

**UNIVERSIDADE REGIONAL DE BLUMENAU
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO**

**REFLEXOS DA INSTITUCIONALIZAÇÃO DE HÁBITOS E ROTINAS
ORGANIZACIONAIS NOS ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA
CONTABILIDADE GERENCIAL**

EDSON ROBERTO MACOHON

**BLUMENAU
2008**

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

EDSON ROBERTO MACOHON

**REFLEXOS DA INSTITUCIONALIZAÇÃO DE HÁBITOS E ROTINAS
ORGANIZACIONAIS NOS ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA
CONTABILIDADE GERENCIAL**

Dissertação de mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional de Blumenau, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração.

Orientadora: Prof^ª. Dra. Ise Maria Beuren

**BLUMENAU
2008**

**REFLEXOS DA INSTITUCIONALIZAÇÃO DE HÁBITOS E ROTINAS
ORGANIZACIONAIS NOS ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA
CONTABILIDADE GERENCIAL**

EDSON ROBERTO MACOHON

Esta dissertação foi julgada adequada para obtenção do grau de **Mestre em Administração, área de concentração Gestão de Organizações**, e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Regional de Blumenau.

Prof^a. Maria José Carvalho de Souza Domingues, Dra.
Coordenadora do PPGAd

Banca examinadora:

Presidente: Prof^a. Dr^a. Ilse Maria Beuren
Programa Programa de Pós-Graduação em Administração/FURB

Membro: Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis/USP

Membro: Prof^a. Dr^a. Maria José Carvalho de Souza Domingues
Programa de Pós-Graduação em Administração/FURB

**BLUMENAU
2008**

AGRADECIMENTOS

Muitas pessoas contribuíram direta e indiretamente para a conclusão do presente trabalho.

Inicialmente gostaria de agradecer a dedicação de minha orientadora Prof^a. Ilse Maria Beuren, pelo cuidado e detalhe com que me acompanhou na preparação do trabalho, fazendo sempre contribuições importantes. Agradeço igualmente pelo seu exemplo de profissionalismo e por sua amizade.

Aos meus pais, pelo eterno apoio e carinho.

A todos os professores pelos ensinamentos transmitidos ao longo do curso.

Aos membros da Banca de Qualificação, Prof^a. Maria José Carvalho de Souza Domingues e Prof^a. Denise Del Prá Netto Machado, pelas contribuições na avaliação dos escritos até então.

Aos membros da Banca de Defesa Final, Prof. Reinaldo Guerreiro e Prof^a. Maria José Carvalho de Souza Domingues, pelas críticas durante o julgamento da Dissertação.

Às empresas moveleiras de São Bento do Sul/SC participantes da pesquisa, pela oportunidade de realizar este estudo.

Ao SEBRAE, agência regional de São Bento do Sul/SC, representada pelo seu Gerente Sr. Luiz Carlos da Silva, pela contribuição nos contatos com as empresas.

RESUMO

O estudo da institucionalização das mudanças de hábitos e rotinas da contabilidade gerencial pode ser efetuado sob diferentes abordagens à luz das teorias organizacionais. As interfaces das teorias organizacionais são relacionadas nesta pesquisa aos estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo *Institute of Management Accounts* (IMA), no âmbito de empresas familiares. O objetivo é verificar os reflexos da institucionalização das mudanças de hábitos e rotinas organizacionais nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IMA em indústrias familiares de móveis do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC. A pesquisa se caracteriza como exploratória-descritiva, do tipo *survey*, com abordagem quantitativa e qualitativa. A população da pesquisa compreende as indústrias que constam no banco de dados do Sindicato das Indústrias da Construção e do Mobiliário de São Bento do Sul (SINDUSMOBIL) e o Relatório Econômico Anual 2006 de São Bento do Sul elaborado pelo Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). Para o levantamento foi selecionada uma amostra aleatória de 25 indústrias, considerando o número de funcionários, nas quais foi realizada sondagem com os contadores gerenciais ou responsáveis pelo departamento financeiro. Com base nos dados coletados foram escolhidas as 15 indústrias que apresentaram respostas que mais correspondiam ao objetivo do estudo. Escolheu-se esta amostra de forma não-probabilística, com base nos seguintes parâmetros: a) tem departamento de contabilidade gerencial implantado; b) se não possuir departamento de contabilidade implantado, que tenha área equivalente com rotinas contábeis; c) tem características familiares. O instrumento de pesquisa para a coleta dos dados no levantamento e nas entrevistas foi o mesmo. Nas entrevistas as questões foram respondidas com intervenções do pesquisador para aprofundar o assunto. Na análise dos dados coletados, para as questões fechadas foi utilizada abordagem quantitativa, com frequências e medidas centrais. Para as questões abertas foi utilizada a técnica de análise de conteúdo. Os resultados da pesquisa evidenciam que o processo de mudança da contabilidade gerencial nas indústrias pesquisadas, no período de 2003 a 2007, atendeu as premissas da teoria institucional que caracterizam a efetiva institucionalização das mudanças de hábitos e rotinas. Assim conclui-se que a institucionalização das mudanças de hábitos e rotinas se refletiu na contabilidade gerencial das empresas do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC, acompanhando os estágios evolutivos do IFAC em consonância com o preconizado na literatura.

Palavras-chaves: Institucionalização. Contabilidade Gerencial. Indústrias Familiares.

ABSTRACT

The study of the institutionalization of the changes of habits and routines in Management Accounts can be done through different approaches in the presence of organizational theories. The interfaces of the organizational theories are, in this research, related to the evolutionary stages of the Management Accounts preconized by the Institute of Management Accounts (IMA), within the scope of familiar companies. The aim is to verify the reflexes of the institutionalization on the changes of organizational habits and routines in the evolutionary stages of the Management Accounts preconized by the IMA in familiar industries of furniture which are a center point of furniture in São Bento do Sul / SC. The research is characterized as an exploratory–descriptive survey, with quantitative and qualitative approaches. The population of the research comprises the industries which are part of the data bank of the Syndicate of Building and Furniture Industries of São Bento do Sul (SINDUSMOBIL) and the 2006 Annual Economical Report of São Bento do Sul made by SEBRAE (Service of Support to Micro and Small companies). A random sample of 25 industries was selected for the survey, taking into consideration the number of employees. A poll with the management accountants or those in charge of the financial department was conducted in these 25 industries. Fifteen industries were chosen on the basis of the data collected as they best responded to the aim of the study. This sample was chosen in a non-probabilistic way, based on the following parameters: a) there is an established department of management accounts; b) if there is not an established accountancy department, there should be a corresponding sector with accounting routines; c) there are familiar characteristics. The instrument of the research for the collection of data in the survey and in the interviews is the same. In the interviews the questions were answered with interventions by the researcher to deepen the subject. In the analysis of the data collected, a quantitative approach was used for the closed questions, with central measures and frequencies. For the open questions the technique of the analysis of content was used. The results of the research point out that the process of change of Management Accounts in the researched companies, in the period from 2003 to 2007, cared for the premises of the institutional theory that characterize the effective institutionalization of the changes of habits and routines. Thus, it was concluded that the institutionalization of the changes of habits and routines reflected in the Management Accounts of the industries that are a center point of furniture in São Bento do Sul/SC, following the evolution stages of the IFAC in agreement with the preconized theory in literature.

Key-words: Institutionalization. Management Accounts. Familiar Companies.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Enquadramento da contabilidade gerencial nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial considerando o conjunto das empresas pesquisadas.....	174
Gráfico 1 - Localização física das pessoas da contabilidade gerencial na empresa....	126
Gráfico 2 - Atividades que realizam mais atualmente do que cinco anos atrás na contabilidade gerencial.....	129
Gráfico 3 - Atividades que realizam menos atualmente do que cinco anos atrás na contabilidade gerencial.....	131
Gráfico 4 - Atividades que compreendem novos serviços que a contabilidade gerencial está fornecendo atualmente e que não eram fornecidos 5 anos atrás.....	133
Gráfico 5 - Atividades que compreendem serviços que eram fornecidos 5 anos atrás e que ainda são fornecidos atualmente pela contabilidade gerencial.....	135
Gráfico 6 - Média percentual do tempo que os contadores gerenciais dedicam às atividades.....	142
Gráfico 7 - Proporção do tempo dedicado pelas pessoas na função da contabilidade gerencial às atividades.....	144
Gráfico 8 - Indicação dos respondentes sobre a taxa de mudanças da contabilidade gerencial.....	146
Gráfico 9 - Opinião dos entrevistados sobre a velocidade das mudanças na contabilidade gerencial.....	148
Gráfico 10 - Artefatos em fase de implantação e implantados enquadrados nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial.....	178
Gráfico 11 - Síntese dos artefatos da contabilidade gerencial implantados ou em fase de implantação que preponderam nas empresas pesquisadas.....	179
Gráfico 12 - Avaliação dos respondentes a respeito da percepção das pessoas que não trabalham na contabilidade gerencial sobre a relevância da contabilidade gerencial.....	183
Gráfico 13 - Opinião dos respondentes sobre a percepção das pessoas de outros departamentos sobre seu papel na companhia.....	184

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Tipos de isomorfismo.....	70
Quadro 2 - Dimensão estratégica da contabilidade gerencial.....	86
Quadro 3 - Conceitos específicos da contabilidade gerencial.....	88
Quadro 4 - Aplicação da estrutura conceitual.....	89
Quadro 5 - Constructo da pesquisa.....	114
Quadro 6 - Permanência do fundador da empresa na administração da sociedade.....	119
Quadro 7 - Participação da família na administração da empresa.....	119
Quadro 8 - Participação dos gestores no estabelecimento dos objetivos estratégicos.....	120
Quadro 9 - Existência de filiais nas empresas.....	121
Quadro 10 - Comercialização no mercado interno.....	122
Quadro 11 - Comercialização no mercado externo.....	123
Quadro 12 - Enquadramento tributário das empresas.....	124
Quadro 13 - Contabilidade realizada internamente na empresa ou terceirizada.....	124
Quadro 14 - Função e tempo no cargo.....	127
Quadro 15 – Formação acadêmica.....	128
Quadro 16 - Segregação dos artefatos da contabilidade gerencial.....	163
Quadro 17 - Projetos em implantação e implantados nas empresas pesquisadas.....	165
Quadro 18 - Institucionalização das mudanças de hábitos e rotinas nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial.....	191

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Data de fundação das empresas pesquisadas.....	118
Tabela 2 - Posição da contabilidade gerencial no organograma.....	125
Tabela 3 - Média e desvio padrão do tempo dedicado às atividades da contabilidade gerencial.....	137
Tabela 4 - Uso dos artefatos na contabilidade gerencial.....	155
Tabela 5 - Artefatos da contabilidade gerencial implantados ou em fase de implantação nas indústrias conforme com os estágios evolutivos do IMA.....	176

LISTA DE SIGLAS

AAA	<i>American Accounting Association</i>
AAPA	<i>American Association of Public Accountants</i>
AAUIA	<i>American Institute of Instructors in Accounting</i>
ABM	<i>Activity Based Management</i>
AIA	<i>American Institute of Accounting</i>
BI	<i>Business Inteligence</i>
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i>
EVA	<i>Economic Value Added</i>
GECON	Sistema de Gestão Econômica
ICMS	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IMA	<i>Institute of Management Accounts</i>
IMAP	<i>International Management Accounting Practice</i>
JIT	<i>Just in time</i>
MBA	<i>Master Business Administration</i>
NAA	<i>National Association of Accountants</i>
NACA	<i>National Association of Cost Accounting</i>
NEI	<i>New Economics Institutional</i>
NIS	<i>New Institutional Sociology</i>
OIE	<i>Old Institutional Economics</i>
PAT	<i>Positive Accounting Theory</i>
RAPM	<i>Reliance on Accounting Performance Measures</i>
ROI	<i>Return of Investment</i>
RSPL	Retorno sobre o Patrimônio Líquido
SEBRAE	Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SINDUSMOBIL	Sindicato das Indústrias da Construção e do Mobiliário de São Bento do Sul
VBM	<i>Value Based Management</i>

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 PROBLEMA DA PESQUISA.....	18
1.2 PERGUNTAS DA PESQUISA.....	21
1.3 PRESSUPOSTOS.....	21
1.4 OBJETIVOS DA PESQUISA.....	22
1.5 JUSTIFICATIVA TEÓRICA E PRÁTICA.....	22
1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO.....	28
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	30
2.1 TEORIAS ORGANIZACIONAIS.....	30
2.1.1 Paradigmas das teorias organizacionais.....	30
2.1.1.1 Paradigma humanista radical.....	30
2.1.1.2 Paradigma estruturalista radical.....	31
2.1.1.3 Paradigma funcionalista.....	32
2.1.1.4 Paradigma interpretativista.....	33
2.1.2 Teoria da Agência.....	34
2.1.2.1 Aspectos conceituais.....	35
2.1.2.2 Assimetria da informação.....	36
2.1.2.3 O papel da contabilidade no contexto do agenciamento.....	38
2.1.2.4 A teoria da agência e o comportamento organizacional.....	39
2.1.2.5 Contribuições da teoria da agência aos estudos organizacionais.....	40
2.1.2.6 O problema de agência em empresas familiares.....	42
2.1.2.7 Críticas à teoria da agência.....	43
2.1.3 Teoria da Contingência.....	44
2.1.3.1 Aspectos conceituais.....	45
2.1.3.2 Aspectos organizacionais à luz da teoria da contingência.....	46
2.1.3.3 Desenvolvimento da visão contingencial da estrutura na contabilidade gerencial..	47
2.1.3.4 Desenvolvimento da visão contingencial da liderança na contabilidade gerencial..	49
2.1.3.5 Críticas à teoria da contingência.....	50
2.1.4 Teoria Institucional.....	51
2.1.4.1 Aspectos conceituais.....	52
2.1.4.2 Desenvolvimento da teoria neo-clássica na contabilidade gerencial.....	53
2.1.4.3 Aspectos organizacionais à luz da teoria institucional.....	54

2.1.4.4 O fenômeno da institucionalização e a estabilidade organizacional.....	56
2.1.4.5 Desenvolvimento da visão institucional na contabilidade gerencial.....	58
2.1.4.6 Desenvolvimento da visão de legitimidade na contabilidade gerencial.....	60
2.1.4.7 A institucionalização em empresas familiares.....	61
2.1.4.8 Críticas à teoria institucional.....	63
2.1.5 Teoria do isomorfismo institucional.....	64
2.1.5.1 O isomorfismo no processo de institucionalização da contabilidade gerencial.....	64
2.1.5.2 Ambiente interno.....	66
2.1.5.3 Ambiente externo.....	67
2.1.5.4 Tipos de isomorfismo.....	68
2.2 HÁBITOS E ROTINAS ORGANIZACIONAIS.....	71
2.2.1 Aspectos conceituais.....	71
2.2.2 Dimensão institucional dos hábitos e rotinas organizacionais.....	73
2.2.3 A incerteza ambiental no contexto organizacional.....	74
2.3 ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL PRECONIZADOS PELO IFAC.....	77
2.3.1 Origem da contabilidade gerencial.....	77
2.3.2 Estágios evolutivos da contabilidade gerencial: pesquisa de 1998 do IFAC das práticas da contabilidade gerencial.....	79
2.3.2.1 Evolução e mudança na contabilidade gerencial.....	80
2.3.2.2 Contabilidade gerencial e o processo da gerência.....	83
2.3.2.3 Estrutura conceitual.....	87
2.3.2.4 Conclusões do IFAC (1998).....	90
2.3.3 Transformações na profissão da contabilidade gerencial: análise de 1999 do IMA das práticas da contabilidade gerencial.....	91
2.3.3.1 Evolução e mudança na contabilidade gerencial.....	92
2.3.3.2 Conclusões do IMA (1999)	96
2.4 INSTITUCIONALIZAÇÃO DE HÁBITOS E ROTINAS ORGANIZACIONAIS E SUA RELAÇÃO COM A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL.....	97
2.4.1 A influência dos fatores inconscientes na construção da instituição da contabilidade gerencial	97
2.4.2 Abordagem evolutiva no comportamento organizacional.....	99
2.4.3 Perspectiva institucional na contabilidade gerencial.....	103

3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA.....	109
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	109
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	112
3.3 INSTRUMENTO DA PESQUISA.....	113
3.4 CONSTRUCTO DA PESQUISA.....	114
3.5 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	115
3.6 LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	116
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....	117
4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS PESQUISADAS.....	117
4.1.1 Data de fundação.....	117
4.1.2 Fundador da empresa e administração da sociedade.....	118
4.1.3 Existência de filiais.....	121
4.1.4 Comercialização no mercado interno.....	121
4.1.5 Comercialização no mercado externo.....	122
4.1.6 Regime de tributação.....	123
4.1.7 Contabilidade interna ou terceirizada.....	124
4.1.8 Posição da contabilidade gerencial no organograma.....	125
4.2 PERFIL DOS RESPONDENTES.....	126
4.2.1 Função e tempo no cargo.....	127
4.2.2 Formação acadêmica.....	128
4.3 MUDANÇAS DE HÁBITOS E ROTINAS NA CONTABILIDADE GERENCIAL...	129
4.3.1 Atividades que realizam mais atualmente do que cinco anos atrás na contabilidade gerencial.....	129
4.3.2 Atividades que realizam menos atualmente do que cinco anos atrás na contabilidade gerencial.....	131
4.3.3 Atividades que compreendem novos serviços que a contabilidade gerencial está fornecendo atualmente e que não eram fornecidos 5 anos atrás.....	133
4.3.4 Atividades que compreendem serviços que eram fornecidos 5 anos atrás e que ainda são fornecidos atualmente pela contabilidade gerencial.....	135
4.3.5 Tempo dedicado às atividades da contabilidade gerencial.....	136
4.3.6 Mudanças ocorridas na contabilidade gerencial.....	145
4.4 ENQUADRAMENTO DA CONTABILIDADE GERENCIAL DAS EMPRESAS PESQUISADAS AOS ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL PRECONIZADOS PELO IFAC.....	154

4.4.1	Uso dos artefatos da contabilidade gerencial.....	154
4.4.2	Análise de conteúdo das entrevistas sobre uso de artefatos da contabilidade gerencial.....	157
4.4.3	Segregação dos artefatos da contabilidade gerencial.....	162
4.4.4	Enquadramento da contabilidade gerencial das empresas pesquisadas aos estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC.....	164
4.4.4.1	Enquadramento da contabilidade gerencial de cada empresa pesquisada nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC.....	164
4.4.4.2	Artefatos da contabilidade gerencial implantados ou em fase de implantação nas empresas de acordo com os estágios evolutivos do IFAC.....	175
4.5	INSTITUCIONALIZAÇÃO DE HÁBITOS E ROTINAS ORGANIZACIONAIS.....	179
4.5.1	Evolução de hábitos e rotinas organizacionais na contabilidade gerencial e monitoração reflexiva.....	180
4.5.2	Implementação de novos artefatos da contabilidade gerencial.....	181
4.5.3	Evolução, adaptação e incentivo às novas adaptações.....	183
4.5.4	Estagnação.....	185
4.5.5	Mudança revolucionária.....	186
4.5.6	Suspensão do conflito.....	187
4.5.7	Análise das mudanças de hábitos e rotinas organizacionais segundo a abordagem da teoria institucional.....	188
4.5.8	Análise do ambiente isomórfico da contabilidade gerencial.....	189
4.5.9	Reflexos da institucionalização das mudanças de hábitos e rotinas nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial.....	190
5	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	193
5.1	CONCLUSÕES.....	193
5.2	RECOMENDAÇÕES.....	197
	REFERÊNCIAS.....	199
	APÊNDICES.....	208
	APÊNDICE A – Empresas selecionadas.....	209
	APÊNDICE B – Instrumento de pesquisa.....	210

1 INTRODUÇÃO

A partir dos anos 80 ocorreram mudanças significativas no ambiente externo das empresas em todos os setores da economia. Isto inclui concorrentes mais competitivos, clientes mais exigentes e aumento da disponibilidade de tecnologias de processamento de informação (BAINES; LANGFIELD, 2003). Tais mudanças ocorreram basicamente em consequência das companhias competir em um único mercado global. A globalização crescente resultou na competição internacional intensa e agressiva, em demandas crescentes de clientes e ciclos de vida mais curtos dos produtos (BAINES; LANGFIELD, 2003).

Para competir nestes mercados altamente competitivos, muitas organizações realizaram investimentos consideráveis em tecnologia avançada de produção, tal como projetos de computação integrada na produção e em sistemas *just-in-time* (BAINES; LANGFIELD, 2003). O uso destas tecnologias resultou não somente no melhoramento da qualidade, mas também na habilidade de fornecer bens ou serviços para satisfazer segmentos de mercado específicos ou mesmo a clientes individuais (BAINES; LANGFIELD, 2003).

Em decorrência das transformações que impulsionaram as empresas em direção à implementação de processos de melhoria contínua, surgiram fatores impulsionadores do processo de mudanças nos sistemas de contabilidade gerencial. Guerreiro, Pereira e Lopes (2004, p. 03) citam os seguintes fatores:

[...] (i) maior volume de informações disponíveis, através de publicações acadêmicas, livros técnicos e revistas; (ii) maior facilidade de acesso às informações, principalmente em função da Internet e das novas tecnologias de informação; (iii) melhor formação acadêmica dos executivos da área contábil devido principalmente ao atendimento de cursos de especialização, cursos do tipo MBA e cursos à distância; (iv) emprego de novas tecnologias de informação no ambiente empresarial, dentre as quais se destacam os sistemas ERP, a transmissão de dados via satélite e a *Internet*.

No contexto de acirrada concorrência imposta pelo mercado, o ambiente empresarial é definido por um conjunto de indivíduos que agem por interesses próprios, mas percebem que o seu destino depende da sobrevivência e manutenção das equipes ao longo do tempo (BRISOLA, 2004).

O relacionamento que se estabelece entre dois ou mais indivíduos no ambiente empresarial e a necessidade de considerar a assimetria da informação é o pressuposto fundamental da teoria da agência (BRISOLA, 2004). Na perspectiva da teoria da agência, os sistemas de informações contábeis são considerados como sistemas de monitoramento que

produzem informações no qual o principal (proprietário) e o agente (gerente) baseiam suas relações (MARTINEZ, 1998).

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 139) concebem o papel da contabilidade gerencial como responsável pelo monitoramento das informações e ressaltam que:

[...] dado que os principais sempre estarão interessados nos resultados gerados por seus agentes, a Teoria da Agência oferece bases para um papel importante para a contabilidade no fornecimento de informações após a ocorrência de um evento: um chamado papel pós-decisório.

Khandwalla (1972) propôs uma pesquisa que verificasse se a competição maior das organizações mais complexas e mais diferenciadas requerem sistemas de controle mais sofisticados para a coordenação e a integração. O foco da pesquisa foi baseado na sofisticação do sistema de informação, que foi medido ao longo de diversas dimensões, incluindo o tempo da distribuição da informação e da disponibilidade de modelos analíticos da decisão (GUERREIRO; PEREIRA, REZENDE, 2005).

A utilidade de várias características da informação do sistema de controle foi examinada também por pesquisadores da contabilidade comportamental, como exemplo Schiehl e Morissette (2000), intitulada *Motivation, measurement and rewards from a performance evaluation perspective*; Balachandran (1985), intitulada *Behavioral accounting: an introduction*. A diversidade nas pesquisas da contabilidade comportamental forneceu diversas introspecções teóricas e conseqüências nos sistemas de controle (KREN, 1997). Fatores ambientais e individuais impactam a eficácia de medidas de desempenho da contabilidade gerencial. A evidência indica também que a relação entre a participação e o desempenho do gerente e do subordinado está baseada em fatores individuais e organizacionais, e que talvez o mais importante é o cognitivo (KREN, 1997).

Neste sentido as formas de pensamento existentes no inconsciente do grupo da contabilidade gerencial são muito fortes, porque vêm incorporando costumes, tradições, hábitos e sistemas de pensamento que têm sido aceitos por vários indivíduos há séculos (KREN, 1997). As idéias de costumes, tradições, hábitos e sistemas de pensamento estão conectados pelo conceito de rotina das organizações. Guerreiro, Frezatti e Casado (2004, p. 3-4) descrevem que:

[...] a caracterização de hábitos envolve uma pré-disposição ou tendência para se engajar em formas de ação anteriormente adotadas ou adquiridas. É importante observar que a existência de hábitos não exclui a idéia da intencionalidade do comportamento individual, e não significa que hábitos não possam ser modificados.

Embora hábitos estejam na esfera pessoal, as rotinas podem envolver um grupo de pessoas, e assim as rotinas se tornam os principais componentes das instituições. Em outras palavras, as rotinas são hábitos formalizados e institucionalizados, incorporando comportamentos orientados por regras, sendo que as rotinas se fortalecem pelo processo de repetição de ações para o atendimento das regras. As rotinas representam formas de pensar e de agir que são habitualmente adotadas por um grupo de indivíduos de forma inquestionável.

A contabilidade gerencial é destacada por Burns e Scapens (2000) como uma instituição dentro da empresa, isto é, uma rotina formada por hábitos que dá sentido a determinado grupo de pessoas, sendo esta estrutura organizacional amplamente aceita de forma inquestionável. A estrutura organizacional representa como as práticas sociais são construídas por meio da relação tempo-espaço. A estruturação consiste na reprodução dessas práticas (BURNS; SCAPENS, 2000).

Para Giddens (2003), o estudo das práticas padronizadas e recorrentes, que se encontram estabilizadas no tempo e no espaço, é foco da pesquisa da teoria contingencial da estrutura. Os indivíduos vivem e se organizam por meio de processos dinâmicos de interação social, ou seja, todos os homens têm potenciais que são desenvolvidos ao longo da sua vida (GIDDENS, 2003). Entretanto, muito embora haja na conduta humana uma dimensão subjetiva considerável, também há um certo limite à autonomia de ação do indivíduo (GIDDENS, 2003). A conduta humana é esta autonomia de ação, que não é mecânica e nem aleatória, existe o elemento que conduz à sua padronização no tempo e no espaço; e também não é rígida, pois há uma intensidade mínima de autonomia nas ações (GIDDENS, 2003).

A teoria contingencial da estrutura é a base teórica do comportamento organizacional que relata a maneira que as contingências, como a tecnologia e pressões ambientais, influenciam o desenvolvimento das organizações (COVALESKI; DIRSMITH; SAMUEL, 1996). Estuda também como as contingências afetam a estrutura das organizações nos níveis de formalização, especialização, diferenciação e burocratização (COVALESKI; DIRSMITH; SAMUEL, 1996).

Guerreiro, Pereira e Rezende (2005, p. 01-02) se reportam à teoria da contingência para explicar o processo de mudança organizacional interno e externo das organizações, bem como suas interdependências a fatores ambientais, os quais são elencados a seguir:

[...] a taxa de mudança, o grau de complexidade do ambiente externo à organização, as variáveis indutoras ao processo de mudança, as forças e fraquezas internas da organização, valores, objetivos, habilidades e atitudes dos administradores e trabalhadores da organização, e tipos de tarefas, recursos e tecnologias que a organização utiliza.

A teoria da contingência fornece argumentos consistentes que possibilitam o entendimento das causas que levaram determinada organização a reagir ao ambiente, como a decisão de implementar um específico sistema de contabilidade gerencial, ou então até mesmo abandonar sistemas tradicionais (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2005).

Suchman (1995) explica que os diversos públicos percebem organizações legítimas não apenas como mais valiosas, mas também como mais constantes e mais confiáveis. A legitimidade influi não apenas como as pessoas agem em relação às organizações, mas também como elas as compreendem (SUCHMAN, 1995). A teoria da legitimidade nas organizações considera como as ações são desejáveis, adequadas ou apropriadas em algum sistema socialmente construído de normas, valores, crenças e definições (SUCHMAN, 1995).

Para alcançar o estágio da legitimação as rotinas organizacionais, tecnologias ou alguma combinação são institucionalizadas por meio de um regime ou de uma retórica dominante (LAWRENCE; WINN; JENNINGS, 2001). Neste estágio as práticas são difundidas extensamente entre a maioria dos membros participantes da organização. A edição é agora estável, resistindo e influenciando a instituição em como ela será (LAWRENCE; WINN; JENNINGS, 2001).

Depois que a institucionalização alcançou a saturação, os deslocamentos do foco da mudança e o seu ritmo ao caráter temporal da instituição são estabelecidos (LAWRENCE; WINN; JENNINGS, 2001). O fenômeno da institucionalização das rotinas da contabilidade gerencial é destacado por Guerreiro, Frezatti e Casado (2004, p. 04):

práticas contábeis e rotinas emergentes podem ser caracterizadas como institucionalizadas quando elas se tornam amplamente aceitas na organização e quando elas se tornam formas de controle gerencial inquestionáveis. Não se pode afirmar que toda a contabilidade se torna rotinizada e institucionalizada, porém existe um forte potencial para que isso ocorra.

O estudo da institucionalização das mudanças de hábitos e rotinas da contabilidade gerencial pode ser efetuado sob diferentes abordagens teóricas: a teoria da agência (DEMSKI; FELTHAM, 1978), a teoria contingencial da estrutura (GIDDENS, 2003; GUERREIRO; PEREIRA; LOPES, 2004), a teoria contingencial da liderança (NELSON; QUICK, 2006; DUBRIN, 2005), a teoria da legitimidade (SUCHMAN, 1995; OGDEN; CLARKE, 2005; PFEFFER; SALANCIK, 1978) e a teoria institucional (BURNS; SCAPENS, 2000).

As interfaces dessas teorias organizacionais podem ser relacionadas aos estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo *International Federations of*

Accountants (IFAC), os quais foram publicados no denominado documento *International Management Accounting Practice* (IMAP).

A aproximação institucional no âmbito das empresas familiares é concebida por meio de objetivos e ações de indivíduos e de grupos que são influenciados fortemente por várias instituições ambientais, condicionando as decisões e os comportamentos dos membros de uma sociedade. As instituições e as mudanças institucionais são as principais determinantes do desenvolvimento dos campos sociais e econômicos (CAFFARENA, 2006).

À medida que as organizações se desenvolvem e se profissionalizam, tornando-se mais complexas, dado o crescimento de suas operações, surge a necessidade cada vez maior de informações gerenciais para definir onde, quando, com quem e como a empresa realizará seus negócios. Para tanto, é necessário o conhecimento do reflexo da institucionalização de hábitos e rotinas organizacionais na estabilidade ou mudança da contabilidade gerencial.

A essência dessa premissa é que levou às investigações que culminaram no estudo do desenvolvimento da contabilidade gerencial e suas interfaces com as teorias organizacionais, com destaque à teoria institucional, em empresas familiares. Portanto, o tema da pesquisa objetivado é verificar os reflexos da institucionalização de hábitos e rotinas organizacionais nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial.

1.1 PROBLEMA DA PESQUISA

As pressões institucionais são destacadas por Johnson e Kaplan (1987) como propulsoras para a inovação da contabilidade gerencial. Desde os primórdios do século XX, a tecnologia para o registro, armazenagem, processamento e distribuição das informações gerenciais mudou radicalmente (JOHNSON; KAPLAN, 1987). Para os autores, operações manuais tornaram-se obsoletas e quase inexistentes. A tecnologia digital tornou possível o registro contínuo das operações reais. Computadores baratos e *softwares* poderosos tornaram mais fácil elaborar planilhas, gráficos e relatórios. O desafio para o ambiente competitivo, nos dias de hoje, consiste em desenvolver abordagens novas e mais flexíveis para o projeto de sistemas de contabilidade gerencial (JOHNSON; KAPLAN, 1987).

A competição maior das organizações, mais complexas e diferenciadas, requer sistemas de controle mais sofisticados para a coordenação e integração organizacional (WILLIAMSON, 1985). As relações contratuais são consideradas por Williamson (1985) como consequência do modelo de gestão organizacional, que estabelece o modelo da

organização a ser administrada, premiando ou punindo seus gestores a partir de um processo de gestão que identifica os resultados a serem obtidos.

Pressupondo a existência de uma área que atua com neutralidade no monitoramento deste processo, cabe à contabilidade gerencial esta responsabilidade. As características estruturais das organizações, tais como o tamanho, a tecnologia, a descentralização e a incerteza ambiental, determinam as mudanças da contabilidade gerencial (LUFT; SHIELDS, 2003). Um tema comum na pesquisa normativa da contabilidade gerencial é que as mudanças no ambiente externo de uma organização conduzirão para a mudança no sistema de contabilidade gerencial de uma organização (ATKINSON et al., 2000).

O trabalho de Giddens (2003) sobre a teoria contingencial da estrutura é uma tentativa de articular os processos institucionalizados como um produto da ação humana. A interpretação das mudanças dos processos institucionalizados é cabível ao entendimento da evolução da contabilidade gerencial.

Barley e Tolbert (1997) explicam que a teoria contingencial da estrutura e a teoria institucional fornecem introspecções complementares. Ambas têm a premissa que a ação está organizada normalmente por instituições, com definições amplamente relacionadas ao comportamento e por relacionamentos apropriados para um jogo dos atores (BARLEY; TOLBERT, 1997). Ambas reconhecem que as instituições são criadas, mantidas e mudadas com a ação. A teoria contingencial da estrutura, entretanto, focaliza explicitamente na dinâmica por que as instituições são reproduzidas e alteradas, uma adição que é negligenciada pela maior parte dos teóricos institucionais (BARLEY; TOLBERT, 1997).

Contudo, Nelson e Quick (2006) relatam que o desempenho organizacional não depende somente das variáveis estruturais e institucionais. Pesquisas recentes demonstraram que o comportamento dos líderes incentiva a aprendizagem e a inovação da equipe. O estilo de liderança contribui para que novos produtos sejam introduzidos ao mercado mais rapidamente (NELSON; QUICK, 2006). Isto significa que a maioria dos líderes com uma orientação ao relacionamento interpessoal desenvolvem bem em equipes principais novos projetos e artefatos da contabilidade gerencial (NELSON; QUICK, 2006).

De acordo com a teoria contingencial da liderança, o melhor estilo de liderança depende dos fatores que se relacionam aos membros do grupo e ao ajuste do trabalho (DUBRIN, 2005). O autor comenta que um fator principal da contingência, por exemplo, envolve as necessidades do grupo. Um líder pode imediatamente querer empurrar adiante a execução de uma nova tecnologia, mas o grupo necessita de capacitação profissional para legitimar a implementação de novos projetos (DUBRIN, 2005).

No contexto de inovação organizacional, Vasconcelos, Queiroz e Goldszmidt (2006, p. 08) discorrem sobre o papel da legitimidade nas organizações:

A legitimidade afeta não apenas como as pessoas agem em relação às organizações, mas também como elas as entendem. Desta forma, os diversos públicos percebem organizações legítimas não apenas como mais valiosas, mas também como [...] mais previsíveis e mais dignas de confiança.

Entre muitos problemas que enfrentam as organizações inovadoras, é especialmente crítica a ausência relativa de legitimidade nas rotinas organizacionais, porque os gestores e as partes interessadas não conseguem compreender a natureza dos novos riscos, e sua conformidade com as regras institucionais estabelecidas é ainda uma incógnita (ALDRICH; FIOL, 1994).

Na estruturação das rotinas organizacionais, a contabilidade gerencial pode ser reconhecida pelos indivíduos como útil à organização. Os fenômenos comportamentais e a interpretação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial são direcionados no estudo às empresas familiares devido a exploração da dinâmica cultural e estrutural destas organizações.

As proposições do presente trabalho se limitam à evolução da contabilidade gerencial no ambiente das empresas familiares. Lethbridge (1997) faz uma análise das empresas familiares no contexto global, revelando grande diversidade, tanto no seu porte e competitividade quanto nos ambientes econômicos em que atuam. Existem desde pequenas e médias empresas, especializadas e altamente competitivas, ocupando posições de destaque em nichos do mercado mundial, enfrentando os desafios impostos pela globalização (LETHBRIDGE, 1997).

Caffarena (2006) menciona que a herança social é maior nas empresas familiares, ocasionando uma forte resistência para a inovação. As pressões institucionais consideradas pelo autor como formais, representam um fenômeno de transformação das normas sociais.

Uma questão específica da empresa familiar tradicional ou híbrida (principalmente a primeira) que pode, se não for equacionada, representar um obstáculo adicional ao seu desenvolvimento (LETHBRIDGE, 1997). A sucessão, a profissionalização da administração e os dilemas colocados pelo crescimento são aspectos peculiares para o desenvolvimento das empresas familiares (LETHBRIDGE, 1997).

Com base no exposto elaborou-se a seguinte questão-problema: *Quais os reflexos da institucionalização das mudanças de hábitos e rotinas organizacionais nos estágios*

evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC em indústrias familiares de móveis do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC?

1.2 PERGUNTAS DA PESQUISA

A partir da questão-problema que norteia a pesquisa, elaboraram-se perguntas mais específicas:

- a) Quais mudanças de hábitos e rotinas organizacionais que ocorreram na contabilidade gerencial no período de 2003 a 2007 em indústrias familiares de móveis do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC?
- b) Quais os estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC que preponderam em indústrias familiares de móveis do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC?
- c) Quais os reflexos da institucionalização dos hábitos e rotinas organizacionais nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial nas indústrias familiares de móveis do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC?

1.3 PRESSUPOSTOS

O trabalho buscou analisar o reflexo da institucionalização nas mudanças de hábitos e rotinas organizacionais nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial propostos pelo IFAC, nas indústrias familiares de móveis do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC. Os pressupostos que seguem nortearam a presente pesquisa.

O primeiro pressuposto é que os ambientes social e empresarial constituem-se em fatores indutores dos processos de mudanças de hábitos e rotinas organizacionais. As empresas são induzidas a implementar processos profundos de mudanças na sua forma de atuação, no seu modelo de gestão de negócios, nos seus instrumentos gerenciais e na contabilidade gerencial.

O segundo pressuposto é que as mudanças dos hábitos e rotinas organizacionais promovem a evolução da contabilidade gerencial e que os estágios evolutivos do IFAC podem servir de parâmetro para aferir o desenvolvimento da contabilidade gerencial.

No terceiro pressuposto considerou-se que hábitos e instituições estão interligados pelo conceito de rotina. As rotinas são hábitos formalizados e institucionalizados,

incorporando comportamentos orientados por regras, sendo que as rotinas se fortalecem pelo processo de repetição de ações para o atendimento das regras. Desta forma acontece a institucionalização dos hábitos e rotinas organizacionais que se reflete nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial proposto pelo IFAC.

1.4 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral é verificar os reflexos da institucionalização das mudanças de hábitos e rotinas organizacionais nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC em indústrias familiares de móveis do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC.

Com base no objetivo geral, elaboram-se os seguintes objetivos específicos:

- a) identificar mudanças de hábitos e rotinas organizacionais ocorridas na contabilidade gerencial no período de 2003 a 2007 em indústrias familiares de móveis do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC;
- b) investigar os estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC que preponderam em indústrias familiares de móveis do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC; e
- c) analisar os reflexos da institucionalização dos hábitos e rotinas organizacionais nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial nas indústrias familiares de móveis do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC.

1.5 JUSTIFICATIVA TEÓRICA E PRÁTICA

O ambiente mais competitivo, a partir dos anos 80, tem profundas implicações sobre os sistemas de contabilidade gerencial. O conhecimento mais acurado dos custos dos produtos, o maior controle dos custos e a coerente medição do desempenho se tornaram mais importantes do que no passado (JOHNSON; KAPLAN, 1987). Surgiu, por conseguinte, um significativo número de sistemas, que propõem soluções aos problemas gerenciais das empresas. Exemplo disso são o *Activity Based Costing (ABC)*, *Activity Based Management (ABM)* e *Balanced Scorecard (BSC)*.

Contudo, mesmo com a existência de fatores indutores e facilitadores para a modernização da contabilidade gerencial, ela pouco tem se modificado. Diversos autores e

pesquisadores têm alertado para o problema do que se pode denominar da “estabilidade da contabilidade gerencial” (GUERREIRO; PEREIRA; LOPES, 2004).

Pereira e Guerreiro (2005) citam diversos trabalhos que têm alertado para o problema que se denomina “estabilidade da contabilidade gerencial”: Otley (1985), Choudhury (1986), Johnson e Kaplan (1987), Edwards e Emmanuel (1990), Cohen e Paquette (1991), Brighth et al. (1992), Emore e Ness (1991), Green e Amenkhienan (1992), Ask e Ax (1992), Drury et al. (1993), Scapens e Roberts (1994), Scapens (1994), Covaleski et al. (1996), Evans e Ashworth (1996), Libby e Waterhouse (1996), Granlund e Lukka (1998), Burns (2000), Burns e Scapens (2000) e Granlund (2001).

O baixo grau de inovação de técnicas contábeis é destacado por Guerreiro, Frezatti e Casado (2004, p. 01):

Apesar de fatores indutores e facilitadores do ambiente externo, apesar do rol de novas técnicas e instrumentos à disposição dos gestores empresariais, o que se observa efetivamente, na prática, é o baixo grau de implementação de novas técnicas e conceitos de contabilidade gerencial nas empresas.

Estudos comprovam o caráter conservador da contabilidade gerencial. Otley (1985), Johnson e Kaplan (1987), Scapens e Roberts (1993), Scapens (1994), Covaleski et al. (1996), Libby e Waterhouse (1996), Burns (1999) e Granlund (2001) demonstram que, apesar do desenvolvimento de novas técnicas e procedimentos de gestão, a contabilidade gerencial utilizada pelas empresas não acompanha tal evolução.

Pesquisas empíricas constataam que apesar do surgimento de novos sistemas gerenciais, o que se observa efetivamente, na prática, é o baixo grau de implementação de novas técnicas e conceitos de contabilidade gerencial nas empresas. Citam-se a título de exemplo as pesquisas que seguem: *Management accounting practices: perceptions of controllers* (COHEN; PAQUETTE, 1991); *The deployment of costing techniques and practices: a UK study* (BRIGTH; DAVIES; DOWNES; SWEETING, 1992); *Accounting inovations: a cross sectional survey of manufacturing firms* (GREEN; AMENKHIENAN, 1992); *Trends in the development of product costing practices and techniques – a survey of Swedish manufacturing industry* (ASK; AX, 1992); *Accounting and control: a case study of resistance to accounting change* (SCAPENS; ROBERTS, 1993); *Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso* (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2005).

Exemplo de moderna técnica de contabilidade gerencial com baixo nível de implementação prática é o sistema *Activity Based Costing*. Riccio, Segura e Sakata (2000) citam o grande volume de trabalhos científicos publicados sobre “ABC”. Evans e Ashworth (1996) comentam que somente 28% das companhias americanas têm introduzido efetivamente o sistema “ABC”.

Coad (apud GUERREIRO, PEREIRA e LOPES, 2004) citam os chamados “modelos ideais” que surgiram a pouco mais de uma década: *Activity Based Costing (ABC)*, *Activity Based Management (ABM)*, *Throughput Accounting*, *Life Cycle Costing*, *Value Chain Approaches to Strategic Management*, *The Accounting Assessment of Competitive Position*, *Qualitative Performance Measures*, *Balanced Scorecard (BSC)*, *Target Costing*, *Kaizen Costmanagement (formal, regular cost reduction programmes)*, *Economic Value Added (EVA)*. Guerreiro, Pereira e Lopes (2004) destacam também o Sistema de Gestão Econômica (GECON).

São várias as justificativas para que os sistemas gerenciais não sejam utilizados em grande parte das organizações. Dentre elas, uma das mais apontadas é que as ferramentas propostas não resolvem eficazmente diversos problemas gerenciais, tais como avaliação de desempenho, compensação de gestores e alocação de custos.

Guerreiro, Pereira e Lopes (2004) enfatizam o número restrito de pesquisas no Brasil sobre o tema da estabilidade e mudança nos sistemas de contabilidade gerencial e a importância deste assunto em publicações internacionais. Citam que a importância deste tema de pesquisa se revelou na revista acadêmica *Management Accounting Research* que dedicou a edição completa do seu volume 12 em 2001 para a publicação de artigos versando sobre esta temática.

O estudo de Hopwood (apud GUERREIRO, PEREIRA e LOPES, 2004) sobre os desafios das mudanças contábeis ilustra a variedade e complexidade deste processo. Scapens (1994) investiga a teoria neo-clássica, focando a relação da contabilidade gerencial, tomadores de decisão e o equilíbrio do mercado. O autor conclui que a base teórica da contabilidade gerencial é bastante orientada pela teoria neo-clássica da firma, mas esta teoria não se constitui em referencial teórico adequado para explicar o desenvolvimento de sistemas de contabilidade gerencial. A teoria neo-clássica não tem intenção de explicar o comportamento de gestores dentro das empresas.

Guerreiro, Pereira e Lopes (2004, p. 05) complementam a afirmação de Scapens (1994):

duas pressuposições importantes no âmbito da teoria neo-clássica da firma: (i) a maximização racional dos agentes econômicos e (ii) o equilíbrio geral proporcionado pelas forças de mercado. O pressuposto da racionalidade econômica dos indivíduos considera que os indivíduos estarão sempre tomando individualmente decisões racionais. Nesse sentido, todas as demais dimensões que cercam o ser humano, principalmente a psicológica e a sociológica, são desconsideradas na análise econômica do modelo neo-clássico. O equilíbrio do mercado é visto como uma consequência dos comportamentos econômicos individuais, considerando que o todo é formado pela soma das partes e não considerando outras variáveis externas ao modelo da racionalidade econômica.

Contrapondo-se à base conceitual da racionalidade do mercado concebida pela teoria neo-clássica, a teoria da agência estuda o conflito dos indivíduos com preferências diferentes. Pinto Jr e Pires (2000) focam a teoria da agência no relacionamento entre dois atores econômicos (um é o principal e o outro é o agente), no qual o agente dispõe de um conjunto de possíveis comportamentos a adotar, suas ações afetam o bem-estar entre as partes e dificilmente são observáveis pelo principal. Este tipo de relação explicita o problema de assimetria de informações entre o agente e o principal.

Martinez (1998, p. 08) destaca a obra *Positive accounting theory* de Watts e Zimmermann (1986) como a introdução do modelo da teoria da agência na contabilidade gerencial:

[...] a obra de WATTS & ZIMMERNAM (1986), onde sobre o título de *Positive Accounting Theory (PAT)*, pretendia explicar “*como o mundo é*” com a regulamentação da prática contábil e “*como o mundo seria*” sem essa regulamentação. A sua obra obteve um grau de aceitação sem precedentes no campo contábil, criando uma veneração às suas hipóteses fundamentais, chegando esse fenômeno a denominar-se de “*PA Cult*”. Muitos atribuem ao PAT uma nova postura da ciência contábil no conjunto das áreas de conhecimento.

Contudo, Chapman (1997) afirma que é necessário estudo aprofundado sobre a distinção entre a complexidade e a incerteza. As variáveis contingenciais típicas tais como a tecnologia, ambiente e estratégia podem ser analisadas com o nível de organizações e sua complexidade. A teoria contingencial da estrutura sugere que a incerteza é que dirigirá as exigências de informações das organizações. A incerteza é causada não somente pela interação de um número de fatores contextuais externos, mas também por fatores tais como o nível do conhecimento e da compreensão organizacional de como estas impactam os processos internos (CHAPMAN, 1997).

Molinari e Guerreiro (2004, p. 02) apresentam os principais estudos desenvolvidos entre 1990 e 2003 da teoria da contingência em diversas áreas da gestão empresarial:

[...] ética (SCHWEIKART, 1992), aderência ao controle interno (RAMASWAMI, 1996), análise ambiental (YASSAY-ARDEKANI; NYSTROM, 1996), processo de tomada de decisões (TARTER; WAYNE, 1998), tecnologia da informação (SAMBAMURTHY; ZMUD, 1999), administração pública (SIMON, 1999), contabilidade internacional (SAUDAGARAN; DIGA, 1999), avaliação da performance (CHILD; CHUNG; DAVIES, 2003).

O ambiente em que se desenvolvem as práticas da contabilidade gerencial sofre influências das tendências e fenômenos sociais, políticos, econômicos e tecnológicos, que podem ser caracterizadas como variáveis contingenciais (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Estas pressões institucionais contribuem para a transformação da contabilidade gerencial. A perspectiva de análise das organizações segundo a teoria institucional permite analisar tais tendências e fenômenos buscando entender múltiplos aspectos das instituições e seus processos de institucionalização (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

A abordagem da teoria institucional tem sido aplicada em diversas pesquisas no campo da contabilidade gerencial. Scapens (1994) utilizou a perspectiva institucional para analisar como as rotinas contábeis institucionalizadas permitem as organizações reproduzir comportamento legitimado para conseguir a coesão organizacional.

Covaleski, Dirsmith e Samuel (1996) avaliaram as tradições teóricas organizacionais e sociológicas que foram utilizadas nas pesquisas da contabilidade gerencial. Os autores debateram a aplicabilidade e a compreensão mais profunda de tais teorias, incluindo a teoria institucional e da contingência.

Burns (1999) explorou a mudança da contabilidade gerencial no departamento de desenvolvimento de produtos de um pequeno fabricante britânico de produtos químicos. O trabalho contemplou a estrutura institucional da contabilidade gerencial e a estrutura de mobilização do poder que impede a dinâmica dos processos de mudança (BURNS, 1999).

Granlund e Lukka (1998) identificaram as forças de convergência das práticas da contabilidade gerencial no mundo. Os autores consultaram testes padrões e estilos comportamentais do uso institucional da informação, como exemplo o comportamento orçamento-relacionado.

Guerreiro, Pereira e Rezende (2005) identificaram as características fundamentais de hábitos e rotinas da contabilidade gerencial. A pesquisa buscou estudar os hábitos e rotinas institucionalizadas, bem como novos hábitos e rotinas surgidos a partir da instalação de um processo de mudança nos sistemas de custos e preços de uma empresa comercial familiar de porte médio.

Segundo D'anno, Succi e Alexander (2000), estudos empíricos sobre a teoria institucional, por exemplo estudos de Davis, Diekmann e Tinsley (1994), Kraatz e Zajac

(1996), enfatizaram a importância da competição de mercado e de fatores institucionais na mudança organizacional.

As proposições do presente trabalho se limitam à evolução da contabilidade gerencial no ambiente de empresas familiares. Presume-se haver interfaces das teorias organizacionais com os estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC.

Adicionalmente o estudo do desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas familiares necessita a análise de diversas dimensões (propriedade, família e empresa). O envolvimento e a interferência da família com o cotidiano da empresa é mola propulsora dos conflitos por poder, dinheiro, atenção e reconhecimento (GORGATI, 2000).

Neste contexto, têm-se como estudo as empresas familiares do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC. Denk (2007) ressalta que a indústria moveleira no Brasil está num movimento de altas e baixas nos últimos anos, com muitas oportunidades e algumas ameaças que podem dificultar a continuidade com rentabilidade. As exportações estão crescendo significativamente desde o início da década de 90 e neste momento enfrenta o grande desafio de superar as adversidades geradas pela política cambial e de juros. No mercado interno a indústria está se consolidando com importantes inovações na capacidade produtiva e com forte desconcentração regional atendendo cada vez mais as tendências regionais de consumo. Porém, há insuficiência de políticas de crédito para financiamento da indústria e do consumidor final.

Muitas iniciativas de modernização na gestão das empresas estão sendo encaminhadas, Denk (2007) destaca que há muito trabalho na profissionalização de gestão das empresas, na maioria familiares, e investimentos para obtenção de maior produtividade e qualidade. As empresas enfrentam ameaças externas, especialmente o forte crescimento da China. O crescimento do setor é baixo nos últimos anos (taxa de 1,79% ao ano até 2005). Em 2006 houve um crescimento maior (8,79%) por conta do crescimento do mercado interno.

Dessa forma, percebe-se a necessidade de estudos organizacionais para fortalecer a eficiência coletiva do pólo moveleiro de São Bento do Sul. Denk (2007) afirma que São Bento do Sul é o primeiro pólo exportador de móveis do Brasil com US\$ 166.568 mil em 2006 e o quinto exportador do Estado em 2005 com US\$ 261 milhões.

A disponibilidade de matéria-prima, qualidade da mão-de-obra e empreendedorismo, permitiram o incremento das exportações do *cluster* da região do Alto Vale do Rio Negro na década de 90 e consolidação entre 2000/2005 (DENK, 2007). As exportações em 2005, no valor de US\$ 334.767 mil, representavam 74,5% das exportações de móveis de Santa Catarina e 31% das exportações brasileiras. Em 2006 as exportações do Alto Vale do Rio Negro (US\$

287.602 mil), representaram 76% das exportações catarinenses e 27,4% das exportações brasileiras (DENK, 2007).

O setor de Madeira/Móveis é o segundo maior empregador de mão-de-obra da indústria do País (DENK, 2007). Os dois setores empregam mais de 534 mil pessoas, representando 9% da mão-de-obra do setor industrial e 3,39% do valor adicionado do setor com um valor de R\$ 13,7 bilhões (DENK, 2007).

Do ponto de vista prático, o estudo pretende oferecer aos gestores de empresas familiares a compreensão de qual estágio evolutivo da contabilidade gerencial suas empresas se encontram e o que necessitam desenvolver. Entendendo os estágios evolutivos da contabilidade gerencial, os gestores poderão avaliar melhor o processo de implementação de novos artefatos da contabilidade gerencial.

Sob a perspectiva teórica, a presente pesquisa justifica-se pela importância atribuída ao tema mudanças da contabilidade gerencial. Além disso, justifica-se pela escassa disponibilidade de trabalhos que relacionam as teorias organizacionais à evolução da contabilidade gerencial nas empresas familiares.

Quanto à contribuição social deste trabalho, destacam-se as informações que se apresenta a empresários, contadores e administradores, sob a perspectiva da mudança da contabilidade gerencial, com base na análise das teorias organizacionais e os estágios evolutivos da contabilidade gerencial propostos pelo IFAC. O desenvolvimento de estudo de caráter teórico-empírico gerencial busca aproximar-se do ambiente empresarial.

Por fim, cabe mencionar que este estudo enquadra-se na linha de pesquisa “Estratégia” do Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Regional de Blumenau, e integra a temática desenvolvida no grupo de Pesquisa Estratégia e Competitividade de Organizações.

1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O trabalho compõe-se de cinco capítulos. O primeiro capítulo apresenta a introdução, iniciando com a contextualização do estudo e a exposição do problema da pesquisa. Na sequência, evidencia as perguntas da pesquisa, os pressupostos, os objetivos geral e específicos, a justificativa do estudo e a estrutura do trabalho.

No segundo capítulo apresenta-se a revisão bibliográfica. Primeiro, discorre-se sobre os paradigmas das teorias organizacionais. Em seguida discorre-se sobre as teorias da agência, da contingência e institucional, com destaque às origens, aspectos conceituais, aspectos

organizacionais, estudos relacionados à contabilidade gerencial, estudos relacionados às empresas familiares, críticas às teorias organizacionais abordadas e a teoria do isomorfismo institucional. Após, faz-se uma incursão nos hábitos e rotinas organizacionais. Na seqüência, aborda-se sobre os estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC. Por último, discorre-se sobre a institucionalização de hábitos e rotinas organizacionais e sua relação com a evolução da contabilidade gerencial.

O terceiro capítulo apresenta o método e procedimentos da pesquisa. Primeiramente descreve o delineamento da pesquisa. Em seguida, define a população e amostra do estudo. Na seqüência, apresenta a forma da coleta, tratamento e análise dos dados. Por fim, expõe as limitações da pesquisa.

No quarto capítulo faz-se a descrição e análise dos dados. Inicia-se com a caracterização das empresas familiares. Na seqüência, apresentam-se o perfil dos respondentes da pesquisa. Em seguida, expõem-se as mudanças de hábitos e rotinas nas indústrias pesquisadas. Depois, demonstram-se os estágios evolutivos da contabilidade gerencial nas indústrias pesquisadas. Por último, relacionam-se a institucionalização dos hábitos e rotinas organizacionais e os estágios evolutivos da contabilidade gerencial nas indústrias pesquisadas.

O quinto capítulo apresenta as conclusões do estudo realizado e recomendações para futuras pesquisas sobre o tema investigado.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A fundamentação teórica que apóia o trabalho centra-se em conceitos previamente selecionados, cujos conteúdos são considerados fundamentais para a sua composição e seu desenvolvimento. As seções que a compõem apresentam-se em uma seqüência lógica, de maneira a orientar e facilitar a interpretação do trabalho como um todo.

Primeiro, discorre-se sobre os paradigmas das teorias organizacionais. Na seqüência explanam-se sobre as teorias da agência, da contingência e institucional, com destaque às origens, aspectos conceituais, aspectos organizacionais, estudos relacionados à contabilidade gerencial, estudos relacionados às empresas familiares, críticas às teorias organizacionais abordadas e a teoria do isomorfismo institucional. Em seguida, faz-se uma incursão nos hábitos e rotinas organizacionais. Na seqüência, aborda-se sobre os estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC. Por último, discorre-se sobre a institucionalização de hábitos e rotinas organizacionais e sua relação com a evolução da contabilidade gerencial.

2.1 TEORIAS ORGANIZACIONAIS

As teorias organizacionais vêm sendo enriquecidas pela diversidade de correntes epistemológicas, tais como humanista radical, estruturalista radical, funcionalista e interpretativista. Estas quatro correntes definem diferentes perspectivas para a análise de fenômenos sociais, portanto quatro visões do mundo social baseado em suposições teóricas diferentes no que diz respeito à natureza da ciência e da sociedade.

2.1.1 Paradigmas das teorias organizacionais

Os quatro paradigmas ou quatro correntes são mutuamente excludentes, oferecem visões alternativas da realidade social. Portanto, compreender a natureza dos quatro paradigmas é compreender quatro opiniões diferentes da sociedade, uma vez que oferecem maneiras diferentes de vê-la (BURRELL; MORGAN, 2003).

2.1.1.1 Paradigma humanista radical

O paradigma humanista radical é definido por seu interesse em desenvolver uma sociologia da mudança radical de um ponto de vista subjetivo. Sua aproximação à ciência social aproxima-se do paradigma interpretativista, que vê o mundo social em uma perspectiva que tende a ser nominalista, anti-positivista, voluntarista e ideográfica (BURRELL; MORGAN, 2003).

De acordo com sua aproximação da subjetividade da ciência social, a perspectiva do paradigma humanista radical enfatiza a consciência humana. Suas bases intelectuais podem ser seguidas pela mesma fonte do paradigma interpretativo. O paradigma humanista radical é baseado essencialmente em uma inversão das suposições que definem o paradigma funcionalista (BURRELL; MORGAN, 2003).

2.1.1.2 Paradigma estruturalista radical

Os teóricos situados dentro deste paradigma advogam uma sociologia da mudança radical de um ponto de vista objetivista. O estruturalismo radical é cometido à mudança, à emancipação e às potencialidades radicais, em uma análise que enfatiza o conflito estrutural, as modalidades de dominação e a privação (BURRELL; MORGAN, 2003).

Estes interesses gerais são aproximados em um ponto de vista que tende a ser realista, positivista e determinista. Visto que os humanistas radicais forjam sua perspectiva focalizando na consciência humana como a base para a crítica radical da sociedade, os estruturalistas radicais concentram nos relacionamentos estruturais dentro de um mundo social realista (BURRELL; MORGAN, 2003).

Enfatizam o fato que a mudança radical está construída na natureza e na estrutura da sociedade contemporânea, e procuram fornecer explicações das inter-relações básicas dentro do contexto de formações sociais. Em uma escala maior de debates dentro do paradigma, diversos teóricos forçam o papel de forças sociais diferentes como meios de explicar a mudança social (BURRELL; MORGAN, 2003).

Um dos focos deste debate está diretamente relacionado às contradições internas, outro foco está na estrutura e análise de relacionamentos do poder. O campo comum a todos os teóricos é a visão que a sociedade contemporânea está caracterizada pelos conflitos fundamentais que geram a mudança radical com as crises políticas e econômicas. É através de tais conflitos e mudanças que a emancipação dos homens e das estruturas sociais em que vivem é analisado (BURRELL; MORGAN, 2003).

Este paradigma teve como principal base intelectual o trabalho de Marx, após a ruptura epistemológica em seu trabalho. É o paradigma que Marx propôs após uma década de participação política ativa e em consequência de seu interesse crescente em teorias darwinistas e na economia política (BURRELL; MORGAN, 2003).

2.1.1.3 Paradigma funcionalista

Este paradigma forneceu a estrutura dominante para a conduta da sociologia acadêmica e o estudo das organizações. Representa uma perspectiva que é enraizada firmemente na sociologia e aproxima sua matéria a uma visão objetivista (BURRELL; MORGAN, 2003).

É caracterizado por um interesse em fornecer explicações de ordem social do *status*, consenso, integração social, solidariedade, satisfação da necessidade e realidade. Estes interesses sociológicos gerais se aproximam de um ponto de vista que tende a ser realista, positivista e determinista (BURRELL; MORGAN, 2003).

Em sua aproximação total procura fornecer essencialmente explicações racionais de casos sociais. É uma perspectiva altamente pragmática em sua orientação. A sociedade é compreendida de uma maneira que gera o conhecimento, o qual pode ser posto em uso. Esta aproximação fornece soluções práticas a problemas práticos. Geralmente é explorado pela filosofia da engenharia social como uma base da mudança social, que enfatiza a importância de compreender a ordem, o equilíbrio e a estabilidade da sociedade e na maneira em que estes podem ser mantidos (BURRELL; MORGAN, 2003).

O paradigma funcionalista é enraizado na tradição do positivismo sociológico. Isto reflete a tentativa de aplicar os modelos e os métodos das ciências naturais ao estudo de casos humanos. Originário da França, no século XIX, sua influência principal foi por meio do trabalho de teóricos sociais, tais como Auguste Comte, Herbert Spencer, Emile Durkheim e Vilfredo Pareto (BURRELL; MORGAN, 2003).

A aproximação do paradigma funcionalista à ciência social tende a supor que o mundo social está composto dos artefatos e dos relacionamentos empíricos relativamente concretos, que podem ser identificados, estudados e medidos com as aproximações derivadas das ciências naturais. O uso de analogias mecânicas e biológicas, como meios de modelar e compreender o mundo social, é favorecido em muitas teorias funcionalistas. O ponto central de sua posição é a idéia que os fatos sociais existem fora da consciência dos homens, e estes são treinados para desenvolver suas atividades diárias (BURRELL; MORGAN, 2003).

Na oposição ao positivismo sociológico, os trabalhos de teóricos como Weber, George Simmel e Herbert Mead, foram utilizados dentro do contexto das teorias sociais que tentaram construir uma ponte entre as duas tradições. Assim, o paradigma funcionalista caracterizou-se menos objetivista e aproximou-se do paradigma interpretativista (BURRELL; MORGAN, 2003).

Tais teorias rejeitaram o uso de analogias mecanicistas e biológicas para estudar o mundo social e introduziram as idéias que enfatizam a importância de compreender a sociedade do ponto de vista dos atores que são acoplados realmente no desempenho de atividades sociais (BURRELL; MORGAN, 2003).

Desde 1940 houve também um desenvolvimento de determinadas influências marxistas, características da sociologia da mudança radical (BURRELL e MORGAN, 2003). Estas características foram incorporadas ao paradigma como uma tentativa teórica de repulsa uma vez que o funcionalismo é essencialmente conservador e incapaz de fornecer explicações para a mudança social (BURRELL; MORGAN, 2003).

2.1.1.4 Paradigma interpretativista

Os teóricos situados dentro do contexto do paradigma interpretativista adotam uma consoante da aproximação com a doutrina sociológica. Embora sua aproximação à subjetividade da análise do mundo social, suas ligações com a sociologia são frequentemente mais implícitas que explícitas (BURRELL; MORGAN, 2003).

Os paradigmas interpretativistas são formados por um interesse em compreender o mundo enquanto é, para compreender a natureza fundamental do mundo social no nível da experiência subjetiva. Procura a explicação dentro do reino da consciência e da subjetividade individuais, dentro da referência do participante, ao contrário do observador da ação. Em sua aproximação à ciência social tende a ser nominalista, anti-positivista, voluntarista e ideográfica. Vê o mundo social como um processo social emergente (BURRELL; MORGAN, 2003).

Seu ponto de vista é baseado pela suposição que o mundo de casos humanos é coeso, requisitado e integrado. Os problemas de conflitos, de dominação, de contradição, de potencialidade e de mudança não fazem parte de sua estrutura teórica. Estão orientados muito mais para obter uma compreensão subjetiva do mundo social "enquanto está" nos termos de um processo de avanço (BURRELL; MORGAN, 2003).

A sociologia interpretativista concebe a compreensão da essência do mundo diário. Nos termos de um esquema analítico é subscrito por uma participação com as edições que se relacionam à natureza do *status*, ordem social, consenso, integração e à coesão social, solidariedade e realidade (BURRELL; MORGAN, 2003).

Seguindo as correntes epistemológicas, com vistas no atendimento dos objetivos do presente estudo e no contexto da evolução da contabilidade gerencial, três abordagens teóricas serão analisadas na seqüência com maior profundidade: as teorias da agência, institucional e da contingência.

2.1.2 Teoria da Agência

A teoria da agência foi utilizada conforme Eisenhardt (1989) por estudiosos na contabilidade (Demski e Feltham, 1978), economia (Spence e Zeckhauser, 1971), finanças (Fama, 1980), marketing (Basu, Lal, Srinivasan e Mitnick, 1986), comportamento organizacional (Eisenhardt, 1985, 1988; Kosnik, 1987) e sociologia (Eccles, 1985).

As origens da teoria da agência afloraram durante os anos 1960 e 1970, em que economistas exploraram o risco compartilhado entre indivíduos ou grupos (Seta, 1971; Wilson, 1968). Esta literatura descreveu o problema risco-compartilhado como um que se levanta quando as partes cooperadas têm atitudes diferentes para o risco (EISENHARDT, 1989).

Em suas raízes na economia da informação, a teoria da agência emergiu ao longo de duas linhas: positivista e principal-agente. Os dois córregos compartilham de uma unidade comum de análise: o contrato entre o proprietário e o agente. Compartilham também de suposições comuns sobre pessoas, organizações e informação (KREN, 1997).

A teoria de agência procura explicar os conflitos de interesses que podem surgir entre um principal e um agente, para tanto é necessário o entendimento dos aspectos conceituais desta vertente teórica, a assimetria da informação, o papel da contabilidade no contexto do agenciamento, a teoria da agência e o comportamento organizacional, contribuições da teoria da agência aos estudos organizacionais, o problema de agência em empresas familiares e críticas à teoria da agência.

2.1.2.1 Aspectos conceituais

Para Jensen (1993), o ponto central da teoria da agência é o conflito dos indivíduos com preferências diferentes, que interam no esforço cooperativo, esta é a metáfora essencial do contrato. A teoria da agência é também similar aos modelos políticos das organizações, a agência e as perspectivas políticas objetivam perseguir o interesse próprio em nível individual ao nível organizacional.

A teoria da agência (o estudo dos conflitos de interesse inevitáveis que ocorrem quando os indivíduos interam no comportamento cooperativo) mudou fundamentalmente as finanças incorporadas na teoria das organizações, mas ainda pode contribuir substancialmente à pesquisa sobre procedimentos de mudança na contabilidade gerencial (JENSEN, 1993).

Os conflitos de interesses, observados na relação “patrão-empregado” é destacado por Nascimento e Bianchi (2005, p. 02) como:

[...] a origem dos estudos na área da administração que culminaram no desenvolvimento da Teoria da Agência, cuja contribuição para a administração tem sido fomentar investigações sobre os meios adequados para reduzir os mencionados conflitos. Foi a partir dessa teoria que surgiram os termos “principal”, usado para caracterizar o dono da empresa, e “agente”, para definir os gestores remunerados responsáveis por sua administração. Salienta-se, entretanto, que os conflitos de agência não são exclusivos de relações empresariais, aplicando-se também à qualquer situação onde alguém detém a propriedade e delega poderes a outra parte.

Para evitar conflitos de interesses, o principal pode criar mecanismos que incentive a convergência de objetivos. A alocação de custos e a auditoria são dois dos mecanismos contábeis utilizados para resolver os problemas de agência (ZIMMERMAN, 2001).

O conflito de agência é exemplificado por Smith (1776 apud JENSEN e MECKLING, 1976), que relata a relação dos proprietários de empresas e seus gerentes, onde os agentes são gerentes do dinheiro de terceiros e não do dinheiro próprio e não se pode esperar que cuidem dele com a mesma vigilância atenciosa com que os sócios de uma sociedade privada zelam pelo próprio dinheiro. Os autores exemplificam, como os mordomos de um homem rico, eles tendem a dar atenção às pequenas questões que não favorecem o patrão e, facilmente, tendem a se aproveitar dele. Portanto, os autores concluem que a negligência e o gasto excessivo devem sempre prevalecer, para mais ou para menos, na administração dos assuntos de uma empresa desse tipo.

Especificamente, a teoria da agência é dirigida ao relacionamento ambíguo da agência, em que os delegados de uma parte (o principal) trabalham para outro (o agente), que executa esse trabalho (EISENHARDT, 1989).

A teoria da agência é também similar aos modelos políticos das organizações, a agência e as perspectivas políticas supõem a perseguição do interesse próprio no conflito individual do nível objetivo no nível organizacional (EISENHARDT, 1989).

Nesse contexto específico, Hendriksen e Van Breda (1999) afirmam que os proprietários são considerados como avaliadores das informações, seus agentes são tomadores de decisões. As ações são as dos agentes, enquanto a função utilidade que importa, em última instância, é a do principal. O agente compromete-se a realizar certas tarefas para o principal, o principal compromete-se a remunerar o agente (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

O foco literal da Teoria da Agência está em determinar o contrato ótimo, se precavendo do comportamento contra o resultado entre o proprietário e o gestor. Quando um agente oferece maior risco que o principal surge a suposição do conflito objetivo entre proprietário e gestor (EISENHARDT, 1989).

Quando os proprietários e os gerentes trabalham em um relacionamento de longo prazo, é provável que o principal aprenderá sobre o agente, assim avaliando mais prontamente o seu comportamento. Inversamente, em relacionamentos de curto prazo da agência, as assimetrias da informação entre o principal e o agente são provavelmente maiores (EISENHARDT, 1989).

A teoria da agência foca os contratos entre proprietários (principal) e os gestores (agente), e considera sistemas de controle externo e interno à organização como balizadores da ação gerencial. Mecanismos de reforço como monitoramento, fiscalização e incentivos são exercitados pelo principal para minimizar a assimetria da informação.

2.1.2.2 Assimetria da informação

A assimetria informacional ocorre, segundo Brisola (2004, p. 08), “quando uma das partes de uma transação possui mais informações do que a outra”. Hendriksen e Van Breda (1999, p. 139) citam que:

o trabalho mais recente na área da Teoria da Agência tem-se concentrado nos problemas causados por informação incompleta, ou seja, quando nem todos os estados são conhecidos por ambas as partes e, assim, certas conseqüências não são por elas consideradas. Por exemplo, os proprietários podem não saber quais são as preferências dos administradores, o que dificulta a realização do cálculo mencionado.

Pinto Jr. e Pires (2000, p. 08-09) destacam esquemas de incentivos baseados na performance observada como solução ao problema da assimetria de informações:

a análise consiste, então, em como um ator econômico (principal) estabelece um sistema de compensação (contrato) que motive o outro ator (agente) a agir de acordo com o interesse do primeiro. O grande ponto colocado por esta vertente da teoria dos contratos é que é difícil monitorar o esforço dos atores econômicos envolvidos em uma transação. Daí deriva-se uma grande dificuldade na elaboração dos contratos. Por esta razão são incluídos esquemas de incentivos baseados na performance observada. Na elaboração de um esquema de incentivos as partes envolvidas enfrentam o *trade off* entre incentivos ótimos e repartição de riscos ótima.

As assimetrias informacionais podem ser solucionadas através de relações contratuais, em que o agente recebe incentivo proporcionando ao principal o controle da organização. Para Brisola (2004, p. 10), “o controle da informação é uma fonte particularmente significativa de poder, pois quem está mais bem informado tende a ter maior capacidade de influenciar, visando atingir seus próprios objetivos”. Brisola (2004, p. 10) entende que:

dado que o poder é percebido como o instrumento da resolução favorável de uma dada divergência, o indivíduo desde logo busca apropriar-se de maiores parcelas relativas das chamadas fontes de poder, entre elas, a informação visando fortalecer sua posição para solução de conflitos de forma auto-favorável.

Fatores ambientais e individuais podem reduzir a assimetria da informação e, conseqüentemente, contribuem para o desenvolvimento da contabilidade gerencial. A teoria da agência evidencia a relação entre a participação e o desempenho do gerente e do subordinado a fatores individuais e organizacionais (KREN, 1997). Esta participação dos gerentes e subordinados é caracterizada por Demski e Feltham (1978) como orçamento participativo. Os autores argüem que o processo de participação organizacional contribui para a inovação das empresas. Desta forma, a explicação para o desenvolvimento da contabilidade gerencial é relacionado ao fenômeno da cooperação das partes envolvidas.

A assimetria de informação se remete à posse, pelo agente, de um conjunto maior de informações sobre os requisitos e resultados das atividades desenvolvidas do que o principal. Essa superioridade pode induzir à busca por benefícios adicionais por parte do agente. Este ambiente de incerteza oferece oportunidades de revelação pela contabilidade, dado que o valor atribuído à informação gerada pelo sistema contábil é inversamente proporcional à redução da incerteza.

2.1.2.3 O papel da contabilidade no contexto do agenciamento

A introdução do modelo da teoria da agência na contabilidade pode ser atribuída à obra de Watts e Zimmermann (1986) intitulada *Positive Accounting Theory (PAT)*. Martinez (1998, p. 08) destaca que:

a grande aceitação do PAT é atribuída a um conjunto de circunstâncias favoráveis que colaboraram para seu sucesso. Em um ambiente de crescente desregulamentação e liberalização econômica, no auge da *Reaganomics*, Watts & Zimmerman (1986) defendem o fim da regulamentação contábil, respaldando seus argumentos em renomadas teorias econômicas neoclássicas. Nessas circunstâncias a sua obra foi muito eficaz em oferecer à academia e ao campo profissional, o tipo de discurso que gostariam de ouvir.

Na visão de Brisola (2004, p. 06), o papel da contabilidade no contexto do agenciamento atende dois momentos distintos, o pré-decisório e o pós-decisório:

independentemente de quem esteja no papel de principal e/ou agente nas relações empresariais, não se pode negar a relevante contribuição trazida pela contabilidade na regulação dos contratos e acordos estabelecidos e, também, como suporte às decisões que serão tomadas pelas partes envolvidas. Cumpre, assim, reconhecer que a contabilidade atende primordialmente dois momentos distintos da teoria do agenciamento: o pré-decisório e o pós-decisório.

No momento pré-decisório o objetivo da contabilidade gerencial é minimizar as incertezas, reduzindo os riscos e maximizando lucros. Demski e Feltham (1978) propõem que o papel da contabilidade gerencial no momento pré-decisório é a implementação do orçamento participativo com estabelecimento de padrões, em que todos os aspectos dos contratos são concordados unanimemente por ambas as partes. Desta forma, a incerteza ambiental se reduz naturalmente, proporcionando menores riscos e maximizando os retornos dos investimentos.

Brisola (2004, p. 06) revela o papel principal da contabilidade gerencial no momento pós-decisório:

[...] o papel fundamental da contabilidade é o de custódia, isto é, ela deverá garantir às partes interessadas a evidenciação do uso dos recursos para consecução dos objetivos propostos e o retorno esperado de acordo com os contratos vigentes. Funciona como instrumento revelador do cumprimento das cláusulas contratuais previamente assumidas pelas partes envolvidas na situação de agenciamento, possibilitando às partes tomarem medidas corretivas quando julgarem necessário e oportuno no exercício do controle.

No contexto da teoria da agência, a contabilidade transformou-se em instrumento de monitoração, validação e preservação das relações contratuais. Os relatórios contábeis são os meios pelos quais as partes contratantes mensuram, monitoram a execução dos objetivos contratuais (MARTINEZ, 1998).

Como o ambiente empresarial é caracterizado por incertezas, o retorno e o risco estão associados e encontra na informação contábil o seu árbitro, capaz de produzir o equilíbrio sistêmico necessário. Contudo, os problemas de agência não se limitam àqueles da relação proprietário-gestor, mas estende-se a um conjunto maior de relações, permeando o cotidiano das atividades organizacionais. Sempre que um indivíduo depende da ação de outro, ocorre um relacionamento de agência, denominado aquele que realiza a ação como agente e a parte afetada como o principal.

2.1.2.4 A teoria da agência e o comportamento organizacional

Para Alchian e Demsetz (1972), a mudança tecnológica, ou as flutuações na demanda não são centrais à teoria da agência. O problema central é monitorar o comportamento da equipe.

Em esportes onde a atividade de equipe é exemplificada mais claramente, os sentidos de lealdade e espírito de equipe são incitados mais fortemente (ALCHIAN; DEMSETZ, 1972). Obviamente a equipe é melhor com espíritos de equipe e lealdade por causa da reduzida ociosidade. As corporações e as empresas tentam instituir um espírito de lealdade. Isto não deve ser visto apenas como um dispositivo para aumentar lucros pelo excesso de trabalho ou como ação enganadora aos empregados, nem como um impulso momentâneo da organização (ALCHIAN; DEMSETZ, 1972). Promove uma aproximação mais próxima às taxas verdadeiras de potencial disponíveis dos empregados, da substituição entre a produção e o lazer e permite cada membro da equipe de conseguir uma situação mais desejada (ALCHIAN; DEMSETZ, 1972).

A teoria da agência é concebida por Eisenhardt (1989) em resolver dois problemas que podem ocorrer em relacionamentos da agência. O primeiro é o problema da agência que se levanta quando: (a) os desejos ou os objetivos do diretor e do agente se opõem; e (b) é difícil ou caro para que o principal verifique o que o agente está fazendo realmente. O problema aqui é que o principal não pode verificar que o agente se comportou apropriadamente. O segundo é o problema de compartilhar o risco que se levanta quando o diretor e o agente têm atitudes diferentes para o risco. O problema aqui é que o diretor e o agente podem preferir ações

diferentes por causa das preferências diferentes do risco. Como a unidade das análises é o contrato que governa o relacionamento entre o diretor e o agente, o foco da teoria está em determinar o contrato mais eficiente que governa o relacionamento do principal-agente, dado as suposições sobre as pessoas (por exemplo, interesse próprio, racionalidade limitada, aversão de risco), as organizações (por exemplo, conflito do objetivo entre membros) e a informação (produto que pode ser comprado) (EISENHARDT, 1989).

A estrutura da agência é aplicável em uma variedade de ajustes, variando das edições do plano macro, tais como políticas regulatórias aos fenômenos do mercado global e do plano micro, tais como expressões da culpa, da gerência e do interesse próprio (EISENHARDT, 1989).

Demski e Feltham (1978) referem-se aos conflitos entre proprietários de empresas e contadores gerenciais, destacando os aspectos motivacionais como forma de minimização destes conflitos. A proposta dos autores é o fornecimento de recompensas não apenas pecuniárias aos trabalhadores. Este projeto de sistemas se refere aos objetivos que estão especificados (baseados) no orçamento da organização. Onde se pode encontrar modelo de gestão em que os objetivos individuais não são especificados no orçamento e, conseqüentemente, não afetam a remuneração. Os autores destacam o grau de participação dos trabalhadores em estabelecer padrões de desempenho. Nesta análise, todos os aspectos de um contrato, incluindo os padrões de desempenho, são acordados unanimemente por ambas as partes, proporcionando a redução da assimetria informacional.

Com a tentativa de integrar resultados e conclusões comportamentalistas, as transformações da contabilidade gerencial são analisadas pela teoria da agência em quatro áreas: a) o desenvolvimento de controles organizacionais; b) as conseqüências de utilizar a informação da contabilidade gerencial para avaliar o desempenho dos subordinados; c) o papel do orçamento participativo no controle organizacional; e d) as conseqüências de contrair os incentivos de compensações (KREN, 1997).

A teoria da agência é geralmente considerada como uma teoria do comportamento humano, mas deve ser vista também como uma teoria relacionada ao desempenho para resultados do agente.

2.1.2.5 Contribuições da teoria da agência aos estudos organizacionais

Na teoria da agência há atitudes de risco do diretor e do agente, incerteza de resultado e de sistemas de informação (PERROW, 1986). Assim, as duas linhas de pesquisa

compartilham de uma origem na economia, mas cada uma possui o foco e diversas variáveis independentes originais (PERROW, 1986). As contribuições da teoria da agência restauram a importância dos incentivos e do interesse próprio no pensamento organizacional (PERROW, 1986).

A teoria da agência destaca que muito da vida organizacional está baseada no interesse próprio (EISENHARDT, 1989). A teoria da agência faz também duas contribuições específicas no pensamento organizacional. O primeiro é o tratamento da informação. A informação é considerada como um produto, tem um custo, e pode ser comprada. Isto dá um papel importante aos sistemas de informação formais, tais como inclusão no orçamento (EISENHARDT, 1989).

A teoria da agência estende o pensamento organizacional empurrando as ramificações da incerteza do resultado e suas implicações para criar o risco (EISENHARDT, 1989). A incerteza é vista nos termos de risco/recompensa, não apenas nos termos da incapacidade de planejamento. A implicação é que a incerteza do resultado acoplada com as diferenças na voluntariedade de aceitar o risco deve influenciar os contratos entre o diretor e o agente (EISENHARDT, 1989).

Galbraith (1973) afirma que a teoria da agência em processo de informação aproxima-se à teoria da contingência. Ambas as perspectivas são teorias de informação. Supõem que os indivíduos são racionais e que a informação está distribuída assimetricamente durante toda a organização (GALBRAITH, 1973). São também teorias da eficiência, isto é, usam o processamento eficiente da informação como um critério que escolhe vários formulários organizados (GALBRAITH, 1973).

A diferença entre os dois é seu foco, na contingência a teoria pesquisada é baseada na estrutura ótima de relacionamentos de relatórios e de responsabilidades da tomada de decisão (GALBRAITH, 1973), visto que na teoria da agência, a estrutura ótima de relacionamentos do controle resulta em testes padrões de relatório e tomada de decisão. Para o exemplo, segundo a teoria da contingência, a firma pode ser organizada em uma estrutura divisional ou matricial. Pela visão da teoria da agência, os gerentes podem ser compensados por incentivos de desempenho (EISENHARDT, 1989).

A teoria da agência também é utilizada nos estudos das transformações organizacionais. Kren (1997) relata que a pesquisa da teoria da agência, contrastando à pesquisa da teoria da contingência, adota uma perspectiva econômica e confia geralmente em experiências de laboratório para a evidência empírica.

Kren (1997) afirma que a integração de perspectivas comportamentalistas e da teoria da agência na pesquisa do sistema de controle na contabilidade provou aparentemente ser uma tarefa difícil, foi bastante tentada e raramente obteve sucesso, com algumas exceções notáveis, por exemplo, Frederickson, 1992.

Depreende-se que a teoria da agência é uma adição útil à teoria organizacional. As idéias da teoria da agência no risco, incerteza do resultado, incentivos e sistemas de informação são contribuições relevantes ao contexto organizacional. A evidência empírica é um suporte à teoria, particularmente quando acoplada com perspectivas teóricas complementares (EISENHARDT, 1989). A seguir, depreende-se o problema de agência em empresas familiares.

2.1.2.6 O problema de agência em empresas familiares

Os conflitos de agência são evidenciados por Gorgati (2000), que destaca o estudo das empresas familiares, evidenciando o envolvimento da família com o cotidiano da empresa. Os conflitos por poder, dinheiro, afeto, atenção e reconhecimento são conseqüências da propriedade e da aplicação de seus recursos. De um lado o principal, responsável pela família, o qual é fonte para investimentos com capital próprio, preocupado com o retorno dos investimentos empregados na empresa (GORGATI, 2000). De outro lado, o agente, peça fundamental no processo decisório da empresa, o beneficiado mais direto pelo crescimento da empresa (GORGATI, 2000).

Como solução parcial para o problema de agência em empresas familiares, Gorgati (2000) propõem a distribuição de dividendos à família empresária, efetuando o pagamento parcelado referente ao capital investido de anos anteriores.

A assimetria informacional é destacada por Hendriksen e Van Breda (1999, p. 139-140) como um problema específico das empresas familiares:

um exemplo específico de informação incompleta na teoria de *agency* é o do proprietário que é incapaz de observar todas as ações do administrador. Essas ações podem diferir daquelas que o proprietário teria preferido, seja porque o administrador tem um conjunto diferente de preferências, seja porque o administrador está deliberadamente procurando “encostar o corpo”, ou enganar o proprietário. Isto cria o que é conhecido como problema de *risco moral*. Uma solução possível é contratar uma empresa de auditoria para fiscalizar a administração. Outra é dar incentivos à administração para que suas preferências fiquem alinhadas às do proprietário.

No entanto, Lopes (apud ORO, 2006, p. 44-45) destaca o problema de assimetria informacional entre os administradores do negócio e os investidores:

o conflito de agência é exacerbado pelo problema da assimetria informacional. Os administradores possuem informações mais completas sobre o desempenho da empresa do que os investidores. Muitas vezes a carência de informações dos investidores pode incorrer em prejuízos à medida que eles demoram saber da real situação da empresa.

Oro (2006, p. 45) cita que “quanto maior o investimento de capital externo no negócio, de acionistas e não de proprietários, maiores os conflitos de interesses entre os agentes, com maiores possibilidades também de prejuízos para o negócio”.

Nesse sentido, o conflito de agência nas empresas familiares pode ser compreendido considerando-se o aspecto político da tomada de decisão, para os quais as organizações normalmente existem e prosperam com um latente conflito de objetivos (BRISOLA, 2004).

As empresas familiares em processo de expansão aumentam sua dependência de contadores gerenciais. A assimetria da informação derivada do processo centralizador da tomada de decisão dos proprietários ocasiona conflitos entre proprietários e gestores. Isso se deve ao fato de que há um número limitado de membros da família dispostos e capazes de estarem envolvidos no processo de gerência.

2.1.2.7 Críticas à teoria da agência

A teoria da agência é cercada por controvérsias, seus proponentes discutem que a fundação para uma teoria poderosa das organizações está sendo posta no lugar (JENSEN; ROEBACK, 1983). Seus detratores chamam-na de trivial, desumanizante, e nivelam-na como "perigosa" (PERROW, 1986).

O estilo técnico, a matemática, e o raciocínio tautológico da literatura da agência podem obscurecer a teoria. Além disso, a literatura da agência é rachada em dois acampamentos (JENSEN; ROEBACK, 1983), conduzindo às diferenças na interpretação. Por exemplo, Barney e Ouchi (1986) discutiram que a teoria da agência enfatiza como os mercados importantes podem afetar a firma, visto que outros autores não fizeram nenhuma referência aos mercados importantes (DEMSKI e FELTHAM, 1978; EISENHARDT, 1989).

Analisando a validade dos estudos empíricos da teoria da agência, destaca-se o poder da pesquisa empírica na teoria da agência que explica fenômenos organizacionais. É importante avaliar, particularmente à luz dos críticos, conforme Perrow (1986, p. 224), que a

teoria da agência é "mal sujeita ao teste empírico, raramente tenta explicar eventos reais". Perrow (1986) criticou também a teoria por não ser realista, por causa de sua negligência da exploração do potencial dos trabalhadores.

Sobre como a teoria da agência pode contribuir à teoria organizacional, economistas, acostumados ao longo do tempo a tratar as organizações como "uma caixa preta", destacam que a teoria da agência pode ser revolucionária, contudo, para estudiosos organizacionais, o valor da teoria da agência não é assim óbvio (EISENHARDT, 1989).

A eficiência da teoria da agência não é uma unanimidade entre os diversos autores. De fato, pensar a teoria da agência como uma teoria perfeita seria desconsiderar os limites de sua generalização. Há pouca discussão na literatura sobre a utilidade e generalização da teoria.

2.1.3 Teoria da Contingência

A origem da teoria da contingência ocorreu com a pesquisa de Burns e Stalker (1961). O estudo foi desenvolvido em uma indústria eletrônica escocesa, objetivando o efeito da incerteza ambiental nas estruturas das organizações. A organização "mecânica" foi vista como uma resposta apropriada a um ambiente estável. Suas atividades eram integradas por meio de uma hierarquia vertical, a qual fez sentido por causa da incerteza baixa da tarefa inerente a um ambiente estável. Entretanto, em um ambiente instável, tal resposta foi encontrada para ser completamente imprópria. O nível das mudanças requereu significado, em que planejamento era virtualmente impossível. Uma resposta mais apropriada era as organizações serem caracterizadas como "orgânicas" (CHAPMAN, 1997).

O segundo estudo chave é organização industrial de Joan Woodward (1965), intitulado *Industrial organization: theory and practice*. O tema central deste estudo é a introdução de como a incerteza requer membros organizacionais para desenvolver uma consciência da importância de alcançar os objetivos da organização, mesmo quando na oposição dos objetivos imediatos individuais (CHAPMAN, 1997).

O terceiro estudo que marca a origem da teoria da contingência é o de Lawrence e Lorsch (1967) sobre a confrontação da organização e o ambiente externo. Os dois pesquisadores, preocupados com as características que devem ter as empresas para enfrentar com eficiência as diferentes condições externas e tecnológicas, fizeram a pesquisa com dez empresas em diferentes meios industriais. A pesquisa foi inicialmente imaginada com o sentido de aplicação da teoria de sistemas abertos a problemas de estruturas organizacionais e

de prática administrativa. O resultado final do estudo encaminhou a problemática organizacional para dois aspectos básicos: diferenciação e integração (CHAPMAN, 1997).

Pesquisas paralelas a estes três estudos foram importantes para delinear os modelos de estruturas organizacionais mais eficientes em várias empresas. Estas pesquisas objetivavam confirmar que as organizações seguiam os pressupostos da Teoria Clássica. Os resultados conduziram a uma nova concepção de organização: a estrutura da organização e o seu funcionamento são dependentes das características do ambiente externo (CHAPMAN, 1997).

A teoria da contingência procura explicar os fatores limitantes ao desenvolvimento organizacional. Discorre-se na seqüência sobre o entendimento dos aspectos conceituais desta vertente teórica, dos aspectos organizacionais à luz da teoria da contingência, do desenvolvimento da visão contingencial da estrutura na contabilidade gerencial, do desenvolvimento da visão contingencial da liderança na contabilidade gerencial e das críticas à teoria da contingência.

2.1.3.1 Aspectos conceituais

Para conceituar a teoria da contingência, antes buscou-se cada termo individualmente. A palavra ‘teoria’ é associada a uma tentativa de explicar a realidade. Uma teoria é uma hipótese não confirmada ou uma especulação da realidade que não está definitivamente confirmada (HALL et al., 2000).

No âmbito empresarial, a palavra “contingência” pode ser entendida como uma variável que não pode ser influenciada pela organização. Entretanto, uma contingência influencia a organização.

O foco da teoria da contingência é a incerteza da tarefa. Que é o coração do conceito de contingência, que tem implicações para conceitos contingenciais de segunda ordem, tais como inovação e tamanho (DONALDSON, 1999).

Azevedo et al. (2003, p. 2-3) relatam no contexto histórico a origem da teoria da contingência, a contradição conceitual das Escolas Clássica e de Relações Humanas:

Até os anos 50, a visão da Escola Clássica era generalista, ou seja, determinava uma estrutura organizacional única com o objetivo de aplicação em todos os diferentes tipos de organização. Essa estrutura organizacional clássica caracterizava-se por decisões centralizadas no mais alto nível da hierarquia, além da definição prévia das tarefas a serem executadas pelos níveis hierárquicos mais baixos. Visto que essa visão da Escola Clássica era limitada, a Escola de Relações Humanas introduziu as questões humanas dentro da organização, focando suas necessidades psicológicas e sociais relevantes à estrutura organizacional.

A teoria da contingência enfatiza que nada é absoluto, tudo é relativo. Existe uma relação funcional entre o ambiente e as técnicas administrativas para o alcance dos objetivos organizacionais. O ambiente é considerado como uma variável independente e as técnicas administrativas como variáveis dependentes da relação funcional. Na abordagem da evolução orgânica, o reconhecimento, o diagnóstico e a adaptação às situações externas são fundamentais.

2.1.3.2 Aspectos organizacionais à luz da teoria da contingência

A teoria da contingência estabelece que não há uma estrutura organizacional única que seja altamente efetiva para todas as organizações. Burns e Stalker (1961) criaram os “tipos ideais” de organização de acordo com seu meio ambiente: a) organizações orgânicas são aquelas que melhor se adaptam à complexidade ambiental, competição acirrada, incertezas e inovação; e b) organizações mecânicas, caracterizadas por ambientes estáveis e com forte estrutura burocrática (CHAPMAN, 1997).

Com isso, os autores ressaltam a importância da inserção do meio ambiente nas questões empresariais, representado por variáveis independentes às estruturas organizacionais. O ambiente externo pode ser fonte tanto de oportunidades como de ameaças, que podem interferir no andamento das organizações. As entidades por meio dos indivíduos, estudam o ambiente para reduzir suas incertezas, sujeitas à subjetividade (AZEVEDO et al., 2003).

Neste ambiente de incertezas, Hage (apud DONALDSON, 1999) menciona que organizações centralizadas e formalizadas obtinham alta eficiência, porém baixos índices de inovação, enquanto as organizações descentralizadas e menos formalizadas eram menos eficientes, mas apresentavam altos índices de inovação. Cada estrutura pode ser ótima, dependendo do objetivo da organização: eficiência ou inovação.

Max Weber (apud DONALDSON, 1999) refere-se ao contexto contingencial das organizações às estruturas cada vez mais burocráticas, caracterizadas por uma administração impessoal. Por sua vez, Selznick (apud DONALDSON, 1999) apresenta um modelo teórico da contingência em que a especialização crescente do pessoal aumenta sua competência, o que incentiva a delegação, apesar de os riscos reaparecerem.

O paradigma de pesquisa na teoria da contingência é o funcionalismo sociológico. O funcionalismo sociológico explica a estrutura social em suas funções, que são suas contribuições para o bem-estar da sociedade (DONALDSON, 1999). Uma organização em

inadequação pode readquirir sua adequação pela alteração de sua contingência de forma a que esta venha a se adequar em sua estrutura (DONALDSON, 1999).

Segundo Donaldson (1999), aproximadamente 95% das empresas que se movem da inadequação para a adequação fazem isto por meio de mudanças que envolvem adaptações estruturais. A maioria das corporações move-se da inadequação para a adequação, alterando a estratégia para que se ajuste à estrutura existente.

Na análise organizacional, a teoria da contingência continua presente gerando grande quantidade de trabalhos e de abordagens gerenciais. Nestas pesquisas foram sugeridos alguns temas, entre os quais destacam-se: taxa de mudança e grau de complexidade do ambiente externo à organização; forças e fraquezas internas da organização; valores, objetivos, habilidades e atitudes dos administradores e trabalhadores da organização; e tipos de tarefas, recursos e tecnologias que a organização utiliza (BERTERO, 1999).

No passado o aumento de tamanho era visto como elemento decisivo, mas atualmente sua redução e fragmentação organizacional em substituição ao burocratismo funcional continuam correndo dentro de um contexto de explicação contingencial (BERTERO, 1999). Boa parte da literatura gerencialista apresenta sucessos e insucessos empresariais como consequência de capacidades ou incapacidades de readaptação a um ambiente de negócios que poderia estar alterado (BERTERO, 1999).

A teoria da contingência pode ser utilizada em diversos estudos sobre aspectos organizacionais. Uma contingência representa uma circunstância do ambiente externo à qual a organização precisa se adaptar para garantir sua continuidade e atingir seus objetivos.

2.1.3.3 Desenvolvimento da visão contingencial da estrutura na contabilidade gerencial

A premissa fundamental da pesquisa da teoria contingencial da estrutura é o projeto da estrutura organizacional e do sistema de controle relacionados ao contexto organizacional. A teoria contingencial da estrutura propõe que o desempenho organizacional depende de variáveis não mensuráveis, tal como o tamanho organizacional, incerteza ambiental e automatização da tecnologia.

As variáveis contingenciais da contabilidade gerencial são freqüentemente as mesmas variáveis, incluindo o orçamento participativo. Estudos revelam que tamanho organizacional, diversificação, orçamento participativo e descentralização têm uma influência maior no desempenho em grandes organizações (LUFT; SHIELDS, 2003).

Os efeitos combinados da incerteza e da participação no orçamento em relação à performance do risco nas medidas de desempenho da contabilidade gerencial, *Reliance on Accounting Performance Measures* (RAPM) utilizam a estrutura da teoria da contingência (KREN, 1997). Investigadores examinaram também a participação do orçamento como variável, moderando a explicação da ligação entre (RAPM) e desempenho (KREN, 1997).

No âmbito da contabilidade gerencial o foco da teoria da contingência é encontrar a combinação entre o desenvolvimento dos sistemas contábeis e das contingências específicas (BELKAOUI, 1989). A teoria da contingência analisa como circunstâncias específicas transformam os sistemas de contabilidade gerencial.

Reid e Smith (2000) afirmam que os estudos da década de 1960 explicam como a estrutura organizacional é formada, os trabalhos contemporâneos utilizam a teoria contingencial da estrutura para analisar como circunstâncias específicas moldam os sistemas de contabilidade gerencial.

A determinação da evolução da contabilidade gerencial depende das características estruturais da organização tais como o tamanho organizacional, a automatização de tecnologias, a descentralização e a incerteza ambiental (LUFT; SHIELDS, 2003). O desempenho organizacional depende então do grau de ajuste dessas variáveis e a teoria da contingência estrutural organiza as variáveis contábeis (orçamento participativo) e as variáveis organizacionais. Estudos empíricos demonstram que tamanho organizacional, diversificação, aderência ao orçamento participativo e aumento da descentralização têm influência no desenvolvimento da contabilidade gerencial (LUFT; SHIELDS, 2003).

Em análise oposta, Molinari e Guerreiro (2004, p. 01–02) relacionam os fatores contingenciais estruturais com o baixo grau de implementação de novas técnicas contábeis:

a teoria da contingência baseia-se na premissa da inexistência de um modelo de contabilidade gerencial que se adapte a todas as empresas em todas as circunstâncias, pois as mudanças ocorrem nos sistemas de contabilidade em função do impacto de determinados tipos de ocorrências.

Os fenômenos comportamentais e interpretações do processo de institucionalização são base de exploração da teoria contingencial da estrutura, a qual documenta a dinâmica cultural e estrutural (BARLEY; TOLBERT, 1997).

O objetivo da teoria da contingência é encontrar a relação entre o desenvolvimento dos sistemas e das contingências específicas. Esta relação é capaz de auxiliar o gestor a atingir os objetivos da empresa e melhores resultados. No entanto, não existe uma estratégia administrativa geral aplicável em todas as organizações e em todas as circunstâncias, os

sistemas, entre eles o sistema contábil gerencial, são desenvolvidos com base em uma combinação de fatores externos e características internas das empresas.

2.1.3.4 Desenvolvimento da visão contingencial da liderança na contabilidade gerencial

Pesquisas recentes sobre a teoria da contingência da liderança, baseadas em uma expectativa motivacional, demonstram que os líderes podem incentivar a aprendizagem e a inovação da equipe, desta forma, novos produtos inserem-se no mercado mais rapidamente (NELSON; QUICK, 2006).

A teoria contingencial da liderança vê o líder como capaz de escolher um repertório de comportamentos em situações adversas (DUBRIN, 2005). Um líder decide de acordo com suas condutas sociais, ou seja, aquilo que considera legítimo é instruído por crenças, normas e valores (GRANOVETTER, 1983).

Nelson e Quick (2006) comentam que pesquisas recentes demonstraram o papel dos líderes como instrumento de motivação para a aprendizagem e a inovação de equipes. Nesta linha de raciocínio, entende-se que o papel do líder nas equipes de trabalho da contabilidade gerencial pode influenciar a implementação de projetos de novos artefatos da contabilidade gerencial.

Sob a influência da abordagem contingencial, mudanças nas práticas contábeis podem ser entendidas a partir do contexto no qual elas estão sendo implementadas, ou seja, a partir da consideração de variáveis contingentes. Práticas contábeis, financeiras ou gerenciais, implementadas em desacordo com o contexto de uma determinada organização podem ser descontinuadas ou não exercer o propósito para o qual foram inicialmente concebidas (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2005, p. 06).

Hopwood (1972) foi o primeiro escritor na literatura de contabilidade que examinou a introdução de como a contabilidade pode ser utilizada em um sentido não técnico. Saindo de um exame dos critérios que poderiam ser utilizados na avaliação do desempenho de gerentes, estudos da teoria contingencial da liderança encontraram a ênfase exclusiva nos alvos em reuniões de orçamento produzidos pela tensão de empregados, que incentivava também a disfunção dos orçamentos. Este estilo de gerência, denominada orçamento confinado, foi contrastado com uma aproximação alternativa, denominada lucro consciente, em que o controle de custos é considerado importante, mas não são alvos em reuniões de orçamento (CHAPMAN, 1997).

O estilo consciente de lucro parece ser um aspecto de um estilo de resolver problemas da gerência, diferente de um estilo que tenta impor uma medida falsa de simplicidade

cognitiva em uma complexa série e altamente interdependente de atividades (CHAPMAN, 1997).

O marco da mudança de foco da teoria da contingência na pesquisa em gestão empresarial é o reconhecimento da importância do sistema de contabilidade gerencial como o principal instrumento da organização e sua relevância na percepção da imagem organizacional perante a sociedade (GORDON e MILLER, 1976 apud REID e SMITH, 2000).

A teoria contingencial da liderança pode ser utilizada para explicar o comportamento ético dos contadores gerenciais (SCHWEIKART, 1992). Quando identificados os fatores que são capazes de influenciar o comportamento ético, estes podem ser modificados numa tentativa de gerar informações contábeis mais confiáveis (MOLINARI; GUERREIRO, 2004).

As empresas são capazes de reconhecer as contingências e adaptar seus sistemas, de modo a se manterem competitivas e atingir seus objetivos estratégicos, procurando assim garantir a sua própria continuidade. Portanto, não é necessário esperar que uma contingência leve a empresa a uma situação próxima da insustentável para efetuar mudanças em seus sistemas.

2.1.3.5 Críticas à teoria da contingência

O enfoque contingencial fornece importantes fundamentos para o entendimento das mudanças nas práticas da contabilidade ao superar uma das limitações da abordagem institucional, a não consideração dos fatores situacionais (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2005). A abordagem contingencial mantém a idéia de racionalidade, ou seja, que a partir do momento que se tenha consciência dos fatores contingentes presentes, pode-se implementar as práticas contábeis que melhor se encaixem a tais fatores (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2005). Limitações desta abordagem podem ser identificadas, por exemplo aspectos culturais, rotinas e hábitos são desconsiderados em suas análises (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2005).

Os críticos da pesquisa da contabilidade comportamental argumentam a sua limitação por um número de fraquezas, incluindo a diversidade excessiva na medida operacional das variáveis, uma falta da clareza conceitual de construções variáveis, um foco desproporcional na metodologia, e o mais importante, pelo desenvolvimento teórico fraco. A teoria da contingência continua a dominar a pesquisa da contabilidade comportamental com sua falta de especificidade (OTLEY, 1980).

2.1.4 Teoria Institucional

A relação entre organizações e instituições está na raiz dos estudos organizacionais. Isso indica um importante conflito básico como marco das discussões em torno do fenômeno das organizações, qual seja, a discussão a respeito dos fundamentos da ação social, com as explicações racionalistas e contingencialistas como alternativas predominantes (SCOTT apud CRUBELLATE, 2005).

Crubellate (2005, p. 01) cita Simon e Selznick como oposição ao racionalismo das teorias econômicas:

A Teoria Organizacional ou, como inicialmente denominada, a Sociologia das Organizações, emerge em seus primórdios já com o intuito de contraposição ao racionalismo das teorias econômicas sobre o comportamento humano, como evidenciam os estudos de Simon (1970) e Selznick (1957, 1966) e nesse sentido a teoria institucional em organizações sempre se mostrou alternativa promissora.

Entretanto, segundo Carvalho, Vieira e Lopes (2001, p. 01), Philip Selznick considera a abordagem racionalista sujeita às transformações ambientais:

Philip Selznick é o precursor da abordagem institucional, ao interpretar as organizações como expressão estrutural da ação racional que, ao longo do tempo, são sujeitas às pressões do ambiente social e transformam-se em sistemas orgânicos, passando por um processo de institucionalização através do qual os valores substituem os fatores técnicos na determinação das tarefas organizativas.

Para Scott (apud CRUBELLATE, 2005, p. 01), “mesmo os primeiros movimentos institucionalistas dentro da própria Economia se deram em oposição ao pensamento racionalista baseado no pressuposto de comportamento econômico racional e individualizado”.

Crubellate (2005, p. 02) destaca a década de 70 como marco de um novo movimento institucionalista, o neo-institucionalismo:

já na década de 70 o institucionalismo em teoria organizacional recebe novo impulso como movimento denominado neo-institucionalismo, com sua ênfase cognitivista de explicação dos fundamentos da ação social (MEYER e ROWAN, 1977; ZUCKER, 1991; DIMAGGIO e POWELL, 1983; DIMAGGIO e POWELL, 1991). Apesar dessa nova ênfase, que vem a ser fonte de outros conflitos teóricos adiante discutidos, o neo-institucionalismo mantém-se na tradição contingencialista de localizar no ambiente (não mais em fatores normativos como valores e normas sociais predominantes, mas em hábitos, crenças e formas *'taken for granted'* de pensar e explicar a realidade) os elementos condicionantes da ação.

DiMaggio e Powell (apud CRUBELLATE, 2005, p. 2-3) discorrem sobre a rejeição da abordagem racionalista pelo novo institucionalismo:

o novo institucionalismo em teoria da organização e na sociologia compreende rejeição dos modelos de ator racional, interesse em instituições como variáveis independentes, mudança em direção a explicações cognitivas e culturais, e interesse em propriedades de unidades supraindividuais de análise que não podem ser reduzidas a agregados de, ou a conseqüências diretas de atributos e motivos individuais.

Neste contexto, o novo e o velho institucionalismo compartilham o ceticismo perante o pressuposto do ator racional e enfocam a análise na relação das organizações com o seu ambiente, ampliando, contudo, os limites desse ambiente (CRUBELLATE, 2005).

A perspectiva institucional no contexto organizacional enfatiza a importância dos aspectos psicológicos, sociais e políticos nos estudos das organizações, em contraste com perspectivas anteriores que se concentravam nas forças materiais, como tecnologia, recursos e sistemas de produção. Os estudos deslocam-se para os sistemas de conhecimentos, crenças e regras que estruturam e permitem às organizações funcionarem.

2.1.4.1 Aspectos conceituais

Segundo Peci (2005, p. 01), “o conceito de instituição vem sendo empregado há anos em estudos sociológicos e organizacionais. Entretanto, continua a ser um dos conceitos mais controversos em termos de concepção teórica e de aplicação prática”.

Everett Hughes é um dos primeiros autores a empregar o conceito de instituição. Para ele que busca esse conceito na antropologia, a única idéia comum a todas as utilizações do termo tem a ver com alguma forma de estabelecimento ou com a permanência relativa de alguma forma social distinta. Esse autor define a instituição como um empreendimento social implementado de maneira esperada e permanente. E de fato, o estudo das instituições é o estudo da sociedade em ação, mas de uma ação que transcorre nos limites de formas sociais solidamente estabelecidas (HUGHES apud PECI, 2005).

Os primeiros estudos organizacionais adotam o conceito de instituição de um modo prescritivo, preocupados com as formas como uma organização pode tornar-se uma instituição, ou seja, ganhar legitimidade perante a sociedade e tornar-se permanente, sobrevivendo ao ambiente de negócios (PINTO apud PECI, 2005). Desenvolve-se a chamada corrente de desenvolvimento institucional (*institutional building*), que teve um grande

impacto nos estudos organizacionais, especialmente devido a seu caráter aplicado (PINTO apud PECCI, 2005).

O processo da definição sobre institucionalização consiste em quatro estágios: a) o aumento na extensão da interação entre as organizações; b) a emergência de estruturas interorganizacionais definidas pela dominação e por testes padrões de coalizão; c) o aumento na carga de informação com que as organizações devem ter; e d) o desenvolvimento de uma consciência mútua entre participantes das organizações envolvidas (BARLEY; TOLBERT, 1997).

Com o passar do tempo, os estudos sobre as instituições caracterizaram-na como exógena à ação organizacional (MEYER e SCOTT 1983; SCOTT e MEYER 1987; SUTTON et al. 1994; SCOTT e MEYER 1994). Trabalhos mais recentes associam pressões institucionais com as demandas de autoridades ou de agências regulatórias centralizadas e, posteriormente, com a opinião difundida por práticas e normas (BARLEY; TOLBERT, 1997).

A abordagem institucional afirma que considerável parcela das ações realizadas pelos indivíduos não resulta de cálculos utilitários, mas de práticas usuais aceitas como corretas. A teoria institucional teve seu desenvolvimento mais recentemente a partir dos trabalhos de Selznick, durante a década de 50, e com o movimento neo-institucional, iniciado com as obras de Meyer e Rowan (1977) e DiMaggio e Powell (1983).

2.1.4.2 Desenvolvimento da teoria neo-clássica na contabilidade gerencial

A teoria neoclássica dá forma à base da sabedoria convencional da contabilidade gerencial. Esboça as aproximações econômicas institucionais alternativas, distinguindo entre a nova economia institucional, que se tornou uma extensão da teoria neoclássica, e da velha economia institucional, oposição à análise neoclássica (SCAPENS, 1994). O autor considera que a velha economia institucional é uma estrutura potencialmente útil para o estudo da prática da contabilidade gerencial.

A estrutura institucional analisa as práticas da contabilidade como rotinas institucionalizadas que permitem as organizações reproduzirem o comportamento legitimado, para conseguir a coesão organizacional (SCAPENS, 1994). O autor explica que a contabilidade enquanto rotina institucionalizada cria a compreensão das atividades de acordo com jogos particulares das regras e os procedimentos que permitem tomar decisões e serem empreendidas atividades da contabilidade em um mundo complexo e incerto. Esta estrutura

institucional é oferecida como um ponto inicial possível de estudos de caso da contabilidade gerencial (SCAPENS, 1994).

Scapens (1994) afirma que a maior parte da pesquisa em contabilidade gerencial empreendida nos anos 60 confiou primeiramente na análise econômica neoclássica e no detalhe, a teoria neoclássica da firma. Entretanto, para Scapens (1994), a teoria neoclássica da firma pode ser criticada como base para estudos da contabilidade gerencial. A teoria foi desenvolvida por economistas para ajudar-lhes a prever o comportamento nos níveis da indústria e da análise de mercado (SCAPENS, 1994). Nesta teoria, não se pretendeu realizar uma explanação do comportamento dos gerentes dentro das empresas. Em anos recentes, foram desenvolvidos diversos estudos da teoria neoclássica da firma na pesquisa da contabilidade gerencial (SCAPENS, 1994).

Os sistemas de contabilidade gerencial podem ser planejados à luz da abordagem neoclássica e implementados considerando, sobretudo, as premissas da abordagem institucional.

2.1.4.3 Aspectos organizacionais à luz da teoria institucional

Scott (1995) define instituição como uma estrutura ou atividade cognitiva, normativa ou reguladora que proporciona estabilidade e significado a um comportamento social. Scott (1995) refere-se ao fenômeno da institucionalização como um conjunto de ações habituais, cujo processo de formação precede à institucionalização, é atribuído, ao longo do tempo (historicidade) e de maneira compartilhada, a um determinado ator ou atores, que passam a desempenhar papéis no contexto social.

As instituições são contribuições históricas de práticas passadas e de compreensão destas condições relacionadas com a ação. A menos que uma instituição existir antes da ação, nesta situação é difícil compreender como a instituição pode afetar o comportamento ou como a ação pode afetar a instituição. Assim, para reduzir o problema empírico de confundir a ação e a instituição, é necessário um modelo adequado à evolução do tempo para compreender o processo de estruturação (BARLEY; TOLBERT, 1997).

Em uma instituição, o resultado ou estágio final de um processo de institucionalização é definido como uma tipificação de ações tomadas habituais por tipos específicos de atores (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Novas práticas organizacionais surgem em virtude dos requisitos de tecnologia e regulação da tarefa. Uma vez tais práticas ganhem legitimidade,

outros integrantes do campo as imitam e aceitam indiscriminadamente sua validade e valor (FLECK, 2006).

Quanto mais institucionalizadas as rotinas, mais propriamente elas eram transmitidas aos novos empregados. A transmissão aumenta o grau de institucionalização dos comportamentos (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Existem diversos fatores que trouxeram impactos para a teoria Institucional, a seguir citam-se alguns considerados mais proeminentes:

- 1) A variedade das organizações para as quais uma dada estrutura seria teoricamente relevante (quanto maior o leque de organizações, mais difícil seria oferecer evidências convincentes da efetividade de estruturas e, portanto, mais baixo o grau de institucionalização).
- 2) O número de champions (champion significa uma pessoa que luta por outra ou por uma causa; um defensor, um protetor) ou o tamanho dos grupos de champions (quanto maior o número de champions, menor será a probabilidade de processos entrópicos tornarem-se operantes e, portanto, mais alto o nível de institucionalização).
- 3) O grau pelo qual a adoção de uma estrutura está vinculada a mudanças que envolvam altos custos para as organizações adotantes (investimentos mais elevados deveriam atenuar tendências entrópicas, resultando, deste modo, em um alto grau de institucionalização) e assim por diante.
- 4) A força da correlação entre a adoção e os resultados desejados (criação de fortes incentivos para manter a estrutura, daí resultando alto grau de institucionalização) e assim por diante (TOLBERT; ZUCKER, 1999, p. 212).

A teoria institucional constitui o resultado da convergência de influências de corpos teóricos originários 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 e de valores, de crenças e de pressupostos, nos quais encontram-se imersos indivíduos, grupos e organizações (SILVA; GONÇALVEZ, 1999).

O processo de institucionalização é compreendido por várias fases, e pode-se dizer que um segmento da vida humana institucionalizado equivale a dizer que foi submetido ao controle social (SILVA; GONÇALVEZ, 1999).

A compreensão do relacionamento entre o tempo e as instituições pode ser explicitada pelo desenvolvimento e investigação das duas dimensões temporais das instituições: o ritmo de processos da institucionalização e a estabilidade das instituições produzidas (LAWRENCE; WINN; JENNINGS, 2001). As dimensões exploradas podem compreender o papel do tempo na teoria institucional: a tipologia de novos mecanismos que sustentam o desenvolvimento e a manutenção das instituições; o esclarecimento de suposições dominantes sobre a dinâmica temporal da institucionalização; o modelo tradicional de institucionalização tipificado pela difusão proporcional (POWELL e DIMAGGION, 1991; ROGERS, 1995; STRANG e TUMA, 1993) mascaram uma variedade de testes padrões temporais na institucionalização (LAWRENCE; WINN; JENNINGS, 2001).

Segundo Lawrence, Winn e Jennings (2001), discussões organizacionais e sociológicas sobre a temporalidade da institucionalização originaram duas dimensões temporais críticas para descrever os processos de institucionalização: ritmo e estabilidade. O impacto de mecanismos institucionais dita o ritmo ou a estabilidade da institucionalização.

A institucionalização é destacada como "uma estrutura seqüencial rígida", um fenômeno social onde há uma ordem relativamente fixa em que os eventos ou as situações ocorrem (LAWRENCE; WINN; JENNINGS, 2001). A institucionalização é definida por uma seqüência relativamente fixa, que envolve um período de tempo em que uma inovação emerge e é difundida (LAWRENCE; WINN; JENNINGS, 2001).

Embora teóricos tradicionais enfatizem a estabilidade e a intratabilidade relativos aos campos organizacionais, Gersick (1991) afirma que é sabido que este não é sempre o caso. Mesmo os campos aparentemente fortificados podem submeter-se à mudança revolucionária que é alertada pelos eventos rompedores, onde as instituições velhas são desarraigadas e novas são instaladas. Quando algumas inovações difundirem-se de maneira relativamente lenta, evolucionária, outras se difundirão muito rapidamente (HOFFMAN, 1999). Essa última é uma maneira mais próxima da mudança rápida, revolucionária (GERSICK, 1991).

Por meio da teoria institucional é possível estudar o processo de habitualização, as razões e os meios pelos quais o comportamento dos atores do campo se desenvolve de forma padronizada, bem como a objetificação, onde os atores desenvolvem e compartilham significados. A seguir, tem-se o fenômeno da institucionalização e a estabilidade organizacional.

2.1.4.4 O fenômeno da institucionalização e a estabilidade organizacional

Não obstante se a institucionalização ocorre rapidamente ou lentamente, algumas instituições são mais estáveis do que outras (HOFFMAN, 1999). A estabilidade das instituições recebeu a atenção considerável na literatura e foi ligada a seu grau de estruturação (GIDDENS, 2003), na maneira em que são acoplados firmemente ou frouxamente, e da volatilidade do sistema social em que são encaixados.

Mesmo que a estabilidade seja considerada uma qualidade das instituições, o específico, explanações testadas para o grau em que as instituições variam em sua estabilidade é relativamente insuficientemente revelado (LAWRENCE; WINN; JENNINGS, 2001). Conseqüentemente, propõe-se que a segunda dimensão temporal crítica para um exemplo de institucionalização é a estabilidade da instituição resultante. Define-se a estabilidade como o

excesso de tempo que uma instituição remanesce altamente difundida e legitimada (LAWRENCE; WINN; JENNINGS, 2001).

Os fatores que afetam o ritmo e a estabilidade da institucionalização são focalizados nos mecanismos que suportam as forças sociais do processo de institucionalização que energizam a difusão de uma inovação e a conduzem a seu entrenchamento no campo organizacional (LEBLEBICI et al., 1991).

Recentemente, a pesquisa organizacional começou a incluir os aspectos do poder, que são influenciados pelos atores organizacionais, ao papel dos sistemas de disciplinaridade que trabalham para controlar membros organizacionais (TOWNLEY, 1993). Lawrence, Winn e Jennings (2001) destacam que o grau de dependência de um processo de institucionalização é a estabilidade da organização, quanto mais estável é a empresa, maior é a eficiência do processo institucional. O conceito da influência envolve um alvo que seja capaz da agência se transformar (LAWRENCE; WINN; JENNINGS, 2001).

A discussão do tempo em torno de organizações do trabalho é um fenômeno social construído e amarrado à qualidade de sua experiência e a sua medida quantitativa é a consideração do relacionamento específico entre o tempo e as instituições (LAWRENCE; WINN; JENNINGS, 2001). Os processos de institucionalização podem ser descritos nos termos de seus ritmos e estabilidade e podem ser relacionados aos mecanismos institucionais que afetam estas dimensões (LAWRENCE; WINN; JENNINGS, 2001).

A estrutura teórica sugere que a dinâmica temporal dos exemplos de institucionalização é importante, identificável e prognosticável (LAWRENCE; WINN; JENNINGS, 2001). As instituições podem ser associadas em uma ampla escala da dinâmica temporal, dos processos lentos e instáveis da influência aos efeitos rápidos e estáveis da dominação (LAWRENCE; WINN; JENNINGS, 2001).

Uma implicação para a pesquisa envolve o papel dos agentes que trabalham para efetuar processos de institucionalização, que é a ligação entre agentes e mecanismos, especificamente nos termos de recursos ou habilidades necessárias por parte dos agentes para empregar os mecanismos institucionais (LAWRENCE; WINN; JENNINGS, 2001).

Entre institucionalização e estabilidade existe uma relação praticamente indissociável, no sentido de que não se pode pensar a primeira sem a segunda. A segunda é o enraizamento, portanto está institucionalizado, isto é, algo está institucionalizado quando se encontra enraizado na sociedade.

2.1.4.5 Desenvolvimento da visão institucional na contabilidade gerencial

Pesquisas recentes da contabilidade gerencial proporcionam uma aproximação institucional alternativa da economia, partindo de uma rejeição das suposições do núcleo da economia neoclássica, como por exemplo, a racionalidade do mercado (SCAPENS, 1994). Neste sentido, a estrutura institucional é desenvolvida como uma maneira de ver a prática da contabilidade gerencial. No contexto de uma discussão da abertura entre a teoria e a prática da contabilidade gerencial, a estrutura institucional traz em seu foco a rotina e o caráter institucionalizado das práticas da contabilidade (SCAPENS, 1994).

Para Scapens (1994), a estrutura econômica institucional procura introduzir a análise organizacional nas dimensões sociais, políticas e culturais. Atualmente, o institucionalismo, ou o estudo das instituições, está experimentando um renascimento nas ciências sociais, por exemplo, na ciência política, na história e na sociologia, assim como na economia (SCAPENS, 1994). A economia institucional é parte desse interesse maior das instituições. Compartilha de uma consciência ou da importância das instituições e de processos sociais, e tem dimensões culturais e antropológicas (SCAPENS, 1994). O foco nas instituições fornece uma base para práticas compreensivas da contabilidade gerencial como rotinas institucionalizadas, explorando a interação entre a contabilidade e outras instituições sociais (SCAPENS, 1994).

Em anos recentes surgiram várias escolas heterodoxas da teoria neoclássica, com o pensamento organizacional focado na economia, economia radical, economia institucional, economia evolucionária, economia comportamental, economia neomarxista (SCAPENS, 1994). No coração de muitas destas aproximações alternativas surge o interesse sobre suposições fundamentais da teoria econômica (neoclássica) atual, o detalhe, as suposições do equilíbrio econômico, da racionalidade e do mercado (SCAPENS, 1994).

A teoria institucional é apresentada sob dois enfoques por Burns (1999), a velha economia institucional (*Old Institutional Economics*) (OIE) e a nova sociologia institucional, (*New Institutional Sociology*) (NIS). A primeira fundamenta os estudos analíticos de mudanças nas rotinas dos sistemas de contabilidade gerencial. A nova sociologia institucional foca as macroinstituições (sociais, econômicas e políticas) como, por exemplo, no estudo dos princípios contábeis geralmente aceitos no nível da sociedade, enquanto a velha economia institucional está voltada para o estudo das micro-instituições dentro das organizações como, por exemplo, o estudo dos sistemas contábeis (BURNS, 1999).

A institucionalização é quase sempre tratada como um estado qualitativo, as estruturas são institucionalizadas ou não o são (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Os autores afirmam que as teorias anteriores eram todas quantitativas e possuíam um foco interno. A pesquisa organizacional mudou seu foco no fim dos anos 60 para incluir considerações sobre os efeitos das forças ambientais na determinação da estrutura (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

As discussões teóricas recentes sobre as variáveis da estrutura organizacional formal, tal como as coordenações burocráticas, caracterizadas pela teoria institucional como pressões institucionais, influenciam o trabalho da contabilidade gerencial pela sua necessidade de manter a legitimidade (GUPTA; DIRSMITH; FORGARTY, 1994). Para avaliar a influência das pressões institucionais no desenvolvimento da contabilidade gerencial é necessário que as mudanças das práticas burocráticas transformem os processos instrumentais de trabalho (GUPTA; DIRSMITH; FORGARTY, 1994).

Scapens (1994) explica que as aproximações alternativas são rejeitadas freqüentemente por economistas ortodoxos como sendo fora do campo da economia atual. O autor afirma que os economistas ortodoxos rejeitam toda a aproximação heterodoxa como não econômica. Os ortodoxos discutiram as tentativas de reconhecer uma dimensão explicitamente social do conceito de racionalidade econômica, a qual para eles é fora do campo da economia e, em conseqüência, sugerem tal trabalho aos teóricos dos departamentos de sociologia (SCAPENS, 1994).

Hodgson e Screpanti (1991) rejeitam uma definição tão metodológica e definem a economia como o estudo dos processos e das relações sociais que governam a produção, distribuição e troca da riqueza e da renda. Isto traz explicitamente dimensões sociais no campo da economia. Possibilita também estudar as instituições sociais e o comportamento econômico. Os economistas heterodoxos rejeitam a tradição de modelar as suposições de racionalidade econômica individual, que supõe que o sistema econômico do todo pode ser construído modelando o comportamento econômico individual (SCAPENS, 1994).

A teoria institucional iniciou com Meyer e Rowan, com seus clássicos artigos baseados em uma perspectiva institucional (TOLBERT; ZUCKER, 1999). A aproximação institucional na oposição à economia neoclássica que é chamada também de economia institucional, às vezes, a anterior é denominada de nova economia institucional e a última de velha economia institucional (SCAPENS, 1994).

Os pontos dessas correntes teóricas referem-se ao comportamento racional dos responsáveis pelas decisões individuais. Focaliza também na mudança econômica, no

equilíbrio econômico, este ponto é útil para compreender o desenvolvimento e a reprodução das práticas da contabilidade (SCAPENS, 1994).

A teoria institucional considera a contabilidade gerencial como uma instituição dentro da empresa, isto é, uma rotina formada por hábitos que dá sentido a determinado grupo de pessoas, sendo esta rotina amplamente aceita de forma inquestionável (GUERREIRO; PEREIRA; LOPES, 2004).

O ponto central da perspectiva institucional baseia-se na busca de legitimidade pela organização, seja de forma explícita e intencional, seja através de adaptações passivas ou pouco evidentes. A seguir, tem-se a visão de legitimidade na contabilidade gerencial.

2.1.4.6 Desenvolvimento da visão de legitimidade na contabilidade gerencial

Uma vez que a institucionalização alcançou a saturação, os deslocamentos do foco da mudança e o seu ritmo ao caráter temporal da instituição são estabelecidos (LAWRENCE; WINN; JENNINGS, 2001). O resultado de um exemplo de institucionalização é uma prática, uma regra, uma tecnologia, ou uma combinação institucionalizada daqueles de um regime ou de uma retórica dominante (LEBLEBICI et al., 1991).

Neste momento a instituição alcançou o estágio de legitimação, e as práticas são difundidas extensamente entre a maioria de membros participando do campo. A edição é agora estável, resistindo e influenciando a instituição em como será (LAWRENCE; WINN; JENNINGS, 2001).

A estrutura e os arranjos institucionais da contabilidade gerencial conferem a sua legitimidade como instrumento de tomada de decisão aos gestores. Cunha, Duclós e Barbosa (2006, p. 06) relacionam a teoria institucional no processo de mudança organizacional em busca de legitimidade:

a contribuição da teoria institucional para a área de estudos organizacionais está intimamente ligada ao processo de construção e reconstrução dos arranjos estruturais nas organizações, bem como ao processo de adaptação desses arranjos às mudanças organizacionais para adequarem-se ao ambiente e para busca de legitimidade.

Zimmerman e Zeitz (apud ROSSONI e TEIXEIRA, 2006, p. 06) destacam o papel da legitimidade na sobrevivência e sucesso empresarial:

várias pesquisas têm reconhecido a importância da legitimidade para o sucesso de novos negócios. Nessa linha de raciocínio, afirmam que a legitimidade tem um papel chave na criação, sobrevivência e crescimento de novos negócios. Os autores arguem

que a legitimidade é um recurso, conceituando-o como um julgamento social de aceitação, apropriação e desejo que permita organizações acessar outros recursos necessários para sua sobrevivência.

Segundo Meyer e Rowan (apud FLECK, 2006, p. 04), a institucionalização do ambiente proporciona o surgimento de novas práticas organizacionais por meio do processo de legitimação:

tecnologia e regulação são fontes de práticas organizacionais em um campo. Novas práticas organizacionais surgem em virtude dos requisitos de tecnologia e regulação da tarefa. Uma vez que tais práticas ganhem legitimidade, outros integrantes do campo as imitam e aceitam indiscriminadamente sua validade e valor.

Algumas pesquisas têm reconhecido a importância da legitimidade para o sucesso de novos artefatos da contabilidade gerencial. Nesta linha de raciocínio, Zimmerman e Zeitz (2002) afirmam que a legitimidade tem um papel preponderante na criação, sobrevivência e crescimento de novos negócios. Um novo negócio pode ser aceito pela implementação de métodos aceitos como úteis no domínio em que a organização opera (SUCHMAN, 1995). A legitimidade é derivada de crenças e pressupostos que constroem rotinas diárias, neste sentido, o desenvolvimento da contabilidade gerencial se dará pela confiabilidade repassada aos membros da organização.

A legitimidade afeta não apenas a forma como as pessoas agem em relação às organizações, mas também como elas as entendem. Os diversos públicos percebem a contabilidade gerencial legítima não apenas como mais valiosa, mas também mais digna de confiança.

2.1.4.7 A institucionalização em empresas familiares

Para o desenvolvimento da pesquisa faz-se necessário definir adequadamente empresa familiar. Neubauer e Lank (1998) discorrem sobre o conceito de empresa familiar, destacando que nessas o controle da organização está nas mãos de uma dada família. Para uma análise apropriada das empresas familiares é necessário entender a sucessão e o seu efeito na sobrevivência da empresa, as quais estão relacionadas a um número elevado de fatores culturais, institucionais, legais e ambientais (CAFFARENA, 2006).

Para Caffarena (2006), a institucionalização se distingue em instituições informais (normas sociais) e instituições formais (leis e regras). As instituições informais representam a cultura de uma sociedade, e incluem normas sociais não escritas, são as condutas que os

indivíduos seguem em suas atividades cotidianas, aceitas pela maioria dos grupos culturalmente homogêneos (CAFFARENA, 2006). As atitudes, idéias, valores, tradições, percepções, os tabus, são parte desta herança social. As instituições formais consultam ao arcabouço legal que regula a relação social produzida em uma sociedade específica, tal como constituições escritas, normas, regras, leis e procedimentos governamentais (CAFFARENA, 2006).

As tensões institucionais derivam-se da confrontação entre as instituições formais transformadas e as informais persistentes. Contudo, resultados importantes no processo de institucionalização e legitimação nas empresas familiares ocorrem a partir da convergência de regras formais enriquecedoras que proporcionam a eficácia das instituições informais (CAFFARENA, 2006).

As instituições informais como a cultura organizacional, rede social familiar e capital social, se destacam como as principais forças no contexto das empresas familiares (CAFFARENA, 2006). O autor destaca que a cultura encontrada em cada organização é um veículo sadio para estudar a maioria dos fatores institucionais informais que se opera no contexto das empresas familiares. Esta cultura é representada por um conjunto de valores e de antivalores adotados pela família do proprietário. Os indivíduos herdaram uma cultura particular, a família exerce um tipo especial de força no comportamento da empresa, centralizando as informações e decisões, controlando o negócio e influenciando desta maneira o crescimento da empresa (CAFFARENA, 2006).

O entendimento da formação de hábitos e rotinas em empresas familiares é explicitado por Caffarena (2006), o qual distingue os fenômenos institucionais como formais (leis e regras) e informais (as normas sociais). As instituições informais representam a cultura de uma sociedade, e incluem normas sociais não escritas, conduta que os indivíduos seguem em suas atividades cotidianas, aceita pela maioria dos grupos culturalmente homogêneos. As atitudes, idéias, valores, tradições, percepções, os tabus são parte da herança social. As tensões derivam-se da confrontação entre as instituições formais transformadas e informais persistentes, resultados importantes do produto na maneira de como as economias se tornam, uma delas é que as regras formais enriquecem e incentivam a eficácia de instituições informais (CAFFARENA, 2006).

Lethbridge (1997) descreve que a capitalização das empresas familiares está se tornando a questão fundamental no novo cenário da economia global. A sua sobrevivência está exigindo a entrada de novos sócios numa operação ou através da abertura do capital. Contudo, o maior obstáculo ao sucesso deste procedimento reside na relutância dos

proprietários em dividir o poder com os novos sócios e em admitir o acesso de profissionais não-familiares a cargos de gerência (LETHBRIDGE, 1997).

A aproximação da teoria institucional no âmbito das empresas familiares é destacada por Caffarena (2006), ele estabelece que os objetivos e as ações dos indivíduos e dos grupos são influenciados fortemente por várias instituições ambientais, condicionando as decisões e os comportamentos dos membros de uma sociedade. As instituições familiares e a mudança institucional são as principais determinantes do desenvolvimento dos campos sociais e econômicos.

A institucionalização dos acordos entre proprietários e contadores gerenciais - legitimados pela família em relação aos rumos que assumirão seus membros a respeito de liderança, propriedade, gestão e direitos econômicos - solidifica suas relações e estabelece as bases de futuro que permitem a continuidade dos negócios.

2.1.4.8 Críticas à teoria institucional

Há pouco consenso sobre a definição de conceitos-chaves, mensurações ou métodos no âmbito desta tradição teórica. A teoria institucional não desenvolveu um conjunto central de variáveis-padrão, não tem metodologia de pesquisa padronizada, nem tampouco conjunto de métodos específicos (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Para Carvalho, Andrade e Mariz (2005, p. 01), na teoria institucional “prevalece pouco consenso conceitual e metodológico sobre pontos específicos. Exemplo disso é a noção de mudança sobre a qual, nos últimos tempos muitos se têm debruçado para resolver a fragilidade argumentativa do tema”.

Scott (apud CARVALHO, ANDRADE e MARIZ, 2005, p. 01) relatam que, “ao oferecer explicações para uma gama de fenômenos que levam à estabilidade, a abordagem institucional pouco espaço teórico concedeu à mudança institucional apesar das evidências de que as organizações e seus participantes são mais ativos e mais envolvidos no desenvolvimento de estruturas institucionais do que as formulações prévias reconheciam”.

A teoria institucional trouxe diversas implicações. Primeiramente, no que se refere aos determinantes da estrutura, a atenção é dirigida para influências externas não relacionadas ao processo de produção real, tais como mudanças na legislação e o desenvolvimento de sólidas normas sociais dentro da rede organizacional (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Ao fazer isto, questiona-se a importância relativa de características organizacionais internas, tais como

tamanho e tecnologia, tradicionalmente investigadas como fontes de estrutura formal (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

O argumento resultou em ênfase na adoção de arranjos estruturais específicos que haviam adquirido significado social, tais como políticas formais de contratação, práticas de contabilidade e de orçamento e cargos ou funções associadas à equidade no emprego (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Uma segunda grande implicação apontada pela análise de Meyer e Rowan é que a avaliação social das organizações e, conseqüentemente, de sua sobrevivência, pode estar na observação das estruturas formais, em vez de estar nos resultados observáveis relacionados ao desempenho das tarefas em questão (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

A terceira grande implicação, foi que a relação entre atividades do dia-a-dia e os comportamentos dos membros da organização e das estruturas formais pode ser negligenciada (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Para Dimaggio (apud CARVALHO, ANDRADE e MARIZ, 2005, p. 02), “a teoria Institucional parece não prover propriamente uma teoria completa das instituições, pois ela tem dificuldade em contribuir com o entendimento de processos de surgimento, reprodução e dissolução das instituições e considera apenas incidentalmente, o interesse, o conflito e a agência”.

A principal crítica quanto à teoria institucional tem sido em relação aos seus pressupostos de passividade organizacional e sua falha em não permitir algum espaço para o comportamento estratégico e o exercício da influência em sua concepção de institucionalização. Essa teoria tem como base analítica a forma como regras e procedimentos são incorporados pelas organizações. Tem como premissa que essa incorporação acontece em decorrência da busca de legitimidade frente aos ambientes externo e interno através de processos de isomorfismo.

2.1.5 Teoria do isomorfismo institucional

Neste item aborda-se a teoria do isomorfismo institucional, abrangendo sua conceituação e atuação no processo de institucionalização da contabilidade gerencial, bem como as formas de seu mecanismo de atuação organizacional.

2.1.5.1 O isomorfismo no processo de institucionalização da contabilidade gerencial

DiMaggio e Powell (1983) conceberam, com base nas pesquisas iniciais de Meyer e Rowan (1977), a perspectiva neo-institucional focalizando o problema do isomorfismo institucional no campo organizacional (MCKINLEY; MONE, 2003). O isomorfismo institucional significa a tendência das organizações de uma determinada área transformarem-se com características bastante similares (MCKINLEY; MONE, 2003). DiMaggio e Powell (1983) conceitualizaram o isomorfismo como uma construção horizontal, um fenômeno que afeta as organizações, ou seja, uma adaptação individual das organizações a seus ambientes particulares (MCKINLEY; MONE, 2003).

Os padrões de interação e conectividade entre essas organizações remetem à dimensão relacional do conceito de campos organizacionais. A dimensão relacional compreende a existência de influências causais nas ações dos agentes organizacionais, na medida em que os campos podem ser compreendidos como sistemas de relações e posições sociais, que envolvem organizações conectadas vertical e horizontalmente. Nesse mesmo sentido, as informações e identidade compartilhadas referem-se à outra dimensão do conceito, simbólica, referente à existência dos campos como representações da estrutura social, enquanto regras e recursos culturalmente sustentados (CORAIOLA; SILVA, 2007).

Esta conectividade apresentada entre as organizações é definida como isomorfismo institucional. Para Freitas e Guimarães (2005), o isomorfismo pode ser entendido como a busca pela homogeneidade de estruturas, processos e ações no âmbito das organizações.

De acordo com Passalongo, Ichikawa e Reis (2004), o isomorfismo institucional é o surgimento de uma estrutura e abordagens comuns entre as organizações do mesmo setor. Os relacionamentos interorganizacionais possuem forças que fazem com que as organizações de um mesmo setor se pareçam entre si.

Hannan e Freeman (apud FREITAS; GUIMARÃES, 2005) conceituam o isomorfismo como o resultado das pressões competitivas que conduzem as organizações a adotarem a maneira mais adequada de sobrevivência diante de um ambiente econômico.

Entende-se, portanto, que o ambiente isomórfico pode ser caracterizado como a semelhança de procedimentos realizados pelas organizações. Pois, devido à competitividade que o setor apresenta, as organizações buscam em outras de mesmo campo de atuação, modelos e formas de crescimento patrimonial como maneira de acompanhar o mercado empresarial de modo homogêneo.

Neste contexto, Mintzberg et al. (apud CALAÇA, 2002, p. 52-53) afirmam que:

no modelo institucional, o ambiente consiste em interações entre fornecedores, clientes, agências governamentais e outras entidades, além dos concorrentes. Essas relações geram um conjunto complexo de normas que dominam a prática. A organização, para ter sucesso, precisa satisfazer e conhecer essas normas, e como elas valem para todas as organizações que estão no mesmo ambiente, com o tempo, as organizações adotam práticas e estruturas semelhantes.

Scott (apud FREITAS; GUIMARÃES, 2005) exemplifica a ação do isomorfismo na semelhança das características empresariais, destacando a caracterização de organizações que atuam em um mesmo setor de prática empresarial. Enfatiza a atuação das universidades como práticas e estruturas parecidas, bem como de hospitais, instituições financeiras entre outros que se encaixam em tais fenômenos.

Conforme Freitas e Guimarães (2005), o isomorfismo é considerado como uma obtenção que possa transportar legitimidade para a organização. Jepperson (apud FREITAS; GUIMARÃES, 2005, p. 04) afirmam que “a legitimidade é um produto da institucionalização e contribui para ela, mas nem sempre está a ela associada, visto que elementos ilegais podem se institucionalizar, tais como corrupção, fraude ou crime organizado”.

Scott (apud FREITAS; GUIMARÃES, 2005, p. 04) relata que “na busca da legitimidade e da aceitação social, as organizações procuram tornar suas estruturas e práticas mais próximas dos padrões tidos por corretos socialmente”.

Quando se trata do fenômeno institucional da contabilidade gerencial em um ambiente isomórfico, Di Maggio e Powel (apud CALAÇA, 2002, p. 52) descrevem que:

o conceito do modelo institucional está associado ao fato de que a organização existe e está inserida em campos formados por outras organizações que lhe são similares, portanto, as organizações são cada vez mais homogêneas dentro desses campos.

Neste sentido, Augusto (2007) relaciona nesta institucionalização de normas e regras comuns em empresas de mesmo ramo de atuação dois tipos de ambientes, que podem ser considerados fatores preponderantes à realização de competição, como o ambiente interno isomórfico e o ambiente externo.

Na definição de DiMaggio e Powel (apud FREITAS; GUIMARÃES, 2005) o ambiente compreende um fator de homogeneização organizacional, na medida em que são difundidas práticas e formas de organização institucionalizadas pelas organizações pertencentes a um mesmo campo.

2.1.5.2 Ambiente interno

A abordagem interna vê as organizações enfrentando o mesmo ambiente. É mais provável identificar diferenças entre as organizações em suas respostas a pressões similares do ambiente institucional. Esta abordagem dedica pouca atenção à especificação das características e condições do ambiente institucional, porque ela assume que estas respostas diferentes ao ambiente são, na maioria, afetadas por fatores não organizacionais (AUGUSTO, 2007).

Quando a teoria neo-institucional for classificada como uma perspectiva macro, é importante analisar a escola do pensamento que mede os níveis micro e macro das organizações (MCKINLEY; MONE, 2003). Dimaggio e Powell (1991) descreveram como a realidade social começa a ser construída com o desenvolvimento da ação habitual e a abstração dessa ação (MCKINLEY; MONE, 2003). Estas tipificações são partes dos membros de um grupo social, e específica como uma atividade deve ser executada (MCKINLEY; MONE, 2003). Estas tipificações supõem uma qualidade objetiva, sendo percebido por membros do grupo social como fenômenos objetivos externos e é parâmetro para suas ações (MCKINLEY; MONE, 2003). Este é o processo que Berger e Luckmann (1966) chamam "reificação", que é a atitude que consiste em tratar conceitos abstratos como se fossem reais ou objetivos (MCKINLEY; MONE, 2003). Uma vez que as instituições sociais são reificadas, elas agem como um confinamento externo no comportamento dos indivíduos e são reordenadas continuamente pelos indivíduos no curso da vida diária (MCKINLEY; MONE, 2003).

No entendimento de Augusto (2007), a análise macroinstitucional pode gerar variabilidade nas estratégias organizacionais. Desta forma, a variabilidade passa a ser representada por uma diferenciação e não pelo isomorfismo. Em consequência disso, o autor destaca o processo institucional interno para analisar o isomorfismo.

2.1.5.3 Ambiente externo

A abordagem externa é principalmente interessada na identificação dos atributos do ambiente institucional, que podem gerar diferenças nas estruturas e processos dentro das organizações. Esta abordagem vê o ambiente institucional como inconsistente e conflitante, já que é composto de um conjunto de múltiplas instituições providas de uma variedade de intermediários institucionais que impõem diferentes demandas e expectativas às organizações (AUGUSTO, 2007).

Isto implica em que múltiplos modelos institucionais, prescrevendo o comportamento organizacional, existam simultaneamente dentro do campo organizacional, servindo como múltiplas fontes de legitimidade (AUGUSTO, 2007).

Ainda o ambiente externo é afetado pela globalização, que é considerada por Augusto (2007) um agravante do isomorfismo externo. Para o autor, uma vez que se destina à organização de uma visão macro, a globalização também interfere na institucionalização de rotinas que as deixem nos moldes de serem, de alguma forma, competitivas no mercado global, mesmo que seja “copiando” práticas que outras organizações utilizam para se manterem em continuidade.

O contexto nacional e local é destacado por Clark e Muller (apud AUGUSTO, 2007), mencionando que o ambiente externo é uma variável importante de vantagem competitiva. Os autores citam a globalização, e comentam que o papel realizado pelos países é mais significativo do que nunca, porque é a fonte das principais tecnologias e habilidades que levam a uma vantagem competitiva.

Compreende-se, portanto, que ambos ambientes isomórficos apresentam as mesmas características, porém designando apenas cenários diferentes. Cenários estes que levam às expectativas diferentes de demandas organizacionais, impondo às organizações maneiras de institucionalizar estratégias de trabalho de acordo com o ambiente em que se localiza.

2.1.5.4 Tipos de isomorfismo

Muitas vezes organizações que atuam em um mesmo campo são semelhantes, quer seja em sua forma, quer seja em sua prática (MCKINLEY; MONE, 2003).

Segundo DiMaggio e Powell (apud FREITAS; GUIMARÃES, 2005), o isomorfismo pode se caracterizar de acordo com diversas causas, originando três tipos de isomorfismo: coercitivo, normativo e mimético.

a) Isomorfismo coercitivo

Entende-se que o isomorfismo coercitivo está estritamente relacionado com a definição de ambiente externo de isomorfismo. DiMaggio e Powell (apud FREITAS; GUIMARÃES, 2005, p. 05) descrevem que:

o coercitivo se dá quando as organizações são submetidas à pressões externas, formais ou informais, vindas de outras organizações das quais são dependentes ou em virtude de expectativas culturais da sociedade em que a organização está inserida.

Freitas e Guimarães (2005) exemplificam o isomorfismo coercitivo como sendo, por exemplo, a atuação do governo sobre as organizações, por meio de leis, normas e exigências quanto a padrões de produção, comportamento organizacional e relações com consumidores.

Coraiola e Silva (2007) citam que o isomorfismo coercitivo estabelece as práticas organizacionais, ocorre por meio de demandas de outras organizações, com as quais tem algum tipo de dependência, por exemplo organismos do Estado.

Este isomorfismo é como os casos de mudanças organizacionais provocadas por pressões governamentais. Estas pressões institucionais podem ser representadas pelas novas legislações impostas pelo governo, afetando o ambiente e o desempenho organizacional das empresas (MCKINLEY; MONE, 2003).

De acordo com Passalongo, Ichikawa e Reis (2004), o isomorfismo coercitivo é a pressão externa exercida sobre as organizações para que estas adotem estruturas, técnicas ou procedimentos semelhantes a outras organizações.

Portanto, o isomorfismo coercitivo ocorre quando uma organização adota uma nova forma porque alguma autoridade superior ou dominante a pressiona nesse sentido.

b) Isomorfismo normativo

O isomorfismo normativo acontece quando um órgão profissional ou outras organizações responsáveis pelo estabelecimento de padrões de qualidade decreta que determinados processos devam ser organizados de uma determinada forma (MCKINLEY; MONE, 2003).

O isomorfismo normativo atribui à profissionalização e aos embates da semelhança de objetivos entre as profissões e profissionais, procedimentos e resultados (CORAIOLA; SILVA, 2007).

Freitas e Guimarães (2005, p. 05) afirmam que:

o normativo é diretamente proveniente do estabelecimento de padrões por uma determinada comunidade profissional, com vistas a embasar cognitivamente e dar legitimidade à atividade por ela desenvolvida. As universidades e associações profissionais são duas fontes importantes de isomorfismo sob esta perspectiva.

Entende-se, como atuação do isomorfismo normativo, o conjunto de mesmas normas e regras que regem instituições ou organizações similares em atuação. Devido a sua função altamente normativa, o ambiente organizacional da contabilidade gerencial pode ser analisado sob esta perspectiva.

c) Isomorfismo mimético

No contexto de isomorfismo mimético, DiMaggio e Powell (apud MCKINLEY; MONE, 2003) explicam que o isomorfismo mimético ocorre quando, sob determinadas condições de incerteza a respeito do melhor caminho a se tomar, uma organização conclui que o caminho mais seguro é copiar o que foi feito por organizações aparentemente mais bem-sucedidas ou com maior *status* no mesmo campo. Isso deveria conferir legitimidade, mesmo que o desempenho não melhore, pois o fato de tentar imitar o melhor é sempre uma boa defesa.

Percebe-se que isomorfismo mimético possui relevância na análise institucional da contabilidade gerencial. Coraiola e Silva (2007) apontam a existência do mimético em condições de incerteza, onde as organizações copiam modelos estabelecidos e/ou utilizados por outras.

Freitas e Guimarães (2005, p. 05) advertem que:

este mecanismo mimético ocorre em função da incerteza, que compele as organizações a buscarem padrões de estruturação e atuação em outras organizações. Ao verificarem o sucesso de outras organizações atuantes no mesmo ramo de atividades, as organizações tendem a apresentar o comportamento mimético, processo que explica a existência de modismos no mundo dos negócios.

O peso de cada um dos três mecanismos isomórficos nos processos de transformação organizacional depende da situação e da história sócio-cultural de cada sociedade. Assim é que em sociedades democráticas e com maiores ofertas competitivas de bens e serviços, tendem a predominar processos miméticos e normativos, como o caso da contabilidade gerencial. Enquanto que em sociedades de tradição mais autoritária, a tendência é que predomine o isomorfismo coercitivo (FREITAS; GUIMARÃES, 2005).

No Quadro 1 faz-se um comparativo entre os três tipos de isomorfismo abordados.

Descrição	Coercitivo	Normativo	Mimético
Motivos para se adaptar	Dependência	Dever	Incerteza
Carreira	Leis, regras e sanções políticas	Profissionalismo	Visibilidade da Inovação
Exemplo	Controle de poluição, regulamentos	Padrões contábeis	Reengenharia

Quadro 1 - Tipos de isomorfismo

Fonte: adaptado de Scott (apud DAFT, 1999, p. 348).

Todos os tipos de mudança organizacional por processos isomórficos ocorrem como formas de facilitar o trabalho das organizações em diversas atividades: transações com outras organizações; recrutamento de profissionais; reconhecimento como organizações legítimas e respeitáveis; e adequação que as torna aptas a participar de concorrências públicas e privadas (ALVES, 2002).

O processo tipicamente utilizado pelas organizações em busca da legitimidade é o isomorfismo, conceito que descreve o mecanismo pelo qual as organizações são estimuladas, por razões diversas, a se tornarem semelhantes, em estruturas, processos e crenças, a outras organizações que compartilham contextos ambientais similares, definidos como ambientes organizacionais.

2.2 HÁBITOS E ROTINAS ORGANIZACIONAIS

De uma forma geral, os institucionalistas norte-americanos adaptaram a contribuição alemã à sua tradição individualista. Esta aproximação resultou em contribuições muito ricas e particulares. Assim, além do evolucionismo darwinista, o institucionalismo norte-americano é influenciado particularmente pela psicologia instintiva, que serve de ponto de partida para a crítica aos postulados de racionalidade da economia neoclássica e constrói o caminho para elaborar os conceitos de hábitos e rotinas (GUEDES, 2000).

Esta seção está estruturada em três tópicos. Primeiro discorre sobre os aspectos conceituais de hábitos e rotinas organizacionais, enfatizando a idéia que os hábitos ocorrem na individualidade e as rotinas envolvem grupo de pessoas. Em seguida apresenta a dimensão institucional dos hábitos e rotinas organizacionais, relatando as análises da teoria neoclássica, o velho institucionalismo e a teoria institucional sob a perspectiva evolucionária darwinista. Por último descreve sobre a incerteza ambiental no contexto organizacional, contemplando a influência das contingências estruturais como causa da incerteza ambiental organizacional.

2.2.1 Aspectos conceituais

A pesquisa sobre comportamento organizacional focaliza em sua maior parte as características cognitivas das rotinas organizacionais e a aprendizagem da negligência de suas políticas determinantes (LORENZ, 2000). O autor destaca o desenvolvimento dos pontos analíticos da distinção entre o hábito e o costume. O hábito, semelhante à noção da rotina, relaciona-se ao comportamento repetido e aos processos de aprendizagem individuais (LORENZ, 2000). O costume consulta as aprovações e as pressões coletivas canalizam os processos de aprendizagem individuais em sentido social aceitável (LORENZ, 2000). A demonstração desta distinção permite a análise do comportamento no nível individual em um grupo maior ou em um contexto social (LORENZ, 2000).

Os hábitos dos indivíduos são conectados às rotinas. Guerreiro, Frezatti e Casado (2004) conceituam hábitos como algo que não exclui a idéia da intencionalidade do indivíduo, e não significa que hábitos não possam ser transformados. Hábitos ocorrem na individualidade, as rotinas envolvem um grupo de pessoas, e assim as rotinas se tornam os principais componentes das instituições (GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2004).

Para Lorenz (2000), os processos que mudam as rotinas envolvem uma interação constante entre a intervenção centralizada e a emergência não planejada das práticas e comportamentos. A teoria organizacional destaca as rotinas como blocos de um edifício, fundamentais na teoria da firma, em que as características dos processos internos de decisão são importantes para resultados compreensivos da decisão (LORENZ, 2000). Além disso, as rotinas, com sua propriedade de inércia, passaram a ser vistas como ingredientes essenciais de uma teoria que pudesse esclarecer as diferenças de como diferentes empresas vão realizar tarefas similares e análise dos elementos da continuidade em seus comportamentos (LORENZ, 2000).

Em termos conceituais, Hodgson (apud GUEDES, 2000, p. 05) menciona a relação dos hábitos na constituição das rotinas:

o hábito tem uma estatura explicativa superior ao de escolha racional. Por hábito entende-se a propensão não deliberada e auto-atuante para engajar-se em um padrão de comportamento previamente adotado. Este conceito é fundamental para explicar a gênese e permanência das instituições, uma vez que os hábitos constituem parte das nossas habilidades cognitivas que são aprendidas e imitadas dentro de instituições. O indivíduo conta com a aquisição de tais hábitos cognitivos, antes que a razão, a comunicação, a escolha ou a ação sejam possíveis. Os hábitos convertem-se, por sua vez, em rotinas quando tornam-se comuns a um grupo ou cultura social. Desse modo, os hábitos e rotinas preservam assim o conhecimento, particularmente o conhecimento tácito em relação às habilidades, e as instituições agem ao longo do tempo como um cinto de transmissão.

Os conceitos de instituições, hábitos, regras e sua evolução são destacados pela teoria denominada de “velho institucionalismo”, contida na escola neoclássica, sendo que seu principal representante é Thorstein Veblen. Contudo, Hodgson (apud GUEDES, 2000) afirma que há vários níveis e tipos de análise sobre o tema, a proposta do “velho institucionalismo” não tem o objetivo de caracterizar um modelo geral, mas sim a contribuição para análises mais localizadas. Dentro desta concepção, Hodgson (apud GUEDES, 2000, p. 02) descreve a principal função dos hábitos:

uma das funções dos hábitos é lidar com a complexidade da vida diária; proporcionam-nos um meio de conservarmos um padrão de comportamento sem nos envolvermos em cálculos racionais globais implicando grandes quantidades de informação complexa [...] Adquirimos hábitos de várias maneiras. Às vezes, pela imitação dos outros [...], noutros casos, os hábitos podem resultar de uma escolha assumida e consciente. Portanto, depois de decidirmos conscientemente comprar um automóvel, o resultado provável é seu uso habitual, normalmente sem grande deliberação ou comparação com os custos marginais dos meios alternativos de transporte.

Veblen (apud FERRARI FILHO; CONCEIÇÃO, 2001) relaciona o conceito de instituições aos hábitos, regras e sua evolução, explicitando um forte vínculo das especificidades históricas com a abordagem evolucionária.

2.2.2 Dimensão institucional dos hábitos e rotinas organizacionais

Em contraste com a escola neoclássica, que possui uma estrutura teórica universal, relacionada ao comportamento e à escolha racional, a teoria institucional não pressupõe que as concepções baseadas nos hábitos da atividade humana proporcionem uma teoria ou análise operacional (HODGSON apud GUEDES, 2000). Adiciona-se que são necessários outros elementos, tais como demonstrar como grupos específicos de hábitos comuns estão “enraizados” e são reforçados através de instituições sociais específicas (HODGSON apud GUEDES, 2000). Nesse sentido, para o autor, o institucionalismo move-se do abstrato para o concreto. Assim, ao contrário dos modelos padrão, onde a racionalidade dos indivíduos é dada, o institucionalismo é construído sobre a psicologia, antropologia, sociologia e outras áreas de pesquisa sobre como as pessoas se comportam (HODGSON apud GUEDES, 2000).

Ferrari Filho e Conceição (2001, p. 10), baseados em Veblen e Hodgson, relatam o contraste da teoria neoclássica com a teoria institucional sob a perspectiva evolucionária darwinista da formação dos hábitos e rotinas das organizações:

A reiterada crítica ao pensamento neoclássico persiste pelo fato de o mesmo ter por pressuposto uma falsa concepção da natureza humana. O indivíduo é equivocadamente visto em termos hedonísticos, sendo um ente socialmente passivo, inerte e imutável (VEBLEN, 1919, p.73). A hipótese, rejeitada por Veblen, de que os indivíduos são supostamente tidos como dados, estabelece como alternativa sua própria tentativa em construir uma *teoria econômica evolucionária*, onde instintos, hábitos e instituições exerçam na evolução econômica um papel análogo aos gens na biologia (VEBLEN, 1899, apud HODGSON, 1993, p.17). Isto significa que linhas de ação habituais definem *pontos de vista*, através dos quais os fatos são percebidos. Por essa razão, a moderna antropologia e a psicologia vêm sugerindo que as instituições exercem um papel fundamental na definição da estrutura cognitiva para interpretar os dados, hábitos e rotinas na transformação de informações em conhecimento útil. Portanto, o que une evolucionários e velhos institucionalistas é menos a ênfase nas instituições como *unidade de análise* – como o faz a NEI – e mais seu *corpo de conhecimento*, definido a partir de fundamentos e concepções teóricas similares, centradas, fundamentalmente, em uma visão de funcionamento da economia como processo sob uma dinâmica evolucionária.

Douglass North, Premio Nobel de 1993, reiterou incisivamente as críticas ao velho institucionalismo, propondo uma teoria da dinâmica econômica para o campo do desenvolvimento econômico. Para North, a teoria neoclássica é essencialmente uma ferramenta inadequada para analisar e prescrever políticas que induzam ao desenvolvimento. North aponta dois erros da teoria neoclássica, as instituições não têm importância e o tempo não importa (AREND; CÁRIO, 2004).

Arend e Cário (2004, p. 05) discorrem sobre as instituições e sua existência: “North expõe em sua obra um marco analítico para explicar como as instituições e as mudanças institucionais afetam a economia. [...] as instituições existem devido à incerteza que resulta da interação humana”. As instituições reduzem as incertezas porque proporcionam uma estrutura à vida diária constituindo um guia para a interação humana, e incluem todo tipo de limitação que os humanos criam para dar forma à interação humana (NORTH apud AREND; CÁRIO, 2004). Os autores comentam que estas limitações informais surgem das informações transmitidas socialmente e são partes da herança denominadas de cultura. As limitações informais têm um papel importante na formação da escolha, tanto a curto prazo como na evolução a longo prazo da sociedade (NORTH apud AREND; CÁRIO, 2004). A consequência em longo prazo do processamento cultural da informação é base das limitações informais e tem papel importante na forma incremental por meio da qual as instituições evoluem (NORTH apud AREND; CÁRIO, 2004).

As limitações informais derivadas culturalmente não mudam de imediato como reação à mudanças das regras formais (leis e regulamentos). Esta tensão entre regras formais alteradas e limitações informais persistentes produzem resultados importantes na forma em

que mudam as instituições. Rotinas, costumes, tradições e convenções denotam a persistência de limitações informais (NORTH apud AREND; CÁRIO, 2004).

2.2.3 A incerteza ambiental no contexto organizacional

No contexto ambiental as instituições têm como principal função para a sociedade a redução da incerteza. Contudo, a incerteza ambiental é relacionada à incerteza da tarefa (procedimentos internos das empresas) (KREN, 1997). Govindarajan (1984) definiu a incerteza ambiental como os efeitos imprevisíveis nos resultados dos clientes, dos fornecedores, dos concorrentes e dos reguladores. A incerteza da tarefa pode ser exemplificada pelos controles internos da contabilidade, que são medidas incompletas do desempenho gerencial. Quando a incerteza ambiental é elevada os contadores gerenciais têm menos controle sobre resultados.

Kren (1997) exemplifica que um estilo que inclua o uso inflexível dos dados da contabilidade (por exemplo, variações do orçamento) para a avaliação de desempenho é caracterizado como risco elevado nas medidas de desempenho da contabilidade (*Reliance on Accounting Performance Measures* - RAPM), quando um estilo incorpora uma escala maior de critérios do desempenho é caracterizado como RAPM baixo.

Medidas de desempenho da contabilidade e incerteza da tarefa podem simultaneamente ser determinadas pela estrutura organizacional e pela tecnologia. Kaplan e Mackey (1992) examinaram a relação entre RAPM e tecnologia da produção. O ímpeto para o estudo veio das predições de autores (Kaplan 1983, 1984), que as medidas tradicionais da contabilidade são menos úteis para o controle nas organizações que adotaram tecnologias novas da produção.

Quando a incerteza da tarefa aumenta, as medidas da contabilidade perdem cada vez mais sua habilidade de refletir exatamente as ações que realizarão os objetivos organizacionais (TIESSSEN; WATERHOUSE, 1983).

Baines e Langfield (2003) afirmam que é um tema comum na pesquisa em contabilidade gerencial, que mudanças no ambiente externo das organizações devem conduzir mudanças nos sistemas de contabilidade gerencial das empresas. A idéia fundamenta-se de que os gestores demandam de informações gerenciais específicas para suas necessidades de tomada de decisões em ambiente de crescente incerteza e para o alcance de estratégias (BAINES; LANGFIELD, 2003).

Esta complexidade é relacionada, por exemplo, à disponibilidade de pessoal, interdependência com outras unidades de negócio, demandas dos clientes e dos fornecedores tornando-se o processo de tomada de decisão bastante crítico.

A examinação sumária do papel de RAPM no controle organizacional representa uma pressão maior da pesquisa comportamental da contabilidade gerencial. Em consequência, um progresso ocorreu ao delinear os fatores individuais e organizacionais relevantes que afetam a relação do RAPM-desempenho e os fatores que determinam a extensão do uso de RAPM (KREN, 1997).

Khandwalla (1972) propôs em sua pesquisa que a competição maior das organizações mais complexas e mais diferenciadas requerem sistemas de controle mais sofisticados para a coordenação e a integração. A utilidade de várias características da informação do sistema de controle foi examinada também por pesquisadores da contabilidade comportamental. O foco esteve na transformação do sistema de informação da contabilidade gerencial, que foi medido ao longo de diversas dimensões, incluindo o tempo da distribuição da informação, e da disponibilidade de modelos analíticos da decisão (KHANDWALLA, 1972).

Guerreiro, Frezatti e Casado (2004, p. 10) destacam os movimentos que geram as transformações organizacionais:

Pode-se observar a existência de dois movimentos. Num primeiro sentido: o inconsciente de grupo (dimensão psicológica) estrutura as pressuposições básicas subjacentes (dimensão cultural) e estabelece os hábitos (dimensão institucional) que geram as rotinas da contabilidade gerencial. Em sentido inverso, a prática das rotinas (dimensão institucional) fortalece os hábitos do grupo e a aceitação das pressuposições subjacentes básicas (dimensão cultural) condicionando o comportamento inconsciente dos indivíduos e de grupos específicos dentro da organização.

As formas de pensamento existentes no “inconsciente do grupo da Contabilidade” são muito fortes porque vêm incorporando costumes, tradições, hábitos e sistemas de pensamento que têm sido aceitos por muitos indivíduos há séculos.

A diversidade rica na pesquisa da contabilidade nas transformações organizacionais forneceu introspecções numerosas nos antecedentes e consequências nos sistemas de controle. Fatores ambientais e individuais impactam a eficácia de medidas de desempenho da contabilidade. A evidência indica também que a relação entre a participação e o desempenho do gerente e do subordinado está moderada em fatores individuais e organizacionais, e que talvez o mais importante é o cognitivo.

Sobre a importância da integração das abordagens objetiva e subjetiva Harung (apud GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2004) enfatizam o processo de tomada de decisões. Willcocks e Rees (apud GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2004) observam que os teóricos de organizações, adotando uma perspectiva psicanalítica, enfatizam a importância da personalidade. Esses autores empregam, em seu estudo sobre mudança organizacional, a perspectiva psicanalista, cujo principal mentor foi Freud.

Kren (1997) menciona que o tamanho da empresa, o grau de descentralização, a política estratégica e a interdependência da unidade do negócio, foram identificados como os fatores importantes que afetam escolhas do projeto do sistema de controle. A pesquisa da teoria comportamental no controle organizacional não teve resultados satisfatórios. No entanto, remanesce a tarefa mais importante nesta área, tal teoria deverá fornecer meios de integrar melhor o resultado da pesquisa e consolidar uma agenda para o trabalho futuro (KREN, 1997).

2.3 ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL PRECONIZADOS PELO IFAC

Para Schmidt (2000, p. 112), “a contabilidade gerencial, assim como ocorreu com a financeira, foi impulsionada, pelo menos em parte, por uma associação de contadores preocupados com o desenvolvimento teórico e doutrinário desse ramo contábil”. Schmidt (2000, p. 112) descreve a historicidade dessa associação:

surgiu após um núcleo do AAPA criar o *American Institute of Accounting* (AIA). Como o estatuto do AIA buscava o aprimoramento de seus membros, dois grupos de profissionais foram marginalizados nesse instituto: professores e contadores industriais. Essa situação deu origem, em 1916, à criação de um novo grupo representativo, a *American Association of Instructors in Accounting* (AAUIA), posteriormente denominada *American Accounting Association* (AAA). Por outro lado, os contadores de indústrias, em outubro de 1919, criaram uma organização própria intitulada *National Association of Cost Accounting* (NACA). A NACA, como apresenta Jordan (1993), passou a chamar-se *National Association of Accountants* (NAA) em 1957, e, finalmente, *Institute of Management Accounting* (IMA), em 1991. As contribuições dos contadores para o desenvolvimento do pensamento contábil gerencial são publicadas pela revista *Management Accounting*, que é órgão oficial do instituto.

Neste contexto, nota-se que o Instituto de Contadores Gerenciais (*Institute of Management Accounting* - IMA) é um marco importante para o surgimento da contabilidade gerencial. Outros fatores contribuíram para o desenvolvimento da contabilidade gerencial como será analisado na seqüência.

2.3.1 Origem da contabilidade gerencial

A origem da contabilidade gerencial na Inglaterra é relacionada à contabilidade manorial, Ricardino (2005, p. 124) concebe

A contabilidade manorial é uma conseqüência da agricultura dos *demesnes* e surgiu no início do século XIII, quando essa forma de gerenciamento das propriedades esta em franca expansão. Ela reúne características daquilo que hoje denominamos contabilidade financeira, visto que era utilizada pelo administrador das propriedades como meio de prestação de contas ao lorde do *manor*; e características da contabilidade gerencial, uma vez que fornecia elementos para a tomada de decisão.

A contabilidade gerencial surgiu nos Estados Unidos quando as organizações comerciais, em vez de dependerem dos mercados externos para trocas econômicas diretas, passaram a conduzir trocas econômicas internamente. Tais evoluções ocorreram durante o século XIX, em indústrias envolvidas na produção de têxteis, na atividade ferroviária, na manufatura do ferro e aço e na distribuição varejista. As empresas desses ramos se especializaram em atividade econômica única, a fabricação, o transporte ou a distribuição, convertendo recursos em bens ou serviços (JOHNSON; KAPLAN, 1987).

Pelo encadeamento de vários processos separáveis, complexas e extensas organizações se desenvolveram para lidar com cada uma das atividades. Empresários encadearam processos nas novas organizações de uma só atividade por acreditarem que, administrando os processos numa organização centralmente controlada, poderiam obter mais valor do que trocando seus produtos no mercado. Produtos de diferentes processos da produção de têxteis, como a tosquia dos carneiros, a fiação, a tecelagem e o revestimento, por exemplo, costumavam ser tradicionalmente trocados em mercados, geralmente por mercadores. Em 1800, porém, empresários/mercadores, em algumas regiões do Grã-Bretanha e América, resolveram controlar o produto de dois ou mais desses processos, sobretudo a fiação, tecelagem e revestimento, em empresas centralmente administradas (JOHNSON; KAPLAN, 1987).

Os proprietários das primeiras firmas de produção de têxteis e outros tipos de firmas manufatureiras que seguiram a elas, após 1800, esperavam obter maior valor controlando o tempo despendido por terceiros nos processos produtivos. De início, os proprietários provavelmente esperavam que o controle centralizado da força de trabalho iria ampliar os lucros, pela estabilização e aumento do fluxo da produção vendável. Logo, porém, começaram também a prestar atenção à oportunidade de aumento de lucro pela redução de custos e aumento da eficiência produtiva (JOHNSON; KAPLAN, 1987).

Segundo Johnson e Kaplan (1987), os historiadores costumam errar ao associarem as origens da contabilidade gerencial com o advento da “grande empresa”, sobretudo ferroviária. Advertem que a contabilidade gerencial precedeu as ferrovias, e não tinha qualquer conexão com a “grande empresa” como tal. Ela não surgiu porque vastas organizações necessitassem dela. Pelo contrário, a própria contabilidade gerencial pode ter facilitado o desenvolvimento de empresas de grande escala. Pôde fazê-lo revertendo a proposição de Adam Smith, que a divisão de trabalho é limitada pela extensão do mercado.

A contabilidade gerencial ampliou a extensão do mercado, o quase-mercado de trocas no interior de uma empresa comercial, pela racionalização de novas oportunidades internamente direcionadas de especialização e divisão do trabalho. A contabilidade gerencial focalizou a atenção das pessoas nos ganhos potenciais da coordenação interna da troca econômica, encorajando assim os proprietários-gerentes a aumentarem o tamanho de suas empresas. A confirmação dá-se pelo exame do desenvolvimento da contabilidade gerencial no século XIX. Tal estudo começa propriamente com a análise de empresas representativas engajadas na fabricação, transporte e distribuição (JOHNSON; KAPLAN, 1987).

Sobre a origem da contabilidade gerencial nos Estados Unidos, Johnson e Kaplan (1987) abordam em sua obra *Relevance Lost* a fabricação, examinando duas firmas: uma firma de confecção têxtil da Nova Inglaterra, EUA, anterior à Guerra da Secessão, e uma gigantesca firma do final do século XIX produtora de aço.

Para Schmidt (2000), uma das primeiras grandes contribuições no campo da contabilidade gerencial foi feita na Inglaterra em 1887, por Elime Garcke e J. M. Fells, que escreveram *Factory accountants: their principles and practice*. Para Schmidt (2000), o marco histórico da contabilidade gerencial nos Estados Unidos foi em 1885, quando Henry Metcalfe escreveu a obra *The cost of manufacturing and the administration of workshops*.

Schmidt (2000) relata ainda que o período entre o final do século XIX e o início do século XX foi marcado por um movimento científico-administrativo de novas idéias e abordagens para o gerenciamento e controle das atividades, com o foco de atenção na eficiência das organizações. Schmidt (2000, p. 133) destaca que, “para gerenciar as fábricas com maior eficiência e produtividade, os engenheiros e administradores necessitavam de informações sobre custo de produção”. Frederick Winslow Taylor, conforme Schmidt (2000, p. 133), desenvolveu um estudo para aumentar a eficiência e a utilização da mão-de-obra e dos materiais:

Taylor desenvolveu padrões físicos, como quantidade de material por unidade fabricada, horas de mão-de-obra por unidade, etc. Ele procurou uma forma de padronizar todos os elementos de produção, incluindo salários e outros custos. Dividiu os processos de produção em intervalos de tempo e desenvolveu padrões baseados em estudos de tempos e movimentos.

Depreende-se do exposto que a contabilidade gerencial teve seu marco inicial nos Estados Unidos com a criação de um grupo representativo de profissionais, atualmente denominado *Institute of Management Accounting* (IMA). No entanto, também na Inglaterra ocorreram contribuições teóricas e práticas significativas no campo da contabilidade gerencial.

2.3.2 Estágios evolutivos da contabilidade gerencial: pesquisa de 1998 do IFAC das práticas da contabilidade gerencial

A pesquisa de 1998 do IFAC descreve o campo da atividade organizacional compreendida pela contabilidade gerencial como uma atividade que interage nos processos gerenciais em todas as organizações. As finalidades, as tarefas e os parâmetros da contabilidade gerencial são descritos e elaborados nos termos de uma estrutura conceitual. O IFAC (1998) reconhece que:

- a) as diferentes nomenclaturas, em línguas diferentes, são utilizadas para consultar a contabilidade gerencial em torno do mundo;
- b) esse campo de atividade é organizado diferentemente em cada país, em culturas e em organizações diferentes;
- c) o pensamento e a prática abrangidos pela contabilidade gerencial mudou, evoluiu e continuará evoluindo;
- d) a contabilidade gerencial é descrita como referência de prática organizacional com abordagem internacional.

De acordo com o estudo, a contabilidade é caracterizada com uma instituição universal, o papel dos contadores gerenciais evoluiu, as funções da tradicional contabilidade se tornaram obsoletas, a contabilidade gerencial é avaliada como uma atividade estratégica da organização.

2.3.2.1 Evolução e mudança na contabilidade gerencial

O IFAC (1998), por meio do seu documento IMAP 1, identificou quatro estágios evolutivos da contabilidade gerencial ao longo dos tempos, os quais são:

- a) Estágio 1 - antes de 1950, o foco estava na determinação do custo e no controle financeiro, com o uso de tecnologias da contabilidade para incluir no orçamento e custo;
- b) Estágio 2 – em 1965, o foco tinha se deslocado à provisão da informação para o planejamento e o controle da gerência, com o uso de tecnologias como análise da decisão e a contabilidade de responsabilidade;
- c) Estágio 3 - em 1985, a atenção foi focalizada na redução do desperdício dos recursos utilizados em processos do negócio, com o uso de tecnologias, o processo da gerência de análise e de custo;
- d) Estágio 4 - em 1995, a atenção se deslocou à geração ou criação do valor, com o uso eficaz dos recursos, das tecnologias que examinam os medidores do valor do cliente, do valor do acionista e da inovação organizacional.

O IFAC (1998) explica que quando estes quatro estágios forem reconhecidos, o processo da mudança de uma a outra foi evolucionário. Cada estágio da evolução representa a adaptação a um novo jogo de circunstâncias que enfrentam as organizações: a absorção, reforma, e pela adição ao foco e às tecnologias utilizadas previamente (IFAC, 1998). Cada estágio é uma combinação do velho e do novo, com o velho reformado ao ajuste do novo, em direção a um conjunto de novas condições no ambiente da gerência (IFAC, 1998).

A pesquisa do IFAC (1998) revela que a contabilidade gerencial passa por um processo de evolução sobre os quatro estágios. A contabilidade gerencial evoluiu no estágio 4. A pesquisa descreveu a contabilidade gerencial como tinha evoluído na união dos estágios 2 e 3, quando o foco era o planejamento e o controle gerencial.

O IFAC (1998) menciona que existe uma diferença crítica no deslocamento entre o estágio 2 e os estágios 3 e 4, que é a mudança na direção do foco de planejamento para a gerência de recursos, redução de desperdícios (estágio 3) e geração de valor (estágio 4). O foco no planejamento (o estágio 2) não foi abandonado, é percebido também nos estágios 3 e 4. Nos estágios 3 e 4, o planejamento é visto como um recurso organizacional, junto com outros recursos organizacionais. O foco agora, entretanto, está em reduzir a perda ou o desperdício de recursos (em termos financeiros e reais) e em conservar ou em elevar o seu uso na geração de valor.

Para o IFAC (1998), a informação sozinha ou em combinação com outros recursos pode ter o significado estratégico atual ou pode ser uma competência do núcleo utilizada para

criar futuros cenários organizacionais. Em todo o caso, é trazida para dentro do âmbito das atividades organizacionais projetadas para controlar estrategicamente os recursos (contabilidade gerencial em seu estágio evolucionário atual).

Os estágios evolutivos preconizados pelo IFAC (1998) demonstram como as mudanças que ocorrem no ambiente de negócios estão impactando o trabalho dos contadores gerenciais. No estudo, a contabilidade gerencial é caracterizada como instrumento estratégico para a tomada de decisão das organizações. Na seqüência, tem-se a evidenciação do IFAC (1998) sobre a mudança do papel da contabilidade gerencial no contexto organizacional:

- a) no Estágio 1, viu-se a atividade técnica necessária para a perseguição de objetivos organizacionais;
- b) no Estágio 2, detectou-se como atividade de gerência, em um papel de equipe de funcionários; para finalidades do planejamento e do controle;
- c) nos Estágios 3 e 4, vê-se como parte integral do processo de gerência, enquanto a informação em tempo real se torna disponível à gerência diretamente, e como a distinção entre a equipe de funcionários e a linha de gerência se torna desvirtuada progressivamente. A função de focalizar o uso dos recursos (incluindo informações) e criação de valor é parte integral do processo da gerência nas organizações.

A contabilidade gerencial (em seu estágio evolucionário atual) dirige-se às necessidades das organizações que operam em contextos dinâmicos e competidores. Para o IFAC (1998), nestes contextos, as organizações estão atualmente:

- a) construindo estruturas hierárquicas, com aumento de nível progressivo, contratando empregados na linha de frente, a fim aumentar sua agilidade bem como o compromisso do empregado;
- b) removendo a especialização funcional (com o uso de equipes multifuncionais, assim como a eliminação de especializações tradicionais), mais claramente ao foco nos processos do negócio que suportam portfólios estratégicos de produtos/serviços;
- c) removendo as divisões entre fornecedores e clientes (por exemplo, alianças ou por parcerias), a fim de encontrar mais firmemente seus processos do negócio em correntes de valor relevantes;
- d) experiências empreendendo em procurar compreender suas competências e sua identidade dentro das correntes de valor relevantes, progressivamente tornando-se mais adaptável aos ciclos de vida dos produtos/serviços;

- e) simultaneamente integrando seus sistemas de informação e destacando a disponibilidade da informação em tempo real localizada em pontos de necessidade;
- f) controles financeiros em tempo real, com indicadores não financeiros de desempenho;
- g) tratando a ambigüidade e o paradoxo como realidades para trabalhar, continuando os investimentos na informação e na racionalização; e
- h) objetivando a integração cultural através do foco das visões compreendidas e aceitas pela organização.

A natureza evolucionária da contabilidade gerencial está sendo requisitada para ajudar os seus clientes a desenvolver as competências que necessitariam para sobreviver no futuro (IFAC, 1998). Em vez de meramente elaborar os livros contábeis, os profissionais da contabilidade gerencial estão sendo incitados a combinar a introspecção com integridade, para ajudar na comunicação do retrato global da organização, com clareza e objetividade, a fim de agregar valor a seus clientes (IFAC, 1998).

2.3.2.2 Contabilidade gerencial e o processo da gerência

A finalidade da gerência é descrita como as pessoas são capazes de realizar os objetivos estratégicos da organização. Para tanto, o IFAC (1998) destaca que é necessário treinamento e desenvolvimento dos recursos humanos para a organização responder à mudança. A finalidade central do processo da gerência é fixar-se na adaptação à mudança, no enfrentamento da resistência da organização com a coordenação das atividades em andamento. Assim, o processo da gerência, segundo no IFAC (1998), inclui:

- a) estabelecer sentidos organizacionais nos termos dos objetivos e das estratégias;
- b) alinhar as estruturas organizacionais, suportar os processos e os sistemas estabelecidos;
- c) fixar o compromisso em um nível requisitado, contribuir com habilidades e esforços essenciais; e
- d) instituir controles que guiarão o progresso de uma organização para a realização de suas estratégias e objetivos.

O nível da mudança contextual enfrentado pelas organizações, entretanto, requer que a gerência esteja envolvida em um redirecionamento dos objetivos e das estratégias (IFAC, 1998). A perseguição e a realização dos objetivos e das estratégias organizacionais requerem

a mobilização ou o desenvolvimento de potencialidades com a distribuição eficaz dos recursos. O IFAC (1998) concebe que os recursos são desdobrados nas estruturas, nos controles e na fixação dos compromissos para criar as potencialidades necessárias para o sucesso organizacional. Sem distribuições eficazes de recursos, as potencialidades requisitadas são improváveis de se realizarem; e os recursos serão desperdiçados em estruturas, em controles, e em compromissos ineficazes (IFAC, 1998). Além disso, quando as potencialidades organizacionais requisitadas são redefinidas como o redirecionamento organizacional em andamento, é provável que as distribuições de recursos necessitarão se alterar. O recurso é assim uma parte integral do processo da gerência (IFAC, 1998).

A gerência e a utilização de recursos é parte integrante para a realização da estratégia e à mudança organizacional, as distribuições eficazes de recursos são necessárias para suportar os objetivos e estratégias organizacionais (IFAC, 1998). A mudança organizacional em andamento requer estratégias de recursos. Certamente o sucesso da gerência depende da eficácia com que se desdobram os recursos (IFAC, 1998). Assim, segundo o IFAC (1998), o processo da gerência pode ser dividido de várias maneiras:

- a) ajuste organizacional;
- b) estrutura da organização;
- c) uso organizacional dos recursos;
- d) compromisso organizacional;
- e) mudança organizacional; e
- f) controle organizacional.

As modalidades do pensamento e da prática utilizados nos processos de determinada atividade são associadas com cada parte do processo da gerência. Para o IFAC (1998), a contabilidade gerencial representa parte do processo de gerência, que é focalizada no uso organizacional dos recursos. Assim, refere-se aos processos e às tecnologias gerenciais que são focalizados no valor agregado às organizações, alcançando o uso eficaz dos recursos, em contextos dinâmicos e competidores (IFAC, 1998).

Neste contexto, o IFAC (1998) considera a contabilidade gerencial como parte integrante do processo da gerência. Os recursos são analisados e utilizados eficazmente pelas organizações, no sentido de agregar valor para os acionistas, clientes ou outras partes interessadas.

Para a contabilidade gerencial ser instrumento estratégico de tomada de decisão é necessário entender como as tecnologias são utilizadas na contabilidade gerencial (IFAC, 1998). Os recursos não são somente aqueles inclusos em relatórios financeiros, mas também

todos os recursos restantes criados e utilizados pelas organizações em consequência das despesas financeiras, processos de trabalho e sistemas, pessoal treinado, criatividade, moral, culturas flexíveis, e mesmo os clientes podem ser incluídos como recursos (IFAC, 1998). O IFAC (1998) destaca ainda que os recursos podem ser identificados como potencialidades estratégicas, o capital intelectual. No contexto da contabilização dos ativos intangíveis, o IFAC (1998) explica que a contabilidade gerencial trata do processo da gerência focalizando o uso eficaz dos recursos:

- a) estabelecendo as estratégias que suportam objetivos organizacionais;
- b) desenvolvendo e mantendo as potencialidades organizacionais necessárias para a realização da estratégia; e
- c) negociando para que as estratégias e as potencialidades mudem o necessário para o sucesso e sobrevivência da organização em andamento.

A informação e o conhecimento são os recursos centrais para o sucesso e à sobrevivência de uma organização num mundo em mudança, cada vez mais competitivo e rápido. Assim, a ênfase dada dentro do processo da contabilidade gerencial ao uso eficaz destes recursos suporta e desenvolve as potencialidades necessárias para o sucesso e a sobrevivência organizacional (IFAC, 1998).

Para o IFAC (1998), a contabilidade gerencial é somente uma parte do processo da gerência das organizações. Fornece um foco e uma perspectiva distinta em uma dimensão estratégica da atividade organizacional, a utilização dos recursos. Está ao lado de outras partes do processo da gerência que focalizam respectivamente em outras dimensões estratégicas da atividade organizacional, o ajuste dos objetivos, estruturando e fixando o compromisso, o controle e a mudança. Entretanto, interage com outras partes do processo da gerência, conforme apresentado no Quadro 2.

Dimensões estratégicas	Participação/Envolvimento
Ajuste organizacional dos objetivos, uma perspectiva dos recursos	<ul style="list-style-type: none"> - ajustar o objetivo; - formular e executar a estratégia; - avaliar e executar o projeto; - planejar o negócio; - distribuir os recursos; e - sustentar a decisão.
Estrutura organizacional, uma perspectiva dos recursos	<ul style="list-style-type: none"> - projeto organizacional e processos do negócio para suportar estratégias; - sistemas de projeto para suportar os processos; - potencialidades alinhadas com processos e sistemas; - tomada de decisão sobre a entrada e saída dos processos, das potencialidades e dos sistemas; - atribuição de responsabilidades para os processos, sistemas e potencialidades; e - desdobramento dos recursos aos processos, aos sistemas e às potencialidades.
Compromisso organizacional, uma perspectiva dos recursos	<ul style="list-style-type: none"> - estabelecer a visão de uma organização, e seus valores centrais; - estabelecer as potencialidades e as competências do núcleo da organização; - compreender a estrutura dos fatores e das potencialidades organizacionais chaves do sucesso; - motivação e confiança da estrutura por meio de todos os participantes da organização; - estabelecer e executar mecanismos para compartilhar dos ganhos e do sucesso; e - fornecer relatórios individuais, por equipe e sua relação com o desenvolvimento organizacional.
Mudança organizacional, uma perspectiva dos recursos	<ul style="list-style-type: none"> - focalizar a mudança na realização da estratégia; - estabelecer alvos e objetivos da mudança; - encaixar a mudança em processos organizacionais e do negócio; - reengenharia ou iniciativas contínuas da melhoria; - fornecer a informação ou o gabarito e relacionar-se às iniciativas da mudança; - monitorar os resultados de iniciativas da mudança; - perfilar as exposições do risco associadas com as estratégias e os processos organizacionais do negócio; - estabelecer parâmetros e controlar as exposições relacionadas ao risco; - estabelecer critérios e medidas de desempenho, relacionando o sucesso estratégico das organizações aos processos financeiros e operacionais; - sistemas de informação de projetos, operando como suporte para operações de uma organização, medidas de desempenho, controles e responsabilidades; e - instituir as responsabilidades relacionadas à gerência de risco, desempenho operacional e estratégico.

Quadro 2 – Dimensão estratégica da contabilidade gerencial

Fonte: adaptado de INTERNATIONAL FEDERATIONS OF ACCOUNTANTS. **International management accounting practice** (IMAP), 1998.

Desta forma, as funções da gerência necessitam assegurar-se de que adicionam valor à organização. A contabilidade gerencial na função de gerência não é nenhuma exceção, o estabelecimento dos objetivos estratégicos possibilita a estruturação do trabalho. As potencialidades evidenciadas no plano estratégico são postas em prática no plano operacional, o qual responde pela alocação apropriada dos recursos. Assim, a organização responde com criatividade aos novos desafios que a incubem, avaliando a sua eficiência e eficácia organizacional.

2.3.2.3 Estrutura conceitual

O IFAC (1998) elaborou uma descrição da contabilidade gerencial por meio de descrição dos conceitos categorizados nos seguintes termos:

- a) a função distinta da contabilidade gerencial dentro do processo da gerência nas organizações;
- b) a maneira em que a utilidade dos resultados do processo da contabilidade gerencial pode ser testada;
- c) critérios que podem ser utilizados para avaliar o valor dos processos e das tecnologias do trabalho utilizados na contabilidade gerencial; e
- d) as potencialidades de se associarem com a eficácia da função da contabilidade gerencial.

Cada categoria de conceitos articula com a outra como uma estrutura conceitual para a contabilidade gerencial. A estrutura conceitual do IFAC (1998) pode ser utilizada para descrever a melhor prática da contabilidade gerencial, porque focaliza atenção sobre:

- a) as potencialidades requeridas para o desempenho eficaz do trabalho distinto da função;
- b) avaliações do valor organizacional dos resultados do trabalho e da função; e
- c) a utilidade dos processos e das tecnologias do trabalho e da função em fixar tais resultados.

Dentro de cada categoria da estrutura conceitual, os conceitos específicos da contabilidade gerencial são descritos no Quadro 3.

Conceito	Descrição
Função	A função é descrita nos termos de produtividade do recurso, orientação do valor, orientação do processo de negócio e orientação da equipe.
Produtividade dos recursos	O processo da contabilidade gerencial é focalizado no uso eficiente e eficaz dos recursos nas organizações. A atenção é focalizada na transformação dos recursos dentro e fora dos relatórios financeiros, e em testes padrões do desperdício e da geração do valor.
Orientação do valor	O uso dos recursos é julgado eficaz, quando se otimiza a geração do valor sobre o funcionamento, com consideração devida aos associados externos com as atividades de uma organização. Ineficaz: o desperdício, o consumo de recursos e desatenção aos interesses ambientais ou sociais.
Processo de negócios	O trabalho da contabilidade gerencial é centrado no núcleo, e em permitir processos de negócios de uma organização, de envolver clientes, fornecedores e outras partes interessadas.
Orientação da equipe	A contabilidade gerencial é desdobrada e, conduzida por meio de vários tipos de equipes estabelecidas para empreender nas firmas. As equipes podem ter um foco estratégico, gerencial ou operacional; podem ter uma orientação da tarefa, da atividade, do processo ou ser multifuncional.
Serviço público	Como a contabilidade gerencial pode ser avaliada nos termos de responsabilidade, critérios do desempenho, e <i>benchmarked</i> do desempenho.
Responsabilidade	Os resultados do processo da contabilidade gerencial são avaliados nos termos do valor que adicionam a uma organização, julgada em uma perspectiva dos usuários dos resultados.
Desempenho	O valor a ser adicionado pelo trabalho da contabilidade gerencial pode ser expresso nos termos de objetivos encenados do desempenho dentro uma organização.
<i>Benchmarking</i>	Os objetivos do desempenho são utilizados para expressar responsabilidades da contabilidade gerencial dentro de uma organização através de outras organizações.
Processo e tecnologia	A contabilidade gerencial tem uma relação com outros processos da gerência e é informada por uma modalidade distinta de pensar, que pode ser utilizada também para avaliar ou guiar o desenvolvimento das tecnologias do trabalho utilizadas na contabilidade gerencial.
Uso do recurso e da geração do valor	A contabilidade gerencial como uma modalidade distinta de pensar, focalizada na equação do tempo excedente, no uso do recurso e na geração do valor. Idealmente, o uso do recurso é medido pelo custo de oportunidade, ou pelas aproximações a isso. A geração de valor é medida pelas perspectivas dos clientes ou dos acionistas, e de suas respectivas funções de serviço público.
Relações da gerência	A contabilidade gerencial adiciona uma perspectiva de recursos a outros processos da gerência com o sentido de ajuste, estruturando a mudança e o controle organizacional.
Desenvolvimento e avaliação da tecnologia	As tecnologias do trabalho utilizadas no processo da contabilidade gerencial também podem ser avaliadas nos termos da equação entre o uso dos recursos e a geração do valor. O valor gerado por uma tecnologia do trabalho utilizada no processo da contabilidade gerencial deve compensar a relação com os recursos utilizados ou consumidos. As deficiências existentes nas tecnologias do trabalho, avaliadas a este critério relativo, devem alertar o desenvolvimento de novas tecnologias.
Potencialidades da função	As potencialidades requeridas para o desempenho eficaz da contabilidade gerencial dentro do processo da gerência são centradas nas competências do núcleo, em uma cultura que incorpore a melhoria, a criação contínua de oportunidades e a capacidade de auto-consciência crítica.
Competências do núcleo	O trabalho da contabilidade gerencial deve ser organizado e objetivado ao redor de um jogo de competências identificadas do núcleo, que refletem a melhor prática suficiente para fixar resultados eficazes. Estas competências do núcleo podem consistir na perícia da equipe de funcionários envolvida, os processos interativos do trabalho utilizados, os tipos de sustentação dos sistemas disponíveis, as tecnologias utilizadas em processos do trabalho, a legitimidade e o respeito dedicados ao trabalho, a qualidade da gerência da função, e outros fatores relevantes.
Melhoria contínua	A função contabilidade gerencial é incorporar uma cultura de melhoria contínua. Esta cultura será representada em qualquer nível, para melhorar o trabalho da função.
Criação de oportunidades	Uma função da contabilidade gerencial é incorporar uma cultura de pró-ação, procurar fora da organização e encontrar oportunidades para a criação de valor dentro das organizações. Esta cultura será representada por respostas criativas aos desafios gerados externamente, pela antecipação e pela identificação das necessidades, por uma prontidão que capitalize oportunidades possíveis ou emergentes, e pela criação das oportunidades para a geração de valor.
Consciência crítica	O trabalho da contabilidade gerencial, incluindo as melhorias, deve ser sujeito a uma avaliação contínua nos termos da eficiência e da eficácia. Os resultados do trabalho devem receber uma avaliação crítica nos termos do valor que geram aos recursos utilizados.

Quadro 3 - Conceitos específicos da contabilidade gerencial

Fonte: adaptado de INTERNATIONAL FEDERATIONS OF ACCOUNTANTS. *International management accounting practice* (IMAP), 1998.

A estrutura conceitual apresenta a descrição dos conceitos específicos da contabilidade gerencial, pela referência à melhor prática internacional. Assim, pode servir também como um guia para a avaliação ou o desenvolvimento da prática da contabilidade gerencial em aplicações a organizações privadas.

Podem-se considerar como respostas às seguintes perguntas evidenciadas no Quadro 4, que são derivadas diretamente da estrutura conceitual.

Argumentações	Respostas
Como a prática da contabilidade gerencial deve ser desenvolvida?	<ul style="list-style-type: none"> - de modo que focalize o uso eficaz de recursos organizacionais (foco da produtividade do recurso), onde a eficácia é julgada nos termos do valor gerado para as partes interessadas (orientação do valor); - de modo que seja centrada nos processos-chaves do negócio (orientação do processo de negócio); - de modo que seja integrada com o trabalho de outras funções, como parte da equipe da gerência da organização (orientação da equipe); - de modo que consiga extrair de um jogo de competências do núcleo que se relacionam ao trabalho da contabilidade gerencial (competências do núcleo); - de modo que seja dirigido pelas iniciativas contínuas de melhoria relacionadas ao trabalho da função (melhoria contínua); - de modo que procure ativamente oportunidades para a criação de valor dentro das organizações (criação de oportunidades); e - de modo que seja revisto continuamente nos termos do valor que gera, relativo aos recursos que consome (consciência crítica).
Como a utilidade da prática da contabilidade gerencial deve ser testada?	<ul style="list-style-type: none"> - nos termos de uma cultura pró-ativa para encontrar oportunidades na criação de valor dentro das organizações (que crie oportunidades); - nos termos do valor adicionado à organização, das perspectivas de outros participantes (responsabilidade); - onde tal responsabilidade é expressa nos termos de objetivos encenados no desempenho (critérios do desempenho); e - onde os objetivos do desempenho são reflexivos da prática competente externamente referenciada (competências do núcleo), e os resultados do desempenho <i>benchmarking</i> (desempenho de <i>benchmarking</i>).
Como a utilidade das tecnologias do trabalho da contabilidade gerencial deve ser testada?	<ul style="list-style-type: none"> - em termos de valor agregado, em adicionar uma perspectiva de recursos a outros processos da gerência (relações de processos da gerência); - com uma avaliação crítica nos termos da eficiência e da eficácia em andamento (consciência crítica); e - recursos consumidos para participações organizacionais do processo da contabilidade gerencial (desenvolvimento e avaliação de tecnologias).
Como as tecnologias do trabalho da contabilidade gerencial devem ser desenvolvidas?	<ul style="list-style-type: none"> - pela equação da utilização dos recursos e da geração do valor; - pela referência ao valor adicionado por uma perspectiva dos recursos a outros processos da gerência (relações de processos da gerência); - com os processos de melhoria contínua construídos na cultura da contabilidade gerencial (melhoria contínua); e - e pela referência das competências julgadas necessárias para o desempenho eficaz do trabalho da contabilidade gerencial (competências do núcleo).

Quadro 4 - Aplicação da estrutura conceitual

Fonte: adaptado de INTERNATIONAL FEDERATIONS OF ACCOUNTANTS. *International management accounting practice* (IMAP), 1998.

A aplicação da estrutura conceitual revela as mudanças que estão ocorrendo não somente no trabalho realizado pelos contadores gerenciais mas em seu papel estratégico e no valor adicionado na tomada de decisão organizacional. A estrutura conceitual pode ser utilizada também como um ponto internacional de referência, compreendendo as diferentes aproximações institucionais e culturais feitas em exame ao trabalho da contabilidade gerencial no mundo.

2.3.2.4 Conclusões do IFAC (1998)

A pesquisa do IFAC (1998) é analisada por seu valor prático em vários domínios:

- a) gerentes nas organizações, para compreender, avaliar e tornar a área distinta de seu trabalho com o uso eficaz dos recursos;
- b) contadores gerenciais, para focalizar *benchmarking* e em desenvolver suas contribuições aos processos da contabilidade gerencial nas organizações;
- c) educadores com interesse em consolidar seus esforços em uma área em desenvolvimento, onde as capacidades compreendem e contribuem à mudança, são resultados importantes de processos de aprendizagem; e
- d) associações profissionais queiram consolidar as tecnologias dos trabalhos atuais com a contabilidade gerencial e no futuro.

A contabilidade gerencial pode ser definida como o processo de identificação, de medida, de acumulação, de análise, de preparação, de interpretação, e de comunicação da informação (financeiro) utilizada pela gerência para planejar, avaliar, pelo controle dentro de uma organização. A contabilidade gerencial é conseqüentemente uma parte integrante do processo da gerência. O IFAC (1998) destaca que a contabilidade gerencial fornece informações essenciais para:

- a) controlar as atividades atuais de uma organização;
- b) planejar suas estratégias, táticas e operações futuras;
- c) otimizar o uso de seus recursos;
- d) desempenhar, medir e avaliar;
- e) reduzir subjetividade no processo de decisão; e
- f) melhorar a comunicação interna e externa.

A contabilidade gerencial apresenta a informação que mede a realização dos objetivos de uma organização e que avalia a conduta de seus casos internos neste processo. A fim de que uma ação adicional possa ser implementada, baseado nesta informação é necessário

identificar as responsabilidades e as áreas de resultados estratégicos dos indivíduos dentro da organização (IFAC, 1998).

Para o IFAC (1998), a contabilidade gerencial identifica os elementos das atividades que a gerência não pode influenciar, e as buscas para avaliar fatores de risco e da sensibilidade. Isto facilita a monitoração, a análise, a comparação e a interpretação apropriadas da informação, que pode ser utilizada no controle, na avaliação e nas funções corretivas da gerência.

A informação da contabilidade gerencial deve ser de tal qualidade que ofereça confiabilidade. A confiabilidade ao usuário é dependente de sua fonte e integridade (IFAC, 1998). A contabilidade gerencial não reconhece a complexidade crescente do negócio, deve alcançar fontes de informação externas e internas, das funções internas tais como marketing, produção, pessoal, compras, finanças, etc (IFAC, 1998). Isto ajuda assegurar que a informação seja equilibrada.

A contabilidade gerencial, segundo o IFAC (1998), deve ser flexível para construir e interpretar a informação. Isto facilita a exploração e a apresentação, em uma maneira desobstruída, compreensível e oportuna, proporcionando alternativas necessárias para as decisões imparciais e confiáveis. O processo deve essencialmente ter uma visão dinâmica para o futuro (IFAC, 1998). Conseqüentemente, a informação deve satisfazer aos critérios de ser aplicável e apropriada.

2.3.3 Transformações na profissão da contabilidade gerencial: análise de 1999 do IMA das práticas da contabilidade gerencial

Alguns desenvolvimentos recentes fornecem uma introspecção significativa de como as mudanças na tecnologia assim como fatores sóciopolíticos estão alterando os papéis tradicionais executados pela profissão da contabilidade. A principal pesquisa envolve o jornal publicado pelo Instituto de Contadores Gerenciais (*Institute of Management Accountants - IMA*). O jornal foi chamado de *Contabilidade Gerencial (Management Accounting)* por diversas décadas; e em 1999 seu nome foi mudado para *Finanças Estratégicas (Strategic Finance)*.

O estudo de 1999 patrocinado pelo IMA, publicado sob o nome *Contando Mais, Contando Menos: As transformações na profissão da Contabilidade Gerencial (Counting More, Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession)*, aponta que o nome contabilidade gerencial está no processo de se tornar obsoleto. O nome *Contador*

Gerencial é ainda nomenclatura na literatura da contabilidade acadêmica, mas é raramente utilizada na prática pelos contadores. Aqueles que seriam considerados contadores gerenciais, são chamados de profissionais de finanças, desenvolvem atividades de análises, são considerados sócios dos negócios, gerentes, ou controladores, mas não contadores. A pesquisa revela que as mudanças que estão ocorrendo no ambiente dos negócios estão impactando o trabalho dos contadores gerenciais.

2.3.3.1 Evolução e mudança na contabilidade gerencial

Em março de 1999, Siegel e Sorensen, por meio da pesquisa intitulada *Counting more, counting less: transformations in the management accounting profession - The 1999 Practice Analysis of Management Accounting*, apresentaram o que objetivava descrever a atividade conhecida como contabilidade gerencial. Este trabalho publicado pelo IMA (1999) estrutura conceitualmente e destaca os objetivos, tarefas e parâmetros da contabilidade gerencial, descrevendo também a evolução e transformações ocorridas no campo de atuação desta atividade.

Ittner e Larcker (2001) exemplificam o quadro evolutivo do IMA (1999), destacam que antes de 1950 o principal objetivo da contabilidade gerencial era a determinação do custo de produção e controle financeiro. Para os autores, em 1960 o foco mudou para o fornecimento de informações que suprissem a necessidade de planejamento gerencial e controle. Em 1980, o foco passa a ser a redução de perdas no processo empresarial, surgindo o custeio baseado em atividades (ABC) e as teorias da gestão estratégica de custos. No início da década de 1990, é verificado um novo rumo de desenvolvimento, onde não só são importantes o controle, planejamento e redução de perdas, mas a ênfase na criação de valor. Novas técnicas surgiram nesta época como *Balanced Scorecard* (ITTNER; LARCKER, 2001).

A pesquisa sobre as transformações da contabilidade gerencial realizada pelo IMA (1999) focou em seu trabalho os contadores gerenciais e a mudança de seu papel nas companhias nos últimos cinco anos. Também fez uma análise prospectiva sobre como os contadores gerenciais iriam desempenhar o seu papel nos próximos três anos.

A análise do IMA (1999) aponta a transformação do papel dos contadores gerenciais como referenciais para tomada de decisões aos sócios do negócio. Em 1980 os contadores gerenciais estavam em posições incorporadas em equipes de funcionários. Como contadores inseridos em equipes de funcionários, eram intrusos ao trabalho central de suas companhias,

foram separados fisicamente, e tiveram relativamente pouca comunicação com outros departamentos (IMA, 1999).

O IMA (1999) destaca que, se um gerente de fábrica necessitasse de alguma informação, era necessário emitir um memorando à contabilidade gerencial. Os contadores gerenciais não eram participantes no processo de decisão (IMA, 1999). Em vez de funcionarem como equipe de funcionários de sustentação para os responsáveis pelas decisões, eram freqüentemente informados das decisões após o fato ocorrido (IMA, 1999).

O volume de seu tempo era despendido nos aspectos mecanicistas da contabilidade. Somavam manualmente enormes contas, preparavam orçamentos, verificavam relatórios de despesa, gerando uma variedade de indicações financeiras padronizadas (IMA, 1999).

Eram, de fato, para o IMA (1999), os marcadores, os “contadores de feijão”, apenas cumpriam o papel tradicional do contador, eram os donos dos registros financeiros, história da organização. O IMA (1999) afirma que os contadores gerenciais têm um papel muito diferente em 1999. Os contadores gerenciais gastam o volume de seu tempo como consultores internos, analistas do negócio dentro de suas companhias (IMA, 1999). Os avanços tecnológicos libertaram-os dos aspectos mecanicistas da contabilidade.

O IMA (1999) identificou que os contadores gerenciais despedem menos tempo preparando relatórios padronizados e mais tempo analisando e interpretando a informação. Muitos se moveram do isolamento dos departamentos de contabilidade, os contadores gerenciais agora trabalham em equipes multifuncionais, têm comunicações face-a-face, extensivas com pessoas de toda a organização, são envolvidos ativamente no processo de decisão (IMA, 1999). Em muitas organizações, os contadores gerenciais desempenham papéis de liderança em suas equipes, são conselheiros confiáveis (IMA, 1999).

No passado, na década de 80, segundo o IMA (1999), muitas corporações adotaram o foco ao cliente como parte de seus programas de melhoria da qualidade. Para contadores gerenciais, isto significa os serviços de manutenção de seus "clientes internos". A filosofia subjacente é que o cliente é sempre correto (IMA, 1999). Assim, se um projetista de produtos pedisse a informação financeira particular, o contador gerencial fornecê-la-ia mesmo que a solução do negócio pudesse ter exigido outra, uma informação mais apropriada (IMA, 1999).

Um sócio do negócio é um membro igual ao da equipe de decisão (IMA, 1999). Como um sócio do negócio, um contador gerencial tem a autoridade e a responsabilidade de dizer a um executivo, porque os tipos particulares de informação podem ou não podem ser relevantes à decisão do negócio, sugerindo maneiras de melhorar a qualidade da decisão (IMA, 1999).

A determinação do trabalho dos contadores gerenciais e seus papéis incorporados mudaram nos cinco anos passados da pesquisa, e que mudanças adicionais ocorrerão nos três anos seguintes (IMA, 1999).

O IMA (1999) entrevistou por telefone 300 contadores que desenvolvem o papel de gerência. Foi exigido que os respondentes tivessem ao menos sete anos de experiência em contabilidade gerencial, porque era necessário responder a perguntas sobre a mudança sobre os cinco anos passados (IMA, 1999).

Os destaques dos resultados do IMA (1999) foram a análise da prática que fornece o estado atual da profissão da contabilidade gerencial nos Estados Unidos e um indicador para onde a profissão está se dirigindo.

Quando comparadas às medidas da linha de base estabelecidas na análise de 1995, os resultados atuais mostram mudanças e progresso no trabalho executado por contadores gerenciais, em seu papel na organização, e no valor que trazem à tomada de decisão do negócio (IMA, 1999).

Segundo pesquisa do IMA (1999), os contadores gerenciais despendem mais tempo se comunicando com pessoas em sua companhia do que há cinco anos atrás. Certamente, os respondentes concordam que as habilidades interpessoais são essenciais para o sucesso (IMA, 1999). Nas corporações onde os contadores gerenciais funcionam como sócios do negócio, a evidência sugere que as decisões do negócio são melhores e estão sendo implementadas (IMA, 1999).

Os contadores trabalharam tradicionalmente nos departamentos de contabilidade, que foram isolados fisicamente dos outros departamentos em suas companhias (IMA, 1999). Em 1999, entretanto, 20% de todos os respondentes relataram que ao menos a metade dos contadores gerenciais em sua companhia se moveu fora da área de contabilidade central e está situada próximo aos departamentos que prestam serviços de manutenção (IMA, 1999).

Em organizações maiores de finanças, 45% dos respondentes informaram que ao menos a metade dos contadores gerenciais está situada com os departamentos que prestam serviços de manutenção (IMA, 1999). O IMA (1999) revelou que mais de 50% dos contadores gerenciais trabalham agora em equipes multi-funcionais e são cada vez mais prováveis em fazer exame em papéis de liderança. Em mais de 70% das companhias ao menos um contador gerencial é membro de uma equipe multi-funcional (IMA, 1999).

Se as atividades tradicionais do trabalho continuarem a ocupar grandes espaços do tempo dos contadores gerenciais, a tendência da profissão é ficar desobstruída, dedicando-se a realizar análise e decisão (IMA, 1999). O IMA (1999) revela que quase 80% dos contadores

gerenciais gastam mais tempo analisando a informação e participando da decisão do que faziam cinco anos atrás. O IMA (1999) realizou uma análise prospectiva de três anos, mais de 80% antecipam que gastarão mais tempo nestas atividades. Comparando cinco anos atrás, mais tempo é gasto nas atividades não-tradicionais do trabalho, tais como o planejamento estratégico, consultor interno, melhoria de processos e avaliação de desempenho (IMA, 1999). Nos três anos seguintes, os contadores gerenciais esperam ser envolvidos mais nestas atividades do trabalho do que são hoje. Quase 50% dos respondentes gastam menos tempo na preparação de relatórios financeiros padronizados agora do que fizeram cinco anos atrás (IMA, 1999). Analisando os próximos três anos, mais de 60% antecipam que gastarão menos tempo para preparar relatórios financeiros padronizados do que hoje (IMA, 1999).

Os respondentes da pesquisa do IMA (1999) antecipam que atividades tradicionais, tais como orçamento, projetos e relatórios de conferência tornar-se-ão menos importantes nos três anos seguintes. Os contadores gerenciais acreditam que o planejamento estratégico e a melhoria de processos são as duas atividades mais críticas do trabalho para o sucesso de suas companhias (IMA, 1999). Para o IMA (1999), estas atividades do trabalho são ensinadas raramente em currículos dos cursos de contabilidade.

O IMA (1999) afirma que os contadores gerenciais gostam do seu *status* novo. A motivação descreve sua participação na operacionalização do negócio (IMA, 1999). Acreditam que a tendência de sócio no negócio intensificará nos próximos anos da pesquisa e será envolvida mais no planejamento estratégico, análise financeira e econômica, tomada de decisão, consultor interno e melhoria de processos do que em 1999 (IMA, 1999).

Por causa da demanda crescente em seus serviços, os contadores gerenciais trabalham em longas jornadas, isto está levantando o interesse sobre o contrapeso no meio e na vida pessoal (IMA, 1999). O IMA (1999) revela ainda que o termo de "contador gerencial" é predominante na literatura de contabilidade acadêmica, mas é usado raramente na prática. Os respondentes trabalham "nas finanças", como analistas, sócios do negócio, gerentes do negócio, ou controladores (IMA, 1999).

A transformação da contabilidade gerencial está ainda em processo (IMA, 1999). A mudança para mais de 80% dos respondentes foi mais rápida nos cinco anos passados do que esteve entre 1990 e 1995 (IMA, 1999). Mais que 70% dos respondentes esperam que a taxa de mudança acelere nos três anos seguintes; nenhum respondente espera que a taxa de mudança diminua (IMA, 1999).

Para que os contadores gerenciais sobrevivam nesse ambiente dinâmico, as habilidades mais importantes são: habilidade de comunicar-se bem, de forma oral e na escrita;

habilidade de trabalho em equipe: habilidades analíticas; compreensão contínua da contabilidade; e compreensão contínua de como um negócio funciona (IMA, 1999).

Para o IMA (1999) alguns contadores gerenciais antecipam que seu papel entendeu-se além do negócio, de sócio expandirá a sócio estratégico. Serão visionários, mais proativos, mais estratégicos, melhores; compartilharão na tomada de decisão organizacional com a diretoria (IMA, 1999).

O IMA (1999) destaca as implicações e recomendações para educadores da contabilidade. As duas atividades mais críticas do trabalho para os contadores gerenciais são hoje planejamento estratégico e melhoria de processos; nenhum é ensinado em currículos de contabilidade (IMA, 1999). Os educadores de contabilidade devem estar certos que seus estudantes adquiram o conhecimento necessário para executar estes e outras atividades chaves do trabalho (IMA, 1999).

O conhecimento necessário para o sucesso em uma carreira de contabilidade gerencial foi identificado na análise de 1995 e é ainda relevante em 1999 (IMA, 1999). Para melhorar a reunião das necessidades de seus estudantes e clientes, educadores de contabilidade em universidades devem obter uma compreensão melhor do trabalho executado em corporações modernas (IMA, 1999)

Isto pode ser realizado em encontros com contadores gerenciais, visitando suas companhias, e consultando a base de dados original da análise da prática, atualizada pela pesquisa atual. Estas introspecções devem ser usadas para revisar cursos de contabilidade gerencial e os seus currículos.

Para o IMA (1999), as corporações devem tornar-se mais envolvidas na comunidade acadêmica por meio de consultorias, visitas técnicas etc. Isto assegurará que os estudantes e as universidades estejam informadas sobre as mudanças no ambiente do trabalho e, conseqüentemente, que habilidades são necessárias para o sucesso profissional.

2.3.3.2 Conclusões do IMA (1999)

O IMA (1999) sugere que as associações profissionais de contabilidade continuem a suportar e perpetuar o incentivo à mudança da profissão de contabilidade gerencial, que continuem a desenvolver cursos de capacitação profissional, a incentivar a interação entre educadores de contabilidade e praticantes, que utilizem os resultados desta pesquisa para atualizar os profissionais de contabilidade, que incentivem a educação das pessoas envolvidas

no negócio sobre o novo papel dos contadores gerenciais e dos benefícios de envolvê-los mais intensamente no processo de tomada de decisão.

O IMA (1999) destaca a discussão sobre um título universal aceitável para o novo papel organizacional dos contadores gerenciais. O termo “contador gerencial” não é usado na prática (IMA, 1999). O IMA (1999) constatou que muitos contadores gerenciais dizem que trabalham em "finanças". Mas as finanças não são realmente descritivas do trabalho que executam (IMA, 1999). Certamente, o termo “finanças” pode limitar ou pode confundir com o papel das pessoas que trabalham na função da tesouraria (IMA, 1999).

A pesquisa do IMA (1999) sugere possibilitar aos estudantes de contabilidade saber sobre as mudanças na profissão, no papel e na imagem em desenvolvimento dos contadores gerenciais o que se esperar dele no trabalho. Também informar os educadores de contabilidade sobre as mudanças que ocorreram na contabilidade gerencial e os rumos da profissão, além de trabalhar com educadores de contabilidade para desenvolver mudanças no currículo da contabilidade. Aos contadores gerenciais, que continuem a expandir os limites da profissão e atingir outros níveis nas organizações, desde finanças até outros setores.

2.4 INSTITUCIONALIZAÇÃO DE HÁBITOS E ROTINAS ORGANIZACIONAIS E SUA RELAÇÃO COM A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Esta seção inicia discorrendo sobre a influência dos fatores inconscientes na construção da instituição da contabilidade gerencial, relacionando os conceitos de hábitos e rotinas organizacionais aos estudos da teoria institucional. Na seqüência apresenta a abordagem evolutiva no comportamento organizacional, analisando a capacidade transformadora da atividade humana. Após descrevem a perspectiva institucional na contabilidade gerencial, destacando como as práticas da contabilidade gerencial se transformam em rotinas institucionalizadas.

2.4.1 A influência dos fatores inconscientes na construção da instituição da contabilidade gerencial

Os hábitos e rotinas, na perspectiva institucional, têm raízes na dimensão sociológica da cultura organizacional e na dimensão da psicologia humana (LAWRENCE; WINN; JENNINGS, 2001).

Na economia institucional, uma definição foi dada por Veblen, que viu as instituições como hábitos estabelecidos do pensamento comuns à generalidade dos homens (SCAPENS, 1994). Walton Hamilton escreveu um ensaio publicado na enciclopédia das ciências sociais em 1932, em que utilizou a instituição como uma maneira do pensamento ou ação de alguns, com predomínio e permanência, incorporado nos hábitos de um grupo ou nos costumes de uma pessoa (SCAPENS, 1994). Para o autor, esta definição exclui o caráter social e cultural de uma instituição e enfatiza a importância do comportamento habitual.

Hodgson (1993) liga as idéias dos hábitos e das instituições concebendo os hábitos como disposições ou tendências de realização própria, que acoplam em regras organizacionais previamente adotadas ou adquiridas (SCAPENS, 1994).

Guerreiro, Frezatti e Casado (2004, p. 10 - 11) destacam que:

hábito é o elemento mais analítico no contexto da abordagem institucional, que explica a formação de rotinas e a constituição de instituições. Do ponto de vista da cultura organizacional, a contabilidade caracteriza-se como um dos artefatos que exteriorizam a cultura de um determinado grupo social.

Nessa linha de raciocínio, a contabilidade gerencial é focada como uma instituição dentro das organizações, estruturada por rotinas organizacionais que dependem de hábitos. Guerreiro, Frezatti e Casado (2004, p. 01) explicam a formação dos hábitos:

o indivíduo é o átomo fundamental dos grupos sociais; assim, o entendimento da formação de hábitos por determinado grupo social passa certamente pelo entendimento da adoção de hábitos pelos indivíduos, bem como pela influência que os indivíduos sofrem participando de um determinado grupo social.

Os hábitos são pessoais, as rotinas podem envolver grupos, ambos são os componentes das instituições (SCAPENS, 1994). Ou seja, as rotinas são formalizadas, os hábitos são institucionalizados (SCAPENS, 1994). As instituições podem ser consideradas como imponentes e com coerência social na atividade humana, através da produção e da reprodução dos hábitos do pensamento e da ação (SCAPENS, 1994). No geral, as instituições são consideradas como normas que definem as modalidades apropriadas, legitimando as ações previstas ou o relacionamento social (SCAPENS, 1994).

Segundo Guerreiro, Frezatti e Casado (2004), o ponto central da teoria institucional é a idéia de hábitos de um grupo de pessoas. Para os autores, a instituição é estruturada a partir de rotinas e as rotinas dependem de hábitos. O indivíduo é o átomo fundamental dos grupos sociais; assim, o entendimento da formação de hábitos por determinado grupo social passa

certamente pelo entendimento da adoção de hábitos pelos indivíduos, bem como pela influência que os indivíduos sofrem participando de um determinado grupo social (GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2004)

Quando as práticas contábeis se tornam rotinas institucionalizadas, seus papéis no processo organizacional e na tomada de decisões são totalmente aceitos pelas pessoas que trabalham na organização. Guerreiro, Pereira e Lopes (2004, p. 09) explicam como as práticas contábeis são institucionalizadas:

a contabilidade gerencial sob a ótica de rotina diz respeito ao conjunto de técnicas e procedimentos efetivamente utilizado. Práticas contábeis e rotinas emergentes podem ser caracterizadas como institucionalizadas, quando elas se tornam amplamente aceitas na organização e quando elas se tornam formas de controle gerencial inquestionáveis. Não se pode afirmar que toda a contabilidade se torna rotinizada e institucionalizada, porém existe um forte potencial para que isso ocorra.

Guerreiro, Frezatti e Casado (2004, p. 04) relatam:

práticas contábeis e rotinas emergentes podem ser caracterizadas como institucionalizadas quando elas se tornam amplamente aceitas na organização e quando elas se tornam formas de controle gerencial inquestionáveis. Não se pode afirmar que toda a contabilidade se torna rotinizada e institucionalizada, porém existe um forte potencial para que isso ocorra. Assim a contabilidade gerencial como uma instituição corresponde a um conjunto de rotinas institucionalizadas e aceitas na organização, devendo-se observar que a contabilidade gerencial tanto é moldada quanto impacta outras instituições no âmbito da organização.

Dessa forma, a contabilidade gerencial é representada por um conjunto fortemente estruturado de rotinas. A contabilidade gerencial estabelece uma estrutura fundamental para que os eventos econômicos sejam apresentados e representados para os membros da organização. As atividades organizacionais são vistas pelas pessoas de acordo com a lógica da mensuração contábil (GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2004).

2.4.2 Abordagem evolutiva no comportamento organizacional

Em anos recentes, os economistas comportamentalistas têm pesquisado a introdução de introspecções comportamentais e aspectos cognitivos e psicológicos na economia, nestes estudos conduziu a rejeição do positivismo, a recusa em aceitar o raciocínio dedutivo individual, as análises de estática do equilíbrio e objeções aos modelos econômicos simplistas do comportamento econômico racional (SCAPENS, 1994).

A teoria da estruturação de Anthony Giddens concebe a integração das idéias das ciências da natureza, das ciências sociais e das filosofias cognitivas, ao mesmo tempo em que rejeita as limitações do positivismo (CAPRA, 2002).

Para Scapens (1994), a teoria institucional dá ênfase ao comportamento baseado em regras, mas não nega que as pessoas têm uma razão para fazer coisas. Embora os atores individuais não possam consistentemente perseguir escolhas racionais, suas ações são guiadas por suas intenções (SCAPENS, 1994). Para o autor, os indivíduos podem apenas ter razões depois das regras. Assim, embora as regras (e as rotinas) possam dar estrutura e coerência às ações individuais, as regras surgem com as ações (SCAPENS, 1994). Os economistas institucionais consideram o relacionamento no ambiente social complexo e construído somente a partir das ações e do comportamento baseado em regras (SCAPENS, 1994).

Após as ações e a formação das regras pode resultar a evolução institucional. As instituições influenciam as ações e elas são o resultado daquelas ações (SCAPENS, 1994). Não se pode afirmar que as instituições determinam as ações, nem que as ações criam instituições, somente que há uma dualidade entre instituições e ações (SCAPENS, 1994).

Neste contexto, a teoria da estruturação de Anthony Giddens é destacada por Capra (2002, p. 90) como integradora das noções de estrutura social e atividade humana:

foi elaborada para explorar as interações entre as estruturas sociais e a atividade humana de modo a integrar as idéias do estruturalismo e do funcionalismo, por um lado, e das sociologias interpretativas, por outro. Para tanto, Giddens emprega dois métodos de investigação diferentes mas complementares. A análise institucional é o método que ele usa para estudar as estruturas e instituições sociais, ao passo que a análise estratégica é usada para estudar de que maneira as pessoas fazem uso das estruturas sociais quando buscam a realização de seus objetivos estratégicos.

A teoria de Giddens revela a capacidade transformadora da atividade humana e Capra (2002, p. 91) cita que:

não consiste numa série de atos separados, mas num fluxo contínuo de conduta. Do mesmo modo, uma rede metabólica viva encarna um processo vital contínuo. E assim como os componentes da rede viva transformam ou substituem continuamente outros componentes, assim também as ações que constituem o fluxo da conduta humana têm, segundo a teoria de Giddens, uma “capacidade transformadora”.

O trabalho de Nelson e Winter (1982) fornece uma maneira útil de relacionar o comportamento de atores individuais e a formação das instituições (SCAPENS, 1994). Propõem que as habilidades individuais têm um papel importante na rotinização do comportamento organizacional. Embora ainda envolvendo escolhas, as habilidades são

geralmente programadas e baseadas no conhecimento tácito que o indivíduo adquire com a monitoração reflexiva do comportamento cotidiano (SCAPENS, 1994). Neste exame, o ator fundamenta-se nos hábitos e nas rotinas que provaram eficiência no passado. Entretanto, Scapens (1994) afirma que tais rotinas podem ter suas origens nas escolhas explícitas feitas no passado que se tornaram subseqüentemente institucionalizadas. Para esta finalidade as rotinas necessitam de procedimentos organizacionais altamente formalizados (SCAPENS, 1994).

As rotinas têm origem na coerência social da atividade humana, tais rotinas fornecem uma base para o comportamento regular e previsível (SCAPENS, 1994). Nelson e Winter (1982) entendem que as regras e as rotinas são os processos com que os traços organizacionais são transmitidos com o tempo. Em conseqüência, as organizações são tipicamente lentas, por que mudam conforme suas próprias rotinas (SCAPENS, 1994).

Para o entendimento das transformações sociais, Capra (2002, p. 94) sugere a aplicação da compreensão sistêmica da vida ao domínio social:

as redes sociais são antes de mais nada redes de comunicação que envolvem a linguagem simbólica, os limites culturais, as relações de poder e assim por diante. Para compreender as estruturas dessas redes, temos de lançar mão de idéias tiradas da teoria social, da filosofia, da ciência da cognição, da antropologia e de outras disciplinas. Uma teoria sistêmica unificada para a compreensão dos fenômenos biológicos e sociais só surgirá quando os conceitos da dinâmica não-linear forem associados a idéias provindas desses outros campos de estudo.

Para Scapens (1994), nas organizações as redes sociais são compostas pelas atividades rotinizadas e são consideradas como contraposições das habilidades individuais. As regras e as rotinas fornecem uma memória organizacional que é base para a evolução do comportamento organizacional. Podem ser consideradas como genes em processos biológicos. Entretanto, neste sentido a evolução não significa que é a criação do comportamento ideal, mas meramente a reprodução (e adaptação possível) dos comportamentos com o tempo. Ou seja, embora as organizações evoluam, não produzem necessariamente o comportamento ideal preconizado pela teoria econômica atual (SCAPENS, 1994).

O ponto central do desempenho organizacional produtivo é a coordenação, os membros individuais sabendo de seus trabalhos corretamente, interpretam e respondem às mensagens que recebem (SCAPENS, 1994). Neste sentido, a informação produzida pelas rotinas organizacionais é armazenada primeiramente nas memórias dos membros da organização. O conhecimento que uma organização possui é reduzida ao conhecimento de seus membros individuais (SCAPENS, 1994).

Analisar a memória organizacional inteiramente nos termos das memórias dos membros individuais é negligenciar ou subestimar as memórias individuais por experiências compartilhadas no passado. As experiências que estabeleceram o sistema de comunicação extremamente detalhado e específico que fundamenta o desempenho rotineiro (SCAPENS, 1994).

Scapens (1994) alerta que as rotinas requerem habilidades de cada membro da organização. Isto envolve a superação do conflito intra-organizacional. Esta superação é concebida por meio de uma trégua ao conflito organizacional, a qual tende a causar uma cultura simbólica compartilhada pelas partes. Assim, as rotinas proporcionam a coesão da organização (SCAPENS, 1994).

Uma das características mais marcantes do conflito é a sua relação com o poder. Galbraith (apud CAPRA, 2002, p. 99-100) revela que:

o exercício do poder, a submissão de um ser humano à vontade de outro ser humano, é inevitável na sociedade moderna; nada, em absoluto, se realiza sem isso... O poder pode ser maligno do ponto de vista social; mas, do mesmo ponto de vista, também é essencial. O papel essencial do poder na organização social está ligado aos inevitáveis conflitos de interesses. Em virtude da nossa capacidade de afirmar nossas preferências e determinar por elas as nossas escolhas, os conflitos de interesses surgem inevitavelmente em qualquer comunidade humana; o poder é o meio pelo qual esses conflitos são resolvidos.

Galbraith (apud CAPRA, 2002, p. 100) distingue três espécies de poder:

o poder coercitivo garante a submissão pela imposição de sanções, efetivas ou só enquanto ameaças; o poder compensatório, pelo oferecimento de incentivos ou recompensas; e o poder condicionado, pela mudança das crenças mediante a persuasão ou a educação. A arte da política está em encontrar a medida certa de cada um desses três tipos de poder em vista de resolver conflitos e promover o equilíbrio entre os interesses opostos.

Contudo, para Scapens (1994), mesmo com a presença dos conflitos e a disputa pelo poder, não significa que as organizações são inteiramente estáticas, as mudanças ocorrem. Como exemplo, o autor cita uma indústria do ramo de eletrônica, sua tecnologia de produção muda rapidamente, as suas rotinas podem envolver procedimentos muito informais e exige funcionamento considerável da equipe, mais que os procedimentos formalizados e hierárquicos. As empresas necessitam responder às mudanças em seu ambiente (SCAPENS, 1994). Para o autor, é importante não ver o ambiente como algo completamente separado dos processos organizacionais. O ambiente pode penetrar a organização, criando as formas em

que os atores vêem o mundo e fazem o sentido de sua própria atividade organizacional (SCAPENS, 1994).

É neste contexto de mudança organizacional que se deve distinguir a mudança evolucionária da rotina, da mudança crítica revolucionária (SCAPENS, 1994). A primeira envolve a adaptação evolucionária, por exemplo, a replicação, a contração e a imitação (SCAPENS, 1994). Com tais processos evolucionários as rotinas organizacionais começam a serem modificadas em resposta às mudanças institucionais, que Giddens (1984) chama de estruturação (SCAPENS, 1994).

Para o entendimento da influência dessas variáveis na evolução das organizações sociais, Capra (2002, p. 102) faz uma análise sistêmica da estrutura social:

o elemento central de qualquer análise sistêmica é a noção de organização, ou *padrão de organização*. Os sistemas vivos são redes autogeradoras, o que significa que o seu padrão de organização é um padrão em rede no qual cada componente contribui para a formação dos outros componentes. Essa idéia pode ser aplicada ao domínio social, desde que as redes vivas de que estamos falando sejam identificadas como redes de comunicações.

A mudança revolucionária, entretanto, envolve um rompimento significativo de rotinas estabelecidas, é necessário estabelecer novas rotinas para fazer sentido a esta nova atividade organizacional (SCAPENS, 1994).

A concepção da teoria institucional rejeita a base da teoria neoclássica, que é a idéia da firma em que os indivíduos economicamente racionais fazem escolhas ideais (SCAPENS, 1994). No entanto, concebe uma organização que compreende os comportamentos rotineiros, que fornecem uma maneira de trabalhar em um mundo complexo e incerto, e que permitem atores individuais de fazer o sentido de suas próprias ações e de outras (SCAPENS, 1994).

Scapens (1994) destaca que para continuar a funcionar em uma base cotidiana, os atores necessitam saber que rotinas executar e deve haver uma suspensão do conflito interorganizacional. As rotinas fornecem a coerência social às atividades organizacionais e os genes que permitem que os traços organizacionais sejam transmitidos com o tempo (SCAPENS, 1994). Com as rotinas os processos institucionais evoluem nas circunstâncias específicas da firma e de seu ambiente (SCAPENS, 1994).

2.4.3 Perspectiva institucional na contabilidade gerencial

Em sentido geral, a contabilidade gerencial tem uma característica rotineira do comportamento organizacional na maioria das empresas (SCAPENS, 1994). Nelson e Winter

(1982), por exemplo, descrevem a contabilidade como uma instituição altamente estruturada por rotinas. Os orçamentos são preparados, os desempenhos são monitorados e os relatórios são produzidos de forma rotineira, utilizando regras e procedimentos claramente especificados (SCAPENS, 1994). Assim, a contabilidade gerencial é considerada relevante para compreender as rotinas institucionalizadas que criam alguma medida de estabilidade no comportamento organizacional cotidiano (SCAPENS, 1994).

A contabilidade, dessa forma, se torna um mecanismo que dá sentido às atividades empresariais, sendo utilizada como mediadora de potenciais conflitos dentro da organização (PEREIRA; GUERREIRO; 2005).

As práticas da contabilidade gerencial e as rotinas emergentes podem ser ditas institucionalizadas quando se tornam aceitas extensamente na organização, são imprescindíveis ao controle da gerência (BURNS, 1999)

Para Scapens (1994), essa estrutura institucional fornece uma análise das práticas da tomada de decisão dentro das organizações nos termos dos hábitos dos indivíduos. As rotinas e os comportamentos baseados em regras concebem uma aproximação racional da economia neoclássica (SCAPENS, 1994).

Os hábitos e as rotinas podem ser particularmente úteis para enfrentar a incerteza e a complexidade da vida diária (SCAPENS, 1994). Em um mundo complexo e incerto, é impossível para um indivíduo empreender as escolhas que são impostas em modelos econômicos racionais (SCAPENS, 1994).

As rotinas institucionalizadas podem confinar a ação individual, estabelecendo testes padrões mais ou menos isentos da ação humana. Fornecem a informação que permite os atores agir em um mundo altamente complexo. Assim, apesar da incerteza, é possível ter um comportamento regular e prognosticado (SCAPENS, 1994).

Scapens (1994) afirma que as instituições e as rotinas propiciam a estabilidade e a ordem social através da provisão da informação. Do ponto de vista da sabedoria convencional, a contabilidade gerencial é vista como a provisão da informação para a tomada de decisão, ou mais especificamente, a provisão da informação para ajudar na formação das expectativas e opinião (SCAPENS, 1994).

As rotinas e as regras organizacionais conferem à informação uma dimensão social (SCAPENS, 1994). Os procedimentos da contabilidade gerencial fornecem uma maneira importante de representar fatos econômicos aos membros da organização (SCAPENS, 1994).

Entretanto, Scapens (1994) alerta que é importante não iniciar a análise da suposição simplista que a contabilidade está no centro de rotinas organizacionais institucionalizadas. A

contabilidade gerencial tem um lugar possivelmente importante nas rotinas dos negócios modernos, e cada vez mais em outras organizações (SCAPENS, 1994). Mas o relacionamento entre a contabilidade e as outras rotinas organizacionais como comportamento institucionalizado é uma área em que os estudos organizacionais devem ser aprofundados (SCAPENS, 1994).

Não se pode afirmar que toda contabilidade se torna rotinizada e institucionalizada, mas que há potencial para que a rotinização e a institucionalização ocorra, bem como a mudança nas regras estabelecidas (BURNS, 1999).

Quando as práticas da contabilidade gerencial se transformam em rotinas institucionalizadas, a tomada de decisão por membros da contabilidade gerencial será utilizada para o desenvolvimento da atividade organizacional, e o conflito interorganizacional será medido através dos mecanismos da contabilidade gerencial (SCAPENS, 1994). Entretanto, para Scapens (1994), tal institucionalização não pode sempre prontamente ser conseguida, pode haver alguns sistemas novos de contabilidade gerencial, onde predominam os conflitos e a resistência da organização.

Assim é importante estudar o relacionamento entre as práticas da contabilidade gerencial e as outras rotinas organizacionais (SCAPENS, 1994). Nos estudos da teoria organizacional, o institucionalismo enfatiza a importância das instituições em legitimar as atividades organizacionais (SCAPENS, 1994).

A contabilidade é uma parte do processo da gerência, envolvendo gerentes de todas as áreas do negócio, muitas informações da contabilidade gerencial são produzidas pelos gerentes, mais até mesmo que pelos próprios contadores gerenciais (BURNS, 1999). A informação é difundida na companhia e os não contadores executam muitas tarefas que tradicionalmente seriam responsabilidades de um contador gerencial (BURNS, 1999).

A contabilidade, com rotinas institucionalizadas, permite tomadas de decisão que são passadas de geração a geração, com os processos evolucionários (SCAPENS, 1994). Neste sentido, o autor entende que a contabilidade gerencial pode promover uma trégua ao conflito interorganizacional. Os sistemas e os procedimentos da contabilidade gerencial fornecem uma maneira de como as atividades organizacionais podem ser avaliadas e os mecanismos através de quais recursos são alocados (SCAPENS, 1994). Assim, a contabilidade gerencial pode ser parte do processo de controle e de canalização do conflito organizacional real e latente (SCAPENS, 1994).

Para Scapens (1994), as práticas da contabilidade gerencial personificam as rotinas e definem a natureza dos custos e dos lucros, fornecem a aparência do comportamento racional.

As regras e as rotinas da contabilidade gerencial utilizadas nas organizações são introduzidas com a competência de profissionais da contabilidade gerencial e legitimados com a profissionalização da contabilidade gerencial (SCAPENS, 1994). Entretanto, um estudo de caso sobre a resistência aos novos sistemas de contabilidade gerencial realizado por Scapens e Roberts em 1993 ilustra a superficialidade desta aparência de racionalidade (SCAPENS, 1994).

Scapens (1994) afirma que a contabilidade gerencial não tem necessariamente o papel central na rotina organizacional, as práticas da contabilidade gerencial não são as únicas rotinas institucionalizadas, nem são necessariamente as rotinas mais importantes (SCAPENS, 1994). A contabilidade gerencial é apenas uma das rotinas que podem ser encontradas dentro das organizações modernas (SCAPENS, 1994).

A estrutura econômica institucional esboçada fornece uma perspectiva alternativa para o estudo da prática da contabilidade gerencial (SCAPENS, 1994). O estudo da prática da contabilidade gerencial é o resultado dos processos institucionais em que os hábitos e as rotinas evoluem para dar a coerência e o sentido ao comportamento organizacional (SCAPENS, 1994). As técnicas e os novos procedimentos da contabilidade gerencial serão introduzidos gradualmente com as ações de gerentes e de contadores (SCAPENS, 1994).

Entretanto, Scapens (1994) destaca que com o processo de institucionalização essas técnicas e procedimentos evoluirão e adaptar-se-ão às circunstâncias ambientais novas. A monitoração reflexiva das rotinas existentes reproduzirá adaptações e modificações, nivelando possivelmente a recolocação eventual de tais rotinas (mudança evolucionária) (SCAPENS, 1994). Mas pode ser também que as novas instituições estejam sendo criadas (mudança revolucionária). Tal mudança envolverá a renegociação, a compreensão compartilhada de atividades organizacionais e a suspensão do conflito intra-organizacional (SCAPENS, 1994).

Para o entendimento da mudança evolucionária, Capra (2002, p. 114) cita Gareth Morgan, que em seu livro *Images of Organization* destaca as principais metáforas utilizadas para descrever as organizações:

as principais metáforas que ele estuda são as da organização como máquina (voltada para o controle e a eficiência), como organismo (desenvolvimento, adaptação), como cérebro (aprendizagem organizativa), como cultura (valores, crenças) e como sistema de governo (conflitos de interesse, poder). Do ponto de vista da nossa estrutura conceitual, percebemos que as metáforas do organismo e do cérebro dizem respeito respectivamente às dimensões biológica e cognitiva da vida, ao passo que as metáforas da cultura e do sistema de governo representam aspectos análogos da dimensão social. O principal contraste é o que opõe a metáfora da organização como uma máquina à da organização como um sistema vivo.

Scapens (1994) cita que, quando as análises institucionais do desenvolvimento da contabilidade gerencial demonstrarem as práticas compreensíveis da contabilidade, considera importante não ignorar a natureza habitual e rotineira do comportamento organizacional. Similarmente, quando os estudos de caso da contabilidade gerencial, enquanto rotinas institucionalizadas, podem fornecer introspecções relevantes na natureza da prática da contabilidade gerencial, é importante reconhecer o impacto dos arranjos institucionais maiores (SCAPENS, 1994).

Para Scapens (1994), os arranjos institucionais maiores influenciaram o desenvolvimento de práticas da contabilidade de custos. Analisam as maneiras em que a contabilidade mudou no decorrer dos anos, não em consequência da busca para a eficiência econômica em um sentido neoclássico, mas em consequência de várias influências institucionais que afetam a evolução das práticas da contabilidade gerencial (SCAPENS, 1994).

A prática da contabilidade gerencial tem recebido crítica substancial de Johnson e Kaplan (1987), afirmam que a obsolescência dos sistemas de contabilidade de custos e controle gerencial torna-se particularmente desfavorável no quadro de competição global, a partir dos anos 80. As consequências de custos inexatos de produtos e sistemas contábeis deficientes no controle de processos e avaliação do desempenho não foram tão graves nos anos 70, já que a combinação de uma inflação elevada e de um dólar enfraquecido protegeu a maioria dos fabricantes americanos da competição externa. Para os autores, a elevada demanda mundial, nesta década, por produtos americanos valorizou esses produtos. Custos mais altos e, ocasionalmente, produtos de qualidade imperfeita conseguiam ser repassados aos clientes (JOHNSON; KAPLAN, 1987).

O ambiente competitivo para os fabricantes americanos mudou completamente na primeira metade dos anos 80. Primeiro, a diminuição da inflação reverteu a psicologia inflacionária anterior, os fabricantes não mais podiam recuperar aumentos de custos através de preços mais altos (JOHNSON; KAPLAN, 1987). Ao mesmo tempo, para os autores, um acentuado aumento no valor do dólar americano barateou os produtos estrangeiros para os consumidores americanos, e encareceu os produtos de fabricação americana para os compradores estrangeiros. Em adição a essas mudanças no ambiente macroeconômico, uma revolução na organização e tecnologia das operações industriais deixou defasados produtores americanos e numa posição competitiva ainda mais precária (JOHNSON; KAPLAN, 1987).

Segundo Scapens (1994), a análise dos críticos é provavelmente razoável, relatam que as práticas da contabilidade gerencial são geralmente excessivamente lentas para mudar. Uma

pergunta interessante é: por que? Estudos sobre a evolução das práticas da contabilidade gerencial como rotinas institucionalizadas é uma maneira potencialmente útil para responder esta pergunta (SCAPENS, 1994). O foco está no processo da mudança evolucionária, incluindo as ameaças e as tréguas aos conflitos interorganizacionais (SCAPENS, 1994).

A perspectiva institucional para Scapens (1994) oferece a possibilidade de combinar uma análise do impacto de instituições e profissionais e um estudo do papel dos contadores gerenciais nas rotinas organizacionais. Os estudos explicam como a informação e as práticas da contabilidade gerencial são influenciadas por arranjos institucionais externos (SCAPENS, 1994). Tais estudos focalizam as práticas da contabilidade gerencial por si mesmo, não comparando a algum ideal teórico (SCAPENS, 1994).

Embora os profissionais da contabilidade devam continuar procurando identificar as melhores maneiras de adaptar suas práticas, a pesquisa não pode se ater ao processo de racionalidade econômica como base da sabedoria convencional da contabilidade gerencial (SCAPENS, 1994).

Do exposto depreende-se que o institucionalismo é relevante para a contabilidade gerencial ser caracterizada como legítima. Em consequência, a contabilidade gerencial passa a ser parte integrante do processo de gerência. Contudo, o processo de institucionalização é evolucionário. Os novos artefatos da contabilidade gerencial são implantados de forma gradual e lenta, por conseguinte, o argumento que a contabilidade gerencial é geralmente lenta para mudar.

Portanto, este estudo tem como foco analisar o processo de institucionalização dos novos artefatos da contabilidade gerencial, a fim de cumprir com o objetivo geral e os objetivos específicos estabelecidos. O próximo capítulo apresenta os procedimentos metodológicos utilizados no desenvolvimento da pesquisa.

3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Este capítulo expõe o método e os procedimentos da pesquisa. Richardson (1999, p. 70) explica que:

em sentido genérico, método em pesquisa significa a escolha de procedimentos sistemáticos para a descrição e explicação dos fenômenos. [...] método científico consiste em delimitar um problema, realizar observações e interpretá-las com base nas relações encontradas, fundamentando-se, se possível, nas teorias existentes.

Marconi e Lakatos (2003) destacam que a finalidade da atividade científica é a obtenção da verdade, por meio da comprovação de hipóteses, que, por sua vez, são pontes entre a observação da realidade e a teoria científica que explica a realidade. O método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo (MARCONI; LAKATOS, 2003).

Quanto aos procedimentos de pesquisa, Gil (1999) divide-os em três fases: procedimentos para a pesquisa teórica, em que o pesquisador realiza leituras das obras por ordem de prioridade e elabora os fichamentos; procedimentos para levantamento de dados, onde o pesquisador enumera as tarefas relativas ao trabalho de campo; procedimentos para sistematização e apresentação dos resultados, que é a fase em que o pesquisador tabula e codifica os dados coletados.

Nesse sentido o capítulo descreve a metodologia adotada, iniciando com o delineamento da pesquisa. Em seguida define a população e amostra e o instrumento da pesquisa. Após explana a coleta dos dados, a análise e interpretação dos dados e, finaliza com as limitações da pesquisa.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Esta pesquisa, exploratória e descritiva, se caracteriza como teórico-empírica, uma vez que teve suporte referencial que fundamenta a parte teórica e se realizou na realidade observável das indústrias familiares de móveis do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC. Foi realizada pesquisa tipo *survey*, com abordagem quantitativa, para as questões fechadas do questionário, e qualitativa, para as questões abertas da entrevista estruturada.

No que diz respeito aos principais tipos de estudos utilizados nas ciências sociais, Martins (1994) fez um levantamento dos métodos e procedimentos de pesquisa adotados e

constatou que dependendo do objeto de pesquisa podem ser combinadas duas ou mais modalidades.

Uma das modalidades é a pesquisa descritiva. Na concepção de Oliveira (2001), a pesquisa descritiva é o tipo de estudo mais adequado quando o pesquisador necessita obter melhor entendimento a respeito do comportamento de vários fatores e elementos que influenciam determinada situação.

A pesquisa descritiva descreve por meio de questionários, coleta de dados e observação, características de determinado grupo ou fenômenos. No entanto, segundo Triviños (1987), o estudo descritivo exige do pesquisador uma delimitação precisa de técnicas, métodos, modelos e teorias que orientarão a coleta e interpretação dos dados, cujo objetivo é conferir validade científica à pesquisa.

Por sua vez, a pesquisa exploratória, conforme Gil (1999), é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato. As finalidades da pesquisa exploratória são ressaltadas por Gil (1999), no sentido de proporcionar maiores informações sobre o assunto que se vai investigar, facilitar a delimitação do tema de pesquisa, orientar a fixação dos objetivos e a formulação das hipóteses e descobrir um novo tipo de enfoque sobre o assunto.

Gil (1999) relata que esse tipo de pesquisa é realizado, sobretudo, quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil formular hipóteses precisas e operacionalizáveis. Dentro dos preceitos de um estudo exploratório, a pesquisa pode ocorrer basicamente de duas formas: pesquisa em fontes primárias e estudo de multicasos.

Martins (1994, p. 44) explica que “a pesquisa em fontes primárias ocorre por meio de um questionário com perguntas abertas que conduzem o informante a responder livremente com frases ou orações”. Dessa forma, esta pesquisa é caracterizada como exploratória e descritiva, pautada em fontes primárias, levantadas através de questionário, e por meio de estudo multicasos, com base em entrevista estruturada pessoal gravada com autorização dos respondentes.

Segundo Martins (1994), a pesquisa do tipo *survey* é utilizada com a finalidade de testar aspectos de teorias sociológicas, psicológicas ou políticas. Explica que, basicamente, este tipo de delineamento pretende descrever ou explicar as características ou opiniões de uma população por meio da utilização de amostras representativas.

Com relação ao levantamento dos dados ou *survey*, Marconi e Lakatos (2003, p. 25) relacionam três procedimentos que podem ser utilizados concomitantemente, “pesquisa documental, pesquisa bibliográfica e contatos diretos”. Advertem que os contatos diretos são

realizados com pessoas que possivelmente têm conhecimento sobre os dados e informações úteis ao pesquisador.

A abordagem metodológica é quantitativa e qualitativa. A abordagem quantitativa é caracterizada por Richardson (1999, p. 70):

pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.

O método quantitativo, no entendimento de Oliveira (2001), é adequado quando se deseja conhecer a extensão, estatisticamente falando, do objeto de estudo, do ponto de vista do público pesquisado. Aplica-se nos casos em que se busca identificar o grau de conhecimento, as opiniões, impressões, seus hábitos, comportamentos, seja em relação a um produto, sua comunicação, serviço ou instituição. O método quantitativo oferece informações de natureza mais objetiva e seus resultados podem refletir as ocorrências do ambiente com o qual se trabalha.

No estudo utilizou-se o método quantitativo com análise de frequência e medidas centrais para a apuração inicial do perfil dos respondentes da pesquisa, dos fundadores da empresa e administração atual, das funções da contabilidade gerencial, da utilização dos artefatos da contabilidade gerencial.

A pesquisa qualitativa, por sua vez, segundo Triviños (1987, p. 116-117), “parte da descrição que procura captar não só a aparência do fenômeno, como também sua essência, buscando as causas da sua existência, explicar sua origem, relações e mudanças”.

O método qualitativo caracteriza-se por fundamentar-se na pesquisa das relações interpessoais. Chizzotti (1998) destaca que na pesquisa qualitativa os pesquisadores dedicam-se à análise dos significados que os indivíduos dão às suas ações, no meio ecológico em que constroem suas vidas e suas relações, à compreensão do sentido dos atos e das decisões dos atores sociais.

Oliveira (2001) explica que o método qualitativo permite ao pesquisador apresentar-se de uma forma adequada para poder entender a relação de causa e efeito do fenômeno e conseqüentemente chegar à sua verdade e razão. Destaca que o pesquisador se depara com uma situação em que os dados encontram-se em uma situação de grande complexidade e que sua apresentação exata é quase impossível, a pesquisa qualitativa pode ser a alternativa mais viável.

Essa dificuldade de caracterizar o método qualitativo também é comentada por Triviños (1987), o qual explicita que as pesquisas qualitativas, ao contrário das pesquisas quantitativas, por sua diversidade e flexibilidade, não admitem regras precisas, aplicáveis a uma ampla gama de casos.

Entretanto, Minayo et al. (1994) afirmam que os métodos quantitativos e qualitativos não se opõem. Ao contrário, se complementam, as realidades abrangidas pelos dois métodos interagem dinamicamente, excluindo qualquer dicotomia. A utilização dos dois métodos de pesquisa, de forma conjunta, proporciona um aprofundamento e amplitude maior para a compressão do foco da pesquisa.

Assim este estudo caracteriza-se como pesquisa exploratória e descritiva, realizada por meio de pesquisa *survey*, com abordagem quantitativa, utilizando-se de análises de frequência e medidas centrais, para as questões fechadas do questionário e abordagem qualitativa, para as questões abertas da entrevista estruturada.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Gil (1999) define população como um conjunto de elementos que possuem características determinadas. A amostra implica seleção a partir de características relevantes na visão do pesquisador. Basicamente, os tipos de amostras são classificados em amostras probalísticas subdivididas em: a) amostragem aleatória simples; b) amostragem sistemática; c) amostragem estratificada; e d) amostragem por conglomerado ou grupos. Outro tipo são as amostras não probalísticas, subdivididas em: a) amostragem por acessibilidade ou conveniência; b) amostragem por tipicidade ou intencional; e c) amostragem por cotas.

O universo definido para este estudo são as empresas familiares do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC. Denk (2007) destaca que o município de São Bento do Sul/SC é primeiro pólo exportador de móveis do Brasil e o quinto maior exportador do Estado de Santa Catarina. Denk (2007) ressalta que o setor de Madeira/Móveis é o segundo maior empregador de mão-de-obra da indústria do País.

Para delimitar a população da pesquisa foi utilizado como fonte primária o banco de dados do Sindicato das Indústrias da Construção e do Mobiliário de São Bento do Sul (SINDUSMOBIL) e o Relatório Econômico Anual 2006 de São Bento do Sul elaborado pelo Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). No primeiro documento foram identificadas 73 empresas e no segundo documento foi identificado o número de funcionários

das empresas associadas ao Sindicato das Indústrias da Construção e do Mobiliário de São Bento do Sul (SINDUSMOBIL).

Para o desenvolvimento desta pesquisa a amostra selecionada é do tipo intencional. Richardson (1985, p. 107) afirma que “a amostra tirada da população é do tipo intencional, uma vez que relaciona-se intencionalmente de acordo com certas características do plano e das perguntas de pesquisa formuladas”.

Para o levantamento foi selecionada uma amostra aleatória, com base no número de funcionários de 25 empresas. A amostra deste estudo compreende empresas de médio porte do setor moveleiro, situadas geograficamente no município de São Bento do Sul S/C. De acordo com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micros e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2007), as empresas de médio porte são as que possuem de 100 a 499 empregados.

Na seqüência, o pesquisador realizou contatos prévios por telefone com os contadores gerenciais ou responsáveis pelo departamento financeiro nas 25 empresas. Com base nos dados coletados foram escolhidas 15 empresas (Anexo A), que apresentaram respostas que mais correspondiam ao objetivo do estudo, isto é, que se vislumbrou que mais poderiam contribuir para aprofundar o assunto por meio de entrevistas. Escolheu-se esta amostra de forma não-probabilística, com a intenção de aprofundar os estudos sob o aspecto da contabilidade gerencial. Os parâmetros para definir essa amostra foram os seguintes: a) tem departamento de contabilidade gerencial implantado; b) se não possuir departamento de contabilidade implantado, que tenha área equivalente com rotinas contábeis; c) tem características familiares (Apêndice A).

3.3 INSTRUMENTO DA PESQUISA

O instrumento de pesquisa para a coleta dos dados no levantamento e nas entrevistas é único (Apêndice B). Nas entrevistas houve intervenções do pesquisador para aprofundar o assunto em relação à realidade empírica das indústrias selecionadas para essa finalidade.

Para Richardson (1999, p. 189), o questionário é uma entrevista estruturada, ou seja, o questionário pretende “descrever as características e medir determinadas variáveis de um grupo social”. O questionário (Apêndice B) foi estruturado a partir da pesquisa de Siegel e Sorensen (1999), intitulada *Counting more, counting less: transformations in the management accounting profession. The 1999 Practice Analysis of Management Accounting*.

Na entrevista estruturada, conforme Marconi e Lakatos (2002), o entrevistador segue um roteiro previamente estabelecido, com perguntas predeterminadas. Este tipo de entrevista

é aplicado às pessoas selecionadas de acordo com um plano. Marconi e Lakatos (2002) citam ainda que a entrevista estruturada pode ser utilizada para um grande número de elementos, seguindo a mesma ordem e redação para todos os entrevistados; ao final, os dados podem ser analisados estatisticamente.

O instrumento de pesquisa foi elaborado com base nos objetivos específicos do presente trabalho, e dividido em seis seções:

- seção 1 – informações do respondente da pesquisa, dos fundadores da empresa e administração atual;
- seção 2 – mudanças ocorridas na contabilidade gerencial;
- seção 3 – funções da contabilidade gerencial;
- seção 4 – utilização dos artefatos da contabilidade gerencial;
- seção 5 – percepções dos membros da organização sobre a contabilidade gerencial;
- seção 6 – fatores determinantes para o desenvolvimento da contabilidade gerencial.

Para adequar o instrumento de coleta de dados aos objetivos específicos da pesquisa e às questões do instrumento de coleta de dados, foi elaborado um *constructo*.

3.4 CONSTRUCTO DA PESQUISA

Para ampliar a visualização do escopo da pesquisa, foi elaborado um *constructo* conforme modelo estabelecido por Silveira (2004). Assim, constam no *constructo* exposto no Quadro 5, os objetivos específicos da pesquisa, seguindo-se os assuntos específicos, as variáveis que se relacionam ao tema e o tratamento dado no trabalho.

Objetivos específicos da pesquisa	Seções do instrumento de pesquisa
a) Caracterizar o perfil dos respondentes da pesquisa, dos fundadores da empresa e da administração atual;	– informações do respondente da pesquisa, dos fundadores da empresa e da administração atual
b) Identificar mudanças de hábitos e rotinas organizacionais no período de 2003 a 2007 em indústrias familiares de móveis do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC;	– mudanças ocorridas na contabilidade gerencial
c) Investigar os estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC que preponderam em indústrias familiares de móveis do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC;	– funções da contabilidade gerencial – utilização dos artefatos da contabilidade gerencial
d) Analisar os reflexos da institucionalização dos hábitos e rotinas organizacionais nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial nas indústrias familiares de móveis do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC.	– percepções dos membros da organização sobre a contabilidade gerencial – fatores determinantes para o desenvolvimento da contabilidade gerencial

Quadro 5 – Constructo da pesquisa

Fonte: elaboração própria.

A coleta dos dados foi organizada de acordo com o Quadro 5. A partir dos objetivos específicos, foram delimitados os assuntos específicos, as variáveis que se relacionam ao presente trabalho e o tratamento dos dados. Os assuntos específicos estão presentes na base teórica desta pesquisa. As variáveis constam tanto na base teórica conforme o assunto específico, como nos resultados desta pesquisa. E, o tratamento dado é conforme as seções definidas no instrumento para coleta dos dados.

3.5 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Com o objetivo de responder ao problema da pesquisa, os dados foram obtidos no levantamento e nas entrevistas estruturadas. Para Vergara (1997), o levantamento de dados precisa responder ao problema de pesquisa, correlacionar os objetivos aos meios para alcançá-los, bem como justificar a sua adequação. As entrevistas estruturadas foram conduzidas pelo próprio pesquisador do trabalho.

Neste contexto, o processo de coleta dos dados primários foi guiado pelo pesquisador com base no questionário, no mês de novembro de 2007, com tempo médio em cada empresa de 50 minutos. Por sua vez, a entrevista foi guiada por um roteiro básico, composto, predominantemente, de questões abertas, por meio do qual procurou-se enfatizar os pontos de interesse para a verificação dos objetivos da pesquisa.

A natureza da análise dos dados coletados nesta pesquisa foi quantitativa nas questões fechadas e qualitativa nas questões abertas. Os dados coletados nas entrevistas foram analisados por meio da técnica de análise de conteúdo. Bardin (1977) relaciona as possibilidades de uso da análise de conteúdo em entrevistas ou depoimentos, escritos em jornais, livros ou textos, como também em imagens de filmes, desenhos, pinturas, cartazes, televisão e toda comunicação não verbal e outras expressões culturais.

Bardin (1977) discorre sobre as diferenças que existem na análise de conteúdo enfatizada pela abordagem qualitativa ou quantitativa nas pesquisas. Na análise quantitativa, o que serve de referencial é a frequência com que surgem certas características do conteúdo. Na análise qualitativa é a presença ou a ausência de uma dada característica de conteúdo ou de um conjunto de características num determinado fragmento de mensagem considerado.

As técnicas de análise de conteúdo são semelhantes aos procedimentos utilizados para medir a informação documental. Em termos gerais, Richardson (1999, p. 230) discorre sobre a similaridade da análise documental e análise de conteúdo:

uma série de operações que visam estudar e analisar um ou vários documentos para descobrir as circunstâncias sociais e econômicas com as quais podem estar relacionados. O método mais conhecido de análise documental é o método histórico, que consiste em estudar os documentos visando investigar os fatos sociais e suas relações com o tempo sócio-cultural-cronológico.

Com o sentido abordado por Bardin (1977), analisaram-se as entrevistas buscando atender às questões e aos objetivos que nortearam a pesquisa, procurando contribuir ao entendimento dos reflexos da institucionalização de hábitos e rotinas organizacionais nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial. Nesta etapa foram analisadas 15 indústrias de médio porte do pólo moveleiro da região de São Bento do Sul/SC.

3.6 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Embora se tenha procurado alcançar o maior rigor possível nas análises e procedimentos empregados na presente pesquisa, convém salientar algumas limitações que lhe foram impostas.

Enfatiza-se uma limitação encontrada com relação ao número de empresas respondentes a esta pesquisa. O número de 15 empresas selecionadas é devido a ausência do departamento de contabilidade gerencial na maioria das empresas moveleiras da região de São

Bento. A ausência do departamento de contabilidade gerencial deve-se ao fato de grande parte das empresas serem de pequeno porte e terem características de empresas familiares.

Deve-se levar em consideração a limitação que a amostra não-probabilística utilizada para as entrevistas impõe ao presente trabalho. Mesmo possibilitando uma abordagem total e intensiva das variáveis escolhidas dentro das organizações em estudo, esse método caracteriza-se por estar restrito à situação específica das empresas estudadas, não permitindo a generalização das conclusões para outras organizações.

Outra limitação é em relação a percepção dos respondentes da pesquisa. Existe a possibilidade do respondente no momento da entrevista não lembrar de detalhes ou não ter acesso a informações sobre as mudanças ocorridas no passado que são relevantes para o estudo, ou então não compreender a pergunta de acordo com o objetivo do pesquisador. Algumas questões envolvem a temática da teoria organizacional, sendo que a maioria dos contadores gerenciais desconhece a complexidade do tema.

Contudo, o caráter da pesquisa aqui proposta não é conclusiva, mas exploratória, buscando identificar o maior número de hipóteses que possam por ocasião de outro estudo serem testadas.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo faz-se a descrição e análise dos dados. Inicia-se com a caracterização das empresas familiares pesquisadas. Na seqüência, discorre-se sobre o perfil dos respondentes da pesquisa. Após reporta-se as mudanças de hábitos e rotinas ocorridas na contabilidade gerencial no período de 2003 a 2007. E, por último, aborda-se os reflexos da institucionalização dos hábitos e rotinas nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS PESQUISADAS

Descrevem-se nesta seção as características das empresas familiares pesquisadas. As empresas familiares participantes da pesquisa, por questão de sigilo, não têm aqui sua denominação revelada. Primeiramente destacam-se as características gerais das empresas pesquisadas, enfatizando alguns dados, como a data de fundação da empresa, depois reporta-se sobre a permanência do fundador na empresa, se permanece na administração da empresa e qual cargo que ocupa atualmente.

Na seqüência apresenta-se a participação da família na administração da empresa, quais os cargos que ocupam, qual a geração da família do fundador que ocupa cargo atualmente na administração da empresa e quais os cargos que ocupam. Após faz-se uma análise da participação dos gestores no estabelecimento dos objetivos estratégicos da empresa.

Em seguida faz-se um levantamento sobre a existência de filiais, para quais estados a empresa comercializa seus produtos no mercado interno, se o mercado externo é explorado pela empresa, para quais países a indústria exporta e qual a porcentagem do faturamento da empresa se destina ao mercado externo. Destaca-se também nesta seção qual regime de tributação que a empresa está enquadrada, se a contabilidade é realizada internamente na empresa ou é terceirizada e, por fim, a posição da contabilidade gerencial no organograma

4.1.1 Data de fundação

Na Tabela 1, apresenta-se o ano de fundação e os respectivos anos de funcionamento das indústrias pesquisadas.

Tabela 1 – Data de fundação das empresas pesquisadas

Empresas	Ano de fundação	Anos de funcionamento
Empresa 1	25/05/1925	82
Empresa 2	27/01/1972	35
Empresa 3	01/09/1975	32
Empresa 4	07/03/2000	07
Empresa 5	07/08/1947	60
Empresa 6	01/08/1977	30
Empresa 7	01/08/1972	35
Empresa 8	03/11/1996	11
Empresa 9	28/07/1970	37
Empresa 10	01/01/1982	25
Empresa 11	10/02/1945	62
Empresa 12	01/09/1972	35
Empresa 13	01/11/1982	25
Empresa 14	01/05/1923	84
Empresa 15	12/09/1938	69

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 1 que a Empresa 14 foi fundada em 1923, sendo esta a mais antiga dentre as pesquisadas, com 84 anos. Em seguida, a Empresa 1 aparece com 82 anos de idade, tendo sua fundação em 25/05/1925. Entre as mais novas destaca-se a Empresa 4, com 7 anos de idade, sua data de fundação foi em 07/03/2000. Na seqüência está a Empresa 8, fundada em 03/11/1996, com 11 anos de fundação. Assim, entre a empresa mais antiga (14) e a mais nova (4), existe uma diferença de 77 anos de idade, sendo 42 anos a média de idade das empresas familiares deste estudo. Verifica-se que todas as empresas familiares iniciaram suas atividades durante o Século XX.

Constata-se que as empresas 2, 3, 6, 7, 9 e 12 tiveram sua fundação na década de 1970, representando 40% das empresas familiares deste estudo. As demais empresas familiares (60%) iniciaram suas atividades em períodos distintos. Na década de 1920 surgiram as empresas 1 e 14. A Empresa 15 foi a única a iniciar suas atividades na década de 1930. Depois, na década de 1940 encontram-se duas empresas, a 5 e a 11, que iniciaram suas atividades. Assim como na década de 1980, também duas empresas, a 10 e a 13. Somente a Empresa 8 iniciou suas atividades na década de 1990, bem como no ano de 2000 surgiu apenas a Empresa 4.

4.1.2 Fundador da empresa e administração da sociedade

O Quadro 6 evidencia a permanência do fundador da empresa na administração da sociedade e o cargo que ocupa.

Empresas	Participação	Cargo que ocupa
Empresa 1	Não	
Empresa 2	Sim	Diretoria
Empresa 3	Sim	Diretoria
Empresa 4	Não	
Empresa 5	Não	
Empresa 6	Sim	Diretoria
Empresa 7	Sim	Diretoria
Empresa 8	Sim	Diretoria
Empresa 9	Sim	Presidência
Empresa 10	Sim	Presidência
Empresa 11	Não	
Empresa 12	Não	
Empresa 13	Sim	Gerência
Empresa 14	Não	
Empresa 15	Não	

Quadro 6 – Permanência do fundador da empresa na administração da sociedade

Fonte: dados da pesquisa.

De acordo com o Quadro 6, foi indicado pelos respondentes que em 53% das empresas o fundador permanece na empresa. Deste grupo, cinco empresas indicaram que o cargo que o fundador ocupa pertence à Diretoria, duas empresas responderam o cargo de Presidência e apenas a Empresa 13 o cargo de Gerência.

O Quadro 7 evidencia a participação da família na administração da empresa.

Empresas	Participação da família	Geração familiar	Cargos que ocupam
Empresa 1	Sim	Segunda	Gerência comercial
Empresa 2	Não		
Empresa 3	Sim	Segunda	Gerência industrial, Gerência comercial, Gerência de recursos humanos e Gerência de compras
Empresa 4	Sim	Segunda	Diretoria geral
Empresa 5	Sim	Segunda	Gerência geral e Gerência administrativa
Empresa 6	Não		
Empresa 7	Não		
Empresa 8	Sim	Segunda	Gerência financeira
Empresa 9	Sim	Segunda	Diretoria comercial e Gerência financeira
Empresa 10	Sim	Segunda	Diretoria geral, Diretoria administrativa e Gerência de compras
Empresa 11	Sim	Segunda	Gerência comercial
Empresa 12	Sim	Primeira	Presidência, Diretoria comercial e Diretoria administrativa
Empresa 13	Não		
Empresa 14	Sim	Terceira	Diretoria geral
Empresa 15	Sim	Segunda e Terceira	Presidência e Diretoria Executiva

Quadro 7 – Participação da família na administração da empresa

Fonte: dados da pesquisa.

O Quadro 7 demonstra que quatro empresas não têm seus familiares participando da administração. As demais onze empresas, 74%, operam com familiares na administração. Apenas a Empresa 12 possui familiares de primeira geração ocupando cargos de Presidência e

Direção. Familiares de terceira geração participam da administração nas Empresas 14 e 15, ocupando cargos de Presidência e Direção. A participação de familiares de segunda geração prevalece nas empresas pesquisadas, em nove empresas (60%). A pesquisa indica que Presidência, Direção e Gerência são os cargos ocupados por membros da família de segunda geração.

O Quadro 8 evidencia a participação dos gestores no estabelecimento dos objetivos estratégicos.

Empresas	Participação
Empresa 1	Sim
Empresa 2	Não
Empresa 3	Sim
Empresa 4	Sim
Empresa 5	Sim
Empresa 6	Sim
Empresa 7	Sim
Empresa 8	Não
Empresa 9	Sim
Empresa 10	Sim
Empresa 11	Sim
Empresa 12	Sim
Empresa 13	Sim
Empresa 14	Não
Empresa 15	Sim

Quadro 8 – Participação dos gestores no estabelecimento dos objetivos estratégicos

Fonte: dados da pesquisa.

No Quadro 8 constata-se que apenas nas Empresas 2, 8 e 14 não há participação dos gestores no estabelecimento dos objetivos estratégicos. A Empresa 2 explicou que a organização está passando por uma fase de reestruturação administrativa, a preocupação dos gestores está voltada para questões cambiais de curto prazo.

Denota-se que a maioria das empresas opera com a participação dos gestores no estabelecimento dos objetivos estratégicos. Contudo, nas entrevistas observou-se que as empresas não disponibilizam um plano estratégico formal. As discussões estratégicas são realizadas a partir de reuniões com periodicidade mensal, nas quais também são discutidas questões operacionais de curto prazo. A alegação dos respondentes para esta realidade é que as empresas são de porte médio, onde a formalização de rotinas para discussões estratégicas engessaria a estrutura administrativa da empresa.

Lethbridge (1997) afirma que os proprietários relutam em dividir o poder com os novos sócios e em admitir o acesso de profissionais não-familiares a cargos de gerência.

Diante disso, percebeu-se a forte influência da cultura familiar na gestão das empresas, a centralização da tomada de decisão pelos proprietários é claramente percebida nas entrevistas.

4.1.3 Existência de filiais

O Quadro 9 apresenta os dados relacionados à existência ou não de filiais nas empresas pesquisadas.

Empresas	Possui filiais	Localização
Empresa 1	Sim	São Bento do Sul/SC
Empresa 2	Não	
Empresa 3	Sim	São Bento do Sul/SC
Empresa 4	Sim	São Bento do Sul/SC
Empresa 5	Não	
Empresa 6	Não	
Empresa 7	Não	
Empresa 8	Não	
Empresa 9	Não	
Empresa 10	Sim	São Bento do Sul/SC
Empresa 11	Sim	São Bento do Sul/SC
Empresa 12	Não	
Empresa 13	Sim	São Bento do Sul/SC e Bento Gonçalves/RS
Empresa 14	Não	
Empresa 15	Sim	São Bento do Sul/SC

Quadro 9 – Existência de filiais nas empresas

Fonte: dados da pesquisa.

Conforme demonstrado no Quadro 9, nota-se que sete empresas, 46%, possuem filiais. A Empresa 1 possui uma filial, revendedora de móveis, localizada na cidade de São Bento do Sul/SC. A Empresa 4 possui uma filial na cidade de São Bento do Sul/SC, mas está desativada temporariamente. A Empresa 10 possui uma filial na cidade de São Bento do Sul/SC, foi constituída para fins estratégicos de elisão fiscal, recuperação de créditos de ICMS junto a Receita Estadual de Santa Catarina. A Empresa 11 possui uma filial na cidade de São Bento do Sul/SC, para armazenamento de produtos acabados. A Empresa 13 possui duas filiais, uma indústria localizada na cidade de São Bento do Sul/SC e outra filial com fins específicos de representação comercial na cidade de Bento Gonçalves/RS. A Empresa 15 possui 5 filiais, todas localizadas na cidade de São Bento do Sul/SC.

4.1.4 Comercialização no mercado interno

O Quadro 10 indica a participação das empresas estudadas no mercado interno em termos de comercialização dos seus produtos.

Empresas	Comercializa no mercado interno	Estados/Regiões
Empresa 1	Sim	Região Sul e São Paulo
Empresa 2	Sim	São Paulo
Empresa 3	Sim	Todas as regiões
Empresa 4	Não	
Empresa 5	Sim	São Paulo, Paraná e Santa Catarina
Empresa 6	Não	
Empresa 7	Não	
Empresa 8	Sim	Santa Catarina, Mato Grosso do Sul e Paraná
Empresa 9	Sim	São Paulo e Santa Catarina
Empresa 10	Sim	Região Sul e São Paulo
Empresa 11	Não	
Empresa 12	Sim	Região Sudeste
Empresa 13	Sim	Regiões Sul, Sudeste e Norte
Empresa 14	Sim	São Paulo
Empresa 15	Sim	Todas as regiões

Quadro 10 – Comercialização no mercado interno

Fonte: dados da pesquisa.

Nota-se no Quadro 10 que somente quatro empresas, 27%, não participam do mercado interno brasileiro. As demais, 73%, comercializam seus produtos no mercado interno. Os respondentes destacaram a região sul, sendo que 52,63% responderam que comercializam para a região sul do Brasil. O Estado de Santa Catarina consta com maior participação, representando 21,05%. O Estado do Paraná é o segundo maior, com 18,42%. A região sudeste é a segunda maior região de comercialização no mercado interno, representa 26,32%. O Estado de São Paulo lidera na região sudeste, os respondentes assinalaram-o em 15,79%. Com participações inferiores estão a região centro-oeste e norte, cada uma representando 7,89%; e, por último, a região nordeste com 5,26%.

4.1.5 Comercialização no mercado externo

O Quadro 11 indica a comercialização dos produtos das empresas estudadas no mercado externo.

Empresas	Comercializa no mercado externo	Porcentagem do faturamento	Países/Continentes
Empresa 1	Sim	90%	EUA, Alemanha, Holanda, Dinamarca, Noruega e França
Empresa 2	Sim	70%	Alemanha, Holanda, EUA, França e Espanha
Empresa 3	Sim	70%	Europa e EUA
Empresa 4	Sim	100%	EUA
Empresa 5	Sim	87%	EUA, Holanda, França e Espanha
Empresa 6	Sim	100%	EUA e Europa
Empresa 7	Sim	100%	EUA e França
Empresa 8	Não		
Empresa 9	Sim	80%	França, EUA, Inglaterra e Alemanha
Empresa 10	Sim	95%	EUA e Europa
Empresa 11	Sim	100%	EUA, França, Holanda, Alemanha
Empresa 12	Sim	60%	EUA e América do Sul
Empresa 13	Sim	50%	Europa e EUA
Empresa 14	Sim	95%	EUA, França, Inglaterra, Grécia e Holanda
Empresa 15	Sim	40%	EUA, Argentina, Chile, Canadá, Uruguai e França

Quadro 11 – Comercialização no mercado externo

Fonte: dados da pesquisa.

De acordo com o Quadro 11, constata-se que apenas a Empresa 8 não comercializa seus produtos no mercado externo. A partir das respostas denota-se que todas as empresas exportadoras comercializam seus produtos nos Estados Unidos, representando 29,79% das respostas. O continente europeu foi indicado por 59,57% dos respondentes. Neste continente, o país que mais participa é a França, 17,02% das respostas. Percebe-se a baixa comercialização na América do Sul, apenas 8,51% das indicações.

4.1.6 Regime de tributação

No Quadro 12, apresenta-se o enquadramento tributário das empresas pesquisadas junto a Receita Federal do Brasil.

Empresas	Regime de tributação
Empresa 1	Lucro real annual
Empresa 2	Lucro real annual
Empresa 3	Lucro real annual
Empresa 4	Lucro real annual
Empresa 5	Lucro real
Empresa 6	Lucro real annual
Empresa 7	Lucro real annual
Empresa 8	Lucro real
Empresa 9	Lucro real annual
Empresa 10	Lucro real annual
Empresa 11	Lucro real estimado
Empresa 12	Lucro real annual
Empresa 13	Lucro real annual
Empresa 14	Lucro real annual
Empresa 15	Lucro real annual

Quadro 12 – Enquadramento tributário das empresas

Fonte: dados da pesquisa.

Nota-se no Quadro 12 que as empresas familiares são bastante homogêneas em relação ao enquadramento tributário junto a Receita Federal do Brasil. Das quinze empresas familiares estudadas, doze são tributadas pela forma do Lucro Real Anual. Apenas duas empresas, a 08 e a 05, não souberam responder qual o enquadramento específico do Lucro Real; e somente a Empresa 11 tem seu enquadramento tributário como Lucro Real Estimado.

4.1.7 Contabilidade interna ou terceirizada

Apresentam-se no Quadro 13 as informações sobre a leitura da contabilidade das empresas pesquisadas.

Empresas	Contabilidade interna ou terceirizada
Empresa 1	Contabilidade interna
Empresa 2	Contabilidade terceirizada
Empresa 3	Contabilidade terceirizada
Empresa 4	Contabilidade interna
Empresa 5	Contabilidade interna
Empresa 6	Contabilidade terceirizada
Empresa 7	Contabilidade interna
Empresa 8	Contabilidade terceirizada
Empresa 9	Contabilidade interna
Empresa 10	Contabilidade terceirizada
Empresa 11	Contabilidade interna
Empresa 12	Contabilidade interna
Empresa 13	Contabilidade terceirizada
Empresa 14	Contabilidade terceirizada
Empresa 15	Contabilidade interna

Quadro 13 – Contabilidade realizada internamente na empresa ou terceirizada

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se que oito empresas, 54%, possuem o departamento de contabilidade gerencial instalado na empresa. As demais sete empresas, 46%, terceirizaram os serviços contábeis para escritórios especializados na área de contabilidade.

4.1.8 Posição da contabilidade gerencial no organograma

Apresentam-se na Tabela 2 a posição da contabilidade gerencial no organograma das empresas pesquisadas.

Tabela 2 – Posição da contabilidade gerencial no organograma

Empresas	Nível
Empresa 1	3
Empresa 2	1
Empresa 3	2
Empresa 4	3
Empresa 5	2
Empresa 6	2
Empresa 7	2
Empresa 8	2
Empresa 9	2
Empresa 10	2
Empresa 11	2
Empresa 12	2
Empresa 13	1
Empresa 14	2
Empresa 15	3

Fonte: dados da pesquisa.

Nota-se na Tabela 2 que apenas as Empresas 2 e 13 indicaram a contabilidade gerencial no nível 1, ou seja, equiparada no nível da diretoria executiva. A maioria das empresas, 67%, indicaram a contabilidade gerencial no nível 2, subordinada à diretoria executiva. E 20% das empresas apontaram a contabilidade gerencial no nível 3, subordinada à administração.

O Gráfico 1 revela onde as pessoas da contabilidade gerencial estão localizadas fisicamente.

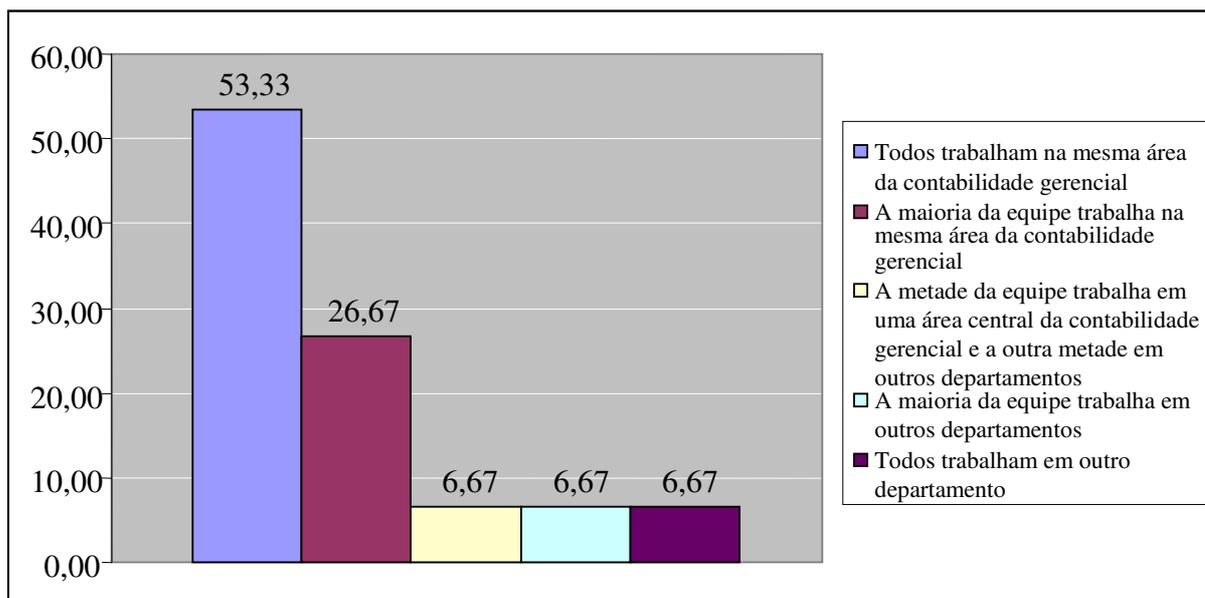


Gráfico 1 – Localização física das pessoas da contabilidade gerencial na empresa

Fonte: dados da pesquisa.

Percebe-se no Gráfico 1, que em 53,33% das empresas pesquisadas as pessoas envolvidas nas rotinas da contabilidade gerencial encontram-se fisicamente em uma mesma área central. Apenas 26,67% dos entrevistados afirmaram que a maioria da equipe trabalha na mesma área central da contabilidade gerencial. Somente a Empresa 4 informou que a metade da equipe trabalha em uma área central da contabilidade gerencial e a outra metade em outros departamentos. A empresa 13 indicou que a maioria da equipe trabalha em outros departamentos. A Empresa 3 indicou que todas as pessoas da contabilidade trabalham em outros departamentos.

4.2 PERFIL DOS RESPONDENTES

Vale lembrar que, para responder as perguntas da entrevista solicitou-se que o respondente da pesquisa fosse o contador ou, quando a empresa não tivesse um contador interno, o responsável pelas rotinas contábeis e financeiras da empresa.

Com relação ao perfil dos respondentes da entrevista perguntou-se sobre o cargo que ocupa na empresa, o tempo que desempenha a função e a sua formação acadêmica.

4.2.1 Função e tempo no cargo

Para verificar o nível hierárquico do respondente e o tempo de atuação profissional, questionou-se a função do respondente e o tempo no cargo. No Quadro 14 apresentam-se as funções dos respondentes e o tempo que o respondente exerce a função na empresa.

Empresas	Função	Tempo
Empresa 1	Contador	3 anos
Empresa 2	Diretor financeiro	8 anos
Empresa 3	Gerente industrial	15 anos
Empresa 4	Contador	1 ano
Empresa 5	Contador gerencial	29 anos
Empresa 6	Gerente administrativo	10 anos
Empresa 7	Contador	16 anos
Empresa 8	Gerente financeiro	1 ano
Empresa 9	Contador gerencial	7 anos
Empresa 10	Gerente geral	2 anos
Empresa 11	Contador gerencial	10 anos
Empresa 12	Contador	15 anos
Empresa 13	Gerente financeiro	12 anos
Empresa 14	Diretor financeiro	2 anos
Empresa 15	<i>Controller</i>	7 anos

Quadro 14 – Função e tempo no cargo

Fonte: dados da pesquisa.

No Quadro 14 constam sete indicações com a função de Contador, destas indicações três responderam sobre sua função como Contador gerencial. Apenas um respondente, Empresa 15, exerce a função de *Controller*. A função “financeiro” foi indicada por três respondentes. Os demais indicaram funções gerenciais em departamentos distintos. Portanto, verifica-se que as funções exercidas pelos respondentes da pesquisa têm relação com a contabilidade, finanças e controladoria.

Em relação ao tempo que os respondentes exercem funções na contabilidade gerencial, além de verificar a experiência dos respondentes, o objetivo foi constatar uma das características das empresas familiares, que é a baixa rotatividade do quadro funcional. Verifica-se no Quadro 14 que sete respondentes indicaram que trabalham na empresa mais de dez anos. O respondente com mais tempo na função é o da Empresa 5, com 29 anos e o respondente com menor tempo na função é o da Empresa 8, com apenas um ano. A média de tempo no cargo de todos os respondentes é nove anos.

4.2.2 Formação acadêmica

O Quadro 15 apresenta a formação acadêmica dos respondentes.

Empresas	Segundo grau	Graduação	Pós-graduação
Empresa 1			Graduação em Ciências Contábeis, especialização em Controladoria
Empresa 2	Segundo grau		
Empresa 3		Graduação em Administração de Empresas	
Empresa 4		Graduação em Ciências Contábeis	
Empresa 5		Graduação em Ciências Contábeis	
Empresa 6		Graduação em Ciências Contábeis	
Empresa 7	Segundo grau, técnico em contabilidade		
Empresa 8		Graduação em Comércio Exterior	
Empresa 9		Graduação em Ciências Contábeis	
Empresa 10			Graduação em Administração de Empresas, especialização em Administração e Marketing
Empresa 11			Graduação em Ciências Contábeis, especialização em Contabilidade Gerencial
Empresa 12			Graduação em Ciências Contábeis, especialização em Contabilidade Gerencial
Empresa 13	Segundo grau, técnico em Contabilidade		
Empresa 14		Graduação em Administração de Empresas e Desenho Industrial	
Empresa 15			Graduação em Ciências Contábeis, MBA em Gestão Empresarial

Quadro 15 – Formação acadêmica

Fonte: dados da pesquisa.

Em relação à formação acadêmica, o Quadro 15 evidencia que oito respondentes são graduados em ciências contábeis, deste grupo três tem curso de pós-graduação em nível de especialização nas áreas de controladoria e contabilidade gerencial. Apenas um respondente graduado em ciências contábeis cursou *Master Business Administration* (MBA) em Gestão Empresarial. Os demais respondentes graduados têm sua formação acadêmica em comércio exterior, administração de empresas e desenho industrial. Constata-se que cinco respondentes indicaram capacitação profissional com algum curso de pós-graduação. As Empresas 2, 7 e 13

têm em seu quadro funcional profissionais sem curso de graduação para funções de contabilidade e finanças.

4.3 MUDANÇAS DE HÁBITOS E ROTINAS NA CONTABILIDADE GERENCIAL

Em atendimento ao primeiro objetivo da pesquisa, identificar mudanças de hábitos e rotinas organizacionais ocorridas na contabilidade gerencial no período de 2003 a 2007 em indústrias familiares de móveis do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC, realizou-se a análise de conteúdo das entrevistas com foco nos artefatos da contabilidade gerencial.

Na análise de conteúdo das entrevistas identificaram-se as atividades que realizam mais atualmente do que cinco anos atrás na contabilidade gerencial das empresas; as atividades que realizam menos hoje proporcionalmente do que cinco anos atrás na contabilidade gerencial das empresas; as atividades que compreendem novos serviços que a contabilidade gerencial está fornecendo atualmente e que não eram fornecidos cinco anos atrás; as atividades que compreendem serviços que eram fornecidos cinco anos atrás e que ainda são fornecidos atualmente pela contabilidade gerencial; o tempo dedicado às atividades da contabilidade gerencial; e mudanças ocorridas na contabilidade gerencial nas empresas.

4.3.1 Atividades que realizam mais atualmente do que cinco anos atrás na contabilidade gerencial

Expõem-se no Gráfico 2 as atividades que as empresas estão desenvolvendo mais atualmente do que desenvolviam cinco anos atrás na contabilidade gerencial.

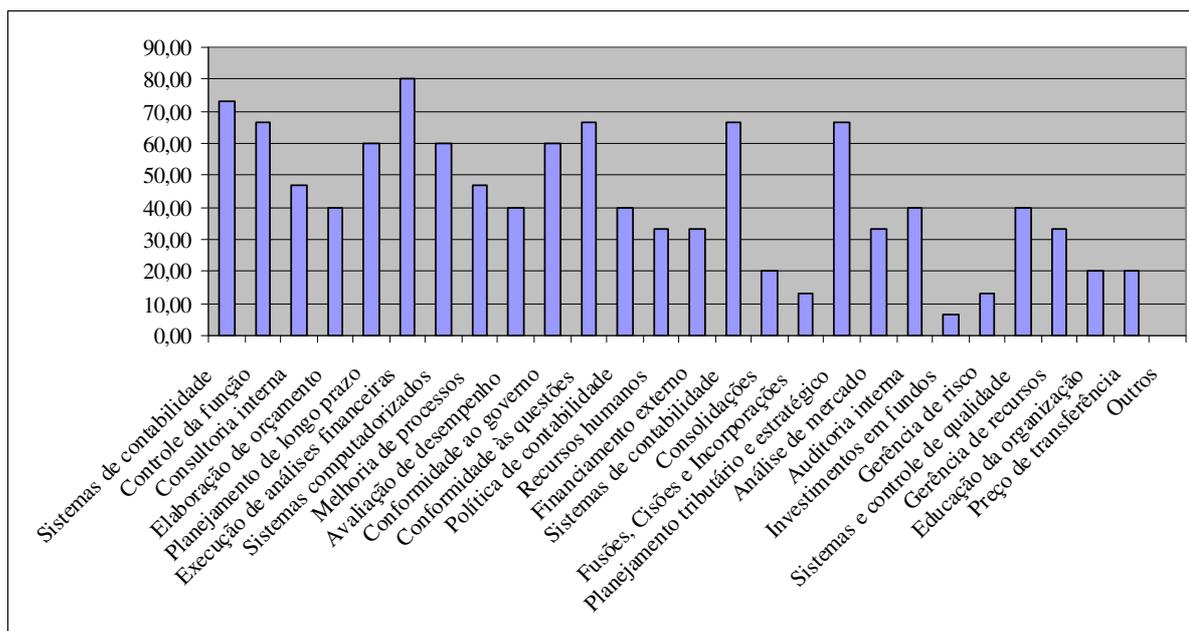


Gráfico 2 - Atividades que realizam mais atualmente do que cinco anos atrás na contabilidade gerencial

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se que a preocupação central da contabilidade gerencial das empresas familiares diz respeito às atividades de sistemas de contabilidade e relatórios contábeis, controle da função de contabilidade/finanças, planejamento de longo prazo (estratégico), execução de análises financeiras e econômicas, sistemas computadorizados e operações, conformidade do governo ou agências regulatórias, conformidade às questões tributárias, sistemas de contabilidade de custos e planejamento tributário e estratégico. Todas estas atividades tiveram percentuais acima de 60% nas indicações dos respondentes.

Nota-se que atualmente os contadores gerenciais desempenham atividades/funções diferentes. Os contadores gerenciais dedicam o seu tempo como consultores internos, analistas do negócio dentro de suas companhias. Os avanços tecnológicos libertaram-os dos aspectos mecanicistas da contabilidade.

Contudo, percebe-se que a burocracia governamental, principalmente nas questões tributárias, está exigindo dos contadores gerenciais tempo maior de trabalho, proporcionalmente a cinco atrás, nas atividades relacionadas à avaliação das conformidades impostas pelo governo.

Salienta-se a exposição dos respondentes sobre situações particulares de algumas atividades em cada empresa. O respondente da Empresa 3 destaca que a empresa mudou seu regime de tributação para Lucro Real em 2003, por este motivo fez investimentos em *softwares de gestão*, conforme segue:

nós tivemos que mudar até nosso *software* de controle dentro da empresa para começar a ter todos os relatórios exigidos por Lei. No entanto, no momento da adaptação em 2003, foi realizada uma mudança total, tudo de uma vez só e de lá para cá vem se mantendo e aprimorando os processos (Empresa 3).

O respondente da Empresa 9 destacou que os controles orçamentários são utilizados pela empresa para tomada de decisão. Contudo, não existe o orçamento anual instituído na empresa:

orçamento não é formalizado, mas pelos contatos que eu tenho aqui na empresa, minha visão é que cresceu muito o controle orçamentário de cada departamento neste período para cá (Empresa 9).

A característica de empresa familiar em transformação para a profissionalização de sua gestão é evidenciada pelo respondente da Empresa 10. Destacou que no passado havia centralização da tomada de decisão no proprietário:

na realidade isso tem uma explicação, há dois anos a gente está trabalhando mais com a administração, era muito centrada em um diretor só, agora a gente está abrindo e buscando todas estas atividades de contabilidade e gestão, está tendo um efetivo maior de trabalho (Empresa 10).

Percebe-se de forma geral, que o trabalho dos contadores gerenciais aumentou em grande proporção devido a fatores contingenciais e institucionais. O avanço da estrutura tecnológica foi predominante para esta transformação. As pressões institucionais do governo e o acirramento da concorrência global também proporcionaram mudanças, exigindo que a estrutura administrativa seja adaptada às oscilações cada vez mais rápidas do mercado.

4.3.2 Atividades que realizam menos atualmente do que cinco anos atrás na contabilidade gerencial

Expõem-se no Gráfico 3 as atividades que as empresas estão desenvolvendo menos atualmente do que desenvolviam cinco anos atrás na contabilidade gerencial.

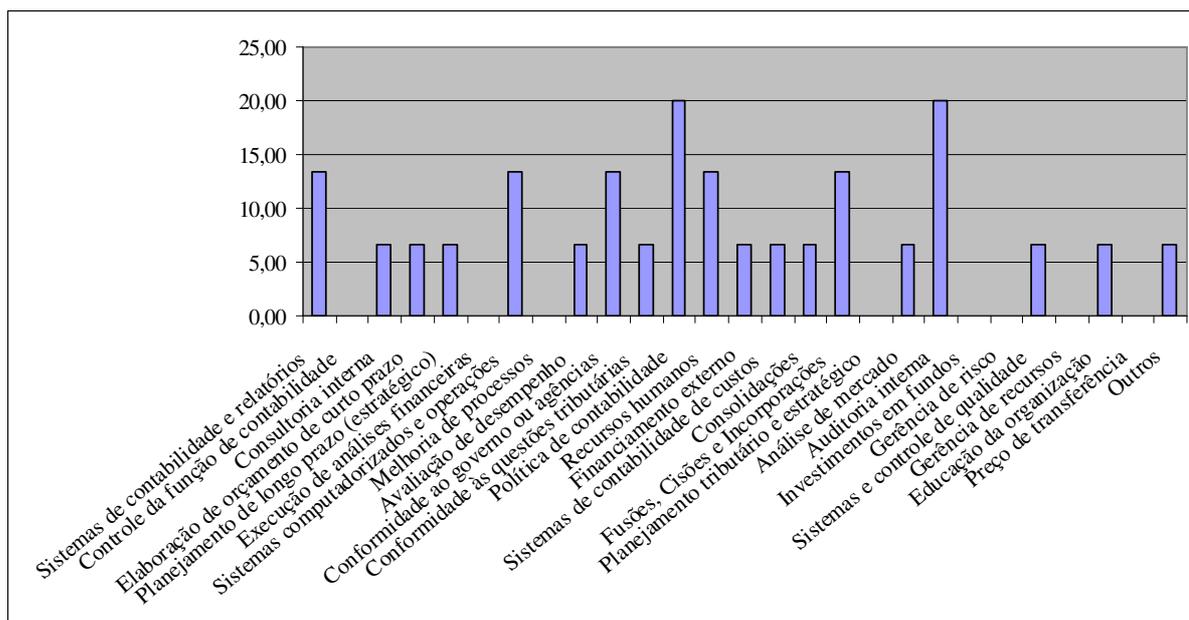


Gráfico 3 - Atividades que realizam menos atualmente do que cinco anos atrás na contabilidade gerencial

Fonte: dados da pesquisa.

As indicações dos contadores gerenciais dizem respeito às atividades de sistemas de contabilidade e relatórios contábeis; sistemas computadorizados e operações; conformidade ao governo ou agências regulatórias; política de contabilidade; recursos humanos; fusões, cisões e incorporações; e auditoria interna. Todas estas atividades tiveram percentuais acima de 10% nas indicações dos respondentes.

As respostas de alguns entrevistados esclarecem o motivo das indicações das atividades acima relacionadas. Os respondentes gastam agora menos tempo na preparação de relatórios financeiros do que no passado. A maioria das empresas já dispõe de sistemas computadorizados, a alimentação do sistema não é mais realizada pelos contadores gerenciais.

Em algumas empresas a contabilidade é terceirizada, desta forma nestas empresas a conformidade ao governo é preocupação exclusiva dos escritórios de contabilidade contratados.

A interpretação do que significa política de contabilidade foi questionada por vários respondentes: “Política de contabilidade o que significa isso?” (Empresa 1). O entrevistador interveio com o seguinte esclarecimento:

a política de contabilidade refere-se à legitimação dos processos contábeis dentro da organização. De nada adianta ter um departamento de contabilidade estruturado na organização e as pessoas considerarem que a contabilidade é um instrumento utilizado apenas para o cumprimento de questões fiscais. Então a legitimação é a

política disso, a contabilidade é importante como um sistema de informações para a tomada de decisões (Entrevistador).

Contudo, na maioria das empresas esta atividade ainda é pouco desenvolvida. O departamento de recursos humanos na maioria das empresas foi desmembrado da contabilidade gerencial. O motivo destacado pelos respondentes é a complexidade das questões trabalhistas, as quais requerem profissionais atualizados em departamentos distintos.

Devido ao porte e característica (familiar) das empresas pesquisadas, as atividades de fusões, cisões e incorporações são praticamente nulas no cotidiano da contabilidade gerencial. A atividade de auditoria interna foi destacada pelo respondente da Empresa 4:

auditoria interna, não estamos fazendo mais. Como a gente teve uma reestruturação a partir de outubro de 2005, o setor ficou muito enxuto (Empresa 4).

Salienta-se que várias empresas estão enfrentando reestruturações administrativas devido a fatores contingenciais, as questões cambiais estão diretamente afetando a estrutura organizacional das empresas. A partir das entrevistas notou-se que de forma geral não houve redução de atividades na contabilidade gerencial. O respondente da Empresa 6 destacou:

basicamente não tem nada. Só aumentou o serviço, só aumentou o trabalho. Não tem nada que eu desenvolva menos, não haveria nenhuma atividade (Empresa 6).

Desta forma, percebe-se que a contabilidade está se desenvolvendo de uma forma lenta. Pode-se dizer que estão ocorrendo adaptações às mudanças do ambiente, não existem mudanças abruptas. Também não foram apontadas atividades obsoletas, todas as atividades ainda são desenvolvidas, com frequências que os respondentes não consideram importantes para a contabilidade gerencial nas empresas.

4.3.3 Atividades que compreendem novos serviços que a contabilidade gerencial está fornecendo atualmente e que não eram fornecidos 5 anos atrás

O Gráfico 4 evidencia as atividades que compreendem novos serviços que a contabilidade gerencial está fornecendo atualmente e que não eram fornecidos 5 anos atrás.

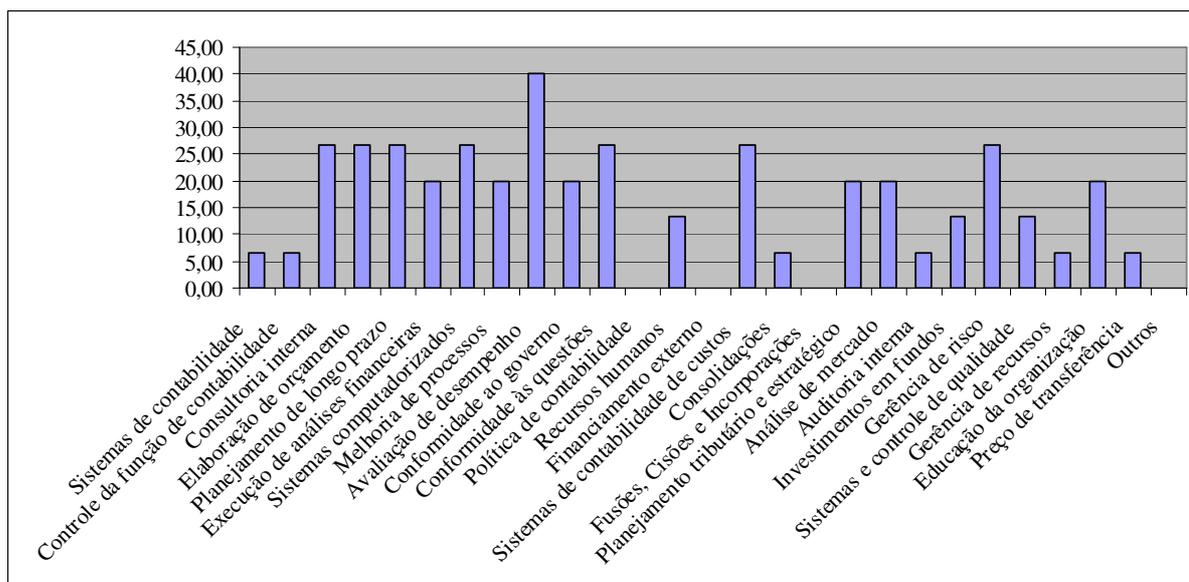


Gráfico 4 - Atividades que compreendem novos serviços que a contabilidade gerencial está fornecendo atualmente e que não eram fornecidos 5 anos atrás

Fonte: dados da pesquisa.

As indicações dos contadores gerenciais dizem respeito às atividades de consultoria interna, elaboração de orçamento de curto prazo, planejamento de longo prazo (estratégico), sistemas computadorizados e operações, avaliação de desempenho, conformidade às questões tributárias, sistemas de contabilidade de custos e gerência de risco. Todas estas atividades tiveram percentuais acima de 25% nas indicações dos respondentes.

A transformação da contabilidade gerencial está ainda em processo. É percebido nas entrevistas que a contabilidade gerencial está “passando por um processo de mudança, não revolucionária, mas sim uma adaptação lenta e gradativa ao meio” (Empresa 12).

O respondente da Empresa 13 discorreu sobre a implementação de atividades nos últimos cinco anos na contabilidade gerencial da sua empresa: “todas estas atividades estavam sendo desenvolvidas, mas com uma taxa de frequência menor” (Empresa 13).

Sobre este contexto de mudanças na contabilidade o entrevistador interveio na Empresa 1, cujas falas estão em destaque no texto que segue:

as análises financeiras estão mais acentuadas, não é que não existiam, é que estão mais presentes hoje. Os sistemas de operações evoluíram muito mais. **Antes praticamente não influenciavam na tomada de decisão.** Influenciavam, mas [...] **de uma forma amadora.** E agora vai sendo cada vez mais importante, não se consegue passar um dia sem ter o computador ligado e produzir uma informação, isso devido a rapidez dos sistemas, do ambiente. A questão tributária é cada vez mais complexa. O sistema de contabilidade de custos está cada vez mais presente por que é inevitável. **Está cada vez mais aperfeiçoado.** A questão tributária estratégica também é mais importante. **Estou percebendo que não houve uma mudança drástica.** Não, não houve. **Houve um desenvolvimento contínuo?** Isso. **Uma adaptação às pressões**

ambientais. O nível de exigência é maior, o mercado está pressionando para que estejamos atualizados a estas oscilações. Assim, estamos nos modernizando de acordo com o mercado. **Neste período, teve algum sistema de custos implementado?** Não (Empresa 1 e Entrevistador).

O respondente da Empresa 6 foi argüido sobre as novas atividades da contabilidade gerencial, sendo que as falas do entrevistador estão em destaque no diálogo que segue:

relatórios com certeza hoje tem mais. **Relatórios gerenciais não eram oferecidos há cinco anos atrás?** Sim, eram oferecidos, mas atualmente são mais exatos, afinados com a necessidade de informação do usuário (Empresa 6 e Entrevistador).

Ainda nesta mesma questão, o respondente da Empresa 6 discorreu sobre a atividade de planejamento de longo prazo: “elaboração do planejamento de longo prazo não tinha também. Aspectos de longo prazo, estratégias ninguém se preocupava com isso”.

Sobre as atividades de sistemas computadorizados e operações, sistemas de contabilidade de custos e planejamento tributário estratégico, o respondente da Empresa 9 destacou:

sistemas computadorizados e operações posso indicar que sim, por que cinco anos atrás era tão baixo, posso dizer que é totalmente novo. Sistemas de contabilidade de custos não tinha nada cinco anos atrás. E, planejamento tributário estratégico, também, aqui não existia, é um serviço novo nesse período, não tinha nada, foi implantado (Empresa 9).

Percebem-se nos diálogos com os respondentes a dificuldade de indicar as atividades implantadas no período analisado. Esta dificuldade decorre do nível ou volume de mudanças da contabilidade gerencial. Notou-se que as empresas estão se modernizando para enfrentar as pressões institucionais do mercado global. Contudo, esta transformação é gradual e lenta, não ocorreram mudanças abruptas, radicais. Dessa forma é comprometida a análise cronológica de implantação de novas atividades.

4.3.4 Atividades que compreendem serviços que eram fornecidos 5 anos atrás e que ainda são fornecidos atualmente pela contabilidade gerencial

O Gráfico 5 mostra as atividades que compreendem serviços que eram fornecidos 5 anos atrás e que ainda são fornecidos atualmente pela contabilidade gerencial.

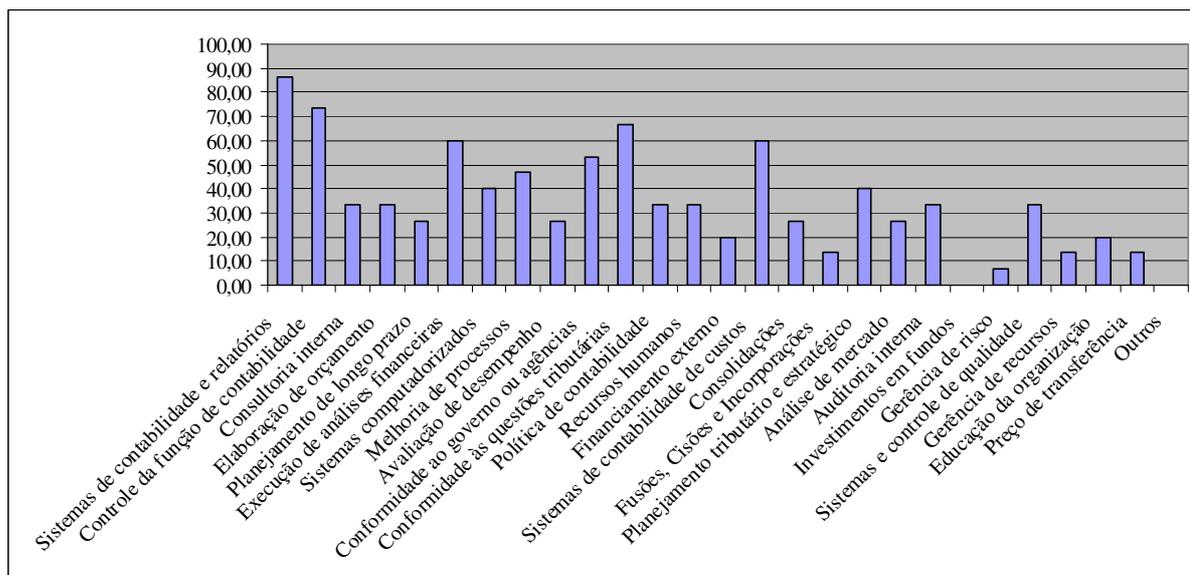


Gráfico 5 - Atividades que compreendem serviços que eram fornecidos 5 anos atrás e que ainda são fornecidos atualmente pela contabilidade gerencial

Fonte: dados da pesquisa.

As indicações dos contadores gerenciais dizem respeito às seguintes atividades: sistemas de contabilidade e relatórios contábeis, controle da função de contabilidade/finanças, execução de análises financeiras e econômicas, conformidade ao governo ou agências regulatórias, conformidade às questões tributárias e sistemas de contabilidade de custos. Todas estas atividades tiveram percentuais acima de 50% nas indicações dos respondentes.

A análise comparativa do Gráfico 2 e do Gráfico 5 revela que as atividades mais indicadas pelos respondentes se repetem em ambas situações. Foram indicadas nas duas situações as atividades de contabilidade e relatórios contábeis, controle da função de contabilidade/finanças, execução de análises financeiras e econômicas, conformidade ao governo ou agências regulatórias, conformidade às questões tributárias e sistemas de contabilidade de custos.

Essa informação confirma o que os respondentes consideraram de mudança gradual da contabilidade gerencial. Segundo eles, a maioria das atividades já estava sendo desenvolvida há cinco anos atrás, no entanto, atualmente estas atividades tiveram aperfeiçoamentos técnicos para melhorar sua eficiência informacional para tomada de decisão.

4.3.5 Tempo dedicado às atividades da contabilidade gerencial

Neste item são abordados primeiramente as médias e desvios padrões do tempo dedicado às atividades da contabilidade gerencial, destacando a nota atribuída para cada

atividade desenvolvida. Na seqüência é destacada a média percentual do tempo dedicado às atividades da contabilidade gerencial, evidenciando o tempo investido nas atividades de coleta da informação, análise ou interpretação da informação, compartilhamento e ação, e, controle do trabalho de outra pessoa. Por fim, tem-se a proporção do tempo dedicado pelas pessoas na função da contabilidade gerencial às atividades, especificamente de coleta e compilação de informação, preparação dos relatórios financeiros padronizados, interpretação e análise dos dados e das informações, e, envolvimento ativo em decisões do negócio.

a) Média e desvio padrão do tempo dedicado às atividades da contabilidade gerencial

Na pergunta número 34 do questionário (Apêndice B) os respondentes atribuíram notas de 1 a 4 para o tempo dedicado às atividades do seu trabalho, sendo: 1 a que mais tempo ocupa, 2 a que ocupa um tempo razoável, 3 a que pouco tempo ocupa, e 4 as atividades que jamais foram desenvolvidas.

O respondente da Empresa 3 fez considerações pertinentes ao tempo desenvolvido nas atividades. O entrevistador esclareceu como deveria avaliar o tempo nas atividades, cujas falas estão em destaque no texto que segue:

como eu poderia analisar? Execução de análises financeiras e econômicas, como a gente está fazendo um traçado para a empresa, por exemplo, estamos orçando o ano de 2008, quando você inicia o trabalho nisso é um tempo integral praticamente, no qual eu utilizo a análise financeira e econômica. Estudamos o patrimônio, o poder de investimento, onde nós vamos produzir, como isso vai permitir sobras para poder investir em determinado momento [...]. Como o trabalho é bem desgastante, mas resolvemos esta atividade naquele momento, dali para frente é só você ir acompanhando a execução. Então, como você pode avaliar o tempo? **Avalie a preocupação da empresa com determinada atividade. Portanto, ao medir o tempo não é a questão de ter a preocupação, mas é uma grande preocupação** (Empresa 3 e Entrevistador).

Este relato apresenta a dúvida dos entrevistados no momento das indicações quanto ao tempo nas atividades. Alguns trabalhos são executados em determinadas épocas do ano, dificultando uma indicação precisa do tempo, a subjetividade nas indicações deve ser considerada na análise.

A Tabela 3 evidencia a média e o desvio padrão do tempo dedicado às atividades da contabilidade gerencial. Onde a coluna “Principal” é a nota que teve maior porcentagem de indicações e a coluna “Viés” significa a tendência de indicações para determinada nota.

Tabela 3 – Média e desvio padrão do tempo dedicado às atividades da contabilidade gerencial

Atividades	Principal		Viés		Média	Desvio Padrão
	Tempo	%	Tempo	%		
Sistemas de contabilidade e relatórios contábeis	2	67	1	33	1,67	0,8165
Controle da função de contabilidade/finanças	2	87	3	13	2,13	1,1872
Consultoria interna	3	80	4	20	3,20	0,8619
Elaboração de orçamento de curto prazo	3	100	-	-	3,00	1,1952
Planejamento de longo prazo (estratégico)	3	73	2	27	2,73	1,0998
Execução de análises financeiras e econômicas	2	87	3	13	2,13	1,1872
Sistemas computadorizados e operações	2	60	3	40	2,40	1,1212
Melhoria de processos	3	73	2	27	2,73	1,0998
Avaliação de desempenho	3	100	-	-	3,00	1,1952
Conformidade ao governo ou agências regulatórias	3	67	2	33	2,67	1,2344
Conformidade às questões tributárias	2	87	3	13	2,13	1,1872
Política de contabilidade	3	87	4	13	3,13	0,8338
Recursos humanos	3	93	4	07	3,07	1,2228
Financiamento externo	4	60	3	40	3,60	0,6325
Sistemas de contabilidade de custos	2	67	3	33	2,33	1,1127
Consolidações	4	60	3	40	3,60	0,7368
Fusões, cisões e incorporações	4	80	3	20	3,80	0,7746
Planejamento tributário e estratégico	3	73	2	27	2,73	1,2228
Análise de mercado	3	87	4	13	3,13	1,1872
Auditoria interna	3	60	4	40	3,40	0,8281
Investimentos em fundos	4	67	3	33	3,67	0,7237
Gerência de risco	3	60	4	40	3,40	0,8281
Sistemas e controle de qualidade	3	87	4	13	3,13	1,1255
Gerência de recursos	3	60	4	40	3,40	0,9856
Educação da organização	3	73	4	27	3,27	0,8837
Preço de transferência	4	53	3	47	3,53	0,9155
Outros	0	00	0	00	0,00	0,0000

Fonte: dados da pesquisa.

Na Tabela 3 observa-se que as atividades que tiveram maiores médias foram respectivamente: Sistemas de contabilidade e relatórios contábeis; Controle da função de contabilidade/finanças; Execução de análises financeiras e econômicas; Conformidade às questões tributárias; e, Sistemas de contabilidade de custos. As atividades que tiveram maiores desvios padrões foram respectivamente: Conformidade ao governo ou agências regulatórias; Recursos humanos; Planejamento tributário e estratégico; Elaboração de orçamento de curto prazo; e, Avaliação de desempenho.

A Tabela 3 também evidencia as atividades que tiveram menores médias respectivamente: Fusões, cisões e incorporações; Investimentos em fundos; Financiamento externo; Consolidações; e, Preço de transferência. As atividades que tiveram menores desvios padrões foram respectivamente: Financiamento externo; Investimentos em fundos;

Consolidações; Fusões, cisões e incorporações; e, Sistemas de contabilidade e relatórios contábeis.

A atividade de sistemas de contabilidade e relatórios contábeis ainda exige bastante tempo dos contadores gerenciais. A nota média atribuída a esta atividade foi 1,67, o principal com 67% da nota 2 (ocupa um tempo razoável), com baixo desvio padrão. Embora as empresas estejam modernizadas com *softwares* de gestão e de contabilidade gerencial, esta atividade exige bastante tempo dos contadores gerenciais das empresas pesquisadas.

Em algumas empresas o departamento de contabilidade tem a responsabilidade pelo setor financeiro. A atividade de controle da função de contabilidade/finanças teve a nota média 2,13, o principal com 87% da nota 2 (ocupa um tempo razoável), com desvio padrão de 1,1872. Apenas 20% dos respondentes indicaram que esta atividade jamais foi desenvolvida, estas indicações decorrem do fato da contabilidade de algumas empresas não ser responsável pelo controle financeiro.

A atividade de consultoria interna é pouco praticada nas empresas entrevistadas, teve a nota média 3,20, o principal com 80% da nota 3 (pouco tempo ocupa), com baixo desvio padrão. As empresas são consideradas de porte médio, a estrutura administrativa é bastante reduzida, desta forma as empresas não dispõem de pessoal especializado para este tipo de atividade.

A elaboração de orçamento de curto prazo teve nota média 3,00 (pouco tempo ocupa), desvio padrão de 1,1952. Esta atividade é realizada pelas empresas que tem seus departamentos mais estruturados. As demais empresas trabalham com orçamento, contudo esses controles orçamentários não são institucionalizados nas empresas, são utilizados apenas em determinadas ações comerciais.

As indicações dos respondentes para a atividade de planejamento de longo prazo (estratégico) evidenciam as duas realidades do pólo moveleiro. As empresas com departamentos mais estruturados e as empresas com uma estrutura organizacional mais reduzida. Esta atividade teve nota média 2,73, o principal com 73% da nota 3 (pouco tempo ocupa) e desvio padrão de 1,0998.

A atividade de execução de análises financeiras e econômicas teve nota média 2,13, o principal com 87% da nota 2 (ocupa um tempo razoável), com desvio padrão de 1,1872.

A atividade de sistemas computadorizados e operações teve nota média 2,40, o principal com 60% da nota 2 (ocupa um tempo razoável) e desvio padrão de 1,1212. Cabe destacar que mais de 20% dos respondentes indicaram que jamais desenvolveram esta

atividade. Esse fato decorre em algumas empresas devido ao baixo nível de automatização dos controles gerenciais.

A pesquisa de 1999 do IMA revelou que a atividade de melhoria de processos foi considerada pelos contadores gerenciais como uma atividade em que estão investindo mais tempo. Nota-se nas empresas pesquisadas esta tendência, com nota média 2,73, o principal com 73% da nota 3 (pouco tempo ocupa) e desvio padrão de 1,0998. A análise das entrevistas constatou que os contadores gerenciais estão em fase inicial de participação das atividades de melhoria de processos.

A análise da atividade de avaliação de desempenho mostra que a contabilidade gerencial ainda está no início de seu desenvolvimento, esta atividade teve nota média 3,00 (pouco tempo ocupa) e desvio padrão de 1,1952.

A atividade conformidade ao governo ou agências regulatórias teve nota média 2,67, o principal com 67% da nota 3 (pouco tempo ocupa) e com desvio padrão de 1,2344. Esta variação no desvio padrão deve-se ao fato de algumas empresas terceirizarem a contabilidade, ou seja, a atividade de conformidade ao governo é toda realizada no escritório contratado.

A preocupação com as questões tributárias é evidenciada na análise da atividade de conformidade às questões tributárias, com nota média 2,13, o principal com 87% da nota 2 (ocupa um tempo razoável) e desvio padrão de 1,1872.

A atividade de política de contabilidade é ainda pouco desenvolvida nas empresas entrevistadas. A nota média foi 3,13, o principal com 87% da nota 3 (pouco tempo ocupa) e o desvio padrão é baixo. Tal decorre do despreparo para o relacionamento interpessoal e falta de habilidade de comunicação das pessoas da contabilidade gerencial nas empresas pesquisadas.

A atividade de recursos humanos teve nota média 3,07, o principal com 93% da nota 3 (pouco tempo ocupa) e desvio padrão de 1,2228. Esta atividade, em todas as empresas entrevistadas, não faz parte do departamento de contabilidade. As empresas optaram por implantar o departamento de recursos humanos devido à dificuldade de recrutamento de mão-de-obra e a complexidade das leis trabalhistas.

A atividade de financiamento externo é pouco desenvolvida nas empresas pesquisadas. Constatou-se a nota média 3,60, o principal com 60% da nota 4 (jamais foi desenvolvida) e com baixo desvio padrão.

A atividade de sistemas de contabilidade de custos teve nota média 2,33, o principal com 67% da nota 2 (ocupa um tempo razoável) e desvio padrão calculado de 1,1127. Percebeu-se nas entrevistas o papel preponderante da contabilidade de custos nas decisões de negócios. No passado as planilhas de custos eram desenvolvidas de forma que atendiam

determinadas situações de curto prazo. Os aprimoramentos foram acontecendo no decorrer dos anos, atualmente os contadores gerenciais dispõem de sistemas integrados de contabilidade de custos, fornecendo informações estratégicas para a empresa, bem como soluções de curto prazo.

A alternativa (jamais foi desenvolvida) prepondera na atividade de consolidações, a nota média encontrada 3,60, o principal com 60% da nota 4 e com desvio padrão relativamente baixo. O porte das empresas pesquisadas não exige este tipo de atividade para a contabilidade gerencial.

Para a atividade de Fusões, cisões e incorporações não é diferente, em que foi atribuída nota média 3,80, o principal 80% da nota 4 (jamais foi desenvolvida) e desvio padrão considerado baixo. A justificativa para estas indicações é o porte das empresas pesquisadas não exigir dos contadores gerenciais este tipo de atividade.

A atividade de planejamento tributário e estratégico teve a nota média 2,73, o principal com 73% da nota 3 (pouco tempo ocupa) e desvio padrão de 1,2228. A análise do desvio padrão mostra que algumas empresas trabalham com bastante assiduidade nas questões tributárias, outras porém ainda não estão engajadas na proposta do acompanhamento tributário contínuo. Os aspectos estratégicos ainda estão em fase inicial de implementação nas empresas entrevistadas.

A atividade de Análise de mercado teve a nota média 3,13, o principal com 87% da nota 3 (pouco tempo ocupa) e desvio padrão de 1,1872. A contabilidade gerencial na maioria das empresas investigadas ainda não tem a responsabilidade de desenvolver cenários estratégicos de oscilações de mercado.

A atividade de auditoria interna teve a nota média 3,40, o principal com 60% da nota 3 (pouco tempo ocupa) e desvio padrão relativamente baixo. A maioria dos departamentos de contabilidade gerencial das empresas entrevistadas não possui uma estrutura de pessoal qualificada para desenvolver este tipo de atividade.

A alternativa “jamais foi desenvolvida” prepondera na atividade de investimentos em fundos, com nota média 3,67, o principal com 67% da nota 4 e desvio padrão relativamente baixo. Não é prática comum para a contabilidade gerencial administrar investimentos em fundos.

A atividade de gerência de risco teve a nota média 3,40, o principal com 60% da nota 3 (pouco tempo ocupa) e desvio padrão relativamente baixo. Nas empresas investigadas esta atividade é desenvolvida pela administração ou então pela diretoria executiva.

A atividade de sistemas e controle de qualidade teve a nota média 3,13, o principal com 87% da nota 3 (pouco tempo ocupa) e desvio padrão de 1,1255. A contabilidade gerencial ainda está num estágio de desenvolvimento inicial nas atividades de valor agregado. As contingências estruturais das empresas proporcionam esta realidade.

A contabilidade gerencial não desenvolve papel de gerência em setores operacionais. A atividade de gerência de recursos teve a nota média 3,40, o principal com 60% da nota 3 (pouco tempo ocupa) e desvio padrão considerado baixo.

A atividade de educação da organização obteve nota média de 3,27, o principal com 73% da nota 3 (pouco tempo ocupa) e desvio padrão considerado baixo. As contingências estruturais das empresas pesquisadas limitam os departamentos de contabilidade gerencial. O número de funcionários nestes departamentos, na maioria das empresas, é relativamente baixo para desenvolver atividades de implementação de novos artefatos da contabilidade gerencial.

Como a maioria das empresas familiares não possui filial, a atividade de preço de transferência ainda é pouco desenvolvida pela contabilidade gerencial. A nota média calculada foi 3,53, o principal com 53% da nota 4 (jamais foi desenvolvida) e desvio padrão baixo.

b) Média percentual do tempo dedicado às funções da contabilidade gerencial

Apresenta-se no Gráfico 6 a média percentual do tempo que os contadores gerenciais dedicam às funções de coleta de dados; análise ou interpretação dos dados; compartilhamento e ação; e, controle do trabalho de outra pessoa.

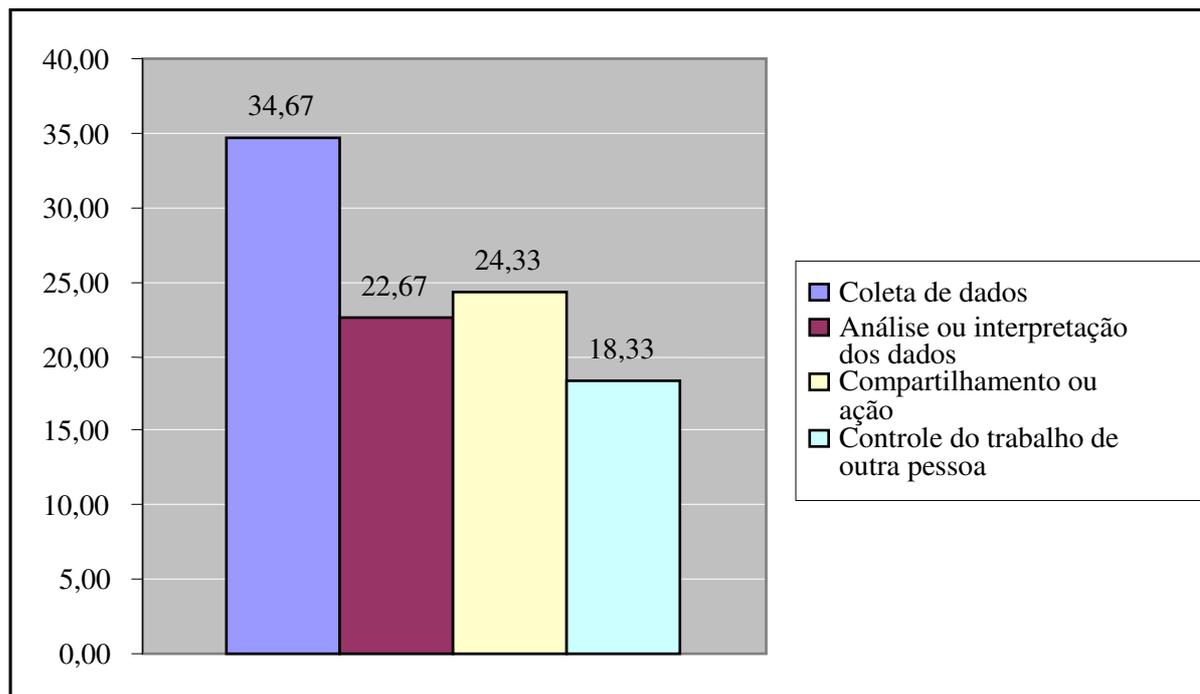


Gráfico 6 - Média percentual do tempo que os contadores gerenciais dedicam às funções

Fonte: dados da pesquisa.

Nota-se que os contadores gerenciais do pólo moveleiro pesquisados dedicam a maior parte do seu tempo à função de coleta de dados, 34,67% de seu tempo é investido no trabalho mecanicista da contabilidade. Dedicam 22,67% do seu tempo para análise ou interpretação dos dados. A função de compartilhamento e ação ocupa 24,33% do tempo de trabalho dos contadores gerenciais; e a função de controle de trabalho de outra pessoa ocupa 18,33% do tempo de trabalho dos contadores gerenciais.

Evidencia-se assim a mudança do papel da contabilidade gerencial nas empresas. A responsabilidade recíproca pelo resultado da organização faz com que os contadores gerenciais se envolvam em todo o ambiente de negócios da empresa. O responsável pela coleta de dados geralmente é o contador gerencial. Em algumas empresas esta função é desenvolvida por vários departamentos, cada departamento faz a coleta de dados e os repassa à contabilidade gerencial. Em outras empresas praticamente não existe mais a função de coleta de dados, estas empresas dispõem de *softwares* interligados que possibilitam a visualização da informação instantaneamente.

Em nove empresas o contador gerencial trabalha em equipes multifuncionais. Uma equipe multifuncional tem tarefas específicas e é composta por pessoas de vários departamentos da empresa. O seu papel nestas equipes é explicado pelo entrevistado da

Empresa 10, sendo que o entrevistador interveio, cujas falas estão em destaque no texto que segue:

posso considerar que temos uma equipe multifuncional, seria o gerente administrativo, o engenheiro de produção, o responsável pela contabilidade de custos e a contabilidade gerencial. Esta equipe de trabalho tem o objetivo de discutir redução de custos. **Qual é seu papel na equipe?** Líder (Empresa 10 e Entrevistador).

O papel dos contadores gerenciais como membro de equipe prepondera nas equipes multifuncionais. Estas equipes são constituídas para estudos sobre a estrutura de custos de produção, em negociações com o mercado externo.

Sobre a mudança do papel dos contadores gerenciais nestas equipes, o respondente da Empresa 10 destaca o envolvimento do escritório de contabilidade terceirizado pela empresa:

a integração da equipe, a discussão e abertura de diversos assuntos importantes da contabilidade gerencial. Temos agora a participação ativa da empresa terceirizada, os profissionais desta empresa estão presentes em todas as nossas reuniões e participam ativamente de nossas decisões (Empresa 10).

Percebe-se que as empresas com a contabilidade terceirizada consideram a contabilidade relevante para a sua tomada de decisão. Notou-se ainda que a prática gerencial da contabilidade é independente da variável contabilidade terceirizada ou contabilidade interna. Existem escritórios de contabilidade que prestam serviços gerenciais aos seus clientes. A contabilidade interna instituída na empresa não significa que esteja desenvolvendo gerencialmente o seu trabalho. Foi constatado em algumas empresas com departamento de contabilidade interna, situação completamente estagnada da contabilidade gerencial, não oferecendo serviços de suporte gerencial aos gestores, limitando-se apenas às questões burocráticas e fiscais.

Neste cenário de estagnação foi identificada forte influência de cultura familiar nos processos de gerência das empresas. Os proprietários destas empresas são centralizadores dos controles internos das empresas, que segundo os respondentes, é algo que dificulta o desenvolvimento da contabilidade gerencial.

c) Proporção do tempo dedicado às funções da contabilidade gerencial

Apresenta-se no Gráfico 7 a proporção do tempo dedicado pelas pessoas na função da contabilidade gerencial às funções, especificamente de Coleta e compilação de dados;

Preparação dos relatórios financeiros padronizados; Interpretação e análise dos dados e das informações; e, Envolvimento ativo em decisões do negócio.

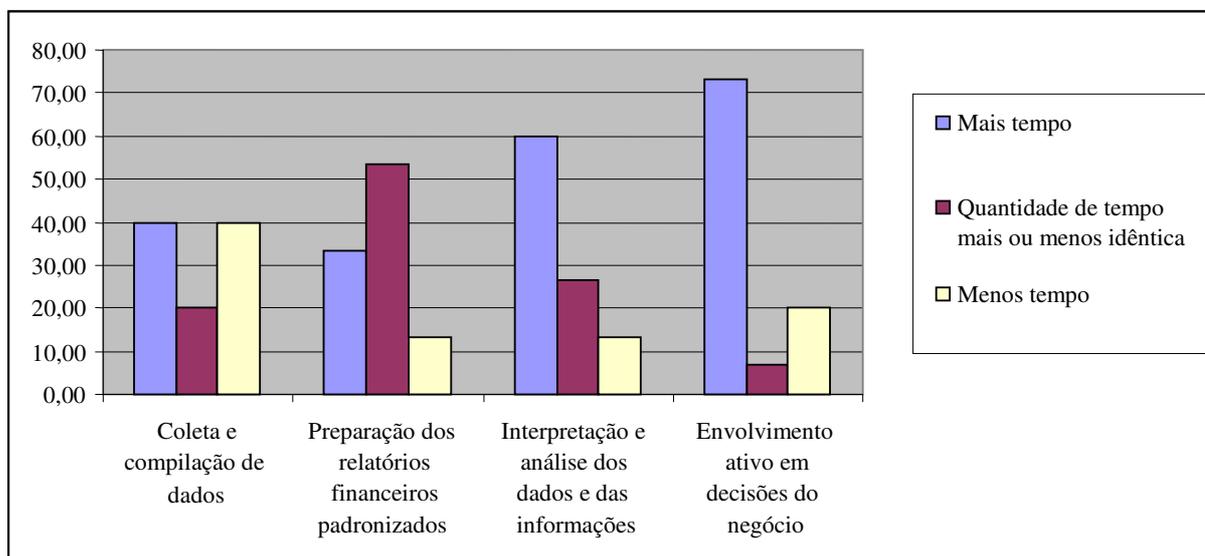


Gráfico 7 – Proporção do tempo dedicado pelas pessoas na função da contabilidade gerencial às funções

Fonte: dados da pesquisa.

O Gráfico 7 evidencia que 60% dos contadores gerenciais estão investindo maior proporção de seu tempo em interpretação e análise dos dados e das informações. Estão gastando menos tempo na coleta e compilação de dados. Na preparação dos relatórios financeiros padronizados estão gastando quantidade de tempo mais ou menos idêntica. No entanto, 73% dos contadores gerenciais estão gastando mais tempo no envolvimento ativo em decisões do negócio. Alguns informaram que seu papel estendeu-se além do negócio, que sua função se expandirá em breve para a função estratégica, compartilharão ainda mais a tomada de decisão organizacional com a diretoria.

Sobre as mudanças que estão acontecendo atualmente na função da contabilidade gerencial os respondentes das Empresas 3 e 6 destacaram a alteração de foco da contabilidade gerencial. No passado analisavam apenas dados históricos, dados do passado. Atualmente a contabilidade gerencial está exercendo outra função, a análise prospectiva das informações. O respondente da Empresa 9 relatou e o entrevistador interveio, cujas falas estão em destaque no texto que segue:

o que eu vejo mais hoje é a preocupação com a economia. Antes a contabilidade gerencial passava as informações gerenciais da sua empresa e as decisões eram tomadas em cima disso, hoje em dia além das informações internas da empresa, a diretoria procura uma visão econômica do geral, como essas informações estão de

acordo com a economia do país e do mundo, para qual direção devemos seguir. **Da visão retrospectiva para a análise prospectiva.** Sim, era uma visão da empresa, ela isolada não avaliava o contexto global. Hoje em dia a visão da empresa está inserida no contexto econômico do país (Empresa 9 e Entrevistador)

O entrevistado da Empresa 11 destacou as simulações estratégicas como um novo serviço que está sendo oferecido atualmente pela contabilidade gerencial. A Empresa 13 relatou que está ocorrendo atualmente a implantação do sistema de importação de produtos pelo sistema *drawback*. Segundo a Receita Federal do Brasil (<http://www.receita.fazenda.gov.br>), o sistema *drawback* é um regime aduaneiro especial, instituído em 1966 pelo Decreto Lei nº 37, de 21 de novembro de 1966, consiste na suspensão ou eliminação de tributos incidentes sobre insumos importados para utilização em produto exportado. O mecanismo funciona como um incentivo às exportações, pois reduz os custos de produção de produtos exportáveis, tornando-os mais competitivos no mercado internacional.

4.3.6 Mudanças ocorridas na contabilidade gerencial

Neste tópico abordam-se: a taxa de mudanças da contabilidade gerencial; o impacto das mudanças da contabilidade gerencial nas pessoas envolvidas; os fatores importantes para promover a mudança na função contabilidade gerencial; a velocidade das mudanças que estão ocorrendo na contabilidade gerencial; se as pessoas que trabalham na contabilidade gerencial se sentem ameaçadas; se as mudanças ocorridas estão influenciando os hábitos dos indivíduos; se a empresa considera os hábitos dos indivíduos para estabelecer novas regras; se as mudanças ocorridas são decorrentes das transformações do papel da contabilidade gerencial; se as atividades mudaram por causa das mudanças no papel da contabilidade gerencial; e, se as mudanças nas atividades da contabilidade gerencial significam freqüentemente que precisam adquirir novos conhecimentos e habilidades.

a) Taxa de mudanças da contabilidade gerencial

O Gráfico 8 apresenta a indicação dos respondentes sobre a taxa de mudanças da contabilidade gerencial.

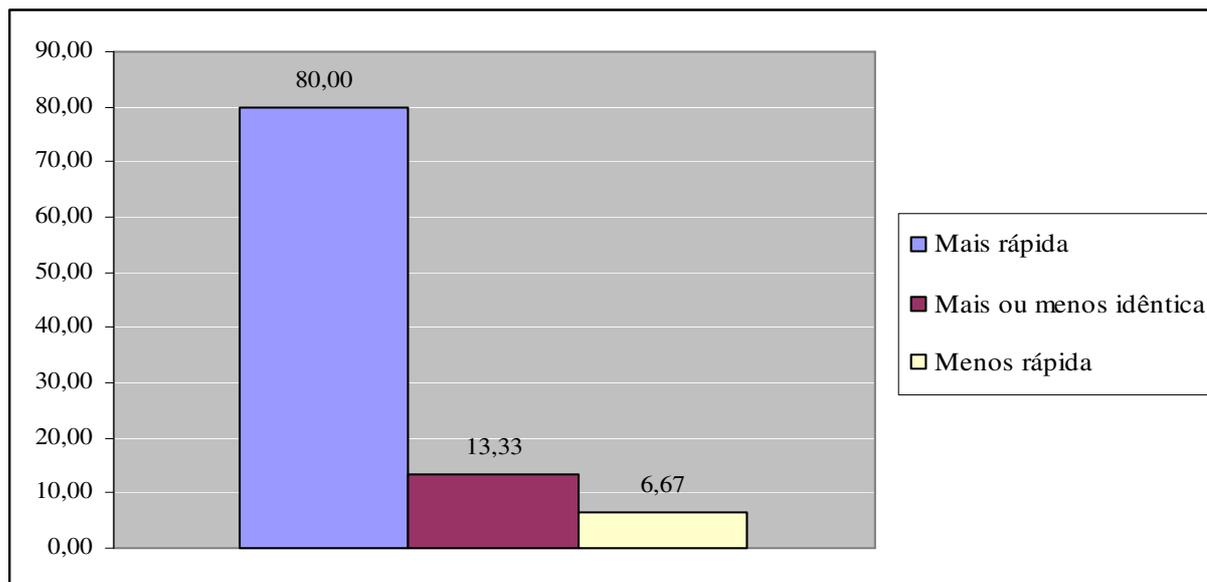


Gráfico 8 - Indicação dos respondentes sobre a taxa de mudanças da contabilidade gerencial

Fonte: dados da pesquisa.

O Gráfico 8 evidencia que 80% dos entrevistados indicaram que a taxa de mudanças da contabilidade gerencial é atualmente mais rápida do que no passado.

O respondente da Empresa 11 exemplificou algumas mudanças que vêm ocorrendo atualmente na contabilidade gerencial:

estamos aprimorando nossos relatórios às Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS), os relatórios estão sendo padronizados com as normas internacionais de contabilidade (Empresa 11).

As entrevistas evidenciaram que os respondentes consideram que a taxa de mudanças da contabilidade gerencial é atualmente mais rápida do que no passado. No entanto, os contadores gerenciais acreditam que as mudanças proporcionam legitimidade para a contabilidade.

b) Impacto das mudanças da contabilidade gerencial nas pessoas envolvidas

Os entrevistados foram argüidos sobre o modo que essas mudanças afetam as pessoas envolvidas no trabalho. O respondente da Empresa 1 destacou a participação do contador nas negociações com sindicatos, nas relações com profissionais de outros departamentos. Segue o trecho da entrevista que teve a intervenção do entrevistador, cujas falas estão em destaque no texto que segue:

o contador tem que estar sempre atualizado, não pode ser um contador de segundo grau, ele tem que ter feito o nível superior, com a cabeça mais aberta, tem que procurar atualização toda hora, estar se atualizando na formação acadêmica e também no relacionamento com as pessoas. Sempre temos participações em grupos ligados à área contábil, núcleos de desenvolvimento, sindicatos, treinamentos frequentes. **Na sua opinião, o contador deve ter habilidade de relacionamento interpessoal?** Sim, e tem que ser cada vez mais desenvolvida (Empresa 1 e Entrevistador).

Os respondentes das Empresas 6 e 12 destacaram que as mudanças estão exercendo pressão na função do contador gerencial e este necessita ser ágil, ter capacidade de solução de problemas com rapidez. O respondente da Empresa 9 teve outro foco, respondeu que, para enfrentar este ambiente de mudanças, está aprimorando seu hábito de leitura:

a maior parte do meu trabalho é leitura, as pessoas comentam que contabilidade só tem números, mas 70% do meu trabalho é leitura. Eu leio livros técnicos, notícias, matérias em revistas, não sei se é uma característica geral da contabilidade gerencial, mas o que eu desempenho aqui hoje, o que basicamente eu tenho que ter são informações e para você ter informação você tem que ler (Empresa 9).

Percebe-se nas entrevistas que a maioria dos contadores gerenciais estão buscando aperfeiçoar-se às mudanças. A capacitação profissional foi citada em diversos momentos nas entrevistas, os contadores estão cientes que necessitam de educação continuada para permanecerem no mercado profissional. Nota-se também, que os proprietários das empresas familiares estão procurando capacitar-se para competir neste novo cenário de mercado.

c) Fatores importantes para promover a mudança na função contabilidade gerencial

A entrevista teve seqüência sobre quais os fatores que o entrevistado considera importantes para promover a mudança na função da contabilidade gerencial. Os respondentes citaram a desburocratização governamental, tamanho organizacional e capacitação profissional.

O responde da Empresa 1 opinou a respeito das mudanças que estão ocorrendo: “são positivas, há uma valorização efetiva do profissional”. Segue o relato do respondente da Empresa 8:

eu penso que a globalização está ajudando a mudar para melhor. Mas o governo brasileiro em vez de ajudar os empresários, prejudica, aqui é muito burocrático. Em outros países, os nossos concorrentes estão sendo subsidiados. O governo está ajudando, para concorrer mesmo, e aqui se torna mais trabalhoso, isso causa estresse (Empresa 8).

Nota-se que as empresas estão dispostas a adaptar-se às mudanças impostas pelo mercado. Contudo, ainda o governo precisa modernizar sua máquina administrativa para proporcionar o desenvolvimento das empresas.

d) Velocidade das mudanças que estão ocorrendo na contabilidade gerencial

Apresenta-se no Gráfico 9 a opinião dos entrevistados sobre a velocidade das mudanças na contabilidade gerencial.

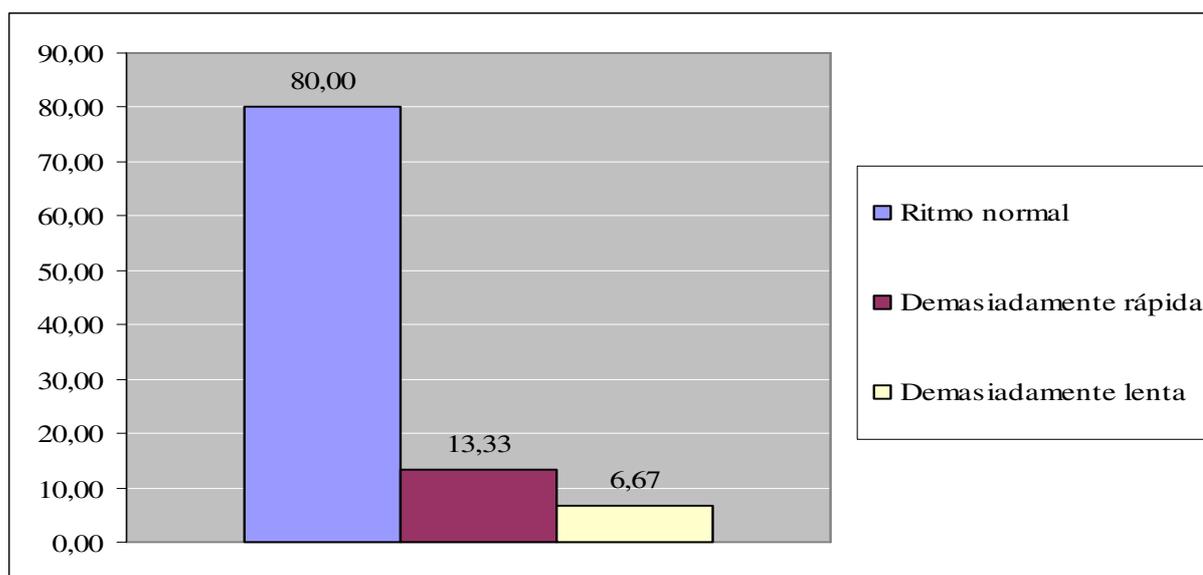


Gráfico 9 - Opinião dos entrevistados sobre a velocidade das mudanças na contabilidade gerencial

Fonte: dados da pesquisa.

Percebe-se no Gráfico 9 que mesmo sendo pressionados pelo ambiente de mudanças e incertezas, 80% dos entrevistados consideram as mudanças na contabilidade gerencial como ritmo normal.

e) Sentimento de ameaça das pessoas que trabalham na contabilidade gerencial

Na seqüência os respondentes foram questionados se as pessoas que trabalham na contabilidade gerencial se sentem ameaçadas pelas mudanças. O respondente da Empresa 1 considerou que as pessoas capacitadas não se sentem ameaçadas, mas aquelas que relutam adequar-se a este novo ritmo estão naturalmente fora do mercado de trabalho. Segue o relato da entrevista que teve a intervenção do entrevistador, cujas falas estão em destaque no texto que segue:

Não. Na minha visão aquelas pessoas que estão preparadas e continuam se preparando não se sentem ameaçadas. **Você acredita que as pessoas capacitadas estão se sentindo ainda mais valorizadas?** Existem trocas naturais, não se adequou mais, talvez achou que não estava no ritmo da empresa, diversos fatores podem acontecer, mas ameaçado não. A única questão é que nós procuramos nesses últimos anos pegar todo o quadro que não tinha uma formação acadêmica completa voltada para a área, dizíamos vamos estudar por que precisamos de profissional aqui que tenha essa característica e todos fizeram, alguns já eram formados e outros estão concluindo. **Quem é capacitado não se sente ameaçado?** Exato. **Existe a pressão, mas é assimilada pelas pessoas que isso é natural neste ambiente.** Na nossa região a universidade não está há muito tempo, hoje temos uma oferta do curso de contabilidade já na quinta edição. Dispomos de um número maior de formados na área, até então para contratarmos um contador tínhamos que anunciar no jornal, hoje não, hoje dispomos de um contador e se queremos substituí-lo, tem vários candidatos para uma vaga, então conseguimos contratar melhores profissionais (Empresa 1 e Entrevistador).

Na mesma linha de raciocínio o respondente da Empresa 6 comentou que não considera as mudanças como ameaças, mas sim como pressão. Segue a sua explicação:

ameaçadas talvez eu diria que não, pressionadas com certeza. A pressão é tão grande hoje que para você poder sobreviver é preciso conhecer o objetivo daquela informação. Com certeza existe uma pressão bem maior hoje, procedimentos simples como um documento para fechar um balanço, você tem pressão de bancos e da parte financeira (Empresa 6).

O tema das ameaças foi comentado por vários respondentes como algo positivo, este novo cenário está proporcionando uma valorização maior do profissional contábil. Contudo, alguns entrevistados responderam que as pessoas estão se sentindo ameaçadas devido à sua comodidade, nem sempre as mudanças são bem vindas.

f) Influência das mudanças ocorridas nos hábitos dos indivíduos

A entrevista teve prosseguimento e foi perguntado se as mudanças ocorridas estão influenciando os hábitos dos indivíduos. Apenas três respondentes indicaram “não” para esta questão. Os demais respondentes relacionaram diversos hábitos que foram influenciados pelas mudanças, tais como: ser autodidata para compreender as tendências econômicas, ser pró-ativo nas equipes multifuncionais, e o estresse causado pela responsabilidade cada vez maior nas tomadas de decisão. Na entrevista com o respondente da Empresa 11, foi destacado o estresse que está sofrendo devido às novas responsabilidades do seu cargo, o entrevistador interveio, cujas falas estão em destaque no texto que segue:

O estresse com certeza, a preocupação é muito grande com a situação da empresa. **Quanto à sua responsabilidade de participar na tomada de decisão?** Hoje a gente participa muito mais da tomada de decisão, auxilio os próprios gestores, sempre estou

junto na tomada de decisões, qualquer defeito, qualquer problema ele se torna muito grande, tem que estar sempre atento (Empresa 11 e Entrevistador).

Os resultados da pesquisa mostram semelhanças à situação dos contadores americanos, em que a pesquisa do IMA (1999) identificou alto nível de estresse entre os entrevistados. Alguns contadores do pólo moveleiro também apontaram elevado nível de estresse na função.

g) Consideração pela empresa dos hábitos individuais para estabelecer novas regras

Na seqüência, os entrevistados foram argüidos se a empresa considera os hábitos dos indivíduos para estabelecer novas regras organizacionais. Responderam “não” nove entrevistados, os demais seis afirmaram que “sim”. Várias justificativas foram citadas nas entrevistas. O entrevistado da Empresa 15 respondeu que a empresa não considera os hábitos dos indivíduos, com o argumento de “como grande maioria das empresas, os indivíduos precisam adaptar-se as necessidades que o mercado impõem às empresas”.

No entanto, alguns respondentes destacaram que existe uma ponderação, o fator humano é considerado pela administração, mas todos os envolvidos têm consciência de que as adaptações às pressões institucionais do mercado são inevitáveis. O respondente da Empresa 3 foi incisivo sobre a realidade da empresa e o entrevistador interveio, cujas falas estão em destaque no texto que segue:

até consideramos os hábitos, mas às vezes não tem como atender esses hábitos. Quem movimenta a empresa é o cliente, de certa forma ele impõem. **E esta imposição do cliente influencia no trabalho da contabilidade gerencial?** Sim, as informações precisam ser geradas de acordo com as exigências do mercado. Você procura se adaptar à cultura, os costumes das pessoas, mas muitas vezes você não consegue, muda tudo muito rapidamente (Empresa 3 e Entrevistador).

As empresas procuram ser flexíveis quanto aos hábitos dos indivíduos, contudo a incerteza ambiental exerce uma pressão institucional. A empresa para se manter competitiva no mercado, necessita implementar novas rotinas organizacionais, que conseqüentemente transformam os hábitos dos indivíduos.

h) Mudanças ocorridas decorrentes das transformações do papel da contabilidade gerencial

Os respondentes foram questionados se as mudanças no seu trabalho podem ser decorrentes das transformações do papel da contabilidade gerencial. Apenas duas empresas responderam “não” para esta questão. O respondente da Empresa 7 justifica sua resposta:

“Não, as mudanças no trabalho não irão proporcionar transformações”. No entanto, o respondente da Empresa 3 indicou “sim” e explica como as transformações da contabilidade gerencial estão influenciando a sua rotina de trabalho:

as transformações estão acontecendo e com isso a empresa necessita de maior capacitação profissional dos seus funcionários. As habilidades profissionais requeridas hoje pelo mercado são diferentes do que era exigido há dez anos atrás. Muitas vezes a empresa necessita contratar novos funcionários, com salários maiores, por que os recursos humanos disponíveis aqui nem sempre preenchem os requisitos necessários para desenvolver determinada função (Empresa 3).

Com a implementação de novos artefatos da contabilidade gerencial, é cada vez maior a necessidade de pessoal qualificado nas empresas para exercer o novo papel do contador gerencial.

i) Mudanças das atividades por causa das mudanças no papel da contabilidade gerencial

Na seqüência, os entrevistados foram indagados em citar algum exemplo de como suas atividades mudaram por causa das mudanças no papel da contabilidade gerencial. O respondente da Empresa 1 citou como exemplo a rapidez das informações:

os fechamentos contábeis mensais estão cada vez com datas mais curtas. Há velocidade na necessidade de informação. Isso é uma busca constante de superação. Estamos batendo recordes, fechamentos no terceiro dia útil. Nossas rotinas estão organizadas para possibilitar isso. Está ocorrendo uma adaptação (Empresa 1).

O respondente da Empresa 4 também citou a rapidez das informações, mas sua explicação teve foco diferente:

atualmente eu não preciso mais alimentar o sistema, está tudo integrado, ágil, rápido [...] O meu trabalho agora é filtrar as informações dos relatórios. Com isso temos mais confiança nas informações, a gerência sabe quanto tirar, quanto gastou no mês, você consegue levantar os dados mais rapidamente (Empresa 4).

Nesta exposição percebe-se que a função do contador não é mais voltada aos aspectos mecanicistas da contabilidade. O papel tradicional do contador está se transformando, estão investindo mais tempo na análise econômico-financeira dos dados gerados pelos relatórios contábeis. O respondente da Empresa 9 destaca a função gerencial que exerce atualmente na empresa, o entrevistador interveio, cujas falas estão em destaque no texto que segue:

a contabilidade no passado aqui na empresa [...] não tinha nada. A empresa me contratou, iniciamos um trabalho de reestruturação da administração e da

contabilidade gerencial, implementamos toda a contabilidade gerencial, os controles foram melhorados, e a partir do momento que as informações ficaram confiáveis, a diretoria passou a buscar essas informações na contabilidade, isso não existia antes. Essa relação crescente da contabilidade gerencial e as decisões da empresa, têm feito com que o trabalho da contabilidade seja mais exigido. Tem que ter uma evolução constante, tem que estar sempre aprimorando. Tudo isso vai mudando o trabalho da contabilidade, hoje em dia a contabilidade é totalmente automatizada através do ERP. Sobre minha função, eu não faço mais operações contábeis, tudo é realizado no sistema, a gente só monitora os parâmetros do sistema. Então, a contabilidade mudou totalmente, do que eu fazia há sete anos atrás e o que eu faço hoje. **Antes você realizava um trabalho mecânico.** Sim, meu trabalho era a conciliação de contas, era a minha preocupação. Não analisava o que estava fazendo, quais os efeitos que estavam causando na empresa e hoje em dia eu só me preocupo com a parte de informação (Empresa 9 e Entrevistador).

O respondente da Empresa 11 destaca que a nova função da contabilidade gerencial é “gerar informações relevantes e não mais relatórios financeiros”. Já o respondente da Empresa 15 cita o envolvimento da contabilidade gerencial em outras áreas de gestão da empresa: “Maior envolvimento com o Planejamento”.

O respondente da Empresa 6 mencionou que:

projeção para o futuro é o que a gente está desenvolvendo hoje. Utilizamos os dados históricos e projetamos para ver como vai se comportar lá na frente. Nas empresas moveleiras quase ninguém fazia isso, agora a maioria está se preocupando com esse tipo de coisa, com esse tipo de planejamento (Empresa 6).

Nota-se que as funções da contabilidade gerencial estão bastante diversificadas, o contador gerencial atua na geração de informações, auxilia na tomada de decisão e trabalha como consultor com ênfase nos objetivos estratégicos.

j) Mudanças nas atividades da contabilidade gerencial significam freqüentemente que precisam adquirir novos conhecimentos e habilidades

Os respondentes foram questionados se as mudanças nas atividades da contabilidade gerencial significam freqüentemente que precisam adquirir novos conhecimentos e habilidades. Apenas três respondentes informaram que “não”. Os demais doze respondentes indicaram afirmativamente. Na seqüência os respondentes foram argüidos sobre quais foram as habilidades ou áreas de conhecimento mais importantes que procuram aprender a fim de executar suas funções na contabilidade gerencial nos últimos cinco anos. Diversas áreas de conhecimento foram comentadas pelos respondentes, dentre as quais destacam-se legislação tributária, contabilidade de custos, legislação trabalhista, economia, melhoria de processos, área industrial, consultoria interna, análise financeira e conhecimentos na área de gestão de empresas.

O respondente da Empresa 9 tem comentários sobre uma nova área de conhecimento necessária à sua profissão:

tudo o que eu estudo hoje, que eu mais me preocupo é com a parte de economia. A gente se preocupa muito com a política econômica do país, com o desenvolvimento, com questões de indicadores financeiros, com o andamento geral da economia não só do Brasil mas, com a do mundo inteiro. A gente acompanha [...] o andamento da economia no geral (Empresa 9).

Percebe-se que a função da contabilidade gerencial está cada vez mais abrangente, a multidisciplinaridade discutida na comunidade acadêmica é realidade nas empresas. O respondente da Empresa 3 exemplificou como as pressões institucionais do mercado influenciam no desenvolvimento da contabilidade gerencial, o entrevistador interveio, cujas falas estão em destaque no texto que segue:

tivemos que nos adaptar a isso, o sistema de custos começou a ser mais eficiente. Começamos a ter informações mais precisas dos custos. **Você procurou desenvolver a área de conhecimento de contabilidade de custos? Isso. Contabilidade de custos foi uma área de conhecimento que você teve que aprimorar?** E muito, aprofundar e muito. Por que antes você procurava fazer preço de venda e esse preço de venda hoje não existe mais, hoje se você comercializa um produto que o cliente quer comprar, mas ele quer pagar “X” valor e você tem que se adaptar a ele e muitas vezes você tem que acabar mudando sua estrutura dentro da empresa para que você consiga produzir com lucratividade (Empresa 3 e Entrevistador).

As entrevistas evidenciam que os contadores gerenciais estão procurando se aprimorar em outras áreas de conhecimento, por exemplo, igualmente a pesquisa do IMA (1999), a atividade de melhoria de processos é uma área que os contadores gerenciais estão procurando capacitar-se. Cabe salientar que algumas áreas de conhecimento que os contadores gerenciais consideram importantes para permanecerem no mercado de trabalho, não são oferecidas nos currículos acadêmicos das universidades brasileiras.

O tópico contempla exposições significativas sobre as percepções dos contadores gerenciais em relação às mudanças ocorridas na contabilidade gerencial. Percebe-se nas explicações que as mudanças na contabilidade gerencial não estão acompanhando as mudanças do mercado. A influência da burocratização governamental e fatores contingenciais de estrutura influenciam no desenvolvimento da contabilidade gerencial. No entanto, foi percebido que os profissionais da contabilidade assimilaram as mudanças que estão ocorrendo e se preocupam com a capacitação profissional continuada.

4.4 ENQUADRAMENTO DA CONTABILIDADE GERENCIAL DAS EMPRESAS PESQUISADAS AOS ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL PRECONIZADOS PELO IFAC

Em atendimento ao segundo objetivo da pesquisa, investigar os estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC que preponderam em indústrias familiares de móveis do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC, realizou-se o enquadramento da contabilidade gerencial das empresas pesquisadas aos estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC.

O termo “artefatos da contabilidade gerencial”, neste trabalho, é utilizado como termo genérico, referindo-se a artefatos, atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio, modelos de gestão, métodos de avaliação ou sistemas de custeio que possam ser utilizados por profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funções.

Este tópico contempla o uso dos artefatos da contabilidade gerencial; análise de conteúdo das entrevistas sobre uso de artefatos da contabilidade gerencial; segregação dos artefatos da contabilidade gerencial; o enquadramento da contabilidade gerencial das empresas pesquisadas aos estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC, destacando os artefatos da contabilidade gerencial implantados ou em fase de implantação nas empresas de acordo com os estágios evolutivos do IFAC.

4.4.1 Uso dos artefatos da contabilidade gerencial

Na pergunta número 40 do questionário (Apêndice B) os respondentes assinalaram a situação de cada artefato da contabilidade gerencial na empresa: Projeto não implantado, Não há previsão de implantação, Previsão de implantação, Projeto em implantação e Projeto implantado.

Apresenta-se na Tabela 4 o uso dos artefatos da contabilidade gerencial pelas empresas pesquisadas.

Tabela 4 - Uso dos artefatos na contabilidade gerencial

Artefatos da Contabilidade Gerencial	Projeto não implantado		Não há previsão de implantação		Previsão de implantação		Projeto em implantação		Projeto implantado	
	Número	%	Número	%	Número	%	Número	%	Número	%
Os gestores utilizam o orçamento como base para tomada de decisão	6	40,00	0	0,00	1	6,67	2	13,33	6	40,00
São realizadas simulações de rentabilidade dos produtos (Receitas, Custos e Margem)	2	13,33	0	0,00	0	0,00	2	13,33	11	73,33
A empresa possui <i>software</i> específico para fazer simulação de resultados	5	33,33	2	13,33	0	0,00	1	6,67	7	46,67
Para efeito gerencial, o custo dos produtos é calculado com base no método de Custeio por Absorção	3	20,00	1	6,67	0	0,00	1	6,67	10	66,67
Para efeito gerencial, o custo dos produtos é calculado com base no método de Custeio Variável	7	46,67	0	0,00	1	6,67	2	13,33	5	33,33
A empresa calcula rentabilidade por cliente, canal de distribuição, região, entre outros	4	26,67	2	13,33	1	6,67	3	20,00	5	33,33
A empresa utiliza o conceito de margem de contribuição (receita menos custos e despesas variáveis dos produtos)	3	20,00	1	6,67	0	0,00	3	20,00	8	53,33
A empresa avalia a margem de contribuição por fator limitante de produção	5	33,33	1	6,67	1	6,67	3	20,00	5	33,33
A empresa utiliza o Custeio Padrão como instrumento de controle de custos	6	40,00	2	13,33	1	6,67	1	6,67	5	33,33
Os gestores são cobrados pelas variações registradas entre o custo padrão e o custo real incorrido	7	46,67	1	6,67	0	0,00	3	20,00	4	26,67
A empresa utiliza o custeio baseado em atividades (ABC)	10	66,67	1	6,67	0	0,00	1	6,67	3	20,00
A empresa gera relatórios através de ferramentas de BI (<i>Business Intelligence</i>)	10	66,67	1	6,67	2	13,33	1	6,67	1	6,67
A empresa acompanha a evolução dos indicadores não financeiros da mesma	3	20,00	0	0,00	1	6,67	1	6,67	10	66,67

continua...

... continuação

A empresa compara alguns de seus indicadores com os de outras empresas do mesmo setor (<i>Benchmarking</i>)	4	26,67	1	6,67	0	0,00	2	13,33	8	53,33
A empresa utiliza o <i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	12	80,00	2	13,33	0	0,00	1	6,67	0	0,00
A empresa utiliza o <i>Economic Value Added</i> (EVA) para avaliar seu desempenho econômico?	12	80,00	1	6,67	0	0,00	1	6,67	1	6,67
Índices econômico-financeiros tais como <i>Return of Investment</i> (ROI), Retorno sobre o Patrimônio Líquido (RSPL), índices de liquidez, entre outros, são constantemente utilizados pela empresa	4	26,67	0	0,00	0	0,00	2	13,33	9	60,00
A empresa trabalha com conceito de valor presente para custos e despesas	5	33,33	2	13,33	0	0,00	2	13,33	6	40,00
São elaborados e analisados relatórios gerenciais em moeda constante	6	40,00	1	6,67	0	0,00	1	6,67	7	46,67
Para efeitos gerenciais, a empresa utiliza o preço de transferência baseado em custos	10	66,67	1	6,67	0	0,00	0	0,00	4	26,67
Para efeitos gerenciais, a empresa utiliza o preço de transferência baseado em preços de mercado	11	73,33	1	6,67	0	0,00	0	0,00	3	20,00
A empresa calcula o custo financeiro dos estoques	3	20,00	1	6,67	1	6,67	2	13,33	8	53,33
A empresa adota o conceito de <i>Just-in-time</i>	10	66,67	1	6,67	1	6,67	1	6,67	2	13,33
A empresa utiliza a filosofia <i>Kaizen</i>	8	53,33	2	13,33	1	6,67	0	0,00	4	26,67
Os gestores da empresa acreditam que a redução do custo é obtida na fase de projeto de um novo produto	4	26,67	1	6,67	0	0,00	1	6,67	9	60,00
A empresa utiliza o conceito de custeio-meta	5	33,33	2	13,33	1	6,67	1	6,67	6	40,00
A empresa elabora planilhas de custos logísticos	3	20,00	1	6,67	0	0,00	0	0,00	11	73,33
O planejamento estratégico é uma ferramenta usualmente utilizada na empresa	2	13,33	0	0,00	1	6,67	4	26,67	8	53,33

Fonte: dados da pesquisa.

Constata-se na Tabela 4 que os artefatos da contabilidade gerencial mais utilizados são: Simulações de rentabilidade dos produtos (Receitas, Custos e Margem); Para efeito gerencial, o custo dos produtos é calculado com base no método de Custeio por Absorção; A empresa acompanha a evolução dos indicadores não financeiros da mesma; Índices econômico-financeiros tais como *Return of Investment* (ROI), Retorno sobre o Patrimônio Líquido (RSPL), índices de liquidez, entre outros; Os gestores da empresa acreditam que a redução do custo é obtida na fase de projeto de um novo produto; e a empresa elabora planilhas de custos logísticos. Estes artefatos tiveram percentuais acima de 60,00% de indicações como “Projeto implantado”.

Observa-se também os artefatos da contabilidade gerencial que são menos utilizados pelas empresas pesquisadas: A empresa utiliza o custeio baseado em atividades (ABC); A empresa gera relatórios através de ferramentas de BI (*Business Intelligence*); A empresa utiliza o *Balanced Scorecard* (BSC); A empresa utiliza o *Economic Value Added* (EVA) para avaliar o desempenho econômico; Para efeitos gerenciais, a empresa utiliza o preço de transferência baseado em custos; Para efeitos gerenciais, a empresa utiliza o preço de transferência baseado em preços de mercado; A empresa adota o conceito de *Just-in-time*. Estes artefatos tiveram percentuais acima de 60,00% de indicações como “Projeto não implantado”.

4.4.2 Análise de conteúdo das entrevistas sobre uso de artefatos da contabilidade gerencial

Na seqüência é realizada a análise de conteúdo do uso de cada artefato da contabilidade gerencial, considerando as entrevistas e os números expostos na Tabela 4.

O uso do orçamento como base para tomada de decisão foi destacada como Projeto implantado por 40,00% dos respondentes, este mesmo percentual teve indicação como Projeto não implantado. O respondente da Empresa 3 esclarece como é a forma de atuação na tomada de decisão nas empresas que não utilizam o orçamento para fins decisórios, sendo que o entrevistador interveio, cujas falas estão em destaque no texto que segue:

a tomada de decisão é realizada por meio de projeções, mas não disponibilizamos de um orçamento. **A empresa não utiliza uma peça orçamentária formal?** Existem planilhas de projeções. **Planilhas de custos padrão?** Não. Existem controles de uma forma geral, mas essas planilhas não demonstram o quanto iremos investir em janeiro, ou o que iremos gastar no setor administrativo, isso não existe. **Esta atividade tem previsão para implantação?** Não. **Você pode indicar no quadro a coluna de projeto não implantado** (Empresa 3 e Entrevistador).

Percebe-se nestas intervenções que as empresas não possuem o orçamento como um controle formal. Não existem rotinas contábeis para a sua elaboração. Em algumas empresas existe o orçamento, mas não é utilizado para fins decisórios. Esta realidade é explicada pelo respondente da Empresa 4, sendo que o entrevistador fez algumas intervenções, cujas falas estão em destaque no texto que segue:

a gente tem orçamento, mas não trabalhamos em cima do orçamento. **O orçamento é utilizado para que?** Na verdade quando foi feito o orçamento, não fui eu que fiz, mas eu sei que tem o orçamento para eles analisarem o faturamento. **É utilizado para a tomada de decisão?** Não. **Então o caso da empresa para esta atividade é projeto não implantado** (Empresa 4 e Entrevistador).

O artefato simulações de rentabilidade dos produtos (Receitas, Custos e Margem) foi indicado por 73,33% dos respondentes como Projeto implantado. Aproximadamente 46% das empresas disponibilizam *softwares* de gestão com aplicativos para simulações de rentabilidade dos produtos.

O artefato custeio por absorção foi indicado por 66,67% dos entrevistados como projeto implantado. O método sistema de custeio por absorção, mesmo sendo alvo de críticas sobre sua arbitrariedade, ainda predomina nas empresas pela sua relevância para a contabilidade fiscal/tributária.

O artefato custeio variável é pouco utilizado pelas empresas pesquisadas, 46,67% dos entrevistados indicaram este artefato como projeto não implantado. Alguns entrevistados desconheciam este sistema de custeio, o entrevistador fez intervenções para esclarecer as dúvidas dos entrevistados, segue o trecho da entrevista com a Empresa 1, cujas falas estão em destaque no texto que segue:

o que é custeio variável? **O custeio variável é um tipo de custeamento que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis. Os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como custo de produção e sim como despesas. O custeio variável não utiliza critérios de rateio, não aloca os custos fixos aos produtos. Não utilizamos este sistema então, os custos indiretos aqui na empresa são distribuídos aos produtos. Então o sistema de custeio é por absorção** (Empresa 1 e Entrevistador).

O artefato cálculo da rentabilidade por cliente, canal de distribuição, região, entre outros, foi indicado por 33,33% dos entrevistados como projeto implantado. Os *softwares* de gestão implantados nas empresas oferecem este recurso aos contadores gerenciais.

O conceito margem de contribuição foi questionado por alguns respondentes, segue o diálogo entre o entrevistador e o entrevistado da Empresa 7, cujas falas estão em destaque no texto que segue:

poderia explicar este artefato, a empresa utiliza o conceito de margem de contribuição (receita menos custos e despesas variáveis dos produtos). **Margem de contribuição é preço de venda menos os custos e despesas variáveis, a parcela que é dedicada para cobrir os custos fixos da empresa. A empresa trabalha com esse conceito de margem de contribuição ou a empresa trabalha com conceito de lucratividade por produto?** Lucratividade por produto. **Não trabalha com conceito de margem de contribuição?** Não (Empresa 7 e Entrevistador).

Esse artefato teve 53,33% das indicações dos respondentes como projeto implantado. Esta informação contradiz as indicações que o sistema de custeio variável é pouco utilizado e até mesmo desconhecido por vários entrevistados. Vale destacar que um conceito importante do sistema de custeio variável é a margem de contribuição. Percebe-se nas empresas que mesmo desconhecendo as nomenclaturas acadêmicas, os contadores utilizam o conceito para fins gerenciais.

O artefato margem de contribuição por fator limitante de produção, presente na teoria das restrições, é utilizado nas empresas com departamentos mais estruturados. Aproximadamente 33,33% dos respondentes indicaram como Projeto implantado, a mesma porcentagem foi indicada como Projeto não implantado. Esta dualidade deve-se às duas realidades existentes no pólo moveleiro, empresas com estrutura administrativa profissionalizada e outras empresas buscando o desenvolvimento ou então estagnadas.

Quanto a este artefato surgiram indagações nas entrevistas, exemplo disso o diálogo entre o entrevistador e a Empresa 6, cujas falas estão em destaque no texto que segue:

a empresa avalia a margem de contribuição por fator limitante de produção [...] o que seria? **Quando a empresa tem um fator limitante, tem um gargalo. Por exemplo, número de funcionários, capacidade produtiva das máquinas, são fatores limitantes da empresa. Desta forma, a análise da margem de contribuição é relacionada com as limitações que a empresa impõe?** Estamos implantando este sistema. **Então pode indicar que está em implantação** (Empresa 6 e Entrevistador).

O artefato custeio padrão foi indicado como Projeto implantado pelas empresas que dispõem de orçamento, 33,33% das empresas. As empresas que não trabalham com sistemas de custeio ou não elaboram peças orçamentárias indicaram este artefato como Projeto não implantado, esta indicação teve 40,00% dos respondentes.

Na entrevista com a Empresa 6 surgiram indagações a respeito do artefato custeio padrão. Segue o diálogo entre o entrevistador e a Empresa 6, cujas falas estão em destaque no texto que segue:

O custeio padrão é utilizado para fins de orçamento? Exemplo, o custeio padrão é utilizado como parâmetro para análise do custo orçado e do incorrido. Nós temos, estamos trabalhando mais ou menos há 8 meses nesse sistema, não é ainda um sistema que está oferecendo dados confiáveis. **Sim, estão aperfeiçoando. Pode considerar este artefato como projeto em implantação** (Empresa 6 e Entrevistador).

A análise comparativa das informações entre o sistema de custeio padrão e o custo incorrido para avaliação dos gestores é pouco desenvolvida pelas empresas, 26,67% indicaram este artefato como Projeto implantado. Isto se deve ao pequeno número de empresas que trabalham com o sistema de custeio padrão.

Constatou-se baixa implementação do artefato custeio baseado em atividades (ABC). Esta situação também foi identificada pelo IMA (1999), a baixa implementação do (ABC) nas empresas é bastante discutido no meio acadêmico. Apenas 20,00% indicaram o artefato como Projeto implantado e 66,67% dos respondentes indicaram como Projeto não implantado.

Constatou-se também a baixa implementação do artefato BI (*Business Intelligence*), 66,67% das empresas indicaram o artefato como Projeto não implantado. No entanto, o artefato Indicadores não financeiros foi indicado por 66,67% das empresas como Projeto implantado. O respondente da Empresa 6 relatou como este artefato é desenvolvido na empresa, com intervenção do entrevistador, cujas falas estão em destaque no texto que segue:

diariamente acompanhamos a cotação de dólar, as oscilações influenciam no nosso mercado. Analisamos a economia interna, a taxa de juros no Brasil, a taxa de juros dos Estados Unidos. Esses controles não são formais, não são registrados, são dados informais. **Sim, mas faz parte do cotidiano da empresa.** Sim, acompanhamos também o desempenho de nossos concorrentes, comparamos nossa empresa com outras empresas (Empresa 6 e Entrevistador).

Percebe-se que as análises econômicas são realizadas pelas empresas, embora não possuam departamentos específicos para desempenhar esse papel, as empresas estão buscando cada vez mais se inserir no mercado global de forma competitiva. Da mesma forma o artefato *Benchmarking* é utilizado por 53,33% das empresas.

Para a realidade das empresas pesquisadas está distante a implantação do artefato *Balanced Scorecard*, 80,00% das empresas indicaram como Projeto não implantado. Apenas a Empresa 4 indicou este artefato como Projeto em implantação.

A utilização do artefato *Economic Value Added* (EVA) não é diferente do (BSC), 80,00% dos respondentes indicaram como Projeto não implantado. No entanto, índices econômico-financeiros tais como *Return of Investment* (ROI), Retorno sobre PL, índices de liquidez, entre outros, foram indicados por 60,00% das empresas como Projeto implantado.

O artefato valor presente para custos e despesas foi indicado por 40,00% dos respondentes como Projeto implantado. O artefato relatórios gerenciais em moeda constante foi indicado por 46,67% dos respondentes como Projeto implantado, 40,00% das empresas não elaboram relatórios gerenciais em moeda constante. Esse artefato chamou a atenção, uma vez que as empresas pesquisadas são exportadoras, logo necessitam de demonstrações convertidas em dólar para análises gerenciais.

O artefato preço de transferência é pouco utilizado, poucas empresas têm transações comerciais com as filiais, mais de 65,00% das empresas não trabalham com preço de transferência.

O artefato custo financeiro dos estoques foi indicado por 53% dos respondentes como Projeto implantado. Os entrevistados destacaram que as empresas investem valores bastante significativos em estoques, devido ao seu ramo de atividade. Desta forma, necessitam calcular o custo financeiro do investimento nos estoques. Para os entrevistados o artefato *Just-in-time* não é utilizado pelas empresas devido ao ramo de atividade. Segue o trecho da entrevista com o responde da Empresa 1:

não podemos trabalhar com estoque mínimo de madeira, existem momentos que a matéria-prima é escassa e as empresas tentam negociar quantidades maiores de *pinus* para conseguir custos de aquisição mais reduzidos (Empresa 1).

A filosofia *Kaizen* é pouco difundida nas empresas, 53,33% das empresas indicaram como Projeto não implantado. No entanto, o artefato redução do custo obtida na fase de projeto de um novo produto foi considerado por 60,00% dos respondentes como Projeto implantado. A realidade de redução de custos para o ramo moveleiro é comentada pelo respondente da Empresa 6, com intervenção do entrevistador, cujas falas estão em destaque no texto que segue:

o lançamento de novos produtos é normal para a empresa. Nem sempre os novos produtos irão proporcionar redução de custos, mas o objetivo sempre é minimizá-los. **Então, pode considerar como projeto implantado.** O que acontece na exportação é que você não consegue repassar custos em um produto que você já está vendendo. O mercado externo exige redução de preço, por exemplo, um produto que eu exporto, a tendência é comercializá-lo por dois anos. No terceiro ano, o cliente vai exigir

redução de custos, caso contrário o mercado não aceitará. Se aceitarem, um índice de 2% ou 3 % (Empresa 6 e Entrevistador).

Esta explicação pode ser aplicada para a análise da utilização do artefato custeio meta, 40,00% das empresas indicaram como Projeto implantado. Como afirmou o respondente da Empresa 6: “quem decide o quanto vai pagar pelo produto é o cliente do mercado externo”. Neste sentido, as empresas procuram adequar sua estrutura de custos aos preços pagos pelo mercado.

A preocupação com custos logísticos é evidenciada com a informação de utilização do artefato planilhas de custos logísticos, 73,33% das empresas afirmaram que o Projeto está implantado.

O artefato planejamento estratégico, embora esteja sendo desenvolvido sem reuniões formais, característica comum nas empresas familiares, muitas vezes sem a participação de todos os envolvidos, existe a preocupação dos gestores no destacamento dos objetivos de longo prazo. O artefato foi indicado por 53,33% das empresas como Projeto implantado.

4.4.3 Segregação dos artefatos da contabilidade gerencial

Na seqüência são apresentados os artefatos considerados por esta pesquisa. A segregação e ordem de apresentação dos artefatos estão conforme o apresentado no Quadro 16. Utilizou-se como referência a dissertação de mestrado de SOUTES (2006), intitulada *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras*.

	1º Estágio	2º Estágio	3º Estágio	4º Estágio
Foco	Determinação do custo e controle financeiro	Informação para controle e planejamento gerencial	Redução de perdas de recursos no processo operacional	Criação de valor através do uso efetivo dos recursos
Métodos e sistemas de custeio				
Custeio por absorção	X			
Custeio Variável	X			
Custeio Baseado em Atividades (ABC)			X	
Custeio Padrão	X			
Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)			X	
Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho				
Preço de transferência		X		
Moeda constante		X		
Valor presente		X		
Retorno sobre o Investimento	X			
<i>Benchmarking</i>			X	
EVA (<i>Economic Value Added</i>)				X
Filosofias e modelos de gestão				
Orçamento		X		
Simulação				X
Descentralização		X		
<i>Kaizen</i>			X	
<i>Just in time</i> (JIT)			X	
Teoria das restrições			X	
Planejamento estratégico			X	
Gestão Baseada em Atividades (ABM)			X	
GECON				X
<i>Balanced Scorecard</i>				X
Gestão Baseada em Valor (VBM)				X

Quadro 16 – Segregação dos artefatos da contabilidade gerencial

Fonte: dados da pesquisa.

Nota-se que no Primeiro Estágio, “Determinação do custo e controle financeiro”, estão os métodos e sistemas de custeio: Custeio por absorção, Custeio Variável e Custeio Padrão. O método de mensuração e avaliação e medidas de desempenho enquadrado no Primeiro Estágio é o Retorno sobre o Investimento.

No Segundo Estágio, “Informação para controle e planejamento gerencial”, estão os Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho: Preço de transferência, Moeda Constante e Valor Presente. As Filosofias e modelos de gestão enquadradas no Segundo Estágio são o Orçamento e a Descentralização.

No Terceiro Estágio, “Redução de perdas de recursos no processo operacional”, estão os Métodos e sistemas de custeio: Custeio Baseado em Atividades (ABC) e o Custeio Meta (*Target Costing*). O método de mensuração e avaliação e medidas de desempenho enquadrado

no Terceiro Estágio é o *Benchmarking*. As Filosofias e modelos de gestão enquadradas no Terceiro Estágio são: *Kaizen*, *Just in Time* (JIT), Teoria das Restrições, Planejamento Estratégico e Gestão Baseada em Atividades (ABM).

No Quarto Estágio, “Criação de valor através do uso efetivo dos recursos”, está o Método de mensuração e avaliação e medidas de desempenho EVA (*Economic Value Added*). As Filosofias e modelos de gestão enquadradas no Quarto Estágio são: Simulação, GECON, *Balanced Scorecard* e Gestão Baseada em Valor (VBM).

O Quadro 16 é utilizado por esta pesquisa para o enquadramento da contabilidade gerencial das empresas pesquisadas nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC. A seguir, são apresentados os enquadramentos da contabilidade gerencial das empresas pesquisadas.

4.4.4 Enquadramento da contabilidade gerencial das empresas pesquisadas aos estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC

Este tópico contempla o uso dos artefatos da contabilidade gerencial; análise de conteúdo das entrevistas sobre uso de artefatos da contabilidade gerencial; segregação dos artefatos da contabilidade gerencial; o enquadramento da contabilidade gerencial das empresas pesquisadas aos estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC, destacando os artefatos da contabilidade gerencial implantados ou em fase de implantação nas empresas de acordo com os estágios evolutivos do IFAC.

4.4.4.1 Enquadramento da contabilidade gerencial de cada empresa pesquisada nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC

Na seqüência são apresentados os artefatos em situação de “Projeto em Implantação” e “Projeto Implantado”. Estas informações foram levantadas a partir das indicações dos entrevistados na questão número 40 do questionário. A ordem de apresentação dos artefatos está conforme o apresentado no Quadro 17.

Empresas	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Primeiro Estágio															
Custeio por absorção	x		x	x	x	x		x		x	x		x	x	x
Custeio Variável			x			x		x	x	x				x	x
Custeio Padrão	x				x	x		x		x				x	
Retorno sobre o Investimento	x		x		x	x		x	x	x	x	x	x		x
Segundo Estágio															
Preço de transferência	x		x		x					x			x		
Moeda constante			x		x	x			x	x		x	x	x	
Valor presente			x	x		x				x	x	x	x	x	
Orçamento	x				x	x		x		x	x		x		x
Descentralização	x		x		x	x			x	x	x	x	x	x	x
Terceiro Estágio															
Custeio Baseado em Atividades (ABC)					x					x				x	x
Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)			x	x		x		x			x	x		x	
<i>Benchmarking</i>	x			x		x		x	x	x	x	x	x	x	
<i>Kaizen</i>	x			x	x						x				
<i>Just in time (JIT)</i>	x				x									x	
Teoria das restrições	x			x		x		x	x		x	x		x	
Planejamento estratégico	x		x	x	x			x	x	x	x	x	x	x	x
Quarto Estágio															
EVA (<i>Economic Value Added</i>)					x						x				
Simulação	x		x	x	x	x		x	x	x	x	x	x	x	x
Gestão Baseada em Atividades (ABM)															
GECON															
<i>Balanced Scorecard</i>														x	
Gestão Baseada em Valor (VBM)															

Quadro 17 – Projetos em implantação e implantados nas empresas pesquisadas

Fonte: dados da pesquisa.

Para a interpretação do Quadro 17, primeiramente faz-se a análise individual de cada empresa e, ao final procede-se à uma análise conjunta.

a) Empresa 1

O Quadro 17 indica que de quatro artefatos enquadrados no Primeiro Estágio, a Empresa 1 tem três artefatos implantados, Custeio por Absorção, Custeio Padrão e Retorno Sobre o Investimento. No Segundo Estágio, de cinco artefatos a empresa tem implantando três artefatos, Preço de Transferência, Orçamento e Descentralização. No Terceiro Estágio, de oito artefatos enquadrados, a empresa tem implantado cinco artefatos. E no Quarto Estágio, de cinco artefatos enquadrados, a empresa tem implantado apenas um artefato, Simulação.

Percebe-se que de cinco métodos e sistemas de custeio relacionados, a Empresa 1 tem implantado o Custeio por Absorção e Custeio Padrão. De seis Métodos de mensuração e

avaliação e medidas de desempenho, a Empresa 1 tem implantado apenas três, Preço de Transferência, Retorno sobre o Investimento e *Benchmarking*. No total de 11 artefatos considerados pelo Quadro 16 como Filosofias e modelos de gestão, a Empresa 1 tem implantado sete artefatos.

O Primeiro Estágio da contabilidade gerencial prepondera na Empresa 1. A empresa apresenta 75% dos artefatos do Primeiro Estágio em fase de implantação e implantados. Do Terceiro Estágio tem 62% dos artefatos em fase de implantação e implantados na empresa. Logo em seguida, está o Segundo Estágio, com 60% dos artefatos em fase de implantação e implantados. O Quarto Estágio aparece com apenas 20% dos artefatos em fase de implantação e implantados.

b) Empresa 2

O Quadro 17 indica que de quatro artefatos enquadrados no Primeiro Estágio, a Empresa 2 não tem nenhum artefato implantado. No Segundo Estágio, de cinco artefatos a empresa não tem nenhum artefato implantado. No Terceiro Estágio, de oito artefatos enquadrados, a empresa não tem nenhum artefato implantado. E no Quarto Estágio, de cinco artefatos enquadrados, a empresa também não tem nenhum artefato implantado. A entrevista com esta empresa evidenciou claramente forte influência de cultura familiar nos processos de gerência da empresa.

c) Empresa 3

O Quadro 17 indica que de quatro artefatos enquadrados no Primeiro Estágio, a Empresa 3 tem três artefatos implantados, Custeio por Absorção, Custeio Variável e Retorno Sobre o Investimento. No Segundo Estágio, de cinco artefatos a empresa tem implantando quatro artefatos. No Terceiro Estágio, de oito artefatos enquadrados, a empresa tem implantado dois artefatos, Custeio Meta (*Target Costing*) e Planejamento Estratégico. E no Quarto Estágio, de cinco artefatos enquadrados, a empresa tem implantado apenas um artefato, Simulação.

Percebe-se que de cinco métodos e sistemas de custeio relacionados, a Empresa 3 tem implantado o Custeio por Absorção, Custeio Variável e Custeio Meta (*Target Costing*). De seis Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho, a Empresa 3 tem implantado quatro artefatos: Preço de Transferência, Moeda Constante, Valor Presente e Retorno sobre o Investimento. No total de 11 artefatos considerados pelo Quadro 16 como

Filosofias e modelos de gestão, a Empresa 3 tem implantado três artefatos, Simulação, Descentralização e Planejamento Estratégico.

O Segundo Estágio da contabilidade gerencial prepondera na Empresa 3. A empresa apresenta 80% dos artefatos do Segundo Estágio em fase de implantação e implantados. O Primeiro Estágio tem 75% dos artefatos em fase de implantação e implantados na empresa. O Terceiro Estágio aparece apenas com 25% dos artefatos em fase de implantação e implantados. E por último, o Quarto Estágio com apenas 20% dos artefatos em fase de implantação e implantados.

d) Empresa 4

O Quadro 17 evidencia que de quatro artefatos enquadrados no Primeiro Estágio, a Empresa 4 tem apenas um artefato implantado, Custeio por Absorção. No Segundo Estágio, de cinco artefatos a empresa tem apenas um artefato implantando, Valor Presente. No Terceiro Estágio, de oito artefatos enquadrados, a empresa tem implantado cinco artefatos. E no Quarto Estágio, de cinco artefatos enquadrados, a empresa tem apenas um artefato implantado, Simulação.

Percebe-se que de cinco métodos e sistemas de custeio relacionados, a Empresa 4 tem implantado o Custeio por Absorção e Custeio Meta (*Target Costing*). De seis Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho, a empresa Caso 4 tem implantado apenas dois, Valor Presente e *Benchmarking*. No total de 11 artefatos considerados pelo Quadro 16 como Filosofias e modelos de gestão, a Empresa 4 tem implantado quatro artefatos.

O Terceiro Estágio da contabilidade gerencial prepondera na Empresa 4. A empresa apresenta 62% dos artefatos do Terceiro Estágio em fase de implantação e implantados. O Primeiro Estágio tem 25% dos artefatos em fase de implantação e implantados na empresa. Logo em seguida, está o Segundo e o Quarto Estágio com apenas 20% dos artefatos em fase de implantação e implantados.

e) Empresa 5

O Quadro 17 indica que de quatro artefatos enquadrados no Primeiro Estágio, a Empresa 5 tem três artefatos implantados, Custeio por Absorção, Custeio Padrão e Retorno sobre o Investimento. No Segundo Estágio, de cinco artefatos a empresa tem implantando quatro artefatos. No Terceiro Estágio, de oito artefatos enquadrados, a empresa tem implantado quatro artefatos. E no Quarto Estágio, de cinco artefatos enquadrados, a empresa tem implantado apenas dois artefatos, EVA (*Economic Value Added*) e Simulação.

Nota-se que de cinco métodos e sistemas de custeio relacionados, a Empresa 5 tem implantado o Custeio por Absorção, Custeio Baseado em Atividades (ABC) e Custeio Padrão. De seis Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho, a Empresa 5 tem implantado apenas três: Preço de Transferência, Moeda Constante e Retorno sobre o Investimento. No total de 11 artefatos considerados pelo Quadro 16 como Filosofias e modelos de gestão, a Empresa 5 tem implantado seis artefatos.

O Segundo Estágio da contabilidade gerencial prepondera na Empresa 5. A empresa apresenta 80% dos artefatos do Segundo Estágio em fase de implantação e implantados. O Primeiro Estágio tem 75% dos artefatos em fase de implantação e implantados na empresa. O Terceiro Estágio com 50% dos artefatos em fase de implantação e implantados. Logo em seguida, o Quarto Estágio aparece com 40% dos artefatos em fase de implantação e implantados.

f) Empresa 6

O Quadro 17 revela que de quatro artefatos enquadrados no Primeiro Estágio, a Empresa 6 tem quatro artefatos implantados. No Segundo Estágio, de cinco artefatos a empresa tem implantando quatro artefatos. No Terceiro Estágio, de oito artefatos enquadrados, a empresa tem implantado três artefatos, Custeio Meta (*Target Costing*), *Benchmarking*, Teoria das Restrições. E no Quarto Estágio, de cinco artefatos enquadrados, a empresa tem implantado apenas um artefato, Simulação.

Observa-se que de cinco métodos e sistemas de custeio relacionados, a Empresa 6 tem implantado o Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Padrão e Custeio Meta (*Target Costing*). De seis Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho, a Empresa 6 tem implantado quatro artefatos, Moeda Constante, Valor Presente, Retorno sobre o Investimento e *Benchmarking*. No total de 11 artefatos considerados pelo Quadro 16 como Filosofias e modelos de gestão, a Empresa 6 tem implantado quatro artefatos.

O Primeiro Estágio da contabilidade gerencial prepondera na Empresa 6. A empresa apresenta 100% dos artefatos do Primeiro Estágio em fase de implantação e implantados. O Segundo Estágio tem 80% dos artefatos em fase de implantação e implantados na empresa. O Terceiro Estágio, com 37% dos artefatos em fase de implantação e implantados. O Quarto Estágio aparece com apenas 20% dos artefatos em fase de implantação e implantados.

g) Empresa 7

O Quadro 17 indica que de quatro artefatos enquadrados no Primeiro Estágio, a Empresa 7 não tem nenhum artefato implantado. No Segundo Estágio, de cinco artefatos a empresa não tem nenhum artefato implantado. No Terceiro Estágio, de oito artefatos enquadrados, a empresa não tem nenhum artefato implantado. E no Quarto Estágio, de cinco artefatos enquadrados, a empresa também não tem nenhum artefato implantado. A empresa é administrada pelos proprietários, com características centralizadoras.

h) Empresa 8

O Quadro 17 evidencia que de quatro artefatos enquadrados no Primeiro Estágio, a Empresa 8 tem quatro artefatos implantados. No Segundo Estágio, de cinco artefatos a empresa tem implantando apenas um artefato, Orçamento. No Terceiro Estágio, de oito artefatos enquadrados, a empresa tem implantado quatro artefatos. E no Quarto Estágio, de cinco artefatos enquadrados, a empresa tem implantado apenas um artefato, Simulação.

Percebe-se que de cinco métodos e sistemas de custeio relacionados, a Empresa 8 tem implantado o Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Padrão e Custeio Meta (*Target Costing*). De seis Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho, a Empresa 8 tem implantado apenas dois, Retorno sobre o Investimento e *Benchmarking*. No total de 11 artefatos considerados pelo Quadro 16 como Filosofias e modelos de gestão, a Empresa 8 tem implantado quatro artefatos.

O Primeiro Estágio da contabilidade gerencial prepondera na Empresa 8. A empresa apresenta 100% dos artefatos do Primeiro Estágio em fase de implantação e implantados. O Terceiro Estágio tem 50% dos artefatos em fase de implantação e implantados na empresa. Logo em seguida, está o Segundo e o Quarto Estágio, com apenas 20% dos artefatos em fase de implantação e implantados.

i) Empresa 9

O Quadro 17 revela que de quatro artefatos enquadrados no Primeiro Estágio, a Empresa 9 tem dois artefatos implantados, Custeio Variável e Retorno Sobre o Investimento. No Segundo Estágio, de cinco artefatos a empresa tem implantando dois artefatos, Moeda Constante e Descentralização. No Terceiro Estágio, de oito artefatos enquadrados, a empresa tem implantado três artefatos, *Benchmarking*, Teoria das Restrições e Planejamento Estratégico. E no Quarto Estágio, de cinco artefatos enquadrados, a empresa tem implantado apenas um artefato, Simulação.

Depreende-se que de cinco métodos e sistemas de custeio relacionados, a Empresa 9 tem implantado apenas o Custeio Variável. De seis Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho, a Empresa 9 tem implantado apenas três, Moeda Constante, Retorno sobre o Investimento e *Benchmarking*. Do total de 11 artefatos considerados pelo Quadro 16 como Filosofias e modelos de gestão, a Empresa 9 tem implantado quatro artefatos.

O Primeiro Estágio da contabilidade gerencial prepondera na Empresa 9. A empresa apresenta 50% dos artefatos do Primeiro Estágio em fase de implantação e implantados. O Segundo Estágio tem 40% dos artefatos em fase de implantação e implantados na empresa. Logo em seguida, está o Terceiro Estágio com 37% dos artefatos em fase de implantação e implantados. O Quarto Estágio aparece com apenas 20% dos artefatos em fase de implantação e implantados.

j) Empresa 10

O Quadro 17 indica que de quatro artefatos enquadrados no Primeiro Estágio, a Empresa 10 tem quatro artefatos implantados, Custeio por Absorção, Custeio Variável Custeio Padrão e Retorno Sobre o Investimento. No Segundo Estágio, de cinco artefatos a empresa tem implantando cinco artefatos, Preço de Transferência, Moeda Constante, Valor Presente, Orçamento e Descentralização. No Terceiro Estágio, de oito artefatos enquadrados, a empresa tem implantado três artefatos, Custeio Baseado em Atividades (ABC), *Benchmarking* e Planejamento Estratégico. E no Quarto Estágio, de cinco artefatos enquadrados, a empresa tem implantado apenas um artefato, Simulação.

Verifica-se que de cinco métodos e sistemas de custeio relacionados, a Empresa 10 tem implantado o Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Baseado em Atividades (ABC) e Custeio Padrão. De seis Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho, a Empresa 10 tem implantado cinco métodos: Preço de Transferência, Moeda Constante, Valor Presente, Retorno sobre o Investimento e *Benchmarking*. Do total de 11 artefatos considerados pelo Quadro 16 como Filosofias e modelos de gestão, a Empresa 10 tem implantado quatro artefatos.

O Primeiro e o Segundo Estágio da contabilidade gerencial preponderaram na Empresa 10. A empresa apresenta 100% dos artefatos do Primeiro e do Segundo Estágio em fase de implantação e implantados. O Terceiro Estágio tem 37% dos artefatos em fase de implantação e implantados na empresa. O Quarto Estágio aparece com apenas 20% dos artefatos em fase de implantação e implantados.

k) Empresa 11

O Quadro 17 evidencia que de quatro artefatos enquadrados no Primeiro Estágio, a Empresa 11 tem dois artefatos implantados, Custeio por Absorção e Retorno Sobre o Investimento. No Segundo Estágio, de cinco artefatos a empresa tem implantando três artefatos, Valor Presente, Orçamento e Descentralização. No Terceiro Estágio, de oito artefatos enquadrados, a empresa tem implantado cinco artefatos. E no Quarto Estágio, de cinco artefatos enquadrados, a empresa tem implantado dois artefatos, *Economic Value Added* (EVA) e Simulação.

De cinco métodos e sistemas de custeio relacionados, a Empresa 11 tem implantado o Custeio por Absorção e Custeio Meta (*Target Costing*). De seis Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho, a Empresa 11 tem implantado apenas quatro, Valor Presente, Retorno sobre o Investimento, *Benchmarking* e *Economic Value Added* (EVA). Do total de 11 artefatos considerados pelo Quadro 16 como Filosofias e modelos de gestão, a Empresa 11 tem implantado seis artefatos.

O Terceiro Estágio da contabilidade gerencial prepondera na Empresa 11. A empresa apresenta 62% dos artefatos do Terceiro Estágio em fase de implantação e implantados. Logo em seguida, aparece o Segundo Estágio com 60% dos artefatos em fase de implantação e implantados na empresa. O Primeiro Estágio com 50% dos artefatos em fase de implantação e implantados. O Quarto Estágio aparece com 40% dos artefatos em fase de implantação e implantados.

l) Empresa 12

O Quadro 17 indica que de quatro artefatos enquadrados no Primeiro Estágio, a Empresa 12 tem apenas um artefato implantado, Retorno Sobre o Investimento. No Segundo Estágio, de cinco artefatos a empresa tem implantando três artefatos, Moeda Constante, Valor Presente e Descentralização. No Terceiro Estágio, de oito artefatos enquadrados, a empresa tem implantado quatro artefatos. E no Quarto Estágio, de cinco artefatos enquadrados, a empresa tem implantado apenas um artefato, Simulação.

Percebe-se que de cinco métodos e sistemas de custeio relacionados, a Empresa 12 tem implantado o Retorno Sobre o Investimento. De seis Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho, a Empresa 12 tem implantado apenas quatro: Moeda Constante, Valor Presente, Retorno sobre o Investimento e *Benchmarking*. Do total de 11 artefatos considerados pelo Quadro 16 como Filosofias e modelos de gestão, a Empresa 12 tem implantado quatro artefatos.

O Segundo Estágio da contabilidade gerencial prepondera na Empresa 12. A empresa apresenta 60% dos artefatos do Segundo Estágio em fase de implantação e implantados. O Terceiro Estágio tem 50% dos artefatos em fase de implantação e implantados na empresa. O Primeiro Estágio aparece com apenas 25% dos artefatos em fase de implantação e implantados. Logo em seguida, o Quarto Estágio com 20% dos artefatos em fase de implantação e implantados.

m) Empresa 13

O Quadro 17 revela que de quatro artefatos enquadrados no Primeiro Estágio, a Empresa 13 tem dois artefatos implantados, Custeio por Absorção e Retorno Sobre o Investimento. No Segundo Estágio, de cinco artefatos a empresa tem implantando cinco artefatos. No Terceiro Estágio, de oito artefatos enquadrados, a empresa tem implantado dois artefatos, *Benchmarking* e Planejamento Estratégico. E no Quarto Estágio, de cinco artefatos enquadrados, a empresa tem implantado apenas um artefato, Simulação.

Nota-se que de cinco métodos e sistemas de custeio relacionados, a Empresa 13 tem implantado o Custeio por Absorção. De seis Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho, a Empresa 13 tem implantado apenas cinco, Preço de Transferência, Moeda Constante, Valor Presente, Retorno sobre o Investimento e *Benchmarking*. Do total de 11 artefatos considerados pelo Quadro 16 como Filosofias e modelos de gestão, a Empresa 13 tem implantado quatro artefatos.

O Segundo Estágio da contabilidade gerencial prepondera na Empresa 13. A empresa apresenta 100% dos artefatos do Segundo Estágio em fase de implantação e implantados. O Primeiro Estágio tem 50% dos artefatos em fase de implantação e implantados na empresa. O Terceiro Estágio com 25% dos artefatos em fase de implantação e implantados. O Quarto Estágio aparece com apenas 20% dos artefatos em fase de implantação e implantados.

n) Empresa 14

O Quadro 17 indica que de quatro artefatos enquadrados no Primeiro Estágio, a Empresa 14 tem três artefatos implantados, Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Padrão. No Segundo Estágio, de cinco artefatos a empresa tem implantando três, Moeda Constante, Valor Presente e Descentralização. No Terceiro Estágio, de oito artefatos enquadrados, a empresa tem implantado seis. E no Quarto Estágio, de cinco artefatos enquadrados, a empresa tem implantado apenas dois, *Balanced Scorecard* e Simulação.

Portanto, de cinco métodos e sistemas de custeio relacionados, a Empresa 14 tem implantado o Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Baseado em Atividades (ABC), Custeio Padrão e Custeio Meta (*Target Costing*). De seis Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho, a Empresa 14 tem implantado apenas três, Moeda Constante, Valor Presente e *Benchmarking*. Do total de 11 artefatos considerados pelo Quadro 16 como Filosofias e modelos de gestão, a Empresa 14 tem implantado seis artefatos.

O Primeiro e o Terceiro Estágio da contabilidade gerencial preponderam na Empresa 14. A empresa apresenta 75% dos artefatos do Primeiro e do Terceiro Estágio em fase de implantação e implantados. O Segundo Estágio tem 60% dos artefatos em fase de implantação e implantados na empresa. O Quarto Estágio com 40% dos artefatos em fase de implantação e implantados.

o) Empresa 15

O Quadro 17 evidencia que de quatro artefatos enquadrados no Primeiro Estágio, a Empresa 15 tem três artefatos implantados, Custeio por Absorção, Custeio Variável e Retorno Sobre o Investimento. No Segundo Estágio, de cinco artefatos a empresa tem implantando dois artefatos, Orçamento e Descentralização. No Terceiro Estágio, de oito artefatos enquadrados, a empresa tem implantado dois artefatos, Custeio Baseado em Atividades (ABC), Planejamento estratégico. E no Quarto Estágio, de cinco artefatos enquadrados, a empresa tem implantado apenas um artefato, Simulação.

Observa-se que de cinco métodos e sistemas de custeio relacionados, a Empresa 15 tem implantado o Custeio por Absorção, Custeio Variável e Custeio Baseado em Atividades (ABC). De seis Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho, a Empresa 15 tem implantado apenas um, Retorno sobre o Investimento. Do total de 11 artefatos considerados pelo Quadro 16 como Filosofias e modelos de gestão, a Empresa 15 tem implantado quatro artefatos.

O Primeiro Estágio da contabilidade gerencial prepondera na Empresa 15. A empresa apresenta 75% dos artefatos do Primeiro Estágio em fase de implantação e implantados. O Segundo Estágio tem 40% dos artefatos em fase de implantação e implantados na empresa. O Terceiro Estágio com 25% dos artefatos em fase de implantação e implantados. O Quarto Estágio aparece com apenas 20% dos artefatos em fase de implantação e implantados.

p) Análise conjunta

Para análise conjunta das empresas na Figura 1 apresenta-se o enquadramento da contabilidade gerencial nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC considerando o conjunto das empresas pesquisadas.

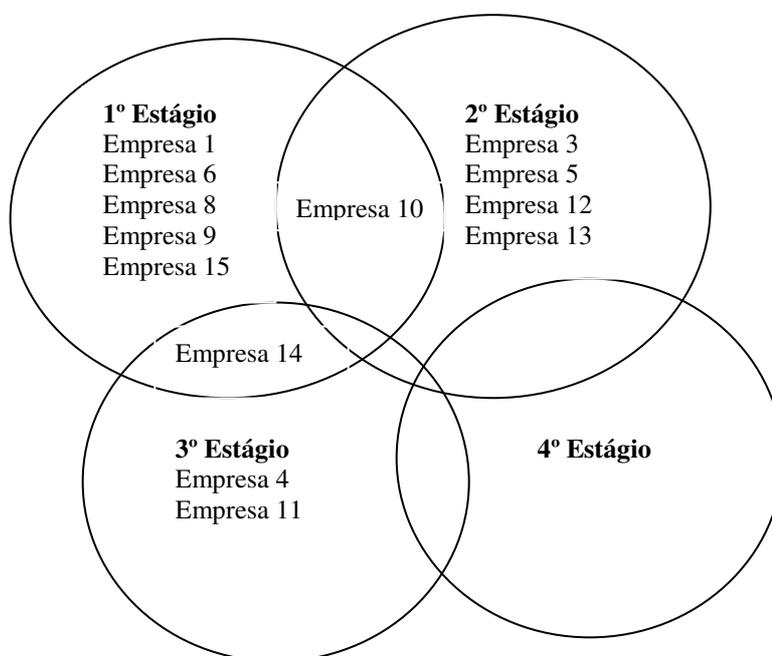


Figura 1 - Enquadramento da contabilidade gerencial nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial considerando o conjunto das empresas pesquisadas

Fonte: dados da pesquisa.

Percebe-se que cinco empresas estão enquadradas no Primeiro Estágio, Empresa 1, Empresa 6, Empresa 8, Empresa 9 e Empresa 15. No Segundo Estágio estão enquadradas a Empresa 3, Empresa 5, Empresa 12 e Empresa 13. No Terceiro Estágio enquadram-se a Empresa 4 e Empresa 11. Não foi constatada nenhuma empresa no Quarto Estágio. Nota-se que a Empresa 14 ficou enquadrada no Primeiro e no Terceiro Estágios e a Empresa 10 enquadrou-se no Primeiro e Segundo Estágios.

Percebe-se que a realidade das empresas familiares é bastante similar com poucas exceções. Nota-se que nas empresas familiares onde já ocorreu processo de sucessão familiar, não houve constatação de centralização da administração. Como comentado nas entrevistas, os filhos formados em algum curso universitário geralmente assumem a administração da sociedade de uma forma mais flexível e profissionalizada.

A contabilidade gerencial das empresas enquadradas nos estágios mais avançados apresenta as seguintes características:

- a) controle das atividades da empresa;
- b) planejamento das estratégias, táticas e operações futuras;
- c) medidas e avaliação de desempenho empresarial;
- d) subjetividade minimizada no processo decisório; e
- e) processo eficiente de comunicação interna e externa.

A contabilidade gerencial das empresas pesquisadas não é utilizada para a criação de valor através do uso efetivo dos recursos, desta forma, nenhuma empresa foi enquadrada no Quarto Estágio.

4.4.4.2 Artefatos da contabilidade gerencial implantados ou em fase de implantação nas empresas de acordo com os estágios evolutivos do IFAC

Na seqüência são apresentados os artefatos da contabilidade gerencial implantados ou em fase de implantação nas empresas de acordo com os estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC. A segregação e ordem de apresentação dos artefatos estão conforme o apresentado na Tabela 5.

Tabela 5 - Artefatos da contabilidade gerencial implantados ou em fase de implantação nas indústrias conforme os estágios evolutivos do IFAC

Foco	1º Estágio		2º Estágio		3º Estágio		4º Estágio	
	Determinação do custo e controle financeiro		Informação para controle e planejamento gerencial		Redução de perdas de recursos no processo operacional		Criação de valor através do uso efetivo dos recursos	
Métodos e sistemas de custeio								
	Número	%	Número	%	Número	%	Número	%
Custeio por absorção	11	73,33						
Custeio Variável	7	46,66						
Custeio Baseado em Atividades (ABC)					4	26,66		
Custeio Padrão	6	40,00						
Custeio Meta (<i>Target Costing</i>)					7	46,66		
Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho								
	Número	%	Número	%	Número	%	Número	%
Preço de transferência			5	33,33				
Moeda constante			8	53,33				
Valor presente			8	53,33				
Retorno sobre o Investimento	11	73,33						
<i>Benchmarking</i>					10	66,66		
EVA (<i>Economic Value Added</i>)							2	13,33
Filosofias e modelos de gestão								
	Número	%	Número	%	Número	%	Número	%
Orçamento			8	53,33				
Simulação							13	86,66
Descentralização			11	73,33				
<i>Kaizen</i>					4	26,66		
<i>Just in time</i> (JIT)					3	20,00		
Teoria das restrições					8	53,33		
Planejamento estratégico					12	80,00		
Gestão Baseada em Atividades (ABM)								
GECON								
<i>Balanced Scorecard</i>							1	6,66
Gestão Baseada em Valor (VBM)								

Fonte: dados da pesquisa.

A Tabela 5, nos Métodos e sistemas de custeio, evidencia que o artefato Custeio por Absorção é utilizado por onze empresas, 73,33%. O Sistema de Custeio Variável tem utilização menor, sete empresas indicaram que utilizam este artefato, 46,66% das empresas pesquisadas. O Custeio Baseado em Atividades (ABC) não teve uma inexpressiva utilização, apenas quatro, 26,66% das empresas pesquisadas. O Custeio Padrão teve indicação por seis

empresas, 40% da amostra. E o Custeio Meta (*Target Costing*) foi indicado por sete empresas, 46,66% das empresas pesquisadas.

Percebe-se nos métodos e sistemas de custeio, que os artefatos mais utilizados são Custeio por Absorção, Custeio Variável e Custeio Padrão, que são enquadrados no Primeiro Estágio evolutivo da contabilidade gerencial. O Custeio Meta (*Target Costing*), enquadrado no Terceiro Estágio evolutivo, também tem destaque nas indicações.

A Tabela 5 evidencia nos Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho que o artefato Preço de transferência é utilizado por cinco empresas, 33,33% da amostra. O artefato Moeda constante é utilizado por oito empresas, 53,33% das empresas pesquisadas. Igualmente, encontra-se o artefato Valor presente, que é utilizado por oito empresas, 53,33%. A análise sobre Retorno do Investimento teve indicação de onze empresas, 73,33% da amostra. O artefato *Benchmarking* é utilizado por dez empresas, 66,66%. E o artefato *Economic Value Added* (EVA) teve somente duas indicações, 13,33% das empresas.

Nota-se nos Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho, que o artefato Retorno sobre Investimento, que se enquadra no Primeiro Estágio, destaca-se pela sua grande utilização nas empresas pesquisadas. Os artefatos enquadrados no Segundo Estágio que tiveram destaque nas indicações são Moeda Constante e Valor Presente. E no Terceiro Estágio o artefato destacado pelo número expressivo de indicações é o *Benchmarking*.

A Tabela 5 indica nas Filosofias e modelos de gestão que o artefato Orçamento é utilizado por oito empresas, 53,33%. O artefato Simulação teve treze indicações, 86,66%. O artefato Descentralização foi constatado pelas entrevistas em onze empresas, 73,33% da amostra. A filosofia *Kaizen* teve apenas quatro indicações, 26,66% das empresas pesquisadas. O artefato *Just in time* (JIT) teve somente três indicações, 20,00% da amostra. O artefato Teoria das Restrições foi assinalado por oito empresas, 53,33%. O Planejamento Estratégico teve doze indicações, 80% das empresas. O artefato *Balanced Scorecard* teve apenas uma indicação, 6,66%. Os artefatos Gestão Baseada em Atividades (ABM), enquadrado no Terceiro Estágio, GECON e Gestão Baseada em Valor (VBM), enquadrados no Quarto Estágio, não tiveram nenhuma indicação.

A análise dos destaques de Filosofias e modelos de gestão evidencia que os artefatos Orçamento e Descentralização, enquadrados no Segundo Estágio, tiveram números expressivos de indicações. No Terceiro Estágio destacaram-se os artefatos Teoria das Restrições e Planejamento Estratégico. E no Quarto Estágio, o artefato com número expressivo de indicações é Simulação.

Na seqüência, tem-se o Gráfico 10, destacando os artefatos em fase de implantação e implantados enquadrados nos Estágios Evolutivos da contabilidade gerencial.

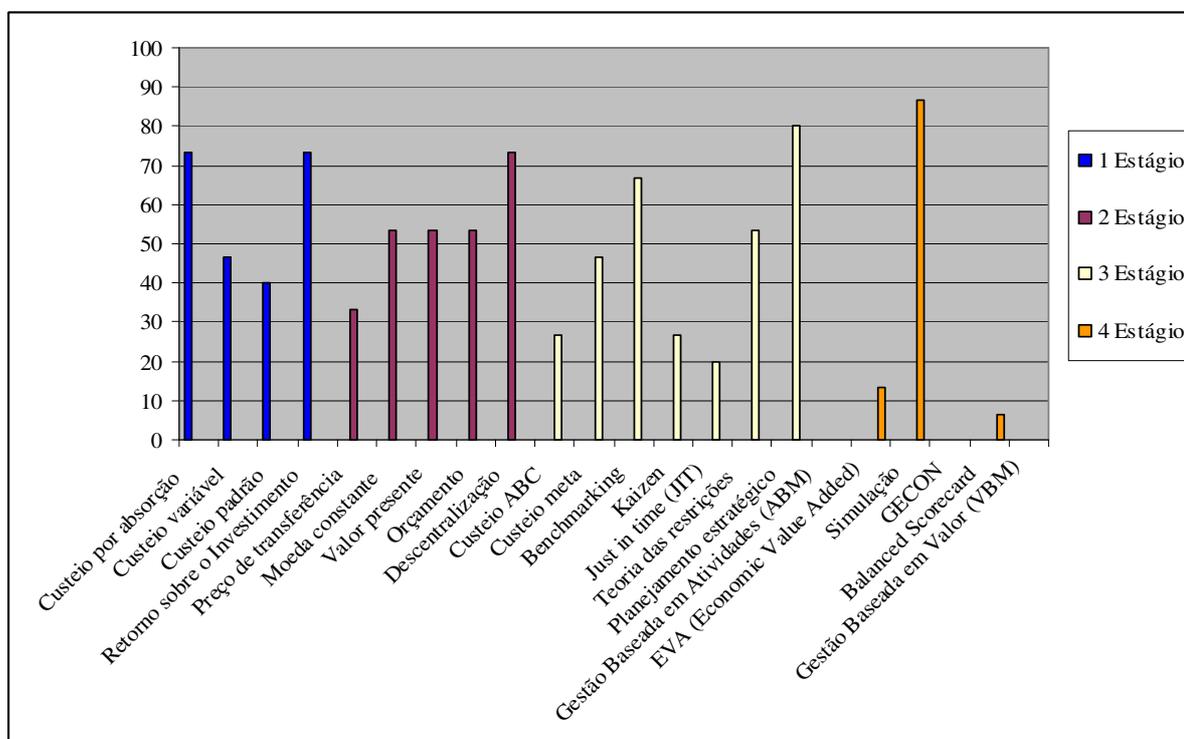


Gráfico 10 - Artefatos em fase de implantação e implantados enquadrados nos Estágios Evolutivos da contabilidade gerencial

Fonte: dados da pesquisa.

O Gráfico 10 demonstra a maior utilização dos artefatos enquadrados no Primeiro e Segundo Estágios. Destaca-se também no Terceiro Estágio os artefatos *Benchmarking* e Planejamento estratégico. No Quarto Estágio o artefato destacado é Simulação.

No Gráfico 11 apresenta-se uma síntese dos artefatos da contabilidade gerencial implantados ou em fase de implantação nas empresas pesquisadas conforme os estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC.

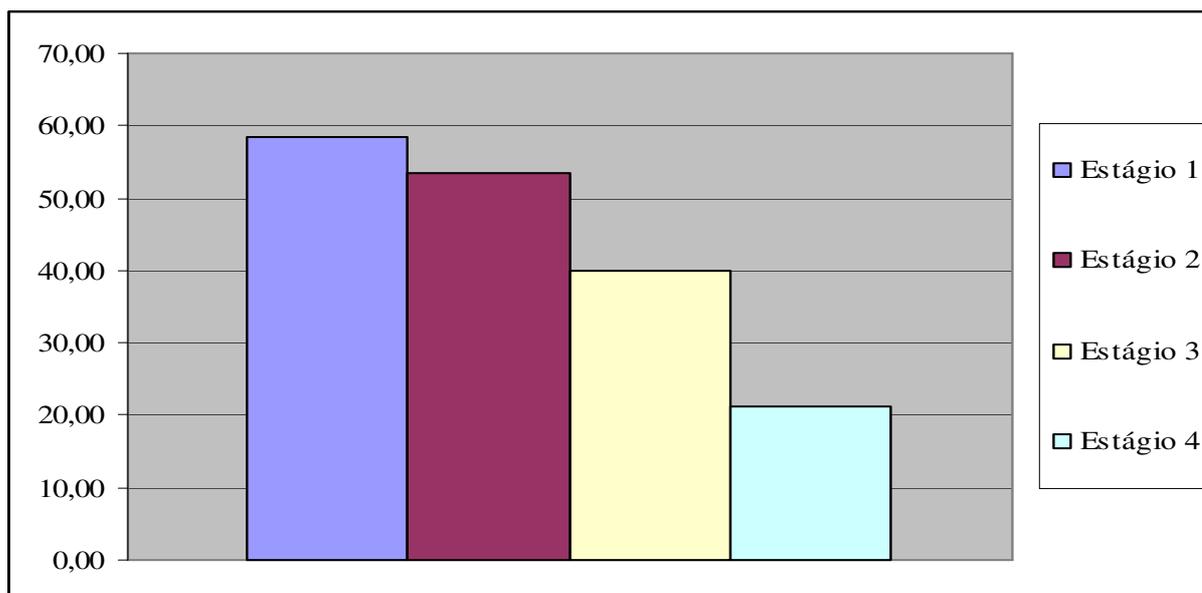


Gráfico 11 – Síntese dos artefatos da contabilidade gerencial implantados ou em fase de implantação que preponderam nas empresas pesquisadas

Fonte: dados da pesquisa.

O Primeiro Estágio da contabilidade gerencial prepondera nas empresas do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC. As empresas apresentam 58% dos artefatos do Primeiro Estágio em fase de implantação e implantados. O Segundo Estágio vem logo em seguida, com 53% dos artefatos em fase de implantação e implantados na empresa. O Terceiro Estágio apresenta 40% dos artefatos em fase de implantação e implantados. O Quarto Estágio aparece com apenas 21% dos artefatos em fase de implantação e implantados.

4.5 INSTITUCIONALIZAÇÃO DE HÁBITOS E ROTINAS ORGANIZACIONAIS

Em atendimento ao terceiro objetivo da pesquisa, analisar os reflexos da institucionalização dos hábitos e rotinas organizacionais nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial nas indústrias familiares de móveis do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC, tendo como referência o modelo de Scapens (1994), explanam-se: a evolução de hábitos e rotinas e monitoração reflexiva; a implementação de novos artefatos; a evolução, adaptação e incentivo às novas adaptações; a estagnação; a mudança revolucionária; a suspensão do conflito.

4.5.1 Evolução de hábitos e rotinas organizacionais na contabilidade gerencial e monitoração reflexiva

Questionados sobre a evolução de hábitos e rotinas organizacionais, os entrevistados comentaram sobre os hábitos dos indivíduos e a sua influência na formação de novas regras e rotinas da contabilidade gerencial. O respondente da Empresa 15 revelou que:

normalmente os hábitos individuais não podem influenciar nas rotinas da empresa, pois as necessidades da empresa superam as particularidades de cada indivíduo (Empresa 15).

Percebeu-se nas entrevistas, que os hábitos dos indivíduos nem sempre são considerados para implementação de novos artefatos da contabilidade gerencial. Segue a explanação do respondente da Empresa 9:

não, acontece o contrário, as rotinas influenciam os hábitos. Eu tenho a minha rotina de ler, de buscar conhecimento, foi a rotina da organização que influenciou este hábito (Empresa 9).

Na seqüência, ainda sobre o tema hábitos dos indivíduos, os respondentes foram questionados se os novos instrumentos da contabilidade gerencial introduzidos começaram a fazer parte dos hábitos das pessoas e das rotinas e regras da organização. O respondente da Empresa 1 explanou e o entrevistador fez algumas intervenções, cujas falas estão em destaque no texto que segue:

sim. **Pode dar algum exemplo de como uma implementação de rotina influenciou no seu hábito?** Talvez a freqüência que você apresenta algum dado ou a necessidade da publicação desse dado mais breve possível, transforma isso numa rotina, com isso eu preciso todo mês, até o quarto dia útil, concluir meu trabalho, por que com isso eu vou tomar uma decisão. **E como essa rotina mudou o seu hábito?** Nós sabemos que nos finais de mês, não podemos programar nada, me refiro até pessoalmente. Nós tínhamos determinados hábitos de comportamento nesse período de final de mês, agora não temos mais (Empresa 1 e Entrevistador).

A explicação acima é bastante sucinta, mas revela como as transformações da contabilidade gerencial estão mudando o cotidiano do profissional contábil. Os dados apresentados no estudo revelam que os novos conceitos foram traduzidos em regras e rotinas da organização. Contudo, não foi identificada a formalização de procedimentos e sistemas de informações.

O estudo de Scapens (2004) esboça que as práticas da contabilidade gerencial como rotinas institucionalizadas permitem as organizações reproduzir o comportamento legitimado, com o objetivo de conseguir a coesão organizacional. A contabilidade gerencial enquanto rotina institucionalizada cria a compreensão das atividades de acordo com as regras e os procedimentos, que permitem decisões e atividades da contabilidade gerencial empreendidas em um mundo complexo e incerto.

As instituições reduzem as incertezas porque proporcionam uma estrutura à vida diária, constituindo um guia para a interação humana, e incluem todo tipo de limitação que os humanos criam para dar forma à interação humana (NORTH apud AREND e CÁRIO, 2004). As limitações informais derivadas da cultura não mudam de imediato como reação à mudanças das regras formais (leis e regulamentos). Esta tensão entre regras formais alteradas e limitações informais persistentes produz resultados importantes na medida em que mudam as instituições. Rotinas, costumes, tradições e convenções denotam a persistência de limitações informais (NORTH apud AREND e CÁRIO, 2004).

A análise das empresas familiares pesquisadas revela que as rotinas foram efetivamente utilizadas (viraram hábitos). Em nenhuma empresa constatou-se a presença de indicadores de desempenho para a monitoração reflexiva dos novos artefatos da contabilidade gerencial implementados. Por exemplo, Giddens (apud CASALI, 2007, p. 03) fundamenta a monitoração reflexiva como “a monitoração contínua da ação que os seres humanos exibem, esperando o mesmo dos outros. A monitoração reflexiva da ação depende da racionalidade, entendida aqui mais como um processo do que como um estado”. Casali (2007, p. 03) explica que “monitoração reflexiva”, “racionalização” e “motivação” são processos fusionados na ação.

4.5.2 Implementação de novos artefatos da contabilidade gerencial

Para analisar a implementação de novos artefatos da contabilidade gerencial, os respondentes foram questionados se as regras definidas na empresa foram flexíveis ou fixas. Todos os respondentes indicaram que as regras definidas pelas empresas são geralmente flexíveis. O respondente da Empresa 11 destacou que na primeira fase de implementação das regras, a empresa tem a estratégia de ser flexível aos questionamentos, contudo, se não obtiver êxito, a empresa procura agir de forma mais inflexível.

O papel do líder também foi abordado na entrevista. Os respondentes foram incitados a comentar se após a implantação dos novos instrumentos da contabilidade gerencial, o papel

do líder foi preponderante para a sua legitimação. Apenas dois respondentes não souberam responder esta questão, os demais treze entrevistados indicaram que “sim”, o papel do líder é preponderante para a legitimação da contabilidade gerencial.

O respondente da Empresa 6 não compreendeu a questão, o entrevistador esclareceu sobre o conceito de legitimação e institucionalização da contabilidade gerencial, cujas falas estão em destaque no texto que segue:

o que seria legitimação? **As rotinas da contabilidade são institucionalizadas na empresa. Todos necessitam das informações da contabilidade, então ela é uma instituição dentro da organização. No entanto, a legitimação ocorre, por exemplo, quando as pessoas consideram a contabilidade relevante para a tomada de decisão, sabem o valor que ela tem para a organização. Pode acontecer que a contabilidade é institucionalizada mas não é legítima dentro da empresa, ela é realizada apenas para cumprir as exigências fiscais, é considerada como uma obrigação que todas as empresas devem ter. Então, a legitimação acontece quando as pessoas consideram a contabilidade interessante para a empresa, para que ela possa melhorar.** Nos últimos tempos, o pessoal já tem mais confiança nas informações, toda pessoa que trabalha em cima desses dados tem muito mais credibilidade. **E o papel do líder neste processo está sendo importante?** Com certeza sim. O líder foi o precursor de todo o processo de utilização da informação contábil para fins gerenciais (Empresa 6 e Entrevistador).

Em seguida os respondentes foram questionados se nas regras que são definidas na empresa há participação dos gerentes dos setores. Os mesmos treze respondentes afirmaram que “sim”. Nota-se nas exposições que existem poucas empresas que realmente possuem uma estratégia de implementação de novos artefatos, na maioria delas, devido ao fato do seu tamanho organizacional, os procedimentos ainda não são completamente institucionalizados, formalizados. As empresas estão buscando aperfeiçoar-se para competir no mercado externo. Algumas empresas estão em um processo inicial de institucionalização da contabilidade gerencial.

Baines e Langfield (2003) afirmam que é um tema comum na pesquisa em contabilidade gerencial que mudanças no ambiente externo das organizações devem conduzir mudanças nos sistemas de contabilidade gerencial das empresas. A idéia fundamenta-se que os gestores demandam de informações gerenciais específicas para suas necessidades de tomada de decisões em ambiente de crescente incerteza e para o alcance de estratégias.

O estudo demonstra que a instituição da contabilidade gerencial originou-se da necessidade da geração de informações para controle gerencial. O estudo indica também que da incerteza de mercado originaram-se as pressões que induziram a criação de artefatos de contabilidade gerencial, como por exemplo, o sistema de orçamento, o planejamento estratégico e a avaliação de desempenho.

4.5.3 Evolução, adaptação e incentivo às novas adaptações

Para identificar a evolução, adaptação e incentivo às novas adaptações das organizações, primeiramente tem-se o Gráfico 12 que apresenta a avaliação dos respondentes a respeito da percepção das pessoas que não trabalham na contabilidade gerencial sobre a relevância da contabilidade gerencial, comparativamente a 5 anos atrás.

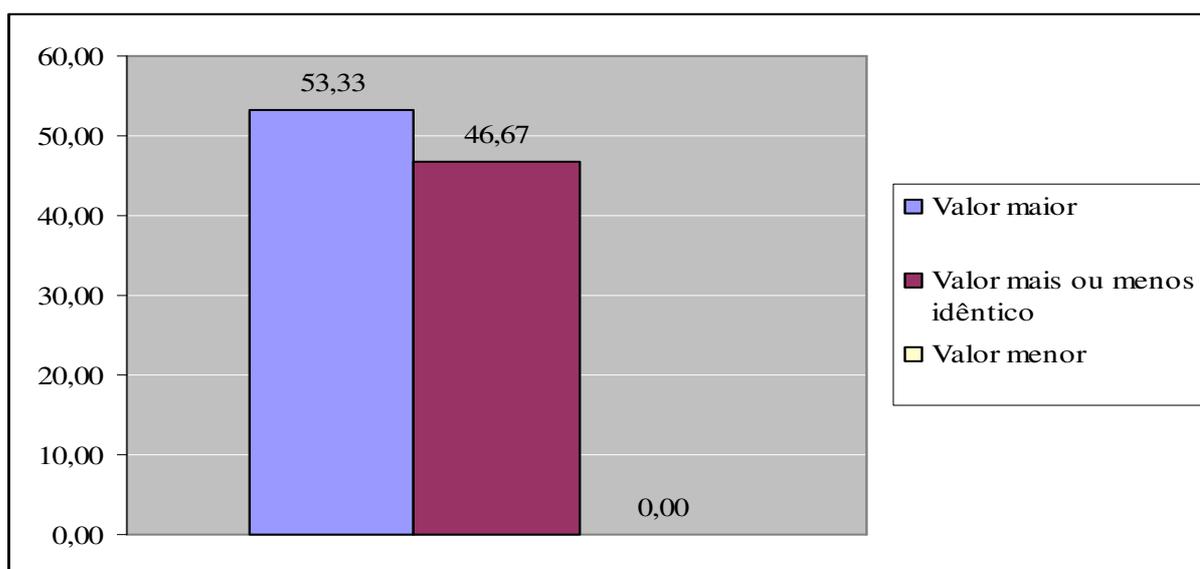


Gráfico 12 - Avaliação dos respondentes a respeito da percepção das pessoas que não trabalham na contabilidade gerencial sobre a relevância da contabilidade gerencial

Fonte: dados da pesquisa.

Nota-se que nenhum respondente indicou que a contabilidade gerencial está sendo considerada pelas pessoas que não trabalham na área como *valor menor*. Fica evidente a valorização da profissão nas respostas das entrevistas, sendo que 53,33% dos respondentes indicaram que as pessoas de outros departamentos estão considerando a contabilidade gerencial para a empresa como *valor maior*. Como *valor mais ou menos idêntico* foi indicado por 46,67% dos respondentes.

O entrevistado da Empresa 2 exemplifica a situação que ele presencia mensalmente sobre a percepção das pessoas de outros departamentos com a contabilidade gerencial. O entrevistador interveio, cujas falas estão em destaque no texto que segue:

acho de uma forma geral que a contabilidade está sendo considerada como *valor maior*. Por exemplo, quando realizamos os fechamentos mensais, percebemos a ansiedade das pessoas de outros departamentos de saber as informações da empresa. Todos ficam muito apreensivos na hora que estamos comunicando os resultados.

Então eu diria que tem importância maior. **E isso não acontecia no passado?** Não. A contabilidade não era utilizada para informações gerenciais. Atualmente o pessoal se espelha muito no resultado, mesmo que não seja tão gerencial, na realidade muitas vezes é fiscal. Mas todos querem saber sobre o lucro, metas de faturamento, médias do ano, dados globais da empresa (Empresa 2 e Entrevistador).

Este exemplo demonstra a transformação do papel dos contadores gerenciais como referenciais na tomada de decisões dos gestores das empresas, com base nas informações geradas e comunicadas a esse grupo de usuários internos da contabilidade.

No Gráfico 13 apresenta-se a opinião dos respondentes sobre a percepção das pessoas de outros departamentos sobre seu papel na companhia.

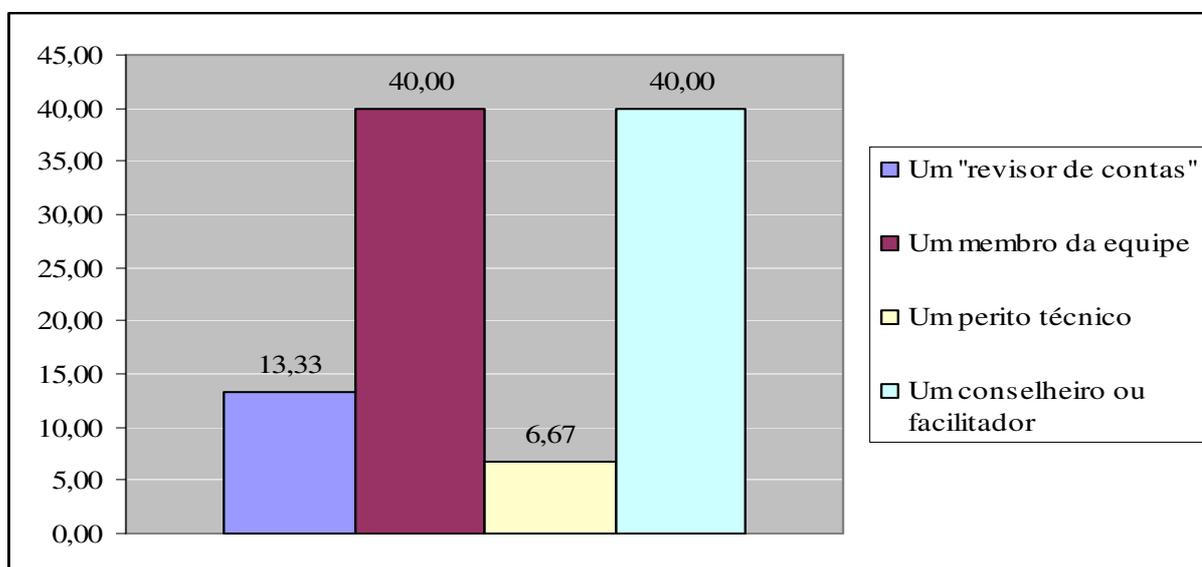


Gráfico 13 - Opinião dos respondentes sobre a percepção das pessoas de outros departamentos sobre seu papel na companhia

Fonte: dados da pesquisa.

O Gráfico 13 revela mudanças no papel da contabilidade gerencial das empresas. Apenas 13,33% dos respondentes indicaram que acreditam que as pessoas da organização consideram o seu papel como *um revisor de contas*. Como *um perito técnico*, 6% dos respondentes. No entanto, 40% dos entrevistados indicaram que acreditam que as pessoas da organização consideram o seu papel como *um membro da equipe*. A mesma porcentagem, 40%, foi atribuída para *um conselheiro ou facilitador*.

Alguns entrevistados comentaram que acreditam que as pessoas estão valorizando mais a sua função, pensam que são considerados como conselheiros ou facilitadores porque, com bastante frequência, explicam os relatórios, os gráficos e auxiliam as pessoas na interpretação das informações.

Esta evolução identificada é consequência das pressões institucionais que as empresas estão enfrentando. A incerteza do mercado proporcionou a adaptação da contabilidade gerencial a estas pressões institucionais. A percepção sobre o papel da contabilidade gerencial pelos membros das organizações evoluiu, por consequência novos artefatos foram implementados, proporcionando maior competitividade às empresas no cenário onde estão inseridas. Percebe-se pelas entrevistas que as organizações, de modo geral, incentivam a implementação de novos artefatos ou adaptações nos já existentes.

4.5.4 Estagnação

Em relação aos fatores que influenciam a estagnação organizacional, em particular a contabilidade gerencial, apresentam-se a seguir fatores organizacionais considerados determinantes nas empresas: aspectos comportamentais (conflitos intra-organizacionais, resistência da organização à mudança, estilos de liderança); e, aspectos estruturais (tamanho organizacional, automatização de tecnologias, descentralização e incerteza do mercado).

Os respondentes foram argüidos sobre quais aspectos organizacionais consideram mais relevantes ao desenvolvimento da contabilidade gerencial na sua empresa. De quinze entrevistas, em nove foi indicado que o tamanho organizacional é determinante. Estas indicações devem-se ao fato das empresas pesquisadas serem consideradas de porte médio. Vários entrevistados comentaram nas entrevistas que não conseguem implementar novos artefatos da contabilidade gerencial devido à escassez de recursos financeiros para contratação de profissionais, para adquirir *hardwares* mais atualizados, bem como *softwares* de gestão mais aperfeiçoados.

Os aspectos comportamentais foram citados por seis respondentes. A Empresa 6 justifica sua resposta com intervenção do entrevistador, cujas falas estão em destaque no texto que segue:

acredito que os aspectos comportamentais são determinantes. **Você se refere à resistência?** Sim, não só na contabilidade, em todos os departamentos. Aspectos comportamentais não são fáceis de lidar, conseguir que as pessoas entendam certas mudanças é complicado. **Você acredita que mesmo a empresa dispondo de uma boa estrutura, bons softwares, é difícil acontecer a mudança?** Sim, a tecnologia ajuda bastante, um sistema confiável ajuda muito, mas o relacionamento interpessoal é fundamental (Empresa 6 e Entrevistador).

Esta explanação demonstra que a institucionalização da contabilidade gerencial não depende apenas do aspecto organizacional. A estrutura organizacional condizente à mudança,

combinada com aspectos comportamentais orientados por um líder, são preponderantes para o desenvolvimento da contabilidade gerencial.

Na seqüência da entrevista foi perguntado aos respondentes se os novos instrumentos da contabilidade gerencial foram aceitos sem questionamentos. O respondente da Empresa 1 explanou sobre a estratégia de implementação adotada pela empresa e o entrevistador fez uma intervenção, cujas falas estão em destaque no texto que segue:

muitas vezes a diretoria pediu para que as pessoas fizessem questionamentos. Os questionamentos servem para todos aprenderem, conseguimos mais informações, assim, elaboramos uma estratégia mais completa. **Quando você estava apresentando os novos instrumentos, houve questionamentos dos membros da organização, no sentido de sobrecarga de trabalho?** Com certeza, principalmente na disposição das informações. Por exemplo, cinco relatórios? Eu preciso de um só! Precisamos colocar os dados mais importantes, as informações necessárias, descartamos algumas, revisamos o que realmente as pessoas precisam, somente as informações relevantes para agilizar a rotina de cada um (Empresa 1 e Entrevistador).

Quando é adotada a estratégia de participação organizacional, as chances de êxito na implementação dos novos artefatos/instrumentos da contabilidade gerencial são maiores. O respondente da Empresa 12 utilizou a palavra “conscientização” para minimizar a resistência à mudança: “conscientização da importância da mudança”. A Empresa 11 citou o *benchmarking* como estratégia de conscientização das pessoas.

Constatou-se o fenômeno da estagnação da contabilidade gerencial em duas empresas pesquisadas. Nas entrevistas os respondentes afirmaram que nenhum artefato da contabilidade gerencial é desenvolvido na empresa, todos os artefatos foram assinalados como “Projeto não implantado”. Nas demais empresas constataram-se níveis diferenciados do processo de desenvolvimento institucional da contabilidade gerencial.

4.5.5 Mudança revolucionária

Scapens (1994) explica que as regras e as rotinas são os processos com que os traços organizacionais são transmitidos com o tempo. Conseqüentemente, as organizações são tipicamente lentas para mudar porque seguem suas próprias rotinas. A análise das entrevistas confirmou a afirmativa de Scapens (1994), que as regras e as rotinas fornecem uma memória organizacional e são a base para a evolução do comportamento organizacional.

Segundo Scapens (1994), a evolução não é a criação do comportamento ótimo, mas meramente a reprodução (e adaptação possível) dos comportamentos com o tempo. Ou seja,

embora as organizações evoluam, não produzem necessariamente o comportamento ótimo descrita pela teoria econômica.

Constatou-se que as rotinas fornecem a reprodução do comportamento e a coesão da organização. No entanto, isto não significa que as organizações são inteiramente estáticas, as mudanças ocorrem. Estas rotinas envolvem procedimentos informais e o funcionamento considerável de equipe. Os procedimentos formalizados e hierárquicos não foram evidenciados nas entrevistas.

Foi percebido que as empresas necessitam responder às mudanças em seu ambiente. Mas é importante não ver o ambiente como algo completamente separado dos processos organizacionais. O ambiente pode penetrar a organização, criando as maneiras como os atores vêem o mundo e fazem o sentido de sua própria atividade organizacional.

Neste contexto de mudança organizacional, deve-se distinguir a mudança evolucionária (da rotina) da mudança revolucionária (crítica). O anterior envolve a adaptação evolucionária completamente, por exemplo, a replicação, a contração e a imitação (SCAPENS, 1994). Com tais processos evolucionários as rotinas organizacionais começam a serem modificadas em resposta às mudanças institucionais maiores, por meio do processo que Giddens (2003) chama estruturação.

Foi constatado que o processo de mudança da contabilidade gerencial nas empresas familiares pesquisadas é gradual e lento. Foi identificada a característica de empresa familiar com gestão mais conservadora. As transformações estão ocorrendo, muitas vezes estas mudanças não acompanham a evolução do mercado. No entanto, novos artefatos estão sendo implementados de acordo com a estrutura organizacional oferecida pelas empresas. Em nenhuma entrevista foi constatada a mudança revolucionária, algumas empresas comentaram sobre os processos de reestruturação que estão ocorrendo, tais processos estão se desenvolvendo, mas permitem que os membros das organizações continuem trabalhando nas rotinas já estabelecidas.

4.5.6 Suspensão do conflito

Os respondentes foram questionados se os conflitos intra-organizacionais ocorrem entre os indivíduos da contabilidade gerencial e também com outros departamentos. O entrevistado da Empresa 1, com intervenções do entrevistado, citou que os conflitos existem e fazem parte da operação da empresa, cujas falas estão em destaque no texto que segue:

sim, os conflitos existem. **Qual é a estratégia utilizada pela empresa para minimizar esses conflitos?** Tentar fazer com que as partes se entendam, que façam o melhor para as duas partes, não apenas o que é mais fácil. O balancete deve ser apresentado para que a direção consiga enxergar todos os pontos da empresa, para ajudar a empresa como um todo. **Você se refere à assimetria da informação?** Isso, se não acontece [...], esse balanço não consigo nem entender, preciso de um legível para leigos. Se entregarmos para um diretor um balanço técnico, ele não vai saber interpretar (Empresa 1 e Entrevistador).

O respondente da Empresa 11 também mencionou a assimetria da informação para explicar a estratégia de minimização de conflitos ocorridos na empresa: “a importância de cada um na empresa, a integração das pessoas com o objetivo da informação única”.

As entrevistas demonstraram que as empresas procuram superar a resistência organizacional a partir do relacionamento interpessoal. De acordo com Kren (1997), a participação de todos os membros da organização no estabelecimento dos objetivos estratégicos é fundamental para a superação dos conflitos organizacionais. A maioria das empresas pesquisadas demonstrou adotar esta estratégia para minimizar os conflitos. Observa-se também que a característica da empresa familiar, com tendência à centralização da tomada de decisão, não influencia a implementação da cultura de participação organizacional.

4.5.7 Análise das mudanças de hábitos e rotinas organizacionais segundo a abordagem da teoria institucional

Pereira e Guerreiro (2005) afirmam que, segundo o arcabouço da teoria institucional, o processo de institucionalização ocorre quando:

- a) os novos conceitos introduzidos começam a fazer parte dos hábitos das pessoas e das rotinas e regras da organização;
- b) quando as novas instituições dão significado ao grupo social em termos de avaliação de desempenho ou na forma de comunicação;
- c) quando os novos conceitos são aceitos sem questionamento (*taken-forgranted*);
- d) as instituições são materializadas na forma de artefatos concretos nas organizações.

Os resultados da pesquisa junto aos responsáveis pela contabilidade gerencial das empresas demonstram plena aceitação dos novos conceitos de contabilidade gerencial introduzidos na organização. Essa evidência está em linha com o pensamento de Lawrence, Winn e Jennings (2001), uma vez que a institucionalização alcançou a saturação, os deslocamentos do foco da mudança e o seu ritmo ao caráter temporal da instituição são

estabelecidos. Neste momento a instituição alcançou o estágio de legitimação, e as práticas são difundidas extensamente entre a maioria dos membros participantes. A edição é agora estável, resistindo e influenciando a instituição em como será (LAWRENCE; WINN; JENNINGS, 2001).

É possível observar que a contabilidade gerencial ganhou reconhecimento social no âmbito das empresas familiares pesquisadas. Os dados demonstram que a contabilidade gerencial, instalada inicialmente apenas para fins fiscais, foi legitimada na organização ao ser transformada posteriormente em instrumento de gestão.

A pesquisa revela o grau de aceitação dos proprietários das empresas e das pessoas de outros departamentos. Indica que os novos conceitos já se encontram consolidados e são aceitos sem questionamento. Isso está em conformidade com a proposição de Scapens (2004), de que as práticas contábeis podem ser caracterizadas como institucionalizadas quando elas se tornam amplamente aceitas na organização e quando elas se tornam formas inquestionáveis de controle gerencial.

Os resultados da pesquisa evidenciam que o processo de mudança da contabilidade gerencial nas empresas pesquisadas, no período de 2003 a 2007, atendeu as premissas da teoria institucional que caracterizam a existência efetiva de institucionalização. Assim pode-se inferir que o processo de mudança de contabilidade gerencial das empresas do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC ocorreu em consonância com o preconizado na literatura.

4.5.8 Análise do ambiente isomórfico da contabilidade gerencial

A análise da abordagem do ambiente isomórfico interno destaca que as empresas pesquisadas estão enfrentando o mesmo ambiente de competição. Segundo Augusto (2007), o isomorfismo interno analisa o desenvolvimento de normas que outras instituições do mesmo ramo de atuação apresentam, estas organizações ocupam posições de destaque dentro do ambiente competitivo. A pesquisa demonstrou que é atividade freqüente nas empresas pesquisadas o *benchmarking*. Neste sentido, o exposto por Augusto (2007) está em consonância com a realidade das empresas investigadas.

A abordagem do isomorfismo externo identifica o ambiente institucional como inconsistente e conflitante. Na análise dos dados destacaram-se os fatores organizacionais determinantes para o desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas, com ênfase nos aspectos comportamentais (conflitos intra-organizacionais, resistência da organização à

mudança, estilos de liderança) e nos aspectos estruturais (tamanho organizacional, automatização de tecnologias, descentralização e incerteza do mercado).

A pesquisa confirma o preconizado pela literatura, que a globalização interfere na institucionalização das rotinas e que as empresas “copiam” práticas que outras organizações utilizam para se manterem em continuidade.

O isomorfismo coercitivo que prepondera nas empresas é a atuação do governo sobre as organizações, comportamento organizacional e os aspectos estruturais. São consideradas como isomorfismo normativo da contabilidade gerencial nas empresas pesquisadas as normas legais da Receita Federal do Brasil, a Legislação Tributária dos Estados. Destaca-se também como isomorfismo normativo, conforme o respondente da Empresa 13, o processo inicial de estruturação das demonstrações financeiras de acordo com as IFRS.

Como isomorfismo mimético foram apontadas as condições de incerteza, em que as organizações copiam modelos estabelecidos e/ou utilizados por outras. Percebe-se nas empresas pesquisadas que o sistema de custeio meta está sendo utilizado para melhorar o desempenho organizacional. Nota-se que as empresas estão utilizando padrões de referência para sobreviverem no mercado altamente incerto e competitivo.

Os resultados sugerem que os conceitos de isomorfismo e institucionalização estão relacionados. O início da implementação de novos artefatos da contabilidade gerencial está relacionado a um processo de isomorfismo mimético. Por sua vez, o fenômeno do isomorfismo está relacionado ao campo coercitivo, normativo e mimético, favorecendo e/ou interferindo a institucionalização de hábitos e rotinas organizacionais da contabilidade gerencial.

4.5.9 Reflexos da institucionalização das mudanças de hábitos e rotinas nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial

No Quadro 18 apresentam-se os reflexos da institucionalização das mudanças de hábitos e rotinas nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial.

Enquadramento nos Estágios evolutivos	Reflexos da institucionalização das mudanças de hábitos e rotinas
Primeiro Estágio	<ul style="list-style-type: none"> - Prepondera a segunda geração familiar na administração da empresa - A família participa no estabelecimento dos objetivos estratégicos - A contabilidade é realizada internamente e/ou terceirizada - Posição 2 e 3 da contabilidade gerencial no organograma - Prepondera formação acadêmica dos respondentes em ciências contábeis - Tempo médio no cargo aproximadamente 5 anos - Evidências de contingências estruturais - Mais tempo dedicado à coleta e compilação de informação e preparação dos relatórios financeiros padronizados
Segundo Estágio	<ul style="list-style-type: none"> - Prepondera a segunda geração familiar na administração da empresa - A família participa no estabelecimento dos objetivos estratégicos - A contabilidade é realizada internamente e/ou terceirizada - Posição 1 e 2 da contabilidade gerencial no organograma - Tempo médio no cargo aproximadamente 15 anos - Evidências de contingências estruturais - Quantidade de tempo mais ou menos idêntica na preparação dos relatórios financeiros padronizados e interpretação e análise dos dados e das informações
Terceiro Estágio	<ul style="list-style-type: none"> - Participação da segunda e terceira geração familiar na administração da empresa - Em uma empresa a família não participa no estabelecimento dos objetivos estratégicos - A contabilidade é realizada internamente e/ou terceirizada - Posição 2 e 3 da contabilidade gerencial no organograma - Tempo médio no cargo aproximadamente 4 anos - Poucas evidências de contingências estruturais - Mais tempo dedicado à interpretação e análise dos dados e informações
Quarto Estágio	

Quadro 18 - Institucionalização das mudanças de hábitos e rotinas nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial

Fonte: dados da pesquisa.

O Quadro 18 evidencia que a segunda geração familiar prepondera na administração das empresas enquadradas no primeiro estágio. A pesquisa indica que neste estágio a família participa no estabelecimento dos objetivos estratégicos. Foi constatada que é variável a forma de prestação dos serviços da contabilidade gerencial, as empresas neste estágio podem ter departamentos de contabilidade ou contratar escritórios terceirizados. A contabilidade gerencial ocupa as posições 2 e 3 no organograma das empresas. Os respondentes das empresas enquadradas no primeiro estágio são em sua maioria graduados em ciências contábeis, com tempo médio no cargo de aproximadamente 5 anos. As empresas neste estágio apresentaram evidências de contingências estruturais. Quanto às funções da contabilidade gerencial, foi constatado que os contadores gerenciais das empresas enquadradas no primeiro estágio dedicam mais tempo à coleta e compilação de informação e preparação dos relatórios financeiros padronizados.

Na análise das empresas enquadradas no segundo estágio, constata-se que a segunda geração familiar prepondera na administração das empresas. Nestas empresas evidenciou-se que a família participa no estabelecimento dos objetivos estratégicos. Foi constatada que é variável a forma de prestação dos serviços da contabilidade gerencial, as empresas neste estágio podem ter departamentos de contabilidade ou contratar escritórios terceirizados. A contabilidade gerencial ocupa as posições 1 e 2 no organograma das empresas. Os respondentes das empresas enquadradas no segundo estágio têm em média aproximadamente 15 anos no cargo. As empresas neste estágio apresentaram evidências de contingências estruturais. Quanto às funções da contabilidade gerencial, foi constatado que os contadores gerenciais das empresas enquadradas no segundo estágio dedicam quantidade de tempo mais ou menos idêntica na preparação dos relatórios financeiros padronizados e interpretação e análise dos dados e das informações.

Verifica-se ainda que a segunda e terceira geração familiar preponderaram na administração das empresas enquadradas no terceiro estágio. Constatou que apenas em uma empresa a família não participa no estabelecimento dos objetivos estratégicos. Foi constatada que é variável a forma de prestação dos serviços da contabilidade gerencial, as empresas neste estágio podem ter departamentos de contabilidade ou contratar escritórios terceirizados. A contabilidade gerencial ocupa as posições 2 e 3 do organograma das empresas. Os respondentes das empresas enquadradas no terceiro estágio têm em média aproximadamente 4 anos no cargo. As empresas enquadradas no terceiro estágio revelaram poucas evidências de contingências estruturais. Quanto às funções da contabilidade gerencial, foi constatado que os contadores gerenciais das empresas enquadradas no terceiro estágio dedicam mais tempo na interpretação e análise dos dados e informações.

A pesquisa revelou que nenhuma empresa enquadrada no quarto estágio da contabilidade gerencial.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo apresentam-se as conclusões da pesquisa realizada e recomendações para futuros estudos sobre o tema investigado.

5.1 CONCLUSÕES

O objetivo geral deste estudo consistiu em verificar os reflexos da institucionalização das mudanças de hábitos e rotinas organizacionais nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC em indústrias familiares de móveis do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC. Observou-se, através da revisão da literatura, que o estudo da institucionalização das mudanças de hábitos e rotinas da contabilidade gerencial pode ser efetuado sob diferentes abordagens à luz das teorias organizacionais. As interfaces das teorias organizacionais podem ser relacionadas aos estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo *International Federation of Accountants* (IFAC).

Não obstante, procurou-se realizar uma investigação no âmbito das empresas familiares. O delineamento da pesquisa se caracteriza como estudo exploratório-descritivo, com abordagem teórico-empírica. Foi realizada pesquisa do tipo *survey*, com abordagem quantitativa para as questões fechadas do questionário e qualitativa para as questões abertas da entrevista estruturada. A amostra deste estudo compreendeu 15 empresas, que apresentaram respostas que mais correspondiam ao objetivo do estudo. Escolheu-se esta amostra de forma não-probalística.

Em relação ao primeiro objetivo específico, identificar mudanças de hábitos e rotinas organizacionais ocorridas na contabilidade gerencial no período de 2003 a 2007 em indústrias familiares de móveis do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC, este foi contemplado no capítulo 4, seção 4.3. Constatou-se que a preocupação principal da contabilidade gerencial das empresas familiares diz respeito às atividades de sistemas de contabilidade e relatórios contábeis, controle da função de contabilidade/finanças, planejamento de longo prazo (estratégico), execução de análises financeiras e econômicas, sistemas computadorizados e operações, conformidade do governo ou agências regulatórias, conformidade às questões tributárias, sistemas de contabilidade de custos e planejamento tributário e estratégico.

A pesquisa revelou que as atividades que empresas realizam menos atualmente do que cinco anos atrás na contabilidade gerencial dizem respeito às atividades de sistemas de contabilidade e relatórios contábeis, sistemas computadorizados e operações, conformidade ao

governo ou agências regulatórias, política de contabilidade, recursos humanos, fusões, cisões e incorporações e auditoria interna.

As atividades que compreendem novos serviços que a contabilidade gerencial está fornecendo atualmente e que não eram fornecidos cinco anos atrás são: consultoria interna, elaboração de orçamento de curto prazo, planejamento de longo prazo (estratégico), sistemas computadorizados e operações, avaliação de desempenho, conformidade às questões tributárias, sistemas de contabilidade de custos e gerência de risco.

A pesquisa identificou as atividades que compreendem serviços que eram fornecidos cinco anos atrás e que ainda são fornecidos atualmente pela contabilidade gerencial dizem respeito às atividades de sistemas de contabilidade e relatórios contábeis, controle da função de contabilidade/finanças, execução de análises financeiras e econômicas, conformidade ao governo ou agências regulatórias, conformidade às questões tributárias e sistemas de contabilidade de custos.

Quanto ao tempo dedicado às atividades da contabilidade gerencial, a pesquisa revelou que as atividades que tiveram maiores médias foram respectivamente: Sistemas de contabilidade e relatórios contábeis; Controle da função de contabilidade/finanças; Execução de análises financeiras e econômicas; Conformidade às questões tributárias; e, Sistemas de contabilidade de custos.

Observou-se que os contadores gerenciais do pólo moveleiro pesquisados dedicam a maior parte do seu tempo à atividade de coleta da informação, sendo que 34,67% de seu tempo é investido no trabalho mecanicista da contabilidade. Dedicam 22,67% do seu tempo para análise ou interpretação da informação. A atividade de compartilhamento e ação ocupa 24,33% do tempo de trabalho dos contadores gerenciais; e a atividade de controle de trabalho de outra pessoa ocupa 18,33% do tempo dos contadores gerenciais.

A pesquisa evidenciou que 60% dos contadores gerenciais estão investindo maior proporção de seu tempo em interpretação e análise dos dados e das informações. Estão gastando menos tempo na coleta e compilação de dados. Na preparação dos relatórios financeiros padronizados estão gastando quantidade de tempo mais ou menos idêntica. No entanto, 73% dos contadores gerenciais estão gastando mais tempo no envolvimento ativo em decisões do negócio.

As entrevistas indicaram as percepções dos contadores gerenciais em relação às mudanças ocorridas na contabilidade gerencial. Percebeu-se nas explanações que as mudanças na contabilidade gerencial não estão acompanhando as mudanças do mercado. A influência da burocratização governamental e fatores contingenciais de estrutura influenciam no

desenvolvimento da contabilidade gerencial. No entanto, foi percebido que os profissionais da contabilidade assimilaram as mudanças que estão ocorrendo e se preocupam com a capacitação profissional continuada.

O segundo objetivo específico, investigar os estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC que preponderam nas indústrias familiares de móveis do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC, foi contemplado no capítulo 4, seção 4.4. Constatou-se que os artefatos da contabilidade gerencial mais utilizados são: Simulações de rentabilidade dos produtos (Receitas, Custos e Margem); Para efeito gerencial, o custo dos produtos é calculado com base no método de Custeio por Absorção; A empresa acompanha a evolução dos indicadores não financeiros da mesma; Índices econômico-financeiros tais como *Return of Investment* (ROI), Retorno sobre o Patrimônio Líquido (RSPL), índices de liquidez, entre outros; Os gestores da empresa acreditam que a redução do custo é obtida na fase de projeto de um novo produto; e a empresa elabora planilhas de custos logísticos. Estes artefatos tiveram percentuais acima de 60,00% de indicações como “Projeto implantado”.

Identificou-se também os artefatos da contabilidade gerencial que são menos utilizados pelas empresas pesquisadas: custeio baseado em atividades (ABC); geração de relatórios através de ferramentas de BI (*Business Intelligence*); *Balanced Scorecard* (BSC); *Economic Value Added* (EVA) para avaliar o desempenho econômico; preço de transferência baseado em custos; preço de transferência baseado em preços de mercado; conceito de *Just-in-time*. Estes artefatos tiveram percentuais acima de 60,00% de indicações como “Projeto não implantado”.

Constatou-se que o Primeiro Estágio da contabilidade gerencial prepondera nas empresas do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC. As empresas apresentam 58% dos artefatos do Primeiro Estágio em fase de implantação e implantados. O Segundo Estágio vem logo em seguida, com 53% dos artefatos em fase de implantação e implantados na empresa. O Terceiro Estágio apresenta 40% dos artefatos em fase de implantação e implantados. O Quarto Estágio aparece com apenas 21% dos artefatos em fase de implantação e implantados.

Referente ao último objetivo específico, analisar os reflexos da institucionalização dos hábitos e rotinas organizacionais nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial nas indústrias familiares de móveis do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC, este foi contemplado no capítulo 4, seção 4.5. Segundo a interpretação das entrevistas, infere-se que as rotinas foram efetivamente utilizadas e que gradativamente tornaram-se hábitos. Em nenhuma empresa constatou-se a presença de indicadores de desempenho para a monitoração reflexiva dos novos artefatos da contabilidade gerencial implementados.

O estudo demonstrou que a instituição da contabilidade gerencial originou-se da necessidade da geração de informações para controle gerencial. O estudo indicou também que da incerteza de mercado originaram-se as pressões que motivaram a criação de artefatos de contabilidade gerencial, como por exemplo, o sistema de orçamento, o planejamento estratégico e a avaliação de desempenho.

Notou-se que nenhum respondente indicou que a contabilidade gerencial está sendo considerada pelas pessoas que não trabalham na área como *valor menor*. Ficou evidente a valorização da profissão nas respostas das entrevistas, sendo que 53,33% dos respondentes indicaram que as pessoas de outros departamentos estão considerando a contabilidade gerencial para a empresa como *valor maior*. Como *valor mais ou menos idêntico* foi indicado por 46,67% dos respondentes.

A pesquisa revelou uma mudança do papel da contabilidade gerencial nas empresas. Apenas 13,33% dos respondentes indicaram que acreditam que as pessoas da organização consideram o seu papel como *um revisor de contas*; como *um perito técnico*, 6% dos respondentes. No entanto, 40% dos entrevistados indicaram que acreditam que as pessoas da organização consideram o seu papel como *um membro da equipe*. A mesma porcentagem, 40%, foi atribuída para *um conselheiro ou facilitador*.

Constatou-se o fenômeno da estagnação da contabilidade gerencial em duas empresas pesquisadas. Nas entrevistas os respondentes afirmaram que nenhum artefato da contabilidade gerencial é desenvolvido na empresa, todos os artefatos foram assinalados como “Projeto não implantado”. Nas demais empresas constataram-se níveis diferenciados do processo de desenvolvimento institucional da contabilidade gerencial.

Foi constatado que o processo de mudança da contabilidade gerencial nas empresas pesquisadas é gradual e lento. As transformações estão ocorrendo, muitas vezes estas mudanças não acompanham a evolução do mercado. No entanto, novos artefatos estão sendo implementados de acordo com a estrutura organizacional oferecida pelas empresas. Em nenhuma entrevista foi constatada a mudança revolucionária, algumas empresas comentaram sobre os processos de reestruturação que estão ocorrendo, tais processos estão se desenvolvendo, mas permitem que os membros das organizações continuem trabalhando nas rotinas já estabelecidas.

As entrevistas demonstraram que as empresas procuram superar a resistência organizacional a partir do relacionamento interpessoal. A participação de todos os membros da organização no estabelecimento dos objetivos estratégicos é fundamental para a superação dos conflitos organizacionais. A maioria das empresas pesquisadas demonstrou adotar esta

estratégia para minimizar os conflitos. Observou-se também que a característica de empresa familiar, com tendência à centralização da tomada de decisão, não influencia a implementação da cultura de participação organizacional.

É possível observar que a contabilidade gerencial ganhou reconhecimento social no âmbito das empresas pesquisadas. Os dados demonstram que a contabilidade gerencial, instalada inicialmente apenas para fins fiscais, foi legitimada na organização ao ser transformada posteriormente em instrumento de gestão. A pesquisa revelou o grau de aceitação das pessoas de outros departamentos. Indica que os novos conceitos já se encontram consolidados e são aceitos sem questionamentos.

Os resultados da pesquisa evidenciam que o processo de mudança da contabilidade gerencial nas indústrias pesquisadas, no período de 2003 a 2007, atendeu as premissas da teoria institucional que caracterizam a efetiva institucionalização das mudanças de hábitos e rotinas. Assim conclui-se que a institucionalização das mudanças de hábitos e rotinas se refletiu na contabilidade gerencial das empresas do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC, acompanhando os estágios evolutivos do IFAC em consonância com o preconizado na literatura.

5.2 RECOMENDAÇÕES

Este trabalho verificou os reflexos da institucionalização das mudanças de hábitos e rotinas organizacionais nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial preconizados pelo IFAC em indústrias familiares de móveis do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC. As constatações apresentadas suscitam algumas questões que podem vir a ser objeto de novas pesquisas à luz das teorias organizacionais:

- a) realizar pesquisas que relacionem as interfaces das teorias organizacionais com as mudanças da contabilidade gerencial;
- b) relacionar as interfaces das teorias organizacionais com a teoria darwinista para compreender as mudanças da contabilidade gerencial;
- c) investigar os paradigmas das teorias organizacionais que possibilitam a compreensão dos aspectos evolutivos da contabilidade gerencial;
- d) aprofundar estudos sobre os conflitos nas empresas familiares, particularmente sobre o papel do líder para o sucesso da implementação de novos artefatos da contabilidade gerencial;

- e) investigar a relação dos fenômenos de institucionalização e legitimidade em empresas familiares;
- f) pesquisar o fenômeno isomórfico no processo de institucionalização da contabilidade gerencial;
- g) estudar a relação da constituição das rotinas organizacionais e a sua relação com os hábitos dos indivíduos.

REFERÊNCIAS

- ALCHIAN, A. A.; DEMSETZ, H. **Production, information costs, and economic organization.** The American Economic Review, 1972, Vol. 62, n. 5, 777-795.
- ALDRICH, H. E.; FIOLE, C. M. **Fools rush in?** The institutional context of industry creation. Academy of Management Review. Out, 1994, v.19, n.4, p.645-670.
- AREND, M.; CÁRIO, S. A. F. **Instituições, inovações e desenvolvimento econômico.** Disponível em: <[http://www. http://www.ie.ufu.br/](http://www.ie.ufu.br/)> Acesso em: 08 jul.2007. 17:25:30.
- ASK, U.; AX, C. **Trends in the development of product costing practices and techniques:** a survey of Swedish manufacturing industry. Paper presented at the 15. Annual Congress of the European Accounting Association, Madri, 1992.
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial.** Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro; revisão técnica de Rubens Fama. São Paulo: Atlas, 2000.
- AUGUSTO, P. O. M. **Estratégia e Ambiente:** contribuições da teoria institucional. Rio de Janeiro: Congresso Enanpad, 2007.
- AZEVEDO, C. G. D.; MACHADO, A. G. C.; FROTA, I. L. N.; ZENAIDE, M. L. C.; BARBOSA, C. L. **Implantação de um sistema ERP:** a mudança organizacional sob os aspectos contingencial e institucional. São Paulo: Enanpad, 2003.
- BAINES, A.; LANGFIELD, S. K. **Antecedents to management accounting change:** a structural equation approach. Accounting, Organizations and Society, 2003.
- BALACHANDRAN, M. **Behavioral accounting: an introduction.** Psychology and Behavioral Sciences Librarian, San Diego State University, San Diego, California, 1985.
- BARDIN, L. **Análise de Conteúdo.** Lisboa, Portugal: Edições 70, 1977.
- BARLEY, S. R.; TOLBERT, P. S. **Institutionalization and Structuration:** studying the links between action and institution. Organization studies Journal, 1997.
- BARNEY, J.; OUCHI, W. **Organizational economics.** San Francisco: Jossey-Bass, 1986.
- BELKAOUI, A. **Behavioral accounting:** the research and practical issues. Quorum Books: 1989.
- BERGER, P. L.; LUCKMANN, T. **A Construção social da realidade:** tratado de sociologia do conhecimento. Petrópolis: Editora Vozes, 2003.
- BERTERO, C. O. **Nota técnica:** teoria da contingência estrutural. In : CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (Orgs. Brasil). **Handbook de estudos organizacionais:** modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais. Vol. 1. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 2003.

BIO, S. R. **Sistemas de informação: um enfoque gerencial.** São Paulo: Atlas, 1985.

BRIERS, M.; HIRST M. **The role of budgetary information in performance evaluation.** Accounting, Organizations and Society, 1990.

BRIGTH, J.; DAVIES, R. E.; DOWNES, C. A.; SWEETING, R. C. **The deployment of costing techniques and practices: a UK study.** Management Accounting, 1992.

BRISOLA, J. **Teoria do agenciamento na contabilidade, a contabilidade e o processo de comunicação.** ConTexto, Porto Alegre, v. 4, n. 7, 2º semestre 2004.

BURRELL, G.; MORGAN, G. **Sociological paradigms and organizational analysis.** Ashgate Publishing Company. USA, 2003.

BURNS, J. **The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics.** Accounting, Auditing & Accountability Journal, 1999.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. **Conceptualizing management accounting change: an institutional framework.** Management Accounting Research, 2000.

CAFFARENA, L. C. **The role of informal institutional factors in the family business.** Universitat Autònoma de Barcelona, Catalonia, Spain, 2006.

CALAÇA, M. V. **Adaptação estratégica na Indústria de Construção Civil: o caso da FGR Construtora S/A.** Dissertação Pós-graduação da Universidade Federal de Santa Catarina, 2002.

CAPRA, F. **As conexões ocultas: ciência para uma vida sustentável.** São Paulo: Cultrix, 2002.

CARVALHO, C. A. P.; VIEIRA, M.F.V.; LOPES, F. **The structuring of the organizational field of theaters and museums in the south of Brazil.** XVIIo European Group for Organization Studies Colloquium. EGOS. Anais...Lyon, France, 2001.

CARVALHO, C. A.; ANDRADE, J. A. A.; MARIZ, L. A. C. **Mudança na teoria institucional.** São Paulo: Congresso Enanpad, 2005.

CASALI, A. M. **Relações da teoria da estruturação com a comunicação organizacional.** I Congresso Brasileiro Científico de Comunicação Organizacional e de Relações Públicas. São Paulo: 2007.

CHAPMAN, C. S. **Reflections on a contingent view of accounting.** Accounting, Organizations and Society, Vol. 22, No. 2, pp. 189-205, 1997.

CHIZZOTTI, A. **Pesquisa em ciências humanas e sociais.** 3.ed. São Paulo: Cortez, 1998.

COHEN, J. R.; PAQUETTE, L. **Management accounting practices: perceptions of controllers.** Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry, 1991.

CORAIOLA, D. M.; SILVA, C. L. M. **A influência dos discursos no isomorfismo organizacional**: as mudanças gráficas em jornais brasileiros. Rio de Janeiro: Congresso Enanpad, 2007.

COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W.; SAMUEL, S. **Managerial accounting research**: the contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research*, 1996.

CRUBELLATE, J. M. **Três contribuições conceituais neo-funcionalistas à teoria institucional em organizações**. São Paulo: Congresso Enanpad, 2005.

CUNHA, M. A. V. C.; DUCLÓS, L. C.; BARBOSA, A. F. **Institucionalização do e-governo como instrumento de legitimidade da governança eletrônica no setor público no Brasil, Chile e Peru**. Salvador: Congresso Enanpad, 2006.

D'AUNNO, T.; SUCCI, M.; ALEXANDER, J. A. **The role of institutional and market forces in divergent organizational change**. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 45, No. 4. 2000, p. 679-703.

DENK, A. **Perfil Socioeconômico**: São Bento do Sul. Joinville: Univille, 2007.

DEMSKI, J.; FELTHAM, G. **Economic Incentives in budgetary control systems**. *Accounting Review*, 1978.

DONALDSON, L. **Teoria da contingência estrutural**. In : CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (Orgs. Brasil). **Handbook de estudos organizacionais**: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais. Vol. 1. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

DUBRIN, A. J. **Fundamentals of organizational behavior**. 3.ed. Mason, Ohio: Thomson South-Western, 2005.

EISENHARDT, K. M. **Agency theory**: an assessment and review. *Academy of Management Review*, 1989, Vol. 14, n. 1, 57-74.

EVANS, H.; ASHWORTH, G. **Survey conclusion**: make up to the competition. *Management Accounting (UK)*, 1996.

FACHIN, R. C.; RODRIGUES, S. B. **Nota técnica**: teorizando sobre organizações – vaidades ou pontos de vista? In : CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (Orgs. Brasil). **Handbook de estudos organizacionais**: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais. Vol. 1. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

FERRARI FILHO, F.; CONCEIÇÃO, O. A. C. **A noção de incerteza nos pós-keynesianos e institucionalistas**: uma conciliação possível? *Journal of Economic Literature*, 2001.

FLECK, D. L. **Institucionalização, sucesso e fracasso organizacional**. São Paulo: Congresso Enanpad, 2006.

FREITAS, C. A. S.; GUIMARÃES, T. A. **Isomorfismo, institucionalização e legitimidade: a atividade de auditoria operacional no tribunal de contas da união.** Brasília: Congresso Enanpad, 2005.

FREZATTI, F. **Zimmerman versus Lukka & Mouritsen: uma pesquisa empírica sobre resultados econômicos e perfil da contabilidade gerencial.** São Paulo: Congresso Enanpad, 2004.

GALBRAITH, J. **Designing complex organizations.** Reading, Ma: Addison-Wesley, 1973.

GERSICK, C. J. G. **Revolutionary change theories: a multilevel exploration of the punctuated equilibrium paradigm.** Academy of Management Review. 1991. Vol. 16, 10-36.

GIDDENS, A. **A constituição da sociedade.** 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

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

GORGATI, V. **Os determinantes da estrutura de capital de empresas familiares brasileiras durante os processos decisórios: contribuições da teoria da firma.** Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. 2000. Disponível em: <www.eac.fea.usp.br>. Acesso em: 08 ago. 2007.

GOVINDARAJAN, V. **Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable.** Accounting, Organizations and Society, 1984.

GRANLUND, M. **Towards explaining stability in and around management accounting systems.** Management Accounting Research, 2001.

GRANLUND, M.; LUKKA, K. **It's a small world of management accounting practices.** Journal of Management Accounting Research. 1998. Vol. 10, p. 153-179.

GRANOVETTER, M. **The strength of weak ties: a network theory revisited.** State University of New York, Stony Brook. Sociological Theory, Volume 1, 1983, 201-233.

GREEN, F. B.; AMENKHIENAN, F. E. **Accounting inovations: a cross sectional survey of manufacturing firms.** Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry, Spring, 1992.

GUEDES, S. N. R. **Observações sobre a economia institucional: há possibilidade de convergência entre o velho e o novo institucionalismo?** Disponível em: www.race.nuca.ie.ufrj.br. Acesso em: 05/09/2007.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. **Em busca do entendimento da formação dos hábitos, rotinas e instituições da contabilidade gerencial.** São Paulo: Congresso Universidade de São Paulo, 2004.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; LOPES, A. B. **Uma Contribuição ao Entendimento da Estabilidade e da Mudança da Contabilidade Gerencial sob a Ótica da Teoria Institucional.** São Paulo: Congresso Enanpad, 2004.

GUERREIRO R.; PEREIRA C. A.; REZENDE A. J. **Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso.** São Paulo: Congresso Enanpad, 2005.

GUPTA, P. P.; DIRSMITH, M. W.; FORGARTY, T. J. **Coordination and control in a government agency: contingency and institutional theory perspectives on GAO audits.** Administrative Science Quarterly, Vol. 39. 1994, p. 264-284.

HALL, C. S.; LINDZEY, G.; CAMPBELL, J. B. **Teorias da personalidade.** 4. ed. Porto Alegre, Artmed, 2000.

HENDRIKSEN, E. S; VAN BRED, M. F. **Teoria da contabilidade.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HODGSON, G. **The approach of institutional economics.** Journal of Economic Literature. Vol 36, 1998. 166-192.

HOFFMAN, A. J. **Institutional evolution and change: environmentalism and the U.S. chemical industry.** Academy of Management Journal. 1999. Vol. 42, 351-371.

INTERNATIONAL FEDERATIONS OF ACCOUNTANTS. **International management accounting practice (IMAP),** 1998.

ITTNER, C. D.; LARCKER D. F. **Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective?** Journal of Accounting & Economics, vol.32, 2001.

JENSEN, M. C. **The modern industrial revolution, exit, and the failure of internal control systems.** The Journal of Finance, volume 48, issue 3, papers and proceedings of the Fifty-Third Annual Meeting of the American Finance Association: Anaheim, California January 5-7, 1993 (Jul., 1993), 831-880.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. **Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure.** Journal of Financial Economics, Oct., 1976.

JENSEN, M.; ROEBACK, R. **The market for corporate control: empirical evidence.** Journal of Financial Economics, 1983.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Relevance lost-the rise and fall of management accounting.** Boston: Harvard Business School Press, 1987.

KAPLAN, S. E.; MACKEY, J. T. **An examination of the association between organizational design factors and the use of accounting information for managerial performance evaluation.** Journal of Management Accounting Research, 1992.

KHANDAWALLA, P. N. **The effect of different types of competition on the use of management controls.** Journal of Accounting Research, 1972.

KREN, L. **The role of accounting information in organizational control: the state of the art.** Milwaukee: University of Wisconsin, 1997.

LAKATOS, I.; MUSGRAVE, A. **Criticism and the growth of knowledge**. Cambridge: Cambridge University Press, 1970.

LAWRENCE, T. B.; WINN M. I.; JENNINGS, P. D. **The temporal dynamics of institutionalization**. Academy of Management. The Academy of Management Review. 2001. Vol. 26. n. 4, 624-644.

LEBLEBICI, H.; SALANCIK, G. R.; COPAY, A.; KING, T. **Institutional change and the transformation of interorganizational fields: an organizational history of the U.S. radio broadcasting industry**. Administrative Science Quarterly. 1991. Vol. 36, 333-363.

LETHBRIDGE, E. **Tendências da empresa familiar no mundo**. 7. ed. Rio de Janeiro: BNDES, 1997.

LIBBY, T.; WATERHOUSE, J. H. **Predicting change in management accounting system**. Journal of Management Accounting Research, 1996.

LORENZ, E. **Organisational routines in the light of 'old' evolutionary economics: bringing politics back into the study of organisational learning**. European Journal of Economic and Social Systems 14 N° 2, 2000, 191-207.

LUFT, J.; SHIELDS, M. D. **Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research**. Accounting, Organizations and Society, 2003.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5.ed. - São Paulo : Atlas, 2003.

MARTINEZ, A. L. **Agency theory na pesquisa contábil**. São Paulo: Congresso Enanpad, 1998.

MARTINS, G. A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. São Paulo: Atlas, 1994.

MCKINLEY, W.; MONE, M. **Organization theory**. Oxford University Press, USA. 2003.

MINAYO, C. S.; DESLANDES, O. C. N. CRUZ, O. N.; GOMES, R. **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 24.ed. Petrópolis: Vozes, 1994.

MOLINARI, S. K. R.; GUERREIRO, R. **Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na controladoria do Banco do Brasil**. São Paulo: Congresso Universidade de São Paulo, 2004.

NASCIMENTO, A. M.; BIANCHI, M. **Um estudo sobre o papel da controladoria no processo de redução de conflitos de agência e de governança corporativa**. In: V Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2005, São Paulo. Contabilidade, Cidadania e Responsabilidade Social, 2005.

NELSON, D. L.; QUICK, J. C. **Organizational behavior: foundations, realities & challenges**. 5.ed. South-Western, Ohio: Thomson South-Western, 2006.

NEUBAUER, F.; LANK, A. G. **The family business: its governance for sustainability.** New York: Routledge, 1998.

OGDEN, S.; CLARKE, J. **Customer disclosures, impression management and the construction of legitimacy: corporate reports in the UK privatized water industry.** Accounting, Auditing & Accountability Journal Vol. 18 No. 3, 2005.

OLIVEIRA, S. L. **Tratado de metodologia científica.** São Paulo: Pioneira, 2001.

OTLEY, D. T. **The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis.** Accounting, Organizations and Society, 1980.

_____. **Developments in management accounting research: management accounting,** sep. 1985.

ORO, I. M. **Avaliação da eficiência de empresas familiares brasileiras utilizando a análise envoltória de dados.** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau. 2006.

PASSALONGO, C.; ICHIKAWA, E. Y.; REIS, L. G. Contribuições da teoria institucional para os estudos organizacionais: o caso da universidade de Londrina. **Revista de Negócios.** Blumenau, v. 9, n. 1, p. 19-26, jan/mar, 2004.

PECI, A. **A nova teoria institucional em estudos organizacionais: uma abordagem crítica.** São Paulo: Congresso Enanpad, 2005.

PEREIRA, C. A.; GUERREIRO, R. **Avaliação do processo de mudança da contabilidade gerencial sob o enfoque da teoria institucional: o caso do Banco do Brasil.** São Paulo: Congresso Enanpad, 2005.

PERROW, C. **Complex organizations.** New York: Random House, 1986.

PFEFFER, J.; SALANCIK, G. R. **The external control of organizations: a resource dependence perspective.** New York: Harpes & Row, 1978.

PINTO JR., H. Q.; PIRES, M. C. P. **Assimetria de informações e problemas regulatórios.** Agência Nacional do Petróleo, 2000.

REED, M. **Teorização organizacional: um campo historicamente contestado.** In : CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (Orgs. Brasil). **Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais.** Vol. 1. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

REID, G. C.; SMITH, J. A. **The impact of contingencies on management accounting system development.** Management Accounting Research, 2000.

RICARDINO. A. **Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento.** São Paulo: Saraiva, 2005.

RICCIO, L. E.; SECURA, L. C.; SAKATA, M. C. G. Estudo das pesquisas sobre custos período de 1967 a 1999. **Revista de Contabilidade do CRCSP.** São Paulo, jun. 2000.

- RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.
- RODRIGUES, S. B. **Organization studies: anglosaxon knowledge in Brazil**. Belo Horizonte: UFMG, 1997. (Ensaio de Administração n. 002.)
- ROSSONI, L.; TEIXEIRA, R. M. **Integrando empreendedorismo, rede de relações, recursos e legitimidade: o caso da aliança empreendedora**. Salvador: Congresso Enanpad, 2006.
- SCAPENS, R. W.; ROBERTS, J. **Accounting and control: a case study of resistance to accounting change**. Management Accounting Research, 1993.
- SCAPENS, R. W. **Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice**. Management Accounting Research, 1994.
- SCHIEHL, E.; MORISSETTE, R. Motivation, measurement and rewards from a performance evaluation perspective. **Revista de Administração Contemporânea**, 2000.
- SCHMIDT, P. **História do pensamento contábil**. Bookman: Porto Alegre, 2000.
- SCHWEIKART, J. A. **Cognitive contingency theory and the study of ethics in accounting**. Journal of Business Ethics 11, May 1992.
- SCOTT, W. R. **Organizations, rational, natural and open systems**. 4.ed., New Jersey: Prentice Hall, 1995.
- SILVA, C. L. M.; GONÇALVES, S. A. **Nota técnica: a teoria institucional**. In : CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (Orgs. Brasil). **Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**. Vol. 1. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- SILVEIRA, A. **Roteiro básico para apresentação e editoração de teses, dissertações e monografias**. 2. ed. Blumenau: Edifurb, 2004.
- SIEGEL, G.; SORENSEN, J. E. **Counting more, counting less: transformations in the management accounting profession**. The 1999 Practice Analysis of Management Accounting; Agosto 1999.
- SOUTES, D. O.; ZEN, M. J. de C. M. de. **Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras**. São Paulo: Congresso Universidade de São Paulo, 2005.
- SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – FEA/USP. São Paulo, 2006.
- SUCHMAN, M. C. **Managing legitimacy: strategic and institutional approaches**. Academy Management Review, 1995.
- TIESSEN, P.; WATERHOUSE J. H. **Towards a descriptive theory of management accounting**. Accounting. Organizations and Society, 1983.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. **A institucionalização da teoria institucional.** In : CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (Orgs. Brasil). **Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais.** Vol. 1. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

TOWNLEY, B. **Foucault, power/knowledge, and its relevance for human resource management.** Academy of Management Review. 1993. Vol. 18, 518-545.

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

VASCONCELOS, F. C.; QUEIROZ, M. A. L.; GOLDSZMIDT, R. G. B. **Rendas econômicas e legitimidade: incorporando elementos da teoria institucional no campo da estratégia empresarial.** Salvador: Congresso Enanpad, 2006.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** São Paulo: Atlas, 1997.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. **Positive accounting theory.** New Jersey: Prentice-Hall, 1986.

WILLIAMSON, O. **The economic institutions of capitalism: firms, markets, relational contracting.** New York: The Free Press, 1985.

ZIMMERMAN, J. L., **Conjectures regarding empirical managerial accounting research.** Journal of Accounting and Economics, 2001.

APÊNDICES

APÊNDICE A – EMPRESAS SELECIONADAS	
<p>01 - ARTES INDUSTRIAIS DE MADEIRA LTDA. Rodovia BR-280 - s/nº ATT.: Sr. LUIS WEISS Caixa Postal, 185 artes.luisweiss@terra.com.br Fone: (0xx) 47-3635-1222 89290.000-São Bento do Sul-SC.</p>	<p>09 - MÓVEIS E ESQUADRIAS SEIVA LTDA. Rua Francisco Kobs, 239 ATT.: Sr. JOÃO PIECHCZ Caixa Postal, 232 Diretoria1@seivamoveis.com.br Fone: (0xx)47-3634-1122 89290.000-São Bento do Sul-SC</p>
<p>02 - BVS MÓVEIS LTDA. Estrada Cruzeiro, 2343 Att.,Sr. VALDIR SCHNEIDER Caixa Postal, 594 bvsmoveis@creativenet.com.br Fone: (0xx) 3635-5145 89290.000-São Bento do Sul – SC.</p>	<p>10 – MÓVEIS GROSSL LTDA. Rua Carlos Grossl, 700 Att.: Sr. Laércio Grossl Fone/Fax: (47) 3635-1211 E-mail: moveisgrossl@sbs.netis.com.br 89290.000-São Bento do Sul – SC.</p>
<p>03 - FÁBRICA DE MÓVEIS CONSULAR LTDA. Rua José Grossl, 242 ATT.: Sr. WALDEMAR MUELLER Caixa Postal, 215 consular@matrix.com.br Fone: (0xx) 47-3634-1197 89290.000-São Bento do Sul-SC.</p>	<p>11 - MÓVEIS JAMES LTDA. Rua Padre H.Muller, 534 ATT.: Sr. JAMES PFUTZENREUTER Caixa Postal, 82 vendas@moveisjames.com.br Fone: (0xx) 47-3634-1300 89290.000-São Bento do Sul-SC.</p>
<p>04 - INDÚSTRIAS ARTEFAMA S/A. Rodovia BR-280 - nº 618 ATT.: Sr. ÁLVARO WEISS Caixa Postal, 50 secretaria@artefama.com.br Fone: (0xx) 47-3631-1200 89290.000-São Bento do Sul-SC.</p>	<p>12 - MÓVEIS REALEZA LTDA Rua Augusto Wunderwald, 1530 Att.: Sr. SILVIO PSCHIEDT Fone: (47) 3634-1277 Fax: (47) 3634-1149 e-mail: silvio@creativenet.com.br 89290.000-São Bento do Sul – Sc.</p>
<p>05 - INDÚSTRIA DE MÓVEIS AMÉRICA LTD. Estrada Cruzeiro, s/nº ATT.: Sr. ALBERTO DUMS Caixa Postal, 335 america@americamoveis.com.br Fone: (0xx) 47-3635-0777 89290.000-São Bento do Sul-SC.</p>	<p>13 - MÓVEIS RUDNICK S/A. Rua Paulo Schlemm Sobrinho, s/nº ATT.: INGOMAR RUDNICK Caixa Postal, 84 hermes@rudnick.com.br Fone: (0xx) 47- 3631-000 89290.000-São Bento do Sul-SC</p>
<p>06 - INDÚSTRIAS MÓVEIS CLEMENT LTDA. Rodovia BR-280 - s/nº ATT.: Sr. CARLOS CLEMENT Caixa Postal, 194 clement@creativenet.com.br Fone: (0xx) 47-3633-4800 89290.000-São Bento do Sul-SC.</p>	<p>14 - MÓVEIS SERRALTENSE LTDA. Rua Benjamin Constant, 438 ATT.: Sr. GUIDO GUSTAVO LUTZ Caixa Postal, 64 serraltense@creativenet.com.br Fone: (0xx) 47-3634-1320 89290.000-São Bento do Sul-SC</p>
<p>07 - INDÚSTRIAS ZIPPERER S/A. Rua Jorge Zipperer, 101 ATT.: Sra. NÍCIA TEREZINHA ZSCHOERPER Caixa Postal, 161 zipperer@zipperer.com.br Fone: (0xx) 47-3634-1220 89290.000-São Bento do Sul-SC.</p>	<p>15 - MÓVEIS WEIHERMANN S/A. Rodovia BR-280 - km 5 ATT.: Sr. ARNALDO HUEBL Caixa Postal, 32 weiher@fastlan.com.br Fone: (0xx) 47-3631-5500 89290.000-São Bento do Sul-SC</p>
<p>08 - INTERCONTINENTAL INDÚSTRIA DE MÓVEIS LTDA. Rua Honório Zschoerper, 285 ATT.: SR. JEFERSON DE SOUSA Caixa Postal, 47 jsousa@intercontinental.ind.br Fone: (0xx) 47-3631-9000 89290.000-São Bento do Sul-SC.</p>	

APÊNDICE B – INSTRUMENTO DE PESQUISA

QUESTIONÁRIO

Seção 1 – Informações do respondente da pesquisa, dos fundadores da empresa e administração atual

Perfil do respondente

- 1) Qual o cargo que ocupa na empresa?

- 2) Há quanto tempo desempenha esse cargo na empresa?

- 3) Qual sua formação acadêmica?
 a) Graduação Área: _____
 b) Pós-graduação Nível: _____ Área: _____

Dados da empresa

- 4) Qual a data de fundação da empresa?

- 5) Qual o regime de tributação que a empresa está enquadrada?

- 6) A contabilidade é realizada internamente na empresa ou é terceirizada?

- 7) A empresa possui filiais? Onde?

- 8) Em quais estados comercializa seus produtos no mercado interno?

- 9) O mercado externo é explorado pela empresa? () Sim () Não. Para quais países a empresa exporta?

- 10) O mercado externo participa de qual porcentagem do faturamento da empresa?

Caracterização da empresa familiar

- 11) Em que nível do organograma, considerando sua função na contabilidade gerencial, você está empregado?

- 12) O fundador permanece na administração da sociedade? () Sim () Não. Qual cargo ocupa atualmente?

- 13) Que membros da família (grau de parentesco) ocupam cargos na administração da empresa?

Quais cargos eles ocupam?

14) Que geração da família do fundador ocupa cargo atualmente na administração da empresa?

15) Qual(is) cargo(s) ela(s) ocupa(m)?

16) Todos os gestores participam ativamente no estabelecimento dos objetivos estratégicos? Explique.

Seção 2 – Mudanças ocorridas na contabilidade gerencial

Nos últimos 5 anos houve muitas mudanças no trabalho das pessoas da contabilidade gerencial? Gostaria de focalizar as mudanças em seu trabalho no período de 2003 a 2007. Utilize a lista das atividades no final do questionário para responder as perguntas 17 e 18, assinalando com um “X” a situação na sua empresa.

17) Quais atividades você faz mais hoje proporcionalmente do que você fazia cinco anos atrás na contabilidade gerencial da empresa?

18) Quais atividades você faz menos hoje proporcionalmente do que você fazia cinco anos atrás na contabilidade gerencial da empresa?

Diversos fatores contribuem às mudanças nas atividades da contabilidade gerencial. Três fatores que podem dirigir à mudança são: avanços tecnológicos, mais experiência de trabalho e mudança no papel da função da contabilidade gerencial na empresa.

19) Você considera que mudanças no seu trabalho podem ser decorrentes das transformações do papel da contabilidade gerencial na sua empresa? () Sim () Não.

20) Você pode citar algum exemplo de como suas atividades mudaram por causa das mudanças no papel da contabilidade gerencial na sua empresa?

21) As mudanças nas atividades da contabilidade gerencial significam freqüentemente que você tem que adquirir novos conhecimentos e habilidades? () Sim () Não. Nos últimos cinco anos, quais foram as habilidades ou áreas de conhecimento mais importantes que você procurou aprender a fim de executar suas funções na contabilidade gerencial?

22) Em relação há 5 anos atrás, as pessoas na função da contabilidade gerencial dedicam atualmente em cada atividade relacionada abaixo: a) mais tempo, b) quantidade de tempo mais ou menos idêntica, c) menos tempo. Assinale uma dessas alternativas nas atividades abaixo relacionadas.

() Coleta e compilação de informação

() Preparação dos relatórios financeiros padronizados

() Interpretação e análise dos dados e das informações

() Envolvimento ativo em decisões do negócio

Para responder as questões 23 e 24 utilize a lista de atividades no final do Questionário, assinalando com um “X” a situação na sua empresa.

23) Quais das atividades relacionadas compreendem novos serviços que a contabilidade gerencial está fornecendo atualmente e que não eram fornecidos 5 anos atrás?

24) Quais das atividades relacionadas compreendem serviços que eram fornecidos 5 anos atrás e que ainda são fornecidos atualmente pela contabilidade gerencial?

25) Que mudanças você vê acontecendo atualmente na função da contabilidade gerencial?

26) Analisando sua carreira nos últimos 5 anos, você diria que atualmente a taxa de mudança é: () mais rápida, () mais ou menos idêntica, () menos rápida do que no passado?

27) Cite alguns exemplos de mudanças que vêm ocorrendo?

Como essas mudanças afetam as pessoas envolvidas no trabalho?

28) Atualmente, quais os fatores que você considera importantes para promover a mudança na função da contabilidade gerencial?

29) O que você pensa sobre as mudanças que estão ocorrendo?

As mudanças estão ocorrendo: () em um ritmo normal, () demasiadamente rápidas, () demasiadamente lentas?

30) As pessoas que trabalham na contabilidade gerencial se sentem ameaçadas pelas mudanças? Explique:

31) As mudanças ocorridas influenciam nos hábitos dos indivíduos? () Sim () Não. Explique:

32) A empresa onde você trabalha considera os hábitos dos indivíduos para estabelecer novas regras organizacionais? () Sim () Não. Comente sua resposta:

Seção 3 – Funções da contabilidade gerencial

- 33) Em sua empresa, onde as pessoas da contabilidade gerencial estão localizadas fisicamente?
- () Todos trabalham na mesma área central da contabilidade gerencial;
 - () A maioria da equipe trabalha na mesma área central da contabilidade gerencial;
 - () A metade da equipe trabalha em uma área central da contabilidade gerencial e a outra metade em outros departamentos;
 - () A maioria da equipe trabalha em outros departamentos;
 - () Todos trabalham em outros departamentos.

Utilize a lista de atividades do final do Questionário para responder a pergunta 34.

- 34) Atribua uma nota de 1 a 4 para o tempo dedicado às atividades do seu trabalho, sendo: 1 a que mais tempo ocupa, 2 a que ocupa um tempo razoável, 3 a que pouco tempo ocupa, e 4 as atividades que jamais foram desenvolvidas.
- 35) Como o seu tempo é dividido percentualmente entre:
- a) Coleta da informação _____
 - b) Análise ou interpretação da informação _____
 - c) Compartilhamento e ação _____
 - d) Controle do trabalho de outra pessoa _____

- 36) Você disse que gasta ____% do seu tempo na coleta da informação. Quem é envolvido tipicamente na função de levantamento de dados?

Em algumas empresas as pessoas trabalham em equipes multifuncionais. Uma equipe multifuncional tem tarefas específicas e é composta por pessoas de vários departamentos da empresa.

- 37) Você trabalha em alguma equipe multifuncional?

- 38) Qual é seu papel na equipe?

- 39) Analisando os 5 anos passados, houve alguma mudança no papel das pessoas da contabilidade gerencial nestas equipes? () Sim () Não. Que tipos de mudanças ocorreram?

_____ Você pode dar alguns exemplos? _____

Seção 4 – Utilização dos artefatos da contabilidade gerencial

- 40) Assinale no quadro que segue com um “X” a situação na sua empresa dos artefatos da contabilidade gerencial.

Artefatos da Contabilidade Gerencial	Projeto não implantado	Não há previsão de implantação	Previsão de implantação	Projeto em implantação	Projeto implantado
Os gestores utilizam o orçamento como base para tomada de decisão					
São realizadas simulações de rentabilidade dos produtos (Receitas, Custos e Margem)					
A empresa possui <i>software</i> específico para fazer simulação de resultados					
Para efeito gerencial, o custo dos produtos é calculado com base no método de Custeio por Absorção					
Para efeito gerencial, o custo dos produtos é calculado com base no método de Custeio Variável					
A empresa calcula rentabilidade por cliente, canal de distribuição, região, entre outros					
A empresa utiliza o conceito de margem de contribuição (receita menos custos e despesas variáveis dos produtos)					
A empresa avalia a margem de contribuição por fator limitante de produção					
A empresa utiliza o Custeio Padrão como instrumento de controle de custos					
Os gestores são cobrados pelas variações registradas entre o custo padrão e o custo real incorrido					
A empresa utiliza o custeio baseado em atividades (ABC)					
A empresa gera relatórios através de ferramentas de BI (<i>Business Intelligence</i>)					
A empresa acompanha a evolução dos indicadores não financeiros da mesma					
A empresa compara alguns de seus indicadores com os de outras empresas do mesmo setor (<i>Benchmarking</i>)					
A empresa utiliza o <i>Balanced Scorecard</i> (BSC)					
A empresa utiliza o <i>Economic Value Added</i> (EVA) para avaliar seu desempenho econômico?					
Índices econômico-financeiros tais como <i>Return of Investment</i> (ROI), Retorno sobre o Patrimônio Líquido (RSPL), índices de liquidez, entre outros, são constantemente utilizados pela empresa					
A empresa trabalha com conceito de valor presente para custos e					

despesas					
São elaborados e analisados relatórios gerenciais em moeda constante					
Para efeitos gerenciais, a empresa utiliza o preço de transferência baseado em custos					
Para efeitos gerenciais, a empresa utiliza o preço de transferência baseado em preços de mercado					
A empresa calcula o custo financeiro dos estoques					
A empresa adota o conceito de <i>Just-in-time</i>					
A empresa utiliza a filosofia <i>Kaizen</i>					
Os gestores da empresa acreditam que a redução do custo é obtida na fase de projeto de um novo produto					
A empresa utiliza o conceito de custeio-meta					
A empresa elabora planilhas de custos logísticos					
O planejamento estratégico é uma ferramenta usualmente utilizada na empresa					

Fonte: Adaptado de SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, FEA/USP, 2006.

Seção 5 – Percepções dos membros da organização sobre a contabilidade gerencial

- 41) Comparando a percepção de 5 anos atrás sobre a relevância da contabilidade gerencial, as pessoas que não trabalham na contabilidade gerencial atribuem hoje: () valor maior, () valor mais ou menos idêntico, () valor menor na sua empresa?
- 42) Como você pensa que as pessoas de outros departamentos vêem o seu papel na companhia? Consideram você: () um "revisor de contas", () um membro da equipe, () um perito técnico, () um conselheiro ou facilitador?

Seção 6 – Fatores determinantes para o desenvolvimento da contabilidade gerencial

Alguns fatores organizacionais são determinantes para o desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas, por exemplo: aspectos comportamentais (conflitos intra-organizacionais, resistência da organização à mudança, estilos de liderança); aspectos estruturais (tamanho organizacional, automatização de tecnologias, descentralização e incerteza do mercado).

- 43) Dentre esses aspectos organizacionais, qual você considera mais relevante ao desenvolvimento da contabilidade gerencial na sua empresa? Por que?

- 44) Dentre os aspectos estruturais explicitados no início desta seção, qual você considera mais relevante ao desenvolvimento da contabilidade gerencial? Porque?

45) Os hábitos dos indivíduos influenciam na formação de novas regras e rotinas da contabilidade gerencial? Como?

46) Os novos instrumentos da contabilidade gerencial introduzidos começaram a fazer parte dos hábitos das pessoas e das rotinas e regras da organização? Como?

47) Os novos instrumentos da contabilidade gerencial foram aceitos sem questionamentos? Comente.

48) Qual foi a estratégia da empresa para superar a resistência à mudança?

49) Os conflitos intra-organizacionais ocorrem entre os indivíduos da contabilidade gerencial e também com outros departamentos? () Sim () Não. Qual foi a estratégia utilizada pela empresa para minimizar esses conflitos?

50) Após a implantação dos novos instrumentos da contabilidade gerencial, o papel do líder foi preponderante para a sua legitimação? () Sim () Não. Nas regras que são definidas na sua empresa há participação dos gerentes dos setores? () Sim () Não.

51) As regras definidas na empresa foram flexíveis ou fixas?_____Comente.

LISTA DE ATIVIDADES	17	18	23	24	34
1) Sistemas de contabilidade e relatórios contábeis					
2) Controle da função de contabilidade/finanças					
3) Consultoria interna					
4) Elaboração de orçamento de curto prazo					
5) Planejamento de longo prazo (estratégico)					
6) Execução de análises financeiras e econômicas					
7) Sistemas computadorizados e operações					
8) Melhoria de processos					
9) Avaliação de desempenho					
10) Conformidade ao governo ou agências regulatórias					
11) Conformidade às questões tributárias					
12) Política de contabilidade					
13) Recursos humanos					
14) Financiamento externo					
15) Sistemas de contabilidade de custos					
16) Consolidações					
17) Fusões, Cisões e Incorporações					
18) Planejamento tributário e estratégico					
19) Análise de mercado					
20) Auditoria interna					
21) Investimentos em fundos					
22) Gerência de risco					
23) Sistemas e controle de qualidade					
24) Gerência de recursos					
25) Educação da organização					
26) Preço de transferência					
27) Outros. Especifique:					

Fonte: Adaptado de SIEGEL, G.; SORENSEN, J. E. **Counting more, counting less:** transformations in the management accounting profession. The 1999 Practice Analysis of Management Accounting; Agosto 1999.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)