

Análise da Institucionalização de Artefatos de Custos no Controle Gerencial em uma Empresa Têxtil

Analysis of Institutional Artifact Cost in Management Control in a Textile Company

Rodrigo Barraco Marassi
Bacharel em Ciências Contábeis – UNESPAR/FAFIPA
Mestrando em Ciências Contábeis – FURB
Rua Antônio da Veiga, 140 - Victor Konder -89012-900 - Blumenau - SC
rodrigomarassi_16@hotmail.com

Franciele Wrubel
Mestre em Ciências Contábeis – UNISINOS
Doutoranda em Ciências Contábeis – FURB
Rua Antônio da Veiga, 140 - Victor Konder -89012-900 - Blumenau - SC
franciele_wrubel@yahoo.com.br

Fabricia Silva da Rosa
Doutora em Engenharia de Produção com Pós-Doutora em Contabilidade - UFSC
Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da FURB
Rua Antônio da Veiga, 140 - Victor Konder -89012-900 - Blumenau - SC
fabriciasrosa@hotmail.com

Resumo

O presente estudo objetivou analisar o processo de institucionalização de artefatos de custos no controle gerencial de empresa paranaense do setor têxtil. Para isso, desenvolveu-se pesquisa descritiva, qualitativa com desenvolvimento de estudo de caso conduzido por entrevista semiestruturada, aplicação de questionários e análise documental. A empresa em estudo foi selecionada por acessibilidade e intencionalmente por estar em fase de implementação de mudança nas práticas de controle gerencial. Estruturou-se roteiro de entrevista semiestruturada e questionários com base em Burns e Scapens (2000), Guerreiro et al. (2005) e Rocha e Guerreiro (2010). Foram entrevistados o *controller* e um funcionário da controladoria, assim como, dois funcionários envolvidos na alimentação do sistema de informações. A empresa busca implementar novo plano de contas e relatórios gerenciais pelo sistema que oferece melhor tempestividade e gestão dos custos e despesas fixas e variáveis, centros de custos, entre outros. Os resultados da pesquisa demonstram que a etapa de codificação foi realizada pelo *controller* e por consultor ao codificaram os princípios e desejos institucionais em rotinas, regras e normas e assim elaborar a proposta de mudanças. A empresa não atendeu adequadamente alguns fatores de institucionalização elencados por Guerreiro et al. (2005), referentes treinamento das pessoas envolvidas, elementos de repetição e percepção da consequências da implantação da mudança pelas pessoas. Ao analisar o estudo de caso e refletir os resultados com a lente da teoria institucional, conclui-se que obter informações gerenciais de artefatos de custos depende de adequados processos de coleta de dados, sendo que mesmo quando utilizando de tecnologias atualizadas, necessita-se de diversos fatos para que esse processo torne-se institucionalizado, o que pode ser melhor compreendido com base nessa lente.

Artigo publicado anteriormente nos Anais do 5º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças em 2014.
Artigo submetido em 21 de fevereiro de 2014 e aceito em 18 de julho de 2014 pelo Editor Marcelo Alvaro da Silva Macedo, após *double blind review*.

Palavras-chave: Controle Gerencial. Teoria Institucional. Artefatos de custos.

Abstract

The present study aimed to analyze the process of institutionalization of artifacts in cost management control of Paraná company in the textile sector. For this, we developed descriptive, qualitative research with development of a case study conducted by semi-structured interviews, questionnaires and document analysis. The company under study was selected for accessibility and intentionally to be in the implementation phase of change in management control practices. Was structured semi-structured interviews and questionnaires based on Burns and Scapens (2000), Guerreiro et al. (2005) and Rock and Warrior (2010). The controller and an employee of the comptroller, as well as two officials involved in the supply of the information system were interviewed. The company seeks to implement new accounting and management reporting system that offers the best timing and management of costs and fixed and variable costs, cost centers, among others. The research results show that the encoding step was performed by the controller and by consulting the codified principles and institutional desires in routines, rules and regulations and so draft the proposed changes. The company has not adequately met some factors of institutionalization listed by Guerreiro et al. (2005), regarding training of the people involved, elements of repetition and perceived consequences of the implementation of change by people. By analyzing the case study and reflect the results with the lens of institutional theory, it follows that to obtain management information artifacts cost depends on appropriate processes for data collection, and even when using updated technologies, needs some several facts that this process becomes institutionalized, which may be better understood based on this lens.

Keywords: Management Control. Institutional Theory. Artifacts costs.

1 Introdução

Estudos sobre as mudanças organizacionais ocorridas na gestão das empresas tem sido objeto de investigações da comunidade acadêmica. Entre aqueles que exploraram esse tema, são importantes os que identificam e analisam os artefatos adotados pelas empresas (SOUTES, 2006; OYADOMARI et al., 2008), pois técnicas de gestão e práticas de contabilidade gerencial podem ser utilizadas de forma combinada para melhorar o desempenho das organizações, conforme suas prioridades estratégicas (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998).

A adoção de artefatos de controle gerencial nas organizações, entre eles o uso de artefatos de custos (métodos de custeio, por exemplo), não depende apenas de posturas gerenciais embasadas na racionalidade econômica nem de imposições legais e regulatórias, mas também fatores institucionais, comportamentais, contingenciais, etc. (FREZATTI et al., 2009). Dessa forma, ao explorar sobre o uso de artefatos ou práticas de gestão é importante considerar esses fatores mencionados.

Assim, utilizar a teoria institucional como lente de análise pode ser uma forma de ajudar a explicar a prática dos diferentes artefatos de controle gerencial (FREZATTI et al., 2009). A teoria institucional já foi utilizada em pesquisas sobre mudanças na contabilidade gerencial (SULAIMAN, MITCHEL; 2005, ZAN, 2006; REIS, 2008) e proporcionou reflexões sobre os fatores que contribuem para as mudanças. Nesse estudo utiliza-se essa lente para analisar as mudanças em artefatos de custos em empresa do setor têxtil.

Para Tolbert e Zucker (1999), durante o processo de mudança existe uma preocupação que reflete em dois objetivos principais, que remetem a duas premissas: deve haver uma integração entre os componentes estruturais no sistema para que este possa sobreviver, de

modo que os componentes sejam partes inter-relacionadas do todo; e o funcionamento de um sistema social depende da contribuição das estruturas existentes, pelo menos para manter um equilíbrio, pois, de outro modo, o sistema não sobreviveria.

Nesse contexto, o processo de padronização das rotinas e regras previamente formuladas, pode ser alterado de acordo com as modificações ocasionadas na organização, instigando-se como a entidade encontra formas mutuamente aceitáveis para implementá-las no processo organizacional (BURNS; SCAPENS, 2000). Guerreiro et al. (2005) destacam que é perceptível notar diferenças significativas em relação ao ambiente empresarial das décadas anteriores sobre novas formas de produção e novos recursos tecnológicos, devido a busca em satisfazer as necessidades dos clientes e atuando em mercado competitivo. Os autores entendem que frente a novo ambiente, é natural que os gestores das empresas tenham modelos decisórios orientados pelas variáveis que surgem nesse contexto, no qual necessitam de novas informações que devem ser aperfeiçoadas de acordo com o emprego de novos conceitos de contabilidade gerencial.

Diante deste cenário, surge a seguinte questão de pesquisa: Como ocorre o processo de institucionalização de artefatos de custos no controle gerencial em uma empresa do setor têxtil? Assim, o objetivo deste estudo é analisar o processo de institucionalização de artefatos de custos no controle gerencial de uma empresa do setor têxtil. Um estudo de caso em empresa desse setor pode impulsionar a análise no sentido de identificar as rotinas dos envolvidos no processo de mudanças.

Os estudos empíricos realizados que associaram as mudanças na contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional buscaram investigar como foi a adaptação da mudança e quais fatores levaram a mudança. Porém, estas pesquisas realizaram-se durante ou após o processo de mudança (SITI-NABIHA; SCAPENS, 2005), (GUERREIRO et al. 2005, 2008), (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2006), (OYADOMARI et al. 2008), (LAVARDA; FELIU; PALANCA, 2009), (ROCHA; GUERREIRO, 2010) e (ANGONESE, 2012), de forma ao observar todo o processo, ou após sua finalização.

Dessa forma, a presente pesquisa justifica-se por investigar os fatores que ocasionaram as mudanças no controle gerencial, no início do processo. Contribuindo com pesquisas sobre o tema, pois tal investigação traz como diferencial, a identificação de quais motivos contribuem para os atores humanos buscarem mudanças na contabilidade gerencial da organização.

Argumenta-se que a contabilidade sob a ótica de rotina institucionalizada, cria entendimentos de atividades de acordo com conjuntos específicos de normas e procedimentos contábeis, que permitem que decisões sejam tomadas e o desenvolvimento em um ambiente complexo e incerto. Este quadro de institucionalização de práticas, apresentado por Scapens (1994) surge como um possível ponto de partida para estudos de caso sobre controle gerencial, o que justifica a realização desse estudo.

O enfoque da teoria institucional que fornece embasamento para estudos abrangendo contabilidade gerencial é a velha economia institucional (BURNS, 2000). A legitimidade, proporcionada pelo compartilhamento de pressupostos da teoria institucional, adequa a identificação de categorias dos indivíduos e suas atividades em relação às rotinas e práticas das organizações, abrangendo três abordagens: a nova sociologia institucional, a nova economia institucional e a velha economia institucional (SCAPENS, 1994; GUERREIRO et al., 2005). Sob uma perspectiva da Velha Teoria Institucional, compreende-se o que faz um artefato de custos ser aceito ou não pela organização e a como são vistos no contexto de regras e rotinas. Este artigo é composto, além da introdução, por uma seção sobre o referencial teórico, que trata sobre a teoria institucional, contabilidade gerencial, controle gerencial e estudos relacionados, seguida dos aspectos metodológicos. Após, são apresentados os resultados e as considerações finais, encerra-se com as referências.

2 Referencial Teórico

Com o intuito de esclarecer sobre os teoria institucional, contabilidade gerencial, controle gerencial e estudos que relacionaram esses assuntos, construiu-se o referencial teórico, apresentando nos tópicos a seguir argumentos encontrados na literatura que possam dar base a tais temas.

2.1 Teoria Institucional

Denomina-se teoria institucional o resultado da consonância de influências de proposições teóricas originadas principalmente da ciência política, da sociologia e da economia, que visam a incorporação de ideias de instituições e padrões de comportamentos, regras, valores e cultura, nos quais geralmente permanecem ocultos nos indivíduos ou empresas (SILVA; GONÇALVES, 1999).

Cruz, Major, e Scapens (2009) mencionam que a percepção crucial da teoria institucional, sugere que as regras e rotinas devem ser seguidas pelos atores da organização. Isto implica para que as organizações reproduzam as formas institucionais impostas externamente, sem modificá-las. Constata-se que a contextualização dada pela teoria institucional nas organizações, por envolver processos e rotinas, tem muita relação com a contabilidade, os artefatos e as práticas da empresa.

Lopes e Iudícibus (2012) destacam que a teoria institucional observa a contabilidade como uma ferramenta interligada à vida das organizações e ao ambiente em que ela está instituída, no qual busca explicar os fatos contábeis por meio de comportamentos, normas, regras, crenças, cultura e modelos que as organizações utilizam para se manter no ambiente.

A trajetória da teoria institucional apresenta um percurso de rupturas, tanto no lado social da teoria, quando no que se refere às especificidades das instituições. Mesmo sendo apontada a questionamentos sistemáticos, a teoria institucional continua proporcionando clareza para fenômenos sociais em épocas e contextos distintos. Tanto sob a abordagem da nova sociologia institucional, nova ou da velha economia institucional, todas elas fornecem bons subsídios para a compreensão de aspectos sociais no âmbito do conhecimento (CARVALHO; VIEIRA; GOULART, 2007).

Scapens (1994) afirma que a velha economia institucional é potencialmente útil para estudos sobre a prática de contabilidade gerencial. O quadro institucional, delineado nas práticas contábeis, visualiza como rotinas institucionalizadas permitem às organizações reproduzir o comportamento legítimo das rotinas, de modo a alcançar a coesão organizacional.

Para Guerreiro et al. (2005), a teoria institucional aponta que no ambiente social e empresarial contemporâneo, as principais características que levam a institucionalização são constituídas por fatores indutores e facilitadores do processo de mudança. Os fatores indutores são compostos pelas forças que instituem as empresas a implementação de alterações nos processos, visando um instrumento gerencial que garanta confiabilidade para um bom modelo de gestão de negócios. Sobre os fatores facilitadores que contribuem com o processo de mudança, os autores mencionam que dentre esses destacam:

- (i) maior volume de informações disponíveis, por meio 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; e
- (iv) emprego de novas tecnologias de informação no ambiente empresarial, dentre as quais se destacam os denominados sistemas *ERP*, a transmissão de dados via satélite e a *Internet* (GUERREIRO et al., 2005, p. 3).

A institucionalização ocorre mediante aos fatos que envolvem os atores da organização e suas obrigações normativas, em que nesse processo é reconhecida a expressão do poder como um indicador explanado sob um controle de lei ou opinião pública (PECCI, 2006). A Figura 1 apresenta como ocorre o processo de institucionalização.

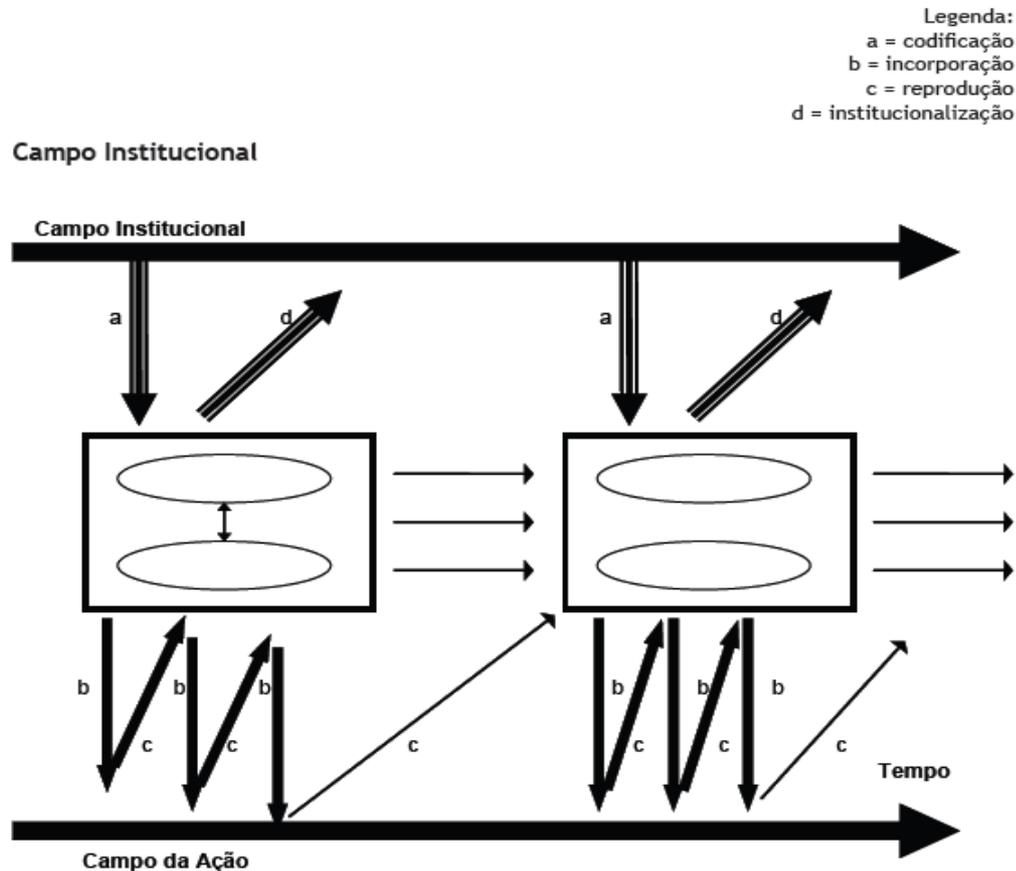


Figura 1: O processo de institucionalização
Fonte: Burns e Scapens (2000, p. 9).

O processo de institucionalização apresentado por Burns e Scapens (2000) na Figura 1, considera que o campo institucional e campo das ações modelam e remodelam as instituições, conforme sua influência acumulada ao longo do tempo. A parte superior da figura representa o campo institucional, enquanto que a parte inferior representa o campo da ação. Ambos os campos estão em andamento em um processo cumulativo de mudança ao longo do tempo, como representado pelas linhas sólidas na parte superior e inferior da figura. A parte central da figura ilustra a forma como as regras e rotinas agem de acordo com as modalidades que ligam o domínio institucional e o domínio da ação. Os autores apontam que as regras e as rotinas também são muito influenciadas pelo processo de mudanças, como é descrito a seguir pela sincronização de cada seta:

- a) O primeiro processo (seta a) envolve a codificação de princípios institucionais em regras e rotinas. Em geral, as rotinas existentes vão incorporar os princípios institucionais vigentes, que irão moldar novas regras, por sua vez modelando ou remodelando as rotinas em processo
- b) O segundo processo (seta b) envolve os atores do processo incorporando as rotinas e regras, articuladas pelos princípios institucionais. Este processo de aprovação pode envolver escolha consciente, mas geralmente resultam no monitoramento reflexivo e na aplicação de conhecimento tácito sobre como as coisas são feitas.

- c) O terceiro processo (seta c) ocorre de modo que o comportamento repetitivo leva à uma reprodução das rotinas e esta reprodução pode envolver tanto mudanças conscientes ou inconscientes,
- d) O quarto e último processo (seta d) é a institucionalização de regras e rotinas reproduzidas por meio do comportamento dos atores individuais. Trata-se de uma dissociação dos padrões de comportamento de suas circunstâncias históricas particulares, de modo que as regras e rotinas assumem uma qualidade normativa e factual, o que obscurece a sua relação com os interesses dos diferentes atores.

A institucionalização age como um processo profundamente político e reflete diretamente nos interesses dos atores organizacionais que o mobilizam (COVALESKI, DIRSMITH; MICHELMAN, 1993). Os autores ainda mencionam que a perspectiva institucional sugere que muitos elementos da estrutura organizacional, como os sistemas de contabilidade gerencial, estejam de acordo com as expectativas aceitáveis pela sociedade como uma forma de instituir a racionalidade da organização.

Os elementos da institucionalização são: o indivíduo, a organização e o ambiente (BOFF; BEUREN; GUERREIRO, 2008). O primeiro é ator social ao formular ações estratégicas com base nos significados atribuídos às regras de funcionamento das organizações. Esse assunto foi pesquisado por Reis (2008) que analisou as relações entre indivíduos no interior das organizações, tendo por objetivo analisar os comportamentos que produzem uma nova realidade social, que após um processo de mudança possa ser institucionalizada.

Já, conforme Boff, Beuren e Guerreiro (2008), a organização é reconhecida como arena social ou componente do sistema de relações de um campo específico, formado por atividades padronizadas e articuladas, que expressam normas e regras sociais. O ambiente, por sua vez, independentemente de sua localização geográfica no campo externo, representa o setor social composto por organizações que fabricam e oferecem produtos e serviços similares.

Beuren e Macohon (2011) destacam que as pressões institucionais contribuem para as modificações na contabilidade gerencial. Desse modo, a teoria institucional gera uma perspectiva de análise das organizações, que permite verificar seus fenômenos e entender os diversos aspectos das instituições e seus respectivos processos de institucionalização.

2.2 Contabilidade Gerencial e Controle Gerencial

As informações necessárias ao processo decisório podem ter características distintas e específicas, o que envolve compreender o relacionamento existente entre alguns termos. Assim, o termo controle gerencial é o conjunto de atividades desenvolvidas para assegurar que os planos gerenciais sejam atingidos (CHENHALL, 2006; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008). Para que esse conjunto de atividades aconteça, necessita-se de recursos e estrutura. Conforme Frezatti et al. (2009), a contabilidade gerencial, a partir de um sistema de informações gerenciais, proporciona tais recursos e a controladoria se constitui na estrutura que, geralmente, cuida tanto da contabilidade gerencial como da financeira.

A necessidade de informações adequadas para o processo de decisão é um dos focos que esse estudo procura abordar, pois é a contabilidade financeira que objetiva dar informações sobre a posição e as mudanças na posição financeira da empresa e a contabilidade gerencial, na busca por auxiliar os gestores, identifica, mensura, acumula, analisa, prepara, interpreta e comunica essas informações.

A contabilidade gerencial pode ser enfatizada como o principal instrumento do controle de gestão, pressupondo-se que organizações que manuseiam com eficácia suas práticas, geralmente encontram-se estáveis (OTLEY, 1994). “Percebe-se que a contabilidade gerencial é parte relevante dos recursos necessários na disponibilização de informações para

que o controle gerencial seja desenvolvido na organização” (FREZATTI et al, 2009, p. 14). Ao reconhecer o papel da contabilidade gerencial, entende-se que essa área da contabilidade desenvolve uma melhor compreensão das condições que influenciam no conflito de controle e a tomada de decisões (ABERNETHY; VAGNONI, 2004).

O ambiente de trabalho do controle gerencial inclui uma série de elementos: conceitos (ciclo de vida, por exemplo), modelo (BSC, por exemplo), método (de custeio, por exemplo), sistema (de informações gerenciais produzindo relatórios, por exemplo), e que também são estágios dos artefatos (FREZATTI et al, 2009). Os mesmos autores mencionam que artefatos são criações humanas para ajudar no desempenho de várias tarefas.

Frezatti et al (2009, p. 16) apresentou relação de artefatos, com base em Chenhall e Langfield-Smith (1998): Planejamento estratégico formalizado, *Balanced Scorecard*, Orçamento anual tradicional, *Beyond budgeting*, *Rolling forecast*, Orçamento de capital, ABM (Activity based management), Análise de ciclo de vida, Análise de lucratividade de produtos, clientes e mercados, Análise da cadeia de valor, Programas de melhoria de qualidade, Opções reais na análise de projetos e investimentos, Técnicas de pesquisa operacional, Custeio Variável, Custeio Direto, Custeio por Absorção, Custo-Alvo (*Targeting*), *Benchmarking* interno e externo, *Economic Value Added* (EVA).

Conforme a organização é desenhada por seus departamentos, além do nível informacional que os gestores demandam para tomada de decisão, torna-se também um desafio satisfazer as necessidades de informações dos departamentos. Diante desse cenário, a contabilidade gerencial exerce uma função essencial, pois ao mesmo tempo que fornece informações à gestão e as demais departamentos da organização, desempenha um papel que facilita a coordenação entre as subunidades da empresa (BOUWENS; ABERNETHY, 2000).

Entende-se que quanto maior a complexidade do ambiente em que a empresa está inserida, maior será a demanda e exigência de informações internas em nível gerencial, particularmente direcionadas ao planejamento e controle operacional. Dessa forma, o processo de elaboração de informações gerenciais deve estar apto para atender as necessidades da gestão, garantindo sua sobrevivência em meio a competitividade (SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003).

O desenvolvimento da contabilidade gerencial tem por objetivo dar suporte aos gestores, dos vários níveis hierárquicos da organização, informações úteis para tomada de decisão. Essa área da contabilidade, por meio de sua geração de informação, tem a capacidade de fornecer aos gestores diversas ferramentas de informação contábil gerencial, além de apoiar esses indivíduos, de certo modo também os capacita e os encoraja para desempenhar sua função dentro da organização (FREZATTI, AGUIAR, REZENDE, 2007).

Silva e Lavarda (2009) entendem que a contabilidade gerencial divulga suas informações idealizando suas práticas com base na análise do “custo *versus* benefício”, pois ao fornecer informações sobre o desempenho das entidades, o objetivo sempre é a busca de maximização dos lucros e a minimização dos custos. É provável, portanto, que organizações que demonstram incentivos gerenciais para os indivíduos, somente realizam essa prática quando já possuem essas práticas gerenciais instituídas, em todo ou em parte (AGUIAR et al. 2012). A base para o controle gerencial é a coleta de informações adequadas e com baixo custo-benefício, sendo que as informações para mensurar custos, muitas vezes, são de difícil coletar no ambiente da empresa. Após coleta, a empresa utiliza-se de artefatos para apuração, por exemplo, custeio variável, custeio por absorção, entre outros.

A contabilidade gerencial propõe diferentes abordagens para apuração custos da organização, em que a coleta de informações se torna uma etapa habitual no processo de tomada de decisões de custo-benefício. Dessa forma, compreende-se que esse ramo contábil permite que a gestão realize previsões sobre de alternativas, resultando na implementação da

decisão e avaliação de desempenho de indivíduos e da organização como um todo (BOULIANNE; CHO, 2009).

Wanderley e Cullen (2012) baseiam-se na ideia de que as práticas de contabilidade gerencial são elaboradas socialmente, isto é, a sociedade em conjunto o ambiente em que a empresa está inserida e os fatores socioeconômicos que os rodeiam, contribuem para a modelagem e remodelagem de suas práticas com o tempo.

2.3 Estudos Relacionados

Alguns estudos sob a ótica da Teoria Institucional têm sido realizados abrangendo as mudanças na gestão e nos artefatos utilizados, como por exemplo Siti-Nabiha e Scapens (2005) realizou uma pesquisa exploratória, por meio de um estudo de caso longitudinal, para entender como ocorre a “estabilidade da mudança” dentro de um processo de alteração na contabilidade gerencial de uma empresa. A implantação do novo sistema centrou-se de forma que um sistema de gestão baseado em valor, implementado junto com indicadores chave de desempenho das atividades cotidianas da empresa, criaria um nível de estabilidade para contribuir com a mudança contábil. O estudo foi baseado no quadro institucionalista, que se baseia em conceitos da velha economia institucional (OIE) e da nova sociologia institucional (NIS). Os resultados da pesquisa apontaram que a estabilidade e a mudança não, necessariamente, forças contraditórias ou opostas, mas podem se interligar em um processo de evolução de mudança.

Guerreiro et al. (2005) tiveram por objetivo analisar a implementação de uma método de programação de orçamento em uma unidade do SESC de São Paulo. Buscou-se identificar quais foram os fatores determinantes do sucesso que essa implantação teve, sob a abordagem institucional, com destaque para o processo de institucionalização proposto por Tolbert e Zucker. Os resultados indicaram que um conjunto de fatores, associados às etapas do processo de institucionalização, tornou possível uma mudança organizacional bem-sucedida. Pode-se concluir que o processo de institucionalização é total e, portanto, ocorre a mudança organizacional, quando os fatores motivadores possuem uma influência relativa, superior aos fatores inibidores.

Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) tiveram por objetivo identificar aspectos fundamentais de hábitos e rotinas da contabilidade gerencial. Considerando a necessidade de entendimento da situação da empresa antes do processo de mudanças, durante o processo e após a implantação, os autores optaram pela metodologia de pesquisa-ação. A busca por respostas às questões levantadas durante as observações foi embasada nas teorias institucional e da contingência. Dos resultados apontados pelo caso estudado, destacam-se: 1. a análise dos impactos de contingências ambientais, tornando ineficazes os hábitos e rotinas de contabilidade gerencial existentes; 2. a dificuldade de mudança nos velhos hábitos e rotinas institucionalizados, empregados de forma inconsciente; 3. o emprego de diferentes estratégias para a institucionalização dos novos conceitos gerenciais.

Oyadomari et al. (2008) realizaram um estudo de caráter exploratório, objetivando entender, à luz da Teoria Neo-Institucional, a adoção de artefatos de contabilidade gerencial no ambiente empresarial brasileiro. A amostra foi não probabilística e abrangeu 27 empresas de médio e grande porte, para as quais foram enviadas um questionário construído a partir da Teoria Neo-Institucional e de pesquisas anteriores em Contabilidade Gerencial. Os dados apurados foram analisados com base em técnicas de estatística descritiva e os resultados permitem concluir que: há uma adoção do tipo cerimonial na implementação dos artefatos; o mecanismo mimético é o mais importante na adoção desses artefatos; a obtenção do conhecimento sobre novos artefatos ocorre, preponderantemente, pela forma de socialização do conhecimento; as consultorias têm um papel importante na adoção dos artefatos; a imposição dos acionistas é pequena, sendo, portanto, minimizado o mecanismo coercitivo; a

decisão da escolha dos artefatos é prerrogativa do corpo diretivo e gerencial da empresa. Deve-se considerar como limitação deste estudo em o tamanho da amostra e o método de análise dos dados.

Lavarda, Feliu e Palanca (2009) analisaram o processo interno de mudança de sistemas de contabilidade gerencial em uma pequena empresa e examinaram como os aspectos deste processo afetam a institucionalização. Foi utilizada a perspectiva de análise oferecida pela atual teoria institucional, no âmbito da velha economia institucional. Os autores realizaram um estudo de caso em uma pequena empresa do setor de móveis no período de abril à junho de 2007. Os autores concluíram por meio dos resultados que os fatores que influenciaram positivamente a internalização da institucionalização dos sistemas de controle gerencial foram: os conhecimentos e habilidades envolvidos na mudança; os recursos de informática; a formação do pessoal; a baixa participação de peritos externos no sistema de controle gerencial; o incentivo dos operadores do sistema; as relações de confiança; o processo de planejamento e; o envolvimento do pessoal.

No estudo de Rocha e Guerreiro (2010), os autores demonstraram que o modelo de institucionalização de Burns e Scapens (2000), especialmente no que se refere ao processo de codificação de rotinas e regras, pode ser aplicado para analisar a implementação de um novo sistema de contabilidade gerencial em um grande banco brasileiro. Por meio de um estudo de caso foram avaliados os estágios embrionários do processo de implementação. As principais conclusões com base nos dados coletados por meio de entrevistas e análise documental, foram que: (a) a visão institucional é tão importante quanto a dimensão técnica-racional na fase de concepção do novo modelo de custeio; (b) o processo de codificação deve especificar regras e rotinas que sejam coerentes com as crenças institucionais e com as práticas dos membros do staff e (c) a probabilidade de sucesso é significativamente incrementada quando os novos sistemas são modelados em termos do modelo adaptado de Burns e Scapens (2000). Este estudo apresentou uma nova visão a respeito da implementação de sistemas de custeio em geral, com mais foco na dimensão institucional do que na dimensão racional-normativa.

Zan (2006) pesquisando dois artefatos em estudo de caso para identificar fatores que podem contribuir para formação de um diagnóstico para as mudanças na contabilidade gerencial, sendo que, a interpretação dos resultados permite evidenciar que a estrutura propiciada pela análise institucional da contabilidade gerencial aponta para as eventuais dificuldades e diagnosticar a implantação de artefatos.

A tese de Angonese (2012) analisou a forma como ocorre o processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial, sob a ótica da teoria institucional, por meio da implementação de um sistema integrado de gestão em três empresas brasileiras pesquisadas. Utilizando as vertentes da nova sociologia institucional e da velha economia institucional, o processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial foi analisado a partir de duas dimensões: dimensão dos fatores motivadores da mudança e dimensão dos fatores de resistência à mudança. Os dados foram coletados através de entrevistas semiestruturadas, e analisados pela técnica da análise de conteúdo.

As evidências coletadas nas três empresas pesquisadas, no estudo de Angonse (2012) mostram que vários fatores motivaram a mudança no sistema de contabilidade gerencial, caracterizados pelos fatores motivadores pressão social do ambiente e improvisação. Entende-se que os fatores de resistência sempre estarão presentes no processo de mudança do sistema de contabilidade gerencial, e se manifestarão quando da percepção de alguma mudança no ambiente. Portanto, o processo de mudança nos sistemas de contabilidade gerencial motiva-se por fatores presentes no contexto sócio-institucional da organização, acompanhados de fatores de resistência estabelecidos nas organizações por meio das pessoas, com força suficiente para interromper o processo de mudança em determinadas situações.

Os estudos já realizados sobre as mudanças nos artefatos de controle gerencial sob a ótica da teoria institucional, apontam fatores de influência interligados com processo de mudança e que na maioria das vezes foram identificados ao observar a o processo de institucionalização como um todo. Dessa forma, surge a lacuna de pesquisa que trata de estudar a institucionalização de artefatos custos na fase inicial do processo.

3 Aspectos Metodológicos

Desenvolveu-se pesquisa descritiva, qualitativa com desenvolvimento de estudo de caso conduzido por entrevistas semiestruturadas e aplicação de questionários. A empresa de estudo foi selecionada por acessibilidade e intencionalmente por utilizar estar em fase (2013) de planejamento e implementação de mudanças gerenciais em suas rotinas. A empresa analisada é uma indústria têxtil paranaense e o estudo de caso permitirá que detalhes sobre as perspectivas do envolvidos nas rotinas sejam identificados e analisados.

Para a coleta de dados estruturou-se um roteiro de entrevista semiestruturada aplicado ao *controller* da empresa e para um funcionário da controladoria, com questões elaboradas com base em Burns e Scapens (2000) e nos estudos de Guerreiro et al. (2005) e Rocha e Guerreiro (2010). A escolha desse respondente deve-se ao fato de acreditar que este tem conhecimento sobre a operacionalização da área de informações gerenciais e de custos da empresa.

Ainda, foi aplicado questionário contendo questões elaboradas também com base nos mesmos estudos, sendo que, os respondentes foram escolhidos por acessibilidade e intencional: funcionários envolvidos com a alimentação do sistema de informações de áreas que vivenciassem a mudança de rotinas. Elaborou-se o Quadro 1 com a caracterização do instrumento de pesquisa, contendo a relação das questões.

Quadro 1 – Caracterização do instrumento de pesquisa

Assunto	Aspectos abordados	Questões	Autores
Caracterização do respondente e da empresa	Tempo de empresa; tempo na função; formação; a estrutura organizacional da empresa.	1 à 4 (entrevista e questionário)	Elaborado pelos autores.
Mudanças gerenciais na empresa	Últimas ocorridas nos processos gerenciais; fase de implementação; motivos; rotinas vigentes; aceitação das propostas pelos membros da organização; dificuldades e facilidades.	5 à 13 (entrevista)	Burns; Scapens (2000); Rocha e Guerreiro (2010).
	Orientação normativa; compreensão do modelo; elementos facilitadores; geração de hábitos; consequências; legitimidade; sintonização com as crenças e valores aceitos.	14, itens (a) à (h) (entrevista)	Guerreiro et al. (2005).
Mudanças gerenciais na área do entrevistado	Motivos da implementação; aceitação das propostas; construção da proposta; alterações na rotina; o processo e o efeito na sua área de gestão.	1 à 8 (questionário)	Burns; Scapens (2000); Rocha e Guerreiro (2010).

Fonte: Elaborado pelos autores

Como o objetivo do estudo está relacionado à etapa de codificação, conforme modelo proposto por Burns e Scapens (2000) (Figura 1) busca-se aprofundar em um estudo de caso. Dessa forma, menciona-se que o resultado também foi identificado por meio de documentos buscando a triangulação das informações. A estrutura do instrumento de coleta de dados esta detalhada no Quadro 2:

Análise da Institucionalização de Artefatos de Custos no Controle Gerencial em uma...

Quadro 2: Descrição do instrumento de coleta de dados

Modalidade	Entrevistado /questionado	Explicação	Fonte
Entrevista	Controller da empresa e funcionário da controladoria	(1) Caracterização do respondente e da empresa e (2) quanto às mudanças gerenciais na empresa.	Burns; Scapens (2000); Guerreiro et al. (2005); Rocha e Guerreiro (2010).
Questionário	Funcionários envolvidos na alimentação do sistema de informações	(1) Caracterização do respondente e (2) quanto às mudanças gerenciais na sua área.	

Fonte: Elaborado pelos autores, com base em Burns; Scapens (2000); Guerreiro et al. (2005); Rocha e Guerreiro (2010).

Para atender ao objetivo de estudo a entrevista e aplicação do questionário foi realizada no período de dezembro de 2013. Foi utilizada a técnica de análise de conteúdo para estruturar a análise os dados obtidos nas entrevistas semiestruturadas. A entrevista foi gravada e transcrita integralmente, sendo que as mesmas, no total, tiveram duração de mais de 40 minutos, entre as duas entrevistas, e os dados dos questionários foram tabulados, receberam análise descritiva e foram relacionados com os dados obtidos pela entrevista

A análise dos resultados descreveu, com base no referencial teórico abordado e estudos anteriores, a análise do processo de institucionalização de mudanças gerenciais. Como forma de complementar a análise foram examinados os documentos da empresa sobre a sua estrutura organizacional, organograma e plano de contas contábeis.

O estudo limita-se em averiguar, na empresa, com base no modelo de Burns e Scapens (2000), apenas a etapa de codificação. Limita-se à ótica da velha teoria institucional. Não se busca analisar se o desempenho da empresa e sim os valores.

Como a pesquisa envolve estudo de caso, menciona-se que os dados não poderão ser generalizados para as demais empresas não pesquisadas. Com aplicação de entrevista semiestruturada e questionários na empresa, destaca-se como limitação, o instrumento de coleta de dados, considerando que os respondentes podem, no transcorrer da entrevista, omitir informações relevantes por não interpretar os questionamentos dos entrevistadores, ou por não se lembrar, naquele momento, de algum aspecto relevante sobre os riscos inerentes aos negócios. Outro aspecto limitador é a subjetividade na transcrição e análise dos dados, considerando que a pesquisa se utilizará de análise de conteúdo.

4 Resultados

Essa seção descreve o estudo realizado relatando as características da empresa; sobre contabilidade gerencial e institucionalização. Os resultados são descritos e a estrutura de análise do estudo de caso segue as entrevistas e questionários aplicados, construído com base no referencial teórico. Além disso, o modelo de Burns e Scapens (2000) também serviu como estrutura para partes da análise e resultados.

4.1 Características gerais da empresa e dos envolvidos no processo de mudança no controle gerencial

Neste estudo, a empresa paranaense pesquisada trata-se de uma indústria têxtil, de médio porte e com mais de 150 funcionários. A empresa atua na industrialização de confecções femininas, com representantes em todo o Brasil e lojas de atacado em Maringá-PR, Cianorte-PR e Brusque-SC.

Realizando a visita na empresa e com base em documentos próprios, constatou-se que na sua estrutura organizacional possui as seguintes principais diretorias: Diretoria Comercial/Administrativa, Diretoria Financeira e Industrial e Diretoria de Criação, conforme Figura 2.

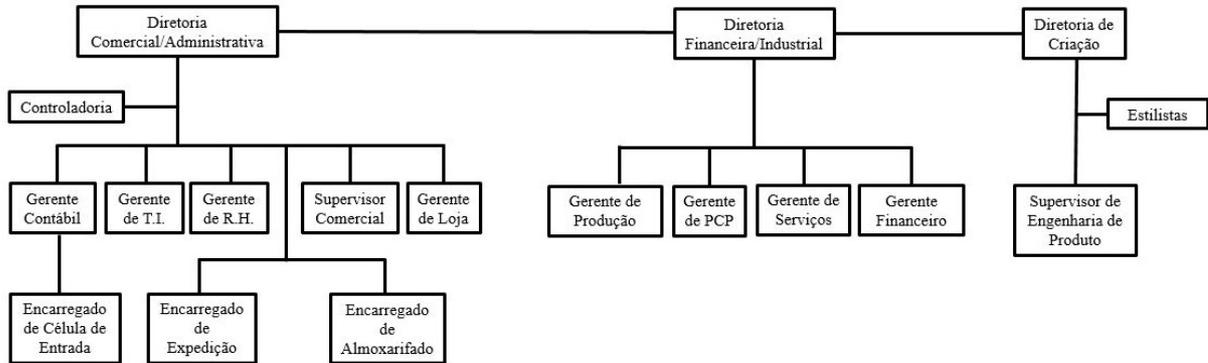


Figura 2 – Organograma da empresa

Fonte: Dados da pesquisa

Abaixo de cada gerência também se encontram funções de encarregado, entre outras, como por exemplo, na gerência da produção, que estão: encarregado de revisão, de facção, de entrada de facção e encarregado de corte. Abaixo dos gerentes de Planejamento e Controle de Produção (PCP) estão as funções de motorista, encarregado de compras, programador e controladora de PCP. Entre as funções de Serviços estão Auxiliar de Design, Encarregado Bordado/Laser e Encarregado Estamparia. No organograma, inferior ao Gerente financeiro estão o Assistente financeiro, Auxiliar financeiro e o Motoreista.

Constatou-se que a divisão de diretorias e estrutura organizacional institucionalizada na empresa teve origem a partir das competências profissionais de seus sócios, sendo que cada sócio é gestor de uma diretoria. A função de *controller* é exercida por profissional contratado, sendo que o setor de controladoria é o responsável pelos relatórios e processos gerenciais da empresa. Constatou-se que na empresa acontece conforme Frezatti et al. (2009) menciona ser o adequado, pois para os autores a controladoria deveria ser responsável tanto pela contabilidade gerencial como pela contabilidade financeira.

A utilização de práticas de contabilidade gerencial é importante para os gestores de empresas que buscam melhores resultados. Por isso, muitas empresas procuram gerir seus negócios com base em controles, planejamentos e processos gerenciais. A busca constante por melhores processos pode gerar mudanças nos hábitos, rotinas e processos das empresas. Os gestores da empresa analisada também, constantemente buscam melhorar seus controles gerenciais.

Nos últimos três anos (2013, 2012 e 2011), constatou-se que a empresa buscou fazer algumas mudanças em seus processos gerenciais com o objetivo de atender os diretores da empresa com mais informações gerenciais, principalmente sobre custos. A área de controladoria acompanhou as mudanças ocorridas, sendo que, essas foram realizadas no sistema de informações, e dessa forma, também envolveu as demais áreas da empresa. Em 2009 a empresa fez uma troca de sistema de informações informatizado, entretanto, não são frequentes mudanças drásticas nos procedimentos da empresa.

A empresa contrata consultoria desde o ano 2009 para prestar serviços que possam auxiliar no sucesso das mudanças. A última das mudanças nos processos relacionados com controles gerenciais e de custos da empresa também teve o acompanhamento de empresa de consultoria e foi planejado para acontecer no final do ano 2013, sendo que o principal fator

motivador foi a necessidade dos diretores de mais informações de custos focadas para a gestão. Essa mudança envolveria as pessoas do setor de controladoria, de Tecnologia da informação e dos setores que alimentariam as informações no sistema.

Dessa forma, para a realização do estudo realizou-se entrevista semiestruturada com o *controller* e com funcionário da controladoria e ainda aplicou-se questionário para dois outros funcionários que estariam envolvidos com a alimentação de dados no sistema. Esses dois funcionários trabalhavam como assistentes financeiros, sendo que, um deles atuava no setor de contas a receber há seis meses, mas na empresa trabalha há mais de 3 anos. O outro funcionário trabalha há 7 anos na empresa, sendo 3 anos no setor de contas a pagar. A formação acadêmica do primeiro é graduação em Ciências Contábeis e do segundo, ensino médio completo.

Quanto às características dos entrevistados, menciona-se que o *controller* e o funcionário da controladoria possuem formação acadêmica de graduação. O *controller* trabalha na empresa há 5 anos, sendo 1 ano nessa função, e o outro funcionário trabalha na empresa há 7 anos. A aplicação das entrevistas para esses foi realizada pelo fato de serem responsáveis e conhecerem os controles gerenciais de custos da empresa. Os respondentes da entrevista mencionaram que as mudanças anteriormente realizadas não foram motivadores para a última mudança na contabilidade gerencial que a empresa planejou-se para realizar, mas que as mudanças anteriores proporcionaram aprendizados importantes e experiência para a gestão.

4.2 Institucionalização de mudanças no controle gerencial

Na empresa analisada haviam necessidades de informações diferentes das geradas pelo sistema de informações existente antes do ano 2009. Foi nesse período que a mesma fez a troca do sistema. Essa foi uma grande mudança que a empresa vivenciou, sendo nesse período, também, que a empresa obteve aprendizados sobre como planejar mudanças nos seus controles gerenciais. Após implantação do sistema ainda existiam necessidades de informações que não tinham sido totalmente atendidas. Assim, os gestores da empresa buscavam que a utilização dos artefatos de custos fosse mais adequada para a gestão e para isso contrataram consultoria para que, além de outras atividades, pudessem auxiliar em outra mudança.

A empresa planejou a alteração da forma com que as informações seriam apresentadas nos relatórios gerenciais, relacionados com as contas de resultado e principalmente mudanças quanto aos dados de custos, conforme pode ser observado a seguir:

A mudança está sendo voltada para que o sistema possa observar melhor os custos variáveis, as despesas variáveis e os custos e despesas fixas. Na verdade essa mudança trata-se de uma reestruturação do DRE, para que quando a diretoria precise tomar uma decisão, a contabilidade gerencial possa fornecer as informações com maior facilidade. O antigo DRE era bem complexo e direcionado para parte financeira da empresa (*Controller*).

Foi implantado um novo DRE na contabilidade gerencial da empresa, mais voltado para observar os custos, fixos e variáveis, também mais voltado para a área de produção da empresa (Assistente de controladoria).

De acordo com os relatos dos envolvidos no processo de mudança, que pertencem a controladoria da empresa, foi proposta a emissão pelo sistema de um relatório de Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) apenas gerencial. Nesse relatório de DRE seria possível visualizar melhor os custos variáveis de produção, as despesas variáveis de vendas e os custos e despesas fixas. Para a elaboração do mesmo foi necessária a utilização de um novo plano de contas. Buscou-se atender as necessidades dos usuários diretores, sendo que, esse foi um dos principais motivadores da mudança, associado com a maior facilidade

que o novo DRE proporcionou para os usuários geradores de informação, representados pelo setor de controladoria.

Entre os demais motivadores, elencados pelos respondentes, dessa última mudança está o fato que os relatórios emitidos pelo sistema não atendiam as necessidades quanto à divisão dos custos em variáveis e fixos, por exemplo, sendo necessário elaborar e reestruturar relatórios extras para atender as necessidades. A entrevista foi realizada em uma fase de início de implantação das mudanças, então, foi possível identificar que as perspectivas principais estavam em atender os usuários da informação com mais facilidade e também com mais rapidez.

A utilização de um plano de contas planejado pode auxiliar muito, pois ele é se torna a base das informações. Os benefícios desse controle devem ser superiores aos custos com tempo e trabalho para fazer o lançamento e detalhamento dos lançamentos contábeis conforme o plano de contas. Acredita-se que, com a divisão dos custos fixos e despesas fixas e variáveis, a empresa poderia utilizar com mais facilidades de análise do custo/volume/lucro, da margem de contribuição da empresa, entre outros. Ainda, o novo plano de contas faria com que os lançamentos contábeis dos custos e despesas fossem realizados por centro de custos produtivos. A utilização da tecnologia da informação na contabilidade gerencial é uma necessidade das empresas de todos os portes e atividades de atuação.

Para o sucesso e benefícios das informações geradas, além do plano de contas adequado, a empresa necessitaria fazer a conferência dos lançamentos quando a correta classificação, além de utilizar-se de reuniões para analisar e discutir as informações geradas periodicamente e com tempestividade para fazer a gestão.

Para que as mudanças acontecessem foi planejado um novo plano de contas para ser alimentado por lançamentos realizados por funcionários da empresa. Dentro desse fluxo de informações aplicou-se um questionário para envolvidos no fornecimento e recebimento de informações referente mudanças para identificar como as rotinas novas poderiam afetá-los. A entrevista semiestruturada para 2 funcionários da controladoria, sendo que obtiveram-se as seguintes informações:

O sucesso da mudança depende de vários fatores, mas principalmente das pessoas que alimentam o sistema, elas tem que entender o processo e entender o novo DRE também. Por exemplo, no caso de despesas de viagens: Despesas de viagens com vendas que é variável e despesas de viagens do pessoal do administrativo que é despesa fixa. A pessoa que realiza esses lançamentos deve estar ciente do que é o que, o que deve ser lançado em cada conta (*Controller*).

O comprometimento de todos que estarão participando dessa mudança, a participação e o empenho do pessoal para que tudo seja feito da forma correta é essencial para que a essa mudança tenha êxito (*Assistente de controladoria*).

Ambos entrevistados mencionam o comprometimento das pessoas envolvidas como o principal princípio norteador necessário para que a concepção da mudança tenha sucesso. Além disso, mencionou-se sobre a necessidade de que as pessoas que alimentam o sistema tenham conhecimento sobre o processo e entendimento sobre o novo plano de contas.

Destaca-se que, durante a entrevista, ao questioná-los se a mudança pretendia alterar rotinas vigentes, ambos responderam que não. Entretanto, acredita-se que, no contexto observado no estudo de caso, as rotinas terão modificação. Conforme mencionado por Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008), as rotinas fazem a conexão entres as dimensões: hábitos e instituições. As rotinas, conforme autores, são os principais componentes das instituições, ou seja, são hábitos formalizados e institucionalizados e envolvem um grupo definido de pessoas, de forma que, incorporam comportamentos e procedimentos orientados por regras.

A dimensão Hábitos refere-se às seguintes características: predisposições ou tendência para se engajar em formas de ação previamente adotadas ou adquiridas, estão na esfera

individual e refletem-se no relacionamento social, são inconscientes, não excluem a ideia da intencionalidade e o comportamento individual, são difíceis de mudar; e a Dimensão Instituições caracteriza-se por: São hábitos formalizados e institucionalizados, envolvem um grupo definido de pessoas, incorporam comportamentos e procedimentos orientados por regras. Instituições: são estruturas como a base nas rotinas, caracterizam-se como algo que prevalece e permanece, materializam formas de pensar e agir comuns a um grupo de pessoas e dão sentido social a pessoas e permitem a sua integração ao grupo (GUERREIRO, PEREIRA, FREZATTI, 2008).

Os hábitos tornam-se rotinas para que, após possam ser institucionalizados pelas pessoas da empresa. Para Boff, Beuren e Guerreiro (2008), os elementos da institucionalização são: o indivíduo, a organização e o ambiente. No processo de mudança da empresa analisada os indivíduos envolvidos absorveram as novas regras da organização para a alimentação do sistema gerencial. Dessa forma, a organização visou melhor a sua utilização das informações, aperfeiçoar seus resultados e assim, manter o fornecimento de produtos no mercado.

Conforme Reis (2008) é desejável a existência de planejamento pela equipe responsável, que sejam, entre outros: estipulados prazos, recursos financeiros e humanos necessários para o processo de mudanças. Para isso, conforme o autor, os responsáveis pela elaboração das regras devem ter pleno conhecimento das operações da organização, devem alinhar os resultados esperados com a missão, os valores e a finalidade da organização.

Dessa forma, na empresa analisada os responsáveis pelas alterações pertenciam ao setor de controladoria, por acreditar ser o setor com competências necessárias para conduzir as operações de mudança. Sendo assim, após planejamento, os prazos estipulados para a implantação do novo plano de contas e relatórios gerenciais foi repassado aos membros da equipe, os recursos financeiros foram reservados para a contratação dos serviços de consultoria, assim como, foi feito levantamento dos recursos humanos que seriam necessários e quais as tarefas de cada um no período de implementação das mudanças das rotinas. Os funcionários que estariam envolvidos na alimentação do sistema, e conseqüentemente seriam envolvidos nas mudanças, não participaram do planejamento.

Antes da implementação o sistema e projeto foram testados e apresentados para a diretoria para obter a aprovação. O novo modelo de plano de contas utilizado na empresa já havia obtido sucesso em outras empresas por meio do mesmo consultor que auxiliou na implementação na empresa em estudo, conforme mencionou o *controller* quando questionado se havia sido utilizado algum modelo ou exemplo de outra instituição fora da organização como exemplo para propor as mudanças (exemplo: normalmente fora da organização, tais como as práticas utilizadas em empresas pesquisadas (melhores práticas), opiniões de consultores, recomendações de associações de profissionais e ainda por outros grupos que exerçam algum tipo de poder sobre o time do projeto).

O primeiro processo do modelo de Burns e Scapens (2010) é a codificação e foi de acordo com essa etapa os acontecimentos na empresa estudada. Os princípios institucionais da empresa estavam presentes nas normas e procedimentos que o *controller* e demais funcionários da controladoria idealizaram. Os consultores captaram as necessidades e princípios desejados pela empresa e idealizaram mudanças na contabilidade gerencial. O serviço de consultoria e o *controller* se utilizaram de algum tempo para codificar os princípios e desejos institucionais em rotinas, regras e normas. Essas normas visam estabelecer padrões de conduta e procedimentos a serem adotados pelos usuários.

Acredita-se que alterações nas formas de coleta de dados pelos sistemas de informações, na elaboração de relatórios e nas práticas gerenciais podem ser vivenciadas periodicamente nas mais diversas empresas, entretanto, analisar os processos de mudanças

significativas sob a ótica da teoria institucional permite que gestores se atentem para o fato que a institucionalização necessita de etapas e de fatores para atingir o sucesso.

As alterações propostas não afetariam todos os funcionários da empresa, conforme organograma (Figura 2). Quase todos os setores da empresa contribuem com informações para o detalhamento de custos, entretanto, quanto à mudança, os principais setores envolvidos seriam o financeiro, estoque de materiais, departamento fiscal (Diretoria Financeiro/Industrial), gerente contábil (Diretoria Comercial/Administrativa) e controladoria. Como as informações seriam disponibilizadas aos diretores, esses também perceberiam as mudanças.

A percepção do *controller* e do outro membro da controladoria sobre a aceitação das propostas de mudanças pelos membros da organização foi boa, sendo que, inclusive mencionaram que as mudanças simplificariam alguns processos. Os entrevistados não perceberam fatores resistentes à mudança, mas mencionaram que no começo tiveram procedimentos feitos errados, mas que foram alterados e consertados. Entre as principais dificuldades percebidas pelos entrevistados estavam relacionadas com aspectos operacionais das alterações como a parametrização do sistema, como destacado no trecho a seguir:

As principais dificuldades com a utilização do novo plano de contas encontram-se na hora de fazer a classificação das contas, pois os usuários tinham o ritmo de seguir o plano de contas antigo e agora com essa implantação os usuários tem que tomar outro rumo ao decidir os lançamentos, Mas não que isso afete, é apenas uma questão de hábitos. A facilidade é que na verdade simplificou o plano de contas e com tempo vai acabar sendo mais fácil o processo (Assistente de Controladoria).

Nas respostas dos questionários, os envolvidos na mudança mencionaram que precisariam ajustar as contas, organizar os centros de custos e isso levaria mais tempo no início da implementação. Porém, com o passar do tempo entende-se que os envolvidos estarão mais familiarizados com as novas rotinas. O estudo empírico realizado buscou explicar os fatos contábeis por meio de comportamentos, normas, regras, crenças, cultura e modelos que as organizações utilizam para se manter no ambiente, pois conforme destaca Lopes e Iudícibus (2012), esse é o foco que a teoria institucional observa a contabilidade. Verificou-se que a percepção de comportamento dos envolvidos na implantação da mudança no controle gerencial foi de comprometimento, sendo que, os funcionários envolvidos responderam ter boa aceitação às mudanças propostas.

O processo de institucionalização de um novo sistema de controle gerencial não é trivial e não pode ser focado apenas na dimensão técnica. À luz das considerações efetuadas, para que os indivíduos passem a aceitar um novo modelo de controle gerencial e se comprometam firmemente com a sua implementação e utilização, é necessária a integração de diversos fatores, conforme Quadro 3.

Assim, utilizando como base os fatores elencados por Guerreiro et al. (2005), foi construído esse Quadro 3. As respostas foram obtidas com base na entrevista semiestruturada aplicada, quando solicitado que fossem realizados comentários sobre a ocorrência dos fatores na empresa. Ainda, os comentários dos entrevistados foram confrontados ou analisados em conjunto com as respostas dos questionários, quando possível.

Quadro 3 – Fatores para o processo de institucionalização

Fatores (GUERREIRO et al., 2005) para o processo de institucionalização	Fatores na empresa pesquisada
a) Existe uma orientação normativa no sentido da implementação do novo modelo	O material pronto para cada usuário que entra no setor precisa ser atualizado. Não foi realizado treinamento para a implantação do novo plano de contas para todos os envolvidos. O único treinamento foi realizado com o responsável pelo setor de controladoria (<i>controller</i>) e para os demais foram realizadas explicações gerais. As dúvidas podem ser feitas para o responsável da controladoria.
b) O novo modelo seja efetivamente compreendido pelas pessoas;	Os entrevistados (<i>controller</i> e outro funcionário da controladoria) posicionaram-se positivamente nesse fator. Nos questionários aplicados os funcionários que alimentavam o sistema que sofreu as mudanças não informaram motivos que compusessem a essência dos motivos da mudança informados pelo <i>controller</i> .
c) Existam elementos facilitadores para o processo de repetição do modelo proporcionando certa estabilidade e gerando hábitos	Não foram detalhados elementos.
d) As pessoas percebam claramente as consequências da implantação do modelo, no plano pessoal;	O <i>controller</i> mencionou que somente os setores de controladoria e contabilidade entendiam o porquê da mudança, sendo que, outros setores como o financeiro, célula de entrada e faturamento que realizam os lançamentos, não. De qualquer forma, como o processo estava na fase inicial de implantação não foi possível ainda perceber claramente se as pessoas perceberam as consequências.
e) A implementação do novo modelo confira legitimidade para as pessoas, tanto no âmbito interno quanto externo;	Os entrevistados (<i>controller</i> e outro funcionário da controladoria) posicionaram-se positivamente nesse fator.
f) O novo modelo esteja sintonizado com as crenças e valores aceitos e compartilhados pelos membros da organização;	Os entrevistados (<i>controller</i> e outro funcionário da controladoria) posicionaram-se positivamente nesse fator.
g) O novo modelo represente efetivamente como os indivíduos serão avaliados não só institucionalmente, mas também subjetivamente pelos seus pares.	Os entrevistados (<i>controller</i> e outro funcionário da controladoria) posicionaram-se positivamente nesse fator. Na percepção do funcionário da controladoria, um bom resultado significa que houve um empenho de todos que fazem parte do processo e assim mede-se a aceitação dos indivíduos no processo.

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao analisar o Quadro 3 e o primeiro fator apresentado, constata-se que a empresa estudada poderia ter fornecido treinamento adequado para os envolvidos no processo que antecede a mudança, pois isso poderia permitido que tivessem maior conhecimento e segurança nas atividades. Talvez a empresa, no processo de início de implantação possa ter percebido essa necessidade e providenciado, entretanto, não se acompanhou essa fase na empresa. Uma ação que também poderia ser positiva para o processo de institucionalização é a formalização das normas.

Independente da formalização das regras, a organização obtém legitimidade ao demonstrar que atua de acordo com os valores, crenças e regras estabelecidas no ambiente da sociedade. Define-se legitimidade como “a perspectiva de que as ações de uma organização são desejáveis, corretas e apropriadas dentro do sistema de normas, valores e crenças do ambiente” (DAFT, 1999, p. 347).

Na busca pela institucionalização, a empresa poderia incorporar nas rotinas das pessoas aspectos ou ações que favorecem a repetição, assim como, utilizar estratégias para que as empresas percebessem as consequências das mudanças. Na aplicação do questionário

percebeu-se que, na questão sobre quais foram os principais motivos que levaram a implementação das mudanças, as respostas estavam incompletas, ou seja, os funcionários que alimentavam o sistema que sofreria as mudanças não informaram motivos completos e que representasse a essência principal dos motivos da referida. Conforme informações da pesquisa, a essência da mudança é conhecida pelo *controller*, mas por todos os envolvidos para alimentar o sistema.

A perspectiva dos respondentes da entrevista sobre o tempo que as pessoas envolvidas absorveriam as rotinas das mudanças foi de um mês, entretanto, acredita-se que pode demorar mais tempo para que as rotinas sejam institucionalizadas na empresa. Após a institucionalização as pessoas passam a fazer alguns processos de forma quase que automática, então é importante que a fase de codificação tenha o acompanhamento de conferência dos processos principais.

Verifica-se que, mesmo existindo processos informatizados e que se utilizem de tecnologia atualizada, para que mudanças tenham sucesso, essas dependerão de alguns fatores relacionados com rotinas das pessoas. Como este estudo teve como foco principal a utilização das informações de custos por meio da teoria institucional, foi possível identificar fatores importantes que podem ser considerados e que merecem atenção dos gestores para o sucesso de possíveis mudanças que a empresa pretenda implantar com sucesso para melhorar a gestão. Ainda, foi importante poder confirmar estudos anteriores realizados nessa área e com essa abordagem.

5 Considerações Finais

O estudo objetivou analisar o processo de institucionalização de artefatos de custos no controle gerencial em uma empresa do setor têxtil. Desenvolveu-se pesquisa descritiva e qualitativa com aplicação de entrevistas semiestruturadas, questionários e análise documental.

Relevante se faz resgatar a pergunta de pesquisa: Como ocorre o processo de institucionalização de artefatos de custos no gerencial em uma empresa do setor têxtil? De acordo com o estudo de caso foi possível observar e descrever sobre um contexto específico para empresa têxtil: sua estrutura organizacional, como planejou as mudanças no controle gerencial, os fatores motivadores, princípios norteadores, a percepção dos envolvidos sobre a alteração, principais dificuldades, facilidades, aceitação da proposta de alteração, entre outros. A empresa estudada estava em fase de implantação de novo plano de contas, relatórios gerenciais de custos pelo sistema de informações e que oferecesse melhor detalhamento dos custos e despesas fixas e variáveis, centros de custos e outros para permitir melhor e mais tempestivo gerenciamento de custos.

O processo de institucionalização foi analisado na empresa com base no modelo de Burns e Scapens (2000) concluindo que a primeira etapa de codificação foi realizada pelo *controller* da empresa e por empresa de consultoria quando codificaram os princípios e desejos institucionais em rotinas, regras e normas e assim, elaborando a proposta de alteração da contabilidade gerencial. Na elaboração do projeto não se consultaram as pessoas envolvidas, assim como, percebeu-se que algumas não sabiam exatamente quais eram os motivos completos da proposta de alteração de suas rotinas, o que pode não ter efeito positivo no processo de institucionalização.

Identificou-se empiricamente e no contexto de uma única empresa como os fatores de institucionalização propostos por Guerreiro et al. (2005) se aplicam e concluiu-se que a empresa não atendeu adequadamente pelo menos três fatores, sendo que, se tivesse aplicado mais treinamentos, elencasse e aplicasse elementos de repetição e fizesse com que as pessoas envolvidas percebessem claramente as consequências da implantação da mudança no plano

peçoal, acredita-se que poderia ter maiores chances de alcançar a institucionalização adequada de suas rotinas, pois para isso exige mais do que apenas fatores técnicos.

Na análise sob um contexto mais amplo, os resultados desse estudo de caso contribuem por demonstrar que a necessidade de informações de artefatos de custos pode depender de adequados processos de coleta de dados, sendo que esses processos, mesmo quando utilizando de tecnologias atualizadas, necessitam de diversos fatos para se tornar institucionalizado pelas pessoas envolvidas na empresa. Assim, a análise realizada com o foco da teoria institucional e na abordagem da velha teoria institucional pode ajudar para compreender outros casos e mudanças que possam estar acontecendo em outras empresas. Outros pesquisadores poderiam também visualizar o mesmo fenômeno.

Entre alguns dos estudos anteriores realizados, menciona-se que este estudo pode contribuir com Guerreiro et al. (2005), Siti-Nabiha e Scapens (2005); Guerreiro, Pereira e Rezende (2006), Rocha e Guerreiro (2010) e Angonese (2012), por estudar mudanças na contabilidade gerencial, sendo que as mudanças não são no conceito de contabilidade gerencial ou controle gerencial, mas nos processos, práticas, rotinas e hábitos que envolvem a sua utilização por empresas.

A análise de uma empresa com atividade específica pode confirmar o referencial teórico sobre artefatos de custos e teoria institucional, entretanto, sugere-se para futuras pesquisas possam estender a amostra de empresas analisadas, sendo que este estudo limita-se ao fato de ser um estudo de caso e não poder generalizar os resultados encontrados.

Referências

ABERNETHY, M. A.; VAGNONI, E. Power, organization design and managerial behaviour. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, n. 3, p. 207-225, 2004.

AGUIAR, A. B. TEIXEIRA, A. J. C.; NOSSA, V.; GONZAGA, R. P. Association between management incentive systems and management accounting practices. **Revista de Administração de Empresas**, v. 52, n. 1, p. 40-54, 2012.

ANGONESE, Rodrigo. **O processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial: análise da implementação de sistemas integrados de gestão sob a ótica da Teoria Institucional**. 2012. 228 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis e Administração) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2012.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. 12 ed. São Paulo: MCGraw-Hill, 2008.

BEUREN, I.; MACOHON, E. Institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência: Um estudo em indústrias de móveis em São Bento do Sul. **Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão**, v. 10, n. 1-2, p. 78-91, 2011.

BOFF, M. L.; BEUREN, I. M.; GUERREIRO, R. Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do estado de Santa Catarina. **O&S. Organizações & Sociedade**. v. 15, n. 46, p. 153-174, jul./set. 2008.

BOULIANNE, E.; CHO, C. H. The rise and fall of WebTrust. **International Journal of Accounting Information Systems**, v. 10, n. 4, p. 229-244, 2009.

BOUWENS, J.; ABERNETHY, M. A. The consequences of customization on management accounting system design. **Accounting, Organizations and Society**, v. 25, n. 3, p. 221-241, 2000.

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

BURNS, John. The dynamics of accounting change inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 13, n. 5, p. 566-596, 2000.

CARVALHO, C. A.; VIEIRA, M. M. F.; GOULART, S. A trajetória conservadora da teoria instituconal. **Revista de Administração Pública**, v. 39, n. 4, p. 849 a 874, 2007.

CHENHALL, R. H. **Theorizing contingencies in management control systems research**, In: Christopher S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, Editor(s), *Handbooks of Management Accounting Research*, Elsevier, 2006, v. 1, p. 163-205

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. **Accounting, Organizations and Society**, v. 23, n. 3, p. 243-264, 1998.

COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W.; MICHELMAN, J. E. An institutional theory perspective on de DRG framework, case-mix accounting systems and health-care organizations. **Accounting, Organizations and Society**, v. 18, n. 1, p. 65-80, 1993.

CRUZ, I.; MAJOR, I. SCAPENS, R. W. Institutionalization and practice variation in the management control of a global/local setting. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 22, n. 1, p. 91-117, 2009.

DAFT, Richard L. **Teoria e projeto das organizações**. 6. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.

FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B.; REZENDE, A. J. Relacionamento entre atributos da contabilidade gerencial e satisfação do usuário. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 8, n. 2, 2007.

FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; FREZATTI, F. Aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. **O&S. Organizações & Sociedade**. v. 15, n. 44, 2008

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A. B; PEREIRA, C. A. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **O&S. Organizações & Sociedade**, v. 35 ed., n. out/dez, p. 1-20, 2005.

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. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 7, n. 2, 2006.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, A. C.; REZENDE, A. J.; AGUIAR, A. B. Fatores determinantes do processo de institucionalização de uma mudança na programação orçamentária: uma pesquisa-ação em uma organização brasileira. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 10, n. 1, 2005.

LAVARDA, C. E. F.; FELIU, V. M. R.; PALANCA, M. B. La Interiorización del cambio de un sistema Contable de Gestión en la pequeña empresa. **Revista Contabilidade & Finanzas**, v. 20, p. 101-115, 2009.

LOPES, A. B.; IUDÍCIBUS, S. **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo, Editora Atlas, 2012.

OTLEY, D. Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. **Management accounting research**, v. 5, n. 3, p. 289-299, 1994.

OYADOMARI, J. C.; MENDONÇA NETO, O. R., CARDOSO, R. L., LIMA, M. P. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, p. 55-70, 2008.

PECI, A. A nova teoria institucional em estudos organizacionais: uma abordagem crítica. **Cadernos EBAPE. BR**, n. 1, p. 1 a 12, 2006.

REIS, L. G. **A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional**. 187 f. 2008. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

ROCHA, W.; GUERREIRO, R. Desenvolvimento de modelo conceitual de sistemas de custos - um enfoque institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 8, p. 24-46, 2010.

SCAPENS, R. W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management Accounting Research**, v. 5, n. 3, p. 301-321, 1994.

SILVA, C. L. M.; GONÇALVES, S. A. Nota técnica: a teoria institucional. **Handbook de estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, v. 1, p. 220-226, 1999.

SILVA, J. O.; LAVARDA, C. E. F. O relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento: estudo em uma *holding*. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 3, 2009.

SITI-NABIHA, A. K.; SCAPENS, R. W. Stability and change: an institutionalist study of management accounting change. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 18, n. 1, p. 44-73, 2005.

Marassi, R. B.; Wrubel, F.; Rosa, F. S.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras.** São Paulo: 2006. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo - Faculdade de Economia e Administração, São Paulo, 2006.

SOUZA, M. A. de; LISBOA, Lázaro P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 14, n. 32, p. 40-57, 2003.

SULAIMAN, S.; MITCHELL, F. Utilising a typology of management accounting change: An empirical analysis. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 4, p. 422-437, 2005.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A institucionalização da teoria institucional. **Handbook de estudos organizacionais**, v. 1, p. 196-219, 1999.

ZAN, **Mudanças na contabilidade gerencial de uma organização: estudo de caso com diagnóstico institucional.** 116 f. 2008. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

WANDERLEY, C. A.; CULLEN, J. Um caso de mudança na contabilidade gerencial: a dinâmica política e social. **Revista de Contabilidade & Finanças**, v. 23, n. 60, p. 161-172, 2012.