

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

**MUDANÇAS NA CONTABILIDADE GERENCIAL DE UMA ORGANIZAÇÃO:
ESTUDO DE CASO COM DIAGNÓSTICO INSTITUCIONAL**

Adriano Zan

Orientador: Prof. Dr. Fábio Frezatti

SÃO PAULO

2006

Profª. Dra. Suely Vilela
Reitora da Universidade de São Paulo

Profª. Dra. Maria Tereza Leme Fleury
Diretora da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Fábio Frezatti
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

ADRIANO ZAN

**MUDANÇAS NA CONTABILIDADE GERENCIAL DE UMA ORGANIZAÇÃO:
ESTUDO DE CASO COM DIAGNÓSTICO INSTITUCIONAL**

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

Orientador: Prof. Dr. Fábio Frezatti

SÃO PAULO

2006

Dissertação 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

Zan, Adriano

Mudanças na contabilidade gerencial de uma organização: estudo de caso com diagnóstico institucional / Adriano Zan. -- São Paulo, 2006. 116 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2006
Bibliografia.

1. Contabilidade gerencial 2. Mudança organizacional 3. Estudo de caso
I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade II. Título.

CDD – 658.151

**Aos amados Paulo Zan (*in memoriam*),
Encarnacion Parra Zan e
Priscila D'Angelo Manzini**

Agradeço: ao meu amado pai, contador, Paulo Zan *in memoriam*, pelas memoráveis idas e vindas do colégio, cursinho, vestibulares e suporte constante à educação, que saudades, e à minha amada mãe, Encarnacion Parra Zan, avó e bisavó, uma fortaleza, que está presente em todas as horas importantes e sempre encorajou e ensinou que não há limites para os homens e mulheres de bem.

À Priscila D'Angelo Manzini, amor, esposa, amiga e confidente. Pela compreensão, carinho, paciência e generosidade. Abrir mão e ceder por outrem é um tremendo gesto de altruísmo, que você repetidas vezes fez por mim. Ao nosso futuro, ainda melhor que o presente.

A toda minha família, em especial, meus irmãos Paulo e Edely que contrataram um caixa de restaurante que, além de salário, recebia bolsa de estudo pré-vestibular. Operação bastante desvantajosa e sem a menor racionalidade econômica, mas que bom que a maximização do lucro não é a única força que move o mundo.

Ao Professor Doutor Fábio Frezatti, orientador, que encoraja o surgimento de novas vertentes na contabilidade gerencial, pesquisador obstinado, exemplo de conduta e conhecimento, meus profundos e sinceros agradecimentos. Aos membros da banca de mestrado, pela cessão de tempo e sugestões, Professores Doutores Reynaldo Cavalheiro Marcondes e Welington Rocha.

A todos os exigentes e eficazes Professores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, em especial dos que tive a honra de ser aluno no Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis: Doutores Welington Rocha, Ariovaldo dos Santos, Luiz Nelson Guedes de Carvalho, Gilberto Martins, Luiz João Corrar, Reinaldo Guerreiro, Geraldo Barbieri e Fábio Frezatti e Professores do Programa de Pós-Graduação em Administração, Doutores Martinho Isnard Ribeiro de Almeida e André Luiz Fischer.

Ao espanhol e basco, Manuel Ramon Garcia y Gomez, executivo, líder com visão da importância do conhecimento e generoso. Foram três anos de suporte e apoio constante, agradeço pela compreensão e gentil cessão de tempo. Sem seu incentivo esta dissertação não seria possível.

A todos os colegas da pós-graduação e mestres, que várias vezes foram meus professores e em especial aos que leram os rascunhos e as primeiras versões da dissertação ou foram co-autores de artigos ou cederam acesso às suas pesquisas para o enriquecimento do trabalho: Marcio Luiz Borinelli, Dione Olesczuk Soutes, Amaury José Rezende e Luciano Rogério Couto de Abreu.

À Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI) que fomenta a produção intelectual, pela concessão de salas, equipamentos e apoio financeiro às apresentações nos congressos dos alunos do curso de Pós-graduação em Ciências Contábeis.

Aos que ampliaram os meus horizontes profissionais e me apresentaram ao mundo, Ronald Edmond, Rudinei Mendes Cavalheiro, Juan Díaz e Manuel Ramon Garcia y Gomez e suas respectivas empresas que colaboraram de maneira direta na minha formação: Dow Química e Harris Corporation.

Aos amigos, colegas de trabalho, professores, catequizadores, enfim todos que ajudaram, acompanharam, participaram, aconselharam, emprestaram o ombro amigo, são muitos agradecimentos.

Aos admiráveis brasileiros paulistas, por adoção ou nascimento, que criaram e mantêm a mais prestigiada instituição de ensino superior brasileira, a Universidade de São Paulo, que me ensinou uma profissão e me formou como professor, *Scientia Vincet*.

A Deus.

"Enquanto alguns pesquisadores dão ênfase ao construto do homo oeconomicus [...] outros abandonaram esse conceito simples e, ao contrário, tentam desenvolver conceitos mais complexos como o do homo complexicus interactus."

*John Groenewegen et al.,
On Economic Institutions*

RESUMO

Vários casos, na literatura científica, relataram resistências e dificuldades na implantação de mudanças, de novos sistemas ou de novos artefatos, especialmente na Contabilidade Gerencial. Os recursos investidos nas mudanças são determinantes no desejo organizacional de sucesso, no entanto isso nem sempre ocorre. A identificação dos fatores que podem contribuir para a formação de um diagnóstico para as mudanças na Contabilidade Gerencial de uma organização foi efetuada através de um enfoque institucional. Dois autores foram basilares na estruturação do construto, pois argumentam que as organizações respondem aos estímulos de mudança de maneira distinta e a natureza dos processos institucionais pode permitir que se compreenda, ao menos em parte, o comportamento das organizações frente às pressões por mudanças. Dois artefatos de Contabilidade Gerencial foram abordados sob a ótica institucional: a implantação do custo-padrão e o processo de orçamento. O custo-padrão foi o artefato objeto da mudança, a empresa estudada não o utilizava na comparação do real *versus* orçado. Um outro aspecto que o estudo de caso revelou: a possível influência da restrita divulgação do custo-padrão, acessível a poucos decisores. O segundo artefato de Contabilidade Gerencial, o orçamento, não era objeto de mudança, a justificativa do seu uso e estudo baseou-se na sua característica participativa, no fato de ser institucionalizado e na sua ampla divulgação. A utilização de dois artefatos com características distintas permitiu contrastar as diferentes bases e motivadores da institucionalização e, como consequência, apurar as diferentes percepções organizacionais sobre práticas participativas e não-participativas. A estruturação empírica do estudo de caso utilizou, também, os antecedentes organizacionais que são: causa, constituintes, conteúdo, controle e contexto ou, alternativamente: por que, quem, o que, quais meios e onde as mudanças ocorrem. Os antecedentes permitiram compreender as circunstâncias organizacionais, assim como as respostas organizacionais possíveis às pressões por mudanças: aquiescer, comprometer, esquivar, desafiar e manipular. As respostas organizacionais são baseadas em uma escala que começa com a aceitação passiva, aceder, e vai até a rejeição ativa, manipular. Justifica-se que o estudo de caso deve ser utilizado quando os fenômenos estudados são contemporâneos e imersos num ambiente complexo, assim como são encontrados autores que defendem a utilização do estudo de caso para retratar a realidade na qual as práticas de contabilidade estão inseridas. Foi elaborado então um protocolo para o estudo de caso e foram efetuadas entrevistas, aplicados questionários, documentos foram analisados, bem como uma fonte de dados registrou os principais eventos. O estudo de caso confirmou, por meio da análise das evidências, que: o custo-padrão e o orçamento foram institucionalizados com base em dois pilares distintos: cultural-cognitivo e normativo, respectivamente; que existiram correlações significativas entre os antecedentes organizacionais e as respostas organizacionais esperadas, por exemplo, a relação entre os constituintes e aquiescência; várias outras relações de causa e efeito tratadas pela abordagem institucional não puderam ser negadas. A interpretação dos resultados permite concluir que a estrutura propiciada pela análise institucional da Contabilidade Gerencial aponta para as eventuais dificuldades e diagnostica a implantação de artefatos, além disso elaboraram-se recomendações para cursos alternativos de ação para uma organização frente às mudanças e para pesquisas futuras.

ABSTRACT

The scientific literature reports many cases of difficulties and resistance to implementation of changes, new systems and artifacts, particularly in the Management Accounting area. Some authors have described difficulties in implementing organizational changes related to Management Accounting artifacts. Investments in changes are of the essence in the companies' search for success, but outcome may fall short of expectations. Factors able to help diagnosing changes in an organization's Management Accounting were identified under an institutional approach. Two authors were fundamental to structuring the construct once they say organizations react differently to change stimuli and that the nature of institutional processes may allow understanding - at least partially - organizations' behavior when under pressure to make changes. Two Management Accounting's artifacts were approached under an institutional standpoint: implementing standard costs and the budgeting process. Standard cost was the artifact subjected to a change. The company under study would not use it in an actual vs. budgeted comparison. Another finding was the possible influence of limited disclosure of standard cost to only a few decision-makers. The second Management Accounting artifact, budgeting, was not subject to any change. The justification for using and studying it was based on its participative characteristic, on its institutionalization and on its broad disclosure. Using two artifacts with different characteristics enabled contrasting different bases and motivators of institutionalization and, consequently, assessing different organizational views on participative and non-participative practices. The case study's empiric structure also used organizational precedents, to-wit: cause, constituents, content, control and context; or, alternatively: why, who, what, how and where changes take place. Precedents allowed understanding organizational circumstances in addition to possible organizational reactions to pressures for changes: to acquiesce, to compromise, to avoid, to defy and to manipulate. Organizational answers were ranked from passive acceptance or acquiescence to active rejection or manipulation. The use of a case study is justifiable when the phenomena studied are contemporary and immersed in a complex environment. Other authors advocate using a case study to portray the reality where certain accounting practices are inserted. A protocol for the case study was prepared, interviews and surveys were conducted, documents were analyzed and the main events recorded in proper files. The evidence analyzed enabled the case study to verify as follows: standard costs and budgeting were institutionalized based on two different pillars: cultural-cognitive and normative, respectively; there were significant correlations between organizational precedents and the organizational answers expected, e.g., the relation between constituents and acceptance; various other cause/effect relations handled under the institutional approach could not be denied. Interpreting results allowed concluding that the structure given by institutional analysis of Management Accounting points at some difficulties and renders a diagnosis in the implementation of artifacts. Additionally, recommendations were made for alternative courses of action to organizations facing changes and for further studies.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
1.1	Caracterização do problema	8
1.2	Justificativa	10
1.3	Questão de pesquisa	12
1.4	Objetivo	14
1.5	Definições operacionais	14
1.5.1	Fatores preditivos	15
1.5.2	Enfoque institucional	15
1.5.3	Mudanças na Contabilidade Gerencial	16
1.5.4	Comportamento organizacional: da aquiescência à manipulação	18
1.5.5	Organizações	18
1.6	Limitações do trabalho	19
1.7	Estrutura do trabalho	20
2	REFERENCIAL TEÓRICO	23
2.1	Teoria institucional	23
2.1.1	O Institucionalismo e a Multidisciplinaridade	23
2.1.2	O Institucionalismo e as Organizações	25
2.1.2.1	Richard S. Scott	26
2.1.2.2	Paul J. DiMaggio e Walter W. Powell	28
2.1.2.3	Christine Oliver	31
2.1.2.4	Outros autores institucionalistas	39
2.1.3	O institucionalismo e a Contabilidade Gerencial	40
2.1.4	Análise institucional das mudanças na Contabilidade Gerencial	44
2.2	Artefatos de Contabilidade Gerencial	46
2.2.1	Custo-padrão	46
2.2.2	Orçamento	48
3	METODOLOGIA E PLANEJAMENTO DA PESQUISA	51
3.1	Ética e imparcialidade na pesquisa	53
3.2	Protocolo do estudo de caso	54
3.2.1	Estrutura do estudo de caso	54
3.2.2	Definição dos procedimentos da coleta de dados	55
3.2.3	Fonte de dados	56
3.2.4	Análise dos dados	56
4	DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA	59
4.1	Histórico da empresa	59
4.2	Relatório inicial	60
4.3	Mudanças organizacionais e diagnóstico institucional	62
4.4	Questões utilizadas	63
4.4.1	Primeiro bloco: questões gerais sobre a empresa	64
4.4.2	Segundo bloco: questões ligadas ao custo-padrão	64
4.4.3	Terceiro bloco: questões ligadas ao orçamento	67
4.4.4	Quarto bloco: questões ligadas aos respondentes	68
5	ANÁLISE DOS RESULTADOS	71
5.1	Primeiro bloco: respostas gerais sobre a empresa	71
5.2	Segundo bloco: respostas ligadas ao custo-padrão	73
5.2.1	Fatores preditivos e o custo-padrão	74
5.2.2	Respostas organizacionais e o custo-padrão	76

5.2.3	Relações entre os fatores preditivos e respostas organizacionais	78
5.2.4	Pilares da Institucionalização e o custo-padrão	81
5.3	Terceiro bloco: respostas ligadas ao orçamento	82
5.4	Quarto bloco: questões ligadas aos respondentes	84
5.5	Análises institucionais.....	84
5.6	Relatório do estudo de caso.....	85
5.6.1	Ambiente organizacional.....	86
5.6.2	Arranjos institucionais.....	86
5.6.3	Custo-padrão e orçamento	87
6	CONCLUSÕES.....	89
6.1	Limitações das conclusões	89
6.2	Respostas e considerações.....	89
6.3	Recomendações	92
	REFERÊNCIAS.....	95
	APÊNDICE.....	100
	ANEXOS	104

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Preditivos do Isomorfismo	29
Quadro 2 - Antecedentes das respostas estratégicas	33
Quadro 3 - Respostas organizacionais aos processos de mudanças institucionais	35
Quadro 4 - Antecedentes institucionais e prognóstico das respostas estratégicas	37
Quadro 5 - Questões gerais ligadas ao Isomorfismo e aos <i>Stakeholders</i>	64
Quadro 6 - Custo-padrão: questões ligadas às respostas organizacionais	65
Quadro 7 - Custo-padrão questões ligadas aos fatores preditivos.....	66
Quadro 8 - Custo-padrão: questões ligadas aos pilares das instituições	67
Quadro 9 - Orçamento: questões ligadas aos fatores preditivos	68
Quadro 10 - Orçamento: questões ligadas aos pilares das instituições	68

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Custo-padrão - análise das variações	47
Tabela 2 - Comparativo real x orçamento	50
Tabela 3 - Respostas ligadas ao Isomorfismos e <i>Stakeholders</i>	72
Tabela 4 - Escalas atribuídas: fator preditivo e resposta organizacional.....	74
Tabela 5 - Custo-padrão: resultado dos fatores preditivos gerência e diretoria.....	75
Tabela 6 - Custo-padrão: resultado das táticas das respostas organizacionais	76
Tabela 7 - Custo-padrão: resultado das estratégias das respostas organizacionais	77
Tabela 8 - Custo-padrão: principais diferenças dos fatores preditivos.....	77
Tabela 9 - Custo-padrão: regressão fatores preditivos e aquiescência.....	78
Tabela 10 - Custo-padrão: regressão fatores preditivos e compromisso	79
Tabela 11 - Custo-padrão: regressão fatores preditivos e esquivaça.....	79
Tabela 12 - Custo-padrão: regressão fatores preditivos e manipulação	80
Tabela 13 - Custo-padrão: pilares da institucionalização	81
Tabela 14 - Orçamento: resultados dos fatores preditivos.....	82
Tabela 15 - Orçamento: pilares da institucionalização.....	83

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estrutura do trabalho	55
Figura 2 - Estrutura de controle	60
Figura 3 - Organograma.....	61

1 INTRODUÇÃO

A presente dissertação buscou, através de uma abordagem institucional e do estudo de caso, diagnosticar eventuais problemas na implantação de artefatos de Contabilidade Gerencial em uma organização. A palavra diagnóstico, proveniente do grego, conforme Ferreira (1986, p.584), significa conhecer ou determinar uma doença pelos sintomas ou por exames (radiológicos, laboratoriais etc). No presente caso, o diagnóstico é dado pelo exame conforme a teoria institucional e três autores foram basilares na abordagem do problema: Oliver (1991), Scott (2001) e DiMaggio e Powell (1991).

São comumente encontradas, nos periódicos acadêmicos, organizações que tenham tolerado a ineficiência ou ineficácia durante a implantação de novos sistemas, processos ou procedimentos ligados à Contabilidade Gerencial. Alterações ou mudanças que foram provocadas por várias necessidades, dentre as quais: melhorar os resultados, adequar-se a novos controladores, adaptar-se a novas tecnologias e preparar-se para novos mercados, conforme evidenciado por Pattison e Arendt (1994).

Sulaiman e Mitchell (2005, p.422) afirmaram que "Mudanças na Contabilidade Gerencial, atualmente um foco de pesquisa cada vez mais utilizado, não é um fenômeno uniforme." Tal frase denota as possíveis variações que podem existir, entre outros fatores, nas causas, nos ambientes organizacionais, nos interessados, nas pressões exercidas e no conteúdo de ou por uma mudança. A sentença dos autores (SULAIMAN; MITCHELL, 2005) revelou também a atualidade do tema de pesquisa - mudanças na Contabilidade Gerencial.

A primeira parte da pesquisa destina-se a caracterizar o problema a ser pesquisado e o ambiente organizacional no qual se insere. Foram selecionados vários artigos que retratam as dificuldades na implantação de artefatos de Contabilidade Gerencial ou retratam processos de mudanças organizacionais, todos baseados em pesquisas empíricas, tais como Sulaiman e Mitchell (2005) e Pattison e Arendt (1994).

Antes de caracterizar o problema, no entanto, é importante a definição de um termo. Sob a perspectiva institucional, artefatos são transmissores dos valores institucionais, produtos da ação humana, são: hardwares, softwares, tecnologias ou idéias (SCOTT, 2001, p.81). Embora

o conceito seja abrangente, no presente trabalho é adotado que artefatos são os instrumentos de contabilidade gerencial, as técnicas de custeio, de sistemas, ou de administração advindas da contabilidade, tais como: custo-padrão, orçamento, *activity based costing*, *activity based management*, sistemas de contabilidade gerencial, etc.

1.1 Caracterização do problema

São vários os casos divulgados na literatura científica que reportam resistências e dificuldades na implantação de mudanças, especificamente de novos artefatos, especialmente na Contabilidade Gerencial. A possibilidade da presença de tais dificuldades denota a direção do problema de pesquisa. As obras indicadas no restante deste tópico exemplificaram alguns casos de mudanças, na maioria conectados com a Contabilidade Gerencial.

Waldron (2005), ao pesquisar 190 das 500 maiores empresas neozelandesas, apontou para uma série de conflitos, reportados por várias companhias, relativos aos artefatos de Contabilidade Gerencial. A autora discorre sobre algumas barreiras às mudanças, entre outras, alegadas pelos pesquisados: falta de utilidade prática do sistema de custo adotado, diferenças entre os sistemas adotados para fins tributários e gerenciais e a falta de testes adequados aos novos sistemas antes da implantação. Ainda na mesma pesquisa, é interessante notar a associação de que "[...] há evidência para confirmar que mudanças na fabricação ocorrem em conjunção com mudanças nos sistemas de Contabilidade Gerencial." (2005, p.245). Denotou-se, na frase, como a mudança tecnológica pode iniciar uma outra na Contabilidade Gerencial e como um processo de mudança pode gerar conflitos e barreiras que impeçam sua institucionalização.

Sulaiman e Mitchell (2005) pesquisaram as mudanças na Contabilidade Gerencial das empresas industriais listadas na bolsa de valores da Malásia (Kuala Lumpur) num período de cinco anos. As companhias implantaram uma média de 1,9 mudanças por ano e mais de um terço (36/100) tiveram pouco sucesso na sua implantação. Os resultados apontaram para dificuldades na condução do processo de mudança em um percentual relativo alto, o que instigou pesquisas futuras.

Granlund (2003) reporta diversos desafios de integração na aquisição de uma empresa por outra. No estudo de caso longitudinal, o autor reporta a dificuldade na integração dos sistemas de Contabilidade Gerencial (*Management Accounting System - MAS*) e compara as práticas referentes a: (a) orçamentos, (b) custos, (c) sistemas tecnológicos de contabilidade e (d) organização hierárquica e funcional da área de contabilidade. Na mesma pesquisa, nota-se que (2003, p.228) "[...] o estudo suporta a hipótese que MAS deve ser modificado com o devido cuidado ante eventos como aquisições." Verifica-se, ainda no mesmo artigo, que a confiabilidade do sistema de custos e o método de custeio foram fontes de desavenças. Não é recomendado, no caso de aquisições, que se adote o MAS do adquirente, simplesmente por este deter o controle e o poder, conforme o autor. O procedimento sugerido é comparar os dois MAS (do adquirido e do adquirente) para que a escolha seja baseada naquele que atenda com maior eficácia e eficiência ao conjunto da empresa majorada (após a aquisição).

Descrevem, Pattison e Arendt (1994), a resistência na introdução do *Activity Based Costing* em uma companhia e reportam, também, o descompasso dos contadores e os demais interessados no processo. As autoras relatam as reações negativas às mudanças, a saber: (a) aumento da carga de trabalho e (b) o valor gasto na implantação do ABC não superaria os benefícios. Percebe-se que as reações adversas às mudanças são fontes naturais de barreiras à implantação de sistemas.

Burns, Ezzamel e Scapens (1999), no artigo intitulado *Management Accounting Change in the UK*, relatam que as mudanças na Contabilidade Gerencial são motivadas por fatores internos e externos, dentre os quais a globalização dos mercados e a competição acirrada que levam a aumentar o foco nos clientes e mercados. A importância das instituições e suas influências como motivadoras de alterações em regras e rotinas são destacadas no texto. Foi feita referência a um caso frustrado de mudança na área de pesquisa de uma empresa química.

Oliveira (*In: VIEIRA, capítulo 8, 2003*) retrata os inúmeros problemas ligados às mudanças no ambiente externo que causaram impactos no *modus operandi* da Companhia Hidrelétrica do São Francisco (CHESF). A autora faz uma análise da história e utiliza a ótica institucional e perspectiva dos constituintes ou dos grupos de interesse (*stakeholders*) para avaliar o período de 1945 a 1998. A empresa, anteriormente baseada no insulamento, passa por desafios ao contemplar a privatização e o mercado novo de energia na década de 1990. Esse

livro chama a atenção para dois aspectos organizacionais a respeito dos quais não se deve furtar a discussão: *stakeholders* e ambiente externo.

Aguiar *et al.* (2005) analisaram como uma mudança na programação do orçamento foi bem sucedida na sua implementação, sob a ótica institucional. Através de uma pesquisa-ação numa organização não governamental apontaram para a racionalidade do novo método de alocação de orçamento, a percepção de valor acrescentado pela mudança e a existência de vários grupos favoráveis como fatores determinantes na ocorrência da mudança organizacional.

Kaplan (1998, p.96) apontou para as resistências dos praticantes e difusores de conhecimento (professores e palestrantes) às mudanças trazidas pelo *Activity Based Costing* e *Balanced Scorecard*. Ainda no mesmo artigo aponta para alguns motivos para falhas na implantação: contexto diferente do utilizado no desenvolvimento teórico, falta de conhecimento sobre a mudança, resistências pessoais e organizacionais, entre outros (KAPLAN, 1998, p.106). O contexto de uma mudança organizacional, não ao acaso, esteve presente no estudo de caso como um dos fatores preditivos do comportamento organizacional.

Os textos apresentados no presente tópico ressaltaram a ocorrência costumeira de mudanças e destacaram algumas dificuldades na implantação e institucionalização, em vários casos alterações de artefatos ligados à Contabilidade Gerencial. Algumas das pesquisas mencionadas serão novamente analisadas sob a ótica institucional no tópico 2.1.4 do segundo capítulo. Uma vez retratada a frequência do problema e sua tipificação, passa-se a destacar sua relevância e justificativa.

1.2 Justificativa

As dificuldades na implantação de algumas mudanças organizacionais, como vistas e denotadas por Waldron (2005), Granlund (2003), Pattison e Arendt (1994), Sulaiman e Mitchell (2005) e Burns *et al.* (1999); revelam que as alterações nos artefatos de Contabilidade Gerencial podem ser fontes de resistências e problemas. Organizações aplicam valores significativos implantando artefatos de Contabilidade Gerencial, que visam melhorar a qualidade da informação ao decisor e, não raro, tais sistemas não funcionam conforme o

esperado. Esforços no sentido de evitar atritos indesejados e dispêndio de recursos não planejados colaboram na formação da justificativa e na caracterização da relevância do tema.

Otley (1994) descreve, ainda, a necessidade contínua de melhoria, inclusive afirma que o controle baseado exclusivamente em indicadores contábeis não é *per se* suficiente, devido à dinâmica dos negócios contemporâneos. A mesma dinâmica, de acordo com o mesmo pesquisador, leva à necessidade de administrar mudanças contínuas nos sistemas gerenciais. O presente tema pode denotar, portanto, um outro aspecto relevante, no sentido de corroborar com a necessidade, descrita por Otley (1994), de planejamento e de administração das mudanças constantes na Contabilidade Gerencial impulsionada também pelo ritmo dos negócios.

Sulaiman e Mitchell (2005, p.425) demonstraram a mesma lógica de Otley (1994) e afirmaram que "[...] existem várias pesquisas com evidências empíricas da existência das mudanças na Contabilidade Gerencial [...]" Algumas destas pesquisas citadas na introdução, tais como: Burns, Ezzamel e Scapens (1999), Kaplan (1998), Aguiar *et al.* (2005) e Waldron (2005), caracterizaram, mais uma vez, a frequência das mudanças na Contabilidade Gerencial.

Aguiar *et al.* (2005) demonstraram como uma abordagem institucional pode apontar para fatores que facilitam mudanças bem-sucedidas na Contabilidade Gerencial. Depreende-se do texto que a teoria institucional forneceu mecanismos de análise para a mudança, assim como incluiu variáveis no contexto organizacional que podem influenciar adoções de novas práticas, tais como: pressões econômicas, mudanças de legislação e tecnológicas.

O mesmo artigo (AGUIAR *et al.*, 2005) demonstra a viabilidade do referencial teórico aplicado ao tema defendido no presente trabalho e argumenta que a abordagem institucional é uma das que "[...] identificam se uma mudança organizacional pode ser bem-sucedida ou não, ou seja, identificam fatores motivadores e inibidores de determinada mudança organizacional" (AGUIAR *et al.*, 2005, p.1). Scapens (1994) e Burns e Scapens (2000) também utilizaram a teoria institucional para explicar mudanças na Contabilidade Gerencial.

Ao efetuar uma análise epistemológica da Contabilidade Gerencial, através dos artigos publicados ao longo de dez anos (1990 a 1999) na *Management Accounting Research*, Scapens e Bromwich (2001) demonstram que o tópico Mudanças na Contabilidade Gerencial

foi tema de 11% dos artigos publicados e esteve entre os quatro temas mais estudados. O enfoque da teoria institucional foi utilizado em 4% dos trabalhos e o estudo de caso foi o método de pesquisa mais utilizado, 24% dos escritos.

Não por coincidência, o presente trabalho é coerente em termos metodológicos com a *Management Accounting Research*. Utiliza, ainda de acordo com o mesmo periódico, uma teoria que é aplicada à Contabilidade Gerencial e apresenta um dos temas mais estudados, Mudanças em Contabilidade Gerencial. A presente dissertação, sob a ótica da linha editorial da *Management Accounting Research*, apresenta tema relevante, amplamente estudado, persegue coerência metodológica pois, utiliza o método de pesquisa mais empregado na publicação.

Ao explorar a teoria institucional, Scott (2001) demonstra como ela foi desenvolvida por economistas, sociólogos e cientistas políticos há mais de um século. No entanto, somente na segunda metade do século vinte, começou a ser analisada em maior profundidade pela contabilidade. A teoria institucional é profícua ao lidar com: poder, organizações, mudanças e *stakeholders* (grupos de interesse). Essa teoria tem sido fonte de vários trabalhos acadêmicos na área de Contabilidade Gerencial, como é visto em: Scapens e Roberts (1993), Scapens (1994), Covalleski, Dirsmith e Sajay (2003), Burns e Scapens (2000) e Burns, Ezzamel e Scapens (1999). A abordagem institucional foi utilizada no desenvolvimento teórico e na abordagem empírica da presente dissertação.

1.3 Questão de pesquisa

As evidências empíricas apontaram para a elaboração de uma pesquisa sobre um tema estudado com frequência, ou seja, mudanças na Contabilidade Gerencial de uma organização. O enfoque institucional apresentou-se como adequado, devido, entre outros atributos, à sua abordagem organizacional que também enfoca o ambiente, os motivadores, os interessados nas mudanças da organização. Coube a elaboração de uma questão consistente que traduzisse e possibilitasse o andamento da pesquisa.

A forma da pergunta fundamenta, como por Yin (2005, p.24), o tipo de estudo recomendado. Uma pergunta que questione "quantos" ou "quais" pode levar a um levantamento de dados

(YIN, 2005, p.24). Pesquisas nas quais não há controle sobre os objetos e que focam acontecimentos contemporâneos e inseridos numa realidade social e organizacional complexa indicam para a formulação de uma pergunta do tipo "por que" que pode levar a um estudo de caso (YIN, 2005, p.25). Outra maneira de se perguntar "por que" é utilizar a expressão "como".

Os referenciais até agora apresentados delineiam as dificuldades relacionadas aos processos de mudanças ligadas à Contabilidade Gerencial, vide Pattison e Arendt (1994), Granlund (2003) e Waldron (2005). A importância do sucesso na implantação é dada pelos valores investidos nos novos artefatos de Contabilidade Gerencial (PATTISON; ARENDT, 1994), pelo risco de arcar com informações imprecisas geradas para a tomada de decisão via MAS (GRANLUND, 2003) e pela motivação advinda da competição (BURNS; EZZAMEL; SCAPENS, 1999). Portanto, há interesse em analisar as mudanças na Contabilidade Gerencial de uma organização, assim como identificar fatores e características que permitam a formação de um diagnóstico do comportamento organizacional, o que leva à seguinte questão:

COMO OS ANTECEDENTES NA IMPLANTAÇÃO DE UMA MUDANÇA NA CONTABILIDADE GERENCIAL PODEM SER DIAGNOSTICADOS PELA TEORIA INSTITUCIONAL, EM UMA ORGANIZAÇÃO?

O trabalho se propõe a verificar se a teoria institucional pode contribuir para um diagnóstico na implantação de mudanças na Contabilidade Gerencial dentro de uma organização. Foram necessárias definições operacionais para algumas palavras da questão de pesquisa para operacionalizá-la. Um tópico específico foi elaborado sobre o assunto (1.5).

Não há como operacionalizar a pesquisa sem a montagem de uma proposição (YIN, 2005, p.48) ou uma hipótese que possa ser refutada ou aceita, principalmente quando se trata de um estudo de caso explanatório ou causal. No Capítulo 3 é justificada a escolha do método de pesquisa. Cooper e Schindler (2003, p.57) definem "[...] proposição como uma declaração sobre conceitos que podem ser julgados como verdadeiros ou falsos caso se refiram a fenômenos observáveis" e destacam sua importância no processo de pesquisa.

A proposição a ser estudada, com base no referencial advindo da teoria institucional é: existem fatores ou antecedentes organizacionais que diagnostiquem a implantação de uma mudança de Contabilidade Gerencial numa organização.

1.4 Objetivo

Um dos objetivos de uma teoria é "[...] prever que pessoas, ou organizações, se comportem de uma forma determinada" (KAPLAN, 1998, p.89). O mesmo autor afirma que a pesquisa de campo coleta dados que podem testar se o comportamento das organizações é condizente com a teoria e classifica tal pesquisa como positiva. Um dos objetivos gerais da presente pesquisa foi testar a teoria de maneira positiva.

O objetivo principal consiste em utilizar conceitos institucionais que permitam a diagnose, apontem soluções ou cursos de ação para uma organização com problemas na implantação de novos artefatos de Contabilidade Gerencial.

O mecanismo utilizado para atingir o objetivo foi o estudo de caso, conceituado por Yin (2003), e o objetivo específico foi avaliar a preditividade das respostas de uma determinada organização às mudanças na Contabilidade Gerencial, através do enfoque institucional dado por Oliver (1991), entre outros. No entanto, para atingir tal fim, foi necessário levantar algumas características internas da organização em estudo, assim como as externas.

O mapeamento das características a serem analisadas, que permitiram a compreensão do que antecede a resposta da organização a um estímulo de mudança, de acordo com Oliver (1991), foi analisado no quarto capítulo.

1.5 Definições operacionais

São necessárias definições operacionais para algumas palavras da questão de pesquisa. Deste modo, esse tópico dedicou-se a elaborá-las: (1.5.1) a identificação dos fatores preditivos que podem contribuir para a elaboração do diagnóstico, (1.5.2) do enfoque institucional escolhido e (1.5.3) quais mudanças na Contabilidade Gerencial foram efetuadas, o que estava em vigor

anteriormente e qual mudança foi implantada, (1.5.4) o comportamento organizacional ante a mudança (da passividade à resistência ativa) e (1.5.5) o que são organizações, foram analisadas no presente tópico.

1.5.1 Fatores preditivos

Os fatores preditivos da reação organizacional às pressões por mudança foram levantados com base em cinco questões (OLIVER, 1991): (a) por que as pressões estão sendo exercidas, (b) quem a está exercendo, (c) o que são as pressões por mudança, (d) por quais meios estão sendo exercidas e (e) onde as pressões por mudanças ocorrem. As questões (por que, quem, o que, quais meios e onde) levaram respectivamente à identificação de cinco fatores preditivos: (a) causa; (b) constituintes; (c) conteúdo; (d) controle e (e) contexto. No segundo capítulo, foram exploradas, descritas e detalhadas as questões levantadas por Oliver (1991).

A presente dissertação aceita as definições dos fatores preditivos da autora, pois tal permite a construção empírica da pesquisa e pode contribuir para o entendimento das mudanças de Contabilidade Gerencial. Os fatores preditivos utilizados são os cinco mencionados, e as perguntas no estudo de caso devem levantar o perfil de como a organização estudada se situa quanto a cada um desses aspectos ou antecedentes organizacionais. Outros possíveis antecedentes serão abordados no segundo capítulo

O uso da palavra "preditivo" não está ligado à uma pretensão de elaborar um modelo que possa prever o comportamento organizacional em quaisquer situações. Trata-se apenas da tradução da expressão *predictors* usada por Oliver (1991). No presente trabalho o uso de tal termo está limitado e aplicado a uma única organização.

1.5.2 Enfoque institucional

O principal enfoque institucional adotado no trabalho, como já evidenciado nas definições operacionais, é o de Oliver (1991). Organizações respondem aos estímulos de mudança de maneira distinta, no entanto a natureza dos processos institucionais e suas influências, ainda conforme a autora, permitem compreender "[...] o comportamento das organizações no contexto institucional e as condições sob as quais organizações vão resistir à institucionalização" (OLIVER, 1991, p.145).

Scott (2001) contribuiu para a abordagem utilizada ao mencionar que os artefatos, como os de Contabilidade Gerencial, carregam significados, pois possuem valores, denotam expectativas normativas e demonstram como são agentes de mudança. Portanto, ao introduzir um novo método de Contabilidade Gerencial (o custo-padrão), as organizações estão de fato mudando e gerando expectativas nos decisores e demais envolvidos no processo.

Contribuições de outros autores da teoria institucional foram também incluídas no enfoque adotado, dentre eles: DiMaggio e Powell (1991) que levantaram tendências organizacionais isomórficas e Barley e Tolbert (1997) que recomendaram o estudo das mudanças nas instituições. A escolha dos artigos que formaram a base do referencial esteve ligada à capacidade de operacionalizar o conceito de um dado autor em questões empíricas aplicáveis.

1.5.3 Mudanças na Contabilidade Gerencial

Pode-se definir Contabilidade Gerencial como: “[...] o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir os objetivos organizacionais”, conforme Horngren *et al.* (2004, p.4). A definição apresentada de Contabilidade Gerencial pode incluir sistemas informacionais manuais, computacionais (que auxiliam o processo decisório e informativo), relatórios de desempenho (financeiros e não financeiros), só para mencionar alguns aspectos possíveis do escopo.

O recorte de alguns aspectos aplicados à Contabilidade Gerencial, que demonstra os limites do estudo, foi tratado, bem como os respectivos processos de mudança: (1) custos e (2) orçamentos. O orçamento é uma prática aparentemente institucionalizada e o custo passa por mudanças na organização em estudo.

O primeiro artefato, objeto de mudança de Contabilidade Gerencial, na empresa em estudo, foi a Contabilidade de Custos. Vale lembrar, conforme Souza *et al.* (2003) e Martins (2003), quanto ao método, o custeio ou forma de mensuração do custo pode ser: baseado em absorção (ou VBC, *Volume Based Costing*), baseado em atividades (ou ABC, *Activity Based Costing*), direto, variável, etc. No caso estudado o método de custeio é o VBC.

A mudança em questão, na organização estudada diz respeito ao método de comparação, planejamento e controle do custo, que pode ser efetuado através do custo-padrão. As informações quanto à caracterização da empresa estudada estão disponíveis no quarto capítulo. A empresa não efetuava comparações detalhadas das variações (de preço ou volume) e tentava implantar a comparação periódica com o uso do efetivo custo-padrão.

Embora exista um custo orçado, suas diferenças não são agrupadas de acordo com o custo incorrido. A organização em estudo não identifica quais variações ocorreram em função da sua origem. Martins (2003) emprega que as variações do custo incorrido em relação ao padrão deveriam ser divididas no mínimo em três grupos: mão-de-obra direta, materiais diretos e custos indiretos que influíram nas diferenças entre o real *versus* orçado. A empresa objeto de estudo faz apenas o cálculo do custo histórico por absorção usual devido à sua aceitação tributária (FREZATTI, 2000, p.115).

O outro tópico a ser analisado, ligado à Contabilidade Gerencial, são as práticas referentes ao processo de orçamento: sua elaboração, acompanhamento e execução. O objetivo de trazer o orçamento empresarial ao estudo de caso esteve ligado ao modo de execução. O custo-padrão é restrito a poucos usuários, não é amplamente divulgado na empresa. O orçamento foi identificado como participativo - todas as áreas operacionais foram envolvidas no estabelecimento das suas metas e consultadas sobre sua adequação.

O orçamento está inserido no planejamento e é composto dos seguintes planos (FREZATTI, 2000, p. 35): marketing, suprimentos, investimentos em ativos permanentes, recursos humanos e financeiros. Embora a organização não utilize exatamente a nomenclatura descrita por Frezatti (2000), todos os planos descritos pelo autor estão presentes na organização estudada.

A análise do processo de orçamento, já sedimentado, permitirá a comparação da percepção organizacional frente a um processo institucionalizado, no orçamento, *versus* uma mudança, na Contabilidade de Custos, desconhecida para a maioria da organização.

1.5.4 Comportamento organizacional: da aquiescência à manipulação

Oliver (1991), ao estruturar as possíveis respostas organizacionais ou comportamento às pressões, menciona que as organizações reagem às diferentes pressões institucionais por mudanças. As reações podem ser agrupadas em cinco categorias que começam com a passividade (aquiescência), aumentando gradativamente a resistência e terminam com a resistência ativa (manipulação): (1) aquiescência, (2) compromisso, (3) esquiva, (4) desafio e (5) manipulação. O comportamento organizacional pode, também, ser descrito através das bases ou dos pilares da institucionalização, conforme Scott (2001) e influenciado pelo isomorfismo (DIMAGGIO; POWELL, 1991). Exemplos das possíveis reações ou respostas organizacionais tratadas por Oliver (1991), Scott (2001) e DiMaggio e Powell (1991) assim como o detalhamento dos possíveis comportamentos organizacionais previstos pela abordagem institucional foram retratados no segundo capítulo.

1.5.5 Organizações

O termo "organizações" tem várias definições, portanto foram vistas, inicialmente, duas definições e posteriormente delineada uma terceira, específica para a organização objeto de estudo de caso. Para a definição do termo "organizações", Scott (2001, p.18) afirma que são: "[...] formas particulares de coletividade - organizações individuais - entidades que são distintas de ambas, amplas instituições sociais de um lado e do comportamento dos indivíduos do outro."

North (1991, p.2) traz uma segunda definição de organizações, mais restrita, que aproxima do termo da operacionalização necessária para a condução da presente pesquisa: são sistemas sociais estruturados "[...] feitas de grupos de indivíduos [...] restritos pelo quadro institucional." (NORTH, 1991, p.2).

As organizações possuem outra característica, se diferenciam conforme os seus fins, de acordo com North (1991, p.2), "[...] têm objetivo funcional (maximizar lucro, ganhar eleição, regulamentar negócios ou educar estudantes) respectivamente objetivos de empresas, partidos políticos, agências reguladoras e faculdades [...]"

A organização estudada é uma empresa privada, com fins lucrativos. Embora o conceito de organização possa ser aplicado a outras estruturas sociais e legais, dada sua amplitude, tais

como: sindicatos, agências governamentais, religiões, associações e entidades de defesa do consumidor etc., o termo, nesta dissertação, foi utilizado e definido doravante para designar a empresa na qual se baseou o estudo de caso e tem sua definição extraída do conceito elaborado por North (1991).

1.6 Limitações do trabalho

Não foi objetivo desta pesquisa analisar, exclusivamente, a aderência empírica ao modelo teórico, trata-se de analisar o caso sob a ótica institucional. O desenvolvimento da pesquisa de campo poderia levantar fatos que não seriam interessantes ou condizentes com a perspectiva institucional, tais fatos foram considerados e analisados no estudo de caso. Caso a teoria não retratasse, ao menos em parte, a organização estudada a abordagem teórica teria sido alterada em busca de uma positivação

Como relatado por Scapens (1994), a realidade organizacional, na qual a Contabilidade Gerencial se insere, é tão complexa que dificilmente uma única teoria será capaz de retratá-la como um todo. Uma teoria pode, no entanto, destacar e revelar aspectos organizacionais não revelados por outras abordagens teóricas.

Outra limitação importante consiste em salientar é que não existiu ambição de discutir a epistemologia, não houve exploração das várias vertentes institucionais e suas respectivas histórias. As várias fases e escolas institucionais descritas por Scott (2001) só foram utilizadas quando e desde que agregassem a compreensão da abordagem utilizada da teoria institucional e sua ligação com a Contabilidade Gerencial.

Kaplan (1998) argumenta que pesquisas e pesquisadores, particularmente no campo da Contabilidade Gerencial, deveriam ser agentes ativos de mudanças. O autor emprega a utilização de uma "pesquisa-ação inovação"; a maior crítica a esta metodologia, levantada pelo próprio autor, seria o envolvimento direto e a remuneração do pesquisador (KAPLAN, 1998, p.113) por parte das empresas que se beneficiem da pesquisa. Tal método não foi empregado devido à sua aparente falta de imparcialidade, possível falta de aceitação no meio acadêmico, limitações de recursos e tempo devido ao seu longo ciclo de desenvolvimento. É

importante salientar que Kaplan (1998) não invalida o papel de pesquisas positivas no desenvolvimento de novas teorias.

Uma eventual crítica poderia estar ligada à aderência do tema e da teoria utilizada à Contabilidade Gerencial. Durante a introdução foram citados vários artigos publicados em periódicos respeitáveis, tais como *Journal of Management Accounting Review* e *Management Accounting Review* que utilizaram a teoria institucional. Tais referências visaram comprovar a aplicação e utilidade do embasamento teórico aplicado à Contabilidade Gerencial. Machado-da-Silva e Gonçalves (1999, p.220) afirmaram:

O que, usualmente, coloca-se sob o título de Teoria Institucional, constitui o resultado da convergência de influências de corpos teóricos originados principalmente da ciência política, da sociologia e da economia, que buscam incorporar em suas proposições a idéia de instituições e de padrões de comportamento, de normas, de valores, crenças e de pressupostos, nos quais encontram-se imersos indivíduos, grupos e organizações.

Argumenta-se que a Contabilidade, como Ciência Social Aplicada, assim como a Sociologia, Ciência Política e Economia, deveria preocupar-se com o desenvolvimento de uma teoria que envolve, dentre outros fatores (MACHADO-DA-SILVA; GONÇALVES, 1999): normas, pressupostos e organizações. Defende-se não só a aplicação da teoria institucional na Contabilidade Gerencial, mas também em todos os ramos da Contabilidade devido à sua abordagem às questões típicas deste campo do conhecimento (normas, pressupostos e organizações).

1.7 Estrutura do trabalho

O trabalho foi estruturado, basicamente, em seis capítulos: Introdução, que detalhou a justificativa e relevância do tema, apresentou a questão de pesquisa, definiu objetivos assim como as definições operacionais das principais palavras da questão de pesquisa.

O segundo capítulo se dedicou a apresentar um breve histórico sobre a teoria institucional e um aprofundamento sobre a visão de alguns teóricos institucionais que focaram as organizações (POWELL, 1991; DIMAGGIO; POWELL, 1991; SCOTT, 2001; OLIVER, 1991). A visão organizacional permitiu a identificação de aspectos que aproximassem a

Contabilidade Gerencial da teoria que serve de base ao presente trabalho. Ainda, no mesmo capítulo, foram apresentados diversos artigos publicados por Robert W. Scapens e outros pesquisadores de Contabilidade Gerencial que, influenciados pela visão institucional, possibilitaram a formação do construto para a abordagem empírica do problema em questão.

O terceiro capítulo tratou da metodologia da pesquisa, abordou a questão da ética e da imparcialidade na pesquisa, demonstrou como foi elaborado o protocolo do estudo de caso e comentou, ainda, sobre as fontes de dados e suas análises.

No capítulo quarto foram brevemente descritos os aspectos de Contabilidade Gerencial que estão mudando e a empresa estudada. Foi demonstrado como uma das fontes de dados, um questionário, foi desenvolvido e como cada questão aplicada se relacionou com a literatura institucional estudada.

O desenvolvimento da pesquisa foi demonstrado no quinto capítulo. Os resultados das entrevistas, questionários aplicados, correspondências e relatórios examinados e das variáveis escalares e dicotômicas identificadas foram revistos; também foram efetuadas análises do conteúdo das respostas abertas e das entrevistas.

A sexta e última parte contém as conclusões. A questão de pesquisa e os objetivos foram retomados, desta vez revistos com base nos achados empíricos do estudo de caso. São recomendadas ações para pesquisas futuras e analisada a efetividade da teoria institucional aplicada à mudança na Contabilidade Gerencial de uma organização.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico foi dividido em duas partes, a primeira trata da teoria institucional. O objetivo é esclarecer quais são alguns dos seus princípios, autores e demonstrar como tem sido utilizada nas pesquisas relacionadas com a Contabilidade Gerencial. A segunda parte descreveu brevemente como a Contabilidade Gerencial conceitua e utiliza os dois artefatos pesquisados, custo-padrão e orçamento.

2.1 Teoria institucional

O objetivo inicial deste ponto foi apresentar alguns dos conceitos associados com teoria institucional e demonstrar como várias disciplinas colaboraram no seu desenvolvimento. Nos próximos parágrafos foram revistas: (2.1.1) algumas das influências da economia, ciência política, sociologia e dos estudos organizacionais na teoria institucional, (2.1.2) os principais autores, que influenciaram a presente obra, no campo organizacional e institucional, (2.1.3) aplicações práticas do enfoque institucional na Contabilidade Gerencial e (2.1.4) exemplos de análises institucionais das mudanças na Contabilidade Gerencial.

2.1.1 O Institucionalismo e a Multidisciplinaridade

Não ao acaso, a multidisciplinaridade é assunto contemporâneo na Contabilidade Gerencial, conforme Herbert *apud* Most (1977), e é objeto de estudo desde as primeiras reflexões sobre a teoria institucional, o que denota um ponto de interesse comum entre ambas. Conforme Scott (2001), algumas das bases teóricas institucionais foram elaboradas na economia, como por exemplo: Veblen (1909), que discute a idéia do hábito como fonte do comportamento do indivíduo, uma alternativa à, até então, relação custo benefício. Outro economista, Commons (1924), traz o conceito de transação como unidade de análise econômica e seus limitadores, fatores que levam indivíduos ou organizações a transacionar ou não: escassez, mecanismos (de troca), regras de conduta e instituições.

Estudiosos de políticas sociais tais como Burgess (1933, p.4) demonstram como costumes e a moralidade influem na constituição de uma unidade ou identidade entre indivíduos. Embora a

visão legal e constitucional seja reforçada, Burgess (1933, p.88) aponta para o surgimento natural das associações e recomenda que o estado ora apóie as iniciativas associativas que sejam do interesse coletivo e ora reprima aquelas que confrontem o estado e seus cidadãos.

Ainda na política social, Wilson ([1902] 1943) retratou como as leis, as convenções morais e os arranjos administrativos caracterizavam as estruturas de governança de forma particular. As burocracias e suas formas de replicação passaram a ser estudadas, de acordo com Scott (2001, p.8). O hábito ou mimetismo é também levantado quando Wilson ([1902] 1943, p.59) questiona por que "[...] os homens levam ainda suas mulheres na viagem de boda, se a necessidade da viagem não existe, logo que já cessou o costume de roubar a futura esposa." O hábito ou a ação mimética pode levar os indivíduos a replicar ações, sem questionar suas causas ou motivadores.

Sobre a persistência das instituições através do tempo, Wilson ([1902] 1943, p.59) afirma: "[...] os fragmentos das instituições primitivas têm persistido, incrustados na rocha das leis e dos costumes supervenientes." Tais impressões, nas práticas e costumes incrustados de uma sociedade descritos por Wilson ([1902] 1943), podem estar presentes nas organizações e nos indivíduos.

Summer ([1906] 1950, p.29), nas ciências sociais, pregou que a existência de um conceito (idéia ou interesse comum) que visa facilitar a vida humana leva à natural criação de uma associação de indivíduos, que criam hábitos rotinas e habilidades, somando-se estrutura e recursos tem-se uma instituição. Scott (2001) afirma que Durkheim ([1912] 1961), também com a visão sociológica, retrata que os sistemas de crenças, valores morais e conhecimento (sistema simbólico) dão unidade a uma sociedade, dentre outras características individuais e sociais.

A última influência multidisciplinar e relacionada com o presente trabalho é a visão organizacional da teoria institucional. Ao abordar a organização, um dos objetos constantes da contabilidade, a teoria institucional aproxima-se da prática da Contabilidade Gerencial. Na mencionada escola, além de Scott (2001), foram analisadas as instituições sob a ótica organizacional de DiMaggio e Powell (1991), Powell (1991) e Oliver (1991, 1992).

Vários pesquisadores publicaram trabalhos aproximando a teoria institucional da Contabilidade Gerencial; foram selecionados, para a segunda parte do referencial, alguns autores que demonstram essa aproximação, entre eles: Scapens e Roberts (1993), Scapens (1994), Covaleski, Evans e Luft (2003), Burns e Scapens (2000) e Burns, Ezzamel e Scapens (1999). As críticas, quando fundamentadas, ao modelo neoclássico, foram interpretadas e incorporadas no decorrer da pesquisa.

2.1.2 O Institucionalismo e as Organizações

Embora existam abordagens institucionais em vários ramos do conhecimento, como, por exemplo: Ciências Políticas, Sociais e Econômicas. A visão organizacional foi utilizada com frequência na dissertação, devido: à sua proximidade com o ambiente no qual se encontra a Contabilidade Gerencial, à consideração do grau de complexidade e relacionamento social no qual as práticas de Contabilidade Gerencial estão imersas e à operacionalidade dos conceitos da teoria.

Algumas definições operacionais apresentadas buscaram definir palavras utilizadas na questão de pesquisa, no entanto, para compreender os referenciais teóricos, é importante que o termo "instituição" seja definido. Uma definição foi dada por North (1991, p.1): "[...] instituições são as regras do jogo, organizações são os jogadores; e a interação entre eles é chave para a mudança institucional." A definição faz uma analogia compreensível e serve como introdução para conceitos mais formais.

Para Scott (2001, p.49), as "[...] instituições são multifacetadas, estruturas sociais duráveis, feitas de elementos simbólicos, atividades sociais e recursos materiais." O único ponto que deve ser criticado nesta definição é a menção aos recursos materiais. Não necessariamente devem ter recursos materiais, tanto que Giddens (1984, p.24) define:

Instituições são por definição os aspectos mais duradouros da vida social. Ao falar das propriedades estruturais dos sistemas sociais quero dizer dos seus aspectos institucionalizados, que dão solidez através do tempo e do espaço. Eu uso o conceito de estrutura para trazer as relações de transformação e de mediação que são os *switches* do circuito causadores adjacentes das condições observadas da reprodução do sistema.

Giddens (1984) emprega que as relações de transformação e de mediação social dão força às instituições, não necessariamente sua estrutura material. Além de durabilidade, depreende-se de Giddens (1984) que as instituições moldam sistemas sociais.

2.1.2.1 Richard S. Scott

Scott (2001, p.23) refere-se à organização como "[...] um sistema orgânico adaptativo, afetado pelas características sociais dos seus participantes, assim como pelas várias pressões impostas pelo ambiente." A sensibilidade às pressões impostas por *stakeholders* (ou grupos de interesse) e a compreensão dos signos carregados pela Contabilidade Gerencial são justificativas do uso da visão organizacional à teoria institucional.

A teoria institucional, conforme Scott (2001), menciona que os artefatos utilizados por uma sociedade são um dos responsáveis pela perpetuação de aspectos culturais-cognitivos. Os artefatos na Contabilidade Gerencial são instrumentos utilizados no cotidiano empresarial para prover informações aos usuários internos, por exemplo: *balanced scorecard* (BSC), orçamento e custo-padrão, são mais que instrumentos de gerenciamento, carregam consigo valores e expectativas por parte quer dos usuários, dos decisores, dos contadores gerenciais, ou dos demais interessados na organização. O orçamento pode agir como um estímulo para a redução dos custos e aumento da eficiência numa fábrica, ou seja, a existência de um orçamento fabril pode influir no comportamento e gerar expectativas com os envolvidos na produção.

Como argumentado, não apenas os artefatos carregam significados (SCOTT, 2001), mas práticas e rotinas também. Deve-se, portanto, considerar quais artefatos são utilizados na organização estudada, para desenvolvimento do caso.

Ainda na visão institucional de Scott (2001, p. xii), a Contabilidade Gerencial foi abordada de maneira indireta, pois, na sua obra, analisou-se como os profissionais exercem o poder e o controle via seu objeto de análise; nesta perspectiva, conhecimento técnico é uma forma de poder. Logo, o conhecimento técnico daqueles que fazem a contabilidade gerencial e sua organização em conselhos, associações e entidades de classe visam aumentar e validar seu poder, esse é mais um ponto a ser questionado no caso em estudo.

Scott (2001, p. 3) denota a importância de aferir os efeitos das eventuais mudanças nas circunstâncias históricas organizacionais e como estas alteram as instituições. Portanto, para reconhecer de maneira eficiente o meio ambiente organizacional, deve-se questionar sobre o momento atual da organização. Algumas questões que podem retratar as circunstâncias atuais estão ligadas a: fusões, aquisições, mudanças de executivos CEO (*Chief Executive Officer*) ou CFO (*Chief Financial Officer*), queda brusca de rentabilidade etc. No mesmo livro, Scott (2001) fornece uma estrutura fomentada pela teoria institucional em três pilares: (a) regulativo, (b) normativo e (c) cultural-cognitivo:

(a) O pilar regulativo é formado por regras, que são atividades formalmente sancionadas, passíveis de punição ou incentivadas por recompensas. Scott (2001, p. 53) afirma que "Força, medo e fiscalização são ingredientes fundamentais para o pilar regulativo." As leis são exemplos cabais desse tipo de influência.

(b) O pilar normativo considera os valores como "[...] concepções do desejável ou preferível, juntas com a construção de padrões com os quais as estruturas existentes atuais possam ser comparadas e avaliadas" (SCOTT, 2001, p. 54). As normas são sistemas que definem objetivos, metas e a regra do jogo. Ter lucro é um objetivo ou meta de uma empresa, porém ela deve fazê-lo dentro dos padrões comerciais aceitáveis, mesmo que a escravidão seja permitida por lei num determinado país, as boas práticas comerciais não autorizam as empresas a utilizar essa mão-de-obra.

(c) Os aspectos culturais-cognitivos, último dos pilares, são tidos como relações informais presentes na organização, mutáveis e que carregam significados institucionais. Essa definição leva em conta a construção social da interpretação comum de significado; presente na definição dada por Scott (2001). Cabe notar que o aspecto cultural-cognitivo tem semelhanças com os sistemas simbólicos descritos por Durkheim ([1893] 1989) dada a proximidade com que os dois autores conceituam e argumentam a favor da existência de significados nas práticas organizacionais ou ações cotidianas.

As características do que é institucionalizado, com base em cada um dos pilares, diferem em função das leis, costumes e práticas; portanto, espera-se que rotinas institucionalizadas sejam diferentes em diferentes localidades, inclusive países. Essas diferenças são importantes para a

compreensão do ambiente em que os negócios e a prática da Contabilidade Gerencial são executados.

Scott (2001) apontou para a influência das regras, normas e aspectos culturais-cognitivos no ambiente no qual a organização se insere, por consequência, a Contabilidade Gerencial se insere. O mesmo autor incita a apurar, para a Contabilidade Gerencial, eventuais normas ou regras existentes, assim como se os eventuais institutos reguladores da profissão emitem normas, se artefatos são impostos pela matriz ou por investidores. Levanta dúvidas, também, se os artefatos são utilizados por estarem relacionados com as melhores práticas ou com a tradição organizacional.

O uso dos aspectos normativos, miméticos e coercitivos como agentes da pressão por mudança institucional, aplicado à Contabilidade, foi utilizado num estudo de caso por Carpenter e Feroz (2001). No artigo, os autores analisam como alguns Governos Estaduais Americanos mudaram e adotaram o GAAP (*General Accepted Accounting Principles*). O uso da estrutura elaborada por Scott (2001) na análise das pressões por mudanças na contabilidade é um argumento a favor da sua utilização no presente estudo.

As características descritas por Scott (2001) como basilares, os pilares culturais-cognitivos, normativos e regulativos, foram incorporadas à pesquisa de campo, assim como o trabalho de DiMaggio e Powell (1991) estudado no próximo item.

2.1.2.2 Paul J. DiMaggio e Walter W. Powell

DiMaggio e Powell (1991) argumentam que organizações, sejam privadas sejam estatais, mudam com a burocratização, o que faz com que as organizações fiquem homogêneas e não, necessariamente, mais eficientes. Organizações necessitam legitimação, competem não apenas pelos recursos escassos e por clientes, mas por uma adequação social e econômica, para validar sua existência. O Estado e as profissões são, conforme os autores, devido à constante tentativa de racionalização, os principais agentes das mudanças que causam o isomorfismo institucional.

São três os antecedentes do isomorfismo, de acordo com DiMaggio e Powell (1991): (1) coercitivo; (2) mimético e (3) normativo. O primeiro é advindo das pressões, formais ou não,

que outras organizações impõem; por exemplo, manter um número mínimo de portadores de deficiência como funcionários ou a exigência de um padrão nas demonstrações financeiras. O aumento da coerção vem, muitas vezes, como influência da crescente presença dos Estados e das grandes organizações racionais (corporações e seus conglomerados). O quadro 1 resume os antecedentes preditivos do isomorfismo.

O segundo antecedente, mimetismo, está relacionado com a força que encoraja a imitação, a incerteza, como visto em DiMaggio e Powell (1991). Quando organizações não têm metas claras ou possuem tecnologias mal compreendidas, é mais fácil mirar para outras organizações e copiar o seu modelo. Além disso, ao copiar melhores práticas, as organizações aumentam sua legitimidade ao demonstrar que ao menos tentam enriquecer seu ambiente com inovações.

Quadro 1 - Preditivos do Isomorfismo

Preditivos	Discussão	Característica
DENTRO DA ORGANIZAÇÃO	Coercitivo	Maior a dependência de uma organização de outra, mais similar daquela organização se tornará em estrutura, clima e foco comportamental.
		Maior a centralização de suprimento de recursos da organização A'(s) para a organização A, maior a extensão em que a organização A vai mudar isomorficamente para se parecer com a(s) organização(ões) da(s) qual(ais) depende de recursos (A').
	Mimético	Maior a incerteza entre meios e fins, maior a extensão com que uma organização vai se modelar conforme uma organização tida como bem sucedida.
		Maior ambigüidade das metas de uma organização, maior a probabilidade de uma organização se modelar conforme uma organização tida como bem sucedida.
	Normativo	Maior a confiança nas credenciais acadêmicas na escolha dos gestores, maior a extensão com que uma organização se torne parecida com outra do seu setor.
		Maior a participação dos gerentes organizacionais nas associações profissionais e de comércio, maior a probabilidade de a organização tornar-se parecida com outras do seu setor.
CAMPO ORGANIZACIONAL	Dependência	Maior a dependência de um campo organizacional de um único, ou várias similares fontes de apoio de recursos vitais, maior o nível de isomorfismo.
		Maior a extensão com que organizações num campo transacionem com o estado e suas agências, maior extensão do isomorfismo no campo como um todo.
	Incerteza e Modelagem	Menor o número de alternativas de modelos organizacionais visíveis, mais rápida a taxa de isomorfismo naquele campo.
		Maior a extensão em que as tecnologias são incertas e as metas são ambíguas dentro de um campo, maior a taxa de mudança isomórfica.
	Seleção, Socialização e Estruturação	Maior a extensão de profissionalização de um campo, maior a quantidade de mudança institucional isomórfica.
		Maior a extensão de estruturação de um campo, maior o grau de isomorfismo.

FONTE: adaptado de DiMaggio e Powell (1991, p.74-77).

As pressões normativas, terceiro antecedente, segundo DiMaggio e Powell (1991), são aquelas geralmente efetuadas pelas organizações de profissionais (pessoas que exercem suas ocupações e se organizam em torno dela). Duas fontes de isomorfismo são ligadas aos profissionais: (a) educação formal, via universidades ou centros de treinamento, que torna comum a base de conhecimento e ao mesmo tempo legitima a produção da universidade e (b) as organizações e associações que difundem novos modelos. A seletividade na contratação é outro fator que estimula a similaridade organizacional: executivos e profissionais são contratados, preferencialmente, de poucas instituições de ensino.

Os fatores preditivos do isomorfismo, descritos por DiMaggio e Powell (1991), são ainda divididos em organizacionais, presentes dentro da organização, e fatores do campo organizacional, presentes no campo a que a organização pertence (ver quadro 1).

A exploração dos antecedentes organizacionais permitiu a inclusão de algumas hipóteses quanto à tendência isomórfica, conforme DiMaggio e Powell (1991), que serviram de base para elaborar algumas questões do estudo de caso. O quadro 1 demonstra as relações potencialmente preceptivas do isomorfismo, conforme os autores (1991, p. 74-77), não são completas para um estudo empírico. Por outro lado, ao agregar os achados de DiMaggio e Powell (1991), Scott (2001), Oliver (1991) e Powell (1991), deve-se obter um construto satisfatório para o estudo de caso.

São doze proposições: seis que aferem a situação da organização e outras seis que aferem o campo organizacional na qual a organização atua. No capítulo quarto, é apresentado um resumo que demonstra sob que influência as questões práticas foram elaboradas.

Powell (1991) comenta a necessidade de expandir o escopo da análise institucional; denota-se que não somente organizações públicas e não governamentais, sem fins lucrativos, podem se beneficiar dessas análises. O autor afirma que empresas privadas são influenciadas e exemplifica com um dos símbolos do capitalismo, a Bolsa de Valores de Nova Iorque, que está sujeita à influência institucional de um órgão governamental, a *Security Exchange Commission* (SEC), às regras da própria Bolsa, que não tolera certos comportamentos de troca, e às pressões dos compradores e vendedores. O que pode levar a um isomorfismo parcial entre as corretoras no comportamento de compra e venda.

Embora uma corretora de valores mobiliários seja avaliada pelo seu produto, fechar negócios e dar conselhos aos seus clientes, ela tem que administrar os interesses institucionais idiossincráticos da sua atividade, conforme Powell (1991). Uma organização ligada à Bolsa deve observar, por exemplo, a legislação quanto à divulgação de informações privilegiadas e abuso do poder econômico.

Expandir a análise institucional para setores como manufaturas e finanças, com foco na pesquisa empírica, é o ponto central do artigo de Powell (1991), o que mais uma vez denota o alinhamento do trabalho presente com a literatura. As mudanças não são rotineiras (POWELL, 1991) nas organizações e, ainda conforme o autor, advêm das crises, intervenções e privatizações. Otley (1994) e Sulaiman e Mitchell (2005) argumentaram que as mudanças são cada vez mais frequentes, embora não rotineiras.

No entanto, algumas mudanças organizacionais não são perenes, os motivos dados (POWELL, 1991): (1) imitação mal sucedida do modelo de uma organização; (2) recombinação de uma organização modelada num ambiente tecnológico complexo, onde ela copiou a estrutura de várias outras, que deve sedimentar; (3) institucionalização parcial, as pressões pelas mudanças não foram fortes e constantes; e (4) mudanças nas estruturas e instituições que governam os campos organizacionais.

Existe relação entre os fatores que antecedem o isomorfismo de DiMaggio e Powell (1991) e alguns fatores que determinam a resposta estratégica possível de Oliver (1991), o item 2.1.2.3. discorre sobre essa última e algumas semelhanças são explicitadas no tópico 2.1.2.4.

2.1.2.3 Christine Oliver

Oliver (1991), em seu artigo sobre respostas estratégicas aos processos institucionais, separa e compara dois tipos de perspectivas que são relevantes para caracterizar as respostas estratégicas às pressões e expectativas externas: teoria institucional e teoria da dependência de recursos. Oliver (1991, p.147) menciona que legitimação é um motivo comum de comportamento organizacional nas duas teorias, cita que o foco é diferente, a validade social é um dos focos da motivação na teoria institucional e que o foco da motivação na teoria de dependência de recursos é mobilizar recursos.

Discorre, ainda, (OLIVER, 1991) sobre os fatores congruentes e incongruentes sob a ótica das duas teorias. Embora essas visões, institucional e dependência de recursos, não sejam necessariamente antagônicas, pois a exposição efetuada por Powell e DiMaggio (1991) denota e reconhece que dependência de recursos é uma fonte de institucionalização e administrar e buscar recursos é um objetivo organizacional. Dada a escolha da abordagem institucional efetuada, as referências sobre a dependência de recursos não foram incorporadas na presente dissertação.

A disputa ou busca por recursos mencionada por Oliver (1991, 1992) denota outro aspecto: que a teoria institucional moderna não necessariamente se contrapõe ao modelo neoclássico, mas sim apresenta explicações alternativas para as lacunas deixadas pelo neoclassicismo, conforme apontam Lanis e McFarling (2004). A maximização da riqueza, do ponto de vista institucional, é a pressão exercida por um constituinte (investidor) da qual a organização, quando privada e com fins lucrativos, depende. A busca por mais recursos obriga a organização a estruturar suas ações, a fim de cumprir com as expectativas impostas. Consistente com esta visão, Machado-da-Silva (2005, p.8) avalia que os institucionalistas não negam a racionalidade do agente, porém pregam a noção da existência de um ambiente no qual ele está envolto.

O modelo preditivo das respostas organizacionais proposto por Oliver (1991) foi analisado com maior profundidade, pois contribuiu ativamente para a elaboração do protocolo de pesquisa. Cabe ressaltar que a autora discorre sobre respostas estratégicas às pressões institucionais. A palavra "estratégica" é utilizada pela autora para definir qual o meio utilizado pela organização, dada uma pressão institucional (no caso por mudança), para atingir seus objetivos.

Oliver (1991), no artigo intitulado *Strategic Responses to Institutional Processes*, discorre sobre como as organizações respondem, ou seja, qual a estratégia que uma organização pode adotar, ao lidar com uma pressão por mudança. Conforme já salientado no capítulo primeiro, Oliver (1991) analisa a pressão por mudança numa organização com cinco questões: (a) por que, (b) quem, (c) o que, (d) quais os meios e (e) onde as pressões por mudanças ocorrem, e prevê a resposta em cinco diferentes intensidades que começam com a aceitação passiva da mudança e chegam à manipulação das pressões para que as mudanças não ocorram. Oliver

(1991) municiou esta pesquisa com um instrumental que permitiu a busca empírica de sua contestação ou rejeição e tornou-se um dos alicerces do referencial teórico.

Quadro 2 - Antecedentes das respostas estratégicas

Fator Institucional	Questões Precedentes	Dimensões Preditivas
Causa	Por que a organização está sendo pressionada a ficar conforme as regras e expectativas institucionais?	Legitimidade ou adequação social Eficiência ou adequação econômica
Constituintes	Quem está exercendo pressões institucionais na organização ?	Demandas de múltiplos constituintes Dependência dos constituintes
Conteúdo	Para quais normas ou requerimentos a organização está sendo pressionada a aderir?	Consistência com as metas organizacionais Restrições impostas sobre a organização de forma opcional ou flexível
Controle	Como ou de que modo são as pressões institucionais exercidas?	Coerção legal ou imposição Difusão voluntária de normas
Contexto	Qual é o contexto organizacional no qual a pressão está sendo exercida?	Ambiente Incerto Ambiente Interconectado

FONTE: Oliver (1991, p. 160).

Após a comparação das teorias, a autora buscou formar uma tipologia, com cinco classes, das respostas estratégicas organizacionais aos processos institucionais. São elas: (a) aquiescer, (b) comprometer, (c) esquivar, (d) desafiar e (e) manipular, vide o quadro 3.

Os fatores que antecedem uma mudança organizacional podem ser aplicados numa mudança na Contabilidade Gerencial de uma organização. Coube detalhar e explorar as questões que antecedem a mudança, assim como estabelecer a lógica da relação de causa e efeito dos fatores preditivos com as respostas organizacionais, apontadas no quadro 4.

Apresentaram-se os antecedentes organizacionais que levaram em conta o desejo e a capacidade que a organização tem de cumprir com as novas regras, ou mudanças institucionais (quadro 2). Oliver (1991) relata que as pressões institucionais para mudança podem ser divididas em cinco dimensões ou fatores: causa, constituintes, conteúdo, controle e contexto:

(a) A causa ou motivo (por que): organizações podem acreditar que certas mudanças aumentem a legitimidade social ou a utilidade econômica e tendem a aceitá-las. Por outro lado, quando a causa ou o motivo da mudança não tiver origem na utilidade econômica ou na legitimidade social da organização, a reação organizacional pode ser adversa. Esta definição

parte do pressuposto que organizações agem por interesse próprio e tentam obter estabilidade e legitimidade (DIMAGGIO; POWELL, 1991).

(b) Os constituintes institucionais (quem), ou simplesmente constituintes são "[...] estado, profissões, grupos de interesse e o público em geral que impõem uma série de leis, normas e expectativas na organização" (OLIVER, 1991, p.162). Quanto maior o número de constituintes e mais difusos ou conflitivos os interesses na implantação de uma mudança, maior a possibilidade de a organização não adotá-la; no outro espectro, quanto maior a dependência da organização em relação aos constituintes que solicitam ou exigem mudança, menor a resistência.

(c) Conteúdo (o que): quanto maior a consistência das pressões por mudanças com as normas e objetivos da organização, maior a possibilidade de aceitação; menor a consistência, maior resistência. Oliver (1991) menciona que, quando o conteúdo das normas e objetivos não é aceitável ou alinhado com os objetivos organizacionais existirão resistências. Por exemplo, uma usina termoeletrica pode estar impossibilitada, por falta de capital, de se adequar a novas normas estaduais de controle de poluição, que exigem equipamentos e controles acima das possibilidades econômicas da produtora de energia. Ao invés de aceitar tal norma, a usina tentará por todos os meios (judiciais, políticos e econômicos) alterá-la, questioná-la. As organizações afetadas, por divergências no conteúdo, tendem a atacar as leis e normas para que sejam alteradas.

(d) Controle (quais meios): menor a coerção legal ou menor a difusão voluntária de uma norma, valor ou objetivo dado externamente, maior a possibilidade de resistência organizacional às pressões. Maior a difusão de uma norma, valor ou objetivo, aumenta-se a possibilidade de uma organização adotá-la. Oliver (1991) menciona um exemplo, que companhias adotam a estrutura multidivisional quando os seus competidores o fazem.

(e) Contexto organizacional ou ambiental (onde), ou seja, numa pressão por mudança, quanto menor o nível de incerteza em relação às decisões tomadas ou ao futuro organizacional, maior a possibilidade de resistência organizacional à mudança. Caso a organização esteja segura do seu futuro, independente da implantação da mudança, pouco se importará com uma implantação mal-sucedida. Decisores preferem a estabilidade, previsibilidade e certeza ao

oposto. Outro aspecto do contexto é a interconectividade: quanto menor a ligação ou a dependência com outras organizações ou instituições, maior a resistência à mudança.

Ainda sobre o contexto, é o ambiente onde a organização se encontra sofrendo a pressão institucional por mudança. O ambiente de interconexão, uma das dimensões preditivas do fator contextual, "[...] refere-se à densidade das relações interorganizacionais entre os ocupantes de um campo organizacional" (OLIVER, 1991, p.170). Incerteza ambiental está relacionada com a falta de segurança e o grau no qual a situação futura da organização não pode ser prevista. Corroborando com a visão de Oliver (1991), o contexto organizacional foi apontado como agente de causa para mudanças bem-sucedidas por Aguiar *et al.* (2005) e mal-sucedidas por Kaplan (1998, p.106).

Outra perspectiva que não pode ser desprezada no contexto da pesquisa é quanto aos aspectos desinstitucionalizantes, conforme é destacado por Oliver (1992); são aqueles que podem propiciar mudanças através da exclusão ou eliminação de práticas que podem ser substituídas.

O quadro 3 apresenta as possíveis estratégias e táticas das respostas organizacionais, baseadas na já mencionada escala que começa na passividade e termina na resistência ativa; assim como exemplifica de modo sumário cada uma das táticas. As táticas e exemplos genéricos das respostas foram analisados; portanto, o desenvolvimento se concentrará nos exemplos práticos e nas definições das estratégias.

Quadro 3 - Respostas organizacionais aos processos de mudanças institucionais

ESTRATÉGIAS	TÁTICAS	EXEMPLOS
AQUIESCÊNCIA	Hábito	Seguir normas invisíveis, dadas como certas
	Imitar	Imitar modelos institucionais
	Aceder	Obedecer às regras e aceitar as normas
COMPROMISSO	Equilibrar	Equilibrar as expectativas de públicos múltiplos
	Pacificar	Aplacar e acomodar elementos institucionais
	Barganhar	Negociar com grupos de interesse institucionais
ESQUIVANÇA	Ocultar	Disfarçar a não-conformidade
	Amortecer	Afrouxar as ligações institucionais
	Escapar	Mudar objetivos, atividades ou domínios
DESAFIO	Rejeitar	Desconsiderar normas e valores explícitos
	Provocar	Contestar regras e exigências
	Atacar	Violar as fontes de pressão institucional
MANIPULAÇÃO	Cooptar	Importar pessoas influentes
	Influenciar	Moldar valores e critérios
	Controlar	Dominar públicos e processos institucionais

FONTE: Oliver (1991, p. 152); tradução: Fonseca *In*: Vieira (2003, p. 60)

(a) Aquiescer é aceitar ou ceder às pressões institucionais e, conforme Oliver (1991), existem três formas alternativas de táticas dentro dessa estratégia (habituar, imitar e aceder). Um hábito é a aceitação incondicional de rotinas, por exemplo: um relatório gerencial emitido regularmente, sem que o emitente compreenda sua utilidade e a necessidade dos recipientes torna-se um hábito para o emissor. Imitar na prática pode ocorrer quando, diante da incerteza, o gestor copia seus modelos (pessoas) nas decisões, existem outras formas de imitação além da exemplificada. Aceder ocorre, por exemplo, quando uma organização cumpre com as normas federais de proteção ao meio-ambiente, não só pelas multas que a não observância pode causar, mas também pela aprovação social do seu ato.

(b) Compromisso, vide Oliver (1991), é retratado quando as pressões não são consistentes ou palatáveis e se divide em três táticas: equilibrar, pacificar e barganhar. Quando diferentes fontes de recursos de uma organização sem fins lucrativos são provocadas umas contra as outras, para, por exemplo, aumentar a arrecadação, é uma das formas possíveis da tática equilibrar. Pacificar ocorre, por exemplo, com uma empresa farmacêutica que deve retirar um produto com um componente potencialmente prejudicial à saúde e, ao invés disso, o fabricante busca mudar o produto, eliminar o componente que pode ser prejudicial para torná-lo mais aceitável. Barganhar: tentar alterar ou flexibilizar as regras, uma exemplificação é o que os sindicatos patronais e dos trabalhadores fazem nos acordos coletivos.

(c) Esquivança ou *avoidance* revela-se na organização que evita cumprir com a conformidade ou mudança imposta (OLIVER, 2001, p.154); as táticas dessa estratégia são: (1) ocultar, é exemplificado quando, na espera de inspeções oficiais, a organização contratada pelo governo simula atividades exigidas no seu contrato governamental para as inspeções, mas não o faz no cotidiano; (2) amortecer (ou *buffering*) acontece quando, por exemplo, editoras separam as pressões da produção de livros do seu rol de autores; e (3) uma das formas da tática escapar: plantas químicas mudam de Países ou Estados em alguns casos, fugindo dos rígidos controles, em busca de legislação ambiental mais amena.

(d) Desafio é uma estratégia ativa de resistência; suas táticas: (1) rejeitar ou ignorar, a organização, num exemplo de uma universidade, pode rejeitar o sistema de quotas para admissão vestibular e não aplicá-lo; (2) *challenge*, que a tradução de Fonseca (*In: VIEIRA, 2003, p. 60*) apresenta como provocar, nesse caso, talvez a melhor tradução seja contestar as

pressões, pois o exemplo dado por Oliver (1991, p.157) é como os fabricantes de automóveis canadenses contestavam as regras impostas pelo Ministério do Meio-Ambiente pela falta de racionalidade da legislação ambiental aplicada ao setor automotivo; e (3) atacar é uma tática descrita pela agressividade organizacional nas suas contestações, por exemplo: quando perante uma denúncia dos meios jornalísticos a organização ataca e desqualifica a imprensa, busca desacreditar seus críticos ou opositores.

(e) A última resposta estratégica, manipulação, é a mais ativa das respostas, é tentar exercer poder para alterar as regras do jogo. As táticas são (OLIVER, 2001, p.157-158): (1) cooptar, exemplifica-se ao convidar um membro dos setores ou agências reguladoras dos serviços de energia para o Conselho Diretor de uma empresa de energia; (2) influenciar, é mudar as regras de; por exemplo, proprietários de asilos tentam influenciar conjuntamente as agências estatais que regulam o setor e determinam os padrões mínimos dos serviços prestados; e (3) controlar, que é dominar pressões institucionais; a exemplificação: uma agência pode mudar a metodologia de avaliação dos riscos ambientais de uma organização ou de um setor para que a metodologia se ajuste às necessidades de uma única organização.

Quadro 4 - Antecedentes institucionais e prognóstico das respostas estratégicas

FATOR PREDITIVO	RESPOSTAS ESTRATÉGICAS				
	Aquiescência	Compromisso	Esquivança	Desafio	Manipulação
CAUSA					
Legitimidade	Alta	Baixa	Baixa	Baixa	Baixa
Eficiência	Alta	Baixa	Baixa	Baixa	Baixa
CONSTITUINTES					
Multiplicidade	Baixa	Alta	Alta	Alta	Alta
Dependência	Alta	Alta	Moderada	Baixa	Baixa
CONTEÚDO					
Consistência	Alta	Moderada	Moderada	Baixa	Baixa
Restrição	Baixa	Moderada	Alta	Alta	Alta
CONTROLE					
Coerção	Alta	Moderada	Moderada	Baixa	Baixa
Difusão	Alta	Alta	Moderada	Baixa	Baixa
CONTEXTO					
Incerteza	Alta	Alta	Alta	Baixa	Baixa
Interconectividade	Alta	Alta	Moderada	Baixa	Baixa

FONTE: Oliver (1991, p. 160)

Oliver (1991), após a construção dos fatores preditivos e possíveis respostas estratégicas organizacionais às pressões por mudanças, estabelece uma relação categórica para cada um

dos tipos de respostas esperadas com base nos fatores preditivos e na teoria. As respostas foram apresentadas conforme a probabilidade com que podem ocorrer: alta, moderada e baixa. O quadro 4 apresenta a combinação dos vários fatores que pode, também, ser efetuada para análise e planejamento das possíveis reações organizacionais às mudanças.

Através da matriz (quadro 4), que mostra os cinco fatores preditivos *versus* a tipologia das respostas estratégicas previstas por Oliver (1991), tem-se, então, um construto capaz de apontar, conforme a autora, a reação organizacional a uma pressão por mudança. Logo, pode-se testar, empiricamente ainda conforme a autora, a probabilidade de que um instrumento seja utilizado ou não por uma determinada organização.

Os fatores (ou variáveis) apresentados no quadro 4, advindos de Oliver (1991), estão ligados a uma mudança. São apresentados de forma dicotômica, exemplos: há ou não há legitimidade na causa da mudança; a organização depende do constituinte que pressiona por mudar ou não; e a mudança é consistente com os objetivos organizacionais ou não. Sucessivamente, para vários aspectos da mudança, os fatores são analisados: uma mudança pode ser avaliada por uma parte dos fatores, não necessariamente todos, sempre.

Oliver (1991, p.160) construiu racionalmente a relação dos fatores *versus* respostas organizacionais. Quando existir legitimidade numa mudança há uma possibilidade alta de aquiescência. A autora não apenas elaborou fatores preditivos das respostas organizacionais, mas classificou as possíveis respostas em função dos fatores. No quadro 4 foram demonstradas as possíveis relações entre os fatores preditivos e as respostas organizacionais em termos de estratégia ou comportamento organizacional.

Oliver (1992) argumenta que desinstitucionalizar uma prática é mudar; três fatores são causadores: (1) pressões políticas podem ser advindas de crises agudas de performance, ou de interesses adversos, críticas ou mudanças dos próprios membros, ou mudanças nos constituintes organizacionais, ou ainda redução na dependência de um constituinte; (2) pressões funcionais advindas da perda da utilidade ou da validade social de uma prática, ou intensificação na disputa por recursos, ou alterações no ambiente que tornem insustentáveis a manutenção das práticas; e (3) pressões sociais estão ligadas a rupturas na continuidade da organização (fusões e aquisições), ou mudanças sociais ou legais que impossibilitem a perpetuação de uma prática.

A intensificação na disputa por recursos (de clientes ou de investidores), vista na teoria institucional (OLIVER, 1992), é com muita frequência citada na literatura de Contabilidade Gerencial. A globalização ou o aumento da competitividade, que retratam a intensificação da competição, são citados por Souza *et al.* (2003, p.43), Beuren e Roedel (2002, p.7), Wernke (2005, p.74), Wernke e Lembeck (2004, p.69), Scapens e Roberts (1993, p.8) e Soim *et al.* (2002, p.257), entre outros.

Ao analisar a resposta às pressões por mudanças na Contabilidade de alguns Estados Americanos, Carpenter e Feroz (2001) utilizam-se das estratégias responsivas descritas por Oliver (1991) para explicar as reações e respostas iniciais dos burocratas nos diferentes Estados. Os autores elencaram *acquiesce* (aquiescer), *compromise* (compromisso), *defy* (desafio) e *manipulate* (manipular) como reações estratégicas às mudanças (CARPENTER; FERROZ, 2001, p.593). A utilização anterior do construto de Oliver (1991) aplicado à Contabilidade Financeira foi um indicativo da viabilidade de um estudo similar aplicado à Contabilidade Gerencial.

2.1.2.4 Outros autores institucionalistas

O estudo das mudanças é defendido por vários institucionalistas. Por exemplo, para investigar como as interações ocorrem no campo institucional e novas práticas emergem, Barley e Tolbert (1997) recomendam que os processos pelos quais as instituições são mantidas e alteradas sejam estudados. O estudo das mudanças nas práticas da Contabilidade Gerencial pode estar baseado na teoria institucional (SCAPENS, 1994) e, conforme defendido por Barley e Tolbert (1997), incorpora alguns aspectos estruturais.

Machado-da-Silva (2005) acredita que as mudanças devem ser incorporadas aos estudos institucionais e não vistas como influências ou pressões externas. Nesse modo, as instituições são encaradas como fontes e, ao mesmo tempo, objetos da pressão por mudanças, sujeitas à interpretação constante.

2.1.3 O institucionalismo e a Contabilidade Gerencial

O objetivo da informação gerada pela Contabilidade Gerencial, conforme exposto por Horngren (2004), é a tomada de decisão por parte do gestor. Carruthers (1995, p.319) reforça esta interpretação e argumenta que as informações produzidas ajudam a defender a legitimidade do curso de ação. A Contabilidade Gerencial é, também, racionalizadora, pois propicia uma estrutura que proporcionaria objetividade e lógica. Conforme Scott (2001), legitimar e racionalizar são típicas propriedades de rotinas institucionalizadas, sob esta perspectiva pode-se deduzir que a Contabilidade Gerencial é uma instituição.

Dietrich (2001) procura conexões entre a Contabilidade Gerencial e a Economia sob a ótica institucional. O autor reconhece o papel regulador, coordenador e otimizador que a Contabilidade Gerencial pode exercer, assim como denota que as suas práticas podem ser estruturadas para exercer a autoridade ou usar o conhecimento. A ótica econômica não é a tônica da dissertação, contudo, é notório que também esse foco levou à questão regulativa (papel regulador) e cultural-cognitiva (usar o conhecimento).

Outra demonstração do uso das instituições na Contabilidade Gerencial pode ser vista em Baxter e Chua (2003). Através de um inventário das pesquisas alternativas na Contabilidade Gerencial, relatam o institucionalismo organizacional e sociológico como "[...] um movimento explícito para explicações cognitivas e culturais das instituições [...]" (BAXTER; CHUA, 2003, p.100). Destacam como os autores institucionais reconhecem a complexidade no ambiente das práticas da Contabilidade Gerencial.

Na mesma linha, no estudo de caso apresentado por Scapens e Roberts (1993) é reconhecido como as interações entre diversas influências que formatam um Sistema de Contabilidade. Embora os autores declarem que a teoria da estruturação (*structuration theory*) é a utilizada para focar o caso, já é percebida a influência ou as raízes para a escolha posterior do foco institucional; Barley e Tolbert (1997), inclusive, tentam reconciliar a visão da teoria institucional com a estrutural. No artigo, são estudadas as demandas dos constituintes que influenciam a organização, que é objeto do institucionalismo. Assim como reconhece como "[...] a contabilidade provê um discurso para a dominação estrutural e legitimação de ações sociais particulares" (SCAPENS; ROBERTS, 1993, p.3).

Ainda na mesma pesquisa, Scapens e Roberts (1993) retratavam, inicialmente, falhas nos sistemas de custos em uso de uma manufatura britânica. A existência de tais falhas levou a organização à tentativa de implantação de um novo sistema de custos. Durante a tentativa de implantar o novo sistema, os gestores se deram conta de que a ineficiência era gerada antes de chegar à contabilidade, não existia um sistema de controle e planejamento de produção adequado que atendesse às necessidades mínimas. Vários sistemas independentes, algumas vezes falhos, eram utilizados; então o projeto se transformou de um novo sistema de custos para um projeto de sistema de controle e planejamento de produção. Destaque para como os autores analisaram o poder, a legitimidade das ações, a comunicação, a experiência dos envolvidos no projeto e as resistências dos envolvidos na mudança. O projeto não foi bem sucedido e os autores apontam várias falhas no decorrer dele.

Scapens e Roberts (1993) contribuíram para a elaboração dos questionários aplicados na dissertação, pois ressaltaram: (1) a necessidade de avaliar a experiência dos envolvidos na mudança (não só contadores gerenciais ou seus equivalentes); (2) levantar quais as possíveis resistências, e a teoria institucional foi rica em prover elementos para analisar possíveis fatores que podem causar resistência; (3) analisar as relações de poder; e (4) a legitimidade das ações.

Scapens (1994) vê a Contabilidade Gerencial, do ponto de vista institucional, como um amplo conjunto de práticas e rotinas institucionalizadas que permitam às organizações legitimar e reproduzir comportamentos. Recomenda o autor que pesquisas não se preocupem em descartar práticas que não se adequem no interior de um construto teórico. Reconhece, também, a influência da natureza da estrutura institucional dentro da organização nas respostas dos gestores.

Existem diversas críticas à teoria neoclássica, Scapens (1994) apontou para três, que devem ser salientadas pela relação com a Contabilidade Gerencial. Primeiro, quanto ao modelo neoclássico, que foi elaborado para predizer o comportamento futuro e não para explicar o comportamento de gerentes e gestores dentro das empresas ou no processo decisório que é uma das características fundamentais no estudo da Contabilidade Gerencial. A segunda crítica é quanto à racionalidade econômica várias vezes não comprovada. Terceira e a última é referente ao frágil suposto equilíbrio de mercado. Embora existam críticas, não se pode

considerar a teoria neoclássica como melhor ou pior que a institucional, a última é, sim, mais uma alternativa para abordar a Contabilidade Gerencial.

Recomenda Scapens (1994) que o estudo da evolução das práticas contábeis como rotinas institucionalizadas é potencialmente útil para analisar críticas como a de Johnson e Kaplan (1991) sobre as falhas das práticas de Contabilidade Gerencial em responder às mudanças nos ambientes tecnológicos e de negócios. Além disso, a compreensão dos fatores que levam à institucionalização das práticas na Contabilidade Gerencial ajuda a responder a outro argumento que, de acordo com Johnson e Kaplan (1991), prejudicou a Contabilidade Gerencial (em particular a de custos): pesquisadores são influenciados por um modelo simplificado do comportamento das empresas, como resposta o institucionalismo considera que as organizações estão inseridas numa complexa rede social, com vários atores e interesses.

A contribuição de Covaleski, Dirsmith e Sajay (2003) ao referencial presente advém da análise de um aspecto institucionalizante não apurado por outros autores: que os tipos de ativos negociados pela organização influem na estrutura institucional. Em outras palavras, ativos específicos, conforme o exemplo dado pelo autor, o comércio de energia elétrica devido à dificuldade de transporte e comercialização (poucos distribuidores de energia compradores), leva organizações produtoras a exigir fortes arranjos institucionais por parte dos reguladores. No outro extremo, ativos com maior facilidade de colocação, com maior liquidez (vários produtores e compradores), estão mais sujeitos às leis de mercado e provocaram outro certo tipo de institucionalização nas organizações em que são negociados.

Burns e Scapens (2000) buscaram demonstrar como rotinas institucionalizadas influem nos processos de mudança em Contabilidade Gerencial, ao mesmo tempo demonstram como as rotinas de Contabilidade Gerencial podem influir nas mudanças institucionais. Em outras palavras, quando as práticas existentes de custeio estiverem altamente institucionalizadas, mudanças no sistema de custeio podem apresentar resistências organizacionais.

Os autores (BURNS; SCAPENS, 2000) crêem que, ao estudar mudanças na Contabilidade Gerencial, se compreende, também, o contexto das mudanças nas rotinas organizacionais. Da visão institucional denota-se que as práticas podem ser moldadas pelas instituições que influem na organização. Os autores argumentam que, por exemplo, quando ocorre a aquisição

de uma empresa por outra, os novos gestores indicados pela adquirente influenciarão nas práticas e nas instituições previamente existentes na adquirida, pois trarão consigo a bagagem das práticas e rotinas institucionalizadas.

Ainda no mesmo artigo, Burns e Scapens (2000) defendem que as mudanças informais, aquelas que ocorrem sem pressão, são incorporadas nas práticas com maior facilidade do que as mudanças formais, quando essas ocorrem de modo impositivo. Percebe-se que o modelo apresentado por Oliver (1991), com o levantamento de cinco preditivos, é mais adequado na antecipação de mudanças do que a proposta dicotômica (formal/informal) apresentada pelos autores. No entanto, a visão da Contabilidade Gerencial, como um agregado de práticas e rotinas de Burns e Scapens (2000), contribuiu para a formação do questionário aplicado.

As regras e rotinas de Contabilidade, para Burns e Scapens (2000), têm suas bases nas circunstâncias históricas, ou seja, a institucionalização está ligada ao contexto histórico, pois as práticas institucionais estão baseadas no estoque de conhecimento dos indivíduos e das organizações. Além das influências históricas, as rotinas e regras são afetadas por ações circunstanciais, advindas de fora do ambiente organizacional, que também podem basear as práticas e o entendimento da Contabilidade Gerencial, algumas delas: influência da matriz, regras (tributárias, financeiras etc.), rotinas organizacionais (práticas cotidianas) e contexto histórico organizacional.

Burns, Ezzamel e Scapens (1999) narram como acadêmicos do Reino Unido investigam as causas das mudanças em Contabilidade Gerencial, preocupando-se, principalmente, com o que motiva o uso das novas técnicas ou artefatos e com os novos papéis da Contabilidade Gerencial. Baseando-se nesse artigo, é um objetivo da contabilidade gerencial acostumar-se a trabalhar e publicar indicadores financeiros e não financeiros; deve-se destacar do texto a necessidade de que os praticantes e estudiosos de Contabilidade Gerencial entendam e conheçam profundamente as regras, as rotinas e os aspectos culturais-cognitivos, das instituições que cercam as organizações para as quais trabalham ou pesquisam.

Conforme Widener (2004), fatores organizacionais, tais como o uso de tecnologia, setor econômico, estrutura da empresa, influenciam a adoção dos sistemas de controles gerenciais. Portanto, os levantamentos do estudo de caso devem levar em conta o potencial dos fatores citados como fontes primárias de institucionalização de práticas.

Aguiar *et al.* (2005) utilizaram uma abordagem institucional influenciada por Tolbert e Zucker (1999) para analisar uma prática orçamentária de uma organização não-governamental. Ao pesquisar, levaram em consideração os grupos de interesse (sociais e departamentais), pressões do ambiente organizacional (alteração na legislação) e a necessidade de legitimação junto à sua fonte de recursos (utilizar com eficiência os repasses), entre outros fatores.

Após a apresentação do referencial teórico institucional e de Contabilidade Gerencial, coube efetuar uma avaliação, sob a ótica institucional, das mudanças aplicadas ao campo das Ciências Sociais Aplicadas estudado. O objetivo do próximo item foi unir a teoria utilizada, a Contabilidade Gerencial e as suas mudanças, percebendo-se a viabilidade da execução do trabalho proposto.

2.1.4 Análise institucional das mudanças na Contabilidade Gerencial

Na introdução, foram apresentados diversos artigos que retratam as mudanças, principalmente na Contabilidade Gerencial. São aqui apresentados os mesmos artigos e, munido-se da ótica institucional, são analisadas as mudanças conforme as construções apresentadas pela pesquisa bibliográfica.

Dois dos constituintes, conforme conceituado por Oliver (1991), são os gestores e agentes tributários. Waldron (2005) apresentou como uma das razões para não mudar a divergência entre o fisco e os gestores na adoção de sistemas de custo, cada qual com seus métodos e exigências. Múltiplos constituintes com interesses distintos, sem grandes causas ligadas à eficiência ou legitimidade, levam, vide quadro 4, não a aquiescer e, sim, tanto na pesquisa de Waldron (2005) quanto na visão de Oliver (1991), a uma resposta que indica resistência, seja compromissar, esquivar, desafiar ou manipular.

Granlund (2003) retrata, como um possível fator de resistência a uma mudança nos sistemas de Contabilidade Gerencial, o fato de um executivo de uma empresa adquirida ter sido escolhido para a diretoria de contabilidade, ao invés de um executivo da empresa adquirente. O executivo de contabilidade recém-empossado escolheu o sistema de contabilidade da adquirida para substituir o sistema da adquirente. Na avaliação de Oliver (1991), denotou-se

baixa legitimidade na causa da mudança (tanto o sistema, quanto o executivo), na visão dos membros da empresa adquirente, e restrição quanto ao conteúdo, pois alguns membros da organização não acreditavam que o sistema da empresa adquirida pudesse ser o melhor.

Uma restrição ligada ao conteúdo de uma pressão por mudança, vide quadro 4, foi apresentada por Pattison e Arendt (1994), ao destacar que o aumento da carga de trabalho seria uma razão apontada para a resistência na adoção do ABC. Oliver (1991) retrata as respostas ligadas à esquiva, ao desafio e à manipulação como as mais prováveis nesse caso.

Ao retratar motivadores para as mudanças em Contabilidade Gerencial, Burns, Ezzamel e Scapens (1999) relatam o aumento do foco nos clientes e mercados como tais. Portanto, dentro do escopo de DiMaggio e Powell (1991), o aumento do foco seria uma variável do campo organizacional e, na análise de Oliver (1991), validado e legitimado pela necessidade de eficiência.

Ao utilizar a perspectiva institucional na análise das mudanças introduzidas pelo ABC (*Activity Based Costing*) no setor de compensação de cheques de uma organização bancária, Soim *et al.* (2002) revelaram uma série de aspectos que são relevantes para o estudo de caso. Os pesquisadores enfatizaram que eficiência é importante, na ótica institucional, e a legitimidade tem papel fundamental nas mudanças. Outra questão relevante: "Foi realmente o ABC a melhor solução técnica ou foram as razões simbólicas e miméticas que levaram à escolha" (Soim *et al.*, 2002, p.257) do método de custeio. Os autores demonstram, ainda, que não há como abordar as mudanças, principalmente no estudo de caso, sem considerar que os indivíduos vêem a realidade através de uma visão construída socialmente, logo influências que moldam a percepção devem ser consideradas para a pesquisa, tais como: formação, tempo de formado, participação ativa em sociedades de classe e tipos de preferências na contratação de pessoal.

A legitimidade de uma ação organizacional foi, conforme Covaleski, Evans, Luft e Shields (2003), utilizada por pesquisas que visam analisar o processo orçamentário sob a perspectiva sociológica da teoria institucional. Os autores argumentam que existe a necessidade de aceitação social do comportamento organizacional, os indivíduos que compõem a organização devem aprovar suas ações. Isso é efetuado através da conformidade às normas sociais. Os

autores destacam, igualmente, como o orçamento pode ser contestado, quando contradiz os objetivos da organização (COVALESKI; EVANS; LUFT; SHIELDS, 2003, p.33). A reação às ressalvas do orçamento, narrada por Covaleski, Evans, Luft e Shields (2003), tem semelhança com a resposta organizacional descrita por Oliver (1991), contestar é a reação prevista quando a organização tem restrição ao conteúdo de uma determinada mudança (vide quadro 3). Portanto, a questão do comportamento aceitável na sociedade, discussão também efetuada por Oliver (1991) ao lidar com a causa das mudanças, foi incorporada ao estudo.

Com as observações e análises institucionais efetuadas *a posteriore* nas pesquisas empíricas de Waldron (2005), Granlund (2003), Pattison e Arendt (1994) e Burns, Ezzamel e Scapens (1999) sob a luz da teoria institucional, as observações diretas sobre mudanças na perspectiva institucional feitas por Soim (2002) e das resistências à mudança (COVALESKI, EVANS; LUFT; SHIELDS, 2003), salienta-se que o campo teórico escolhido, o institucional, é com frequência utilizado para analisar as mudanças da Contabilidade Gerencial.

2.2 Artefatos de Contabilidade Gerencial

A questão de pesquisa baseou-se na utilização de um enfoque institucional para análise das mudanças na Contabilidade Gerencial. Foi necessária a construção de um embasamento sobre os artefatos estudados para o andamento do estudo de caso, o tópico corrente dedicou-se a esta tarefa.

Para atingir o objetivo de auxiliar à tomada de decisão, a Contabilidade Gerencial, conforme Horngren *et al.* (2004), utiliza-se de diversos artefatos, dentre outras, nas áreas de: planejamento, orçamento, controle e custeio. A percepção organizacional de dois artefatos, custo-padrão e orçamento foi abordada no desenvolvimento da pesquisa; deve-se, portanto, buscar alguns conceitos do que são e como funcionam os artefatos escolhidos.

2.2.1 Custo-padrão

Atkinson *et al.* (2000, p.151) define o custo-padrão como projeções para "(1) a quantidade de recursos da atividade que devem ser consumidos por produto ou outra unidade de produção e

(2) os preços desses recursos." Ainda conforme o autor, o custo-padrão está entre os artefatos de Contabilidade Gerencial mais utilizados.

Martins (2003) diferencia o custo-padrão ideal, aquele originado de eficiência máxima no uso da capacidade, de um outro conceito - o custo-padrão corrente, que é uma meta para um exercício e leva em conta algumas deficiências. "É um valor que a empresa considera difícil de ser alcançado, mas não impossível" (MARTINS, 2003, p.316). As referências ao custo-padrão nesta obra estiveram relacionadas ao custo-padrão corrente.

A utilidade do custo-padrão está ligada ao monitoramento do custo, pois fixa uma base de comparação do custo incorrido *versus* o padrão desejado (MARTINS, 2003, p.316). Outra característica é que o custo-padrão implica em mais trabalho, pois além do custo real deve-se compará-lo com o padrão. Horngren *et al.* (2004) apontam para outros usos do custo-padrão: elaboração do orçamento, avaliação dos estoques e análise do desempenho departamental das áreas ligadas à produção.

O sucesso do custo-padrão depende da busca das variações e eventuais saneamentos e correções de rumo (MARTINS, 2003, p.318). A tabela 1 contém números hipotéticos de custos, no entanto as categorias das variações foram extraídas das fontes de dados da organização em estudo. Não havia, na empresa do estudo de caso, o uso do custo-padrão, portanto as categorias das variações apontadas na tabela 1 foram extraídas dos relatórios solicitados pela matriz para as subsidiárias que faziam uso do artefato.

Tabela 1 - Custo-padrão - análise das variações

CPV - PRODUTO A	Valor
Custo-padrão	50,21
Custo de Frete Direto no CPV	-
Varição de Frete	1,03
Varição de Preço (FOB)	-
Varição nos Custos de Importação	-
Varição de Câmbio	(13,07)
SUB-TOTAL CPV	38,17

FONTE: de dados, orçamento flexível.

A empresa efetua a análise da variação de preço FOB (*Free On Board*). Este preço designa o custo do produto colocado no navio no país onde foi produzido em moeda estrangeira. Uma das mais significativas fontes de variação é a cambial, pois a empresa estudada comercializa e distribui no atacado produtos semiduráveis importados.

A administração da empresa (tabela 1) indicou as variações de: preço de frete internacional, preço do produto, custos de importação (impostos, tarifas, taxas e custos de importação) e câmbio como os principais fatores de influência. Embora o custo-padrão não esteja implantado na organização estudada, outras empresas do grupo já o utilizavam; as categorias de variações foram levantadas conforme a necessidade apurada por outras coligadas.

Bruni e Famá (2002) dividem os padrões em: (1) monetários, custos em unidades monetárias e (2) físicos que são calculados, entre outros, com base nos materiais diretos e na mão-de-obra direta, no entanto, para operações comerciais com produtos acabados, pode não existir variação no padrão físico (tabela 1), como indicaram as evidências no caso da empresa em estudo.

A análise da tabela 1 indicou a presença de um erro conceitual: a classificação da despesa de frete de entrega do produto final ao cliente como custo, pela definição seria uma despesa de venda (IUDÍCIBUS *et al.*, 1990). Como verificar a adequação da empresa aos princípios e normas contábeis não é o ponto central do estudo de caso, fica apontada a inconsistência. Sua presença não interferiu na análise institucional das mudanças.

Horngren *et al.* (2004) e Martins (2003) defendem a análise das variações com base na variação percentual combinada com a absoluta. Não importa se o preço de compra de um insumo variou 2% ou se este insumo representa apenas 1% do custo total, a organização deve se ater primeiro aos valores representativos e destes buscar as causas das diferenças com o custo-padrão.

2.2.2 Orçamento

O planejamento empresarial, conforme exposto por Frezatti (2000), inclui várias etapas que o precedem, tais como análise da missão e visão da empresa, levantamento dos pontos fortes e fracos, oportunidades e ameaças à organização que, em conjunção com outras informações, geram planos de curto, médio e longo prazo. Com base na análise ambiental, o planejamento de longo prazo e médio prazo é efetuado. O orçamento é a tradução destas expectativas para um período curto, normalmente um ano.

Vários são os benefícios do orçamento: traz racionalidade à estruturação das operações, adequa o nível de expectativa dos gestores e acionistas (FREZATTI, 2000), permite a formalização das responsabilidades, metas, objetivos individuais e organizacionais (HORNGREN *et al.*, 2004, p.230), dentre outros possíveis benefícios.

"O orçamento é uma ferramenta que apóia os gestores em suas funções de planejamento e controle." (HORNGREN *et al.* 2004, p.230), nota-se que um dos aspectos relevantes do orçamento é sua capacidade de examinar o futuro, no planejamento e o passado, no controle. Outro aspecto relevante foi dado por Horngren *et al.* (2004, p.231) ao afirmar que o artefato mencionado deve ser uma via de comunicação de duas mãos do mais alto nível hierárquico ao menor.

Atkinson *et al.* (2000, p.467) classificaram dois tipos principais de orçamentos: (1) operacionais, que envolvem as atividades como as de compras, vendas e produção e (2) financeiros, que envolvem as projeções das demonstrações de resultado, fluxo de caixa e balanço patrimonial e refletem as conseqüências financeiras dos orçamentos operacionais.

O orçamento participativo aplicado na empresa estudada é, na opinião de Horngren *et al.* (2004, p.242), considerado mais eficaz, pois aumenta o comprometimento dos envolvidos no processo e a participação colabora na disseminação, compreensão e aceitação do artefato. Deve-se salientar que o envolvimento dos funcionários ocorre durante a elaboração dos orçamentos operacionais. Sob o ponto de vista institucional (OLIVER, 1991), o orçamento participativo garante a aprovação dos constituintes, ou seja, dos interessados no artefato e seus resultados.

Outra medida que pode ajudar na eficácia orçamentária é a avaliação atrelada ao orçamento, de acordo com Horngren *et al.* (2004). Metas individuais devem estar diretamente ligadas à manutenção dos objetivos orçamentários, caso a empresa avalie os indivíduos por outros critérios, o que pode enfraquecer o cumprimento do orçamento.

A tabela 2 contém uma parte da demonstração de resultado do exercício e denota como foi comparado, em termos de percentual de variação, o resultado obtido *versus*: (1) orçamento flexível, (2) orçamento-mestre e (3) mesmo período do ano anterior. A tabela extraída da

fonte de dados confirma em termos empíricos a utilização dos dois tipos de orçamentos descritos (mestre e flexível).

A empresa em estudo usa a expressão *budget* para definir o orçamento anual ou orçamento-mestre, a palavra *forecast* é utilizada para as revisões trimestrais deste orçamento ou, conforme Horngren *et al.* (2004, p.266), para designar o orçamento flexível ou variável. As expressões *budget* e *forecast* no relatório original cedido pela organização estudada foram alteradas na tradução para orçamento-mestre e orçamento flexível, respectivamente. O orçamento variável é feito trimestralmente e serve para o ajuste dos níveis de vendas e dos direcionadores de custo, a tabela 2 mostra o comparativo de um determinado período. Os percentuais originais foram mantidos e os nomes da linha de produto substituídos para que não houvesse identificação da área de atuação da organização estudada.

Tabela 2 - Comparativo real x orçamento

	% Var. Orçamento Flexível	% Var. Orçamento- Mestre	% Var. Ano Anterior
Vendas em Unidades	-5,3%	-6,9%	93,7%
Vendas Brutas			
Linha de Produto 1	5,6%	-7,8%	99,7%
Linha de Produto 2	-83,8%	-90,4%	-66,3%
Linha de Produto 3	0,0%	0,0%	0,0%
Vendas Brutas Totais	5,4%	-8,0%	99,4%
Devoluções	46,6%	-11,8%	91,8%
Descontos de Vendas	42,0%	84,9%	34,0%
Descontos de Condições	0,0%	0,0%	0,0%
	42,5%	65,5%	38,4%
Vendas Líquidas	4,8%	-8,9%	101,4%
Custo dos Produtos Vendidos			
Linha de Produto 1	6,4%	3,1%	109,0%
Linha de Produto 2	-82,4%	-89,3%	-61,8%
Outros	39,3%	5,5%	160,4%
Custo dos Produtos Vendidos	6,9%	2,9%	109,8%

FONTE: de dados, orçamento flexível.

Com a base teórica para a abordagem do estudo estruturada e adequada, passa-se à construção da parte empírica da dissertação.

3 METODOLOGIA E PLANEJAMENTO DA PESQUISA

O método recomendado para esta pesquisa é o estudo de caso, o qual, conforme Yin (2003 p.19), deve ser usado quando "[...] o pesquisador tem pouco controle sobre os eventos e o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real." Na edição mais recente da mesma obra, Yin (2005, p. 31), ao definir o que é um estudo de caso, cita, entre as possibilidades de foco principal da pesquisa, os termos "organizações" e "instituições", o que mostra a consistência entre a metodologia de pesquisa adotada e a unidade em estudo, uma organização.

Scapens e Roberts (1993) justificam que, na utilização do estudo de caso e como consequência no uso de narrativas dos envolvidos, existe interpretação por parte dos participantes da organização e que a "[...] realidade social na qual as práticas de contabilidade estão inseridas devem ser interpretadas pelo pesquisador" (SCAPENS; ROBERTS, 1993, p.3). Afirmam, ainda, que o estudo de caso não serve para a elaboração de uma teoria generalizável, mas para compreender e aprofundar, no estudo de caso, mudanças na Contabilidade Gerencial de uma determinada organização.

Com base em Scapens e Roberts (1993), o que se buscou foi, através de uma teoria, abordar um caso real e verificar o que o estudo de caso *per se* pode agregar à análise da realidade. Portanto, caso algum fenômeno empírico não seja explicável por uma única teoria, é dever do pesquisador questionar por que não se adequa, identificar qual teoria poderia ser aplicada, se tal existir, para explicar o fenômeno específico.

Ao estudar os efeitos das novas estruturações nas instituições, Barley e Tolbert (1997, p.106) argumentaram sobre a utilidade das: "[...] observações, entrevistas, material de arquivo e outras fontes documentais de dados (exemplo: questionários sociométricos, arquivos de procedimentos formais e etc. [...])". Além disso, incluíram, como objetivo, entender as interações entre os atores organizacionais e as interpretações das suas ações. Com base nos argumentos de Barley e Tolbert (1997), todas as observações e bases documentais obtidas foram analisadas.

Outro autor que apoiou o uso de uma metodologia aprofundada de estudo foi Kaplan (1998, p.111), ao afirmar para as pesquisas inovadoras que "[...] pesquisadores independentes podem aprender mais com as pesquisas detalhadas de experiências bem-sucedidas do que simplesmente descrever percentuais de sucessos versus falhas." A afirmação de Kaplan (1998) reforça o uso do estudo de caso.

Existem três propósitos para o estudo de caso (YIN, 2005, p.22): (1) exploratório, em que o objetivo é desbravar uma área do conhecimento, desenvolver hipóteses; (2) descritivo, observação de um fenômeno e narração dos eventos; e (3) explanatório, ou causal, no qual há a tentativa de relacionar causas e efeitos. O presente estudo busca descrever a organização estudada, o ambiente organizacional e os artefatos de Contabilidade Gerencial que leva ao propósito descritivo. Um objetivo secundário é fundamentar relações causais da organização estudada, associar as fontes das pressões por mudanças na Contabilidade Gerencial *versus* as reações organizacionais descritas na teoria, logo, outro dos propósitos é explanatório.

Para que um estudo de caso tenha qualidade, são necessários os testes de: validade do construto, validade interna, validade externa e confiabilidade (YIN, 2005, p.55). A validade externa foi testada de duas formas: (1) houve uma revisão da teoria, no caso institucional, por mais de três autores (OLIVER, 1991; DIMAGGIO; POWELL, 1991; SCOTT, 2001; BARLEY, TOLBERT; 1997) e foi elaborado um projeto de pesquisa e (2) as perguntas efetuadas foram ligadas à teoria utilizada de modo explícito (vide item 4.2). Os demais validadores da qualidade devem ser abordados nos capítulos que tratam da coleta de análise dos dados, conforme determina a literatura sobre a metodologia.

Existem diversas razões possíveis para a escolha de um caso único: quando é um "[...] *caso decisivo* ligado a uma teoria bem-formulada." (YIN, 2005, p.62); outra lógica é quando representa um caso raro, radical, extremo; a terceira possibilidade é ser um caso típico ou que represente uma realidade; o caso revelador, não antes percebido, é outro fundamento e, finalmente, o caso longitudinal, estudar ao longo do tempo. O estudo de caso aborda como uma empresa de médio porte reage frente às mudanças na Contabilidade Gerencial. Logo, na dissertação, será estudado um caso típico, que justifica a utilização de uma única organização no estudo.

Serão retratadas, conforme Yin (2003, 2005), as diversas fases que compõem o protocolo do estudo de caso, algumas fases foram excluídas, como, por exemplo, treinamento da equipe de pesquisa, pois não foi utilizada na pesquisa.

3.1 Ética e imparcialidade na pesquisa

Cooper e Schindler (2003) abordaram vários aspectos ligados à ética nas pesquisas aplicadas, dois foram abordados na dissertação. O primeiro está relacionado com o consentimento informado (COOPER; SCHINDLER, 2003, p.111), que ocorre quando todos os procedimentos e o planejamento da pesquisa são revelados. Foi obtido, junto à empresa estudada, o consentimento formal para a realização da pesquisa e revelados os procedimentos utilizados.

O segundo aspecto levantado por Cooper e Schindler (2003, p.113-115) é quanto à confidencialidade, que foi garantida por escrito à empresa estudada assim como garantido o anonimato dos respondentes. Todas as referências à empresa, ao nome das pessoas que pudessem aparecer nas conversações, foram suprimidas. Todos os entrevistados foram informados, verbalmente, sobre a entrevista. Não houve utilização de gravador, os conteúdos foram anotados e transcritos, anotações-chave foram efetuadas durante a entrevista e detalhes redigidos após a sua realização. O objetivo foi não intimidar o entrevistado com aparelhos eletrônicos (gravadores) ou retirar a atenção do estudo para a gravação.

Machado-da-Silva (2005, p.2) retrata a imparcialidade por parte do pesquisador nas ciências sociais, relata-a como um ideal, prega o distanciamento analítico, embora reconheça que os pressupostos epistemológicos do pesquisador influem na sua noção de sociedade. A imparcialidade foi um ideal, evidências, teorias e o distanciamento crítico foram utilizados na busca de uma análise tão objetiva quanto possível numa ciência social aplicada, a Contabilidade Gerencial.

3.2 Protocolo do estudo de caso

A elaboração do protocolo leva a aumentar e buscar a confiabilidade da pesquisa e orientar o pesquisador na coleta de dados. O primeiro passo foi a retomada da questão de pesquisa, das proposições (ou hipóteses) e, na seqüência, foi apresentada a estrutura lógica do trabalho (YIN, 2005, p.93). A questão de pesquisa envolveu estabelecer como uma mudança na Contabilidade Gerencial de uma organização pode ser diagnosticada pela teoria institucional através dos antecedentes ou fatores institucionais.

A proposição efetuada considerou que existem fatores ou antecedentes organizacionais que permitem a prévia avaliação do sucesso ou fracasso ou que diagnostiquem como está a implantação de uma mudança na Contabilidade Gerencial numa organização.

3.2.1 Estrutura do estudo de caso

A figura 1 apresenta a estrutura do trabalho, que denota identificação de um problema ligado as mudanças na Contabilidade Gerencial. A revisão teórica é composta de duas bases, que auxiliaram na caracterização do problema do estudo de caso e sua abordagem: Contabilidade Gerencial e teoria institucional. O estudo de caso tem sua estrutura embasada em contrutos, que foram positivados ou negados.

A negação de um construto pode levar o pesquisador a buscar novas explicações ou teorias. Conforme as recomendações de Yin (2005), caso o comportamento organizacional não tenha explicação pela teoria utilizada, deve-se rever o construto e não ignorar os aspectos da realidade com o objetivo de utilizar um construto inválido. Como o objetivo do protocolo do estudo de caso e do terceiro capítulo é permitir que o estudo seja repetido de forma independente da organização em evidência, as idiossincrasias da empresa estudada só serão apresentadas no quarto capítulo.

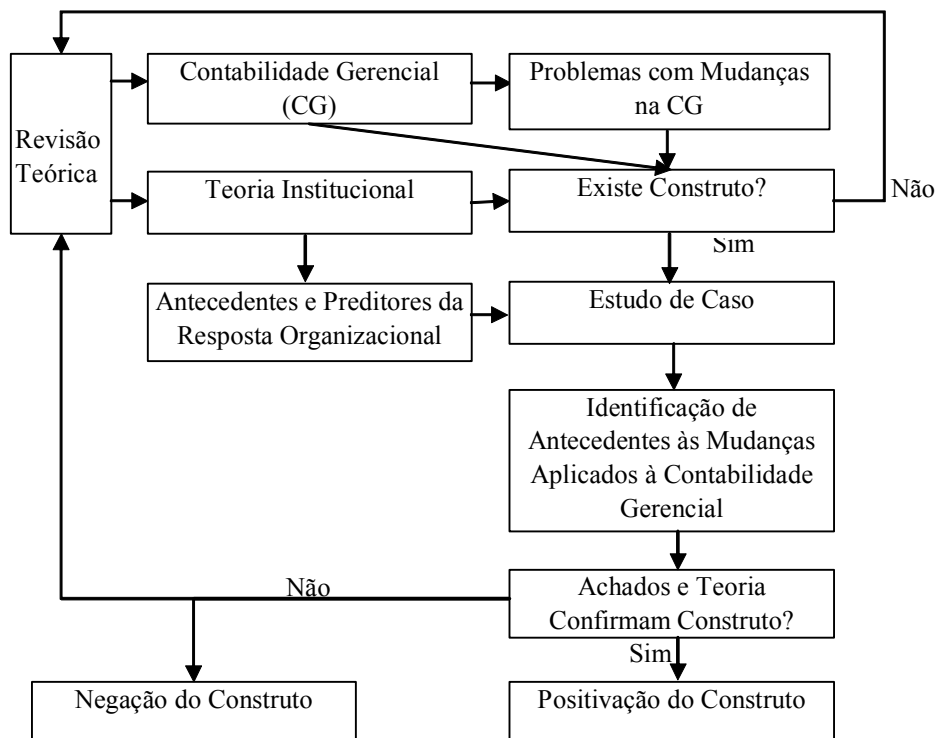


Figura 1 - Estrutura do trabalho

3.2.2 Definição dos procedimentos da coleta de dados

Os locais visitados foram parte do protocolo e, devido à confidencialidade solicitada pela empresa, nomes e endereços que pudessem identificá-la foram alterados. A empresa do estudo de caso é uma subsidiária brasileira de uma organização multinacional, de origem anglo-saxã, do setor de bens de consumo semiduráveis, com vendas globais anuais superiores a 1,5 bilhão de dólares. Nas entrevistas iniciais foram abordados, de maneira espontânea, os seguintes executivos: a *controller* internacional e o diretor geral da subsidiária.

Na seqüência do protocolo proposto por Yin (2005, p.93), após as entrevistas iniciais, foi obtida uma apresentação sobre a subsidiária em estudo, assim como o seu organograma (vide Anexo A, Fonte de Dados). Com base nessas documentações, foram levantadas as seguintes pessoas-chave para as mudanças na Contabilidade Gerencial: Gerente de Controladoria, Gerente de Operações, Gerentes de Vendas e Diretor Geral. Aos executivos-chave, após a revisão documental, foram enviados questionários, baseados na teoria institucional que

visaram antecipar as possíveis reações às pressões por mudanças, antecipadamente, por correio eletrônico e, em seguida, foi agendada uma entrevista telefônica ou pessoal.

As visitas ao campo foram realizadas na subsidiária do grupo empresarial objeto de estudo. Também foram conduzidas entrevistas por telefone e esclarecimentos foram prestados por correio eletrônico. As questões foram elaboradas em português e, em alguns casos, traduzidas para o inglês (dependendo do interlocutor). As respostas dos questionários padronizados foram compiladas em planilhas eletrônicas.

3.2.3 Fonte de dados

O Anexo A apresenta um resumo das principais correspondências, entrevistas e questionários respondidos e utilizados na elaboração da pesquisa. Esse procedimento garante a validade do construto, pois busca fontes múltiplas de evidência, assim como estabelece o seu encadeamento.

As principais fontes de dados utilizadas foram: entrevistas espontâneas e entrevistas estruturadas com um questionário, registros em arquivos eletrônicos (planilhas, sistemas e cartas) e documentos (cartas, organogramas e memorandos). O acesso à documentação ocorreu dentro de uma das subsidiárias do grupo em estudo.

Devido à cláusula de confidencialidade, o acesso às informações arquivadas na Fonte de Dados pode ser deferido, com base em requisições formais ao autor e com a assinatura de um termo de confidencialidade por parte do requerente, para acesso aos documentos arquivados. No entanto, não são de domínio público e sua guarda atende o princípio da verificabilidade das informações.

3.2.4 Análise dos dados

O procedimento metodológico (YIN, 2005, p.125) recomenda a triangulação de evidências; quando possível a análise dos fatos foi efetuada com base em mais de um documento. A utilização de questionários padronizados, em alguns momentos, permitiu comparação das respostas e tabulação das frequências, assim como o levantamento das eventuais diferenças

quanto à percepção da utilização e da implementação dos artefatos de Contabilidade Gerencial.

Um questionário foi elaborado com o uso de respostas abertas, variáveis nominais, escalares, dicotômicas (algumas questões ligadas aos aspectos institucionais, propostos por Oliver, 1991) e ordinais (questões ligadas à percepção quanto ao uso dos artefatos). As respostas foram analisadas com a técnica de adequação ao padrão. Relacionaram-se questões utilizadas com proposições teóricas, nos casos em que as respostas não apresentaram consistência, constituiu-se uma explicação.

Três questionários, ao diretor presidente e dois outros executivos, foram aplicados em formato de entrevista, com duração aproximada de uma hora e meia cada. O pesquisador anotou as respostas e comentários adicionais nos próprios questionários, disponíveis para consulta conforme a Fonte de Dados.

4 DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA

Este capítulo foi organizado em quatro partes. A primeira parte faz um breve histórico da Agato Savc. A segunda possui o relatório inicial da organização em estudo, elaborado com base em documentos e entrevistas preliminares. As mudanças, na Contabilidade Gerencial, e o diagnóstico institucional operacionalizado foram os temas do terceiro tópico. O final do capítulo dedicou-se a relacionar as questões e frases utilizadas com o referencial teórico institucional.

4.1 Histórico da empresa

A empresa em estudo pertence ao setor de bens de consumo. No transcorrer da pesquisa foram efetuadas várias menções à organização estudada, seus executivos e gestores. Para facilitar a comunicação e cumprir com a exigência de confidencialidade, foi adotado o nome fantasioso de Agato Plc para a controladora e Agato Savc para a organização estudada. A primeira unidade do grupo foi inaugurada há mais de 80 anos nos EUA (fonte: Fonte de Dados, arquivos eletrônicos, dados gerais da companhia).

A Agato é proprietária de diversas marcas, fabrica e distribui produtos no atacado para diversas redes varejistas. Embora a organização possua algumas operações de varejo próprias, este não é seu foco. A sede está nos EUA; as vendas anuais líquidas consolidadas do grupo foram de 1.5 bilhão de dólares no mundo (fonte: Fonte de Dados, arquivos eletrônicos, dados gerais da companhia).

O foco do estudo de caso está numa subsidiária do grupo, a Agato Savc, localizada no território nacional. As entrevistas realizadas com executivos da controladora, localizados fora do Brasil, estiveram relacionadas com as atividades locais. A relação, em termos de posse (em termos de ações ou cotas), é dada conforme a figura 2. A Agato Savc iniciou suas operações há 6 anos (vide Fonte de Dados, documentos, histórico organizacional).

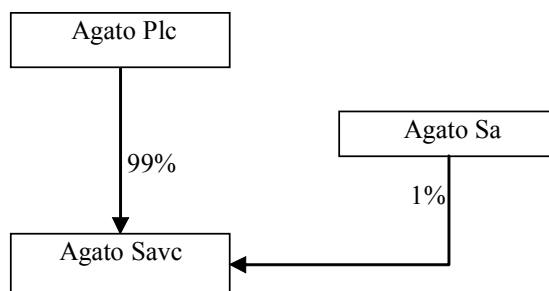


Figura 2 - Estrutura de controle

Como observado na figura 2, existe uma participação minoritária na Agato Savc, por parte da Agato Sa. Em todas as denominações sociais consta o nome Agato. A Agato Sa é mencionada nas correspondências como uma empresa do grupo.

A subsidiária estudada existe há seis anos e produziu aumentos de vendas nos últimos quatro anos consecutivos. A lei federal 11.196 (BRASIL, 2005) classifica o porte das empresas com base no seu faturamento; dada a receita bruta fornecida, o porte da empresa seria médio, com faturamento várias vezes acima do limite de 2,4 milhões de reais.

4.2 Relatório inicial

O presente relatório é necessário para a condução do estudo de caso, conforme Yin (2005, p.102) que recomenda a elaboração de um relato prévio como parte da preparação da coleta de dados.

A empresa estava organizada em cinco áreas funcionais que executavam as atividades de vendas, logística, administração, finanças, marketing e serviços ao cliente. O número entre parênteses, na figura 3, indica o número de indivíduos na respectiva área funcional.

No último ano, a Agato Savc apresentou alguns problemas na condução do negócio. A distância entre os valores orçados e os realizados provocou insatisfação por parte dos quotistas controladores, assim como algumas vendas foram efetuadas para clientes com situação financeira (*rating*) negativa, ou seja, relatórios de crédito demonstravam fragilidade financeira de um grande cliente (fonte: Anexo A, Fonte de Dados: memorando *international*

controller e orçamento revisado). As provisões para ativos de liquidação duvidosa foram elevadas, o que aumentou o prejuízo projetado *versus* orçado.

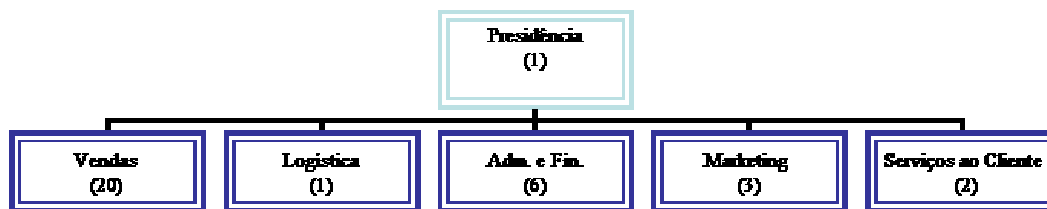


Figura 3 - Organograma

O cenário de crescimento abaixo do esperado, rentabilidade negativa e a não existência de um processo de contagem cíclica consistente (fonte: Anexo A, Fonte de Dados, memorando international controller) levaram a empresa a realizar um inventário geral. A realização do inventário estava ligada ao cenário de execução orçamentária insatisfatória e visava acuracidade dos relatórios financeiros.

O gerente de controladoria da empresa apresentou algumas restrições quanto à implantação do custo-padrão e à comparação mensal do real *versus* padrão (conforme entrevista cedida pelo controller internacional). Ligadas ao acréscimo no volume de atividades sem o respectivo aumento na força de trabalho.

Com a análise documental dos orçamentos, também foram perceptíveis as alterações na forma e no conteúdo do orçamento nos últimos doze meses. A análise no organograma indicou que a *Controller* Internacional e o CFO (*Chief Financial Officer*) do grupo empresarial, apesar dos vários anos de empresa, haviam sido promovidos para os respectivos cargos atuais nos últimos 12 meses, conforme correio eletrônico contendo o anúncio corporativo (vide Anexo A, Fonte de Dados).

Para compor o quadro inicial no qual a organização se insere, um concorrente, entre os dez maiores no *ranking* global da indústria, anunciou a aquisição de uma empresa, também entre os dez primeiros, esse anúncio foi efetuado nos últimos doze meses. A presença de aquisições e fusões no setor podem indicar a existência de incerteza quanto ao futuro da organização.

Conforme Oliver (1991), a incerteza é um indicativo do contexto organizacional, um dos fatores que podem determinar a resposta da Agato Savc frente às pressões por mudanças.

Fica configurada a análise prévia do estudo de caso que, no presente trabalho, sob o ponto de vista metodológico, é único, qualitativo, que visa capturar descrições e relações causais ou explanatórias dentro uma realidade específica, com profundidade, evidenciada através dos objetivos apresentados no primeiro capítulo. Existem também algumas características descritivas, pois as análises foram efetuadas através de narrativas e descrições dos participantes no processo.

4.3 Mudanças organizacionais e diagnóstico institucional

Dois aspectos foram explicitados, um que tangeu as mudanças na Contabilidade Gerencial, o custo-padrão e outro, que denotou como práticas existentes foram institucionalizadas, o orçamento.

As pressões por mudanças podem advir dos mais variados constituintes (OLIVER, 1991), nesse caso, a pressão é efetuada pelo grupo controlador da empresa, o que caracteriza uma relação de dependência, portanto há uma tendência de aquiescer. A correspondência eletrônica da *Controller* Internacional demonstra a transição nos custos. O texto original da entrevista, em inglês, está disponível para consulta, conforme indicado no Anexo A - Fonte de Dados, nos arquivos eletrônicos, correspondência de 2 de agosto de 2005.

Se você me perguntasse a razão pela qual Agato vai implantar o custo-padrão é para ter a mesma metodologia aplicada em todas as subsidiárias. Eu diria que o modelo do custo-padrão é usado devido à sua facilidade (custa pouco para implantar) e dá um retorno rápido à gerência se o custo é mais ou menos do que o esperado (benefício).

Esta declaração traz diversas informações, primeiro fica clara a disposição da companhia de uniformizar os modelos de apuração de custo, assim como que nem todas as subsidiárias aplicam o custo-padrão. O segundo ponto que a frase da *Controller* Internacional revela é uma racionalização, a existência da relação custo-benefício. O terceiro é que existe um grupo de usuários, os gestores.

As dificuldades nas integrações que concernem ao custeio, ao acompanhamento dos custos e seus sistemas, não é um assunto inédito. Granlund (2003) retrata as dificuldades que duas companhias e suas divisões tiveram na integração nos sistemas, inclusive, de custos. Os motivos para a integração das empresas, no estudo de caso, eram: "[...] o processo de integração foi originalmente lançado devido às demandas de comparabilidade, coordenação, lógica e simplicidade." (GRANLUND, 2003, p.224).

No estudo de caso, o acompanhamento do custo-padrão não foi difundido em todas as áreas operacionais, um dos gerentes de vendas declarou durante a entrevista: "O custo-padrão não é propagado para a área de vendas." Outro gerente do mesmo departamento afirmou: "pouco conhecemos sobre as metodologias de custos e seus benefícios."

O processo participativo no orçamento da organização em foco fez com que as diversas áreas se integrassem na execução do plano de negócios, tanto que um dos membros da equipe de vendas reportou: "Há o envolvimento [da área comercial] no levantamento das necessidades do mercado, escolha de produtos e projeções de vendas."

A oposição de um processo participativo (orçamento) e um processo não-participativo (custo-padrão) pode levar: ao contraste dos pilares para a institucionalização (SCOTT, 2001), revelar influências de diferentes fatores preditivos do comportamento organizacional (OLIVER, 1991) e diagnosticar diferenças nos comportamentos dos indivíduos frente aos dois artefatos.

4.4 Questões utilizadas

Além das entrevistas e das revisões documentais, foram aplicados dez questionários, organizados em quatro blocos. As questões foram apresentadas na ordem em que aparecem no questionário e agrupadas conforme o ponto em análise no bloco: (I) gerais sobre a empresa, (II) relacionadas com custo-padrão, (III) relacionadas com o orçamento e (IV) perfil do respondente.

4.4.1 Primeiro bloco: questões gerais sobre a empresa

O primeiro bloco conteve três questões sobre a organização como um todo (vide quadro 5), duas ligadas às pressões isomórficas de fornecedores e clientes, conforme descrito por DiMaggio e Powell (1991) e uma questão ligada a um grupo de *stakeholders*, os gestores. A concentração de fornecedores ou de clientes é um fator que pode levar ao mimetismo e ao isomorfismo organizacional, devido à dependência que provoca.

Quadro 5 - Questões gerais ligadas ao Isomorfismo e aos Stakeholders

Fator Institucional	Foco	Questão	Teoria
Pressão Isomórfica	Fornecedores	BLOCO I - 1	DiMaggio e Powell (1991)
	Clientes	BLOCO I - 2	
Novos Stakeholders	Executivos	BLOCO I - 3	Scott (2001)

O isomorfismo independe do artefato e área funcional, portanto trata-se de um aspecto institucional que pode afetar todo o ambiente organizacional. As questões utilizadas no bloco I foram em formato fechado com três respostas possíveis: sim, não e não sei.

4.4.2 Segundo bloco: questões ligadas ao custo-padrão

O segundo bloco de questões ou, neste caso, afirmações, trata especificamente da adoção do custo-padrão. As frases de 1 a 15 estão ligadas aos fatores preditivos das respostas organizacionais e às pressões por mudanças descritas por Oliver (1991), conforme indica o quadro 6.

A correspondência da *Controller* indicou uma mudança, na área de custos, referente à implantação do custo-padrão. A existência da mudança tornou possível aplicar um instrumento que permitisse verificar a estratégia de resposta declarada dos participantes da organização frente à mudança. Cabe uma nota: a mudança ocorre simultaneamente com o estudo de caso.

As afirmações foram elaboradas com o objetivo de representar a possível reação individual frente a uma mudança na Contabilidade Gerencial (custo-padrão). O construto elaborado por

Oliver (1991) é apropriado quando há perspectiva de mudança. Sem a mudança não há como aplicar o construto teórico.

Quadro 6 - Custo-padrão: questões ligadas às respostas organizacionais

ESTRATÉGIAS	TÁTICAS	QUESTÃO	TEORIA
AQUIESCÊNCIA	Hábito	BLOCO II - 1	OLIVER (1991)
	Imitar	BLOCO II - 2	
	Aceder	BLOCO II - 3	
COMPROMISSO	Equilibrar	BLOCO II - 4	
	Pacificar	BLOCO II - 5	
	Barganhar	BLOCO II - 6	
ESQUIVANÇA	Ocultar	BLOCO II - 7	
	Amortecer	BLOCO II - 8	
	Escapar	BLOCO II - 9	
DESAFIO	Rejeitar	BLOCO II - 10	
	Provocar	BLOCO II - 11	
	Atacar	BLOCO II - 12	
MANIPULAÇÃO	Cooptar	BLOCO II - 13	
	Influenciar	BLOCO II - 14	
	Controlar	BLOCO II - 15	

As frases do quadro 6 foram elaboradas traduzindo as possíveis táticas (imitar, equilibrar, rejeitar etc.). Foi solicitado ao respondente que assinalasse, numa escala de 1 a 5 (1 = Discordo, 2 = Discordo Parcialmente, 3 = Neutro, 4 = Concordo Parcialmente e 5 = Concordo), o grau de discordância ou concordância com a afirmação efetuada.

Nas questões 16 a 25 (quadro 7), o método de aferir os fatores preditivos das respostas organizacionais foi idêntico ao do quadro 6, frases foram elaboradas e os respondentes anotaram o grau de concordância com a afirmação (de 1 a 5). As sentenças estavam ligadas aos fatores preditivos de uma mudança, que buscaram revelar a causa, constituintes, conteúdo, controle e contexto da mudança.

Quadro 7 - Custo-padrão questões ligadas aos fatores preditivos

Fator Institucional	Dimensões Preditivas	Questão	Teoria
Causa	Legitimidade ou adequação social	BLOCO II - 16	OLIVER (1991)
	Eficiência ou adequação econômica	BLOCO II - 17	
Constituintes	Demandas de múltiplos constituintes	BLOCO II - 18	
	Dependência dos constituintes	BLOCO II - 19	
Conteúdo	Consistência com as metas organizacionais	BLOCO II - 20	
	Restrições impostas sobre a organização de forma opcional ou flexível	BLOCO II - 21	
Controle	Coerção legal ou imposição	BLOCO II - 22	
	Difusão voluntária de normas	BLOCO II - 23	
Contexto	Ambiente Incerto	BLOCO II - 24	
	Ambiente Interconectado	BLOCO II - 25	

Uma observação deve ser feita a um dos fatores. O contexto interconectado deve aparecer, no caso de uma organização privada multinacional, como uma característica forte. Isto poderia ser diferente? Perguntar, no presente estudo, sobre as interconexões não é esclarecedor, pois é difícil imaginar uma empresa não conectada, no ambiente competitivo e globalizado descrito por Souza *et al.* (2003, p.43), Beuren e Roedel (2002, p.7), Wernke (2005, p.74), Wernke e Lembeck (2004, p.69), Scapens e Roberts (1993, p.8) e Soin *et al.* (2002, p.257). As questões relacionadas com o ambiente conectado são abordadas no quinto capítulo (5.2.1).

O último fator institucional analisado no segundo bloco utilizou questões ligadas aos três pilares da institucionalização de Scott (2001); foram estruturadas frases aplicadas ao custo-padrão (questões 26 e 27, bloco II) que descreveram os princípios de cada um dos três pilares das instituições. Uma questão de múltipla escolha, com quatro frases ligadas às alternativas (a) a (d) do quadro 8 foram elaboradas, o respondente deveria assinalar a que melhor retratasse sua opinião.

Quadro 8 - Custo-padrão: questões ligadas aos pilares das instituições

Fator de Institucionalização	Questões	Alternativa	Pilar	Referencial Teórico
Os três pilares das instituições	Bloco II: 26 e 27	a) Dever	Regulativo	Scott (2001)
		b) Expectativa social ou reforço positivo	Normativo	
		c) Por que sim, mimetismo simples	Cultural-Cognitivo	
		d) Valores compartilhados, mimetismo consciente		

4.4.3 Terceiro bloco: questões ligadas ao orçamento

As frases 1 a 8 do terceiro bloco relacionaram-se com o orçamento. O quadro 9 demonstra o referencial teórico e o número da questão. Os mesmos fatores preditivos de Oliver (1991) (causa, constituintes, conteúdo e controle) foram utilizados com uma escala de concordância, com três diferenças:

(a) as frases sobre o contexto organizacional (OLIVER, 1991), subdivididas em ambiente incerto e interconectado, foram excluídas, pois as questões 24 e 25 do segundo bloco já trataram do tema para a organização na sua totalidade.

(b) As sentenças revelaram os fatores preditivos para práticas institucionalizadas, ou seja, teve função descritiva e não causal.

(c) As frases estavam relacionadas com o processo orçamentário em vigor e não com uma mudança, como a implantação do custo-padrão.

Quadro 9 - Orçamento: questões ligadas aos fatores preditivos

Fator Institucional	Dimensões Preditivas	Questão	Teoria
Causa	Legitimidade ou adequação social	BLOCO III - 1	OLIVER (1991)
	Eficiência ou adequação econômica	BLOCO III - 2	
Constituintes	Demandas de múltiplos constituintes	BLOCO III - 3	
	Dependência dos constituintes	BLOCO III - 4	
Conteúdo	Consistência com as metas organizacionais	BLOCO III - 5	
	Restrições impostas sobre a organização de forma opcional ou flexível	BLOCO III - 6	
Controle	Coerção legal ou imposição	BLOCO III - 7	
	Difusão voluntária de normas	BLOCO III - 8	

As questões 9 e 10 do terceiro bloco levantaram os motivos da institucionalização, conforme os pilares descritos por Scott (2001). Cabe ressaltar que a lista de alternativas não é mutuamente excludente; de acordo com Scott (2001); algumas práticas institucionalizadas podem ter sua base em um ou mais pilares. O objetivo da escolha de uma única alternativa esteve relacionado com o pilar que, na opinião do respondente, seria o mais relevante.

Quadro 10 - Orçamento: questões ligadas aos pilares das instituições

Fator de Institucionalização	Questões	Alternativa	Pilar	Referencial Teórico
Os três pilares das instituições	Bloco III: 9 e 10	a) Dever	Regulativo	Scott (2001)
		b) Expectativa social ou reforço positivo.	Normativo	
		c) Por que sim, mimetismo simples	Cultural-Cognitivo	
		d) Valores compartilhados, mimetismo consciente		

4.4.4 Quarto bloco: questões ligadas aos respondentes

O quarto e último bloco foi composto por oito questões que visavam recolher informações sobre os respondentes. As questões estavam interligadas ao cargo, faixa etária, experiência profissional, formação, participação em associações de classe e área funcional.

Scapens e Roberts (1993) contribuíram para a elaboração da terceira, quarta e quinta questões do bloco, pois mencionaram que existe a necessidade de avaliar a experiência dos envolvidos na mudança. A sétima questão foi elaborada com base num aspecto institucionalizante descrito por Scott (2001). Denota-se do autor que associações de classe possuem poder advindo da capacidade de compreensão do objeto de análise, além de possuírem um aspecto legitimador em termos profissionais e racionalizador das estruturas organizacionais.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados e análises foram organizados de acordo com os blocos de questões e com o referencial teórico institucional. As questões gerais sobre a organização que pudessem afetá-la sob o ponto de vista institucional estão na primeira parte deste quinto capítulo. Na segunda parte do presente capítulo, a iminente adoção do custo-padrão foi analisada conforme a abordagem de dois autores: Oliver (1991) e Scott (2001). As práticas correntes de orçamento são discutidas sob a ótica institucional no item 5.3. Questões sobre os indivíduos que formam a organização e suas influências advindas, dentre outros, fatores da formação acadêmica, tempo de experiência, participação em associações de classe, foram descritos no item 5.4. Ao final do capítulo foram revistas as relações entre os achados nos diversos blocos e tecidos comentários sobre o estudo de caso assim como seu relatório.

Foram aplicados dez questionários, sendo seis aos gestores (cinco gerentes e um diretor) e a quatro funcionários do primeiro nível hierárquico. A escolha foi intencional baseada (a) na hierarquia, todos os gerentes e diretores foram entrevistados e (b) no nível de participação e conhecimento do processo de mudança. Para exemplificar o critério de escolha: o técnico de manutenção de informática não participa e não tem acesso ao processo de formação do custo-padrão dos produtos comercializáveis e não é recompensado diretamente, ou seja, não é comissionado pelas vendas e tampouco pela rentabilidade da organização. Portanto, tal respondente não foi incluído na amostra, de maneira intencional. Cabe salientar que análises documentais foram realizadas, assim como entrevistas e aplicações de questionários.

5.1 Primeiro bloco: respostas gerais sobre a empresa

As questões gerais sobre a empresa buscaram identificar fatores institucionalizantes que pudessem afetar toda a organização de acordo com Scott (2001) e DiMaggio e Powell (1991). As perguntas utilizadas foram objetivas, por exemplo, a questão um: Existe concentração de fornecedores: mais de 50% das compras concentradas em, no máximo, dois fornecedores? Para os casos nos quais os indivíduos não soubessem a resposta fora criada a opção "não sei"; na tabela tal opção foi traduzida como resposta em branco.

A tabela 3 estruturou-se da seguinte forma: os números romanos na vertical indicaram os respondentes organizados na ordem em que os questionários foram aplicados; os números na horizontal, em algarismos arábicos, identificaram as questões utilizadas. As respostas para as questões de um a três eram dicotômicas (0 = não e 1 = sim).

Ao final da tabela existe um resumo com a moda, média e mediana. Utilizou-se a média, pois é a medida de posição mais utilizada (ANDERSON *et al.*, 2003), embora seja sensível a valores extremos. A moda revelou qual a resposta mais típica na organização e a mediana a posição central das respostas.

Tabela 3 - Respostas ligadas ao Isomorfismos e Stakeholders

1 - Todos Respondentes				
Questão		Bloco I		
		1	2	3
R	I	0	0	0
e	II	0	0	0
s	III	0	0	0
p	IV	1	1	0
o	V		0	0
n	VI	0	0	0
d	VII	1	0	0
e	VIII	0	0	0
	IX		0	0
n	X	1	0	
	Média	0,38	0,10	0,00
	Mediana	0,00	0,00	0,00
	Moda	0,00	0,00	0,00

Pareceu não existir consenso entre os membros da organização quanto às pressões isomórficas (DIMAGGIO; POWELL, 1991) ligadas à concentração de compras em fornecedores. Cinco indivíduos responderam que não e três que sim. Tal impasse gerou a necessidade de voltar à organização e rever qual o nível de concentração de fornecedores com base documental. Foram analisadas 80% das compras anuais (2005) e verificou-se que houve concentração de fornecedores, os dois maiores fornecedores detiveram 79% das compras da organização.

O respondente-chave foi questionado sobre a possível pressão isomórfica pelo eventual excesso de dependência em relação aos fornecedores, tal possibilidade foi refutada com o seguinte argumento:

Há uma diferença grande na relação dependência entre fornecedores que oferecem seus próprios produtos e fornecedores que fabricam produtos sob encomenda. O desenho e a tecnologia são estratégicos, o fornecedor passa a ser secundário nestes casos.

A afirmação demonstra que a Agato Sarc não depende dos seus fornecedores em termos de desenho e tecnologia do produto. A empresa desenvolve seus produtos e busca fornecedores que possam fabricá-lo sob encomenda. Não existe a relação de dependência, fundamental para a ocorrência isomorfismo, como descrevem DiMaggio e Powell (1991).

As respostas da segunda pergunta indicaram que os membros da organização apontaram para a não existência de pressões isomórficas devido à concentração de vendas em clientes, descritas por DiMaggio e Powell (1991).

Não existiram trocas recentes no quadro local de executivos, como verificado pela unanimidade das respostas à terceira questão. Scott (2001) defende que a presença de novos *stakeholders*, principais executivos, pode aumentar a pressão por mudanças. A troca dos executivos, de acordo com os indícios, não foi fonte de pressão institucional por mudança.

5.2 Segundo bloco: respostas ligadas ao custo-padrão

As questões ou frases do segundo bloco tentaram posicionar a organização e as mudanças relativas ao custo-padrão frente: (5.2.1) aos fatores preditivos, (5.2.2) respostas organizacionais, (5.2.3) relações entre os fatores preditivos e as respostas organizacionais e (5.2.4) pilares da institucionalização.

A escala de Lickert (*apud* MARCONI; LAKATOS, 2002, p.121) foi utilizada através da elaboração de vinte e cinco proposições relacionadas com: (a) atitudes, nas frases de 1 a 15 os indivíduos concordaram ou discordaram de cada uma das 15 possíveis respostas organizacionais dadas por Oliver (1991); e (b) opiniões, nas frases de 16 a 25, os respondentes concordaram ou discordaram dos 10 fatores preditivos das respostas organizacionais.

Cinco níveis de intensidade foram utilizados: discordo, discordo parcialmente, neutro, concordo parcialmente e concordo, tendo sido atribuídos valores de um a cinco, respectivamente. Há uma dificuldade, de acordo com Marconi e Lakatos (2002, p.115), na atribuição de valores às variáveis escalares de intensidade, pois é subjetiva a classificação. Ao concordar ou discordar de uma frase, normalmente existem diferentes graus de concordância

ou discordância, há uma interpretação do respondente. Por outro lado, o uso de uma escala de intensidade permite a utilização de métodos matemáticos com, como no presente caso, variáveis comportamentais.

5.2.1 Fatores preditivos e o custo-padrão

Oliver (1991) classificou os fatores preditivos das respostas organizacionais em três níveis: alto, moderado e baixo. A autora também elaborou uma matriz que relaciona os fatores preditivos com as respostas organizacionais. Por exemplo, a causa-legitimidade foi considerada alta pelos respondentes, conforme Oliver (1991) existe uma dependência da reação organizacional como a causa-legitimidade. Quanto maior a presença da legitimidade numa mudança, maior a probabilidade de ocorrer aquiescência (quadro 4, no capítulo 2). A tabela 4 demonstrou como as variáveis fatores preditivos foram utilizadas e para classificar, com o uso de uma escala, a possível resposta organizacional.

Tabela 4 - Escalas atribuídas: fator preditivo e resposta organizacional

Nível de Aderência ao Fator Preditivo	Nível de Influência no Tipo Resposta Organizacional (de aquiescer a manipular)		
	Alto	Moderado	Baixo
Alto	3	2	1
Moderado			
Baixo			

Oliver (1991) classificou as respostas estratégicas em três possíveis níveis de ocorrência: baixo, moderado e alto; respectivamente 1, 2 e 3. Respostas organizacionais: (a) que na presença de alta legitimidade, têm probabilidade alta de ocorrer, foram classificadas como altas; (b) todas as respostas preditas por Oliver (1991) que, na presença de alta legitimidade, têm probabilidade moderada de ocorrer, receberam classificação moderada; (c) respostas com legitimidade alta e baixa probabilidade ocorrer receberam classificação baixa.

A autora não discorreu sobre as demais relações entre as variáveis, portanto, não foi possível elaborar qual a consequência de uma presença moderada ou baixa de um determinado fator preditivo e seu eventual efeito sobre uma determinada resposta organizacional. Os campos em branco na tabela 4 denotam as relações sobre as quais não puderam ser atribuídos valores ou escalas.

Dada a escala utilizada, a aderência a um fator preditivo, levantada conforme a escala de Lickert (*apud* MARCONI; LAKATOS, 2002) foram classificadas: baixa de 1,000 a 2,333; média de 2,333 a 3,666 e alta de 3,666 a 5,00. No caso de empate, ou seja, a média de um fator preditivo teve o exato valor da dízima que divide as categorias (alta, moderada e baixa) foram observadas, na ordem: a mediana e a moda como critério de classificação. A coluna intitulada média aderência contém a média da escala atribuída pelos respondentes a cada fator preditivo.

Tabela 5 - Custo-padrão: resultado dos fatores preditivos gerência e diretoria

Fator Predito	Média Aderência	Classificação Aderência	Respostas Estratégicas					
			Aquiescência	Compromisso	Esquivança	Desafio	Manipulação	
Causa								
Legitimidade	4,50	Alto	3	1	1	1	1	
Eficiência	4,67	Alto	3	1	1	1	1	
Constituintes								
Multiplicidade	3,83	Alto	1	3	3	3	3	
Dependência	3,33	Moderado						
Conteúdo								
Consistência	4,67	Alto	3	2	2	1	1	
Restrição	3,00	Moderado						
Controle								
Coerção	3,33	Moderado						
Difusão	3,67	Alto	3	3	2	1	1	
Contexto								
Incerteza	3,50	Moderado						
Interconectividade	4,67	Alto	3	3	2	1	1	
Mediana			3	3	2	1	1	

As medianas dos fatores preditivos por tipo de resposta organizacional revelaram qual o tipo de reação esperada da organização frente à mudança (tabela 5). As características preditivas ligadas aos constituintes (dependência), conteúdo (restrição), controle (coerção) e contexto (incerteza) foram consideradas moderadas. Todas as demais características, na opinião dos respondentes, existiram com alto grau de concordância.

No caso estudado existe, conforme a teoria institucional de Oliver (1991), uma probabilidade razoável de que a organização aceite o custo-padrão (aquiescer = 3 ou alta). Comprometer têm uma chance alta (3) e possui um fator preditivo a menos a seu favor, são cinco fatores preditivos com alta aderência que podem resultar em aquiescência *versus* quatro para compromisso. Esquivança têm uma chance intermediária de ocorrer (moderada = 2) e desafiar e manipular têm baixa probabilidade (baixa = 1). Os resultados das respostas para todos os

entrevistados não apresentaram diferenças quanto à ordem da classificação da resposta organizacional mais provável quando contrastadas com as respostas da gerência e diretoria.

5.2.2 Respostas organizacionais e o custo-padrão

Uma vez analisados os fatores preditivos que apontaram as possíveis respostas organizacionais relacionadas às pressões institucionais por mudanças (OLIVER, 1991), as frases 1 a 15 exemplificavam-nas, relacionando-as com o custo-padrão. A escala de Lickert (*apud* MARCONI; LAKATOS, 2002) foi utilizada para que os respondentes assinalassem seu grau de concordância ou discordância com as frases que exemplificaram os fatores preditivos.

Tabela 6 - Custo-padrão: resultado das táticas das respostas organizacionais

ESTRATÉGIAS	TÁTICAS	QUESTÃO	TODOS	PROB.	DIREÇÃO	PROB.	NÃO-DIR	PROB.
AQUIESCÊNCIA	Hábito	BLOCO II - 1	3,80	Alta	3,83	Alta	3,75	Moderada
	Imitar	BLOCO II - 2	3,80	Alta	3,83	Alta	3,75	Alta
	Aceder	BLOCO II - 3	4,70	Alta	4,67	Alta	4,75	Alta
COMPROMISSO	Equilibrar	BLOCO II - 4	4,00	Alta	4,17	Alta	3,75	Alta
	Pacificar	BLOCO II - 5	3,60	Moderada	3,83	Alta	3,25	Moderada
	Barganhar	BLOCO II - 6	4,20	Alta	4,33	Alta	4,00	Alta
ESQUIVANÇA	Ocultar	BLOCO II - 7	1,80	Baixa	1,50	Baixa	2,25	Baixa
	Amortecer	BLOCO II - 8	1,80	Baixa	1,67	Baixa	2,00	Baixa
	Escapar	BLOCO II - 9	1,30	Baixa	1,00	Baixa	1,75	Baixa
DESAFIO	Rejeitar	BLOCO II - 10	1,40	Baixa	1,00	Baixa	2,00	Baixa
	Provocar	BLOCO II - 11	2,10	Baixa	2,17	Baixa	2,00	Baixa
	Atacar	BLOCO II - 12	2,20	Baixa	2,17	Baixa	2,25	Baixa
MANIPULAÇÃO	Cooptar	BLOCO II - 13	3,30	Moderada	3,33	Moderada	3,25	Moderada
	Influenciar	BLOCO II - 14	3,60	Moderada	3,67	Moderada	3,50	Moderada
	Controlar	BLOCO II - 15	1,70	Baixa	1,00	Baixa	2,75	Moderada

A eficiência, por exemplo, como causa (ou motivo) das pressões por mudança no custo-padrão, por exemplo, foi evidenciada com base no grau de concordância com a seguinte frase: O uso do custo-padrão é um modo de tornar a organização mais eficiente. A tabela 6 reflete as respostas organizacionais perguntadas divididas em três grupos: (a) todos, com os dez respondentes; (b) direção, com os seis gestores e (c) não direção com os respondentes não pertencentes à equipe de gestores.

A tática com a maior média para todos os respondentes (4,70) foi aceder, aceitação consciente da mudança no custo-padrão. Barganhar foi a segunda maior média, de acordo com os respondentes. Em termos de diferenças entre as respostas dos gestores e não gestores, controlar é uma tática menos procurada pela direção do que pelo último nível hierárquico.

Cabem críticas a algumas táticas, que possuem valores éticos intrínsecos, embora as organizações tenham, eventualmente, atitudes antiéticas, dificilmente vão admiti-lo num questionário. A afirmação 10 do bloco II, que analisa a tática de rejeitar, por exemplo: ignoro as demandas relacionadas com o custo-padrão, o risco de ser punido por não utilizá-lo é mínimo. A tônica da frase é a retratada por Oliver (1991) nesse tipo de resposta, no entanto revela um comportamento governado pelo oportunismo, como o risco de ser pego é baixo, não se cumpre com a exigência. Dificilmente um indivíduo quer ser associado a tal comportamento, tal argumento é comprovado pela discordância dos respondentes com a frase que representava rejeitar. O valor atribuído pela direção a este tipo de resposta organizacional foi 1, o menor possível.

Tabela 7 - Custo-padrão: resultado das estratégias das respostas organizacionais

ESTRATÉGIAS	QUESTÃO	TODOS	PROB.	DIREÇÃO	PROB.	NÃO-DIR	PROB.
AQUIESCÊNCIA	BLOCO II - 1	4,10	Alta	4,11	Alta	4,08	Alta
	BLOCO II - 2						
	BLOCO II - 3						
COMPROMISSO	BLOCO II - 4	3,93	Alta	4,11	Alta	3,67	Moderada
	BLOCO II - 5						
	BLOCO II - 6						
ESQUIVANÇA	BLOCO II - 7	1,63	Baixa	1,39	Baixa	2,00	Baixa
	BLOCO II - 8						
	BLOCO II - 9						
DESAFIO	BLOCO II - 10	1,90	Baixa	1,78	Baixa	2,08	Baixa
	BLOCO II - 11						
	BLOCO II - 12						
MANIPULAÇÃO	BLOCO II - 13	2,87	Moderada	2,67	Moderada	3,17	Moderada
	BLOCO II - 14						
	BLOCO II - 15						

As médias das estratégias, calculadas com base nas médias das táticas apontaram para aquiescer (da estratégia aquiescência) e compromissar (da estratégia compromisso) com as duas maiores médias para todos os respondentes. Consistente com os fatores preditivos que apontavam para aquiescer como a estratégia mais provável seguida de compromissar. As médias das estratégias foram : (1) aquiescência 4,10; (2) compromisso 3,93; (3) esquivança 1,63; (4) desafio 1,90 e (5) manipulação 2,87.

Tabela 8 - Custo-padrão: principais diferenças dos fatores preditivos

Questão	1 - Demais Respondentes			2 - Diretoria e Gerências			3 - Diferenças (2-1)		
	Média	Mediana	Moda	Média	Mediana	Moda	Média	Mediana	Moda
Constituintes-dependência	2,50	2,50	2,00	3,33	4,00	5,00	0,83	1,50	3,00
Contexto-interconectividade	3,00	2,50	2,00	4,67	5,00	5,00	1,67	2,50	3,00

Duas respostas relacionadas aos fatores preditivos que obtiveram as maiores diferenças relativas entre os grupos de gestores e não gestores foram selecionadas. A dependência em relação ao constituinte que pressionava pela mudança (matriz, detentora do capital) era percebida com maior intensidade pela diretoria e gerência do que pelos demais respondentes. O contexto, com ambiente competitivo e interconectado, também foi mais destacado pela gerência e diretoria do que pelos demais respondentes. Os resultados da tabela 8 demonstraram uma diferença quanto à percepção do ambiente de mercado e à dependência dos controladores entre os dirigentes e demais colaboradores.

5.2.3 Relações entre os fatores preditivos e respostas organizacionais

Uma tentativa de testar a validade interna do construto de Oliver (1991) seria efetuar se existiu uma correlação entre os fatores preditivos (variável independente) com as respostas organizacionais perguntadas (variável dependente). Foram levantadas dez variáveis dependentes, os fatores preditivos, e cinco independentes (aquiescência, compromisso, esquivança, desafio e manipulação). O construto de Oliver (1991) indicou uma possível correlação entre fatores preditivos (variável independente) e respostas organizacionais.

O SPSS (1996) foi utilizado na tentativa de validar a relação entre as variáveis, o método *stepwise* foi utilizado. Através dele as variáveis que não se enquadrassem nos pressupostos da regressão não foram incluídas (HAIR *et al.*, 2005). O tamanho da amostra é excessivamente pequeno (n=10), portanto o poder de generalização é baixo (HAIR *et al.*, 2005, p.149), por outro lado, a regressão permite a descrição do fenômeno no estudo de caso e a validação dos resultados para a Agato Savc.

Tabela 9 - Custo-padrão: regressão fatores preditivos e aquiescência

Model Summary^c

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	,715 ^a	,511	,450	,583333	
2	,923 ^b	,851	,809	,344026	1,356

a. Predictors: (Constant), PRED3

b. Predictors: (Constant), PRED3, PRED4

c. Dependent Variable: AQUIES

Na tabela 9, as dez variáveis independentes foram utilizadas, na aquiescência somente duas foram estatisticamente relevantes e passaram nos testes de hipótese para a regressão, as duas conectadas aos constituintes: multiplicidade (PRED3) e dependência (PRED4). O coeficiente de regressão ajustado demonstrou uma correlação linear positiva e forte (0,809), Hair *et al.* (2005, p. 148) consideram que um número maior que 0,800 é o coeficiente mínimo para se considerar o resultado significativo.

Tabela 10 - Custo-padrão: regressão fatores preditivos e compromisso

Model Summary^c

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	,724 ^a	,524	,464	,63	
2	,858 ^b	,736	,660	,50	2,281

a. Predictors: (Constant), PRED3

b. Predictors: (Constant), PRED3, PRED5

c. Dependent Variable: COMPR

A resposta organizacional compromisso foi analisada pela regressão na tabela 9. Das dez variáveis independentes utilizadas, duas passaram nos testes de hipóteses estatísticos para a regressão, uma ligada à multiplicidade: vários constituintes interessados (PRED3) e outra ao conteúdo: consistência (PRED5) da mudança com os objetivos organizacionais. No entanto, o coeficiente de regressão ajustado demonstrou uma correlação linear intermediária (0,660), ou seja, o coeficiente de regressão ajustado é inconclusivo.

Tabela 11 - Custo-padrão: regressão fatores preditivos e esquivança

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	,755 ^a	,570	,517	,44	1,750

a. Predictors: (Constant), PRED2

b. Dependent Variable: ESQUI

Existiu uma única variável independente, a causa: eficiência (PRED2) das dez originais que podem ser aceitas pelas hipóteses da regressão para a variável dependente esquivança, tabela 11. A variável ligada à causa: eficiência, com uma ressalva devido à existência de R² ajustado inconclusivo (0,517). Não há como afirmar que a variável foi estatisticamente significativa, tampouco rejeitar a hipótese da influência da variável independente.

Não houve aceitação de nenhuma das dez variáveis independentes, os fatores preditivos para a resposta organizacional desafio (variável dependente). Este resultado levou a duas explicações alternativas: (a) a resposta organizacional desafio carrega significados sociais negativos, tais como atacar e rejeitar. A ausência de variáveis independentes aceitas nas hipóteses estatísticas pode indicar uma rejeição ao conteúdo ético da resposta organizacional desafio conforme argumentado no item 5.2.2; (b) Não houve aderência empírica ao construto teórico institucional para a resposta ligada ao desafio.

Tabela 12 - Custo-padrão: regressão fatores preditivos e manipulação

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	,790 ^a	,625	,578	,605715	2,478

a. Predictors: (Constant), PRED5

b. Dependent Variable: MANIPUL

O conteúdo: consistência foi o único fator preditivo aceito pelas hipóteses da regressão com possibilidade de influir na variável dependente resposta organizacional: manipulação. O coeficiente de regressão ajustado na tabela 12 revela uma correlação intermediária (0,578), que leva a um resultado inconclusivo.

A análise das regressões no estudo de caso permitiu afirmar que, para a organização estudada, os constituintes (multiplicidade e dependência), ou seja, quem fez a pressão por mudança teve influência na resposta organizacional aquiescência. Existiram indicativos inconclusivos das seguintes relações de causa e efeito, que não podem ser descartadas, respectivamente: multiplicidade de constituintes e consistência de conteúdo com compromisso, eficiência operacional como causa na esquivança e consistência do conteúdo com manipulação.

As regressões permitem afirmar que, dos dez possíveis preditores do comportamento organizacional, no caso em estudo, não pode ser rechaçada a hipótese da influência de quatro preditores: (a) causa-eficiência, (b) constituintes-multiplicidade, (c) constituintes-dependência e (d) conteúdo-consistência. Não foram encontradas evidências no presente estudo que confirmem a influência dos outros seis fatores preditivos: causa-legitimidade, conteúdo-

restrição, controle-coerção, controle-difusão, contexto-incerteza e contexto-interconectividade.

5.2.4 Pilares da Institucionalização e o custo-padrão

Scott (2001) analisa as bases das instituições em três pilares. Uma questão de múltipla escolha foi elaborada para os dois tipos: acompanhamento de custo em uso na organização que precedia a mudança e para o custo-padrão. As alternativas (a, b, c e d) retratavam as possíveis fontes de institucionalização: regulativa, normativa e cultural-cognitiva (SCOTT, 2001).

Cada um dos dez respondentes assinalou uma única alternativa (Tabela 13). As bases da institucionalização do processo atual e da mudança para o custo-padrão foram as mesmas. O pilar cultural-cognitivo foi o escolhido na maioria dos casos (14), seguido pelo normativo (6). O pilar regulativo não foi escolhido, o que não é surpreendente, pois não existe legislação ou atos impositivos para a utilização do custo-padrão.

Tabela 13 - Custo-padrão: pilares da institucionalização

Pilar	Alternativa	Custo Atual	Custo Padrão	Totais por Pilar
Regulativo	a) Dever	0	0	0
Normativo	b) Expectativa social ou reforço positivo	3	3	6
Cultural-Cognitivo	c) Por que sim, mimetismo simples	1	1	14
	d) Valores compartilhados, mimetismo consciente	6	6	

O mimetismo simples (SCOTT, 2001), no qual as tarefas são executadas sem a compreensão dos motivos pelas quais são feitas, foi pouco assinalado pelos respondentes, o que indica alguma compreensão por parte dos respondentes sobre os artefatos e seus usos ou conseqüências.

5.3 Terceiro bloco: respostas ligadas ao orçamento

Na tabela 14 foram aplicados os mesmos critérios utilizados na tabela 5, com uma diferença, buscou aferir como a organização se posiciona sobre o orçamento. Não há um novo sistema ou um processo de mudança no orçamento. Os fatores, levantados por Oliver (1991), são utilizados para demonstrar como o orçamento é recebido pela equipe de gestores e demais colaboradores da organização, houve uma utilização descritiva. A escolha de utilizar todas as respostas esteve ligada à participação no processo orçamentário, ao contrário do custo-padrão que não era divulgado irrestritamente, as metas e objetivos traçados foram delineados com o envolvimento de todos os níveis hierárquicos e o orçamento era divulgado.

Os fatores ligados à conteúdo-restrição, controle-coerção e contexto-incerteza foram considerados moderados, todas as demais características, conforme os respondentes, existiram com alta concordância. As reações ao processo orçamentário, do mesmo modo que o custo-padrão, apontaram para as respostas aquiescência e compromisso com maior probabilidade seguidas de esquiva (moderada = 2). Mais uma vez, desafiar e manipular têm baixa probabilidade (mediana = 1).

Tabela 14 - Orçamento: resultados dos fatores preditivos

Fator Predito	Média Aderência	Classificação Aderência	Respostas Estratégicas					
			Aquiescência	Compromisso	Esquiva	Desafio	Manipulação	
Causa								
Legitimidade	4,80	Alto	3	1	1	1	1	
Eficiência	4,70	Alto	3	1	1	1	1	
Constituintes								
Multiplicidade	4,10	Alto	1	3	3	3	3	
Dependência	3,90	Alto	3	3	2	1	1	
Conteúdo								
Consistência	4,30	Alto	3	2	2	1	1	
Restrição	3,00	Moderado						
Controle								
Coerção	3,40	Moderado						
Difusão	3,67	Alto	3	3	2	1	1	
Contexto								
Incerteza	3,50	Moderado						
Interconectividade	4,67	Alto	3	3	2	1	1	
Mediana			3	3	2	1	1	

Existiu uma percepção (3,90) dos respondentes quanto à dependência em relação aos constituintes, constatada com menos intensidade no quesito do custo-padrão. O processo orçamentário permite a adequação dos recursos financeiros e operacionais às necessidades dos

negócios, portanto a percepção quanto à dependência torna-se evidente para os envolvidos no estabelecimento de metas.

No questionário aplicado, o contexto organizacional não foi questionado no bloco que tratou do orçamento. O contexto organizacional permaneceria o mesmo, pois trata-se da mesma organização. As respostas sobre contexto no segundo bloco foram repetidas para a análise da tabela 14.

Outro aspecto analisado sobre o orçamento foi a base da sua institucionalização conforme Scott (2001). A tabela 15 demonstra uma diferença expressiva em relação aos pilares utilizados no custo-padrão e no orçamento. O pilar normativo, baseado na expectativa ou no reforço positivo obteve metade das respostas. O que reforça a impressão de que um recurso operacional ou financeiro só poderá ser dado se aprovado ou discutido no processo orçamentário.

Tabela 15 - Orçamento: pilares da institucionalização

Pilar	Alternativa	Custo Atual	Custo Padrão	Totais por Pilar
Regulativo	a) Dever	1	0	1
Normativo	b) Expectativa social ou reforço positivo	5	5	10
Cultural-Cognitivo	c) Por que sim, mimetismo simples	0	1	9
	d) Valores compartilhados, mimetismo consciente	4	4	

Um respondente citou o medo da punição (regulativo) como pilar da institucionalização, ou seja, pode existir uma associação entre o orçamento não atingir as metas, e eventual perda do emprego ou benefícios (reforço negativo). As evidências indicaram a existência de indícios de que diferentes práticas são institucionalizadas por diferentes pilares ou motivadores, e que aponta para aceitação do construto sobre as bases da institucionalização elaborado por Scott (2001) no presente caso.

5.4 Quarto bloco: questões ligadas aos respondentes

O quarto e último bloco de questões dedicou-se a explorar os perfis dos respondentes e a identificação de atributos individuais que pudessem influenciar nas instituições organizacionais. Foram levantadas três características que poderiam influenciar a organização sob a perspectiva institucional: formação acadêmica, tempo de experiência profissional e participação em associações de classe.

Barley e Tolbert (1997) apontam para uma fonte de isomorfismo: a profissionalização. A formação acadêmica, tempo de experiência profissional e participação em associações de classe pode indicar a profissionalização. Nove dos dez respondentes têm diploma de nível superior. A mediana de experiência profissional na mesma área funcional foi entre 11 e 20 anos.

Summer ([1906] 1950) e Scott (2001) apontaram para o papel que associações de classe podem ter na institucionalização de práticas. A participação em organizações de classe pode ser uma fonte de isomorfismo ou fonte de rotinas e hábitos. Seis dos dez respondentes participam de alguma associação de classe; como a participação no Brasil é muitas vezes compulsória para o exercício de determinadas profissões, tal percentual deve ser visto com neutralidade.

Esperava-se, como de fato ocorreu, que organizações privadas, como grandes empresas multinacionais, necessitassem da racionalização propiciada por profissionais. O mesmo ocorre quanto à formação superior, que pode dar força aos arranjos institucionais supervenientes e propiciar racionalidade às estruturas burocráticas.

5.5 Análises institucionais

Vários conceitos institucionais foram operacionalizados no formato de uma pesquisa empírica na presente dissertação. O tópico corrente dedicou-se a relacionar os diversos aspectos revisados durante a aplicação empírica da pesquisa sob a ótica da proposição utilizada na pesquisa: existem fatores ou antecedentes organizacionais que diagnostiquem a implantação de uma mudança de contabilidade gerencial numa organização. Alguns dos achados válidos

para o caso:

(a) Existiram, no estudo de caso, indícios empíricos para aceitação da correlação entre os seguintes fatores preditivos e a respectiva resposta organizacional (OLIVER, 1991): constituintes-multiplicidade, constituintes-dependência com aquiescência.

(b) Alguns fatores preditivos foram inconclusivos, mas não podem ter sua relação de causa e efeito negada: conteúdo-consistência e constituintes-multiplicidade com compromisso, causa-eficiência com esquivança e conteúdo-eficiência com manipulação.

(c) Os pilares da institucionalização, ou seja, as bases para que exista uma prática institucionalizada (SCOTT, 2001) não foi estática e variou conforme o motivador organizacional. Houve uma aparente relação entre recompensa ou punição com a institucionalização de uma prática.

(d) As bases da institucionalização foram utilizadas para descrição de práticas correntes. Retrataram porque os membros da organização assimilaram ou institucionalizaram um determinado artefato de Contabilidade Gerencial. O pilar normativo embasou orçamento e o cultural-cognitivo o custo-padrão.

Os resultados apresentaram consistência parcial com o construto, ou seja, alguns dos achados dos fatores preditivos (anteriores), descritos por Oliver (1991), foram coerentes com as respostas estratégicas. Assim como os resultados empíricos dos pilares da institucionalização, da estrutura dada por Scott (2001), foram condizentes e apresentaram variações de acordo com o tipo de prática institucionalizada. A soma das análises das evidências e a existência de resultados consistentes com o referencial teórico buscaram garantir a validade interna do construto (YIN, 2003).

5.6 Relatório do estudo de caso

O relatório do estudo de caso e os resultados das pesquisas foram revistos por um dos executivos-chave da Agato, que validou externamente os resultados conforme determina Yin (2005). O estudo permitiu a identificação de diversos aspectos ligados à organização e seus

colaboradores que podem influir nos arranjos institucionais e afetar a empresa em questão, dentre os quais: ambiente organizacional, arranjos institucionais e custo-padrão e orçamento sob a ótica institucional.

5.6.1 Ambiente organizacional

A empresa em estudo pertence ao setor de bens de consumo semiduráveis. Covaleski, Dirsmith e Sajay (2003) apontaram a influência que os ativos negociados por uma organização têm nos seus arranjos institucionais. No setor em que a Agato atuava, a competição e a busca pela preferência do consumidor fez com que o contexto organizacional fosse visto, pelos gestores, como com alta interconectividade entre os competidores e o mercado.

Outro aspecto do ambiente levantado concerne às diferentes interpretações da realidade por diferentes atores organizacionais que levam às visões distorcidas. A percepção da realidade organizacional quanto à dependência em relação ao constituinte que pressionava pela mudança (matriz) e ao contexto organizacional competitivo e interconectado não foi uniforme entre gestores e não-gestores. A visão do corpo diretivo pareceu ter maior conexão com a realidade organizacional descrita. A inconsistência pode acarretar na falta de alinhamento entre gestores e não-gestores.

5.6.2 Arranjos institucionais

A presença de resultados financeiros não satisfatórios e a mudança do CFO (*Chief Financial Officer*) da Agato plc. podem ter sido fontes de pressão por melhores resultados e pela validação e legitimação do novo executivo no cargo. Outro aspecto relevante é quanto à fonte da pressão por mudança, a matriz da empresa, que atuou de forma decisiva na aquiescência organizacional declarada.

Grandes estruturas burocráticas buscam racionalização propiciada por profissionais (SCOTT, 2001). Tal busca pode levar também à contratação de indivíduos com formação superior. Neste aspecto, os resultados apontados vão ao encontro dos fatos, pois a Agato é uma subsidiária de uma grande empresa multinacional.

Existe concentração de fornecedores, 79% das compras advindas de dois fabricantes. O corpo diretivo aparentemente não conhecia esta informação. Existe potencial para que o isomorfismo organizacional ocorra. A concentração de fornecedores pode indicar dependência e levar a organização a copiar as práticas e a estrutura deles, buscando validar-se e legitimar-se perante esses fornecedores (DIMAGGIO; POWELL, 1991).

O isomorfismo advindo dos fornecedores foi negado pelo respondente-chave. Argumentou que para o setor da organização em questão a concentração em dois fornecedores não seria um sinal de dependência. O respondente-chave afirmou que a tecnologia e o desenho do produto seriam estratégicos e que a produção concentrada não seria fonte de pressões isomórficas no setor.

Constatou-se que não necessariamente a concentração de fornecedores ou clientes indica dependência, pesquisas meramente quantitativas que verificassem a concentração de clientes ou fornecedores poderiam levar a interpretações incorretas. A utilização da pesquisa qualitativa permitiu apurar se existia de fato a relação de dependência e esclareceu sobre outro aspecto institucional, a influência dos ativos comercializados nos arranjos institucionais. No setor de bens de consumo semiduráveis da organização em questão não era estratégico fabricar o ativo e sim sua tecnologia e desenho.

5.6.3 Custo-padrão e orçamento

Existiram diferentes níveis de conhecimento sobre o custo-padrão e o orçamento. Poucos demonstraram ter ciência sobre a forma e o conteúdo do custo-padrão. O orçamento participativo foi amplamente divulgado, tal diferença impactou as percepções quanto aos artefatos do ponto de vista institucional.

Scott (2001) argumenta que os artefatos carregam valores intrínsecos. Tal argumento foi comprovado no caso em estudo, pois os pilares da institucionalização mais assinalados para o custo-padrão e para o orçamento foram distintos. O pilar cultural-cognitivo obteve o maior número de respostas para o custo-padrão e o pilar normativo para o orçamento.

Os respondentes indicam uma interpretação de reforço positivo com o orçamento, pode-se argumentar que a alocação de recursos operacionais e financeiros durante a elaboração do

orçamento possa ter influenciado a interpretação. Houve uma crença na eficiência do custo-padrão, que poderia ter sido fruto da combinação entre falta de conhecimento da maioria dos atores sobre o custo-padrão e seus objetivos e mecanismos, e o apelo à racionalidade da sua aplicação.

6 CONCLUSÕES

O presente capítulo foi dividido em três partes. Primeiro, as limitações das conclusões foram exploradas. Na segunda parte, um breve resumo da dissertação foi elaborado para que se retomasse a questão de pesquisa e a resposta à questão foi analisada. A última parte sinalizou caminhos e recomendações para pesquisas futuras que podem ser desenvolvidas na Contabilidade Gerencial utilizando-se a teoria institucional.

6.1 Limitações das conclusões

A navalha de Ockham (BUNGE, 2002, p.257) obriga que os resultados sejam interpretados com equilíbrio e que as generalizações sejam efetuadas com razoabilidade, principalmente quando relacionadas com o estudo de caso. Não há como defender que os resultados dos questionários, documentos e arquivos utilizados possam ser generalizados estatisticamente para todas as organizações.

As generalizações produzidas num estudo de caso podem ser válidas para outras organizações devido aos seus aspectos analíticos. As generalizações analíticas são compostas pela validação de um conjunto de resultados frente a uma teoria e não frente à estatística. Uma teoria possui uma característica abrangente que permite, em alguns casos, que o estudo possa ser generalizado analiticamente.

6.2 Respostas e considerações

A dissertação iniciou retratando diversos relatos, na literatura científica, de resistências e dificuldades na implantação de artefatos de Contabilidade Gerencial. A teoria institucional foi proposta como uma alternativa para a identificação dos fatores que poderiam contribuir para a elaboração de um diagnóstico para as mudanças na Contabilidade Gerencial, o que levou à seguinte questão de pesquisa:

COMO OS ANTECEDENTES NA IMPLANTAÇÃO DE UMA MUDANÇA NA CONTABILIDADE GERENCIAL PODEM SER DIAGNOSTICADOS PELA TEORIA INSTITUCIONAL, EM UMA ORGANIZAÇÃO?

Dois artefatos de Contabilidade Gerencial foram abordados sob a ótica institucional: a implantação do custo-padrão e o processo de orçamento. O estudo de caso foi utilizado como metodologia, pois permitiu analisar a realidade na qual as práticas de Contabilidade Gerencial se inserem. Através dos dois artefatos de Contabilidade Gerencial foi possível contrastar diferentes bases e motivadores da institucionalização, assim como elaborar um diagnóstico institucional que permitisse a resposta à questão de pesquisa.

A resposta direta para a referida questão é que a Teoria Institucional permite elaborar um diagnóstico institucional com a avaliação de uma organização frente às mudanças na Contabilidade Gerencial pela análise dos antecedentes: dependência dos constituintes, multiplicidade dos constituintes, bases da institucionalização, percepções individuais quanto aos fatores preditivos, análise dos valores intrínsecos dos artefatos e dos arranjos institucionais em função do ativo comercializado. Confirmou-se que existem alguns fatores ou antecedentes organizacionais que diagnostiquem a implantação de uma mudança de contabilidade gerencial numa organização. As seis características destacadas na resposta à questão de pesquisa são descritas nos próximos parágrafos, sua base institucional, bem como é explicitada a respectiva utilidade na implantação e diagnóstico de uma mudança na Contabilidade Gerencial de uma organização.

A primeira característica é a dependência em relação às fontes que exercem as pressões por mudança. Os membros da organização foram mais ou menos propícios a aceitar uma mudança na Contabilidade Gerencial em função de quem exercia a pressão por mudança. A abordagem institucional diagnosticou que quanto maior a dependência organizacional em relação aos constituintes interessados na mudança, maior a probabilidade declarada de aquiescência.

As diversas fontes que podem exercer a pressão por mudanças são a segunda característica a ser diagnosticada e identificada. Sua utilidade ficou caracterizada porque quanto maior a participação dos vários constituintes ou *stakeholders* na mudança, maior a probabilidade alegada de aceitação. Em outras palavras, a teoria organizacional permitiu diagnosticar que

quanto maior o número de interessados por uma mudança na Contabilidade Gerencial, maior a probabilidade declarada de aquiescência.

A terceira característica encontrada através da teoria institucional é a presença de bases ou pilares que apóiam a institucionalização das práticas de Contabilidade Gerencial. A presença dos pilares regulativo, normativo e cultural-cognitivo revelam as bases da institucionalização dos artefatos presentes e caminhos para futuras mudanças. A abordagem institucional revelou a existência de alguns motivadores que podem ser úteis no diagnóstico e na implantação das mudanças na Contabilidade Gerencial: punição, recompensa, difusão de valores, mimetismo, entre outros.

A incompatibilidade das percepções quanto ao entorno de uma mudança na Contabilidade Gerencial entre os gestores e os não-gestores leva à quarta característica. Diagnosticar as divergências entre a direção e os demais colaboradores relativas a causa, constituintes, conteúdo, controle e contexto das mudanças na Contabilidade Gerencial. O diagnóstico embasado na teoria institucional e nos fatores preditivos pode servir para: (a) revelar fontes de eventuais barreiras, (b) explicar as diferenças no comportamento dos gestores e demais membros da organização e (c) colaborar na resolução de conflitos relativos às mudanças na Contabilidade Gerencial.

A quinta característica de uma mudança na Contabilidade Gerencial a ser considerada é o próprio artefato que deve ser implantado. Artefatos carregam valores intrínsecos, estão embasados em valores, crenças ou teorias. No estudo de caso, um dos artefatos era participativo e outro não-participativo. O nível participação, característica intrínseca ao artefato na organização estudada, pode mudar a percepção dos indivíduos, dentre outros fatores, quanto à utilidade e obrigatoriedade da ferramenta de Contabilidade Gerencial.

A sexta característica é relativa a um dos construtos institucionais: a análise da influência dos ativos comercializados ou produzidos nos arranjos institucionais inerentes a uma determinada organização. Em alguns setores, a concentração de fornecedores ou clientes pode levar à dependência. No setor de bens semiduráveis de consumo, no qual a organização estudada se inseria, não. Os relacionamentos institucionais entre a organização e, por exemplo, fornecedores, clientes, funcionários e governo devem ser diagnosticados e os casos de

dependência destacados para que as mudanças estejam alinhadas com as expectativas dos *stakeholders* influentes.

O diagnóstico institucional identificou uma série de relações de causa e efeito na organização em estudo que não puderam ser negadas ou aceitas. Hipóteses podem ser elaboradas, utilizadas e indicam direções para o uso da teoria institucional na Contabilidade Gerencial, além de recomendações para pesquisas futuras.

6.3 Recomendações

O primeiro aspecto das recomendações está relacionado com os dois fatores preditivos que não puderam ser negados durante o estudo de caso: a consistência entre o conteúdo de uma mudança na Contabilidade Gerencial e os objetivos organizacionais (conteúdo-consistência) e a causa de uma mudança na Contabilidade Gerencial pode estar embasada na busca da eficiência organizacional (causa-eficiência). A resposta organizacional aos dois fatores pode levar a reações como compromisso ou manipulação, dentre outras. Aprofundar a pesquisa sobre estes fatores é um indicativo para futuros desenvolvimentos.

As práticas sedimentadas correntes, que podem dificultar a introdução de mudanças, exigirão o enfraquecimento das bases da institucionalização para que novas práticas possam surgir. A segunda recomendação está ligada aos pilares da institucionalização que podem ser utilizados como agentes ativos da mudança. Como artefatos de Contabilidade Gerencial podem ser manipulados para cair em desuso ou uso, tal abordagem indica um caminho de pesquisa e aplicação da teoria institucional.

A terceira recomendação é quanto ao potencial de um diagnóstico institucional ajudar na identificação de pontos de conflito ou de visões contraditórias. Os construtos apresentados podem colaborar para administração das crises durante implantações de mudanças na Contabilidade Gerencial.

Como quarta recomendação, a teoria institucional aponta para a influência, nas organizações, da formação, da educação dos executivos e das principais instituições de ensino. Existe um potencial isomórfico e de compartilhamento de valores entre diferentes organizações devido à

formação dos gestores que pode ser investigado e que pode influenciar a Contabilidade Gerencial.

Os construtos institucionais permitiram um diagnóstico sob diferentes enfoques da organização estudada e indicaram caminhos para pesquisas futuras. A replicação do presente estudo de caso é também uma alternativa válida para pesquisas futuras, além de a replicação e estudo de casos múltiplos similares poder aumentar a validade externa do construto.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Andson B.; GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos A.; REZENDE, Amaury J. Fatores determinantes no processo de institucionalização de uma metodologia de programação de orçamento implementada em uma unidade do SESC São Paulo. *In: 5º Congresso USP de Contabilidade e Finanças*. São Paulo: 2005.

ANDERSON, David R.; SWEENEY, Dennis J.; WILLIAMS, Thomas A. **Estatística aplicada à administração e economia**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

ATKINSON, Anthony; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert, S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BARLEY, Stephen R.; TOLBERT, Pamela S. *Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution*. **Organization Studies**. [S.l.], 18, 1997.

BAXTER, Jane; CHUA, Wai F. *Alternative management accounting research - whence and whither*. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], n. 28, p. 97-126, 2003.

BEUREN, Ilse M.; ROEDEL, Ari. *O Uso do Custeio Baseado em Atividades - ABC (Activity Based Cost) nas maiores empresas de Santa Catarina*. **Revista de Contabilidade e Finanças**. São Paulo, setembro/dezembro. 2002.

BRASIL, República Federativa do. **Lei nº 11.196**. 21 de novembro, 2005.

BRUNI, Adriano L.; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. São Paulo: Atlas, 2002.

BUNGE, Mario. **Dicionário de filosofia**. Tradução Gita T. Guinsburg. São Paulo: Perspectiva, 2002.

BURGESS, John W. *The foundations of political science*. New York: Columbia University Press, 1933.

BURNS, John; EZZAMEL, Mahmoud; SCAPENS, Robert. *Management accounting change in the U.K.* **Management Accounting**. [S.l.], mar. 1999.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*. [S.l.], v. 11, p. 3-25, 2000.

CARPENTER, Vivian L.; FERROZ, Ehsan H. *Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US State governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles*. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], n. 26, p. 565-596, 2001.

CARRUTHERS, Bruce G. *Accounting, ambiguity, and the new institutionalism*. *Accounting, Organizations and Society*. [S.l.], n.20, p. 313-328, 1995.

COMMONS, John R. *The Legal foundations of capitalism*. New York: Macmillan, 1924.

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

COVALESKI, Mark A.; DIRSMITH, Mark W.; SAJAY, Samuel. *Changes in the institutional environment and the institutions of governance: extending the contributions of transaction cost economics within the management control literature*. *Accounting, Organizations and Society*. [S.l.], n. 28, p. 417-441, 2003.

COVALESKI, Mark A.; EVANS, John H III; LUFT, Joan L.; SHIELDS, Micheal D. *Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration*. *Journal of Management Accounting Research*. [S.l.], v. 15, 2003.

DIETRICH, Michael. *Accounting for the economics of the firm*. *Management Accounting Research*. [S.l.], n. 12, p. 3-20, 2001.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. *The iron cage revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields*. In: DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: University of Chicago Press, 1991.

DURKHEIM, Émile. **Divisão do trabalho social**. Lisboa : Editorial Presença, [1893] 1989.

FERREIRA, Aurélio B. de H. **Novo dicionário da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle empresarial**. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

GIDDENS, Anthony. *The constitution of society: outline of the theory of structuration*. California: University of California Press, 1984.

GRANLUND, Markus. *Management accounting system integration in corporate mergers: a case study*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. [S.l.], p.208, 2003.

HAIR, Joseph F. Jr.; ANDERSON, Rolph E.; TATHAM, Ronald L.; BLACK, William C. **Análise multivariada de dados**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. São Paulo: Atlas, 1990.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. *Relevance lost: the raise and fall of management accounting*. 2nd ed. Boston: Harvard Business School Press, 1991.

KAPLAN, Robert S. *Innovation action research: creating new management theory and practice*. *Journal of Management Accounting Research*. [S.l.], v. 10, p. 89, 1998.

LANIS, R.; McFARLING, B. R. *Healthy economics healing autistic accounting theory: visiting a neglected area of institutional economics*. *Journal of Economic Issues*. v. 33, n. 1, p. 59-83, 2004.

MACHADO-DA-SILVA, Clóvis L. *Unlocking the institutionalization process: insights for an institutionalizing approach*. *Brazilian Administration Review*. [S.l.], jan-jun. 2005.

MACHADO-DA-SILVA, Clóvis L.; GONÇALVES, Sandro A. Nota técnica: a teoria institucional. In: CLEGG, Stewart; R. HARDY, Cynthia; NORD, Walter. **Handbook de estudos organizacionais**: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais. V. 1. São Paulo: Atlas, 1999.

MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva M. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MOST, Kenneth. *Accounting theory*. Ohio: Grid Inc. 1977.

NORTH, Douglas. *Towards a theory of institutional change*. *Quarterly Review of Economics and Business*. [S.l.], inverno, 1991.

OLIVER, Christine. *Strategic responses to institutional processes*. *The Academy of Management Review*. [S.l.], 1991.

OLIVER, Christine. *The antecedents of deinstitutionalization*. *Organization Studies*. [S.l.], outono, 1992.

OTLEY, David. *Management control in contemporary organizations: toward a wider framework*. *Management Accounting Research*. [S.l.], p. 289-299, 1994.

PATTISON, Diane D.; ARENDT, Carrie G. *Activity based costing: is doesn't work all the time. Management Accounting*. [S.l.], p. 55, abril. 1994.

POWELL, Walter W. *Expanding the scope of institutional analysis. In: DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: University of Chicago Press, 1991.

SCAPENS, Robert W. *Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. Management Accounting Research*. [S.l.], v. 5, p. 301-321, 1994.

SCAPENS, Robert W.; BROMWICH, Micheal. *Management accounting research: the first decade. Management Accounting Research*. [S.l.], p. 245-254, 2001.

SCAPENS, Robert W.; ROBERTS, J. *Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. Management Accounting Research*. [S.l.], v. 4, p. 1-32, 1993.

SCOTT, W. Richard. *Institutions and organizations*. Thousand Oaks, California: Sage, 2001.

SOIN, Kim; SEAL, Willie; CULLEN, John. *ABC and organizational change: an institutional perspective. Management Accounting Research*. [S.l.], n. 13, 2002.

SOUZA, Marcos A.; LISBOA, Lázaro P.; ROCHA, Welington. *Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. Revista de Contabilidade & Finanças*. São Paulo: maio-agosto. 2003.

SPSS. *Surveys with confidence: a practical guide to survey research using SPSS*. Chicago: SPSS Inc., 1996.

SULAIMAN, Suzana; MITCHELL, Falconer. *Utilising a Typology of Management Accounting Change: an Empirical Analysis. Management Accounting Research*. [S.l.], n.16, 2005.

SUMMER, William G. **Folkways**: estudo sociológico dos costumes. São Paulo: Martins Fontes, (1906) 1950.

TOLBERT, Pamela S.; ZUCKER, Lynne G. A institucionalização da teoria institucional. *In: CLEGG, Stewart R.; HARDY, Cynthia; NORD, Walter. Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais*. v. 1. São Paulo: Atlas, 1999.

VEBLLEN, Thorstein B. *The limitations of marginal utility. Journal of Political Economy*. p. 373-397, 1909.

VIEIRA, Marcelo M.F. (Org). **Organizações, instituições e poder no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2003.

WALDRON, Marily. *Overcoming barriers to change in management accounting systems*. *Journal of American Academy of Business*. [S.l.] p. 244, março, 2005.

WERNKE, Rodney. Custeio Baseado em Atividades (ABC) aplicado aos processos de compra e venda de distribuidora de mercadorias. **Revista de Contabilidade e Finanças**. São Paulo: maio-agosto. 2005.

WERNKE, Rodney; LEMBECK, Marluce. Análise da rentabilidade dos segmentos de mercado de empresa distribuidora de mercadorias. **Revista de Contabilidade e Finanças**. São Paulo: maio-agosto. 2004.

WIDENER, Sally K. *An empirical investigation of the relation between the use of strategic human capital and the design of the management control system*. *Accounting, Organizations and Society*. [S.l.], n. 29, p. 377-399, 2004.

WILSON, Woodrow. *El Estado: elementos de politica historica y practica*. Buenos Aires: Editorial Americana, [1902] 1943.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

APÊNDICE

Questionário - Instruções Gerais

Leia atentamente as frases e as questões, para todas as questões assinale uma única alternativa. Cada bloco contém uma temática

Bloco I - Este bloco faz algumas **questões gerais**, responda sobre a sua organização, ou seja, a subsidiária à qual você pertence.

1) Existe concentração de fornecedores, mais de 50% das compras concentradas em, no máximo, dois fornecedores?

Sim Não Não Sei.

2) Existe concentração de clientes, mais de 50% das vendas concentradas em, no máximo, dois clientes?

Sim Não Não Sei.

3) Ocorreram alterações no primeiro (presidente ou diretor geral) e segundo nível (diretores ou gerentes) hierárquico da empresa nos últimos 12 meses?

Sim Não Não Sei.

Bloco II - As questões neste bloco têm como objetivo aferir como a **implantação do custo-padrão** influi na gestão organizacional. O custo-padrão é aquele calculado com base no orçamento e tem, teoricamente, objetivos de produtividade e eficiência operacional baseados em métricas realistas e alcançáveis. Alguns exemplos de métricas que influem no custo-padrão: nível de estoque (em base monetária e unidades), giro anual de estoque (número de vezes que o estoque é repostado no ano), custo de manuseio ou fabricação (em unidades), entre outros.

1) O custo-padrão é aceito (o método e o valor adotado), pois é o sistema e a métrica que deve ser utilizado.

Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo

2) Aceito o custo-padrão, pois é o sistema utilizado em todas as subsidiárias e divisões da empresa no mundo.

Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo

3) Procuo sempre utilizar as melhores práticas, logo aceito o custo-padrão, julgo que é um sistema que trará benefícios a nossa organização.

Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo

4) Explico aos envolvidos e interessados as bases do custo-padrão e as minhas eventuais ressalvas. Deixo que eles equilibrem as eventuais divergências.

Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo

5) Adoto parcialmente o custo-padrão, faço o estritamente necessário para aplacar as necessidades formais de apuração do custo.

Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo

6) Negocio com os gestores e demais interessados no seu estabelecimento, as bases para a formação do custo-padrão.

Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo

7) Mantenho minhas discordâncias e restrições quanto ao custo-padrão em silêncio. Quando auditado ou questionado sobre custo-padrão faço comentários e relatórios só para atender os questionamentos.

Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo

8) Evito que a área técnica e operacional tenha que cumprir com a demanda do custo-padrão e deixo este assunto isolado, estancado.

Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo

9) Escapo das demandas do custo-padrão, repasso a responsabilidade para outro departamento, devolvo o problema para a matriz, mudo a sistemática para não ter que fazê-lo.

Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo

- 10) Ignoro as demandas relacionadas com o custo-padrão, o risco de ser punido por não utilizá-lo é mínimo.
 Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo
- 11) Contesto as pressões de implantação do custo-padrão, na minha opinião existem bases razoáveis para que ele não seja implantado.
 Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo
- 12) Ataco abertamente as pressões e aqueles que impõem a implantação do custo-padrão, não acredito que deva fazê-lo.
 Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo
- 13) Questiono a validade junto aos que pressionam para implantar o custo-padrão, principalmente junto aos diretores com quem tenho maior afinidade ou que já dependeram das minhas ações no passado.
 Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo
- 14) Tento mudar junto à diretoria as demandas relacionadas com o custo-padrão para a minha organização.
 Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo
- 15) Influencio a não adoção do custo-padrão para toda a companhia, junto àqueles que exercem pressão para adotá-lo.
 Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo
- 16) O custo-padrão é um modo de tornar a organização mais eficiente.
 Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo
- 17) O custo-padrão traz economia à organização.
 Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo
- 18) Existem pressões de vários interessados para adoção do custo-padrão.
 Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo
- 19) A empresa tem uma relação de dependência com aqueles que pressionam para a adoção do custo-padrão.
 Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo
- 20) As mudanças trazidas pelo custo-padrão são consistentes com os objetivos da empresa.
 Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo
- 21) A organização apresenta restrições quanto às mudanças trazidas pelo custo-padrão.
 Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo
- 22) Existe uma imposição do custo-padrão à nossa organização.
 Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo
- 23) O custo-padrão é propagado naturalmente ou de forma voluntária devido ao seu conteúdo.
 Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo
- 24) Vivemos um momento raro, com alto grau de incerteza quanto ao futuro organizacional.
 Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo
- 25) O ambiente organizacional está conectado ao mercado, às necessidades dos clientes, aos investidores e aos competidores.
 Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo
- 26) Assinale a frase que melhor retrata a atual metodologia de acompanhamento dos custos.
 a) O não acompanhamento dos custos acarreta em punições à nossa organização.
 b) O acompanhamento dos custos traz benefícios e recompensas à nossa organização.
 c) Acompanhamos os custos porque todas as empresas do grupo têm que fazê-lo.
 d) Acompanhamos os custos porque acreditamos no seu processo e resultados.
- 27) Assinale a frase que melhor retrata o processo de adoção do custo-padrão.
 a) A não adoção do custo-padrão acarreta em punições à nossa organização.

- b) A adoção do custo-padrão traz benefícios, reconhecimento ou recompensas à nossa organização.
 c) Adotamos o custo-padrão porque todas as empresas do grupo têm que fazê-lo.
 d) Adotamos o custo-padrão porque acreditamos no seu processo e nos seus resultados.

Bloco III - Este bloco de questões tem como objetivo levantar como a organização se posiciona sobre o **orçamento**, seus processos e suas métricas. Entenda como métricas, as metas para, por exemplo: prazo médio concedido no contas a receber, giro de estoque, nível de devolução de mercadorias e rentabilidade.

- 1) O orçamento é um modo de tornar a organização mais eficiente.
 Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo
- 2) O orçamento traz economia à organização.
 Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo
- 3) Existem pressões de vários interessados para a continuidade do orçamento.
 Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo
- 4) A empresa tem uma relação de dependência com aqueles que pressionam para a continuidade do orçamento.
 Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo
- 5) As reações provocadas pelo processo orçamentário são consistentes com os objetivos da empresa.
 Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo
- 6) A organização apresenta restrições quanto ao impacto trazido pelo orçamento.
 Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo
- 7) Existe uma imposição do orçamento à nossa organização.
 Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo
- 8) O orçamento é divulgado naturalmente, de forma voluntária devido ao seu conteúdo.
 Discordo Discordo Parcialmente Neutro Concordo Parcialmente Concordo
- 9) Assinale a frase que melhor retrata o impacto do processo de acompanhamento (parâmetros orçados versus apurados) do orçamento anual.
 a) O não acompanhamento do orçamento acarreta em punições à nossa organização.
 b) O acompanhamento do orçamento traz benefícios e recompensas à nossa organização.
 c) Acompanhamos o orçamento porque todas as empresas do grupo têm que fazê-lo.
 d) Acompanhamos o orçamento porque acreditamos no seu processo e resultados.
- 10) Assinale a frase que melhor retrata o processo de elaboração do orçamento anual.
 a) A não elaboração do orçamento acarreta em punições à nossa organização.
 b) A elaboração do orçamento traz benefícios, reconhecimento ou recompensas à nossa organização.
 c) Elaboramos o orçamento porque todas as empresas do grupo têm que fazê-lo.
 d) Elaboramos o orçamento porque acreditamos no seu processo e nos seus resultados.

Bloco IV - Perfil do respondente, responda algumas perguntas sobre você, sua formação e experiência.

- 1) Assinale o que melhor descreve o seu cargo:
 Diretor Geral Gerente Outros. Qual (especifique): _____
- 2) Faixa Etária:
 Até 25 anos Entre 26 a 40 anos Entre 41 a 55 anos Acima de 55 anos
- 3) Há quanto tempo você ocupa o cargo atual:
 Até 1 ano Entre 1 menos de 5 anos Acima de 5 anos
- 4) Quantos anos você tem de empresa:
 Até 1 ano Entre 1 menos de 5 anos Acima de 5 anos

5) Quanto tempo você tem de experiência na sua área funcional ou de atuação:

- Até 5 anos Entre 6 e 10 anos Entre 11 e 20 anos Acima de 20 anos

6) Quanto a sua formação (graduação):

- Administrador Engenheiro Contador Economista

Não sou formado Outra. Qual (especifique): _____

7) Participa de alguma organização de classe (associações de profissionais, associações patronais, sindicatos, tais como: CREA, CRC, ABICALÇADOS, FECOMÉRCIO e APIEX):

- Não Sim. Qual (especifique): _____

8) Quanto a sua área funcional:

- Vendas/Marketing Logística/Manufatura Controladoria/Finanças

RH/Administração Outras. Qual (especifique): _____

ANEXOS

ANEXO A - Fonte de Dados	105
ANEXO B - Carta de Apresentação	106

ANEXO A - Fonte de Dados

Documentos Impressos:

Tipo	Quantidade	Local
Questionários Respondidos	10	Pasta A
Organograma Global	01	Pasta A
Organograma Local	01	Pasta A
Histórico Organizacional	01	Pasta A
Orçamento	01	Pasta A
Resultados do SPSS	05	Pasta A

Entrevistas:

Tipo	Local/Via	Entrevistado	Data
Semi-Estruturada	Empresa	Diretor Geral	06/2005
Semi-Estruturada	Empresa	International Controller	07/2005
Semi-Estruturada	Empresa	Gerente Reg. de Vendas	12/2005
Semi-Estruturada	Empresa	Gerente Reg. de Vendas	01/2006
Semi-Estruturada	Empresa	Diretor Geral	02/2006

Arquivos Eletrônicos:

Tipo	Arquivo	Data
Memorando da International Controller	Word	03/08/2005
Carta Eletrônica	Texto	02/08/2005
Dados Gerais da Companhia	Acrobat	03/03/2005

ANEXO B - Carta de Apresentação

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA

Prezado(a) Senhor(a),

Solicitamos sua colaboração seja no atendimento aos nossos pesquisadores, seja no preenchimento do questionário anexo. Sua empresa foi identificada como viável para a execução de uma pesquisa no campo de contabilidade gerencial.

O problema em estudo interessa às organizações públicas e privadas que investem recursos escassos e significativos na implantação e manutenção de artefatos de contabilidade gerencial, dentre eles estão sistemas de custos e orçamentos. Não raro, várias organizações falham nas implantações de tais artefatos.

As questões anexas lidam com alguns fatores que podem colaborar com o mapeamento das eventuais dificuldades e com a previsibilidade quanto ao sucesso ou fracasso na implantação dos artefatos de contabilidade gerencial. Sua colaboração é valiosa no estudo de tal problema.

As respostas serão tratadas como confidenciais, não haverá divulgação dos nomes dos respondentes, assim como não há rastreabilidade dos questionários aplicados. O nome da empresa pesquisada será mantido em sigilo, assim como não será feita nenhuma referência que permita a identificação da mesma. Eventuais dúvidas quanto aos fins desta pesquisa ou confirmação da autenticidade deste documento, não hesite em contatar. Agradecemos antecipadamente sua colaboração.

Atenciosamente,

Fábio Frezatti

e

Adriano Zan

Professor

Pesquisador

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade.

Universidade de São Paulo

Departamento de Contabilidade e Atuária

Av. Prof. Luciano Gualberto, 908 - FEA 3

05508-900 - São Paulo - SP

Telefone: 55 11 3091 5920

Fax: 55 11 3813 0120