

Mudanças organizacionais na implantação de sistemas de custos em empresas têxteis de médio porte do estado de Santa Catarina

Marlene Fiorentin (FURB) - fiorentinmarlene@gmail.com

Resumo:

O estudo teve como objetivo analisar os impactos organizacionais na implantação de sistemas de custos integrados em empresas têxteis de médio porte do estado de Santa Catarina, que possuem cadastro na Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina e sistema de custos integrados. Pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa, foi realizada por meio de um levantamento, através da análise da média e da Entropia. A amostra constituiu-se de 17 empresas que responderam o questionário aplicado no período entre março e maio de 2014, com foco nos impactos na implantação de sistemas de custos integrados. Os resultados indicaram como principais impactos tecnológicos: a necessidade de atualização de hardware e software; a unificação das informações a melhoria no monitoramento dos processos; maior integração dos processos. Quanto aos impactos estruturais: o sistema viabiliza a comunicação inter e intraunidades com maior rapidez; padroniza os processos de trabalho e aumenta o nível de controle sobre o trabalho. Em relação aos impactos comportamentais: houve necessidade de explorar o sistema, o que exigiu preparo, pesquisa e análise; preocupação com a veracidade e precisão dos dados; maior conscientização sobre o impacto causado pelo trabalho de cada indivíduo sobre todos os processos; maior necessidade das pessoas pensarem na empresa toda e de se voltarem aos objetivos organizacionais. Conclui-se que o sistema integrado de custos, apesar das dificuldades em sua implantação, traz diversos benefícios na forma de decisões, vários impactos positivos, além do atendimento totalmente das necessidades de gestão de custos.

Palavras-chave: *Sistemas integrados. Impactos organizacionais. Gestão estratégica de custos.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Mudanças organizacionais na implantação de sistemas de custos em empresas têxteis de médio porte do estado de Santa Catarina

Resumo

O estudo teve como objetivo analisar os impactos organizacionais na implantação de sistemas de custos integrados em empresas têxteis de médio porte do estado de Santa Catarina, que possuem cadastro na Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina e sistema de custos integrados. Pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa, foi realizada por meio de um levantamento, através da análise da média e da Entropia. A amostra constituiu-se de 17 empresas que responderam o questionário aplicado no período entre março e maio de 2014, com foco nos impactos na implantação de sistemas de custos integrados. Os resultados indicaram como principais impactos tecnológicos: a necessidade de atualização de *hardware* e *software*; a unificação das informações a melhoria no monitoramento dos processos; maior integração dos processos. Quanto aos impactos estruturais: o sistema viabiliza a comunicação inter e intraunidades com maior rapidez; padroniza os processos de trabalho e aumenta o nível de controle sobre o trabalho. Em relação aos impactos comportamentais: houve necessidade de explorar o sistema, o que exigiu preparo, pesquisa e análise; preocupação com a veracidade e precisão dos dados; maior conscientização sobre o impacto causado pelo trabalho de cada indivíduo sobre todos os processos; maior necessidade das pessoas pensarem na empresa toda e de se voltarem aos objetivos organizacionais. Conclui-se que o sistema integrado de custos, apesar das dificuldades em sua implantação, traz diversos benefícios na forma de decisões, vários impactos positivos, além do atendimento totalmente das necessidades de gestão de custos.

Palavras-chave: Sistemas integrados. Impactos organizacionais. Gestão estratégica de custos.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões

1 Introdução

Diante de uma intensa competição a que as organizações estão expostas, impulsionadas pelas pressões competitivas e os avanços tecnológicos, decorreu uma maior complexidade na gestão dos negócios, surgindo a necessidade de desenvolver estratégias de gestão que auxiliassem sua sobrevivência e crescimento.

Conforme Nakagawa (1994), a competitividade das organizações caracteriza-se pela capacidade de sustentar e desenvolver vantagens competitivas capacitando-se a enfrentar a concorrência. As incertezas para definir os objetivos aos quais estão submetidas às empresas, as exigências decorrentes das profundas mudanças no cenário mundial, e nos sistemas de produção, impostas pela substituição de uma economia industrial por uma economia do conhecimento, refletem-se em mudanças substanciais nas atividades econômicas e nos processos de gestão (POMPERMAYER, 2000).

Para sustentar essas mudanças e a busca de vantagens competitivas, Johnson e Kaplan (1987); Johnson (1992); Bacic (1994); Monden (1995) e Shank e Govindarajan, (1995) destacam a gestão estratégica de custos, cuja prática surgiu em resposta às críticas aos sistemas tradicionais de custeio, adotadas pela tradicional contabilidade gerencial. No entanto, o que há de comum nessas abordagens além da discussão de práticas específicas, é o entendimento de que a gestão de custeio, além de passar pela análise interna da empresa, também é influenciada por fatores ambientais externos.

Nesse sentido, a Teoria Institucional é utilizada neste estudo como abordagem para explicar as mudanças nos sistemas contábeis gerenciais. Selznick (1996, p. 271) explica que a Teoria Institucional “traça a emergência de formas, processos, estratégias, perspectivas e

competências distintas, à medida que emergem de padrões de interação e adaptação organizacional. Tais padrões devem ser compreendidos como respostas a ambientes tanto internos como externos”. Shields (1997, p. 7) destaca que “entre as abordagens qualitativas utilizadas para pesquisa na área contábil, novas teorias foram introduzidas na literatura de negócios, sendo que uma das que mais se destacou foi à Teoria Institucional”.

Com base no exposto, define-se a seguinte pergunta de pesquisa: Quais os impactos organizacionais na implantação de sistemas de custos integrados em empresas têxteis, de médio porte, do estado de Santa Catarina? Assim, o objetivo geral desta pesquisa é analisar os impactos organizacionais na implantação de sistemas de custos integrados nas empresas têxteis, de médio porte, do estado de Santa Catarina. Derivam-se, como objetivos específicos: a) Analisar os impactos tecnológicos na implantação de sistemas de custos integrados; b) Analisar os impactos estruturais na implantação de sistemas de custos integrados; c) Analisar os impactos comportamentais na implantação de sistemas de custos integrados.

O estudo se justifica dada a relevância atribuída ao tema mudanças da Contabilidade Gerencial. Burns e Scapens (2000) destacam que, em relação à contabilidade gerencial, no ambiente em que é praticada, com os avanços da tecnologia da informação, ambientes externos mais competitivos, diferentes estruturas organizacionais e novas práticas de gestão, há evidências de que o processo no âmbito da contabilidade de gestão mudou. Os gerentes estão utilizando em seus sistemas de contabilidade rotineiros relatórios financeiros de forma mais flexível, em conjunto com uma série de outras medidas de desempenho financeiras e não financeiras.

O artigo está estruturado da seguinte forma: na primeira seção traz a introdução, que expõe o tema, o problema e os objetivos da pesquisa; a segunda seção expõe a revisão de literatura, o aporte teórico da Teoria Institucional, Gestão Estratégica de Custos e os estudos nacionais e internacionais do tema pesquisado; a terceira seção apresenta os procedimentos metodológicos de realização do estudo, mostrando a classificação da pesquisa, bem como suas etapas de realização; a quarta seção descreve a análise dos resultados; e, por fim, a quinta seção traz as considerações finais.

2 Teoria Institucional

A Teoria Institucional surgiu como uma reação à construção do comportamento coletivo como um conjunto de ações individuais (DIMAGGIO; POWELL, 1991). Tolbert e Zucker (1999, p. 197) destacam que:

O estudo das organizações tem uma história relativamente curta dentro do campo da Sociologia. [...] no fim da década de 40, as organizações não eram propriamente reconhecidas pelos sociólogos americanos, como um fenômeno social distinto, merecedor de estudo próprio.

Zucker (1987a) destaca que a Teoria Institucional surgiu do resultado de convergência de teorias na área da ciência política, ciência social e da economia. As organizações, segundo ele, são influenciadas por orientações coletivas e compartilhadas sob pressões institucionais internas e externas que levam as organizações a se parecerem uma com as outras e a terem comportamentos similares de forma e estrutura. Sua sobrevivência, conclui o autor, depende da legitimidade alcançada no ambiente por esta convergência.

Carvalho e Vieira (2003, p. 12) concebem “a Teoria Institucional como abordagem útil para a análise das organizações, [...] seu uso está associado à idéia de que as organizações sobrevivem ao compartilharem valores em determinado espaço social”. Ainda segundo os autores, a aplicação do conceito de campo organizacional pode indicar a trajetória de uma organização, ou de um grupo de organizações que estão vinculados às diretrizes, valores e normas influenciadas pelo ambiente externo, que interferem nos diferentes níveis das organizações, afetando sua política e estrutura.

Conforme Burns e Scapens (2000), as instituições estão representadas por rotinas e comportamentos adequados para o grupo social e, quanto mais ampla a instituição, maior é sua influência para a ação e resistência a mudanças, vinculadas à maneira de fazer as coisas.

Elas moldam e restringem as regras e rotinas a determinados significados, valores e poderes dos agentes individuais. Segundo Johansson e Siverbo (2009, p. 147), “nas organizações, as rotinas são formadas pelas organizações históricas, pelo desempenho dos seus membros e pelo ambiente”.

Carvalho, Andrade e Mariz (2005, p. 5) complementam que “as organizações se tornam homogêneas ao serem conformadas aos padrões institucionais preexistentes nesses ambientes e suas escolhas ocorrem dentro de estruturas culturais históricas previamente estabelecidas”. Portanto, a perspectiva institucional é uma estrutura que determina grande ênfase sobre as regras do ambiente institucional para explicar as ações organizacionais (EISENHARDT, 1988).

Burns e Scapens (2000) explicam que a teoria institucional tem emergido na literatura sobre a mudança na contabilidade gerencial, sendo representada por normas e rotinas organizacionais para o foco em análise, referindo-se às regras como declaração formal de procedimentos, ao passo que as rotinas são procedimentos informais atualmente em uso.

Lukka (2007), em seu estudo, propôs explicar a mudança na contabilidade gerencial, com base na teoria institucional de Burns e Scapens (2000). Os resultados apóiam o argumento da possível coexistência de mudança e estabilidade na contabilidade gerencial, apontando a necessidade de manter claro o aspecto da contabilidade de gestão formal ou informal, referindo-se em cada instância. Observou, ainda, legitimação entre o formal e o domínio informal das organizações.

Yiu e Makino (2002) analisaram a correlação das mesmas teorias nas cinco maiores empresas japonesas de eletrônicos. Os resultados evidenciaram que a teoria institucional, quando testada em conjunto com a teoria dos custos de transação, aumentou o poder de explicação desta teoria na decisão dos modos de entrada para as multinacionais estrangeiras, indicando que as subsidiárias buscam maior legitimidade com os regulamentos do ambiente, com as pressões normativas da população local e com o domínio cognitivo.

Dessa forma, por intermédio das abordagens da teoria institucional embora essas teorias tenham diferentes origens e raízes intelectuais, as investigações estão direcionadas aos processos de mudança na Contabilidade Gerencial, sendo compostas por regras de proposições práticas que buscam estruturar e ajustar a posição organizacional. Todavia, a formação das organizações são transformadas pelos indivíduos e compartilhadas pelos demais membros.

2.2 Gestão Estratégica de Custos

Antes da década de 1970, a competição das empresas se baseava principalmente em custos. Na segunda metade dos anos setenta, os países industrializados do ocidente foram impactados pela utilização de novas tecnologias de produção avançadas e pela nova filosofia de gestão empresarial, introduzidas pelo Japão, Taiwan e Coreia do Sul (NAKAGAWA, 1993). A origem da nova realidade da implementação da gestão estratégica de custos (*strategic cost management*) se deu a partir, principalmente, dos trabalhos de Shank (1989) e Shank e Govindarajan (1989).

Martins (2003, p. 315) explica que “a expressão gestão estratégica de custos vem sendo utilizada nos últimos tempos para designar a integração que deve haver entre o processo de gestão de custos e o processo de gestão da empresa como um todo”. Segundo o autor, “já há algum tempo os chamados sistemas tradicionais de custeio vinham perdendo relevância por não atender, em muitos casos, adequadamente às necessidades informativas dos gestores” (MARTINS 2003, p. 298).

Pompermayer (2004, p. 87) menciona que a GEC não abrange somente o ambiente interno das empresas:

Estabelecendo uma relação operacional e estratégica com o ambiente externo pela análise da cadeia de valor originada desde o fornecimento de insumos de matérias primas, componentes e agentes intermediários até o consumidor final. A necessidade

do conhecimento e análise dos custos amplia-se, a fim de procurar, ao longo da cadeia de valor, as alternativas de redução de custos e melhoria de resultados.

Ansoff (1977, p. 4) destaca que decisões estratégicas “preocupam-se principalmente com problemas externos [...] e especificamente com o composto de produtos a ser fabricado e dos mercados em que serão vendidos”.

Scarpin (2000, p. 122) explica que:

As empresas necessitam serem muito mais competitivas para sobreviver, visto que o mercado globalizado permite uma concorrência muito maior entre as empresas, obrigando-as a trabalhar com margens cada vez mais reduzidas de lucros e uma formação adequada do preço de venda, assim como uma competente administração de custos dos produtos.

Partindo do pressuposto de que os sistemas tradicionais de custeio não atendem mais adequadamente às necessidades atuais na tomada de decisão e controle de custos, Scapens e Roberts (1993) comentam que a GEC gera informações necessárias para apoiar a tomada de decisão de nível estratégico e operacional, envolvendo um acompanhamento da fabricação do produto desde os estágios de desenhos e de desenvolvimento até o produto final, abrangendo todo o ciclo de vida dos produtos.

Estudo realizado por Askarany e Smith (2004), sobre as práticas de contabilidade gerencial na Austrália, menciona que a literatura acadêmica tem sido crítica dos tradicionais sistemas de Contabilidade Gerencial, destacando que os sistemas tradicionais de custeio são ineficientes e incapazes de prover informações detalhadas e tempestivas para atender aos usuários na tomada de decisão. Os autores concluíram que as técnicas de contabilidade gerencial avaliadas na literatura como mais apropriadas dificultam a sua efetiva aplicação, pois as práticas tradicionais possuem uma maior aceitação naquele país.

O estudo de Knuth (2005), relacionado à linha da pesquisa de Controle de Gestão da FURB, mostrou que as atividades geradoras dos produtos podem ser planejadas nas empresas, possibilitando a redução estratégica dos custos e adequando-os aos preços praticados, buscando-se, assim, atingir o lucro desejado e manter a empresa economicamente viável no mercado no qual atua.

No estudo de Pompermayer (2004), para verificar a influência de fatores organizacionais, no relacionamento de setores funcionais das empresas com o sistema de gestão de custos, a autora concluiu que uma maior interação dos setores da organização com o sistema de gestão de custos, e uma maior aceitação ao sistema e aos fatores organizacionais caracterizam o perfil de uma estrutura mais inovativa, e influenciam positivamente o desempenho do sistema de gestão de custos na maioria de seus aspectos práticos.

Aguiar e Martins (2006), analisaram a GEC em uma amostra composta por 16 Organizações Não-Governamentais. Os autores concluíram que a implantação de uma GEC precisa considerar que essas organizações utilizam, fortemente, o parâmetro de treinamento, muito planejamento de ações, além de atuarem em ambientes, preferencialmente, estáveis e complexos e apresentarem mediano controle de desempenho e um controle externo constante.

Portanto, a GEC, é baseada em fatores situacionais específicos. A empresa impõe suas iniciativas de gestão de custos consistentes com as suas estratégias de negócios, fundamentadas no conjunto de atividades realizadas dentro de sua cadeia de valores. Com a crescente pressão competitiva enfrentada pelas empresas, surgiram novas tecnologias que deram origem a novos desafios gerenciais. Diante disso, cada vez mais os gestores necessitam de informações mais amplas, ágeis e confiáveis para uma tomada de decisão sem comprometer a continuidade da empresa.

2.3 Estudos Anteriores

Carmona, Ezzamel e Gutiérrez (1997) Analisar o sistema de contabilidade de custos em uma indústria de tabaco de grande porte localizada na Espanha que funciona como monopolista, com o objetivo de minimizar a possibilidade de roubo de tabaco, e analisar o papel das praticas de contabilidade de custos como um regime disciplinar. Os autores concluíram que as informações do sistema de contabilidade de custos contribuíram para a formação de uma disciplina mais rigorosa de trabalho que culminou na redução das oportunidades de roubo e a minimização dos custos de produção moldando o comportamento humano pela maneiras de vigilância e cálculos.

Souza, Lisboa e Rocha (2003) ampliando seu campo de investigação, o estudo é embasado em uma pesquisa efetuada junto a quarenta e nove subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. A pesquisa foi dividida em duas fases. Inicialmente, o objetivo foi identificar as práticas contábeis gerenciais empregadas por essas empresas. Em um segundo momento, verificou-se o nível de reconhecimento que a gestão empresarial dedicava à validade prática dos novos procedimentos recomendados.

Os resultados evidenciaram que as empresas não têm dado, em termos práticos, ressonância aos pronunciamentos de alguns pesquisadores em favor da necessidade de adoção de práticas de Contabilidade Gerencial que produzam informações mais apropriadas às mudanças ocorridas no ambiente empresarial, predominando a aplicação do método tradicional no âmbito das empresas investigadas.

Rossetto e Rossetto (2005) buscaram identificar o processo de adaptação estratégica organizacional, utilizando para sua análise duas abordagens distintas: a perspectiva Institucional e da Dependência de Recursos. Os resultados indicaram que, apesar das diferenças entre as perspectivas, ambas podem ser utilizadas de forma complementar. A ligação de complementaridade decorre de suas concepções a respeito do meio ambiente, que o considera o fator chave do funcionamento organizacional.

Bhimani e Smith (2007), em seu estudo, buscaram verificar a forma e natureza dos processos estratégicos dentro das organizações. A pesquisa foi aplicada em 51 empresas de grande porte, de manufatura, serviços, agricultura, construção e mineração e de alimentos. Os resultados mostraram que a estratégia de desenvolvimento e atividades de implementação tendem a ser estruturadas e formadas, assim como a literatura de gestão estratégica tendem o seu foco na estrutura e formalidade de atividades estratégicas que indicam a apresentação de um balanço das informações financeiras e não financeiras, para apoiar os processos estratégicos.

Dambrin, Lambert e Sponem (2007) buscaram estudar uma mudança institucional por meio do sistema de controle de gestão em uma indústria farmacêutica francesa. Fundamentados no quadro teórico proposto por Hasselbladh e Kallinikos (2000), os autores apresentam uma crítica ao projeto de racionalização e reavaliação do neo-institucionalismo nas organizações com base na Nova Sociologia Institucional (NIS) Abordam, ainda, a questão da mudança de controle de gestão e como os ideais são traduzidos em discursos e técnicas de controle.

Para efetivar seus estudos, os pesquisadores realizaram treze entrevistas, seis com os controladores de gestão na sede da filial francesa do *Antalgix4*, um dos principais laboratórios farmacêuticos do mundo, e sete com gerentes do ramo de vendas.

Os resultados mostraram que o processo pelo qual as mudanças institucionais são implementadas dentro das organizações e o processo de dissociação são dois aspectos do mesmo problema. Além disso, nas noções centrais da teoria neo-institucional, como a internalização e a dissociação, os resultados questionam a sistemática, bem como a natureza linear da institucionalização do processo.

Aligleri e Souza (2010) buscaram analisar como a teoria institucional explica o modelo de gestão socialmente responsável adotado pelas empresas contemporâneas, por meio de um levantamento teórico metodológico sobre a teoria institucional e a responsabilidade social com um foco acadêmico e prático.

O contexto deste trabalho confluíu na criação de uma análise que possibilitou correlacionar e explicar a responsabilidade social a partir da teoria institucional. Os autores concluíram que há a necessidade das organizações observarem, cada vez mais, maneiras competentes e transparentes de institucionalizar políticas socialmente responsáveis em seu ambiente interno e externo.

3 Metodologia da pesquisa

A pesquisa desenvolvida apresenta predominantemente caráter exploratório e descritivo, fundamentando a parte teórica, a fim de ser comparada com a realidade observável das indústrias têxteis de médio porte do estado de Santa Catarina.

Uma das características interessantes da pesquisa exploratória, conforme Raupp e Beuren (2009, p. 80), “consiste no aprofundamento de conceitos preliminares sobre determinada temática não contemplada de modo satisfatório anteriormente. Assim, contribui para o esclarecimento de questões, superficialmente abordadas sobre o assunto”.

Quanto ao objetivo, a pesquisa classifica-se como descritiva. Hair Jr. et al. (2005, p. 86) destacam que a pesquisa descritiva “[...] possui seus planos estruturados e especificamente criados para medir as características descritivas em uma questão de pesquisa. As hipóteses, derivadas da teoria, normalmente servem para guiar o processo e fornecer uma lista do que precisa ser mensurado”.

Em relação à abordagem do problema, esta pesquisa se caracteriza como quantitativa. Richardson (1999, p. 70) destaca que:

O método quantitativo, como o próprio nome indica, caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas, através de técnicas estatísticas, desde as mais simples, como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa se caracteriza como sendo de levantamento. A pesquisa de levantamento de acordo com Silva (2003, p. 62), consiste:

Na coleta de dados referentes a uma dada população com base em uma amostra selecionada, de forma clara e direta, dos quais se objetiva saber o comportamento. Utiliza técnicas estatísticas e análise quantitativa e permite a generalização dos resultados obtidos para o total da população.

A amostra deste estudo compreende as 17 empresas de médio porte do estado de Santa Catarina que possuem sistemas de custos integrados. De acordo com Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE (2010), as empresas de médio porte são as que possuem de 100 a 499 funcionários.

Para a coleta dos dados desta pesquisa foi empregado como instrumento o questionário, composto de 100 (cem) perguntas fechadas utilizou uma escala do tipo *Likert*, com cinco pontos, sendo: “Concordo (C)” (5 pontos), “Concordo Parcialmente (CP)” (4 pontos), “Indiferente (I)” (3 pontos), “Discordo Parcialmente (DP)” (2 pontos) e “Discordo (D)” (1 ponto), aplicado aos contadores e administradores das empresas. Estes processos iniciaram em março de 2014 encerrando-se no mês de maio de 2014.

Para analisar os dados, foi aplicado o cálculo da média e realizou-se a verificação quanto à concordância ou discordância dos aspectos avaliados por meio do cálculo da entropia. Conforme Zeleny (1982), inicialmente será definido o atributo que apresentar maior valor. Essa importância só ocorrerá se a quantidade intrínseca da informação transmitida para o tomador de decisão do *i-ésimo* atributo pode ser medido. Conforme Pineda (2010, p. 22), “a

entropia é um estado dinâmico que varia em função do estado inicial de organização da matéria e do tempo, caracterizando um processo irreversível.”

De acordo com Covolan (2003 apud ROCHA, 2010), a entropia física mede o grau de desordem de um sistema. Dessa forma, a noção de entropia está ligada ao grau de desorganização existente na fonte. Quanto maior a desorganização (entropia, incerteza), maior o potencial de informação dessa fonte (SHANNON, 1949).

Diante disso, quanto maior for o contraste entre os valores do *i-ésimo* atributo, maior é a soma da “informação decisória” contida nela e transmitida pelo atributo.

4 Análise dos resultados sobre implantação de sistemas de custos integrados

A Tabela 1 mostra o cálculo das médias, o cálculo da entropia $e(di)$ e o peso da informação λ_i do grupo de questões referentes aos sistema de gestão estratégica de custos.

Tabela 1 - Cálculo das médias, cálculo da entropia $e(di)$ e peso da informação λ_i referentes ao sistema de gestão estratégica de custos

QUESTÕES	MÉDIA μ	ENTROPIA $e(di)$	PESO DA INFORMAÇÃO λ_i
Custeio dos produtos.	4,5	0,998	0,005
Avaliação dos resultados.	4,4	0,998	0,005
Há uma rotina efetiva de prestação de contas, ou seja, de avaliação de desempenho das áreas mediante a utilização dos controles gerenciais.	4,1	0,998	0,005
Atendem parcialmente às necessidades de gestão de custos.	2,9	0,949	0,127
Atualmente há um processo de gestão estruturado, com etapas de planejamento, execução e controle.	4	0,996	0,010
São geradas, de forma rotineira, condições para o acompanhamento e controle dos resultados dos negócios pelos gestores.	4,2	0,997	0,007
A empresa possui um sistema de gestão estratégica de custos.	4,2	0,997	0,007
Há um grau de prioridade atribuído pela alta direção em relação ao sistema de gestão estratégica de custos.	3,8	0,989	0,027
Existe formalmente constituído na organização um setor responsável pelas informações contábil-gerenciais.	4,2	0,993	0,017
São implementadas atualizações rotineiras no sistema de gestão estratégica de custos.	3,9	0,994	0,016
Sistemas não-integrados.	2,2	0,955	0,110
Sistemas integrados.	4,1	0,989	0,027
Desenvolvimento interno.	2,9	0,958	0,103
Não atendem às necessidades de gestão de custos.	1,8	0,960	0,099
Atendem totalmente às necessidades de gestão de custos.	3,5	0,971	0,072
Apoio à tomada de decisões de nível estratégico que envolva a análise de custos.	4,5	0,997	0,008
Gestão dos custos com vistas à maximização dos resultados.	4,4	0,995	0,011
Gestão dos custos com vistas à geração de valor.	4,1	0,992	0,019
Informações para aprimoramentos de processos e aprendizados.	3,9	0,990	0,026
Planejamento.	4,1	0,993	0,018
Diferenciação dos produtos.	3,9	0,988	0,029
Liderança em custos dos produtos.	3,9	0,990	0,026
Atendimento diferenciado a clientes e fornecedores.	3,8	0,984	0,041
Há uma integração dos sistemas de informações gerenciais da empresa ao processo de gestão como um todo.	3,9	0,988	0,030

Os relatórios são efetivamente utilizados.	3,7	0,992	0,019
Os sistemas de informação estão integrados entre si, produzindo informações em uma mesma base conceitual para fins de avaliação de desempenho e resultados.	4	0,989	0,028
A adesão dos colaboradores ao processo de mudanças no controle gerencial apresentou algum fator motivador.	3,8	0,993	0,017
Houve algo que se destacou, para facilitar o processo de mudança.	3,4	0,996	0,009
A geração de informações gerenciais ocorre por meio de uma única fonte de dados.	3,6	0,986	0,034
A gestão dos sistemas de informações que tratam das avaliações de desempenho, orçamento de unidades/simulação de resultados, mensuração de resultados e avaliação de desempenho econômico são de responsabilidade exclusiva de um setor.	3,5	0,981	0,048

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme ao exposto na Tabela 1, as questões “custeio dos produtos” e “apoio à tomada de decisões de nível estratégico que envolva a análise de custos” foram as que obtiveram a maior média 4,5. Já a questão “não atendem às necessidades de gestão de custos” foi indicada com a menor média, 1,8.

Estudo de caso realizado por Hashimoto (2009) constatou como maiores impactos do sistema de gestão estratégica de custos à empresa o custeio dos produtos, avaliação dos resultados e apoio à tomada de decisão de nível estratégico que envolva a análise de custos. Portanto, os resultados estão de acordo com esse estudo.

Quanto à entropia as questões que apresentaram a maior entropia foram: “há uma rotina efetiva de prestação de contas, ou seja, de avaliação de desempenho das áreas mediante a utilização dos controles gerenciais” 0,998% de entropia, e apresentou o menor peso da informação 0,005%. A questão “custeio dos produtos” com 0,998% de entropia, e 0,005% de peso da informação. A questão “avaliação dos resultados” apresentou 0,998% de entropia e 0,005% de peso da informação. Como se pode perceber, para as três questões a entropia e o peso da informação são iguais, ou seja, as respostas a essas questões foram similares entre os respondentes, não apresentando divergência de opinião.

Entretanto, percebe-se na questão “atendem parcialmente às necessidades de gestão de custos” a menor entropia 0,949%, em contrapartida o maior peso da informação 0,127%, ou seja, essa questão é a que apresentou a maior quantidade de informação dentre o grupo. Não houve, porém, consenso de opinião dentre os respondentes, apresentando maior “efeito surpresa”. Conforme Bertalanffy (2002, p. 42) “a quantidade de informação transmitida em uma resposta representa uma decisão entre duas possibilidades”. Segundo o autor, considera-se a entropia como logaritmo da probabilidade, sendo matematicamente uma maneira de medir a informação na tomada de decisão.

Em relação à questão “atendem parcialmente às necessidades de gestão de custos”, esperava-se uma menor média a essa questão já que no grupo houve vários impactos positivos: os respondentes afirmaram que com o sistema de custos integrados é possível acompanhar de forma rotineira o controle dos resultados dos negócios pelos gestores, com apoio de um setor responsável pelas informações contábil-gerenciais com bases tecnológicas de sistemas integrados para atender às necessidades de gestão de custos, proporcionando custeio dos produtos, avaliação dos resultados, apoio à tomada de decisão, gestão dos custos com vistas à maximização dos resultados, gestão dos custos com vistas à geração de valor e um melhor planejamento. A Tabela 2 apresenta o cálculo das médias, o cálculo da entropia $e(d_i)$ e o peso da informação λ_i do grupo de questões referentes aos impactos na implementação em mudanças tecnológicas.

Tabela 2 - Cálculo das médias, cálculo da entropia $e(di)$ e peso da informação λ_i referentes aos impactos na implementação em mudanças tecnológicas

QUESTÕES	MÉDIA μ	ENTROPIA $e(di)$	PESO DA INFORMAÇÃO λ_i
Houve melhoria no monitoramento dos processos.	4,2	0,999	0,010
Foram evidenciadas dificuldades na obtenção de relatórios gerenciais customizados.	3,6	0,980	0,139
Com a utilização do sistema integrado houve melhoria no desempenho da empresa.	3,9	0,995	0,038
Foram adquiridas inovações tecnológicas com a implantação do sistema integrado.	3,9	0,997	0,019
Foi necessária atualização de <i>hardware</i> e <i>software</i> .	4,5	0,998	0,016
Houve necessidade de aumento no número de microcomputadores.	4,1	0,987	0,096
Foram unificadas as informações.	4,2	0,996	0,028
Houve diminuição dos relatórios impressos.	3,5	0,986	0,102
Houve Incorporação de novas técnicas de gestão.	3,6	0,991	0,062
Foi necessário redesenho de processos e sua racionalização.	3,9	0,987	0,094
Houve maior integração dos processos.	4,2	0,996	0,028
Houve Identificação/resolução de problemas nos processos mais rápido.	3,9	0,996	0,029
Houve aumento do ritmo de trabalho.	3,3	0,991	0,065
Foram identificadas melhoria na imagem organizacional perante o mercado.	3,8	0,993	0,050
Foi necessário maior preparo e qualificação técnica das pessoas.	4,1	0,994	0,041
Foi necessário um maior tempo empregado nas atividades-fins de cada setor.	3,6	0,992	0,059
Foi necessário um maior tempo empregado nas atividades de análise de dados.	3,6	0,992	0,060
Foi necessário um maior tempo empregado nas atividades gerenciais.	3,5	0,991	0,066

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se na Tabela 2, que a questão “foi necessária atualização de hardware e software” obteve a maior média 4,5. Na sequência, as questões “foram unificadas as informações”, “Houve melhoria no monitoramento dos processos” e a questão “houve maior integração nos processos” também foram indicadas pelos respondentes como maiores médias, com 4,2. Já a questão “Houve aumento do ritmo de trabalho” obteve a menor média 3,3. Como se pode observar na Tabela 2, a maior parte das médias foram altas, nesse caso são considerados impactos positivos.

Estudo de caso realizado por Valeretto Júnior (2005) em uma empresa do setor industrial confirmou como maiores impactos a unificação das informações, necessidade de aquisições de *hardware* e *software*, necessidade de maior preparo e qualificação técnica das pessoas e melhoria no monitoramento dos processos.

Em relação à entropia e ao peso da informação, a questão “houve melhoria no monitoramento dos processos” apresentou maior entropia, 0,999, de entropia, como também o menor peso da informação 0,010%, ou seja, as respostas a essa questão foram similares entre os respondentes, não apresentando divergência de opinião. Sendo assim, considera-se a questão com menor quantidade de informação no referido grupo.

Quanto à questão “houve melhoria no monitoramento dos processos”, esperava-se uma maior média já que com o sistema integrado a empresa passou a ter um maior controle

em todos os processos, com os dados atualizados e acesso fácil às informações, disponíveis com maior exatidão. Entretanto, foi a questão do referido grupo que apresentou a menor quantidade de informação, sendo evidente para os respondentes que um dos objetivos da implantação dos sistemas é melhorar o controle sobre todos os processos.

A questão “foram evidenciadas dificuldades na obtenção de relatórios gerenciais customizados”, entretanto, apresentou menor entropia, 0,980%, e maior peso da informação, 0,139%, sendo considerada a questão com a maior quantidade de informação dentre o grupo, ou seja, as respostas foram diversificadas entre os respondentes, apresentado o maior “efeito surpresa”. Nesse sentido, Soares (2001, p. 93) menciona que a “entropia é uma medida da escolha disponível em sequências controladas pela probabilidade”.

Infere-se que no grupo de questões referentes aos impactos em mudanças tecnológicas houve vários impactos positivos nos sistemas de custos integrados. A Tabela 3 mostra o cálculo das médias, o cálculo da entropia e $e(di)$ e o peso da informação λ_i do grupo de questões referentes aos impactos na implementação em mudanças estruturais.

Tabela 3 - Cálculo das médias, cálculo da entropia $e(di)$ e peso da informação λ_i referentes aos impactos na implementação em mudanças estruturais

QUESTÕES	MÉDIA μ	ENTROPIA $e(di)$	PESO DA INFORMAÇÃO λ_i
Houve maior padronização dos processos de trabalho.	4	0,997	0,015
Houve aumento no nível de controle sobre o trabalho.	3,8	0,997	0,019
Houve acúmulo de funções por parte de alguns cargos.	2,8	0,951	0,285
O sistema auxilia a comunicação inter e intra-unidades (maior rapidez).	4,1	0,990	0,061
Houve diminuição na quantidade de consultas diretas e informações verbais.	3,6	0,978	0,126
Foram eliminados um ou mais nível hierárquico (de natureza tática).	2,4	0,968	0,184
Houve demissão de pessoas que não se adaptaram à nova tecnologia.	1,9	0,965	0,203
Houve aumento de autonomia para realização de tarefas e decisões rotineiras pelo maior acesso às informações.	3,4	0,985	0,085
Houve aumento no nível de formalização da organização.	3,5	0,996	0,021

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme mostra a Tabela 3, a questão “o sistema auxilia a comunicação inter e intra-unidades com maior rapidez” foi indicada pelos respondentes com a maior média 4,1. Na sequência, tem-se a questão “houve maior padronização dos processos de trabalho”, com a média 4. Já a questão “houve demissão de pessoas que não se adaptaram à nova tecnologia” foi indicada pelos respondentes com a menor média, 1,9.

O estudo realizado por Valeretto Júnior (2005) em uma empresa do setor industrial constatou como maior impacto o auxílio do sistema na comunicação inter e intra-unidades e maior padronização dos processos de trabalho, resultados ratificados pelo presente trabalho.

Quanto à entropia e ao peso da informação, observa-se que as questões que apresentaram a maior entropia e o menor peso da informação foram as questões “houve maior padronização dos processos de trabalho” com 0,997% de entropia e 0,015% de peso da informação e a questão “houve aumento no nível de controle sobre o trabalho”, com 0,997%, de entropia, e 0,019% de peso da informação, ou seja, as respostas a essas questões foram

semelhantes entre os respondentes, não apresentando divergência de opinião. Nesse sentido, consideram-se as questões com a menor quantidade de informação no referido grupo.

Entretanto, percebe-se na questão “houve acúmulo de funções por parte de alguns cargos” a menor entropia, 0,951%, com maior peso de informação, 0,285%. Essa questão apresenta a maior quantidade de informação no referido grupo, as respostas foram variadas entre os respondentes, apresentando maior “efeito surpresa”. Segundo Mattos e Veiga (2002, p.39) “quanto mais espalhada à distribuição de probabilidade, maior incerteza ela irá refletir”. Na Tabela 4 apresenta-se o cálculo das médias, o cálculo da entropia e (di) e o peso da informação λ_i do grupo de questões referentes aos impactos em mudanças comportamentais.

Tabela 4 - Cálculo das médias, cálculo da entropia e(di) e peso da informação λ_i referentes aos impactos na implementação em mudanças comportamentais

QUESTÕES	MÉDIA μ	ENTROPIA e(di)	PESO DA INFORMAÇÃO λ_i
Houve necessidade de explorar o sistema, exige preparo, pesquisa e análise.	4,2	0,997	0,052
Houve maior conscientização sobre o impacto causado pelo trabalho de cada indivíduo sobre todos os processos.	4,1	0,997	0,056
Houve maior necessidade de as pessoas pensarem na empresa toda, e de se voltarem aos objetivos organizacionais.	3,9	0,997	0,060
Foi necessário aumento da visão sobre clientes externos da organização.	3,6	0,985	0,271
Houve aumento da responsabilidade na realização de atividades.	3,9	0,996	0,080
Houve preocupação com a veracidade e precisão dos dados.	4,1	0,994	0,110
Houve maior compreensão dos objetivos do trabalho.	3,8	0,994	0,100
Foi necessária maior disciplina na realização do trabalho.	3,8	0,996	0,067
Houve valorização da capacidade de trabalhar em grupo.	3,7	0,994	0,100
Foram necessárias pessoas mais comprometidas e mais ágeis.	3,9	0,994	0,104

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 4, percebe-se que a questão “houve necessidade de explorar o sistema, exige preparo, pesquisa e análise” obteve a maior média 4,2. Na sequência, as questões “houve preocupação com a veracidade e precisão dos dados”, “houve maior conscientização sobre o impacto causado pelo trabalho de cada indivíduo sobre todos os processos” com a média 4,1. Já a questão “foi necessário aumento da visão sobre clientes externos da organização” obteve a menor média 3,6.

O estudo realizado por Valeretto Júnior (2005) em uma empresa do setor industrial constatou como maior impacto a necessidade de explorar o sistema exige preparo, pesquisa e análise. Os resultados estão de acordo com este estudo.

Verifica-se, na Tabela 14, que as questões que apresentaram maior entropia foram “houve maior necessidade de as pessoas pensarem na empresa toda, e de se voltarem aos objetivos organizacionais” com 0,997% de entropia, e 0,060% de peso da informação. A questão “houve maior conscientização sobre o impacto causado pelo trabalho de cada indivíduo sobre todos os processos” com 0,997% de entropia e 0,056% de peso da informação. A questão “houve necessidade de explorar o sistema, exige preparo, pesquisa e análise” com 0,997% de entropia, e 0,052% de peso da informação. As respostas a essas

questões foram similares entre os respondentes, não apresentando divergência de opinião. Nesse sentido, consideram-se essas questões com pouca quantidade de informação dentre o referido grupo.

Já a questão “foi necessário aumento da visão sobre clientes externos da organização” com a menor entropia, 0,985%, em contrapartida, apresentou o maior peso da informação, 0,271%, ou seja, essa questão é a que apresenta a maior quantidade de informação dentre o grupo; as respostas foram diversificadas dentre os respondentes, apresentando maior “efeito surpresa”. Rifkin (1980), apud (ROCHA, 2010, p.30) destaca que a lei da entropia é uma afirmação de que toda a energia em um sistema isolado move-se do estado ordenado para o estado desordenado. Segundo o autor, o estado mais ordenado, onde a concentração é maior, é considerado o estado da entropia mínima. Em contrapartida, o estado mais desordenado é considerado o estado da entropia máxima.

Em relação à questão “foi necessário aumento da visão sobre clientes externos da organização”, foi a questão que apresentou a maior desordem no grupo e deve ser investigada, já que não houve consenso de opinião entre os respondentes, sendo que o cliente força que a empresa possua sistemas integrados pela facilidade que esse sistema oferece por meio de negociações.

5 Considerações finais

Este estudo procurou responder ao objetivo geral desta pesquisa que era analisar os impactos organizacionais na implantação de sistemas de custos integrados nas empresas têxteis, de médio porte, do estado de Santa Catarina. Para alcançar o objetivo proposto, foi aplicada a metodologia descritiva, do tipo *survey*, com a coleta dos dados por meio de questionário, com abordagem quantitativa. A pesquisa foi realizada com as empresas têxteis de médio porte do estado de Santa Catarina cadastradas na Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina – FIESC e que possuem sistemas de custos integrados no período de 2003/2014, totalizando uma amostra de 17 respostas. Para analisar os dados, utilizou-se o cálculo da média para verificar os maiores impactos na implementação em mudanças tecnológicas, estruturais e comportamentais e o cálculo da entropia para identificar no grupo quais questões possuíam a maior quantidade de informação.

Diante deste contexto, buscou-se responder os objetivos específicos da pesquisa. O primeiro objetivo específico foi analisar os impactos tecnológicos na implantação de sistema de custos integrados. Constataram-se como maiores impactos:

- a) Foi necessária atualização de *hardware* e *software*;
- b) Foram unificadas as informações;
- c) Houve melhoria no monitoramento dos processos;
- d) Houve maior integração dos processos;
- e) Houve necessidade de aumento no número de microcomputadores;
- f) Foi necessário maior preparo e qualificação técnica das pessoas.

O segundo objetivo específico foi analisar os impactos estruturais na implantação de sistema de custos integrados. Foram evidenciados como maiores impactos:

- a) O sistema auxilia a comunicação inter e intra-unidades maior rapidez,
- b) Houve maior padronização dos processos de trabalho,
- c) Houve aumento no nível de controle sobre o trabalho

O terceiro objetivo específico foi analisar os impactos comportamentais na implantação de sistema de custos integrados. Foram confirmados como maiores impactos:

- a) Houve necessidade de explorar o sistema, exige preparo, pesquisa e análise,
- b) Houve preocupação com a veracidade e precisão dos dados,
- c) Houve maior conscientização sobre o impacto causado pelo trabalho de cada indivíduo sobre todos os processos,

d) Houve maior necessidade de as pessoas pensarem na empresa toda, e de se voltarem aos objetivos organizacionais.

Diante dos resultados encontrados, conclui-se quanto ao objetivo geral da pesquisa que consistia em analisar os impactos organizacionais na implantação de sistemas de custos integrados nas empresas têxteis de médio porte do estado de Santa Catarina, confirmou-se que foram planejadas as atividades fins a serem implantadas entre os setores, havendo, no entanto, resistência por parte dos gerentes. Observou-se também que, no âmbito da decisão e utilização, o sistema tem atendido às necessidades de informações gerenciais e os resultados passaram a ser mais confiáveis.

Em relação aos impactos, foram adquiridas inovações tecnológicas e houve melhoria no desempenho da empresa, o sistema auxilia a comunicação com maior rapidez havendo a maior necessidade de explorar o sistema, que exige preparo, pesquisa e análise. No que se refere ao sistema de gestão estratégica de custos, foi confirmado que há uma rotina efetiva de prestação de contas, de avaliação de desempenho das áreas mediante a utilização dos controles gerenciais.

O estudo mostrou que os sistemas de custos integrados originou-se da necessidade de informações gerenciais no âmbito das empresas pesquisadas, devido às incertezas do mercado, além das pressões externas levarem as empresas a ter um maior controle. Assim, conclui-se que os objetivos do estudo foram atendidos.

Referências

- ALIGLERI, Lílian; SOUZA, Rafael Borim. A Contribuição da Teoria Institucional para a Compreensão do Modelo de Gestão Socialmente Responsável Adotado pelas Empresas Contemporâneas. **Revista Gestão & Tecnologia**. Pedro Leopoldo, v. 10, n. 2, p. 1-15, ago./dez. 2010.
- ASKARANY, D.; SMITH, M. *Attributes of innovation and the diffusion of management accounting change*. In: **BRITISH ACCOUNTING ASSOCIATION ANNUAL CONFERENCE, York, UK. Annals ...**, 2004 York, UK: University of Sheffield, 2004. CD-ROM.
- BACIC, Miguel Juan. **Escopo da gestão estratégica de custos em face das noções de competitividade e de estratégia empresarial**. 1994. Disponível em: www.eco.unicamp.br/abc/I.html Acesso em: 16 mar. 2015.
- BERTALANFFY, L. V. **Teoria General de los sistemas**. Fondo de Cultura Económica: México, 2002.
- BURNS, John; SCAPENS, Robert W. *Conceptualizing management accounting change: na institutional framework*. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 3- 25, 2000.
- CARMONA, Salvador; EZZAMEL, Mahmoud; GUTIÉRREZ, Fernando. *Control and Cost Accounting Practices in the Spanish Royal Tobacco Factory*. **Accounting, Organizations and Society**, v. 22, n. 5, p. 411-446, 1997.
- CARVALHO, Cristina A.; ANDRADE, Jackeline; MARIZ, Luiz A. Mudança na teoria institucional. In: Congresso EnANPAD 2005, Brasília/DF. **Anais...** Brasília: ANPAD, 2005. CD-ROM.
- CARVALHO, Cristina Amélia; VIEIRA, Marcelo Milano Falcão. Contribuições da perspectiva institucional para a análise das organizações: possibilidades teóricas, empíricas e de aplicação. In: CARVALHO, Cristina Amélia Pereira de; VIEIRA, Marcelo Milano Falcão (Orgs.). **Organizações, cultura e desenvolvimento local: a agenda de pesquisa do Observatório da Realidade Organizacional**. Recife: EDUFEPE, 2003.
- COVOLAN, S. C. T. O conceito de entropia num curso destinado ao ensino médio a partir de concepções prévias dos estudantes e da história da ciência. 2003, 122 f. Dissertação (Mestrado em Educação) - Universidade Estadual de Campinas, Faculdade de Educação. São Paulo, 2003.
- DAMBRIN, Claire; LAMBERT, Caroline; SPONEM, Samuel. *Control and Change:*

- analysing the process of institutionalisation. Management Accounting Research*, v.18, p. 172-208, 2007.
- DIMAGGIO, W., POWELL, P. **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: The University of Chicago Press, 1991.
- EISENHARDT, K. M. *Agency and institutional theory explanations; the case of retail sale compensation. Academy of Management Journal*, v. 31, p. 488-511, 1988.
- GONÇALVES, L. B. Entropia de Rényi e Informação Mútua de Cauchy-Schwartz aplicadas ao algoritmo de seleção de variáveis MIFS-U: um estudo comparativo. 2008. 106 f. Dissertação (mestrado em Engenharia Elétrica) Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2008.
- HAIR JUNIOR, Joseph F.; BABIN, Barry; MONEY, Arthur H.; SAMOUEL, Phillip. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- HASHIMOTO, Fábio Ogawa. **A Influência dos Fatores Estratégicos no Desenho do Sistema de Gestão de Custos em Entidades Fundacionais**. 2009.103 f. Dissertação (Mestrado em Administração). – Curso de Pós-graduação em Administração. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009.
- JOHNSON, H. Thomas and KAPLAN, Robert S. **Relevance lost: the rise and fall of management accounting**. Boston: Harvard Business School Press, 1987.
- JOHNSON, H. Thomas. **Relevance regained: from top-down control to bottom-up empowerment**. New York: Free Press, 1992.
- JOHANSSON, Tobias; SIVERBO, Sven. *Why is research on management accounting change not explicitly evolutionary? Taking the next step in the conceptualisation of management accounting change. Management Accounting Research*, v. 20 p.146–162, 2009.
- KNUTH, Valdecir. **Aplicação do Sistema de Custeio Meta às empresas do Setor Faccionista de Costura: um estudo de caso**. 2005. 165 f.. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). –Curso de Pós-graduação em Ciências Contábeis. FURB.Universidade Regional de Blumenau, 2005.
- LUKKA, Kari. *Management accounting change and stability: loosely coupled rules and routines in action. Management Accounting Research*, v.18, p. 76-101, 2007.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MONDEN, Yasuhiro. **Cost reduction systems: target costing and kaizen costing**. New York: Productivity Press, 1995.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de Custos: conceito, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.
- NAKAGAWA, Masayuki. **ABC – custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.
- PINEDA, J. O. C. Entropia e Teoria da Informação: Os fundamentos Científicos da Era Digital. 1. ed. – São Paulo: Annablume, 2010.
- POMPERMAYER, Cleonice Bastos. **Estruturas Organizacionais e Sistemas de Gestão de Custos: proposta de um modelo conceitual de gestão de custos para estruturas contemporâneas**. 2000. 132 f. Dissertação (Mestrado em Tecnologia). – Curso de Pós-Graduação em Tecnologia, Centro Federal de Educação Tecnológica do Paraná. Curitiba, 2000.
- POMPERMAYER, Cleonice Bastos. **A influência de fatores organizacionais nos aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos**, 2004, 253f. Tese, (Doutorado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.
- RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

- RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- ROCHA, Irani. Grau de Entropia da Informação em Indicadores Econômico-Financeiros das Empresas que Participam dos Níveis de Governança Corporativa da BM&FBovespa no Período de 2005 A 2009. 2010. 157 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). – Curso de Pós-graduação em Ciências Contábeis. FURB. Universidade Regional de Blumenau, 2010.
- ROSSETTO, Carlos Ricardo; ROSSETTO Adriana Marques. Teoria Institucional e Dependência de Recursos na Adaptação Organizacional: uma visão complementar. **Revista RAE-eletrônica**, v. 4, n. 1, Art. 7, jan./jul., 2005.
- SELZNICK, Philip. *Institutionalism 'old" and 'new"*. *Administrative Science Quarterly*, v.41, p.270-277, 1996.
- SCARPIN, Jorge Eduardo. **Target costing e sua utilização como mecanismo de formação de preço para novos produtos**. 2000, 173p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) - Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria, Universidade Norte do Paraná, Paraná. 2000.
- SHANK, John. *Strategic Cost Management: new wine or Just new bottles?*. *Journal Management Accounting Review*, v. 1 p. 47-65, 1989.
- SCAPENS, R.W.; ROBERTS, J. Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. **Management Accounting Research**, v.4, n.1, p.1-32, 1993.
- SHANK, John; GOVINDARAJAN, Vijav. *Strategic Cost Analysis: the evolution from managerial to strategic accounting*. Boston, Irwin Homewood, 1989.
- SHANK, John K.; GOVINDARAJN, Vijay. **Gestão Estratégica de Custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1995.
- SHANNON, C.E. *The mathematical theory of communication*. *Bell System Tech. J.*, v.27, 1949.
- SHIELDS, Michael D. *Research in management accounting by North Americans in the 1990s*. *Journal of Management Accounting Research*, v. 9, 1997.
- SILVA, Antonio Carlos Ribeiro de. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. São Paulo: Atlas, 2003.
- SOUZA, Marcos Antonio de.; .A.; LISBOA, Lázaro Plácido.; ROCHA, Welington. Práticas de Contabilidade Gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 32, p. 40 - 57, maio/agosto 2003.
- TOLBERT, Pamela S.; ZUCHER, Lynne G. A institucionalização da teoria institucional. In: CALDAS, Miguel; FACHIN, Roberto; FISCHER, Tânia. (Orgs.). **Handbook de Estudos Organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1999. v. 1. p.196-219.
- VALERETTO JÚNIOR, Luiz Carlos. **Análise dos Impactos Organizacionais na Implantação de Sistemas Integrados de Gestão Empresarial: um estudo de caso**. 2005.112 f. Dissertação (Mestrado em Gestão e Desenvolvimento Regional). – Curso de Pós-Graduação em Economia, Contabilidade e Administração, Universidade de Taubaté. São Paulo. 2005.
- YIU, D.; MAKINO, S. *The choice between joint venture and wholly owned subsidiary: na institutional perspective*. *Organizations Science*, v. 13, p. 667-683, 2002.
- ZELENY, M. **Multiple criteria decision making**. New York: McGraw-Hill, 1982.
- ZUCKER, L. G. *Institutional theories of organizations*. *Annual Review of Sociology*, n. 13, p. 443-464, 1987a.