

# **Adoção de Novos Artefatos de Controle Gerencial: Estudo de Caso sob a perspectiva da Teoria Institucional**

**Mitsue Hori** (USP) - mihori@gmail.com

**Rodrigo Pinto dos Santos** (FEA-USP) - rodrigols9@yahoo.com.br

## **Resumo:**

*O presente estudo tem como objetivo utilizar conceitos institucionais que permitam entender o porquê dos problemas da implantação e as dificuldades de manutenção de novos artefatos na Contabilidade Gerencial. Para tanto, como estratégia de pesquisa se utilizou do estudo de caso sobre o processo de introdução de um novo sistema de informações gerenciais, especificamente na implementação do processo de compra e pagamentos de despesas de uma subsidiária local de uma multinacional de origem norte-americana do setor de entretenimento. Os dados foram obtidos via observação participante dentro de um período de 18 meses, análise de relatórios e entrevistas não-estruturadas com os agentes responsáveis pelos processos de compra e de pagamentos bem como os aprovadores das ordens de compra do ambiente analisado. Quanto aos achados, destacam-se: (i) através da perspectiva institucional é possível entender os resultados de uma alteração dentro da dinâmica intra-organizacional; (ii) a pura introdução de artefatos de Controle Gerencial da matriz, sem a flexibilidade para alterações segundo características locais, desfavorece sua completa adesão; (iii) hábitos e rotinas institucionalizados nas instituições dentro de uma Organização podem interferir nas práticas de gestão.*

**Palavras-chave:** *Teoria Institucional. Controle Gerencial. Instituições. Implementação de artefatos de Contabilidade Gerencial.*

**Área temática:** *Controladoria*

## **Adoção de Novos Artefatos de Controle Gerencial: Estudo de Caso sob a perspectiva da Teoria Institucional**

### **Resumo**

O presente estudo tem como objetivo utilizar conceitos institucionais que permitam entender o porquê dos problemas da implantação e as dificuldades de manutenção de novos artefatos na Contabilidade Gerencial. Para tanto, como estratégia de pesquisa se utilizou do estudo de caso sobre o processo de introdução de um novo sistema de informações gerenciais, especificamente na implementação do processo de compra e pagamentos de despesas de uma subsidiária local de uma multinacional de origem norte-americana do setor de entretenimento. Os dados foram obtidos via observação participante dentro de um período de 18 meses, análise de relatórios e entrevistas não-estruturadas com os agentes responsáveis pelos processos de compra e de pagamentos bem como os aprovadores das ordens de compra do ambiente analisado. Quanto aos achados, destacam-se: (i) através da perspectiva institucional é possível entender os resultados de uma alteração dentro da dinâmica intra-organizacional; (ii) a pura introdução de artefatos de Controle Gerencial da matriz, sem a flexibilidade para alterações segundo características locais, desfavorece sua completa adesão; (iii) hábitos e rotinas institucionalizados nas instituições dentro de uma Organização podem interferir nas práticas de gestão.

Palavras-chave: Teoria Institucional. Controle Gerencial. Instituições. Implementação de artefatos de Contabilidade Gerencial.

Área Temática: Controladoria

### **1. Introdução**

Em um ambiente em que os sistemas, valores e tecnologias se transformam com grande velocidade e a pauta econômica e política dos países se desenvolvem em um contexto mundial, as organizações se deparam cada vez mais com a necessidade de responder a essas mudanças através do uso de novos instrumentos de gestão. Especificamente, na Contabilidade Gerencial, observa-se a disponibilidade de inúmeras novas técnicas e procedimentos gerenciais. No entanto, segundo Guerreiro, Frezatti e Casado (2004), o que se observa, na prática, é o baixo grau de implementação dessas novas técnicas e conceitos de contabilidade gerencial nas empresas.

Conforme apontado por Zan (2006, p. 7), nos periódicos acadêmicos são comumente encontradas organizações que “tenham tolerado a ineficiência ou ineficácia durante a implantação de novos sistemas, processos ou procedimentos ligados à Contabilidade Gerencial”. Enfim, mudanças ou alterações que surgiram devido a novos paradigmas tais como busca de melhora de resultado, adequação a novas tecnologias, a novos controladores, entre outras. Neste sentido, mudança na contabilidade gerencial é um campo fértil para pesquisa, cada vez mais utilizado, dado que não se trata de um fenômeno uniforme (ZAN, 2006).

A base teórica da contabilidade gerencial é fortemente orientada pela teoria neoclássica da firma, mas tal construto não se constitui em referencial teórico adequado para explicar o desenvolvimento de sistemas de contabilidade gerencial (SCAPENS, 1994). O modelo neoclássico retrata o ambiente empresarial e competitivo da Inglaterra do século XIX,

mergulhada na revolução industrial. Não havia preocupação com estudos de fatores técnicos e organizacionais. As pesquisas em Contabilidade Gerencial que seguem a abordagem neoclássica abstraem de seus modelos os custos de transação, assimetrias de informação, conflitos de agência e quaisquer outros problemas não representados no modelo neoclássico. Contudo, nos últimos anos, vivemos uma mudança de paradigmas. A abordagem neoclássica – retratada pela racionalidade e equilíbrio de mercado – não é mais suficiente para explicar a realidade a qual a cerca. Faz-se necessário o estudo de outras teorias que busquem resolver os gargalos deixados pela visão tradicional.

O interesse pela teoria institucional nas ciências sociais tem aumentado, embora essa teoria tenha diferentes abordagens e origens filosóficas, estas compartilham interesse pelo estudo de instituição e mudanças institucionais. Observa-se que nas últimas décadas do século XX, desenvolveu-se a idéia de que a Teoria Institucional traz contribuições significativas no sentido de explicar fenômenos de competência da Controladoria e Contabilidade Gerencial (LEAL, SANTOS e NUNES, 2008). Dentre alguns trabalhos, que se utilizaram da teoria institucional, podem ser citados as pesquisas de Covalenski e Dismith (1983), Ansari e Euske (1987), Mezas (1990), Oliver (1991), Covalenski et al (1993), Scapens (1994), Burns e Scapens (2000), Scott (2001), dentre outros.

Guerreiro, Frezatti e Casado (2004) corroboram a afirmação supracitada, “a teoria institucional é uma abordagem sociológica que tem sido aplicada na área contábil para explicar o paradoxo estabelecido”. Segundo estes autores, a teoria institucional refuta as premissas neoclássicas, focando a contabilidade gerencial como uma instituição dentro da empresa.

Não há como operacionalizar uma pesquisa sem a montagem de uma preposição (YIN, 2005, 48). Uma vez isto exposto a questão orientadora deste estudo é: **A luz da teoria institucional, por que há dificuldades na introdução e manutenção de novos artefatos de Contabilidade Gerencial em uma Organização?** Para responder a essa questão, fez-se uma pesquisa de cunho qualitativo com uso da metodologia de estudo de caso.

O objetivo principal, portanto, é utilizar conceitos institucionais que permitam entender o porquê dos problemas da implantação e as dificuldades de manutenção de novos artefatos na Contabilidade Gerencial em uma Organização.

A fim de atingir tal objetivo, o artigo está dividido basicamente em três partes, afora esta introdução e as considerações finais: revisão bibliográfica, metodologia e estudo empírico. Na primeira parte, apresentam-se a teoria neoclássica da firma, a teoria institucional e suas abordagens para que se possa compreender melhor o fenômeno ilustrado. Na segunda parte, a metodologia desenvolvida para a pesquisa qualitativa e, por fim, na terceira parte, o estudo de caso numa unidade brasileira de uma multinacional norte-americana do ramo de entretenimento.

## **2. Plataforma Teórica**

### **2.1 Antecedentes da Teoria Institucional – A Teoria Neoclássica**

A base conceitual da teoria tradicional em Contabilidade Gerencial é fundamentada pela teoria neoclássica da firma, sobretudo o conhecimento contido na teoria convencional (SCAPENS, 1994; BURNS e SCAPENS, 2000; BURNS, 2000; GUERREIRO et al, 2005). Segundo Guerreiro, Frezatti e Casado (2004), a teoria neoclássica foi desenvolvida para ajudar a prever comportamentos, efetuar estudos e análises da indústria e do mercado como um todo.

As premissas que suportam a teoria neoclássica tradicional, segundo Tigre (1999) são:

- Maximização racional dos agentes dos agentes econômicos – *Homo Oeconomicus* – ou seja, o homem é racional e egoísta, toma suas decisões visando otimizar sua própria satisfação. A soma das otimizações individuais trará a otimização do mercado como um todo;
- Equilíbrio geral é proporcionado pelas forças de mercado. Embora ocorram situações de desequilíbrio, o mercado tende a estabelecer condições de concorrência e informações perfeitas;
- A firma combina fatores de produção disponíveis no mercado para produzir bens e serviços;
- As tecnologias e informações estão disponíveis no mercado. Usualmente, as possibilidades tecnológicas são representadas pela função produção que corresponde a cada alocação dos fatores de produção – terra, capital e trabalho – disponíveis no mercado, seja através de bens de produção, seja no conhecimento adquirido pelos trabalhadores.

Neste contexto, nota-se que a análise da firma não está no centro da discussão, já que numa situação de concorrência perfeita e na ausência de avanço tecnológico, a firma, segundo Tigre (1999), tem pouca escolha a fazer. A função da firma, portanto, no modelo neoclássico, é transformar insumos em produtos e, para tal, basta selecionar a técnica mais adequada e utilizar os insumos necessários, disponíveis no mercado, incluindo tecnologia e trabalho.

A teoria neoclássica trata a firma como um agente individual, não reconhecendo o caráter organizacional, isto é, uma entidade coletiva, dotada de regras, objetivos e comportamentos diferenciados. Na prática, isto implica em emprestar à firma um comportamento único – maximização do resultado econômico. Contudo, verifica-se que o comportamento dos homens é heterogêneo – cada agente econômico visa maximizar sua utilidade/satisfação individual (TIGRE, 1999).

A firma neoclássica não é tratada como uma instituição, mas sim equiparada ao consumidor individual cuja função pode ser resumida a transformar fatores em produtos e serviços, otimizando as variáveis envolvidas no processo. Porém, tais variáveis são dadas pelo mercado – são exógenas ao modelo. Assumindo que a plena disponibilidade de informações, baixo risco, a firma se comporta como um autômato, programado para repetir sempre a mesma ação.

Pela influência da teoria neoclássica, a Contabilidade Gerencial adotou a racionalidade dos agentes econômicos nas organizações. Neste sentido, a tradição concebe que empregados, gestores e proprietários dos empreendimentos agem racionalmente e a Contabilidade Gerencial tem como missão “prover informações adequadas para que os tomadores de decisão maximizem o resultado econômico de suas decisões” (GUERREIRO, FREZATTI e CASADO, 2004).

Uma vez apresentadas as limitações de poder explicativo da teoria neoclássica quanto às práticas contábeis, segundo Resende e Braga (2004) “abordagens alternativas começaram a ser utilizadas, dentre as quais, destacam-se: teoria institucional (...)”.

## 2.2 Teoria Institucional

Conforme apontado por Guerreiro et al (2005, p. 96), o interesse pela teoria institucional nas ciências sociais tem aumentado. Quando tratamos de literatura contábil, três enfoques institucionais são utilizados: (i) nova sociologia institucional – NIS (New

Institucional Sociology) – (ii) nova economia institucional – NIE (New Institutional Economics – e (iii) antiga economia institucional – OIE (Old Institutional Economics).

Os pressupostos teóricos da abordagem institucional são sintetizados por Nielsen (2001, p. 512) em quatro pontos:

- A ação humana é vista como proposital, ou racionalmente pretendida, dotada de liberdade para deliberar ou escolher de acordo com interesse individual, ao invés de, por um lado, seguidora automática e irracional de regras ou encapsulada dentro de um papel definido externamente, por outro lado, racional no sentido de maximização isolada do ‘homem econômico’.
- Enfatiza-se a importância constitutiva da estrutura cultural e cognitiva.
- Reconhece-se o papel central e penetrante do poder e conflito.
- Enfatiza-se o papel das instituições, tais como: hábitos, rotinas e normas na coordenação do comportamento.

Em geral, o ideário conceitual e metodológico do pensamento institucionalista está mais próximo do campo analítico heterodoxo do que do *mainstream* neoclássico, visto que os princípios institucionalistas originaram-se a partir da oposição aos fundamentos de equilíbrio, otimalidade e racionalidade substantiva. Qualquer abordagem analítica que se pretenda institucionalista deve incluir certa “confissão de dependência”, reconhecer o caráter diferenciado do processo de desenvolvimento econômico e pressupor que o ambiente econômico envolve disputas, antagonismos, conflitos e incertezas. Reconhece-se que existe um núcleo teórico definido e nem sempre convergente entre as diversas abordagens institucionalistas. (CONCEIÇÃO, 2002).

Todas as abordagens, apesar das diferentes nuances, aproximam-se do referido corpo de conhecimento, relevando um ponto em comum: a negação do funcionamento da economia como algo estático, regulado pelo mercado na busca do equilíbrio ótimo.

Em qualquer sistema social há uma permanente tensão entre ruptura e regularidade, exigindo constante reavaliação de comportamentos rotinizados e decisões voláteis de outros agentes. Mesmo podendo persistir por longos períodos, as instituições estão igualmente sujeitas a súbitas rupturas e conseqüentes mudanças nas maneiras de pensar e nas ações, que são cumulativamente reforçadas.

Existem divergências entre as abordagens, tais como a maior ou menor ênfase no processo de mudança, na crítica ao pensamento neoclássico e na importância do processo histórico, no entanto, o traço mais característico da diferenciação entre as respectivas escolas é a importância do conflito como algo inerente à atividade humana. Nesse sentido, os apoiadores do Antigo Institucionalismo dão mais importância a esse aspecto do que aqueles da Nova Economia Institucional. Esta última enfatiza mais diretamente o papel das firmas e organizações no processo de atividade econômica (CONCEIÇÃO, 2002).

### **2.2.1 Antiga Abordagem Institucional – Old Institutional Economics (OIE)**

O que torna os institucionalistas evolucionários é a negação de pensar a economia em torno da noção de equilíbrio ou ajustamento marginal, reiterando a importância do processo de mudança e transformação. A abordagem de Veblen (1919) centra-se em três pontos:

- Inadequação da teoria neoclássica em tratar as inovações, supondo-as dadas, desconsiderando as condições de sua implantação;
- Preocupação com a maneira como se dá a mudança e o conseqüente crescimento e não com o equilíbrio estável;
- Ênfase do processo de evolução econômica e transformação tecnológica.

Considerando a teoria institucional segundo a ótica da OIE, a instituição é o principal objeto de análise e não mais o comportamento racional e maximizador dos indivíduos tomadores de decisões (GUERREIRO et al, 2005). Seguindo esta linha, na Contabilidade Gerencial, os trabalhos de Scapens (1994) e Burns e Scapens (2000) que compartilham a preocupação com as instituições e processos sociais os quais atingem dimensões culturais e antropológicas. Para Burns e Scapens (2000, p.6), instituições são “pressuposições compartilhadas e aceitas de forma inquestionável as quais identificam categorias de atores humanos e suas atividades e relacionamentos apropriados”.

A OIE traz a idéia de instituições, hábitos e rotinas e são as bases da abordagem de Scapens (1994) e Burns e Scapens (2000). Estes autores focam as instituições como unidade de análise e não mais o comportamento racional neoclássico. Segundo Guerreiro, Frezatti e Casado (2004) as idéias de hábitos e instituições se conectam através do conceito de rotina. Dessa forma, estes autores concluem que “rotinas são hábitos formalizados e institucionalizados, incorporando comportamentos orientados por regras (...)”. Já Burns e Scapens (2000, p. 7) caracterizam regras como as declarações formais de procedimentos, enquanto que rotinas são os procedimentos propriamente em uso.

Sendo assim, os conceitos de hábitos, rotinas e instituições são utilizados por Burns e Scapens (2000) para demonstrar como a Contabilidade Gerencial pode se tornar uma rotina e através do tempo se tornar uma instituição dentro das Organizações.

### **2.2.2 Nova Economia Institucional – New Institutional Economics (NIE)**

Para os institucionalistas, a principal falha do pensamento neoclássico está no individualismo metodológico, que consiste em tratar indivíduos como independentes, auto-subsistentes, com suas preferências dadas, enquanto que, em realidade, os indivíduos são cultural e mutuamente interdependentes, o que implica analisar o mercado do ponto de vista do coletivismo metodológico. Mais ainda, o conceito de mercado é uma metáfora para as instituições que formam, estruturam e operam através dele (SAMUELS, 1995, p. 572 *apud* CONCEIÇÃO, 2002).

Três hipóteses de trabalho aglutinam o pensamento da NIE (CONCEIÇÃO, 2002):

1. As transações e os custos a ela associados definem diferentes modos institucionais de organização;
2. A tecnologia, embora se constitua em aspecto fundamental da organização da firma, não é um fator determinante da mesma;
3. As falhas de mercado são centrais à análise, o que confere importância às hierarquias no referido marco conceitual.

Segundo Guerreiro, Frezatti, Lopes e Pereira (2005), os principais teóricos entre os novos institucionalistas são Coase (1937), North (1992) e Williamson (1992). Coase (1937) desenvolveu a teoria dos custos de transação, já a contribuição de Williamson (1992) reside no fato da mudança do foco da firma, como uma função produção, para a firma como uma estrutura de governança; este autor também faz uso do conceito de racionalidade limitada dos agentes envolvidos.

North (1992) apresenta as instituições como as regras do jogo de uma sociedade, regras que podem ser formais – leis e regras sociais – ou restrições informais – convenções e normas de comportamento. North (1992) afirma que foi Coase (1937) que fez a conexão entre instituições, custos de transação e teoria neoclássica (GUERREIRO et al, 2005).

### **2.2.3 Nova Sociologia Institucional – New Institutional Sociology (NIS)**

De acordo com Hoque & Hussain (2002, p. 164), a *New Institutional Sociology* – NIS - tem contribuído significativamente para a compreensão da relação entre estruturas organizacionais e o amplo ambiente social aos quais as organizações estão situadas. A nova Teoria Institucional, em outras palavras, mostra como o comportamento das organizações é resposta não somente a pressões do mercado, mas também sobre pressões institucionais, como pressões de agências reguladoras do governo ou organizações profissionais, que influenciam diretamente o formato organizacional pela imposição de requerimentos. (GREENWOOD, 1996; SCOTT, 1987).

A teoria da NIS enfoca as organizações configuradas em uma grande rede de relacionamentos inter-organizacionais e sistemas culturais. O ambiente institucional não apenas influencia o relacionamento das organizações com o mercado, mas também suas crenças, normas e tradições. Para receber apoio e legitimidade, os indivíduos e organizações precisam se conformar a regras, práticas, símbolos, crenças e requerimentos normativos elaborados no ambiente institucional (GUERREIRO, PEREIRA e FREZATTI, 2006).

O tema geral da NIS considera que a organização precisa conformar-se às normas sociais de comportamento aceitável para garantir sua sobrevivência, além de alcançar níveis de eficiência produtiva. O pensamento sociológico weberiano caracteriza a estrutura organizacional como um veículo adaptativo moldado em reação às características e compromissos. Nesse contexto, a institucionalização refere-se a um processo adaptativo pelo qual as expectativas sociais da forma mais apropriada de se organizar e de se comportar levam em conta determinadas regras vigentes (COVALESKI *et al*, *apud* GUERREIRO, PERREIRA e FREZATTI, 2006).

A nova sociologia institucional também tem dado atenção ao significativo potencial do papel da desinstitucionalização em explicar a mudança e o comportamento organizacional. Desinstitucionalização é definido como um processo pelo qual a legitimação de uma prática organizacional institucionalizada é rompida (OLIVER, 1992). Neste sentido, a autora salienta que processos e práticas já institucionalizados podem ser reavaliados e rejeitados e dessa forma, serem desinstitucionalizados.

De acordo com Oliver (1992, p.564), existem três tipos de pressões que podem causar a desinstitucionalização: (1) pressões políticas; (2) pressões funcionais e (3) pressões sociais. A autora identificou fatores organizacionais e ambientais que efetuam pressão, predizem e moderam o chamado processo de desinstitucionalização. Na tabela 1, cada pressão é exemplificada para maior clareza.

| Nível de Análise     | Pressão Política                                                                              | Pressão Funcional                                                                                                                                             | Pressão Social                                                                                                                                       |
|----------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Intra-Organizacional | * Conflito interno de interesses;<br>* Crise de Desempenho estrutural                         | * Mudança de critérios econômicos e sociais;<br>* Mudança de técnicas ou aumento da especificidade;                                                           | * Aumento da fragmentação social;<br>* interrupção da continuidade da organização (fusão, por exemplo).                                              |
| Extra-Organizacional | * Crescimento das pressões para inovação;<br>* Mudanças externas das instituições parâmetros. | * Aumento da competitividade por recursos;<br>* Surgimento de inesperado evento ou informação incongruente que desestabilize uma atividade institucionalizada | * Mudanças de normas ou expectativas sociais que proíbem ou desencorajam as práticas institucionalizadas;<br>* Desagregação da estrutura de valores. |

Tabela 1: Tipos de pressões de desinstitucionalização. Adaptado de Oliver (1992).

### 3 Metodologia

Para responder a questão de pesquisa, utiliza-se como metodologia o estudo de caso. Conforme apontado por Yin (2005, p.31), o estudo de caso deve ser usado quando “(...) o pesquisador tem pouco controle sobre os acontecimentos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real”. Para demonstrar consistência entre a metodologia de pesquisa adotada e a unidade de estudo – organização – busca-se em Yin (2005, p.31) o suporte, já que o autor, ao definir alguns focos principais do estudo de caso, cita os termos “organizações” e “instituições”.

Encontra-se respaldo lógico e teórico para a escolha de um caso único: quando se trata de “(...) *caso decisivo* ao testar uma teoria bem-formulada” (YIN, 2005, p.55). O presente estudo de caso aborda como uma unidade local de uma multinacional de entretenimento reage às mudanças na Contabilidade Gerencial.

A coleta de dados, para descrição do caso, foi efetuada via observação participante do ambiente analisado, análise de relatórios e entrevistas não-estruturadas. O período de observação participante abrangeu um período de 18 meses e a análise de documentos incluiu relatórios de desempenho dos agentes responsáveis pelo processo analisado, políticas da empresa e manual de treinamento do processo. Quanto às entrevistas não-estruturadas, elas foram efetuadas com os agentes responsáveis pelos processos de compra e de pagamentos, funcionários antigos que descreveram o histórico do processo em foco, os aprovadores das ordens de compra e analistas financeiros, responsáveis pelo controle do processo. Essas entrevistas possibilitaram o cruzamento de informações das diferentes fontes entrevistadas de forma a assegurar a melhor contextualização do problema.

Não se objetiva extrair deste estudo de caso fatores de generalização, mas sim expor as conseqüências da introdução de um novo processo gerencial e, dessa maneira, possibilitar que se façam analogias para outras instâncias de alteração de processos gerenciais.

### 4 Estudo de Caso na unidade local de uma multinacional de entretenimento

O presente estudo de caso busca evidenciar como a teoria institucional pode colaborar na compreensão das dificuldades que as empresas têm ao implementar mudanças nos processos organizacionais bem como na sua melhoria.

Neste artigo, ilustra-se o processo de introdução de um novo sistema de informações gerenciais, especificamente na implementação do processo de compra e pagamentos de



despesas, dentro da unidade brasileira de uma multinacional norte-americana do ramo de entretenimento.

Para organização deste estudo de caso, primeiro apresentam-se algumas características da instituição bem como sua estrutura, posteriormente, o processo foco de adoção da mudança, conseqüências da mudança e, finalmente, análise e discussão dos resultados do novo processo.

#### **4.1 Características da empresa**

A organização caracterizada neste estudo é uma empresa limitada subsidiária local de uma multinacional de origem norte-americana do ramo de entretenimento. Seu faturamento anual é em torno de quarenta e oito milhões de reais.

Iniciou suas atividades nos fins de 1993, como uma empresa prestadora de serviços de publicidade. Atualmente, sua estrutura é composta por 120 funcionários integrantes das seguintes áreas:

Administração Geral do escritório;  
Departamento de Finanças;  
Departamento de Marketing;  
Departamento de Tecnologia da Informação;  
Departamento de Recursos Humanos;  
Divisão Comercial de Vendas de DVDs;  
Divisão de Licenciamentos;  
Divisão Televisão;  
Divisão Media Digital.

#### **4.2 Novo Processo de Pagamentos e Contabilização das Despesas**

Até meados de 2003, os processos de pagamentos de fornecedores e contabilização dessas despesas eram efetuados, basicamente, de maneira manual. Cada departamento possuía um orçamento aprovado e utilizava desses recursos, sem a necessidade de aprovação prévia de cada compra ou contratação de serviço. As decisões quanto às compras ou contratação de serviços eram tomadas de forma verbal dentro do departamento e efetuadas sem nenhuma formalização. Somente após o recebimento da documentação que formalizava a compra ou serviço contratado – notas fiscais, recibos, cupons fiscais e recibo de pagamento a autônomo – preenchia-se manualmente uma ordem de compra com os dados descritos nas notas fiscais, os dados de alocação das despesas e a assinatura de aprovação dos gerentes.

Cada ordem de compra e sua respectiva nota fiscal eram, então, encaminhadas ao departamento financeiro que inseria os dados no sistema de informações vigente e, conseqüentemente, ocorria a contabilização e pagamento.

Em busca da homogeneização de processos, em relação à matriz norte-americana e melhor controle gerencial, foi implementado o novo sistema de informações gerenciais, que

promoveu a informatização dos processos, especialmente no processo de pagamentos e contabilização de despesas.

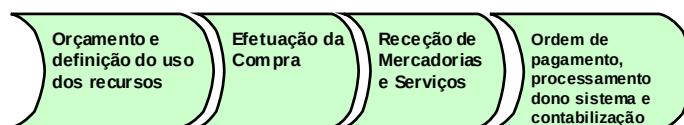
Em cada departamento, instituíram-se os chamados compradores casuais, responsáveis pela introdução das ordens de compra de cada departamento no novo sistema. Cada comprador casual possui um acesso específico para a função no sistema, bem como um aprovador definido para autorizar a efetivação das ordens de pagamento.

Se anteriormente, o processo de pagamentos e contabilização iniciava-se apenas após a efetiva compra ou contratação de serviços, no novo sistema de informações gerenciais, o processo inicia-se com o planejamento da compra ou prestação de serviço.

Definidos o volume, fornecedor, preço da compra e dados de alocação das despesas para a correta contabilização, inserem-se essas informações no sistema via ordem de compra. Cada ordem de compra pode ou não ser aprovada pelo gerente ou supervisor. Uma vez aprovada a ordem de compra, é criado um número de ordem de compra e, a partir daí, pode se efetuar a compra ou contratação do serviço. Após o recebimento da nota fiscal, esta é digitalizada, a despesa contabilizada e o pagamento realizado dentro do período firmado.

### Processo de compra

#### Processo de Compra Inicial



#### Processo de Compras a partir de 2003

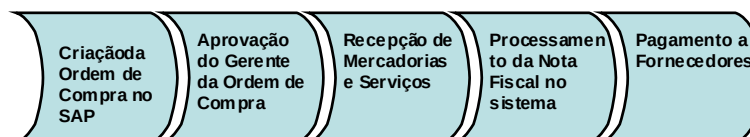


Figura 1: Processo de Pagamentos

Segundo a empresa, o novo processo de pagamentos de despesas tem como vantagens um maior controle dos pagamentos, bem como do uso dos recursos limitados no orçamento e a distribuição das responsabilidades a cada departamento com relação à inserção de dados no sistema. A necessidade de aprovação prévia da ordem de compra é uma forma de autorização de compra de acordo com o orçamento disponível de cada departamento, controle dos pagamentos como também uma checagem das contas contábeis.

### 4.3 Resistências ao novo processo de pagamentos

Apesar do processo de pagamento ser todo padronizado através de etapas iniciadas e finalizadas através do novo sistema, conforme já mencionado, a maioria dos compradores casuais permaneceu com as mesmas práticas anteriores a implantação do sistema.

Ao invés de iniciar o processo de compra introduzindo uma ordem de compra no sistema, para que esta seja aprovada pelo gerente do departamento, os compradores casuais efetuam as compras ou contratação de serviços e apenas após o recebimento da nota fiscal é que iniciam o processo de introdução da ordem de compra no sistema.

Dessa forma, parte do novo processo de pagamentos é ignorada pelos compradores casuais. Parte do processo este, que permite maior controle dos gerentes sobre a utilização dos recursos. O resultado de ignorar o processo inicial do novo sistema de pagamentos pode ser decorrente das seguintes razões, conforme a controladoria da empresa relatou: (a) os compradores casuais não absorveram os novos procedimentos; (b) conivência dos gerentes e/ou supervisores ao não exigir que as aprovações das compras sejam formalizadas através do sistema inicialmente; (c) deficiências no sistema que possibilitam que o processo seja efetuado incorretamente.

O correto procedimento de ordem de compra é identificável ao se comparar as datas de criação do número de ordem de compra e data de emissão das notas fiscais. A primeira data deve ser sempre superior ou igual a data de emissão das notas fiscais. A conferência do correto procedimento de ordem de compra e pagamentos foi iniciada apenas em 2006, quando se observou que a maioria das ordens de compra era efetuada após as compras e contratações de serviços terem ocorridos.

Apenas a partir de meados de 2007, a controladoria da empresa iniciou um trabalho de treinamento, conscientização e supervisionamento da criação das ordens de compra antes da efetuação das mesmas. No entanto, segundo relatórios de desempenhos observados, os resultados foram insuficientes. Apenas 50 % de todas as ordens de compras inseridas no sistema foram efetuadas de acordo com o procedimento correto. Além disso, relatos dos compradores casuais culpam os gerentes e/ou supervisores pela não contribuição na efetivação do processo dado que havia demora nas aprovações.

Conforme expôs o analista financeiro responsável por alertar os gerentes da necessidade do correto processo de pagamentos, o questionamento de um gerente demonstra qual a preocupação do mesmo com relação ao processo: “Quanto à empresa ganha fazendo o correto procedimento? Qual a receita gerada?”. A incompreensão dos gerentes dificulta que o processo de seja efetuado de acordo com a norma.

O pensamento do gerente, evidenciado acima, compreende-se pelo fato dos departamentos serem pequenos e as decisões de utilização dos recursos, delimitadas pelos orçamentos, são feitas em reuniões ou discussões verbais. Dessa forma, as compras ou solicitações de serviços estão aprovadas pelo gerente e/ou supervisor informalmente de maneira que a introdução dessas decisões no sistema pode ser feita posteriormente à compra dos insumos.

No entanto, o risco de não se proceder conforme o novo sistema de compras e pagamentos exige, segundo a controladoria e a observação realizada, são a possibilidade de comportamentos disfuncionais como compra de recursos em demasia, ou mesmo, desnecessários e a possibilidade de conluio com fornecedores e, conseqüentemente, desvios de recursos da empresa.

#### **4.4 Processo de Desinstitucionalização**

Após um ano de acompanhamento, sem resultados satisfatórios, para que o processo de compra e pagamentos fossem efetuados conforme o sistema designou, e inúmeras reuniões da área financeira para buscar uma solução, a controladoria constatou a necessidade de um mecanismo de controle, pois apenas dessa forma o processo correto se efetivará.

Nesse sentido, de acordo com o planejamento da controladoria, o mecanismo de controle a ser implantado será a checagem das datas de criação das ordens de compra e as datas de emissão dos documentos fiscais, de forma que serão permitidos apenas os pagamentos de notas fiscais com datas de emissão posteriores a data da criação da ordem de compra. Assim, compras efetuadas anteriormente a aprovações das ordens de compra através do sistema não poderão ser pagas e, desta forma, coíbe-se a prática incorreta.

#### **4.5 Análise e Discussões**

O estudo de caso da adoção do sistema de compra e de pagamentos evidencia como os compradores casuais mantiveram as práticas (rotinas/hábitos) anteriores bem como seus gerentes e/ou supervisores.

Sob a ótica da abordagem institucional, mudanças nas práticas contábeis gerenciais e financeiras são dependentes de aspectos além da busca da maximização da utilidade ou do lucro. Rotinas, regras e características culturais impõem limitações na implementação e na estabilidade de processos organizacionais, dentre os quais, inclui-se o sistema contábil. (REZENDE & BRAGA, 2004, p. 8)

Os resultados pouco satisfatórios obtidos após o início de trabalho de treinamento, conscientização e supervisionamento da criação das ordens de compra antes da efetuação das compras demonstram que os hábitos anteriores não são facilmente destituídos. Dentro da perspectiva institucional, a força do hábito, histórico e tradição dentro das organizações criam valores congruentes entre os membros da organização ao redor da repetição de atividades, que por sua vez, fazem com que essas atividades adquiram o status de regra, tornando as altamente resistentes a mudança. (BEGER & LUCKMANN, 1967; ZUCKER, 1983; HININGS & GREENWOOD, 1988 apud OLIVER, 1992, p. 563).

De acordo com DiMaggio e Powell (SCOTT, 1991, p. 175), a imposição das corporações sobre suas divisões pode ser de duas maneiras: (i) impositiva por autoridade - a qual mudanças na estrutura são impostas com menor grau de resistência, ocorrem com maior rapidez e associada com maior conformidade; ou (ii) impositiva por coerção – maior grau de resistência e absorção superficial das mudanças pelos participantes. Nesta perspectiva, a mudança no sistema de informações gerenciais tratada no estudo de caso foi uma imposição de coerção. O sistema foi implantado, na unidade brasileira, segundo configurações da matriz, sem qualquer alteração para as características locais.

Essa imposição externa proveniente da matriz pode ser considerada como uma institucionalização externa atuante ao impor formas estruturais em unidades organizacionais subordinadas, conforme abordagem da NIS, que enfoca as organizações configuradas em uma grande rede de relacionamentos inter-organizacionais e sistemas culturais. (SCOTT, 1991).

Provavelmente, as configurações do sistema de informações gerenciais estão enquadradas ao tamanho e número superior de funcionários da matriz e outras unidades maiores, nas quais o distanciamento entre compradores casuais e gerentes é maior e, dessa forma, o sistema se torna um meio de comunicação e aprovação.

Em contra partida, a unidade brasileira com departamentos menores, possui uma proximidade entre compradores casuais e gerentes ou supervisores que proporciona a

autorização de aquisições de forma verbal. Conforme Hussein e Hoque (2002, p.167) afirmam, as características da organização como tamanho ou natureza ou tipo de negócio podem determinar o grau de mudança no sistema organizacional.

A decisão da controladoria da empresa pela implantação de um mecanismo de controle para impedir as práticas incorretas de introdução das ordens de compra depois da efetivação das compras no sistema de informações gerenciais é um processo de desinstitucionalização. O novo sistema de informações gerenciais e o uso do mecanismo para garantir a concreta implantação do sistema podem ser vistos como pressões funcionais de desinstitucionalização das práticas anteriores.

## **5 Comentários Finais**

Ao longo do presente trabalho, apresentou-se a influência neoclássica na teoria tradicional de Contabilidade Gerencial baseada nas premissas do modelo econômico em que os agentes tomadores de decisão são racionais, na busca de seus resultados, equilíbrio do mercado, simetria informacional e tecnológica. Tal abordagem cria um gargalo entre a teoria e a prática, uma vez que a visão neoclássica não é suficiente para explicar os porquês (i) da dificuldade prática de aplicação de novos artefatos desenvolvidos pela teoria e (ii) das pessoas serem resistentes a mudanças.

Dessa maneira, outras dimensões devem ser consideradas na tentativa de se explicar este gargalo. A abordagem sob a óptica institucional, ao longo das últimas décadas, vem ganhando espaço, na Contabilidade Gerencial, como alternativa ao paradigma econômico, o que levou à questão de pesquisa apresentada na introdução do trabalho.

Sob a óptica institucional foi abordado o seguinte artefato de Contabilidade Gerencial: implementação do processo de compra e pagamentos de despesas. O estudo de caso foi utilizado como metodologia, pois permitiu analisar a realidade em que as práticas de Contabilidade se inseriram. Pela análise deste artefato de Contabilidade Gerencial foi possível examinar diferentes bases e motivadores da institucionalização, bem como preparar uma abordagem institucional a qual permitisse a resposta à questão de pesquisa.

A teoria institucional contribui para melhor compreensão da relação entre estrutura organizacional e o ambiente social criado nessa estrutura. Através da perspectiva institucional é possível entender os resultados de uma alteração dentro da dinâmica intra-organizacional.

Com base na teoria institucional, constata-se a importância de se considerar os hábitos e rotinas instituídos e institucionalizados nas organizações, como limitadores na implantação de novas ferramentas gerenciais. À luz da teoria institucional – sob o enfoque da NIS – processo e práticas institucionalizados podem ser reavaliados e substituídos e, conseqüentemente, desinstitucionalizados. Para que o novo processo seja legitimado, o anterior deve ser descontinuado. Cientes disso, as organizações podem agir de forma a mitigar ou minimizar esses hábitos e rotinas. De acordo com o caso ilustrado, a pura introdução de sistemas iguais aos da matriz sem a flexibilidade para alterações segundo características locais e sem a rejeição do processo antigo desfavoreceu o correto procedimento de compra e pagamentos de despesas.

Portanto, do ponto de vista institucional, enquanto os antigos hábitos, rotinas, práticas e procedimentos não forem desinstitucionalizados e descontinuados, haverá dificuldade na adoção e manutenção de novos artefatos de Contabilidade Gerencial, pois estes novos artefatos não sofreram legitimidade e não foram institucionalizados pela organização.

A ilustração do estudo de caso foi uma tentativa de contribuir com a compreensão do comportamento organizacional dentro do contexto da teoria institucional, ao evidenciar como as instituições dentro de uma organização podem alterar os processos ou potencialmente subverter as intenções das novas práticas gerenciais.

Como recomendações para futuras pesquisas sugerem-se o estudo em outras organizações, bem como a reformulação ou análise de outros artefatos de Contabilidade Gerencial. Outros recortes sugeridos são a inclusão de aspectos contingências e a pesquisa em organizações de diferentes portes e diferentes ciclos de vida.

## Referências

ANSARI, S.; EUSKE, K.J. Rational, rationalizing, and reifying uses of accounting data in organizations. **Accounting Organizations and Society**, vol. 12, n. 6, p. 549-570, 1987.

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

\_\_\_\_\_; SCAPENS, R.W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, 11, 3-25, 2000.

COASE, R. H. **The nature of the firm**. *Economica*, n. 4, p. 386-405, nov. 1937.

CONCEIÇÃO, O. A. C. **O conceito de instituição nas modernas abordagens institucionalistas**. *Revista Economia Contemporânea*, Rio de Janeiro, 6(2): 119-146, jul/dez 2002.

COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W. Budgeting as a means for control and loose coupling. **Accounting Organizations and Society**, vol. 8, n. 4, p. 323-340, 1983.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_; MICHELMAN, J. E. An institutional theory perspective on the drg framework case-mix accounting systems and health-care organization. **Accounting Organizations and Society**, vol. 18, n. 1, p. 65-80, 1993.

GREENWOOD, R.; HININGS, C.R. **Understanding Radical Organizational Change: Bringing together the old and the new institutionalism**. *Academy of Management Review*, vol.21, No. 4, 1022-1054, 1996.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. **Behind the habits, routines and institutions of management accounting**, 4th Conference on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research, Brussels, 2004.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_; LOPES, A.B.; PEREIRA, C.A. **O entendimento da Contabilidade Gerencial sob a ótica da Teoria Institucional**. *Revista Organização & Sociedade*, v.12, n.35, p.91-106, 2005.

\_\_\_\_\_; PEREIRA, C.A.; FREZATTI, F. **Evaluating management accounting change according to the institutional theory approach: a case study of a Brazilian bank**, *Journal of Accounting & Organizational Change*, vol. 2, n. 3, 2006.

HUSSAIN, Mostaque; HOQUE, Zahirul. **Understanding non-financial performance measurement practices in Japanese banks – A new institutional sociology perspective**. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*; 2002; 15, 2.

LEAL, D.T.B.; SANTOS, R.P.; NUNES, T.C.S. **A Controladoria como agente de mudança organizacional: uma abordagem institucional**. Trabalho apresentado na disciplina EAC5808 - Controladoria do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA-USP, 2008.

MODELL, S.; JACOBS, K.; WIESEL, F. A process (re)turn? Path dependencies, institutions and performance management in Swedish central government. **Management Accounting Research**, vol. 18, p. 453-457, 2007.

NORTH, D.C. **Institutions and economic theory**. The American Economist, v. 36, n.1, 1992.

NIELSEN, K. **Institutionalist approaches in the social sciences: typology, dialogue, and future challenges**. *Journal of Economic Issues*. v. 35, n. 2, 2001, p. 505-516.

OLIVER, C., **The antecedents of deinstitutionalization**, Organization Studies, p.1-16, fall 1992.

RESENDE, A. J.; BRAGA, A. **Abordagens Organizacionais e suas Contribuições para o Entendimento das Práticas Contábeis: Uma Análise Crítica**. 2004.

ROBBINS, Stephen. **Comportamento Organizacional** 9ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

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

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

SCOTT, W. Richard. **The Adolescence of Institutional Theory**. Administrative Science Quarterly; v. 32, n. 4, 1987. p. 493-510.

\_\_\_\_\_. **Unpacking Institutional Arguments**. In: POWELL, W.W; DIMAGGIO, J.P. The New Institutionalism in Organizational Analysis. Chicago: The University of Chicago Press, 1991.

SCOTT, W. Richard. **Institutions and Organizations**. Thousand Oaks, Califórnia: Sage, 2001.

SILVA, J. S. A mudança de época e o contexto global cambiante: implicações para a mudança institucional em organizações de desenvolvimento. In: **Mudança Organizacional – Teoria e Gestão**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2003.

TIGRE, P. B. **Inovação e Teorias da Firma em Três Paradigmas**. Rio de Janeiro: 1999. CRIE - COPPE / UFRJ, Mestrado Executivo em Inteligência Empresarial Módulo 1 - Sociedade do Conhecimento.

VEBLER, Thorstein (1919). **The place of science in modern civilization and other essays**. New York : Huebsch.

WILLIAMSON, O. **Markets, hierarchies, and the modern corporation: an unfolding perspective**. *Journal of Economic Behavior and Organization*, n. 17, p. 335-352, 1992.

YAZDIFAR, H.; ZAMAN, M; TSAMENYI, M; ASKARANY, D. Management accounting in a subsidiary organization. **Critical Perspective on Accounting**, vol. 19, p. 404-430, 2008.

YIN, R.K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2005, 3ª edição.

ZAN, Adriano. **Mudanças na Contabilidade Gerencial de uma organização: estudo de caso com diagnóstico institucional**. Dissertação de Mestrado – Universidade de São Paulo, 2006.