluindo coleta e análise de dados (primários e secundários).
Coleta de dados	<ul style="list-style-type: none"> – Caracterizar a empresa objeto de estudo; – Verificar os sistemas gerenciais utilizados; – Coletar os dados provenientes de relatórios internos, de relatórios da administração, de questionários e entrevistas; – Elaborar um banco de dados com os dados coletados, com o objetivo de organizar as informações coletadas; – Tabular os dados dos questionários, visando à aplicação das técnicas estatísticas. 	<ul style="list-style-type: none"> – Pesquisa documental em manuais e relatórios que tenham relação com a implementação do Sistema de Contabilidade Gerencial; – Análise dos Relatórios da Administração, identificando os discursos existentes na organização; – Entrevistas com os gestores da administração central (matriz); – Aplicação do pré-teste do questionário, para adequação aos objetivos da pesquisa; – Aplicação de questionários com os gestores usuários do Sistema de Contabilidade Gerencial.
Análise dos dados	<ul style="list-style-type: none"> – Analisar os relatórios fornecidos pelo programa estatístico; – Análise das relações entre os discursos existentes e o processo de institucionalização em Contabilidade Gerencial; – Caracterizar como a Teoria Institucional pode contribuir no processo de mudança em Contabilidade Gerencial. 	<ul style="list-style-type: none"> – Análise do discurso (ou discursos) existente na organização; – Triangulação, visando a contrastar os dados coletados por intermédio da pesquisa documental, entrevistas e questionários.
Conclusão	<ul style="list-style-type: none"> – Analisar a forma de execução dos estágios de codificação e institucionalização, do modelo de Burns e Scapens (2000), identificando como o discurso influencia no processo, à luz do modelo de Phillips <i>et al.</i> (2004). 	<ul style="list-style-type: none"> – Sugestões para melhorar o processo mudanças de Sistemas Contábeis da organização.

Fonte: Adaptado de Yin, 2001

Por intermédio da seqüência apresentada no protocolo de estudo de caso, pôde-se ordenar o trabalho de pesquisa, possibilitando-se a antecipação de futuros problemas que poderiam ser ocasionados pela falta de planejamento. Dessa forma, o protocolo constitui-se, conjuntamente com as etapas propostas por Eisenhardt (1989, p. 533), em um guia para a condução das pesquisas que adotam a metodologia do estudo de caso. (YIN, 2001, p. 91).

3.5 Limitações do estudo de caso e delimitação do período de realização da pesquisa

A realização do estudo de caso único trata de uma investigação empírica. Ele busca averiguar um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto na vida real, atentando-se para o fato de que, no espaço do conhecimento comum, os limites estabelecidos entre o fenômeno observado e o contexto no qual ele está inserido não se encontram claramente segregados. Cabe ressaltar que, em relação ao estudo de caso, a principal limitação existente é de que foi realizado um estudo de caso único, procurando-se a validação de uma proposição teórica, dificultando-se a sua generalização para populações ou universos. (YIN, 2001, p. 29).

Conforme Martins (2006, p. 95-96), os trabalhos de pesquisa realizados com a utilização da metodologia do estudo de caso trazem nos seus resultados generalizações analíticas, isto é, generalizações da teoria preliminar apresentada, aliada às proposições do estudo, cujos resultados devem ser discutidos e mostrados, corroborando as hipóteses apresentadas na pesquisa.

Sob o aspecto metodológico, o estudo encontra-se limitado às características da organização estudada, no período compreendido como tempo de realização da pesquisa, estritamente sob a ótica da Teoria Institucional, analisada no presente trabalho. Aliada a esta característica, deve-se considerar que, por constituir-se um novo método de pesquisa na área de Contabilidade Gerencial, a Análise do Discurso, por definição, não se encontra devidamente institucionalizada como método de pesquisa. (PHILLIPS; HARDY, 2002, p. 11).

De acordo com o trabalho de Busco *et al.* (2007, p. 141), as implicações epistemológicas sobre a utilização do estudo de caso devem envolver as características do contexto social que está sendo estudado e sua interação com as construções de Contabilidade, sendo interpretado à luz das circunstâncias específicas em que eles se desdobram no decorrer do tempo. Apesar de assumir, para a realização da pesquisa empírica, que os fatos ocorreram de forma linear no tempo, com uma evolução natural, a complexidade das ações envolvidas na rotina diária de uma organização de grande porte pode promover a existência de fases simultâneas em diversas áreas organizacionais, não respeitando uma progressão com a linearidade assumida. Considerando-se esse fator, quaisquer outras implicações e situações que possam resultar de

aspectos não abrangidos pela abordagem aqui utilizada, podem caracterizar fenômenos que ocorreram, mas que não foram relatados em virtude da metodologia proposta.

O processo de mudança da Contabilidade Gerencial da organização objeto do presente estudo teve início no ano de 1995, sendo que o período analisado abrangeu desde a decisão da mudança de conceitos da Contabilidade Gerencial, com a posterior implantação de um modelo de controladoria, até a data de coleta dos dados. O trabalho de coleta dos dados pesquisados foi realizado entre Outubro de 2007 e Maio de 2008.

4 ESTUDO DE CASO

Nesse capítulo, foi realizada a descrição do histórico da organização, bem como de aspectos relativos ao porte da empresa. A seguir, realizou-se a caracterização de sua estrutura organizacional, finalizando-se com a descrição dos aspectos de gestão contábil gerencial, com o histórico da área de Controladoria na organização e apuração da existência de dois discursos: o social e o econômico.

Foram relatados, na seqüência, os antecedentes do processo de mudança, com uma análise do processo de codificação de conceitos de Contabilidade Gerencial e o processo de institucionalização desses conceitos. A seguir, apresentou-se a estatística descritiva dos resultados obtidos pela aplicação dos questionários, realizando-se considerações a respeito dos quantitativos das respostas obtidas.

Com a utilização dos dados provenientes dos questionários foram aplicados a análise de homogeneidade *Homals*, a estatística ANOVA, para verificar se havia diferenças significativas no discurso ou nível de institucionalização, entre os indivíduos, quando considerados o tempo de serviço e o tempo de gerência na CAIXA. Finalizando o presente capítulo, foram apresentadas as Análises de Correspondência entre os discursos organizacionais e as demais variáveis de pesquisa, realizando-se a discussão dos resultados apurados. Os resultados foram analisados à luz do referencial teórico, articulando-se as idéias com o objetivo de verificar as hipóteses de pesquisa, bem como para a discussão das contribuições apresentadas pela pesquisa e a formulação das conclusões do estudo.

4.1 Apresentação da empresa

A instituição escolhida para ser objeto do presente trabalho de pesquisa foi a Caixa Econômica Federal. Conforme consta do endereço eletrônico da instituição, fundada em 1861, atualmente é o principal agente das políticas públicas do Governo Federal, não possuindo acionistas privados, sendo 100% do seu capital social de propriedade da União. O seu Estatuto está regulamentado pelo Decreto nº 5.056 de 29 de abril de 2004.

Possui uma rede de atendimentos aos seus clientes, como banco múltiplo, e atua como um instrumento de ligação entre o Governo Federal e os trabalhadores, realizando os pagamentos de recursos do FGTS, Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, do PIS, Programa de Integração Social e do Seguro-Desemprego. Ainda na sua área de atuação, também, é a responsável pelos repasses de recursos da União às Prefeituras e aos Estados, quando da realização de investimentos destinados à habitação, saneamento básico e infra-estrutura. Exerce de forma complementar, com monopólio, as atividades de penhor civil, de modo permanente e contínuo. A instituição é responsável também pela gestão das loterias federais oficiais, como a Mega-Sena, Quina e Loteria Federal.

O Decreto nº 5.056 de 29 de abril de 2004 traz, em seu artigo 8º, a forma de organização administrativa da Caixa Econômica Federal. De acordo com esse artigo, são órgãos de Administração:

- I. o Conselho de Administração;
- II. o Conselho Diretor;
- III. a Vice-Presidência responsável pela administração de ativos de terceiros;
- IV. a Vice-Presidência responsável pela administração e operacionalização dos fundos, programas e serviços delegados pelo Governo Federal;
- V. a Diretoria Executiva.

A estrutura organizacional está composta, dessa forma, de um cargo de presidente e onze vice-presidências, responsáveis pelas diversas áreas de atuação da instituição. O cargo de presidente é de livre nomeação do Presidente da República, sendo que atualmente é ocupado pela Sra. Maria Fernanda Ramos Coelho, funcionária de carreira da instituição, que atua na organização há 23 anos.

As onze vice-presidências estão assim divididas:

- Atendimento;
- Ativos de Terceiros;
- Controle e Risco;
- Finanças;
- Fundos de Governo e Loterias;

- Gestão de Pessoas;
- Logística;
- Governo;
- Pessoa Física;
- Pessoa Jurídica;
- Tecnologia da Informação.

A vice-presidência de Controle e Risco é a responsável pela Controladoria da Caixa Econômica Federal. Em seu parágrafo único, inciso I, do artigo 8º do Decreto nº 5.056, há referência específica às unidades de Contabilidade e Controladoria. Diz o dispositivo legal:

Parágrafo único: Os órgãos de Administração deverão, no âmbito das respectivas atribuições e competências, observar as seguintes regras de segregação de funções:

I - as unidades responsáveis por funções de contabilidade, controladoria e controles internos ficarão sob a supervisão direta do Vice- Presidente designado exclusivamente para a função de controle;

II - o Vice-Presidente designado exclusivamente para a função de controle responderá junto ao Banco Central do Brasil pelo acompanhamento, supervisão e cumprimento das normas e procedimentos de contabilidade e do Sistema de Controles Internos.

Como se pode observar, além de exercer as funções específicas, relativas à área de Controladoria, o Vice-Presidente de Controle e Risco, também, tem sob sua responsabilidade o sistema contábil e de controles internos da organização, respondendo ao Banco Central do Brasil, em relação a esses setores.

A Caixa Econômica Federal pode ser caracterizada com uma instituição financeira de grande porte, tendo apresentado, no período analisado, os seguintes dados elencados na Tabela 1, relativos a patrimônio administrado, resultado líquido apurado e patrimônio líquido:

Tabela 1 – CEF – dados financeiros – período 1995 a 2007

Exercício	Ativos Totais	Patrimônio Líquido	Resultado do Exercício
1995	80.413.061,00	3.529.402,00	221.313,00
1996	94.370.675,00	4.171.886,00	275.287,00
1997	111.603.521,00	4.642.042,00	405.930,00
1998	114.670.421,00	3.582.467,00	386.986,00
1999	122.441.169,00	3.900.219,00	394.524,00
2000	126.080.240,00	3.070.024,00	372.287,00
2001	101.330.651,00	3.891.469,00	(4.687.332,00)
2002	128.417.934,00	4.628.121,00	1.081.093,00
2003	150.495.476,00	5.771.552,00	1.616.145,00
2004	147.786.559,00	6.663.640,00	1.419.802,00
2005	188.677.661,00	7.951.942,00	2.073.016,00
2006	209.532.836,00	9.182.470,00	2.386.190,00
2007	249.636.819,00	10.585.909,00	2.510.098,00

Fonte: Demonstrações Financeiras da Caixa Econômica Federal – 1995 a 2007
Em milhares de reais

A empresa encontra-se em fase de expansão dos negócios no período abrangido pela pesquisa, tendo um aumento nos ativos administrados da ordem de 210,44%, sendo que o Patrimônio Líquido apresentou uma evolução de 199,93% nos exercícios analisados. Com exceção do ano de 2001, todos os exercícios anuais apresentaram resultados positivos. Em relação ao exercício de 2001, a instituição financeira Caixa Econômica Federal foi objeto do Programa de Fortalecimento das Instituições Financeiras Federais, previstos na Medida Provisória nº 2196/2001, que visou a estabelecer para os bancos públicos a mesma disciplina vigente para bancos privados. As premissas desse programa foram a desobrigação de riscos, a segregação de ativos e a capitalização, sendo que o Tesouro Nacional, após os devidos ajustes, realizou um processo de capitalização da ordem de R\$ 9,3 bilhões de reais na Caixa Econômica Federal (Barbosa, 2003), o que permitiu o enquadramento da CAIXA aos níveis mínimos de patrimônio requeridos pela Autoridade Monetária, conforme Parecer de Auditoria integrante das Demonstrações Financeiras do exercício de 2002.

Seu quadro funcional apresentava, em 31/12/2007, um total de 100.916 colaboradores, sendo 74.949 empregados concursados, 11.873 estagiários, 10.456 prestadores de serviço e 3.638 adolescentes aprendizes, conforme dados publicados no Relatório da Administração de 2007.

4.2 Histórico da controladoria na Caixa Econômica Federal

Após a implementação do Plano Real, no ano de 1994, com a conseqüente estabilização monetária da economia, a situação de todo o Sistema Financeiro Nacional passou por profundas transformações. Segundo Maia (2003), ocorreram alterações que tiveram como objetivo a estabilização econômica, mudando-se, drasticamente, o cenário econômico nacional, especialmente o setor bancário.

Além desses fatores, o alto grau de competição entre as empresas, o uso intensivo de tecnologia da informação e a abertura de mercado para novos participantes proporcionaram uma mudança no perfil das instituições financeiras, que passaram, então, a adequar-se às novas situações que se apresentavam.

Nesse processo de mudança institucional, a implantação da Controladoria na Caixa Econômica Federal teve início no decorrer dos anos de 1995/1996, mediante solicitação, por parte da diretoria, de um estudo diagnóstico à FIPECAFI, Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, realizado com o apoio de profissionais da organização. Esse diagnóstico resultou em um relatório a respeito das necessidades de adequação dos controles internos e do processo de gestão à nova realidade que se apresentava, tendo como fundamentação teórica as premissas do modelo de Gestão Econômica.

O relatório de diagnóstico foi elaborado em conjunto pela consultoria externa e pelos colaboradores da Caixa Econômica Federal, estando estruturado da seguinte forma:

- a) entendimento do papel da CEF e da nova Estrutura Organizacional:
 - a. entendimento do papel da CEF;
 - b. entendimento da nova Estrutura Organizacional;
 - c. premissas do Modelo de Gestão assumidas.
- b) entendimento do Papel da Controladoria na CEF:
 - a. modelo de Controladoria;
 - b. instrumentos de Atuação da Controladoria.
- c) análise dos Sistemas de Informação Econômico-Financeiras

- d) modelo Conceitual para Atuação da Controladoria:
 - a. considerações sobre o modelo de Gestão Econômica;
 - b. processo de Planejamento e Controle;
 - c. modelo Conceitual de Informações para Controladoria
 - d. aspectos Gerais de Informática para implantação do Modelo Conceitual de Informações Gerenciais.

O referido relatório foi denominado “Modelo de Atuação da Controladoria e de Sistemas de Informações Gerenciais”, podendo ser caracterizado como o primeiro instrumento formal a respeito da estruturação de um sistema de informações da Contabilidade Gerencial, com uma proposta de funcionamento integrado, mediante alteração da base conceitual-teórica pela qual a organização realizava suas operações diárias e apurava seus resultados.

A partir do exame desse relatório inicial, tornou-se possível o conhecimento detalhado das intenções de mudança no decorrer do ano de 1996, mediante a análise do discurso presente nesse instrumento formal de proposta de mudança. Cabe ressaltar que, de acordo com o referido relatório (p. 40), foi observada a inexistência de um processo de gestão claramente estruturado na CAIXA, demonstrando haver necessidade de mudanças em relação aos processos gerenciais como um todo.

De acordo com o relatório diagnóstico (p. 1), as necessidades de mudança na Caixa Econômica Federal em 1996 eram as seguintes:

- a) revisão do modelo de gestão da empresa;
- b) estruturação do processo de gestão das suas atividades;
- c) desenvolvimento de sistemas de informações que apoiassem um processo de gestão estruturado com base num modelo de gestão eficaz.

A partir dessas necessidades básicas, foram estruturadas proposições que foram transformadas em ações, dando origem à Diretoria de Controladoria e, posteriormente, no ano de 2001, à Vice-Presidência de Controladoria na organização.

O modelo adotado pelos gestores da organização possui premissas que atendem, parcialmente, uma Controladoria alicerçada na abordagem da Gestão Econômica, também conhecida como GECON. A abordagem GECON foi concebida, inicialmente, por Catelli (2001, p. 30), a partir do final dos anos 70, visando a uma adequação dos modelos de decisão, mensuração e informação existentes à realidade empresarial, buscando-se a eficácia dos sistemas de Contabilidade e de custos, como meio de se fornecerem subsídios úteis ao processo decisório.

O modelo GECON propõe uma análise sistêmica da organização, na qual os sistemas de informação em geral e o sistema de Contabilidade Gerencial, especificamente, buscam atender de forma satisfatória às necessidades dos gestores. O processo de mensuração do resultado econômico, precedida pela definição de eventos econômicos e da padronização das informações gerenciais, tem o objetivo de servir de suporte ao processo de planejamento, execução e controle, exercido pela Controladoria.

Como itens integrantes da implementação de um modelo GECON, há conceitos inerentes à Contabilidade Gerencial, como a adoção do método do custeio variável, do preço de transferência entre unidades, com a avaliação do custo de oportunidade e a utilização de uma moeda de valor constante nas operações realizadas pela empresa, entre outros. Esses conceitos diferem, de forma substancial, da maioria dos modelos de gestão denominados tradicionais, que, de acordo com Parisi (2001, p. 276), não são congruentes com os valores e crenças do ambiente empresarial em uso pelas organizações.

A partir da análise do relatório de diagnóstico, foi possível formular questões para a entrevista com os gestores da organização que acompanharam o processo de mudança, com o fim de serem apuradas quais propostas foram transformadas em ações efetivas e, dentre essas, quais estavam devidamente institucionalizadas ao final de um período de aproximadamente doze anos, de acordo com a percepção da alta administração.

4.3 Antecedentes do processo de mudança

Nessa seção, são analisados, à luz da Análise do Discurso, os antecedentes do processo de mudança implementado. Os antecedentes do ato retórico, na concepção de Halliday (1988),

foram considerados, buscando-se identificar os elementos que provocaram a mudança, com o posterior início ao processo de mudança na Contabilidade Gerencial.

A análise está pautada, inicialmente, no relatório de diagnóstico que apurou a situação existente a respeito da Contabilidade Gerencial, no ano de 1996. De forma a complementar as informações existentes no referido relatório, foram analisados os Relatórios de Administração do período de 1995 a 2007, sendo posteriormente realizadas entrevistas com gestores que participaram desde o início do processo de mudança, contribuindo para a sua reconstrução histórica.

Pela análise documental, observa-se, a partir do ano de 1995, uma preocupação da administração da organização para uma adaptação às mudanças ocorridas no cenário nacional. Após a implementação do Plano Real, que provocou a redução dos ganhos inflacionários, a gestão passou a ser centrada em um processo de aumento de receitas e redução de custos. (CEF, Relatório da Administração, 1995).

Esse processo de mudança de cenários provocou uma atitude que promoveu a racionalização do processo pelo qual os serviços eram executados. Segundo o Relatório da Administração de 1995:

O objetivo do plano em curso é o estabelecimento de um futuro competitivo que, dentro da nova estratégia de negócios que integra os segmentos de mercado da CEF, e aliada a uma profunda revisão e racionalização dos processos e rotinas de trabalho, permita a empresa operar com um nível elevado de agilidade, produtividade e, sobretudo, qualidade.

No tocante ao desenvolvimento de novos sistemas, foram disponibilizados produtos destinados às áreas de contabilidade, planejamento e execução orçamentária, administração do patrimônio, controle de material de consumo, controle de convênios lotéricos, e ainda, um eficiente sistema de informações gerenciais. Na maioria dos casos, os novos sistemas vieram substituir sistemas anteriores defasados tecnologicamente, permitindo à empresa, desta forma, operar com um melhor nível de agilidade, produtividade e qualidade. (CEF, Relatório da Administração, 1995).

Denota-se, a partir dessas afirmativas, a preocupação dos gestores em aumentar a produtividade dos serviços, mediante a substituição de sistemas que não atendiam as necessidades gerenciais que surgiram.

Essa informação foi confirmada pelas declarações fornecidas pelo ex-Vice Presidente de Controladoria da organização, pois, segundo ele, o processo de mudança gerencial, que

culminou com a instituição da área de Controladoria, foi estruturado a partir de uma reestruturação completa, provocada pelas condições ambientais da época:

“A Controladoria foi constituída a partir de uma profunda re-estruturação ocorrida na Caixa, em meados da década de 90. Aproximadamente no decorrer do ano de 1996/97. Naquela ocasião foi implementado novo modelo de gestão na empresa com maior descentralização do poder decisório e centralização da estratégia e controles. Dada a forma como a Caixa era estruturada, os controles gerenciais eram bastante dispersos, distribuídos em diversas unidades de sua estrutura organizacional. Não havia na empresa uma unidade que centralizasse os controles gerenciais e a geração de informações estratégicas. Praticamente cada gestor era responsável pela geração de suas informações gerenciais.”

Essa informação é uma confirmação da evidência coletada no Relatório de Diagnóstico, que ressalta a existência de um processo descentralizado de gestão estratégica e de controles, inexistindo um processo estruturado de gestão estratégica. Essa condição, existente à época, também, é corroborada por um dos diretores de área de Controladoria, que acompanhou o processo, ressaltando, além do sistema de controles, a importância de um sistema de mensuração de desempenho:

“Isto (a implementação da Controladoria) foi fruto de uma evolução. Foi fruto de se estudar, de se procurar o que era melhor para Caixa. Isto sempre em busca de uma avaliação de desempenho. Então, naquela época (início dos anos 90), a Caixa era muito incipiente neste tipo de coisa. Lá por 96, 95, é que se veio a falar em GECON, em Controladoria, o nome Controladoria começa a aparecer na Caixa Econômica. Foi uma necessidade de evolução em função da própria evolução da Caixa.”

O método de custeio por absorção, utilizado pela Caixa Econômica Federal anteriormente, teve que ser substituído, em virtude de não atender às necessidades de informações gerenciais que surgiram. Esse fato ocorreu com o advento da transformação da empresa em uma organização que passou a atuar intensamente no mercado financeiro bancário de varejo, altamente competitivo, com a introdução de novos concorrentes, especialmente os internacionais.

Para o Diretor de Apuração de Resultados de Produtos e Unidades, o processo de substituição do custeio por absorção para o método de custeio variável, com as premissas do GECON, teve como fatores motivadores a não aceitação, por parte dos gestores, do sistema anterior, bem como a possibilidade de legitimação de um novo modelo:

“O resultado que se tinha com o custeio por absorção, pelo próprio método, ele carregava tanta distorção, que você levava, eram cascatas de rateio. [...] Então quando isso chegava lá na unidade, chegava um número ali, que pode-se dizer que ele não servia para nada. Tinha um número ali que não servia para a tomada de decisão, a pessoa não aceitava aquele número também porque o custo não era o custo dele, era um custo que vinha de um processo de distribuição [...] Então o sistema não tinha credibilidade. Então, com a margem de contribuição você não trabalha mais com esse processo de distribuição, você identifica o que está ali, você consegue objetivamente relacionar com o produto, então isso é muito mais aceito.”

A partir das evidências coletadas por meio das informações obtidas durante a realização das entrevistas, pode-se verificar que, especificamente em relação às áreas que necessitavam efetuar um gerenciamento de custos para a tomada de decisão, havia a premência pela utilização de um sistema que, ao mesmo tempo que estivesse amparado por uma base conceitual sólida, dispusesse de uma estrutura retórica que fosse aceita pelos gestores, para que a mesma pudesse ser legitimada e transformada em uma instituição.

Dessa forma, a partir da contratação da FIPECAFI como empresa de consultoria auxiliar no processo de mudança, foi adotado, gradualmente, o modelo de Gestão Econômica, com o objetivo de se procurar uma solução para a falta de estruturação dos sistemas de gerenciamento da empresa, bem como se buscando um maior índice de aceitação conceitual, almejando a institucionalização dos novos conceitos que seriam implementados.

De acordo com Whelan-Berry *et al.* (2003, p. 188-189), o estabelecimento dos fundamentos para o início de uma mudança estão baseados na existência de uma liderança e na forma pela qual o processo será mantido, no decorrer do tempo, mediante sua difusão por toda a organização. No estudo de caso em análise, a mudança conceitual foi iniciada no ano de 1996 e implementada de forma gradual por aproximadamente dez anos, não sendo considerada concluída totalmente até a presente data. Essa implementação parcial tem origem na forma de estruturação política existente na organização, que, por tratar-se de empresa de natureza pública, possui processos de negociação diferentes daquele existente em empresas de capital privado. Essa característica influencia de maneira determinante a forma pela qual as decisões são tomadas, fazendo com que haja um tempo de adequação superior a três ou cinco anos, para que ocorra uma mudança de hábitos e atitudes em nível individual e coletivo. (WHELAN-BERRY *et al.*, 2003).

Nesse mesmo contexto, conforme o proposto por Andon *et al.* (2007, p. 276-277), a complexidade da situação de mudança afetou os vários segmentos de atuação da organização

de modo diverso, provocando dificuldades em relação à forma de avaliação dos resultados alcançados. Dessa maneira, pode ocorrer que, em determinados momentos, não haja uma ruptura total em relação ao modelo anteriormente utilizado, mas ambos coexistam, de acordo com o indivíduo, o segmento de atuação ou o nível gerencial considerado.

4.4 Identificação e caracterização do discurso social e do discurso econômico na Caixa Econômica Federal

Nessa seção, foram analisados os discursos existentes na organização objeto do estudo de caso, buscando-se caracterizar, por meio dos documentos fornecidos pela administração, o discurso social e o discurso econômico na Caixa Econômica Federal.

Inicialmente, foi realizada a análise do Estatuto da Organização e dos Relatórios da Administração, que são parte integrante das Demonstrações Financeiras publicadas pela organização anualmente, que contém textos que relatam a forma pela qual foi conduzida a gestão da empresa, sob a visão dos administradores. Também, integraram a análise os demais documentos internos, fornecidos pela Caixa Econômica Federal, descritos na seção 3.3.3.

Por ser considerada uma organização de natureza pública, a Caixa Econômica Federal, desde a sua criação, teve como objetivo primordial ser um operador de natureza social, como executor das políticas do Governo Federal. Em virtude de 100% do capital da organização ser de propriedade da União, é presente a existência de questões políticas a respeito da forma pela qual as ações operacionais serão executadas. No artigo 3º do Estatuto da companhia, consta expressamente: “Instituição integrante do Sistema Financeiro Nacional e auxiliar da execução da política de crédito do Governo Federal”.

Dessa forma, a CAIXA difere das demais instituições financeiras, pois executa ações visando, não somente, à melhor situação de rentabilidade e lucratividade durante o exercício, mas, também, executa operações de cunho social que podem ser realizadas em condições de retorno mínimo, respeitando o Estatuto da organização e as políticas de crédito do Governo Federal. A este respeito, dizem os incisos XII e XV do artigo 5º do seu Estatuto:

Art. 5º - A CEF tem por objetivos:

XII - atuar como agente financeiro dos programas oficiais de habitação e saneamento e como principal órgão de execução da política habitacional e de saneamento do Governo Federal, operando, inclusive, como sociedade de crédito imobiliário, de forma a promover o acesso à moradia, especialmente das classes de menor renda da população;

XV - conceder empréstimos e financiamentos de natureza social, em consonância com a política do Governo Federal, observadas as condições de retorno, que, no mínimo, venham a ressarcir os custos operacionais, de captação e de capital alocado; [...].

Pode-se extrair desse texto que, em virtude de seu instrumento legal de constituição, as questões políticas do Governo Federal são fatores que afetam as operações da organização, fazendo com que, em determinadas situações, os negócios a serem desenvolvidos estejam submetidos a critérios de natureza política e não estritamente financeiras.

Em virtude da forma de sua constituição legal, a organização apresenta, na estrutura do seu organograma, áreas de operações distintas. Suas operações vão desde o pagamento de benefícios como os instituídos pelo programa governamental Bolsa-Família e a administração de fundos como o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, até as atividades comerciais tradicionais das instituições financeiras, como administração de fundos de investimento, cartões de crédito e demais operações bancárias com pessoas físicas e jurídicas.

Essa dicotomia entre questões de natureza econômico-financeira e social na gestão de uma organização de grande porte, como a Caixa Econômica Federal, pode provocar distorções na interpretação de determinadas atitudes tomadas por parte da administração, que visam à manutenção das atividades da organização, em conformidade com as mudanças pelas quais o mercado financeiro atravessou no decorrer do período analisado.

Outra evidência que caracterizou a existência de dois discursos distintos foi localizada no Modelo de Atuação da Controladoria e de Sistemas de Informações Gerenciais. Em seu capítulo 1.2, há o título “Objetivo Social *versus* Objetivo Econômico”. O próprio título do capítulo demonstra uma condição de oposição quanto à situação encontrada, no ano de 1996, na Caixa Econômica Federal. A recomendação no referido Modelo de Controladoria era expressa: “Os objetivos sociais e os objetivos econômicos da CEF não são mutuamente excludentes.”

Essa afirmativa traz, em seu interior, a intenção de não contrapor os objetivos sociais e econômicos da organização, uma vez que, por meio de um melhor resultado econômico, se pode atingir melhores resultados para a sociedade como um todo.

Observa-se, no decorrer dos anos, por intermédio do Relatório da Administração, a presença do discurso social, especialmente no que diz respeito às operações com habitação, conforme determina o Estatuto da empresa. Mediante a análise do parágrafo destinado a relatar o desempenho econômico-financeiro do Relatório da Administração do ano de 1997, torna-se clara a distinção entre a Caixa Econômica Federal e as demais instituições financeiras:

[...] Esse resultado, embora não atinja em termos de rentabilidade, aqueles obtidos por outras instituições financeiras nacionais de grande porte, é significativamente satisfatório, haja vista suas características sociais de suas operações, tradicionalmente realizadas em limites mínimos de lucratividade.

Como se pode verificar, a própria administração abordou, no relatório anual, a questão de não obter rentabilidade de acordo com outras instituições financeiras atuantes no mercado, em virtude de realizar operações de natureza social. Ao optar por negócios com o denominado “limite mínimo de lucratividade”, constata-se a existência de uma gestão que, embora ciente das necessidades de retorno ao principal acionista (a União), apóia-se em suas características sociais estatutárias.

De acordo com o conteúdo do mesmo Relatório do ano de 1997, verificou-se a necessidade de conciliar as atividades econômico-financeiras e as atividades sociais. Destaque-se do referido texto:

Atuando nesse mercado, a Caixa Econômica Federal – CAIXA teve que enfrentar importantes desafios, como os de promover o ajuste estrutural requerido pela nova realidade econômica e o de implementar as reformas necessárias ao oferecimento de respostas adequadas aos seus clientes, ao mesmo tempo que em que necessitava ampliar suas atividades como Entidade Pública na execução de ações capazes de impactar de forma positiva a melhoria da qualidade de vida da população brasileira.

Simultaneamente, há o objetivo de gerenciar os retornos aos clientes, por intermédio de operações financeiras tradicionais, com a finalidade de lucro e, também, se apresenta a condição de empresa pública, que busca uma melhora na qualidade de vida da sociedade como um todo.

Durante o período analisado, ocorreram alterações na estrutura organizacional da empresa. Até o ano de 1999, a Caixa Econômica Federal atuava em três áreas, conforme descritas no Relatório de Administração do ano de 1998: fomento, prestação de serviços delegados e área comercial. A partir do exercício de 1999, ocorreu um ajuste na estrutura organizacional da empresa, pelo qual passaram a existir três eixos de atuação: Desenvolvimento Urbano, Transferência de Benefícios e Serviços Financeiros.

As áreas de Desenvolvimento Urbano, composto de habitação, saneamento e infra-estrutura e a de Transferência de Benefícios, que compreende as áreas de pagamentos e arrecadação de programas sociais e a aplicação e acompanhamento de verbas do Orçamento Geral da União, que realizam operações essencialmente de natureza social.

Na área de serviços financeiros, que compreende as operações realizadas por intermédio da rede de pontos de venda, consistindo na captação de recursos sob as formas de depósito e fundos de investimentos e na aplicação, como empréstimos e financiamentos a pessoas físicas e jurídicas, a Caixa Econômica Federal atua como qualquer outra instituição financeira, no mercado competitivo que abrange esses tipos de negócios.

As notas explicativas às Demonstrações Financeiras, do ano de 2006, explicitam a forma de gestão atual da organização, por meio de seu parágrafo inicial, que relata o contexto operacional da empresa: “O capital da CAIXA pertence integralmente à União e, no contexto macroeconômico, a gestão econômico-financeira da Empresa se insere no conjunto das decisões do Governo Federal.”

Tratando-se, especificamente, da institucionalização do processo de mudança em Contabilidade Gerencial, inserida como uma instituição na organização, o discurso implícito no processo de comunicação deve estar sustentado por outro discurso mais amplo, para que ambos possam se auto-regular e promover instituições mais fortes. (Phillips *et al.*, 2004, p. 645). No caso em estudo, as mudanças do ambiente macro-econômico, assim como a inserção da empresa no mercado bancário de varejo competitivo, de forma mais incisiva, provocaram o fortalecimento do discurso econômico na agenda da organização, promovendo alterações no processo de gestão.

Essas alterações puderam ser constatadas, no decorrer dos anos, nos textos presentes nos relatórios da administração. De acordo com os referidos relatórios:

Sempre em busca do aumento da eficiência e ganhos de qualidade em todas as áreas de atuação, foi desenvolvido e executado intenso programa de seleção e treinamento gerencial dirigido às unidades de negócios e às novas unidades administrativas criadas, com o propósito fundamental de preparar e aperfeiçoar os profissionais da instituição, dentro da nova concepção empresarial que está sendo implantada. (CEF, Relatório da Administração, 1995).

Para que possa cumprir seu papel de instrumento de políticas públicas e de desenvolvimento do País, a CAIXA avança na implementação de consistente estrutura de governança, assegurando uma visão de Sustentabilidade Corporativa que busca criar valor para a sociedade. (CEF, Relatório da Administração, 2005).

A empresa encerra mais um exercício destacando-se pelo seu desempenho econômico-financeiro, pela execução das políticas sociais do Governo Federal e apoio à administração pública e pelo conjunto das suas ações de responsabilidade social. A CAIXA tem uma forte atuação em prol do desenvolvimento sustentável por meio de seus produtos e serviços, fomentando habitação, saneamento ambiental, infra-estrutura e eficiência ambiental, funcionando como indutor do comportamento socioambiental responsável de seus clientes e parceiros. (CEF, Relatório da Administração, 2006).

Como se pode observar, ocorreu uma alteração na forma pela qual os objetivos da organização foram relatados à sociedade. No ano de 1995, termos como “aumentos da eficiência” e “nova concepção empresarial” proporcionam um entendimento de alteração nos rumos da organização, com ênfase parcial nas propostas do modelo de Gestão Econômica que viria a ser implementado nos anos seguintes. No período de 2005 e 2006, por sua vez, o Relatório da Administração apresenta um discurso voltado à “cumprir seu papel como instrumento das políticas públicas do Governo” e “pela execução de políticas sociais do Governo Federal”. Esses textos demonstram que, nos últimos anos, a Caixa Econômica Federal está direcionada à cumprir suas funções estatutárias de natureza social com maior destaque, o que pode causar impacto em outros discursos existentes na organização.

O foco de atuação externado nas declarações contidas no Relatório da Administração direcionado à sociedade, nos anos de 2005 e 2006, demonstra que questões anteriormente apresentadas como relevantes, como os ganhos com eficiência e inovação nos processos de gerenciamento, não constam mais como premissas fundamentais, tendo sido substituídos por textos que reforçam o papel social da organização, embora ela continue a atuar no mercado bancário de varejo, altamente competitivo.

Constatou-se, ainda, que, nas áreas em que o discurso social está fortemente consolidado, há indícios de não aderência entre o modelo de gestão que se deseja implementado e as atividades diárias do processo de gestão. Durante a realização das entrevistas, apurou-se um possível dissenso existente entre a área social e a área econômica. De acordo com o conteúdo da entrevista do ex-Vice Presidente de Controladoria:

“Após algumas mudanças ocorridas na alta administração da empresa as áreas que operam produtos sociais passaram a dar maior importância a outros fatores, em detrimento dos resultados econômico-financeiros, quando deveriam ser complementares.”

“De uns tempos para cá os gestores da área de governo passaram a distanciar-se um pouco dos conceitos de gestão econômica.”

Verifica-se pelo conteúdo da declaração fornecida, que, na visão do ex-Vice Presidente de Controladoria, os gestores envolvidos com questões de natureza social não aderiram completamente aos conceitos de gestão econômica e, a partir de um determinado período de tempo, apresentaram um certo distanciamento dos conceitos adotados.

A pluralidade de atividades desenvolvidas, aliada ao número de colaboradores que constituem seu corpo funcional, provoca uma multiplicidade de discursos que, em maior ou menor grau, podem afetar os processos de mudança em Contabilidade Gerencial, dificultando a sua institucionalização.

Considerando-se a forma de gestão diferenciada presente na Caixa Econômica Federal, pode-se afirmar que, de acordo com as informações coletadas nos documentos da organização e pela realização das entrevistas, que foram constatados discursos concorrentes (ou competidores) no interior da organização: o discurso social e o discurso econômico. De acordo com as propostas de Phillips *et al.* (2004), a existência de dois ou mais discursos em uma mesma organização tende a provocar dificuldades no processo de institucionalização. O discurso econômico seria apresentado fortemente ligado às áreas organizacionais sujeitas às regras de mercado, como a área de Serviços Financeiros, enquanto o discurso social se encontraria amparado nas determinações legais do seu Estatuto Social e nas áreas que, por sua natureza, estão inseridas nas ações sociais efetuadas pelo Governo Federal, como Desenvolvimento Urbano e Transferência de Benefícios.

No processo de análise do discurso, podem ser destacados os seguintes termos ou expressões-chaves, constantes de documentos formalmente estabelecidos, que ressaltam a existência do discurso social e do discurso econômico na Caixa Econômica Federal:

- a) do discurso social: “limites mínimos de lucratividade”, “ênfase na inclusão social e redução das desigualdades regionais”, “gestão com foco no desenvolvimento social do país”, “promover acesso a moradia especialmente das classes de menor renda”, “conceder empréstimos e financiamentos de natureza social”, “ações capazes de impactar de forma positiva a melhoria da qualidade de vida da população brasileira”, “execução de políticas sociais do Governo Federal”, “apoio à administração pública”.
- b) discurso econômico: “eficácia com base no resultado econômico”, “maximização do resultado econômico”, “rentabilidade compatível com o mercado”, “oferecer resposta aos clientes em termos de rentabilidade, aumento da eficiência e ganhos de qualidade em todas as suas áreas de atuação”, “nova concepção empresarial, destacando-se por seu desempenho econômico-financeiro”.

Identificados e caracterizados os discursos existentes na organização, foram analisados os estágios de codificação e institucionalização de conceitos de Contabilidade Gerencial.

4.5 O processo de codificação e institucionalização de novos conceitos de contabilidade gerencial

Considerando-se o modelo proposto por Burns e Scapens (2000), o processo de mudança em Contabilidade Gerencial acompanha, ele próprio, uma transformação de hábitos em rotinas presentes na realidade diária da organização, transformando-se, ao final, em instituições. Para alcançar esse objetivo final, ocorre inicialmente o processo de codificação de normas e procedimentos, que tem como função direcionar o processo de mudança como um todo.

Nessa seção, o objeto de estudo foi, inicialmente, o processo de codificação, consistindo na elaboração de manuais de procedimentos e rotinas adequados aos conceitos que se desejava implementar no decorrer do processo de mudança. Tornou-se necessária a identificação de como o processo de codificação foi estruturado e conduzido na organização.

Como itens da estruturação do estágio de codificação, considera-se a existência de um planejamento, bem como o alinhamento dos resultados com o discurso organizacional. Também foi objeto de análise a verificação de como o processo de mudança foi comunicado aos usuários da Contabilidade Gerencial, fator esse considerado essencial por Barley e Tolbert (1997) e Burns e Scapens (2000), pois, por intermédio da elaboração das normas escritas, ocorrerão influências na forma pela qual os indivíduos se comunicarão no interior da organização, determinando recompensas e punições, na busca da institucionalização ao final do processo.

A técnica de coleta de informações a respeito desse processo foi, essencialmente, a entrevista com os gestores que participaram do processo de mudança, contribuindo com a elaboração dos relatórios e manuais de procedimentos que contemplavam os conceitos da Gestão Econômica.

De acordo com as informações obtidas, o processo de codificação foi elaborado por um grupo de trabalho composto de colaboradores da Caixa Econômica Federal e consultores da FIPECAFI, que, no ano de 1996, elaboraram, em conjunto, o relatório no qual foi demonstrado o modelo de controladoria que se desejava implementar, denominado “Modelo de Atuação da Controladoria e de Sistemas de Informações Gerenciais”.

A partir dessa proposição inicial, foram direcionadas ações para que os referidos conceitos presentes no Modelo fossem implementadas nas operações realizadas pela organização. Conforme todos os colaboradores entrevistados, após a determinação, por parte do Conselho de Administração e da Diretoria da CAIXA, para que fosse implementado o processo de mudança, foram utilizados os seguintes meios de disseminação conceitual do modelo de controladoria:

- treinamentos específicos fornecidos pela organização;
- elaboração e fornecimento de cartilhas e manuais aos gestores, descrevendo os conceitos;
- seminários;
- vídeo-conferências.

Considerando-se a forma pela qual os conceitos eram transmitidos aos gestores das unidades distribuídas por todo o território nacional, foi descrito, pela maioria dos entrevistados, que o fator “avaliação de desempenho” foi aquele que atingiu o maior grau de motivação para adesão dos gestores aos referidos conceitos. Esse fator motivador pode ser considerado uma das formas empregadas pelos gestores da mudança, como um dos procedimentos de persuasão, visando a atingir a cooperação dos demais indivíduos, por meio de um recurso de retórica, conforme preceituam Thomson (1994, p. 44-45) e McCroskey (1968, p. 19-20). Esse recurso busca o convencimento por parte dos receptores da mudança, estando socialmente orientado para a institucionalização dos novos conceitos, de acordo com o previsto por Eco (2000, p. 235).

Conforme o Diretor de Apuração de Resultados de Produtos e Unidades:

“nós tivemos lá no início deste processo de alteração do sistema, houve também naquele momento em que começou a se cobrar, até então poderia se dizer que não tinha nenhum tipo de cobrança de resultado dentro da empresa. Então, a partir do momento que se passou a cobrar, quem está sendo cobrado quer entender, quer conhecer os instrumentos, as metodologias, que estão sendo aplicados na unidade dele.”

Essa posição é acompanhada pelo Diretor de Controladoria:

“[...] mesmo que não com esse fim, essa[...] a Gestão Econômica era levada e isso foi de fácil disseminação em função da avaliação de desempenho. Quando você levava a avaliação de desempenho, você levava o conceito. Você vai ser avaliado dessa maneira, e o conceito de avaliação é esse. Chegamos inclusive, em cada SN, na época EN escritório de negócios, a construir times de CRR. Que na realidade a gente não chegava lá e dizia: a gente vai implantar o GECON aqui pra vocês. Não. Talvez eles nem sabiam que a Caixa estava utilizando a metodologia GECON, o conceito de GECON. Mas a gente pegava via avaliação, via CRR, via avaliação de desempenho, se levou muito estes conceitos, se fazia times, acompanhamentos, e foi muito bem disseminado, e chegou-se a um nível de preocupação na base muito interessante. As agências ficavam atrás do CRR dela: como é que foi, o meu resultado. Porque elas sabiam que aquilo ia servir para uma avaliação de desempenho.”

Esse fato, também, foi corroborado durante a entrevista realizada com o Superintendente Nacional de Monitoramento e Avaliação de Resultado:

“[...] mas o que acaba determinando isso é na hora que você coloca o instrumento de avaliação de desempenho pautado nessas premissas. É isso que é a grande diferença. Que quando você sofre uma avaliação de desempenho rapidamente todo mundo fica esperto, e como a gente teve, naquele momento, participação nos resultados, tivemos uma gestão alinhada com a implantação da ferramenta, então rapidamente foi implantado. Rapidamente, em dois a três anos de trabalho árduo.”

Pode-se avaliar, pelo conteúdo das afirmações dos gestores que participaram ativamente do processo de mudança, que, a partir do momento em que a Avaliação de Desempenho dos gestores envolvidos no processo estava baseada nos conceitos codificados no modelo de Controladoria, passou a existir uma maior adesão a estes conceitos. Com base nessa concepção, entretanto, como a CAIXA é uma organização com 2051 agências e 444 Postos de Atendimento Bancário (em Dezembro de 2007) e milhares de gestores, aqueles gestores que não possuísem uma avaliação de desempenho pautada nos resultados econômicos apurados, tenderiam a não institucionalizar os conceitos em suas rotinas diárias.

Dessa forma, confirmam-se os pressupostos descritos por Motta (2001, p. 46-47), segundo o qual o impacto das decisões de mudança irá variar conforme a abrangência da decisão envolvida, sendo que a partir do momento em que os conceitos em mudança incorporam ações que interferem nas atitudes quotidianas dos indivíduos, instalam-se formas de negociação que almejam conseguir uma maior assimetria nas informações e no poder exercido pelos mecanismos gerenciais.

Considerando-se a percepção de Azambuja (2007), a respeito de como a mudança é implementada, tem-se a questão do discurso envolvido no processo de comunicação. Se o discurso do Sistema de Avaliação de Desempenho está pautado em premissas econômicas, os gestores buscam adaptar-se à situação problema. Analisando-se os quatro elementos do ato comunicativo, verifica-se que a fonte da informação é considerada legítima pelos receptores, considerando a mensagem em si como algo que deva ser seguido, em função do poder exercido pela alta administração da organização. Ao receptor da informação, nesse contexto, cabe receber a informação e processá-la, mediante o ato de interpretação do ato comunicativo. Os efeitos pecuniários (no caso da remuneração variável) e os efeitos recompensatórios (no caso da avaliação de desempenho) constituíram fatores motivadores para adesão aos conceitos estabelecidos no processo de mudança.

A abordagem pela Velha Economia Institucional, com base na classificação de Steen (2005, p. 30), considera que o grupo social em análise é composto pelos gestores da Caixa Econômica Federal, investigando-se como os indivíduos construíram suas realidades sociais em um processo de mudança, por intermédio de conceitos codificados e que se desejavam

transformados em instituições, por intermédio de uma regularidade comportamental dos indivíduos.

Após a análise dos documentos formais e das entrevistas realizadas, foram aplicados os questionários, visando-se coletar evidências sobre a institucionalização dos conceitos de Contabilidade Gerencial, cujos resultados apresentam-se descritos na seqüência do trabalho.

4.5.1 Estatística descritiva das respostas obtidas na aplicação dos questionários

Considerando-se um total aproximado de 11.000 gestores aptos a responder aos questionários enviados, a obtenção de 4.259 respostas válidas, que correspondem a uma amostra de aproximadamente 38,71% do total de solicitações de respostas, pode ser considerada suficiente para a realização da pesquisa. São apresentadas, inicialmente, as estatísticas descritivas relativas a cada uma das questões formuladas no questionário.

A primeira questão perguntava aos indivíduos qual o cargo ocupado na organização: Superintendente ou Gerente. As respostas obtidas foram as seguintes:

Tabela 2– Distribuição dos respondentes por cargo

	Frequência	Percentual
Superintendente	74	1.7
Gerente	4185	98.33
Total	4259	100.0

Na seqüência, a segunda questão buscava determinar qual o grau de abrangência da gestão do respondente, determinando se a gestão era realizada de forma Local (gerente de agência), Regional, Filial ou, ainda, Nacional. Os dados consolidados para essa questão estão apresentados abaixo:

Tabela 3 – Distribuição dos respondentes por área de abrangência da gestão

	Frequência	Percentual
Local	3923	92.1
Regional	228	5.3
Filial	54	1.3
Nacional	54	1.3
Total	4259	100.0

Como se esperava, a maioria dos respondentes pertence à rede de agências da organização, capilarizada por todo o território nacional. Os gestores regionais, no total de gestores, representam um percentual menor, havendo uma proporcionalidade entre os respondentes e a população total de gestores. O reduzido total apresentado de gestores de filial encontra-se amparado em uma política de reorganização administrativa, que, no decorrer dos últimos anos, vem substituindo as filiais por outras nomenclaturas e formas de atuação. Os gestores nacionais, por sua vez, encontram-se, em sua maioria, alocados na matriz da empresa.

A próxima variável objeto de caracterização dos respondentes foi o segmento no qual eles tinham sua atuação específica. No questionário submetido, foram, inicialmente, alocadas seis opções ao respondente: Gerente Geral, Gerente Pessoa Física, Gerente Pessoa Jurídica, Gerente do segmento de Habitação, Gerente do segmento de Governo e Outros segmentos. Entretanto, ao se realizar o tratamento de dados, constatou-se a existência, na categoria “Outros”, de dois segmentos com elevado número de respondentes: Gerente de Retaguarda e Gerente de Atendimento, sem área específica. Dessa forma, quando da tabulação dos dados, efetuou-se a separação, na categoria “outros”, dos respondentes dos segmentos de Retaguarda e Atendimento. As respostas obtidas foram as seguintes:

Tabela 4 – Distribuição dos respondentes por segmento de atuação

	Frequência	Percentual
Gerente Geral	1080	25.4
Pessoa Física	1183	27.7
Pessoa Jurídica	614	14.3
Habitação	169	4.0
Governo	109	2.6
Retaguarda	723	17.0
Atendimento	186	4.4
Outros	195	4.6
Total	4259	100.0

A seguir, os gestores foram questionados em relação ao tempo total de serviço prestado na Caixa Econômica Federal, em anos, até a data de resposta do questionário, bem como o tempo de efetivo exercício em funções de gerência na organização. Os dados, devidamente tabulados e sumarizados, encontram-se demonstrados a seguir:

Tabela 5 - Anos de trabalho na organização e em anos de exercício em função de gerência

	Anos na CAIXA	Anos Gerência
Número de dados válidos	4259	4259
Média	17.9784	8.9307
Mediana	19.0000	8.0000
Moda	19.00	8.00
Desvio-padrão	7.08235	6.47060
Valor mínimo	1.00	.00
Valor máximo	36.00	35.00

Observe-se, na Tabela 5, que a média de anos de serviços prestados na Caixa Econômica Federal, para esse grupo de respondentes, é de 17,97 anos, enquanto o tempo médio de atividades de gerência é de 8,93 anos.

Em relação à região geográfica do país onde os gestores exercem suas atividades, a distribuição das respostas está assim representada:

Tabela 6 – Distribuição dos respondentes por Região Geográfica de atuação

	Frequência	Percentual
Norte	178	4.2
Nordeste	597	14.0
Centro-Oeste	387	9.1
Sudeste	2125	49.9
Sul	972	22.8
Total	4259	100.0

Verifica-se uma maior concentração dos respondentes na região Sudeste, que representa aproximadamente 50% do total da amostra. Na análise dessa participação, deve ser considerada a participação total dos respondentes em relação ao número de agências existentes no País. Considerando-se que a região Sudeste representa a maior concentração dos negócios realizados na área financeira de varejo, atribui-se aos resultados um comportamento aceitável e esperado, em relação às respostas obtidas.

Uma vez caracterizados os respondentes, eles foram convidados a responder a um total de vinte e quatro questões, expressando seu grau de concordância em relação a determinadas afirmativas, de acordo com uma escala *Likert*, que foram distribuídas da seguinte forma: “concordo totalmente”, “mais concordo que discordo”, “nem discordo nem concordo”, “mais

discordo que concordo” e “discordo totalmente”. As questões tratavam de temas relativos à caracterização do discurso como social ou econômico, assim como de temas relativos à institucionalização das normas e conceitos do Sistema de Contabilidade Gerencial.

A divisão das questões em relação a cada um dos temas é apresentada a seguir:

Quadro 7 – Relação entre finalidade do questionário e questões

Finalidade	Questões
Verificar a tendência ao discurso de natureza social	Questões de nºs 06, 10, 12, 14 e 18
Verificar a tendência ao discurso econômico	Questões de nºs 04, 07, 15, 16 e 19
Determinar o nível de institucionalização dos conceitos de Contabilidade Gerencial	Questões de nºs 01, 02, 03, 05, 08, 09, 11, 13, 17, 20, 21, 22, 23 e 24

Encontram-se demonstrados, a seguir, os conteúdos de cada questão, com a estatística descritiva do quantitativo de respostas obtidas em cada item específico, por grupo de questões. A Tabela 7 apresenta o quantitativo das respostas relativas ao discurso social e a Tabela 8, a descrição dos resultados obtidos em relação às questões do discurso econômico.

Tabela 7 - Questões relativas ao discurso social – em %

	Concordo Plenamente	Mais concordo que discordo	Nem concordo nem discordo	Mais discordo que concordo	Discordo totalmente
06) Caso a gestão de custos provocar redução nos benefícios de natureza social, o processo de gestão deve ser revisto.	30,4	46,7	13,6	8,0	1,3
10) A Caixa Econômica Federal deve atuar com ênfase na inclusão social e redução das desigualdades regionais.	48,6	37,6	7,3	5,6	0,9
12) A CAIXA deve realizar todas as operações em limites mínimos de lucratividade	7,6	12,1	7,3	32,0	41,0
14) A gestão econômico-financeira da Caixa Econômica Federal deve estar pautada pelo foco no desenvolvimento social do país.	32,5	48,2	9,2	8,7	1,4
18) Na Caixa Econômica Federal a abordagem social deve vir antes da abordagem econômica.	9,2	26,2	20,3	33,2	11,1

Tabela 8 - Questões relativas ao discurso econômico – em %

	Concordo Plenamente	Mais concordo que discordo	Nem concordo nem discordo	Mais discordo que concordo	Discordo totalmente
04) A eficácia da CAIXA deve ser mensurada predominantemente com base no seu resultado econômico.	13,4	41,6	12,2	25,2	7,6
07) O principal objetivo da CAIXA é apurar o máximo de resultado econômico em todas as suas operações.	12,9	34,3	9,6	31,5	11,7
15) O Resultado Econômico representa um importante indicador para a gestão dos negócios realizados pela Caixa Econômica Federal.	41,4	50,2	4,6	3,4	0,4
16) Os objetivos sociais e os objetivos econômicos da Caixa Econômica Federal não são mutuamente excludentes.	37,0	36,1	14,1	9,0	3,8
19) A CAIXA deve ser competitiva em todas as operações que realiza no mercado bancário brasileiro.	60,7	30,0	3,8	4,8	0,6

Para fins de avaliação e análise de maior e menor grau de concordância, foram considerados como “concordância” com as questões os respondentes que responderam “Concordo plenamente” ou “Mais concordo que discordo”. Em contraposição, foi considerado como “discordância”, para avaliação do menor grau de concordância, as respostas “mais discordo que concordo” e “discordo totalmente”.

Comparando-se os dois quadros, tem-se que uma das questões que obteve o maior grau de concordância foi aquela que afirmava que a CAIXA deve ser competitiva em todas as operações que realiza no mercado bancário brasileiro. Em contraposição, a questão com maior discordância é aquela que afirma que a CAIXA deve realizar todas as operações com limites mínimos de lucratividade. Considerando-se tratar de uma instituição financeira, tais índices de respostas poderiam ser esperados, pois, conforme afirma Phillips *et al.* (2004), os textos que se encontram amparados em um discurso organizacional mais amplo tendem a possuir maior institucionalização.

Entretanto, constata-se uma certa contradição, ao analisar-se o quantitativo de respostas às questões 07 e 15. Na questão 15, os respondentes afirmam que o Resultado Econômico é um importante indicador para a gestão dos negócios realizados pela Caixa Econômica Federal, com grau de concordância superior a 91%. Contudo, ao deparar-se com a afirmativa de que o

principal objetivo da Caixa Econômica Federal é apurar o máximo de resultado econômico em todas as suas operações, apenas 47,2% concordam com essa questão.

Em relação às questões que buscaram verificar qual o nível de concordância dos gestores com fatores que envolviam o Sistema de Contabilidade Gerencial, bem como conceitos do referido sistema, as respostas obtidas foram as seguintes, conforme exposto na Tabela 9:

Tabela 9 - Fatores e conceitos sobre o Sistema de Contabilidade Gerencial – CAIXA – em %

	Concordo Plenamente	Mais concordo que discordo	Nem concordo nem discordo	Mais discordo que concordo	Discordo totalmente
01) Na CAIXA, os gerentes recebem treinamento sobre os conceitos e indicadores de gestão das unidades.	18,3	43,7	8,7	25,2	4,1
02) O processo das atividades sob minha responsabilidade está devidamente formalizado em manuais.	45,9	44,2	4,4	5,0	0,5
03) Utilizo rotineiramente, para o processo de tomada de decisão, os relatórios fornecidos pelo Sistema de Informações Gerenciais da CAIXA (CRR/SIDEM/Av.GESTÃO/PNP).	33,2	44,9	11,3	9,0	1,6
05) Os relatórios fornecidos pela CAIXA para gestão atendem às necessidades dos usuários.	7,9	46,8	14,6	27,0	3,7
08) Além dos dados dos Sistemas de Informações Gerenciais da CAIXA, eu não utilizo planilhas (ou outros controles) para apurar resultados ou indicadores de desempenho.	13,5	24,5	10,7	30,6	20,7
09) Os indicadores econômico-financeiros de desempenho tem efeito na remuneração variável dos funcionários.	16,5	29,2	12,3	21,4	20,6
11) A estratégia de negócios da CAIXA deve estar direcionada à racionalização dos processos e rotinas de trabalho.	56,6	34,5	4,3	3,8	0,8
13) Como a avaliação de desempenho está relacionada com os relatórios fornecidos pelos Sistemas de Informações Gerenciais da CAIXA, eu utilizo de forma rotineira estes relatórios.	24,7	46,5	13,8	12,5	2,5
17) A rentabilidade do produto é expressa pelo total de receitas obtidas menos os custos diretamente relacionados àquele produto.	27,4	48,6	11,2	9,5	3,3
20) Os custos devem ser transferidos entre agências, quando uma agência presta serviços a outra.	51,9	33,2	8,7	3,9	2,3

continua

continuação

21) As avaliações de custo, na transferência de custos entre agências, devem ser realizadas a valor de mercado.	30,0	36,9	20,0	9,4	3,7
22) Devo ser responsabilizado somente pelos custos e serviços sob os quais tenho efetivo controle.	51,7	32,8	8,0	5,3	2,2
23) Os conceitos para avaliação de receitas e custos são compreendidos, aceitos e utilizados por todos os gestores.	3,7	26,8	18,6	38,7	12,2
24) Há uma padronização nas informações gerenciais fornecidas pelos Sistemas da CAIXA.	12,6	34,2	13,6	28,2	11,4

Na fase inicial de um processo de mudança institucional, para Barley e Tolbert (1997) e Burns e Scapens (2000), deve ocorrer a elaboração de esquemas escritos, que constituirão o discurso formal da mudança. Esses esquemas estarão expressos em documentos, tais como manuais de treinamento e registros legais, que possibilitam a formação de instituições no decorrer do tempo. Representando a seta (a) do modelo de Burns e Scapens (2000), a codificação inclui a elaboração de manuais de procedimentos que se desejam transformados em rotinas e, posteriormente, institucionalizados. Verifica-se pelo resultado da questão 2 que, para 90,1% do total de respondentes, há uma concordância plena sobre a existência de manuais com normas escritas, que determinam a forma pela qual o processo das atividades de gestão deve ser executado.

Contudo, para que o conteúdo dos manuais seja institucionalizado com uma maior efetividade, autores como Burns e Scapens (2000), Soin *et al.* (2002) e Pereira e Guerreiro (2005) afirmam haver a necessidade de um processo estruturado de planejamento e transmissão desses conceitos. Apurou-se, de acordo com a questão 1, que 62% dos respondentes afirmaram receber treinamento sobre conceitos e indicadores de gestão das unidades, sendo que 29,3% das respostas coletadas apontam discordância dessa afirmação, havendo uma parcela significativa de gestores que considera não haver um processo de treinamento adequado em relação a conceitos gerenciais e indicadores de gestão das unidades de negócios. Esse fato é divergente das evidências constantes dos documentos formais e da percepção dos gestores da alta administração da organização, pois eles afirmam haver um processo estruturado de disseminação de conceitos por intermédio de seminários, vídeo-conferências e treinamentos.

Outro fator que deve ser considerado, quando da análise do processo de institucionalização de normas contábeis, é a sua efetiva utilização por parte dos usuários. Analisando-se os resultados das questões 3 e 13, apurou-se que, para 78,1% e 71,2% dos respondentes, respectivamente, há uma utilização de forma rotineira dos relatórios fornecidos pelo Sistema de Contabilidade Gerencial. Confirma-se, dessa forma, por meio dessas questões, a percepção dos gestores da alta administração de que há uma efetiva adesão, durante o processo de tomada de decisão, dos colaboradores aos relatórios emitidos pelos sistemas oficiais fornecidos pela CAIXA. Por outro lado, não se pode considerar que essa adesão seja total ou completa, analisando-se os resultados totais das questões de número 5, 8 e 24.

Pelos resultados apresentados pela questão de número 5, constatou-se que há uma satisfação relativa em relação ao sistema de gestão adotado pela organização. Para 54,7% dos respondentes, há o atendimento às necessidades de informações diárias dos gestores, usuários desses sistemas, o que demonstra haver certo grau de discordância em relação ao atendimento quotidiano de informações por parte dos gestores. Essa afirmativa pode ser corroborada pelas respostas obtidas por meio da questão 8, na qual a menor parcela dos respondentes (38%) afirmaram não se utilizar de planilhas ou outros controles para apurar resultados ou indicadores de desempenho. Essa utilização de relatórios alternativos pela maioria dos respondentes demonstra indícios de insatisfação, por parte dos usuários, em relação aos relatórios fornecidos pela administração central.

Um outro sinalizador dessa elevada não utilização dos relatórios formais oficiais, fornecidos pelo Sistema de Contabilidade Gerencial, pode ser a falta de padronização nas informações gerenciais fornecidas pelos Sistemas CAIXA, constatada por 39,6% dos respondentes, conforme resultados apurados na questão 24. Não ocorrendo uma padronização das informações gerenciais, pode haver a necessidade de geração de outros relatórios, visando a atender necessidades específicas para apurar resultados ou fornecer indicadores.

Conforme declarações fornecidas, em entrevistas, pelos gestores da alta administração, a Avaliação de Desempenho constituiu um fator motivador para a adesão aos conceitos da Gestão Econômica. Essa informação está corroborada pelos dados obtidos mediante aplicação dos questionários aos usuários da Contabilidade Gerencial. De acordo com as respostas obtidas pelas questões 09 e 13, pode-se constatar um grau de concordância da ordem de

45,7% e 71,2% em relação a cada uma das questões, que buscaram verificar qual o impacto dos fatores “impacto na remuneração variável dos funcionários” e “Avaliação de Desempenho”, sendo que o maior grau de concordância foi obtido no segundo fator, ou seja, a avaliação de desempenho, conforme informações das entrevistas, constitui um fator determinante na utilização dos relatórios emitidos pelo Sistema de Contabilidade Gerencial.

Finalmente, visando-se detectar o grau de concordância dos gestores da Caixa Econômica Federal com os conceitos estabelecidos no Modelo de Controladoria proposto, foram utilizadas as questões de número 17, 20, 21 e 22.

Dentre os conceitos que foram propostos no Modelo de Controladoria, considerou-se como foco da pesquisa empírica para verificação da efetiva institucionalização quatro conceitos que foram implementados em diversos setores e utilizados para fins de composição dos relatórios que servem de base para o processo de tomada de decisão. Os conceitos que foram objeto deste trabalho de pesquisa, para análise da institucionalização dos conceitos codificados e que efetivamente foram implementados estão demonstrados no Quadro 8:

Quadro 8 – Conceitos efetivamente implementados na Caixa Econômica Federal

Conceito	Descrição Operacional
Margem de contribuição	Representa o resultado final do produto, equivalente ao somatório das receitas diretas menos o total de custos diretos acumulados em cada produto.
Preço de transferência	É definido como o valor pelo qual são transferidos bens e serviços entre as atividades e áreas internas de uma organização, o que no caso da CAIXA optou-se pelos seguintes modelos: a) Preço de Transferência de Serviços: Corresponde ao preço validado para transferência de serviços entre os gestores de produtos e a rede de pontos de venda referente a serviços prestados na arrecadação, pagamentos e administração de produtos definidos como sendo de gestão centralizada. Exemplo: Pagamentos efetuados de benefícios de bolsa-família; b) Preço de Transferência de Produtos: corresponde ao preço de transferência pago pelo PV detentor de convênio, visando remunerar o PV arrecadador pelos serviços prestados na arrecadação dos diversos convênios. Exemplo: Arrecadação de tributos; c) Preço de Transferência de Serviços Administrativos: valor cobrado pelos gestores das atividades, visando a remuneração dos serviços prestados ou colocados à disposição de outras unidades da Caixa, de forma a equilibrar o resultado econômico financeiro.
Custo de oportunidade	É um conceito econômico que representa o valor da melhor alternativa desprezada em favor da alternativa escolhida.
Controlabilidade	A identificação e acumulação dos custos e receitas devem respeitar o poder de decisão dos gestores sobre os mesmos.

Fonte: Modelo de Atuação da Controladoria e de Sistemas de Informações Gerenciais – Agosto de 1996 e SICRS, Sistema de Custos, Receitas e Resultados Segmentados, Conceitos – Agosto de 2005

Além destes conceitos, existem outros que, embora presentes no Modelo de Controladoria, não foram objeto de análise em virtude das limitações inerentes ao processo de pesquisa. Há, também, conceitos que foram propostos no Modelo de Controladoria, como integrantes do modelo de Gestão Econômica, no ano de 1996, e que não foram implementados, como o conceito de Moeda Constante. Considerando-se o relatório denominado “Sistema de Custos, Receitas e Resultados Segmentados - Conceitos”, com a última edição em Agosto de 2005, esses conceitos são aqueles que estão presentes no cotidiano dos gestores, sendo utilizados para avaliação de resultados e como parte integrante da Avaliação de Desempenho dos Gestores.

A questão 17 avalia o grau de concordância dos gestores da CAIXA com o conceito de margem de contribuição. Visualiza-se uma concordância de 76% dos respondentes em relação a essa questão, considerado um elevado grau de aceitação e conhecimento por parte dos gestores. A questão 20 trata da utilização do conceito de preço de transferência entre unidades da mesma organização. Para 85,1% dos respondentes, deve haver a transferência de custos entre agências, na apuração dos custos da unidade de negócios. No entanto, há uma redução no número de respondentes que concordam com a avaliação desses custos a preço de mercado, que abrange o conceito de custo de oportunidade, ou seja, o custo da melhor opção desprezada. Nessa abordagem, realizada pela questão de número 21, 66,9% dos gestores entenderam como correta a avaliação de custos a valor de mercado, havendo uma diferença de 18,2 pontos percentuais, entre aqueles que concordam com a transferência de custos entre unidades. Pode-se inferir, dessa forma, que, embora os gestores concordem em sua grande maioria pela utilização do preço de transferência, há divergências quanto à forma de avaliação dos custos pelos quais será efetuada essa transferência.

A questão 22 tratou, de forma direta, a respeito do conceito de controlabilidade. Ao serem questionados se concordavam com a afirmativa de que somente deveriam ser responsabilizados pelos custos e serviços sob os quais tinham efetivo controle, 84,5% dos gestores concordaram com a afirmativa, demonstrando haver elevado grau de adesão a esse conceito. Considerando-se que o conceito de controlabilidade constitui um dos pilares que sustenta o modelo de Gestão Econômica, contribuindo para a aceitação dos conceitos de margem de contribuição e preço de transferência, constatou-se, para a maioria dos gestores, a institucionalização da essência do modelo conceitual objeto do processo de mudança.

As questões de número 9 e 23 tiveram como finalidade aferir o efeito dos indicadores na remuneração dos colaboradores, bem como a percepção dos gestores em relação à compreensão, aceitação e utilização dos conceitos pelos seus pares, que constituem fatores indiretos do processo de institucionalização de conceitos em Contabilidade Gerencial, segundo o modelo proposto.

Pelos resultados da questão número 9, tem-se que, para 45,7% dos respondentes, os indicadores de desempenho têm efeito na remuneração variável dos colaboradores. Esse índice, inferior a 50%, pode ser resultado dos efeitos de uma mudança no processo de avaliação, apurada durante as entrevistas, pela qual, nos últimos anos, foram alteradas as formas de avaliação dos funcionários, reduzindo-se o peso relativo dos indicadores de desempenho durante o processo de avaliação.

Por meio da questão 23, buscou-se verificar se há uma percepção, por parte dos gestores, de que todos os demais gestores compartilham dos mesmos conceitos, quando relacionados a avaliação de custos e receitas, que fornecem os subsídios para o processo de tomada de decisão. A questão em apreço apresentou o menor índice de concordância em relação a essa afirmativa, com 30,5%, contra 50,9% de discordância. Dessa forma, verifica-se que, embora a maioria dos gestores compartilhe dos mesmos conceitos e tenham um entendimento uniforme entre eles, ao realizarem sua avaliação sobre utilização, compreensão e aceitação em relação aos seus pares, apresentam divergências.

Como o processo de construção da realidade social é um processo coletivo, há indícios de que possa estar ocorrendo interferências nos processos de comunicação entre os gestores. Para Mumby (1988) e Orlandi (1999), quando se deseja uma mudança em conceitos organizacionais, via utilização de fatores lingüísticos, esses devem ser reproduzidos de forma contínua, transformando-se em verdades organizacionais inquestionáveis, ou ainda, em pressuposições assumidas, na visão de Barley e Tolbert (1997) e Burns e Scapens (2000). Uma das possibilidades de interferência é a percepção, por 29,3% dos respondentes, de que não há treinamento a respeito dos conceitos e indicadores de gestão, conforme resultados apurados na questão 1, bem como a percepção, demonstrada na questão 23, que para 50,9% dos respondentes os conceitos não são compartilhados pelos demais gestores.

Pode-se observar, de acordo com os resultados da aplicação dos questionários, conforme questões 17, 20, 21 e 22, que representam os conceitos de margem de contribuição, preço de transferência, custo de oportunidade e controlabilidade, codificados na fase inicial do processo de mudança da Caixa Econômica Federal, que se desejavam transformados em hábitos e rotinas, sugerem a sua institucionalização junto aos usuários da Contabilidade Gerencial, em relação à maioria dos respondentes. Corroborando a visão de Peräkylä (2005, p. 870-871), por meio da linguagem ocorreu a materialização de realidades mentais que não residem no interior dos indivíduos, mas que foram construídas por eles por intermédio do discurso presente em manuais e outras formas de transmissão de conceitos, como treinamentos e seminários.

Considera-se que os conceitos de Contabilidade Gerencial estão institucionalizados, conforme demonstram outros trabalhos como os de Burns e Scapens (2000), Soin *et al.* (2002), Siti-Nabiha e Scapens (2005) e Guerreiro *et al.* (2006), quando atendidos os seguintes pressupostos:

- a) introdução dos conceitos nos hábitos individuais de cada ator social;
- b) regras e rotinas transformadas em manuais e em efetivo funcionamento;
- c) aceitação dos novos conceitos sem questionamento (*taken-for-granted*);
- d) processo de tomada de decisões baseado nas pressuposições assumidas, admitindo-se que essa é a forma correta de agir no interior da organização;
- e) existência de integração entre o campo de ação e o campo institucional, ao longo do tempo.

Verifica-se, pelos resultados apresentados, que o processo de institucionalização na Caixa Econômica Federal ocorreu de forma parcial. Os conceitos foram introduzidos nos hábitos individuais dos gestores, fazendo parte de suas rotinas diárias de trabalho, com a previsão de sua utilização em manuais internos. O processo de tomada de decisões ocorre com base nos indicadores previstos nos manuais, constituindo-se um instrumento de gestão disponibilizado pela administração da organização.

Há uma integração entre o campo de ação e o campo institucional, mas essa integração ocorre de forma parcial, uma vez que se constata a existência de outros indicadores e relatórios,

produzidos individualmente ou setorialmente, que não atendem aos pressupostos do modelo de Controladoria implementado, distorcendo as premissas de um processo de gestão integrado e unificado em toda a organização.

Apesar de os resultados sugerirem que ocorreu a institucionalização do modelo proposto no processo de codificação, a associação desses resultados aos discursos foi analisada na seção seguinte, de acordo com os discursos identificados na seção 4.4, visando-se verificar se os discursos influenciaram a institucionalização de conceitos de Contabilidade Gerencial.

4.5.2 Aplicação da Análise de homogeneidade *Homals* às variáveis de pesquisa

Como forma de tornar a análise dos dados coletados mais robusta, buscando-se evidências a respeito da existência de relações estatísticas entre as variáveis de pesquisa, utilizou-se a análise de homogeneidade *Homals*, conforme descrito no capítulo 3.

Como passo inicial, foram realizadas análises de correspondências simples entre as vinte e quatro questões qualitativas que buscaram verificar a concordância dos indivíduos em relação às afirmativas propostas. A aplicação da ANACOR simples foi realizada com as variáveis, duas a duas, conforme o proposto por Iezzi (2005), *apud* Favero *et al.* (2007), tornando-se um meio de possibilitar a separação das variáveis que poderiam ser incluídas em uma análise de homogeneidade (*Homals*), tomada em um conjunto de variáveis de forma simultânea. Como resultado preliminar, observou-se que todas as ANACOR simples (276, no total), mediante análise do qui-quadrado calculado, apresentaram condições para aplicação da análise de homogeneidade *Homals*.

Após a verificação da adequação dos dados da amostra para aplicação da análise de homogeneidade, foram realizadas análises simultâneas com todas as variáveis. Como, de acordo com o questionário aplicado, cada questão dispunha de cinco opções de resposta, quando do cruzamento das respostas obtidas de todas as questões, havia um total de cento e vinte pontos no mapa perceptual, concentrados de tal forma que não permitiam a análise visual das relações entre os dados.

Como meio de sumarizar os dados obtidos pela aplicação dos questionários, inicialmente, foram agrupadas as respostas em três níveis: o primeiro grupo de respostas foram aqueles que continham as respostas “discordo totalmente” e “mais discordo do que concordo”, que foram agrupadas em “discordo”, representados no gráfico pela letra “D”. O segundo grupo foi composto dos respondentes que não discordavam nem concordavam com as afirmativas propostas, representados pela letra “I”. O terceiro grupo foi formado pelos respondentes que assinalaram “mais concordo do que discordo” e “concordo totalmente”, que foram agrupados em “concordo”, assinalados pela letra “C”.

Para possibilitar a análise dos dados, foram selecionadas quatorze variáveis, assim classificadas: cinco variáveis que caracterizaram o discurso social, cinco variáveis que caracterizaram o discurso econômico e, por fim, quatro variáveis, representando os conceitos codificados formalmente, conforme descrição operacional do Quadro 8 (questões 17, 20, 21 e 22).

Após esse processo de sumarização das respostas obtidas e classificação das variáveis qualitativas que atendiam, primordialmente, à comprovação das hipóteses de pesquisa, foi aplicado o procedimento *Homals*, que forneceu o mapa perceptual apresentado na Figura 6:

Figura 6 - Procedimento *Homals*: discursos vs. conceitos

Como se pode observar na Figura 6, o conjunto de respostas dos indivíduos que apresentaram concordância com os conceitos de Contabilidade Gerencial implementados na Caixa Econômica Federal, representados no mapa pelo sinal “+” acompanhado da letra “C”, apresentam forte associação positiva com o conjunto de respostas dos indivíduos que concordaram, também, com o discurso econômico, representados no mapa perceptual pelo sinal “■” e pela letra “C”.

Por sua vez, o conjunto de indivíduos que apresentam discordância dos conceitos de Contabilidade Gerencial, representados no mapa perceptual pelo sinal “+” e pela letra “D”, encontram-se associados com o grupo de indivíduos que concordam com o discurso social, representados pelo sinal “X” e pela letra “C”.

Apresentam proximidade no mapa perceptual, também, o conjunto de indivíduos que discordam do discurso econômico e discordam dos conceitos, o que representa uma associação positiva entre discordância do discurso econômico e discordância dos conceitos de Contabilidade Gerencial, que trazem na sua elaboração conteúdos de natureza econômica.

Verifica-se, pois, pela apresentação das informações no mapa perceptual fornecido após aplicação do procedimento *Homals*, que os dados sugerem uma influência do discurso no processo de institucionalização de conceitos formais de Contabilidade Gerencial. Essa associação positiva demonstrada, estabelecendo que o grupo de gestores que concordam com o discurso econômico apresentam concordância com os conceitos gerenciais, indica a probabilidade de existência de influência dos discursos presentes nas organizações e o processo de institucionalização de conceitos formais de Contabilidade Gerencial.

A existência de discordância com os conceitos de Contabilidade Gerencial e a concordância com o discurso de natureza social, que representa uma contraposição ao modelo estabelecido, sugere que, quando há uma incoerência entre o discurso presente nos conceitos codificados de Contabilidade Gerencial e o discurso organizacional de um grupo de indivíduos, haverá uma tendência de não institucionalização dos referidos conceitos. À luz das hipóteses de pesquisa formuladas, tem-se que, na existência de dois fortes discursos organizacionais, que coexistem na mesma empresa, discursos competidores, na concepção de Phillips *et al.* (2004, p. 646),

tendem a reduzir a probabilidade de produção de instituições que estejam suportadas por outros discursos.

4.5.3 Influência das variáveis tempo de serviço e tempo na gerência sobre o discurso e o processo de institucionalização

De forma complementar, visando à formação de evidências que permitissem uma robustez maior para as análises realizadas e para as conclusões do estudo, foram aplicados testes ANOVA e Análises de Correspondências Simples, objetivando determinar a existência de diferenças entre determinadas características dos respondentes, bem como analisar o comportamento dos indivíduos em relação a certas variáveis.

Para possibilitar a aplicação dos testes estatísticos ANOVA e ANACOR, recorreu-se à adoção do tratamento dos dados por intermédio da utilização de escores padronizados, que visaram classificar os indivíduos, de acordo com as respostas fornecidas no questionário.

Foi apurada a existência, de acordo com o questionário elaborado, de dois discursos predominantes (econômico e social) e, ainda, ocorreu a possibilidade de o indivíduo não apresentar tendência a nenhum dos discursos, com igual escore para ambos os discursos (discurso indefinido). Para cada resposta do gestor respondente foram atribuídos escores de 1 a 5, havendo uma distribuição igualitária de 5 questões para cada tipo de discurso (social e econômico). A pontuação para cada discurso variou de 5 a 25 pontos. No conjunto de questões que apresentasse maior pontuação, o respondente foi classificado como associado a esse discurso. Para aqueles com igual escore para o discurso social e discurso econômico, foi atribuído como de discurso indefinido, compondo um terceiro grupo de análise. A atribuição de escores a respostas de natureza qualitativa, em escalas do tipo *Likert*, que se utiliza de alternativas de concordância, é recomendada por diversos autores, como Kerlinger e Lee (2000, p. 717-718), Zikmund (2006, p.287) e Gil (1999, p. 146-147).

Segundo esses autores, deve-se atribuir uma avaliação dos diversos itens, sendo que o item que indica a atitude mais favorável receberia o valor mais alto e a menos favorável, o valor mais baixo. Este procedimento foi utilizado na denominada “escala de internacionalismo”, elaborada pelo próprio Likert, em 1976 (LIKERT, 1976, p. 212, *apud* GIL, 1999, p. 147). De

acordo com a recomendação de Zikmund (2006), a atribuição de pontuações, escores ou pesos é uma função do pesquisador, sendo que os valores, usualmente, não são impressos no questionário de respostas.

Para determinar-se o nível de institucionalização, foram aplicados um total de 14 questões, com escores variando de 1 a 5, conforme descrito no Quadro 7. Para fins de classificação do nível de institucionalização dos conceitos de Contabilidade Gerencial, em seu conjunto, foram considerados os seguintes níveis de institucionalização:

Quadro 9 – Classificação dos níveis de institucionalização dos respondentes

Pontuação obtida pelo respondente	Nível de Institucionalização
De 14 a 47	Fraca
De 48 a 54	Média
De 55 a 70	Forte

Considerando-se uma escala do tipo *Likert*, muito utilizada para estudos sociais, atribuiu-se uma pontuação variando de 1 (discordo totalmente) a 5 (concordo plenamente). De acordo com Martins e Theóphilo (2007, p. 94), pode ser considerada uma pontuação alta ou baixa segundo o número de itens e conforme os valores atribuídos a cada ponto da escala. No caso da escala utilizada, para fins de determinação do nível de institucionalização, atitudes favoráveis aos conceitos propostos pelo processo de mudança que se desejava institucionalizado, determinando um nível forte de institucionalização, seriam somas próximas a 70, enquanto atitudes desfavoráveis seriam próximas a 14. Como respostas extremas, considerando um total de 14 questões referentes à institucionalização de conceitos de Contabilidade Gerencial, caso o respondente assinalasse “discordo totalmente” em todas as questões, resultaria em um total de 14 pontos. Em situação oposta, caso assinalasse “concordo totalmente” em todas as questões, obteria um total de 70 pontos.

Para fins de determinação de três níveis de institucionalização, adotou-se uma classificação, conforme com os seguintes critérios: os respondentes foram classificados em três grupos, de acordo com os percentis 33 e 66, apurados de acordo com os dados coletados. O limite do percentil 33, conforme a estatística descritiva dos escores de institucionalização, ficou em 48 pontos.

Os escores situados entre 48 e 54 foram classificados como indivíduos com um nível médio de institucionalização, uma vez que o escore 54 representa o limite superior do percentil 66, ou seja, os indivíduos situados entre os percentis 33 e 66 apresentaram-se em uma condição intermediária no processo de institucionalização.

Os indivíduos com escore superior a 54 representaram os indivíduos que demonstraram alto grau de concordância com as questões que envolveram itens relativos à institucionalização de procedimentos, processos e conceitos de Contabilidade Gerencial. Para esses indivíduos, foi atribuído um nível forte de institucionalização.

De forma sumarizada, apresentam-se, a seguir, os dados referentes aos quantitativos de respondentes, por discurso e por nível de institucionalização.

Tabela 10 - Respondentes por discurso

	Frequência	Percentual
Discurso social	1219	28,6
Discurso econômico	2670	62,7
Discurso indefinido	370	8,7
Total	4259	100,00

Tabela 11 - Respondentes por nível de institucionalização

	Frequência	Percentual
Institucionalização de nível fraco	1270	29,8
Institucionalização de nível médio	1644	38,6
Institucionalização de nível forte	1345	31,6
Total	4259	100,00

Conforme se verifica na Tabela 10, há diferentes discursos na empresa, com predominância (62,7%) do discurso econômico. Corroborando as informações coletadas nos documentos e nas entrevistas realizadas com gestores da alta administração da organização, constatou-se que há diferentes discursos na empresa, com uma distribuição desses discursos por todos os segmentos de atuação da empresa e por todo o território nacional.

A Tabela 11, por sua vez, demonstra haver diferentes níveis de institucionalização de conceitos do Sistema de Contabilidade Gerencial na Caixa Econômica Federal. Conforme já demonstrado, há diferentes associações entre os discursos e os níveis de institucionalização

presentes na organização. A análise de qual discurso contribuiu para a institucionalização desses conceitos de Contabilidade Gerencial foi realizada para comprovar a segunda hipótese de pesquisa.

Inicialmente, foi verificado se havia diferença entre a média de tempo de serviço na organização, em relação ao discurso do indivíduo. Foi realizado um teste ANOVA para comparação entre médias. A variável dependente utilizada foi aquela que representava os anos de serviço na CAIXA e o fator de análise, o discurso dos indivíduos. Os resultados calculados foram os seguintes:

Tabela 12 - Estatística descritiva de tempo de serviço na CAIXA e discurso dos indivíduos

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
Social	1219	18.0107	6.97491	.19977	17.6187	18.4026	2.00	33.00
Econômico	2670	17.9453	7.16508	.13866	17.6734	18.2172	1.00	36.00
Indefinido	370	18.1108	6.84566	.35589	17.4110	18.8106	2.00	33.00
Total	4259	17.9784	7.08235	.10852	17.7656	18.1912	1.00	36.00

Tabela 13 - Teste ANOVA entre tempo de serviço na CAIXA e discurso dos indivíduos

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	10.678	2	5.339	.106	.899
Within Groups	213569.3	4256	50.181		
Total	213580.0	4258			

Tabela 14 - Teste *Tukey* e *Scheffe* entre tempo de serviço na CAIXA e discurso dos indivíduos

	Discurso (I)	Discurso (J)	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
Tukey HSD	Social	Econômico	.06535	.24487	.962	-.5087	.6394
		Indefinido	-.10015	.42046	.969	-1.0859	.8856
	Econômico	Social	-.06535	.24487	.962	-.6394	.5087
		Indefinido	-.16549	.39296	.907	-1.0868	.7558
	Indefinido	Social	.10015	.42046	.969	-.8856	1.0859
		Econômico	.16549	.39296	.907	-.7558	1.0868
Scheffe	Social	Econômico	.06535	.24487	.965	-.5342	.6649
		Indefinido	-.10015	.42046	.972	-1.1297	.9294
	Econômico	Social	-.06535	.24487	.965	-.6649	.5342
		Indefinido	-.16549	.39296	.915	-1.1277	.7967
	Indefinido	Social	.10015	.42046	.972	-.9294	1.1297
		Econômico	.16549	.39296	.915	-.7967	1.1277

Como se pode observar pelos resultados apresentados na Tabela 14, analisando-se pelos testes *Tukey HSD* e *Scheffe*, não se pode afirmar que há diferenças significativas entre as médias de tempo de serviço na organização, em relação aos discursos social (1), econômico (2) ou indefinido (3). O teste ANOVA apresentou um valor de significância de 0.899, o que permite afirmar que não há diferenças significativas, com relação ao tempo de serviço, entre nenhum grupo, com um intervalo de confiança de 95%.

Como segundo teste, foi verificado se havia diferença entre a média de tempo de exercício como gestor na organização, em relação ao discurso do indivíduo. A variável dependente utilizada foi aquela que representava os anos de exercício de função de gestão na CAIXA e como fator de análise, o discurso dos indivíduos. Os resultados calculados foram os seguintes:

Tabela 15 - Estatística descritiva de tempo de gerência e discurso dos indivíduos

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
Social	1219	8.9705	6.48966	.18587	8.6058	9.3351	.00	31.00
Econômico	2670	8.9517	6.49952	.12578	8.7050	9.1983	.00	35.00
Indefinido	370	8.6486	6.20305	.32248	8.0145	9.2828	.00	30.00
Total	4259	8.9307	6.47060	.09915	8.7364	9.1251	.00	35.00

Tabela 16 - Teste ANOVA entre tempo de gerência e discurso dos indivíduos

	<i>Sum of Squares</i>	<i>df</i>	<i>Mean Square</i>	<i>F</i>	<i>Sig.</i>
<i>Between Groups</i>	32.538	2	16.269	.388	.678
<i>Within Groups</i>	178244.0	4256	41.881		
<i>Total</i>	178276.6	4258			

Tabela 17 - Teste *Tukey e Scheffe* entre tempo de gerência e discurso dos indivíduos

			<i>Mean Difference (I-J)</i>	<i>Std. Error</i>	<i>Sig.</i>	<i>95% Confidence Interval</i>	
						<i>Lower Bound</i>	<i>Upper Bound</i>
TukeyHSD	Social	Econômico	.01878	.22370	.996	-.5057	.5433
		Indefinido	.32182	.38412	.680	-.5788	1.2224
	Econômico	Social	-.01878	.22370	.996	-.5433	.5057
		Indefinido	.30304	.35899	.676	-.5386	1.1447
	Indefinido	Social	-.32182	.38412	.680	-1.2224	.5788
		Econômico	-.30304	.35899	.676	-1.1447	.5386
Scheffe	Social	Econômico	.01878	.22370	.996	-.5290	.5665
		Indefinido	.32182	.38412	.704	-.6187	1.2624
	Econômico	Social	-.01878	.22370	.996	-.5665	.5290
		Indefinido	.30304	.35899	.700	-.5760	1.1821
	Indefinido	Social	-.32182	.38412	.704	-1.2624	.6187
		Econômico	-.30304	.35899	.700	-1.1821	.5760

Considerando-se o intervalo de confiança de 95%, verificou-se que a estatística ANOVA, para a amostra pesquisada, resultou em 0,678. Conclui-se, dessa forma, que não há diferenças significativas entre os grupos classificados de acordo com o discurso dos indivíduos e o tempo de exercício da gerência. Essa análise pode ser confirmada por intermédio dos testes de múltiplas comparações, que não indicaram qualquer diferença entre os grupos de indivíduos pesquisados.

Posteriormente, as mesmas variáveis (tempo de serviço na CAIXA e tempo de gerência) foram analisadas em relação à variável nível de institucionalização, visando-se detectar diferenças entre as referidas médias e o nível de institucionalização de conceitos de Contabilidade Gerencial.

Realizando-se o teste ANOVA para verificação da existência de diferença entre os grupos analisados, chegou-se aos seguintes dados calculados:

Tabela 18 - Estatística descritiva entre tempo de serviço na CAIXA e nível de institucionalização

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
Fraco	1270	18.1063	6.86138	.19253	17.7286	18.4840	2.00	34.00
Médio	1644	17.8863	7.21615	.17797	17.5372	18.2353	1.00	35.00
Forte	1345	17.9703	7.12593	.19430	17.5891	18.3514	2.00	36.00
Total	4259	17.9784	7.08235	.10852	17.7656	18.1912	1.00	36.00

Tabela 19 - Teste ANOVA entre tempo de serviço na CAIXA e nível de institucionalização

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	34.823	2	17.412	.347	.707
Within Groups	213545.2	4256	50.175		
Total	213580.0	4258			

Tabela 20 - Testes Tukey e Scheffe entre tempo de serviço na CAIXA e nível de institucionalização

	Instituc. (I)	Instituc. (J)	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
Tukey HSD	Fraco	Médio	.22005	.26463	.683	-.4004	.8405
		Forte	.13604	.27715	.876	-.5137	.7858
	Médio	Fraco	-.22005	.26463	.683	-.8405	.4004
		Forte	-.08401	.26043	.944	-.6946	.5266
	Forte	Fraco	-.13604	.27715	.876	-.7858	.5137
		Médio	.08401	.26043	.944	-.5266	.6946
Scheffe	Fraco	Médio	.22005	.26463	.708	-.4279	.8680
		Forte	.13604	.27715	.887	-.5426	.8147
	Médio	Fraco	-.22005	.26463	.708	-.8680	.4279
		Forte	-.08401	.26043	.949	-.7217	.5537
	Forte	Fraco	-.13604	.27715	.887	-.8147	.5426
		Médio	.08401	.26043	.949	-.5537	.7217

Pelos resultados apresentados na Tabela 19, verifica-se que o teste ANOVA para verificação de diferenças entre médias não apresentou diferenças significativas entre os grupos de indivíduos, quando considerados níveis de institucionalização diversos. O valor de significância do teste estatístico, de 0,707, com um intervalo de confiança de 95%, permite

afirmar que o tempo de serviço na organização não possui influência direta nos níveis de institucionalização de conceitos de Contabilidade Gerencial.

Analisando-se os testes *Post Hoc*, na Tabela 20, pode-se verificar que nenhum grupo apresenta diferenças significativas entre si, pois todos apresentam valor de significância acima de 0,05. Conclui-se, dessa forma, que a média do tempo de serviço na CAIXA não possui influência significativa, em relação ao nível de institucionalização.

Comparando-se as médias de tempo de exercício de gerência dos indivíduos, em relação aos níveis de institucionalização, foram obtidos os seguintes resultados:

Tabela 21 - Estatística descritiva entre tempo de gerência e níveis de institucionalização

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
Frac	1270	8.7094	6.26646	.17584	8.3645	9.0544	.00	31.00
Médio	1644	9.0839	6.64552	.16391	8.7624	9.4054	.00	35.00
Forte	1345	8.9524	6.44159	.17565	8.6078	9.2970	.00	31.00
Total	4259	8.9307	6.47060	.09915	8.7364	9.1251	.00	35.00

Tabela 22 - Estatística ANOVA entre tempo de gerência e níveis de institucionalização

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	101.409	2	50.705	1.211	.298
Within Groups	178175.2	4256	41.864		
Total	178276.6	4258			

Tabela 23 - Testes *Tukey* e *Scheffe* entre tempo de gerência e níveis de institucionalização

	Instituc. (I)	Instituc. (J)	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
Tukey HSD	Fraco	Médio	-.37449	.24172	.268	-.9412	.1922
		Forte	-.24297	.25316	.602	-.8365	.3506
	Médio	Fraco	.37449	.24172	.268	-.1922	.9412
		Forte	.13153	.23789	.845	-.4262	.6893
	Forte	Fraco	.24297	.25316	.602	-.3506	.8365
		Médio	-.13153	.23789	.845	-.6893	.4262
Scheffe	Fraco	Médio	-.37449	.24172	.301	-.9664	.2174
		Forte	-.24297	.25316	.631	-.8629	.3769
	Médio	Fraco	.37449	.24172	.301	-.2174	.9664
		Forte	.13153	.23789	.858	-.4510	.7140
	Forte	Fraco	.24297	.25316	.631	-.3769	.8629
		Médio	-.13153	.23789	.858	-.7140	.4510

Como se pode verificar na Tabela 22, de acordo com o teste ANOVA aplicado, o valor de significância calculado foi de 0,298, acima do valor testado com intervalo de confiança de 95%. Dessa forma, se aceita a hipótese do teste de que não há diferenças significativas entre as médias de tempo de exercício de gerência, quando analisados sob a ótica do nível de institucionalização de cada grupo.

Pode-se concluir, dessa forma, que as variáveis “tempo de serviço” e “tempo de exercício de gerência”, na Caixa Econômica Federal, não apresentam diferenças significativas, considerando uma margem de erro de 5%, quando considerados o discurso do indivíduo, seja ele social, econômico ou indefinido, assim como em relação ao nível de institucionalização dos conceitos de Contabilidade Gerencial, quando padronizado por escores.

4.5.4 Análise de Correspondência dos discursos organizacionais com as variáveis de pesquisa

Após a análise das informações provenientes da estatística descritiva, da estatística ANOVA para verificação de diferenças entre as médias das variáveis “tempo de serviço” e “tempo de exercício de gerência” e da análise de homogeneidade pelo procedimento *Homals*, optou-se por realizar a aplicação da técnica estatística de Análise de Correspondência, com a intenção de confrontar as informações fornecidas pela análise do mapa perceptual da Análise de Homogeneidade *Homals*, bem como tornar possível a verificação do comportamento da

população pesquisada, procurando-se associações positivas entre as variáveis de interesse da pesquisa, visando-se fornecer subsídios para, em conjunto com as informações provenientes da análise documental e de conteúdo das entrevistas, efetivar a comprovação (ou não) das hipóteses de pesquisa.

4.5.5 Análise de Correspondência entre características dos respondentes e discursos organizacionais

A primeira análise realizada trata de avaliar as associações existentes entre determinadas características dos respondentes e os discursos organizacionais presentes na organização. Considerando-se o porte da organização e a sua capilaridade por todo o território nacional, a presença de determinado discurso pode estar associada à área de abrangência sobre a qual o gestor possui responsabilidade.

Buscou-se, então, inicialmente, verificar a existência de associações entre as posições do discurso apresentadas pelos respondentes e as áreas de abrangência de sua gestão, conforme organograma da CAIXA (local, regional, filial ou nacional). A tabela de correspondência e o mapa perceptual relativo a essas associações estão apresentados na Tabela 24, bem como na Figura 7:

Tabela 24 - Tabela de correspondência entre abrangência de gestão e discurso

Abrangência	DISCURSO			
	Social	Econômico	Indefinido	Active Margin
Agência (local)	1130	2447	346	3923
Regional	55	158	15	228
Filial	24	25	5	54
Nacional	10	40	4	54
Active Margin	1219	2670	370	4259

Figura 7 – Mapa perceptual de correspondência entre abrangência da gestão e discursos

De acordo com os resultados fornecidos pelo método de Análise de Correspondência, por meio do mapa perceptual da Figura 7, verifica-se que não há uma clara associação entre a área de abrangência de gestão e os discursos. Com relação ao maior grupo de usuários do Sistema de Contabilidade Gerencial, ou seja, os gestores de agências locais, apesar de estarem visualmente mais próximos do discurso econômico, não é possível afirmar uma associação positiva ou negativa entre as características consideradas para análise.

A segunda análise realizada, em relação às características dos respondentes, foi efetivada tendo em vista a existência de oito segmentos de atuação distintos, em relação aos gestores: Gerente Geral, Gerente Pessoa Física, Gerente Pessoa Jurídica, Gerente de Habitação, Gerente de Governo, Gerente de Retaguarda, Gerente de Atendimento e Outros Gestores. Levando-se em consideração as peculiaridades de cada um dos segmentos de atuação principais,

existentes nas agências da CAIXA, procurou-se pesquisar a existência de associações entre os diferentes discursos e os segmentos de atuação, verificando-se a influência do segmento de atuação do gestor em relação ao discurso predominante nessa área. Os resultados estão apresentados na Tabela 25 e na Figura 8:

Tabela 25 - Tabela de correspondência entre segmento de atuação e discurso

Segmento	Discurso			
	Social	Econômico	Indefinido	<i>Active Margin</i>
Geral	309	675	96	1080
Pessoa Física	336	746	101	1183
Pessoa Jurídica	176	396	42	614
Habitação	47	104	18	169
Governo	28	70	11	109
Retaguarda	221	432	70	723
Atendimento	48	126	12	186
Outros	54	121	20	195
<i>Active Margin</i>	1219	2670	370	4259

Figura 8 – Correspondência entre segmento de gestão e discursos

Ao realizar a aplicação da Análise de Correspondência, com a finalidade de verificar qual o comportamento dos indivíduos de determinado segmento de atuação, relacionando-o com o discurso organizacional, apurou-se, de acordo com o mapa da Figura 8, que os segmentos de Pessoa Física e Gerente Geral tiveram associação positiva com o discurso econômico, enquanto a área de Retaguarda apresentou associação positiva com o discurso social. O segmento de Habitação, Pessoa Jurídica, Governo e Outros, como se pode verificar no mapa perceptual da Figura 8, não apresentam associação clara com qualquer discurso, ou seja, os respondentes que trabalham nesses segmentos não apresentam tendência por este ou aquele discurso específico.

A terceira variável analisada, para fins de determinação de associação com o discurso dos indivíduos, foi a que determinava a região de atuação do indivíduo. Buscou-se verificar se há diferenças regionais com relação ao discurso organizacional. Os resultados são apresentados na Tabela 26, sendo que a Figura 9 apresenta o mapa perceptual fornecido pela Análise de Correspondência:

Tabela 26 - Tabela de correspondência entre área geográfica e discursos

Região	Discurso			
	Social	Econômico	Indefinido	Active Margin
Norte	59	109	10	178
Nordeste	163	367	67	597
Centro-Oeste	104	260	23	387
Sudeste	606	1340	179	2125
Sul	287	594	91	972
Active Margin	1219	2670	370	4259

Row and Column Points

Symmetrical Normalization

Figura 9 – Correspondência entre área geográfica e discursos

Observe-se, na Figura 9, que há forte associação positiva entre o discurso econômico e os respondentes da região Sudeste e Centro-Oeste, assim como se pode avaliar, claramente, que os gestores da região Sul apresentam maior associação com o discurso social. Os gestores da região Norte e Nordeste, por sua vez, não demonstram, claramente, qualquer associação explícita.

4.5.6 Análise de correspondência entre características dos respondentes e níveis de institucionalização

As características dos respondentes, coletadas mediante os questionários, possibilitaram apurar se determinado grupo, em virtude de suas características comuns, possui maior nível de institucionalização em relação a outros grupos. Durante as entrevistas, os gestores da alta administração enfatizaram a existência de maior aceitação dos conceitos de Contabilidade Gerencial na rede de agências, com menor nível de aceitação por parte dos gestores da Matriz, que realizam a gestão de produtos e serviços a nível nacional.

Seguindo-se os mesmos critérios, foi aplicado o método de Análise de Correspondência em relação a todas as variáveis de pesquisa de caracterização dos respondentes. A primeira análise realizada foi em relação à área de abrangência do gestor. Os resultados podem ser observados na Tabela 27 e no mapa perceptual da Figura 10:

Tabela 27 - Tabela de correspondência entre área de abrangência e níveis de institucionalização

Abrangência	Institucionalização			
	Fraco	Médio	Forte	<i>Active Margin</i>
Agência (local)	1170	1523	1230	3923
Regional	67	84	77	228
Filial	21	12	21	54
Nacional	12	25	17	54
<i>Active Margin</i>	1270	1644	1345	4259

Figura 10 - Correspondência entre área de abrangência da gestão e níveis de institucionalização

De acordo com o mapa perceptual apresentado na Figura 10, percebe-se que, em relação à área de abrangência de gerência, não há uma associação clara dos gestores de agências locais com quaisquer níveis de institucionalização. Aqueles gestores que têm como abrangência nacional, filial ou regional não apresentam associação definida com quaisquer níveis de institucionalização, sejam eles fracos, médios ou fortes. Dessa forma, não se confirmou a percepção dos gestores, obtidas por intermédio das entrevistas, a respeito de uma maior adesão aos conceitos de Contabilidade Gerencial por parte da rede de agências, com um menor nível de institucionalização nos gestores que desempenham funções de gestor Nacional, cuja maioria se encontra alocadas na Matriz da organização.

Ao se analisar o segmento de atuação, em relação ao nível de institucionalização, obtiveram-se os seguintes dados, conforme mapa perceptual apresentado na Figura 11:

Tabela 28 - Tabela de correspondência entre segmento de atuação e níveis de institucionalização

Segmento	Institucionalização			
	Fraco	Médio	Forte	Active Margin
Geral	318	443	319	1080
Pessoa Física	321	495	367	1183
Pessoa Jurídica	206	219	189	614
Habitação	53	54	62	169
Governo	30	38	41	109
Retaguarda	233	253	237	723
Atendimento	52	69	65	186
Outros	57	73	65	195
Active Margin	1270	1644	1345	4259

Row and Column Points

Symmetrical Normalization

Figura 11 - Correspondência entre segmento de gestão e níveis de institucionalização

Verifica-se, de acordo com o mapa perceptual da Figura 11, que há uma associação positiva entre o nível de institucionalização forte com o segmento de Atendimento e Outros. O

segmento de pessoa jurídica, por sua vez, apresentou associação com o nível de institucionalização fraca, enquanto os segmentos de Gerência Geral e Pessoa Física apresentaram associação positiva com nível médio de institucionalização. Com relação aos demais segmentos (Habitação e Governo), observou-se uma dispersão no mapa perceptual, o que não permite afirmar qualquer grau de associação positiva ou negativa com os níveis de institucionalização apurados. As informações obtidas por intermédio da análise de correspondência não confirmaram a percepção de alguns gestores entrevistados, cuja percepção é de que a área de Governo, Habitação e outras, de natureza social, apresentariam menor nível de institucionalização dos conceitos de Contabilidade Gerencial.

Conforme apresentado pelos resultados da Figura 11, quando da realização da pesquisa empírica, não foi possível determinar a comprovação de que os gestores da área de governo apresentaram distanciamento dos conceitos da gestão econômica, conforme percepção do ex-Vice Presidente de Controladoria. Quando da aplicação dos questionários aos usuários da Contabilidade Gerencial, o nível fraco de institucionalização encontrou associação positiva com o segmento de Pessoa Jurídica, sendo que os gestores das áreas de Governo e Habitação apresentaram uma maior proximidade, embora não de forma clara, com a característica de forte institucionalização de conceitos de Contabilidade Gerencial.

Ao se analisar o nível de institucionalização, em relação à região de atuação do gestor, obtiveram-se os resultados apresentados na Tabela 29 e na Figura 12:

Tabela 29 - Tabela de correspondência entre região geográfica e nível de institucionalização

Região	Institucionalização			
	Fraco	Médio	Forte	<i>Active Margin</i>
Norte	55	59	64	178
Nordeste	185	226	186	597
Centro-Oeste	100	160	127	387
Sudeste	629	824	672	2125
Sul	301	375	296	972
<i>Active Margin</i>	1270	1644	1345	4259

Row and Column Points

Symmetrical Normalization

Figura 12 - Correspondência entre área geográfica e níveis de institucionalização

De acordo com o mapa perceptual da Figura 12, observa-se que a região Sul possui forte associação positiva com o nível médio de institucionalização, situando-se, praticamente, no mesmo ponto do mapa perceptual. As regiões Nordeste e Sudeste, também, apresentam associação com o nível médio de institucionalização, enquanto a região Centro-Oeste apresenta maior associação com o nível de institucionalização forte. Não foi detectada qualquer região específica que apresentasse associação com o nível fraco de institucionalização, bem como não foi possível determinar associação entre o nível de institucionalização e os respondentes da região Norte.

4.5.7 Correspondência entre os níveis de institucionalização e discursos organizacionais

A última análise realizada, com a utilização das informações obtidas por meio do questionário aplicado aos usuários dos relatórios gerados pela Controladoria, refere-se à verificação dos níveis de institucionalização, em relação ao discurso organizacional que faz parte das atividades diárias de cada indivíduo, proporcionando um ambiente favorável ou desfavorável ao surgimento de instituições, no decorrer do tempo, conforme demonstrado na Figura 13:

Tabela 30 - Tabela de correspondência entre níveis de institucionalização e discursos organizacionais

Discurso	Institucionalização			
	Fraco	Médio	Forte	Active Margin
Social	422	470	327	1219
Econômico	733	1048	889	2670
Indefinido	115	126	129	370
Active Margin	1270	1644	1345	4259

Row and Column Points

Figura 13 - Correspondência entre discursos e níveis de institucionalização

O mapa perceptual da Figura 13 fornece informações a respeito de quais indivíduos aderentes a determinado discurso apresentam associação positiva com determinado nível de institucionalização. Observa-se, por meio das informações fornecidas pelo mapa perceptual, que os indivíduos com o discurso social apresentam uma associação positiva com o nível de institucionalização fraco. Os indivíduos que possuem discurso econômico, por sua vez, possuem uma posição entre o nível médio e forte de institucionalização. Os indivíduos classificados como tendo discurso indefinido, por sua vez, não possuem uma clara associação com quaisquer dos níveis de institucionalização.

4.6 Discussão dos resultados apurados e verificação das hipóteses de pesquisa

A Caixa Econômica Federal possui, em seus Sistemas de Contabilidade Gerencial, a essência do discurso econômico, atendendo, parcialmente, o modelo de Gestão Econômica (GECON). Essa posição explícita, pela qual a tomada de decisões deve ser direcionada para atender a otimização dos resultados, afeta a forma pela qual a realidade é construída pelos diversos gestores. Contudo, as relações existentes entre os diversos segmentos que compõem a organização são de natureza complexa, pois possuem discursos divergentes. Para Lehman (2006, p. 305-308), por trás da racionalidade expressa no lucro líquido do exercício ou, ainda, no resultado econômico apurado por cada um dos departamentos ou setores, há um mito da racionalidade e eficiência. Considerando-se as peculiaridades da Caixa Econômica Federal, atuando ao mesmo tempo em um mercado altamente competitivo, como o mercado bancário de varejo brasileiro e atendendo às decisões político-sociais do Governo Federal, constatou-se a ocorrência de uma baixa aceitação dos conceitos de Contabilidade Gerencial, por parte daqueles gestores com menor nível de concordância com o discurso econômico, pois esse discurso de natureza racional-econômica possivelmente entrou em conflito com fatores qualitativos de natureza social. (EZZAMEL *et al.*, 2007).

Essa visão de legitimação, seja ela interna ou externa, constitui a essência da Teoria Institucional, sendo que, conforme expõe Phillips *et al.* (2004, p. 641), os textos produzidos formalmente, inseridos no contexto organizacional como um todo, formam a linguagem comum utilizada no processo de legitimação dessas informações abstratas, que serão transformadas em fatos no mundo real. Caso o discurso inserido em um determinado sistema

não seja considerado como legítimo, poderá não ocorrer a incorporação desses códigos e normas nos hábitos e rotinas das pessoas que interagem com o Sistema de Contabilidade Gerencial.

O indivíduo, antes de sua incorporação a uma organização e durante o tempo de sua permanência como colaborador, traz consigo um conjunto de valores e crenças internos, formados durante toda a sua vida, que devem ser moldados e adaptados às necessidades da empresa. Para Oliver (1997), as organizações funcionam dentro de uma estrutura social de normas, valores e pressuposições assumidas (*taken-for-granted*), que determinarão quais os comportamentos apropriados ou aceitáveis. Dessa forma, pode-se afirmar que a coerência do discurso inserido em um texto normativo com o discurso pessoal que o indivíduo traz consigo é uma forma de alcançar um maior nível de institucionalização.

No caso da organização objeto do estudo, observou-se que os indivíduos com maior aderência ao discurso econômico apresentaram associação positiva com um grau mais forte de institucionalização do Sistema de Contabilidade Gerencial, que traz em seu arcabouço conceitos baseados na Gestão Econômica.

Por outro lado, observou-se a existência de indivíduos que apresentam uma aderência ao discurso social, com uma visão de um grupo mais amplo de interessados (sociedade como um todo, políticas de inclusão social, redução de desigualdades sociais etc.), do que apenas alcançar um maior resultado econômico, conforme o descrito por Coupland (2006, p. 867-868). Esse grupo de indivíduos, que possuem maior preocupação com questões de natureza social em seu cotidiano, pode gerar tensões ou conflitos individuais, que, ao final, afetam o nível de institucionalização de conceitos do Sistema de Contabilidade Gerencial adotado, cuja natureza está baseada em premissas econômicas.

De acordo com Phillips *et al.* (2004, p. 640-641), o discurso, de maneira geral, manifesta-se por meio de textos formais, que passam a integrar o contexto da organização e que são utilizados para legitimar informações que se desejam transformadas em fatos no chamado “mundo real”. Comparando-se essas afirmações com o modelo de Burns e Scapens (2000), pode-se inferir que, por meio do processo de codificação, estágio inicial da do processo de mudança em Contabilidade Gerencial, busca-se a transposição do campo institucional para o

campo de ação, das normas e regras que se desejam transformadas em hábitos e rotinas. Essas rotinas, após um processo de incorporação e reprodução, transformar-se-ão em instituições, fazendo parte do cotidiano organizacional, desvinculado de suas origens históricas e com uma característica de pressuposições assumidas (*taken-for-granted*).

A primeira hipótese da presente pesquisa afirma que a existência de discursos concorrentes produzirá diferentes níveis de institucionalização de conceitos de Contabilidade Gerencial. A introdução de novos conceitos na rotina diária dos indivíduos proporcionou uma realidade social antes inexistente. No caso da Caixa Econômica Federal, ela posicionava-se, anteriormente ao processo de mudança, como uma organização voltada quase que exclusivamente para atender as questões políticas e sociais do Governo Federal. Com a inserção da empresa no mercado competitivo, emergiu o discurso de natureza econômica, visando a preencher eventuais lacunas existentes, para que a empresa pudesse se tornar eficiente e eficaz nesse mercado.

De acordo com as informações obtidas na análise documental, na realização de entrevistas e na aplicação dos questionários, foi possível demonstrar a existência de dois discursos distintos na Caixa Econômica Federal: o discurso social e o discurso econômico. Os dois discursos são suportados pela mesma estrutura organizacional, sendo que, em virtude das múltiplas atividades desempenhadas pela empresa, ambos os discursos encontram amparo em seu Estatuto e demais normas formais. As evidências que conduziram à constatação da existência desses dois discursos surgiram mediante a análise do discurso, com a classificação de termos-chaves que indicaram a evidenciação do discurso social e do discurso econômico.

O modelo de Gestão Econômica, implementado pela organização a partir do ano de 1996, por sua vez, possui conceitos que são mais aderentes ao discurso econômico, embora o Modelo de Atuação da Controladoria proposto inicialmente afirme que os objetivos sociais e econômicos não são mutuamente excludentes. No processo de implantação do Modelo de Controladoria, segundo evidências coletadas durante as entrevistas realizadas, os segmentos ligados aos pontos de venda, ou seja, as agências e sua parte comercial, teriam aderido com maior ênfase aos conceitos de Contabilidade Gerencial propostos. Nos demais segmentos, a implantação e adesão aos conceitos teria ocorrido apenas de forma parcial.

Por meio da aplicação dos questionários, verificou-se uma associação positiva entre um forte nível de institucionalização e os segmentos de “atendimento” e “outros”. Por sua vez, apresentou maior associação com o nível fraco de institucionalização o segmento de Pessoa Jurídica. Os segmentos de Pessoa Física e Gerente Geral apresentaram um nível médio de institucionalização. A área de Governo e a área de Habitação, por sua vez, não apresentaram associação com quaisquer níveis de institucionalização específicos.

Considerando-se que, segundo Fairclough (1992) e Parker (1992), o discurso é um conjunto de declarações que estão presentes em textos e manuais de procedimentos, o que produzirá um conjunto de ação dos indivíduos, a presença de mais de um discurso em uma empresa afetará o processo de institucionalização de conceitos, em um processo de mudança. Caso haja na organização dois ou mais discursos competidores ou concorrentes, poderão ocorrer diferentes processos de incorporação e reprodução do conteúdo desses discursos, o que, via de regra, produzirá diferentes instituições. Observe-se, pois, que a presença de dois ou mais discursos em uma organização pode afetar as formas pelas quais os artefatos de Contabilidade Gerencial são incorporados nas rotinas diárias, produzindo instituições.

Como o discurso é algo mais amplo, que não apenas descreve determinados eventos ou objetos, mas está presente durante o processo de construção da realidade (ORLANDI, 1999, p. 21), a forma pela qual são apresentados os argumentos de mudança, utilizando-se da retórica apropriada, pode determinar o sucesso ou fracasso de determinado processo de mudança.

Desse modo, baseado nos resultados da pesquisa empírica, pode-se concluir que a primeira hipótese de pesquisa está confirmada, uma vez que constatada a existência de diferentes discursos na organização, ocorreu a produção de diferentes níveis de institucionalização de conceitos de Contabilidade Gerencial.

Por intermédio da análise da homogeneidade, utilizando-se do procedimento *Homals*, foi possível estabelecer importantes relações entre as respostas obtidas, considerando-se as questões sobre os discursos existentes e os conceitos de Contabilidade Gerencial, devidamente codificados. A associação apresentada no mapa perceptual da Figura 6 conduziu à aplicação das Análises de Correspondência, com a utilização de escores padronizados, que

permitiram inferir a existência de associações entre o discurso econômico e os níveis de institucionalização médio e forte. O discurso social, por sua vez, apresentou associação positiva com o nível fraco de institucionalização, sugerindo existir diferenças dos níveis de institucionalização, em função dos discursos organizacionais. Conclui-se, então, com base nas informações obtidas pela Análise de Homogeneidade *Homals* e Análise de Correspondência, que a existência de discursos concorrentes produziu diferentes níveis de institucionalização, na organização objeto do estudo de caso, confirmando a primeira hipótese de pesquisa.

A segunda hipótese de pesquisa, de forma complementar à primeira, afirma que discursos organizacionais mais coerentes com o discurso presente nos textos codificados de Contabilidade Gerencial, produzirão maiores níveis de institucionalização do que aqueles discursos que não apresentem tal atributo. Embora possa haver uma impressão de natureza lógica, a coerência pode não se caracterizar como o único elemento determinante no processo de institucionalização, pois há outros fatores, como os políticos e sociais, assim como questões de poder e motivacionais, que podem interferir decisivamente na forma pela qual os indivíduos incorporam novas rotinas e hábitos.

No caso apresentado, verificou-se que o discurso econômico, presente nos textos que foram codificados durante o primeiro estágio do processo de mudança, apresentou maior associação, representada pelo maior nível de institucionalização, no grupo de indivíduos em que o discurso predominante era o econômico. Para os indivíduos que apresentaram tendência ao discurso social, observou-se um fraco nível de adesão aos conceitos de Contabilidade Gerencial, com associação com o nível de institucionalização fraco. Tal fato pôde ser constatado pelo exame do mapa perceptual realizado pela técnica de Análise de Correspondência Simples, utilizando-se dos escores padronizados, bem como pelo exame do mapa perceptual fornecido pela Análise de Homogeneidade, utilizando-se do procedimento *Homals*. Os indivíduos para os quais houve concordância com os conceitos do sistema de Contabilidade Gerencial, também, apresentaram concordância com as questões do discurso econômico, apresentando-se, dessa forma, uma associação entre o discurso econômico e conceitos econômicos. Ao mesmo tempo, os indivíduos que concordaram com as afirmações do discurso social apresentaram discordância dos conceitos de Contabilidade Gerencial.

Os atores sociais, nesse segundo grupo analisado, quando do preenchimento do questionário de pesquisa sobre os conceitos de Contabilidade Gerencial, optaram por manter um comportamento mais aderente ao seu discurso individual ou coletivo existente, não se observando um elevado grau de concordância com os conceitos de Contabilidade Gerencial implementados, haja vista a aparente incoerência existente, para esses usuários, entre os conceitos utilizados a forma pela qual o processo de gestão deve ser conduzido, com uma administração direcionada a atender os pressupostos do discurso social.

De acordo com o considerado por Ribeiro e Scapens (2006, p. 106-107), em determinado espaço-tempo os atores sociais podem aderir, temporariamente, a determinadas regras específicas, por alguma razão estratégica. A utilização de fatores disciplinadores ou punitivos, bem como o estabelecimento de fatores de recompensa baseados nas novas regras, podem induzir, temporariamente, os indivíduos a aceitarem determinadas normas. Posteriormente, contudo, esse comportamento pode ser alterado, retornando-se a uma postura de resistência ante as mudanças implementadas.

Esse processo foi observado na Caixa Econômica Federal, pois segundo as entrevistas realizadas, todos os segmentos passaram a utilizar, no período de 1997-1999, as rotinas de apuração de resultados baseadas nos conceitos de Contabilidade Gerencial. Entretanto, conforme previsto por Ribeiro e Scapens (2006, 107), ocorreu uma alteração nesse estágio, pois houve uma certa resistência para que, em determinados segmentos ocorresse uma flexibilização na forma de avaliação de desempenho.

Como se observou durante todo o processo de pesquisa do caso realizado, confirmou-se a existência de um processo de mudança que correspondeu aos estágios previstos por Burns e Scapens (2000, p. 10-12). Representando uma função sincrônica, foi realizado o *start-up* do processo de mudança no ano de 1996, com a finalização da elaboração do denominado “Modelo de Atuação da Controladoria e de Sistemas de Informações Gerenciais”. Esse modelo genérico, elaborado por uma consultoria externa em conjunto com gestores internos, constituiu o primeiro passo para a efetivação do processo de mudança, realizando uma proposta de transposição do campo institucional para o campo de ação.

A incorporação dos conceitos previstos no Modelo inicialmente proposto foi iniciada em 1997, com a implementação gradativa das proposições do arcabouço conceitual para a prática de rotinas diárias. A extensão da mudança, inserida em um projeto denominado de “ajuste estrutural” no Relatório de Administração do ano de 1997, com a inserção do Modelo de Controladoria nas práticas diárias de trabalho, inserindo novas rotinas, transformando-se em hábitos, ocorreu de forma parcial, com a formação de instituições, conforme se observou durante a pesquisa. As evidências constam dos documentos pesquisados e do conteúdo das entrevistas realizadas com gestores que participaram do processo de mudança.

A reprodução dos comportamentos nos anos seguintes, compreendidos em um período de dez anos, a partir do início da incorporação do processo de mudança, de 1997 a 2007, constitui-se em um fenômeno que ocasionou uma função diacrônica, ou seja, obteve uma influência cumulativa no comportamento individual dos gestores.

De acordo com os dados obtidos durante a pesquisa, a aceitação aos conceitos de Contabilidade Gerencial não aconteceu de forma incondicional. Essa evidência pode ser obtida pelo quantitativo de gestores que possui um denominado nível médio e fraco de institucionalização (68,6% do total de respondentes), havendo discordâncias em relação a determinados conceitos e procedimentos, especialmente no que diz respeito ao atendimento das necessidades dos usuários e à padronização das informações.

Outro ponto que merece destaque diz respeito ao processo de comunicação retórica, que busca o convencimento à adesão a determinado discurso, mediante a apresentação de um texto devidamente organizado, conforme preceitua Thomson (1994, p. 44). Para 29,3% dos respondentes, não há treinamento adequado a respeito dos conceitos e indicadores de gestão das unidades, bem como para 50,9% do total de gestores pesquisados, os referidos conceitos e indicadores não são compreendidos, aceitos e utilizados por todos. A existência de contingências no processo de comunicação, de acordo com Halliday (1988, p. 130), pode provocar falhas de interpretação dos conceitos propostos, bem como na apuração da eficácia do processo de comunicação retórica. O fato de haver gestores com nível fraco de institucionalização (29,8%), não pode ser negligenciado, pois esses indivíduos apresentam discordâncias em relação ao modelo de Controladoria em uso na organização, representando uma fração significativa do total de gestores.

Um dos fatores que pode provocar essa baixa aderência ao modelo de controladoria de uma parcela dos gestores é a falta de coerência entre o discurso inserido nos textos do processo de mudança conceitual e o discurso ao qual o indivíduo possui adesão, em virtude de fatores culturais e da forma individual de visualizar a realidade. Essa falta de coerência pode emergir em virtude da existência de mais de um discurso no interior da organização, que, de forma consciente ou inconsciente, promove uma competição em relação a princípios, normas e valores.

Considera-se, dessa forma, que o discurso inserido em um processo de mudança conceitual deve ser estruturado de acordo com as características e com o repertório de crenças de seu público-alvo, conforme preceitua McCroskey (1968, p. 35). Esse processo irá facilitar a legitimação, por parte dos receptores, dos emissores da mensagem, possibilitando, como afirma Chae (2003) uma união coerente entre o exercício da linguagem e a prática operacional, permitindo a transformação do campo institucional para o campo de ação de forma eficaz.

Com base nas análises realizadas, pode-se inferir que a existência de discursos competidores podem produzir diferentes níveis de institucionalização (H_0), que serão maiores quanto mais coerentes com o discurso organizacional (H_1), corroborando, dessa forma, a hipótese central de que o discurso formal influencia na institucionalização de conceitos de Contabilidade Gerencial.

5 CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conclui-se que o estudo, baseado nos documentos fornecidos pela organização, nas entrevistas realizadas e na análise dos resultados obtidos mediante respostas dos questionários, com a utilização das técnicas de Análise de Correspondência, ANOVA e Análise de Homogeneidade (*Homals*) e sob a ótica da Teoria Institucional, cumpriu seu objetivo, pois encontrou evidências que sugerem a influência do discurso na formação de instituições em processos de mudança de Contabilidade Gerencial.

Inicialmente, a pesquisa bibliográfica, realizada no início dos trabalhos, proporcionou a determinação do arcabouço teórico a ser utilizado, com base na Teoria Institucional, sob o enfoque da Velha Economia Institucional e utilizando-se como parâmetro o modelo proposto por Burs e Scapens (2000). Partindo-se dessa estrutura teórica fundamental, foi possível determinar o discurso como foco da pesquisa, conforme proposições teóricas de Phillips *et al.* (2004), o que serviu de suporte para a elaboração das hipóteses de pesquisa, que direcionaram os trabalhos de natureza empírica.

A realização da presente pesquisa conduziu para a confirmação das hipóteses inicialmente previstas, ressaltando que o discurso, como parte integrante do processo de comunicação nas organizações, possui um grau de influência sob como os processos de mudança são incorporados pelos atores sociais.

De forma complementar, aqueles discursos que apresentam maior coerência, não concorrendo internamente com outros discursos, apresentam maior nível de institucionalização do que aqueles que não apresentam tais atributos. Essas conclusões estão devidamente detalhadas pela descrição dos resultados obtidos, conforme o capítulo 4.

A principal contribuição teórica deste estudo foi utilizar o discurso como fator direcionador da pesquisa, demonstrando que a legitimação de normas e rotinas no interior das organizações, proposta pela Teoria Institucional, deve considerar os efeitos do discurso, de forma a se obter um maior nível de institucionalização dessas normas. Mudanças radicais, como a proposta pela administração da Caixa Econômica Federal no período de 1995 a 2007, devem ser

suportadas por elementos teóricos que estejam amparados por um discurso mais amplo, pois, caso isso não ocorra, podem surgir barreiras ou resistências que terminem por impedir o processo de alteração dos conceitos gerenciais.

O processo de mudança, entendido em seu sentido amplo, deve ser estruturado e apresentar coerência durante todos os seus estágios. A partir do modelo de Burns e Scapens (2000), a codificação das normas, que transportará os conceitos do campo institucional para o campo de ação deve estar, antecipadamente, alinhada ao discurso (ou discursos) presentes na organização na qual se deseja implementar tal mudança. Gestores que não compartilhem as mesmas crenças e valores constantes do discurso da mudança dificilmente apresentarão adesão ao modelo proposto, resultando em dificuldades nos estágios de incorporação e reprodução, que podem culminar pelo insucesso do processo, por não atingir um nível de institucionalização satisfatório. Como consequência, a internalização dos conceitos que se deseja mudar não ocorrerá, não se formando instituições, o que pode gerar frustrações e perda de tempo e recursos.

Como contribuições práticas, à luz das contribuições teóricas e dos resultados apresentados nesta pesquisa, este estudo apresenta *insights* que podem ser úteis aos gestores que realizarem futuros processos de mudança em seus Sistemas de Contabilidade Gerencial, sugerindo-se:

- a) a realização de pesquisas ou entrevistas com os gestores usuários dos Sistemas de Contabilidade Gerencial, visando a identificar a existência de discursos competidores e divergentes em determinadas áreas organizacionais;
- b) durante a fase de codificação conceitual, que a elaboração de textos seja coerente com o discurso existente e que apresentem uma estrutura relacionada às características do discurso pertencente a cada área, quando possível;
- c) promover um alinhamento entre a prática contábil e o discurso organizacional, de forma a minimizar as resistências e dificuldades de implementação;
- d) formar uma estrutura de retórica adequada, como meio de convencimento de todos os usuários à nova forma de gestão adotada;
- e) estruturar, quando da existência de discursos competidores, discursos com linguagem que contenham características compartilhadas pelos usuários específicos, como meio de aumentar a adesão a determinados conceitos.

Considerando-se que o discurso do indivíduo, que traz no seu interior um conjunto de crenças e valores, é algo de difícil alteração, deve-se atentar para as questões particulares de cada grupo organizacional, de forma a realizar um processo de comunicação que seja aceito pelos receptores da melhor forma possível, buscando-se, por meio da incorporação e reprodução, a institucionalização de novos procedimentos contábeis.

A utilização da retórica adequada, nesse processo, contribui na forma pela qual os receptores da mensagem (os usuários do Sistema de Contabilidade Gerencial) incorporarão o processo de mudança. A construção da realidade pelos indivíduos é um processo de elevada complexidade, que pode demandar pesquisas e análises comportamentais, buscando-se aliar determinados aspectos da cultura da organização com o discurso inerente ao Sistema de Contabilidade Gerencial. A esperada racionalidade dos agentes, fundamento no qual os estudos econômicos estão baseados, nem sempre está presente de forma integral, influenciando de maneira contundente a eficácia que se deseja alcançar em um processo de mudança conceitual.

Um dos principais efeitos que podem ocorrer, quando não há um alinhamento entre discurso organizacional e conceitos de Contabilidade Gerencial, é a produção de hábitos e rotinas distintos daqueles previstos inicialmente. Embora os gestores da administração central tenham a percepção de que todos os gestores da organização compartilhem de um mesmo conjunto de conceitos e procedimentos, fatores de natureza qualitativa podem afetar a legitimação das normas formais, que passam apenas a existir nos relatórios, sem a plena e total utilização por parte dos usuários finais. Essa realidade pode apresentar-se, principalmente, em grandes corporações, com elevado número de unidades de negócio, como as instituições financeiras e, especificamente, conforme se constatou neste estudo.

São apresentadas, a seguir, sugestões e recomendações para pesquisas futuras, que visem a aprofundar o tema ou realizar pesquisas alternativas, a respeito do discurso organizacional, relacionado com processos de mudança em Sistemas de Contabilidade Gerencial.

Sugere-se a realização de pesquisas que abordem os seguintes temas:

- a) a presente pesquisa foi realizada em uma instituição financeira de natureza pública, com forte ênfase na área social. Podem-se realizar estudos que abordem outras instituições

financeiras, de natureza privada, nas quais possa haver discursos competidores, tais como: discursos econômicos em contraposição a discursos de sustentabilidade ambiental, discursos cooperativos, entre outros;

- b) pode-se realizar, também, pesquisas em outras instituições públicas, governamentais ou não, que promoveram processos de mudança em seu Sistema de Contabilidade Gerencial, nas quais haja uma diversidade comportamental e cultural, na qual possam emergir diferentes discursos organizacionais;
- c) além dos aspectos do discurso, também, podem ser objeto de análise de estudos posteriores as influências dos aspectos cognitivos sociais, das estruturas de poder organizacionais e da cultura organizacional, quando se realizam processos de mudança em Contabilidade Gerencial, sob a ótica da Teoria Institucional.

O presente estudo foi realizado mediante a utilização parcial de duas propostas teóricas de Phillips *et al.* (2004). O referido trabalho dispõe de um total de sete proposições teóricas, que carecem de comprovações empíricas. A realização de pesquisas que busquem verificar as outras cinco proposições constitui um campo fértil para a execução de trabalhos que abordem o papel do discurso na formação de instituições na área contábil.

REFERÊNCIAS

ALVES-MAZZOTTI, Alda J.; GEWANDSZNAIDER, Fernando. **O método nas ciências naturais e sociais: pesquisa quantitativa e qualitativa**. São Paulo: Pioneira, 1998.

ALVESSON, Mats; DEETZ, S. Teoria crítica e abordagens pós-modernas para os estudos organizacionais. In: CLEGG, Stewart R. *et al.* (Org.). **Handbook de estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1999.

_____; KARREMAN, Dan. *Varieties of discourse: on the study of organizations through discourse analysis*. In: **Human Relations**. London: Thousand Oaks CA, New Delhi, 2000.

ANDON, Paul *et al.* Accounting change as relational drifting: a field study of experiments with performance measurement. **Management Accounting Research**, v. 18, p. 273-308, 2007.

ANTONACOPOULOU, Elena P. The power of critique. revisiting critical theory at the end of the century. **Critical Management Studies Conference Proceeding**, July 14-16, UK, Manchester, 1999.

ATKINSON, Anthony A. *et al.* **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

AZAMBUJA, Marcelo S. de. A análise do discurso nas organizações: uma abordagem de P. Charaudeau. **Revista Comunicação Organizacional**. Disponível em: <<http://www.pucrs.br/famecos/geacor/revista.html>>. Acesso em: 17/03/2007.

BALL, R. J.; BROWN, W. *An empirical evaluation of accounting income numbers*. **Journal of Accounting Research**, v. 6, p.159-178, Autumn, 1968.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.

BARBOSA, Fábio. **Programa de fortalecimento das instituições financeiras federais**. Comissão de Finanças e Tributação – Câmara dos Deputados. 2003. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/servicos/comunicados_oficiais/download/ProgramaInstituicoesFinanceiras.ppt>. Acesso em: 20 de julho de 2008.

BARLEY, S. R.; TOLBERT, P. S. Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution. **Organization Studies**, n. 18, a.1, p. 93-117, 1997.

BERGER, P.; LUCKMAN, T. **The social construction of reality**. New York: Doubleday, 1967.

BHIMANI, Alnoor. Management accounting in the UK: reflections on research, practice and the profession. **Management Accounting: European Perspectives**, 1996.

BIRNBERG, Jacob G. SADHU, Kunal K. The contribution of psychological and cognitive research to managerial accounting. **Research and Current Issues in Management Accounting**. London: Pitman Publishing, 1986.

BOLAND JR., Richard J. Accounting and the interpretative act. **Accounting, Organization and Society**, v. 18, n 2, 1993.

BRASIL. **Decreto nº 5056**, de 29/04/2004. Publicado no DOU, DF, 2004.

BRUGGEMAN, W., SLAGMULDER R. The impact of technological change on management accounting. **Management Accounting Research**, v. 6, n. 3, 09/1995.

BURCHELL, S. *et al.* The roles of accounting in organizations and society. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n. 1, 1980.

BUDZINSKI, Oliver. Cognitive rules, institutions, and competition. **Constitutional Political Economy**, n.14, a.3, 09/2003.

BURNS, J. The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, n. 13, a. 5, 2000.

_____. The institutionalisation of accounting routines: Keano Ltd. **Proceedings of the 1995 Management Control Association Symposium**, 1997.

_____; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, 2000.

BUSCO, Cristiano. **‘Reconciling the irreconcilable’: towards a holistic theoretical understanding of the interplay between systems of accountability and organisational culture**. Disponível em: <<http://les.man.ac.uk/IPA/ysc/busco.pdf>>. Acesso em: 16/03/2007.

_____, *et al.* Management accounting issues in interpreting its nature and change. **Management Accounting Research**, v. 18, 2007.

CALDAS, Miguel P.; WOOD JR., Thomaz. **Transformação e realidade organizacional: uma perspectiva brasileira**. São Paulo: Atlas, 1999.

CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CHAE, Bongsug. Reconceptualizing information system as social institutions: dynamic institutional theory. *In: The context of globalization*. KORPELA, M. *et al.* (eds), Kluwer, Dordrecht, 2003.

CHUA, W.F. "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, 1995.

COLVILE, Ian. Reconstructing "behaviour accounting". **Accounting, Organization and Society**, v. 6, n. 2, 1981.

CONCEIÇÃO, Octavio C. O conceito de instituição nas modernas abordagens institucionalistas. **Revista de Economia Contemporânea**, Rio de Janeiro, v.6, n.2, 07-12/2002.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COUPLAND, Christine. Corporate social and environmental responsibility in web-based reports: Currency in the banking sector,? **Critical Perspectives on Accounting**, n.17, 2006.

COVALESKI, M.; *et al.* Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories, **Journal of Management Accounting Research**, n. 8, 1996.

COZBY, Paul C. **Métodos de pesquisa em ciências do comportamento**. São Paulo: Atlas, 2003.

CRIVISQUI, E. Programme de recherche et d'enseignement en statistique appliquée. (**Notas de cursos de los "Seminarios locales" de métodos exploratorios multivariados** – PRESTA: presentación del método de análisis factorial de correspondências simples y multiples. Bruselas, Bélgica: Université Libre de Bruxelles, 1998) Disponível em: <<http://www.ulb.ac.be/assoc/presta/Cursos/cursos.html>>. Acesso: em 12/06/2008.

DAMBRIM, Claire, *et al.* Samuel. Control and change: analysing the process of institutionalization. **Management Accounting Research**, v. 18, 2007.

DIAS FILHO, José M.; MACHADO, Luiz H. B. Abordagens de pesquisa em contabilidade. *In: Teoria avançada da contabilidade*. IUDÍCIBUS, Sérgio; LOPES, Alexsandro B. (Coord.). São Paulo: Atlas, 2004.

DIB, Darwin S. **A Controvérsia do planejamento na economia brasileira: a retórica como instrumento de formação de crenças**. 2001. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

DILLARD, Jesse F. *et al.* The Making and remaking of organization context: duality and the institutionalization process. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, n. 17, a. 4, 2004.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v. 48, 1983.

_____; _____. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organisational fields. *In*: _____. (Eds.). **The new institutionalism in organizational analysis**. University of Chicago Press, Chicago, 1991.

DONALDSON, Lex. Teoria da contingência estrutural. *In*: CLEEG *et al.* (Org.) **Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1999.

ECO, Umberto. **Tratado geral de semiótica**. 3. ed. São Paulo: Perspectiva, 2000.

EISENHARDT, Kathleen M. Building theories from case study research. **The Academy of Management Review**, n. 14, a. 4, 10/1989.

ELY, Margot, *et al.* **On writing qualitative research: living by words**. RoutledgeFalmer: London, 1997.

EZZAMEL, Mahmoud, *et al.* Discourse and institutional change: 'giving accounts' and accountability. **Management Accounting Research**, n. 18, 2007.

FAGUNDES, Jorge. Economia institucional: custos de transação e impactos sobre política de defesa da concorrência. **Revista de Economia Contemporânea**, v. 2, UFRJ. Rio de Janeiro, 1998.

FAIRCLOUGH, N. **Discourse and social change**. Cambridge: Polity Press, 1992.

FAVERO, L. P. L., *et al.* Associação entre níveis de governança, indicadores contábeis e setor: uma análise sob as perspectivas da ANACOR e da HOMALS. **RIC - Revista de Informação Contábil**, v. 1, n. 2, 10-12/2007.

FERREIRA, Aurélio B. H. **Dicionário Aurélio eletrônico**. Versão 3.0. 2006.

FIGUEIRA, A. P. C. Procedimento HOMALS: instrumentalidade no estudo das orientações metodológicas dos professores portugueses de língua estrangeira. *In*: SIMPÓSIO NACIONAL DE INVESTIGAÇÃO EM PSICOLOGIA, V, 2003, Lisboa. **Anais...** Congresso, Lisboa, 2003.

FOUCAULT, Michael. **A ordem do discurso**. 10. ed. São Paulo: Loyola, 1996.

GIDDENS, Anthony. **Novas regras do método sociológico**: uma crítica positiva das sociologias compreensivas. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1978.

GIL, Antonio C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GLAZIER, Jack D.; POWELL, Ronald R. **Qualitative research in information management**. Englewood, CO: Libraries Unlimited, 1992.

GUBRIUM, Jaber F., HOLSTEIN, James A. Analyzing interpretative practice. **Handbook of Qualitative Research**. Sage Publications: Thousand Oaks, California: 2000.

GUERREIRO, Reinaldo, *et al.* Uma contribuição ao entendimento da estabilidade e da mudança da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *In*: Encontro Nacional da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação - EnANPAD, XXVIII, 2004. Curitiba. **Anais...** Curitiba, ANPAD, 2004.

_____, *et al.* Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração dos conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 3, Edição Comemorativa, 09/2006a.

_____, *et al.* Evaluation management accounting change according to the institutional theory approach: a case study of a Brazilian bank. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 2, n. 3, 2006b.

_____, *et al.* Aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. **O&S.Organizações & Sociedade**, v. 15, 2008.

HAIR, Joseph F. *et al.* **Análise multivariada de dados**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HALLIDAY, Tereza. **Atos retóricos**. São Paulo: Summus, 1988.

HAMPTON, David R. **Administração contemporânea**: teoria, prática e casos. 2. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 1983.

HARDY, Cynthia, *et al.* Discourse as a strategic resource. **Human Relations**, v. 53, 2000.

HOPPER, T.; ARMSTRONG, P. "Cost accounting, controlling labour and the rise of conglomerates". **Accounting Organizations and Society**, v. 16, n. 5/6, 1991.

HOPWOOD, Anthony G. Management accounting and organizational action: an introduction. **Research and Current Issues in Management Accounting**. London: Pitman Publishing, 1986.

HOUAIS. Antonio. Dicionário Houais de língua portuguesa. Disponível em: <<http://houaiss.uol.com.br/gramatica.jhtm>>. Acesso em: 10/04/2007.

JANG, Yong S. The expansion of modern accounting as a global and institutional practice. **International Journal of Comparative Sociology**, n. 46, v. 4, 2005.

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

KAPLAN, Robert S.; DUCHON, Dennis. Combining qualitative and quantitative methods in information systems research: a case study. **MIS Quarterly**, v. 12, n. 4, 12/1988.

KERLINGER, Fred N.; LEE, Howard B. **Foundations of behavioral research**. USA: Wadsworth Thomson Learning, 2000.

KHOLEIF, Ahmed O. R., *et al.* **Enterprise resource planning and management accounting stability: an Egyptian case study**. Working paper. Disponível em: <http://www.essex.ac.uk/AFM/research/working_papers/WP05-08.doc>. 12/2005. Acesso em: 05/02/2007.

KLOOT, Louise. Organizational learning and management control systems: responding to environmental change. **Management Accounting Research**, v.8, n.1, 03/1997.

KOTHARI. S. P. Capital markets research in accounting. **Journal of Accounting and Economics**, n. 31, 2001.

KRAEMER, Maria E. P. **Sistema de gestão permite reduzir custos de empresa**. Disponível em: <<http://www.alfinal.com/brasil/sistemadegestion.shtml>>. Acesso em: 01/06/2006.

KUNH, Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas**. 2. ed. São Paulo: Perspectiva, 1978.

LAMMERS, J. C.; BARBOUR, J. B. An institutional theory of organizational communication. **Communication Theory**, v.16, 2006.

LANGENOHL, Andreas. How to change other people's institutions: discursive entrepreneurship and the boundary object of competition/competitiveness in the German banking sector. **Economy and Society**, v. 37, n. 1, 2008.

LEFÈVRE, Fernando. LEFÈVRE, Ana M. C. **O discurso do sujeito coletivo: um novo enfoque em pesquisa qualitativa (desdobramentos)**. Ed. Rev. e ampl., Caxias do Sul, RS: EDUCS, 2003.

LEHMAN, Cheryl R. The bottom line. **Critical Perspectives on Accounting**, n. 17, 2006.

LLEWELLYN, Sue; MILNE, Markus J. Accounting as codified discourse. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 20, n. 6, 2007.

MAIA, Geraldo V. S. **Bank restructuring in Brazil: the Proer's case**. Banco Central do Brasil. Technical Notes. Brasília - DF, n. 38, 06/2003. Disponível em <<http://www.bcb.gov.br/pec/notastecnicas/ingl/2003nt38ReestrutBancBrasili.pdf>>. Acesso em:

MAJOR, Maria; HOPPER, Trevor. Extending new institutional theory: regulation and activity-based costing in portuguese telecommunications. **European Accounting Association Congress**. Praga, 2004.

MARCUSCH, Luiz Antônio. **Da fala para a escrita: atividades de textualização**. São Paulo: Cortez, 2001.

MARTINS, Gilberto de A. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2006.

_____; THEÓFILO, Carlos R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

McCLAVE, J. T. *et al.* **Statistics for business and economics**. Ed. Pearson, 9. ed., 2005.

McCROSKEY, James C. **An introduction to rhetorical communication: the theory and practice of public speaking**. New Jersey: Prentice-Hall, 1968.

MEYER, John W.; ROWAN, Brian. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, v. 83, n. 2, 1977.

_____; _____. The structure of educational organizations. *In: **Organizational Environments: Ritual and Rationality***. _____. SCOTT, W. R. (eds). Newbury Park, CA: Sage, 1992.

MILLER, Peter. Accounting as social and institutional practice: an introduction. **Accounting as social and institucional practice**. New Yor: Cambridge University Press, 1994.

MOTTA, Fernando C. P. **Teoria das organizações: evolução e crítica**. 2. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

MUMBY, Dennis K. **Communication and power in organizations**: discourse, ideology and domination. New Jersey: Ablex Pub Co., 1988.

NOGUEIRA, C. M. M. Considerações sobre o modelo de análise do discurso de Patrick Charaudeau. **Ensaio**, Belo Horizonte, v. 6, n. 1, 2004.

NYAMORI, Robert O. Strategic accounting: revisiting the agenda. **School of Accountancy Working Paper Series**. Massey University, New Zealand, 2000.

NORTH, Douglass C. **Institutions, institutional change and economic performance**. Cambridge University Press, United Kingdom, 1990.

_____. **Custos de transação, instituições e desempenho econômico**. Rio de Janeiro. Instituto Liberal, 1994.

OLIVER, C. Sustainable competitive advantage: combining institutional and resource-based views. **Strategic Management Journal**, v. 18, n. 9, 1997.

ORLANDI, Eni P. **Análise de discurso**: princípios e procedimentos. Campinas: Pontes, 1999.

PANOZZO, F.; ZAN, L. The endogenous construction of accounting discourses in a trade union. **Journal of Management and Governance**, v. 3, 1999.

PARKER, I. **Discourse dynamics**: critical analysis for social and individual psychology. London: Routledge, 1992.

PARISI, Claudio. Ensaio sobre o comportamento organizacional. *In*: CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PATTON, Michael Q. **Qualitative evaluation and research methods**. 2. ed., Newbury Park, California: Sage Publications, 1990.

PERÄKYLÄ, Anssi. Analyzing talk and text. **Handbook of Qualitative Research**. 3. Thousand Oaks, California: Sage Publications, 2005.

PEREIRA, Carlos A.; GUERREIRO, Reinaldo. Avaliação do processo de mudança da contabilidade gerencial sob o enfoque da teoria institucional: o caso do Banco do Brasil. *In*: Encontro Nacional da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação - ENANPAD, XXIX, 2005. Atibaia. **Anais...** Atibaia: ANPAD, 2005.

PERREN, Lew; GRANT, Paul. The evolution of management accounting routines in small businesses: a social construction perspective. **Management Accounting Research**, v. 11, 2000.

PESTANA, M. H.; GAGEIRO, J. N. **Análise de dados para ciências sociais: a complementaridade do SPSS**. 2. ed. Lisboa: Silabo, 2000.

PFEFFER, Jeffrey. **Power in organizations**. New York: Pittman Pub., 1981.

PHILLIPS, Nelson; HARDY, Cynthia. **Discourse analysis: investigating process of social construction**. London: Sage Pub, 2002.

_____; *et al.* Inter-Organizational collaboration and the dynamics of institutional fields. **Journal of Management Studies**, v. 37, n. 1, 01/2000.

_____; *et al.* Discourse and institutions. **Academy of Management Review**, v. 24, n. 4, 2004.

RIBEIRO, João A.; SCAPENS, Robert W. Institutional theories in management accounting change: contributions, issues and paths for development. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 3, n. 3, 2006.

RICHARDSON, Alan J. Accounting as a legitimating institution. **Accounting Organization and Society**, v. 12, n. 4, 1987.

ROBERTS, John; SCAPENS, Robert. Accounting systems and systems of accountability – understanding accounting practices in their organizational contexts. **Accounting, Organization and Society**, n. 10, a. 4, 1985.

ROWSELL, K.; BERRY, T. Leadership, vision, values and systemic wisdom. **Leadership & Organization Development Journal**, v. 14, n. 7, 1993.

SANTOS, R. S. As contribuições dos economistas ao estudo da administração política: o institucionalismo, o gerencialismo e o regulacionismo. **Organizações e Sociedade**, v. 10, n. 28, 2003.

SCAPENS, R. W. Never mind the gap: towards an institutional perspective of management accounting practices. **Management Accounting Research**, v.5 (3/4), 1994.

_____; ROBERTS, J. Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. **Management Accounting Research**, n. 4, v. 1, 03/1993.

SCOTT, W. Richard. The adolescence of institutional theory. **Administrative Science Quarterly**, v. 32 (4), 12/1987.

_____; MEYER, J. W. The organization of societal sectors. In: POWELL, W. W.; DIMAGGIO P. J. (Eds.). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: University of Chicago Press. 1991.

SEAL, Will. Management accounting and corporate governance: An institutional interpretation of the agency problem. **Management Accounting Research**, n. 17, 2006.

SELZNICK, P. **Leadership in administration**. New York: Harper & Row, 1957.

SHIELDS, Michael D. Research in management accounting by North Americans in the 1990s. **Journal of Management Accounting Research**, v. 9, 1997.

SIMONS, Robert. Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. **Accounting, Organizations and Society**, n. 4, 1987.

SITI-NABIHA, A. K.; SCAPENS, Robert W. Stability and change: an institutionalist study of management accounting change. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, n.18, 2005.

SOIN, Kim *et al.* ABC and organizational change: an institutional perspective. **Management Accounting Research**. 13, 2002.

SPENCE, Crawford. Social and environmental reporting and hegemonic discourse. In **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 20, n. 6, 2007.

STEEN, Martin P. V. D. **Human agency in management accounting change**: a cognitive approach to institutional theory. Rijksuniversiteit Groningen. Ph. D. Thesis. 2005. Disponível em: <<http://dissertations.ub.rug.nl/faculties/management/2006/m.p.van.der.steen/>>. Acesso em: 05/02/2007.

STONER, R. **Teoria geral da administração**. São Paulo: Makron Books, 1999.

THOMSON, Grahame. Early double-entry bookkeeping and the rhetoric of accounting calculation. **Accounting as social and institutional practice**. New York: Cambridge University Press, 1994.

VAN DIJK, T. Principles of critical discourse analysis. **Discourse & Society**, n.4, 1993.

VIEIRA, Rui; HOSKIN, Keith. **Management accounting practices and discourses change**: the role and use of management accounting systems. 2005. FEUNL Working Paper n. 481. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=902361>>. Acesso em: 12/01/2006.

YAZDIFAR, Hassan. Towards a multi-institutional view. **Discussion Paper**. University of Sheffield, Management School. 2003 Disponível em: <<http://www.shef.ac.uk/management/research/2003-13.pdf>>. Acesso em: 16/03/2007.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

WEICK, Karl E. **Psicologia social da organização**. São Paulo: Edgard Blucher, 1973.

_____. **The social psychology of organizing**. 2ª ed. Reading, MA: Addison-Wesley. 1979.

WELCH, Jack. O profissional deve vir antes da estratégia. **Administrador Profissional – CRA – SP**. Ano XXX, n. 246, 12/2006.

WHELAN-BERRY, Karen S. *et al.* (Bob). Strengthening organizational change processes recommendations and implications from a multilevel analysis. **Journal of Applied Behavioral Science**, v. 39, 2003.

WILLIAMSON, O. E. Markets and hierarchies: some elementary considerations. **American Economic Review**, v.63 (2), 1973.

_____. **The economic institutions of capitalism**. New York: The Free Press, 1985.

_____. **Transaction cost economics and public administration, public priority setting: rules and costs**. P. B. Boorsma, K. Aarts and A. Steenge. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, 1997.

WOODILLA, J. Workplace conversations: the text of organizing. *In*: GRANT, D. *et al.* (Eds.) **Discourse and organization**. London: Sage, 1998.

ZIKMUND, Willian G. **Princípios de pesquisa de marketing**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

ZUCKER, Lynne G. Institutional theories of organization. **Annual Review of Sociology**, v. 13, 1987

APÊNDICES

APENDICE A – Roteiro de Entrevistas realizadas na Caixa Econômica Federal no mes de Outubro de 2007

APENDICE B – Questionário respondido pelos usuários do Sistema de Contabilidade Gerencial

**APENDICE A – Roteiro de Entrevistas realizadas na Organização no mês de
Outubro de 2007**

Entrevistas realizadas com os seguintes gestores da Caixa Econômica Federal:

Diretor de Controladoria – Sr. Telmo Costa

Diretor de Apuração de Resultados de Produtos e Unidades – Sr. Luiz Castro

Superintendente Nacional de Monitoramento e Avaliação de Resultado – Sr. José Luiz Trevisan Ribeiro.

Ex-vice presidente de Controladoria – Sr. João Dornelles

Colaborador participante do processo de mudança – Sr. Renato Jaime Haubert

1- Como surgiu a necessidade de mudança nos controles gerenciais da Caixa? Como foi estruturado processo histórico que motivou a mudança nos controles gerenciais?

2- A partir de quando ocorreu a constituição da Controladoria? Este processo de criação da área de Controladoria fez parte um programa institucional?

3- Houve apoio organizacional para a instalação da Controladoria como uma área de interesse para os gestores da Caixa Econômica Federal?

4- Como ocorreu a escolha do modelo conceitual para a Controladoria (modelo baseado no GECON)?

5- Na Controladoria, há controles que visem eliminar os controles paralelos existentes nas diversas áreas? Há áreas onde os controles paralelos são utilizados, em substituição aos controles oficiais determinados pela Controladoria?

6- Os sistemas sob responsabilidade da controladoria consideram as necessidades gerenciais futuras como um todo, a partir de uma abordagem sistêmica, ou constituem apenas soluções operacionais de curto prazo?

7- Há uma rotina efetiva de prestação de contas, ou seja, de avaliação de desempenho das áreas mediante a utilização dos controles gerenciais?

8- São geradas, de forma rotineira, condições para o acompanhamento e controle dos resultados dos negócios pelos gestores?

9 -Atualmente, há uma efetiva adesão dos conceitos da Gestão Econômica na CEF? Há alguma área que não aderiu a estes conceitos? Quais os possíveis fatores que levaram a esta não adesão?

10- Foi instituído um sistema de recompensas, baseado nos parâmetros de desempenho dos gestores, fornecidos pelo sistema de Gestão Econômica da CEF?

11- Quais foram as formas de disseminação de conceitos da Gestão Econômica na CEF?

12- Atualmente, há um processo de gestão estruturado, com as etapas de planejamento, execução e controle?

13- Há uma integração dos sistemas de informação gerenciais da CEF ao processo de gestão como um todo (os relatórios são efetivamente utilizados)?

14- Os Sistemas de Informação estão integrados entre si, produzindo informações em uma mesma base conceitual para fins de avaliação de desempenho e resultados?

15- A adesão dos colaboradores ao processo de mudança nos controles gerenciais apresentou algum fator motivador? Houve algo que se destacou, para facilitar o processo de mudança?

16- Os seguintes conceitos estão em uso efetivo?

a.Preço de Transferência

b.Valor Presente

c.Moeda Constante

d.Custo de Oportunidade

17- A geração de informações gerenciais ocorre através de uma fonte única de dados?

18- A gestão dos sistemas de informações que tratam das avaliações de desempenho, orçamento de unidades/simulação de resultados, mensuração de resultados e avaliação de desempenho econômico são de responsabilidade exclusiva da Controladoria?

**APENDICE B – Questionário respondido pelos usuários do Sistema de
Contabilidade Gerencial**

PESQUISA Doutorado FEA/USP

Esclarecimento aos respondentes: Este questionário refere-se a pesquisa de campo da Tese de Doutorado desenvolvida por Luciano Gomes dos Reis, aluno da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP), sob orientação do Prof. Dr. Carlos Alberto Pereira. A autorização para este processo de pesquisa junto à CAIXA foi concedida pelo Vice-Presidente de Controle e Risco, Sr. Marcos Roberto Vasconcelos. Os dados coletados são sigilosos e serão utilizados exclusivamente para fins acadêmicos. O tempo estimado para preenchimento do questionário é de 5 minutos. Agradecemos pela atenção e colaboração dispensada.

* Assinale as alternativas, de acordo com o seu cargo ocupado atualmente:

☐ **Superintendência**

☐ **Gerência**

* Qual a área de Abrangência de sua gestão?

☐ **Agência (local)**

☐ **Regional**

☐ **Filial**

☐ **Nacional**

* Segmento de Atuação

☐ **Gerência Geral**

☐ **Pessoa Física**

☐ **Pessoa Jurídica**

☐ **Habitação**

☐ **Governo**

☐ **Outros (especificar)**

* Há quantos anos é funcionário da CAIXA?

* Há quanto tempo exerce atividade de gestão (gerência) na Caixa?

* Em qual região exerce suas atividades?

☐ **Norte**

☐ **Nordeste**

☐ **Centro-Oeste**

☐ **Sudeste**

☐ **Sul**

A partir desta questão, favor assinalar o seu grau de concordância com as afirmativas descritas abaixo:

* 01) Na CAIXA, os gerentes recebem treinamento sobre os conceitos e indicadores de gestão das unidades.

	Concordo totalmente	Mais concordo que discordo	Nem concordo nem discordo	Mais discordo que concordo	Discordo totalmente
--	---------------------	----------------------------	---------------------------	----------------------------	---------------------

* 02) O processo das atividades sob minha responsabilidade está devidamente formalizado em manuais.

	Concordo totalmente	Mais concordo que discordo	Nem concordo nem discordo	Mais discordo que concordo	Discordo totalmente
--	---------------------	----------------------------	---------------------------	----------------------------	---------------------

* 03) Utilizo rotineiramente, para o processo de tomada de decisão, os relatórios fornecidos pelo Sistema de Informações Gerenciais da CAIXA (C.R.R./SIDEM/Av.GESTÃO/P.N.P).

Concordo totalmente	Mais concordo que discordo	Nem concordo nem discordo	Mais discordo que concordo	Discordo totalmente
---------------------	----------------------------	---------------------------	----------------------------	---------------------

* 04) A eficácia da CAIXA deve ser mensurada predominantemente com base no seu resultado econômico.

Concordo totalmente	Mais concordo que discordo	Nem concordo nem discordo	Mais discordo que concordo	Discordo totalmente
---------------------	----------------------------	---------------------------	----------------------------	---------------------

* 05) Os relatórios fornecidos pela CAIXA para gestão atendem às necessidades dos usuários.

Concordo totalmente	Mais concordo que discordo	Nem concordo nem discordo	Mais discordo que concordo	Discordo totalmente
---------------------	----------------------------	---------------------------	----------------------------	---------------------

* 06) Caso a gestão de custos provocar redução nos benefícios de natureza social, o processo de gestão deve ser revisto.

Concordo totalmente	Mais concordo que discordo	Nem concordo nem discordo	Mais discordo que concordo	Discordo totalmente
---------------------	----------------------------	---------------------------	----------------------------	---------------------

*

07) O principal objetivo da CAIXA é apurar o máximo de resultado econômico em todas as suas operações.

Concordo totalmente	Mais concordo que discordo	Nem concordo nem discordo	Mais discordo que concordo	Discordo totalmente
---------------------	----------------------------	---------------------------	----------------------------	---------------------

* 08) Além dos dados dos Sistemas de Informações Gerenciais da CAIXA, eu não utilizo planilhas (ou outros controles) para apurar resultados ou indicadores de desempenho.

Concordo totalmente	Mais concordo que discordo	Nem concordo nem discordo	Mais discordo que concordo	Discordo totalmente
---------------------	----------------------------	---------------------------	----------------------------	---------------------

* 09) Os indicadores econômico-financeiros de desempenho tem efeito na remuneração variável dos funcionários.

Concordo totalmente	Mais concordo que discordo	Nem concordo nem discordo	Mais discordo que concordo	Discordo totalmente
---------------------	----------------------------	---------------------------	----------------------------	---------------------

* 10) A Caixa Econômica Federal deve atuar com ênfase na inclusão social e redução das desigualdades regionais.

Concordo totalmente	Mais concordo que discordo	Nem concordo nem discordo	Mais discordo que concordo	Discordo totalmente
---------------------	----------------------------	---------------------------	----------------------------	---------------------

* 11) A estratégia de negócios da CAIXA deve estar direcionada à racionalização dos processos e rotinas de trabalho.

Concordo totalmente	Mais concordo que discordo	Nem concordo nem discordo	Mais discordo que concordo	Discordo totalmente
---------------------	----------------------------	---------------------------	----------------------------	---------------------

* 12) A CAIXA deve realizar todas as operações em limites mínimos de lucratividade

Concordo totalmente	Mais concordo que discordo	Nem concordo nem discordo	Mais discordo que concordo	Discordo totalmente
---------------------	----------------------------	---------------------------	----------------------------	---------------------

* 13) Como a avaliação de desempenho está relacionada com os relatórios fornecidos pelos Sistemas de Informações Gerenciais da CAIXA, eu utilizo de forma rotineira estes relatórios.

Concordo totalmente	Mais concordo que discordo	Nem concordo nem discordo	Mais discordo que concordo	Discordo totalmente
---------------------	----------------------------	---------------------------	----------------------------	---------------------

* 14) A gestão econômico-financeira da Caixa Econômica Federal deve estar pautada pelo foco no desenvolvimento social do país.

Concordo totalmente	Mais concordo que discordo	Nem concordo nem discordo	Mais discordo que concordo	Discordo totalmente
---------------------	----------------------------	---------------------------	----------------------------	---------------------

* 15) O Resultado Econômico representa um importante indicador para a gestão dos negócios realizados pela Caixa Econômica Federal.

Concordo totalmente	Mais concordo que discordo	Nem concordo nem discordo	Mais discordo que concordo	Discordo totalmente
---------------------	----------------------------	---------------------------	----------------------------	---------------------

* 16) Os objetivos sociais e os objetivos econômicos da Caixa Econômica Federal não são mutuamente excludentes.

Concordo totalmente	Mais concordo que discordo	Nem concordo nem discordo	Mais discordo que concordo	Discordo totalmente
---------------------	----------------------------	---------------------------	----------------------------	---------------------

* 17) A rentabilidade do produto é expressa pelo total de receitas obtidas menos os custos diretamente relacionados àquele produto.

Concordo totalmente	Mais concordo que discordo	Nem concordo nem discordo	Mais discordo que concordo	Discordo totalmente
---------------------	----------------------------	---------------------------	----------------------------	---------------------

* 18) Na Caixa Econômica Federal a abordagem social deve vir antes da abordagem econômica.

Concordo totalmente	Mais concordo que discordo	Nem concordo nem discordo	Mais discordo que concordo	Discordo totalmente
---------------------	----------------------------	---------------------------	----------------------------	---------------------

* 19) A CAIXA deve ser competitiva em todas as operações que realiza no mercado bancário brasileiro.

Concordo totalmente	Mais concordo que discordo	Nem concordo nem discordo	Mais discordo que concordo	Discordo totalmente
---------------------	----------------------------	---------------------------	----------------------------	---------------------

* 20) Os custos devem ser transferidos entre agências, quando uma agência presta serviços a outra.

Concordo totalmente	Mais concordo que discordo	Nem concordo nem discordo	Mais discordo que concordo	Discordo totalmente
---------------------	----------------------------	---------------------------	----------------------------	---------------------

* 21) As avaliações de custo, na transferência de custos entre agências, devem ser realizadas a valor de mercado.

Concordo totalmente	Mais concordo que discordo	Nem concordo nem discordo	Mais discordo que concordo	Discordo totalmente
---------------------	----------------------------	---------------------------	----------------------------	---------------------

* 22) Devo ser responsabilizado somente pelos custos e serviços sob os quais tenho efetivo controle.

Concordo totalmente	Mais concordo que discordo	Nem concordo nem discordo	Mais discordo que concordo	Discordo totalmente
---------------------	----------------------------	---------------------------	----------------------------	---------------------

* 23) Os conceitos para avaliação de receitas e custos são compreendidos, aceitos e utilizados por todos os gestores.

Concordo totalmente	Mais concordo que discordo	Nem concordo nem discordo	Mais discordo que concordo	Discordo totalmente
---------------------	----------------------------	---------------------------	----------------------------	---------------------

* 24) Há uma padronização nas informações gerenciais fornecidas pelos Sistemas da CAIXA.

Concordo totalmente	Mais concordo que discordo	Nem concordo nem discordo	Mais discordo que concordo	Discordo totalmente
---------------------	----------------------------	---------------------------	----------------------------	---------------------

Muito Obrigado pelas respostas fornecidas.

**ANEXO I – TERMO DE SOLICITAÇÃO PARA REALIZAÇÃO DE PESQUISA NA
CAIXA ECONÔMICA FEDERAL**

São Paulo, 22 de junho de 2007.

Caixa Econômica Federal

A/C Sr.

REF: PESQUISA NA ÁREA DE CONTROLADORIA

Luciano Gomes dos Reis, aluno matriculado sob nº 5447411 no curso de Doutorado em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, sob orientação do Prof. Dr. Carlos Alberto Pereira, vem por intermédio desta confirmar a autorização para o desenvolvimento de uma pesquisa empírica, mediante formação de um protocolo de pesquisa, cujos resultados representarão parcialmente as proposições de uma Tese de Doutorado, conforme contato realizado anteriormente.

O objeto de pesquisa da referida Tese será o processo de mudança em Contabilidade Gerencial que foi realizado na Caixa Econômica Federal, sob responsabilidade da área de Controladoria, conforme descrito no anexo 1. O presente trabalho propõe uma investigação com as seguintes etapas:

1. Análise de documentos internos da organização (modelo de controladoria proposto, relatórios internos, memorandos, comunicações internas etc.);
2. Entrevistas com colaboradores envolvidos na elaboração do modelo de Contabilidade Gerencial;
3. Aplicação de questionários com usuários da Contabilidade Gerencial

Todos os dados coletados serão confidenciais e utilizados exclusivamente para fins de pesquisa acadêmica. O prazo previsto para realização da pesquisa é de 12 meses, contado a partir de 1º de julho de 2007.

Agradecendo a atenção dispensada, subscrevemo-nos atenciosamente.

Prof. Dr. Carlos Alberto Pereira

Luciano Gomes dos Reis