

UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO – PPGADM
COMPORTAMENTO, APRENDIZAGEM E GESTÃO DE PESSOAS
MARIA ELENA AMARAL FERREIRA BUENO

O PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO
DE NOVAS PRÁTICAS DE CONTROLES DE GESTÃO
EM PEQUENOS EMPREENDIMENTOS

PASSO FUNDO

2019

MARIA ELENA AMARAL FERREIRA BUENO

**O PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DE NOVAS PRÁTICAS DE
CONTROLES DE GESTÃO EM PEQUENOS EMPREENDIMENTOS**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade de Passo Fundo, na linha de Pesquisa: Comportamento, Aprendizagem e Gestão de Pessoas, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Rodrigo Angonese

PASSO FUNDO

2019

CIP – Catalogação na Publicação

B928p Bueno, Maria Elena Amaral Ferreira

O processo de institucionalização de novas práticas de controles de gestão em pequenos empreendimentos / Maria Elena Amaral Ferreira Bueno. – 2019.

177 f. : il. color. ; 30 cm.

Orientador: Prof. Dr. Rodrigo Angonese.

Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade de Passo Fundo, 2019.

1. Controles de gestão. 2. Mudanças – empreendimentos. 3. Gestão da qualidade. 4. Controles gerenciais. I. Angonese, Rodrigo, orientador. II. Título.

CDU: 657.47

_____ Catalogação: Bibliotecária Marciéli de Oliveira - CRB 10/2113

MARIA ELENA AMARAL FERREIRA BUENO

O PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DE NOVAS PRÁTICAS DE CONTROLES DE GESTÃO EM PEQUENOS EMPREENDIMENTOS

Dissertação de Mestrado aprovada em 09 de Maio de 2019, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração no Programa de Pós-Graduação em Administração, na linha de pesquisa Comportamento, Aprendizagem e Gestão de Pessoas, da Universidade de Passo Fundo, pela banca examinadora formada pelos professores:

Prof. Dr. Rodrigo Angonese
UPF - Orientador

Prof. Dra. Débora Gomes de
Gomes FURG - Examinadora

Prof. Dra. Anelise Rebelato Mozzato
UPF - Examinadora

PASSO FUNDO

2019

Dedico este trabalho ao meu esposo Paulo e

ao meu filho Pedro Henrique, pela compreensão, paciência e incentivo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiro a Deus pelo dom da Vida, pela saúde e persistência diante dos desafios enfrentados durante o mestrado. Sua Luz iluminou meu caminho no decorrer desta jornada. Agradeço o apoio de toda a minha família, em especial meu esposo Paulo e meu filho Pedro Henrique. A compreensão diante dos momentos de ausência e o incentivo de vocês foram imprescindíveis para a continuidade desta caminhada.

Agradeço ao Professor Dr. Rodrigo Angonese por ter sido meu orientador. Sua paciência e apoio desde o início do mestrado e, em especial durante a elaboração desta dissertação, foram fundamentais.

Agradeço a todos os professores que atuaram no Programa de Pós-graduação em Administração da Universidade de Passo Fundo, por compartilharem conosco seu conhecimento.

Agradeço a banca avaliadora, composta pelas professoras Dra. Anelise Rebelato Mozatto e professora Dra. Débora Gomes de Gomes, pelas contribuições recomendadas na banca de qualificação.

Agradeço aos colegas de curso, com os quais compartilhei momentos de aprendizado, angústia, expectativas, trocas de experiências e vitórias durante o percurso percorrido.

Agradeço a equipe do Projeto de Extensão Produtiva e Inovação (PEPI) da UPF, em especial ao Giezi Schneider, Daniela Siqueira Colet, Aline Munaretto Liotto e Cristiano Rosa Argerich, que prontamente me receberam, incentivaram e sugeriram algumas empresas que poderiam colaborar com meus estudos.

Agradeço às empresas que contribuíram com a realização da presente pesquisa. A cooperação, o pronto atendimento das solicitações e a disponibilidade em repassar sua experiência diária, foram imprescindíveis para a realização desta pesquisa.

Mudam-se os tempos, mudam-se as

*vontades, Muda-se o ser, muda-se a
confiança; Todo o mundo é composto de
mudança, Tomando sempre novas
qualidades. Luís de Camões*

RESUMO

O presente estudo tem por objetivo analisar como ocorre o processo de institucionalização de novas práticas de controles de gestão em pequenos empreendimentos. O fenômeno da mudança em contabilidade gerencial, especialmente as forças e lógicas que potencializam ou comprometem o processo, são analisados com base na teoria institucional, nas abordagens da velha economia institucional e da nova sociologia institucional. Os modelos teóricos utilizados para o processo de institucionalização são a expansão proposta por Bogt e Scapens (2014) ao modelo de Burns e Scapens (2000) e o modelo de Tolbert e Zucker (1999). Para atingir o objetivo proposto, esta pesquisa é delineada pela perspectiva interpretativista, com abordagem qualitativa e natureza descritiva, por meio de um estudo de caso múltiplo com duas pequenas empresas assistidas pelo Projeto de Extensão Produtiva e Inovação da Universidade de Passo Fundo. Os dados foram coletados por meio de entrevistas semiestruturadas junto ao diretor proprietário e dois gestores de cada empresa, totalizando seis participantes. Além disso foram analisados diversos documentos e realizada observação não participante nas dependências das empresas. Os dados foram analisados por meio da análise de conteúdo com o auxílio do *software* Atlas.ti 8.0®. Os resultados encontrados revelaram que em ambas as empresas, além das pressões externas, decorrentes do mercado e de legislações específicas, houve a presença do poder hierárquico impulsionando a mudança. No entanto, diferentes tipos de racionalidade foram aplicados a partir da implantação do Sistema de Gestão da Qualidade, algumas potencializando o processo, a exemplo dos gestores e encarregados de setor, outras comprometendo, como a resistência dos atores operacionais, motivada pelo conflito de interesses e divergência na interpretação do significado desta nova prática. Estes resultados confirmam pesquisas anteriores, ao revelar que a mudança ocorre por meio de uma mescla de fatores externos e internos, os quais enfrentam resistência de ordem interna. De relações de poder a interesses pessoais, a resistência envolve diversos fatores, com mais ou menos intensidade, constituindo um elemento natural do ser humano. Porém, nem sempre impedem a implementação da nova prática. Das empresas estudadas, uma conseguiu superar a resistência inicial e obteve sucesso na implementação, enquanto a outra precisou interromper o processo. Portanto, deduz-se

que tanto os fatores que potencializam como os que comprometem a mudança possuem sua intensidade, variando conforme o contexto organizacional, comprovando estudos anteriores que argumentam que cada organização pode responder de maneira diferente perante o mesmo campo institucionalmente complexo. Os achados deste estudo, fornecem aos gestores de pequenos empreendimentos subsídios que podem ser úteis na implantação de novos controles de gestão. Compreender os fatores externos e internos que favorecem ou oferecem resistência ao processo, pode auxiliar na obtenção de mudanças bem sucedidas, contribuir com o planejamento das ações e otimização dos recursos. Conhecer as diferentes racionalidades presentes na organização e gerenciar estes elementos de forma holística, pode contribuir para que possíveis resistências sejam sanadas de forma preventiva, os significados compartilhados e a nova prática consolidada.

Palavras-chave: Teoria institucional. Controles de gestão. Mudança. Sistema de gestão da qualidade.

ABSTRACT

The present study aims to analyze how the process of institutionalization of new management control practices occurs in small enterprises. The phenomenon of change in managerial accounting, especially the forces and logics that potentiate or compromise the process, are analyzed based on institutional theory, on the approaches of the old institutional economy and the new institutional sociology. The theoretical models used for the institutionalization process are the expansion proposed by Bogt and Scapens (2014) to the model of Burns and Scapens (2000) and the model of Tolbert and Zucker (1999). In order to reach the proposed objective, this research delineated by the interpretative perspective, with qualitative approach and descriptive nature, through a multiple case study with two small companies assisted by the Productive Extension Project and Innovation of the University of Passo Fundo. The data were collected by semi-structured interviews with the owner director and two managers of each company, totaling six participants. In addition, several documents were analyzed and non-participant observation carried out at the companies premises. The data were analyzed through content analysis with the aid of Atlas.ti 8.0® software. The results revealed that in both companies, besides the external pressures, due to the market and specific legislation, the hierarchical power was present,

impelling the change. However, different types of rationality were applied from the implementation of the Quality Management System, some of them potentiating the process, like the managers and supervisors of the sector, others compromising, such as the resistance of the operational actors, motivated by the conflict of interests and divergence in the interpretation of the meaning of this new practice. These results confirm previous researches, by revealing that the change occurs through a mix of external and internal factors, which face internal resistance. From power relations to personal interests, resistance involves several factors, with more or less intensity, constituting a natural element of the human being. However, they do not always prevent the implementation of the new practice. From the companies studied, one managed to overcome the initial resistance and was successful in implementation, while the other had to stop the process. Therefore, it can be deduced that both the factors that potentiate and those that compromise the change have their intensity, varying according to the organizational context, proving previous studies that argue that each organization can respond differently to the same institutionally complex field. The findings of this study provide small business managers with grants that may be useful in the implementation of new management controls. Understand external and internal factors that favor or offer resistance to the process, can help in gaining successful changes, contribute with the planning of actions and optimization of resources. Knowing the different rationalities present in the organization and managing these elements in a holistic way, can contribute to possible resistances be healed in a preventive way, the shared meanings and the new consolidated practice.

Keywords: Institutional theory. Management controls. Change. Quality management system.

LISTA DE ABREVIATURAS

ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas AGDI – Agência Gaúcha de Desenvolvimento e Promoção do Investimento BSC – *Balanced Scorecard*
CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior CEO – *Chief Executive Officer* CSC – Centro de Serviços Compartilhados EPI – Equipamento de Proteção Individual ERP – *Enterprise Resource Planning* GBV – Gestão Baseada em Valor GQT – Gestão da Qualidade Total IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística INMETRO - Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial ISO – *International Organization for Standardization* MEC – Ministério da Educação MPE – Micro e Pequenas Empresas NEI – Nova Economia Institucional NSI – Nova Sociologia Institucional

PCG – Práticas de Contabilidade Gerencial PEPI – Projeto de Extensão
 Produtiva e Inovação SCG – Sistema de Contabilidade Gerencial SEBRAE –
 Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas SGQ – Sistema de
 Gestão da Qualidade VBM – *Value Based Management* VEI – Velha Economia
 Institucional

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Paradigmas sociológicos para análise organizacional	26
Figura 2 - Processos inerentes à institucionalização segundo Tolbert e Zucker (1999)	36
Figura 3 - Processos inerentes à institucionalização segundo Burns e Scapens (2000)	40
Figura 4 - Processos inerentes à institucionalização segundo Bogt e Scapens (2014)	46
Figura 5 - Processos de lógicas segundo Espejo e Eggert (2017)	48
Figura 6 – Evidências do elemento Racionalidade na Empresa A	77
Figura 7 - Evidências do elemento Instituições Externas na Empresa A	78
Figura 8 - Evidências do elemento Instituições Internas na Empresa A	80
Figura 9 - Evidências do elemento Regras na Empresa A	81
Figura 10 - Evidências do elemento Rotinas na Empresa A	83
Figura 11 - Evidências do elemento Ações na Empresa A	85
Figura 12 - Evidências do elemento Práticas Generalizadas (arquétipos) na Empresa A	86

Figura 13 - Processos de lógicas para a empresa A	88
Figura 14 – Evidências do elemento Racionalidade na Empresa B	89
Figura 15 - Evidências do elemento Instituições Externas na Empresa B	90
Figura 16 - Evidências do elemento Instituições Internas na Empresa B	92
Figura 17 - Evidências do elemento Regras na Empresa B	93
Figura 18 - Evidências do elemento Rotinas na Empresa B	95
Figura 19 - Evidências do elemento Ações na Empresa B	96
Figura 20 - Evidências do elemento Práticas Generalizadas (arquétipos) na Empresa B.....	97
Figura 21 - Processos de lógicas para a empresa B	99
Figura 22 - Evidências do elemento Forças Externas na Empresa A	101
Figura 23 - Evidências do elemento Inovação na Empresa A	103
Figura 24 - Evidências do elemento Habitualização na Empresa A	104
Figura 25 - Evidências do elemento Monitoramento Interorganizacional na Empresa A	106
Figura 26 - Evidências do elemento Teorização na Empresa A	107
Figura 27 - Evidências do elemento Objetificação na Empresa A	109

Figura 28 - Evidências do elemento Impactos Positivos na Empresa A	110
Figura 29 - Evidências do elemento Resistência de Grupos na Empresa A	112
Figura 30 - Evidências do elemento Defesa de Grupos de Interesse na Empresa A	113
Figura 31 - Evidências do elemento Sedimentação na Empresa A	115
Figura 32 - Processos inerentes à institucionalização para a empresa A	117
Figura 33 - Evidências do elemento Forças Externas na Empresa B	118
Figura 34 - Evidências do elemento Inovação na Empresa B	120
Figura 35 - Evidências do elemento Habitualização na Empresa B	121
Figura 36 - Evidências do elemento Monitoramento Interorganizacional na Empresa B	122
Figura 37 - Evidências do elemento Teorização na Empresa B	124
Figura 38 - Evidências do elemento Objetificação na Empresa B	125
Figura 39 - Evidências do elemento Impactos Positivos na Empresa B	127
Figura 40 - Evidências do elemento Resistência de Grupos na Empresa B	128
Figura 41 - Evidências do elemento Defesa de Grupos de Interesse - Empresa B	130
Figura 42 - Evidências do elemento Sedimentação na Empresa B	131

Figura 43 - Processos inerentes à institucionalização para a empresa B	133
--	-----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Os três pilares das instituições	33
Quadro 2 - Periódicos nacionais consultados	52
Quadro 3 - Publicações em periódicos nacionais relacionadas ao tema desta pesquisa.	52
Quadro 4 - Publicações em periódicos internacionais relacionadas ao tema desta pesquisa. ..	57
Quadro 5 – Categorias de análise qualitativa	67
Quadro 6 – Procedimentos da Pesquisa	68
Quadro 7 - Documentação observada	69
Quadro 8 - Fontes de evidências para operacionalização	70
Quadro 9 - Etapas da Pesquisa	72
Quadro 10 - Caracterização das empresas estudadas	73

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO E CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	15
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA	18
1.2 OBJETIVOS	20
1.2.1 Objetivo Geral	20
1.2.2 Objetivos Específicos	20
1.3 JUSTIFICATIVA PARA O ESTUDO	21

2 REFERENCIAL TEÓRICO	25
2.1 TEORIA INSTITUCIONAL – TRAJETÓRIA EPISTEMOLÓGICA	25
2.1.1 A Velha Economia Institucional (VEI)	28
2.1.2 A Nova Economia Institucional (NEI)	29
2.1.3 A Nova Sociologia Institucional (NSI)	31
2.2 MODELOS DE INSTITUCIONALIZAÇÃO	35
2.2.1 O processo de institucionalização segundo o modelo de Tolbert e Zucker (1999) ..	36
2.2.2 O processo de institucionalização segundo o modelo de Burns e Scapens (2000) ...	39
2.2.3 O processo de institucionalização segundo o modelo de Bogt e Scapens (2014).....	43
2.3 PRÁTICAS DE CONTROLE GERENCIAL	48
2.4 REVISÃO SISTEMÁTICA DA LITERATURA	51
2.4.1 Estudos publicados em periódicos nacionais	51
2.4.2 Estudos publicados em periódicos internacionais	56
3 METODOLOGIA	62
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA	62
3.2 CAMPO DE INVESTIGAÇÃO	64
3.3 SUJEITOS DA PESQUISA	65
3.4 COLETA DE DADOS	65
3.5 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	70
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	73
4.1 APRESENTAÇÃO DOS CASOS	73
4.1.1 Contextualização da Empresa A	74

4.1.2 Contextualização da Empresa B	75
4.2 ANÁLISE E DISCUSSÃO DO MODELO DE BOGT E SCAPENS (2014)	76
4.2.1 Posicionamento do processo de implementação do SGQ na Empresa A	76
	14
4.2.2 Análise das lógicas que potencializaram e/ou comprometeram o processo de institucionalização na Empresa A	87
4.2.3 Posicionamento do processo de implementação do SGQ na Empresa B	89
4.2.4 Análise das lógicas que potencializaram e/ou comprometeram o processo de institucionalização na Empresa B	99
4.3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DO MODELO DE TOLBERT E ZUCKER (1999)	100
4.3.1 Posicionamento do processo de implementação do SGQ na Empresa A	100
4.3.2 Análise das forças que potencializaram e/ou comprometeram o processo de institucionalização na Empresa A	116
4.3.3 Posicionamento do processo de implementação do SGQ na Empresa B	118
4.3.4 Análise das forças que potencializaram e/ou comprometeram o processo de institucionalização na Empresa B	132
4.4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	134
4.4.1 Discussão das lógicas e forças externas e internas que potencializam a implementação do SGQ	134
4.4.2 Discussão das lógicas e forças que comprometem a implementação do SGQ	143
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	150

5.1 CONCLUSÕES	150
5.2 LIMITAÇÕES DA PESQUISA E RECOMENDAÇÕES	155
REFERÊNCIAS	156
APÊNDICE A – ROTEIRO DE ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA	172
APÊNDICE B – ROTEIRO PARA OBSERVAÇÃO NÃO PARTICIPANTE	173
APÊNDICE C – CARTA DE APRESENTAÇÃO	174
APÊNDICE D – PROTOCOLO PARA O ESTUDO DE CASO	175
APÊNDICE E – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE ESCLARECIDO (TCLE).....	177

1 INTRODUÇÃO E CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

Diante de um cenário de competitividade crescente entre as organizações, mudanças

econômicas, avanço nas tecnologias de informações, surgimento de novos produtos e consumidores mais exigentes (REIS, 2008; WAGNER; MOLL; NEWELL, 2011; VAILATTI; ROSA; VICENTE, 2017), o mundo dos negócios, cada vez mais complexo, requer constante

evolução, exigindo inovação nos processos de gestão (BURNS; EZZAMEL; SCAPENS, 2003;

ZONI; DOSSI; MORELLI, 2012).

Para enfrentar estes desafios, surgem, constantemente, novas práticas gerenciais que

acabam por provocar a quebra de antigos paradigmas (REIS, 2008). Para Kuhn (2013) ocorre a

quebra de paradigmas pela passagem do atual paradigma para outro, normalmente com novos

princípios, necessitando adequação às mudanças de forma eficiente, para que os resultados

possam ser aceitáveis.

Em relação à contabilidade, a mudança paradigmática começou a se desenvolver na década de 1980, quando a teoria neoclássica passou a ser criticada por não ser considerada útil para explicar processos de persistência e mudança que ocorrem nos sistemas de contabilidade gerencial (SCAPENS, 1994; BURNS; SCAPENS, 2000). Tal fato fez com que outros paradigmas, além do econômico neoclássico, passassem a ser discutidos como úteis para as pesquisas em contabilidade gerencial, em especial a corrente interpretativa e crítica (BAXTER; CHUA, 2003; LAVARDA; BARRACHINA; FELIU, 2008; AGUIAR; GUERREIRO, 2008), pois estas linhas de investigação defendem os benefícios científicos que podem ser obtidos ao se ampliar os estudos, desde a dimensão econômica e técnica até a chamada dimensão social, envolvendo a cultura, ideologia, poder, relações sociais, entre outros.

Neste sentido, existem várias abordagens teóricas para o estudo da mudança organizacional na contabilidade gerencial. Dentre elas destaca-se a Teoria Institucional, que abrange um conjunto de construtos teóricos provenientes da economia, da sociologia e da ciência política (SCAPENS, 1994; MACHADO-DA-SILVA; GONÇALVES, 1999; GUERREIRO *et al.*, 2005; GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2006). Segundo Burns e Scapens (2000), ela é classificada em três vertentes: Velha Economia Institucional (VEI), Nova Economia Institucional (NEI), e Nova Sociologia Institucional (NSI). Apesar de essas vertentes terem diferentes origens e raízes filosóficas, elas partilham um interesse comum por

temas

como instituição e mudança institucional (BURNS; SCAPENS, 2000; GUERREIRO *et al.*, 2005; LIGUORI; STECCOLINI, 2012).

16

Um dos pontos centrais da teoria institucional é que as instituições envolvem a história

da organização e o controle. Portanto, a institucionalização pode ser entendida como especificações recíprocas de comportamentos habituais que foram construídos ao longo de uma

história partilhada e como essa institucionalização envolve um controle social (BERGER; LUCKMANN, 1976). O entendimento das práticas de contabilidade gerencial, sob a ótica institucional, tem como pressuposto que essas práticas são construídas no convívio social dentro

das organizações, por meio de hábitos e rotinas que podem influenciar no controle social dos

atores organizacionais (BURNS; SCAPENS, 2000).

Desse modo, a ênfase da teoria institucional está na rotina e institucionalização de novas

práticas, ou seja, oferece uma base para entender essas práticas como rotinas institucionalizadas

(aceitas sem questionamentos) e para analisar a comunicação entre a contabilidade e outras

instituições sociais (SCAPENS, 1994; PEREIRA; GUERREIRO, 2005), a exemplo do estado,

dos órgãos de classe, associações, entre outras.

Em relação à mudança ou incorporação de novas práticas de contabilidade gerencial, os

enfoques de pesquisa vêm sendo realizados sob a ótica da teoria institucional, com destaque

para a VEI e para o modelo de Burns e Scapens (2000), proposto com a finalidade de descrever

e explicar conceitos analíticos como hábitos, regras, rotinas organizacionais e instituições (BEUREN; MILLER, 2010; BUSCO; SCAPENS, 2011; SIMÕES; RODRIGUES, 2012; BOGT; SCAPENS, 2012).

No que diz respeito à micro e pequenas empresas, sabe-se que exercem um papel importante na economia brasileira, destacando-se na geração de empregos e na distribuição de

renda, visto ser esta a forma predominante de negócios no Brasil. Segundo dados do Cadastro

Central de Empresas do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2016), que fez

a análise de porte considerando quatro faixas de pessoal ocupado total, em 2015, de um total de

5,1 milhões de empresas e outras organizações ativas, 87,3% se enquadravam na faixa com 0 a

9 pessoas trabalhando, 10,9% com 10 a 49 pessoas, 1,4% com 50 a 249 pessoas e 0,4% com

250 pessoas ou mais. A partir desta consideração, percebe-se que a maioria das empresas ativas

se enquadra na faixa de pequenos empreendimentos. Para o Serviço Brasileiro de Apoio às

Micro e Pequenas Empresas – Sebrae, a classificação de porte por faixa de pessoal ocupado

segue o critério do IBGE, porém de acordo com o setor de atividade econômica, sendo consideradas empresas industriais de pequeno porte aquelas com 20 a 99 empregados.

De acordo com as mesmas estatísticas do IBGE (2016), a região Sul ocupa a segunda

colocação em número de unidades locais, que são os endereços de atuação das empresas e outras

organizações, totalizando 22% dos empreendimentos. Na análise por Unidades da Federação,

17

o Rio Grande do Sul foi o terceiro colocado em número de unidades locais (8,4%) e obteve a

quinta posição em pessoal ocupado total (6,5%), pessoal ocupado assalariado (6,2%) e em

salários e outras remunerações (5,9%). Mesmo com estas evidências, no Brasil as pesquisas

direcionadas aos pequenos empreendimentos, especialmente quanto às práticas gerenciais e sua

institucionalização, ainda são incipientes (NASCIMENTO; JUNQUEIRA; MARTINS, 2010; KOS *et al.*, 2014; FREZATTI *et al.*, 2015; SANTOS; DOROW; BEUREN, 2016; PAULO; CINTRA, 2018). O foco das pesquisas sobre práticas gerenciais esteve mais voltado para médias e grandes empresas, a exemplo de Frezatti (2005) que investigou a aderência que as

empresas brasileiras de médio e grande porte têm em relação ao arcabouço teórico dos elementos da contabilidade gerencial. Também de Oyadomari *et al.* (2008a) que procuraram

analisar e entender quais são os fatores que favoreceram a institucionalização da *Value Based*

Management (VBM), sob a ótica da NSI.

Na mesma linha, Guerreiro, Cornachione Júnior e Soutes (2011) investigaram, junto a

uma amostra de 90 empresas que estão entre as 500 maiores da edição de 2005 de

Melhores e

Maiores, se as empresas que se distinguiam pelo porte na economia brasileira utilizavam artefatos modernos de contabilidade gerencial, bem como se aquelas que se destacavam pela

qualidade de suas informações aos usuários externos se destacariam igualmente no atendimento

aos usuários internos. Já Frezatti *et al.* (2012), buscaram identificar se existe associação entre

atributos do sistema de controle gerencial (escopo, tempestividade, agregação e integração) e o

perfil dos artefatos do sistema de informações gerenciais.

Quanto às pesquisas direcionadas à micro e pequenas empresas, os temas buscam

investigar se os gestores das MPE's recebem, compreendem e utilizam a informação contábil

em seu processo de gestão (MOREIRA *et al.*, 2013; KOS *et al.*, 2014). Também buscam identificar quais os artefatos gerenciais são utilizados na tomada de decisão pelos gestores

(CARVALHO; LIMA, 2011; TEIXEIRA *et al.*, 2011; SANTOS; DOROW; BEUREN, 2016; ALMEIDA; PEREIRA; LIMA, 2016; SANTOS *et al.*, 2017), além de investigar as barreiras e

possibilidades de aplicação da contabilidade gerencial em MPE's por meio de empresas de

serviços contábeis (BEUREN; BARP; FILIPIN, 2013). Lavarda, Feliu e Palanca (2009) analisaram o processo de interiorização da mudança de um Sistema de Contabilidade Gerencial

(SCG) em uma pequena empresa do setor de móveis e examinaram como as características

deste processo afetam a sua

institucionalização.

No presente estudo, a mudança é investigada com base no processo de implementação

de práticas de controle gerencial em pequenos empreendimentos. A investigação da institucionalização destas práticas é abordada a partir do modelo de Tolbert e Zucker (1999)

18

bem como da extensão proposta por Bogt e Scapens (2014) ao modelo de Burns e Scapens

(2000). No modelo de Burns e Scapens (2000), o enfoque se dá pela VEI, que segundo Guerreiro *et al.* (2005) é uma abordagem que tem sido aplicada na área contábil para verificar

as características do processo de mudança, bem como a eficácia em sua implementação quando

novos conceitos são convertidos em novos valores, hábitos e rotinas. Esta abordagem considera

os processos intraorganizacionais de mudança, onde o indivíduo é o centro das atenções (HODGSON, 1998; BURNS; SCAPENS, 2000; SCAPENS, 2006; MOLL; BURNS; MAJOR, 2006).

A extensão proposta por Bogt e Scapens (2014) se deu em virtude destes autores terem

encontrado uma aparente contradição na base institucional de duas universidades europeias

examinadas em 2012, decorrentes de diferentes “lógicas” conflitantes e subjacentes aos respectivos sistemas (BOGT; SCAPENS, 2014; ESPEJO; EGGERT, 2017). Ao ampliarem o

modelo de Burns e Scapens, foram consideradas tanto as instituições internas quanto as externas, o papel da deliberação humana, agência e poder de indivíduos específicos e/ou

grupos

para impor novas regras (BOGT; SCAPENS, 2014; ESPEJO; EGGERT, 2017).

Em relação ao modelo de Tolbert e Zucker (1999), este considera as variáveis do ambiente social externo no qual a organização está inserida, especialmente as mudanças tecnológicas, legislação e forças de mercado. Por presumir que uma organização está inserida

em um contexto social abrangente, o processo de institucionalização proposto pelas autoras

apresenta posicionamento teórico tanto da NSI, quanto da VEI, ao considerar fatores externos

e internos como responsáveis pela institucionalização (RUSSO; PARISI; PEREIRA, 2016).

Dessa forma, neste estudo, o fenômeno da mudança em contabilidade gerencial será

abordado com base na teoria institucional, nas vertentes da VEI e da NSI.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

O estudo que envolve o fenômeno da mudança em contabilidade gerencial pode ser

realizado por diferentes bases teóricas. A teoria econômica não se mostrou como a mais indicada, pois adota a racionalidade econômica, preocupando-se mais com a otimização dos

resultados do que em entender o desenvolvimento de um processo (SCAPENS, 1994; BURNS,

2000; BURNS; SCAPENS, 2000). Em sentido oposto, a teoria institucional é baseada em uma

perspectiva mais interpretativista (BURREL; MORGAN, 1979; BURNS; SCAPENS, 2000).

Dessa forma, tem sido utilizada nos estudos que versam sobre contabilidade gerencial por

19

incluir dimensões socioinstitucionais (MOLL; BURNS; MAJOR, 2006; FREZATTI *et al.*, 2015).

Para a teoria institucional, o processo de mudança na contabilidade gerencial pode ser

concebido a partir de uma visão macro, referente ao ambiente em que a organização está inserida e que pode exercer pressões para a adoção de determinadas práticas de contabilidade

gerencial, sendo contemplada pela vertente da NSI (MEYER; ROWAN, 1977; DIMAGGIO; POWELL, 1983; RIBEIRO; SCAPENS, 2006). A NSI permite analisar os efeitos de instituições extraorganizacionais (sociais, econômicas e políticas) nas práticas contábeis das

organizações (BURNS; SCAPENS, 2000).

Da mesma forma, o processo de mudança pode ser visualizado a partir de uma visão

micro, contemplada pela VEI (BURNS; SCAPENS, 2000; BURNS; VAMIO, 2001;

COLLIER, 2001; BAXTER; CHUA, 2003; RIBEIRO; SCAPENS, 2006; MOLL; BURNS; MAJOR, 2006; NOR-AZIAH; SCAPENS, 2007; LUKKA, 2007). O foco desta abordagem está

nas instituições, mais precisamente nas microinstituições, que tratam das relações entre indivíduos no interior das organizações, ou seja, onde os atores sociais, por meio de suas ações

e interações, incorporam regras e rotinas que, reproduzidas, acabam sendo institucionalizadas

(BURNS; SCAPENS, 2000; GUERREIRO; PEREIRA; FREZATTI, 2008; RUSSO, 2015).

Assim, a NSI oferece uma explicação acerca das pressões que o ambiente exerce

sobre

as organizações, no entanto, não considera fatores internos da organização, como conflitos,

relações de poder e resistência à mudança. Estes fatores internos são considerados pela VEI.

Portanto, estudos que envolvem a utilização da NSI e da VEI conjuntamente, podem explicar

de forma mais adequada o processo de mudança na contabilidade gerencial, sendo estas duas

vertentes consideradas complementares (RIBEIRO; SCAPENS, 2006).

Neste sentido, Bogt e Scapens (2014) ao incluírem a lógica e as instituições internas e

externas no modelo original de Burns e Scapens (2000), permitiram uma abordagem tanto da

VEI como da NSI nas pesquisas que tratam da mudança em controles gerenciais. O modelo

proposto gerou uma lacuna de pesquisa, uma vez que é recente e ainda pouco explorado pela

literatura (ESPEJO; EGGERT, 2017). Dessa forma, novas discussões podem contribuir com a

base teórica apresentada.

Em relação aos pequenos empreendimentos, dados do Sebrae (2016) e de Ferreira *et al.*

(2012), citam alguns fatores determinantes para o sucesso ou fracasso das empresas, relacionados principalmente a fatores internos como a capacidade gerencial do empreendedor,

as deficiências do plano de negócios e instrumentos de controle gerencial. Em relação aos

instrumentos de controles de gestão, referem-se ao acompanhamento dos números do negócio

20

(vendas, fluxos de caixa, custos, resultados e medidas de desempenho), que servem de aporte

ao processo decisório (FERREIRA *et al.*, 2012).

Diante do exposto, pesquisas para compreender os motivos de processos relativos a

novos sistemas e práticas de contabilidade gerencial, serem incorporados ou não à rotina das

empresas ao longo do tempo, ainda recebem pouca atenção (SCAPENS, 1994; GUERREIRO;

CORNACHIONE JÚNIOR; SOUTES, 2011; FREZATTI *et al.*, 2015; VAILATTI; ROSA;

VICENTE, 2017), especialmente quanto aos pequenos empreendimentos (FREZATTI *et al.*,

2015; SANTOS; DOROW; BEUREN, 2016; LUZ *et al.*, 2017). Dessa forma, investigar o porquê da institucionalização de práticas gerenciais em pequenos empreendimentos serem bem

sucedidas ou não, requer maior aprofundamento.

Diante deste contexto e visando contribuir com a pesquisa sobre o processo de institucionalização de novas práticas de controle de gestão em pequenos empreendimentos, a

questão que norteia esta pesquisa é: como ocorre o processo de institucionalização de novas

práticas de controle de gestão em micro e pequenas empresas assistidas pelo **Projeto de**

Extensão Produtiva e Inovação (PEPI) da Universidade de Passo Fundo?

1.2 OBJETIVOS

A seguir serão expostos os objetivos traçados para auxiliar na resolução do problema de pesquisa proposto. Primeiramente o objetivo geral e, após, os específicos.

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar como ocorre o processo de institucionalização de novas práticas de controle de gestão em micro e pequenas empresas assistidas pelo **Projeto de Extensão Produtiva e Inovação (PEPI)** da Universidade de Passo Fundo.

1.2.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos constituem etapas que devem ser cumpridas para responder a questão de pesquisa e atingir o objetivo proposto (RICHARDSON, 2017). Nesta pesquisa dividem-se em três, especificados a seguir:

a) Descrever o processo de implementação de uma nova prática de controle gerencial;

b) Posicionar o processo de implementação desta nova prática de controle gerencial

21

segundo o modelo de Bogt e Scapens (2014) e de Tolbert e Zucker (1999);

c) Analisar as lógicas e as forças que potencializam e/ou comprometem o processo de

institucionalização da nova prática de controle gerencial, segundo o preconizado pelo

modelo de Bogt e Scapens (2014) e de Tolbert e Zucker (1999).

1.3 JUSTIFICATIVA PARA O ESTUDO

O conhecimento teórico relacionado à contabilidade gerencial foi fortemente orientado

pela teoria neoclássica da firma (SCAPENS, 1994), pela perspectiva funcionalista, pela teoria

econômica, com a predominância de estudos quantitativos (NASCIMENTO; JUNQUEIRA; MARTINS, 2010; NASCIMENTO, 2011; OLIVEIRA; BOENTE, 2012; FREZATTI *et al.*, 2015). Porém, essa abordagem teórica não se constitui em referencial adequado para explicar o

desenvolvimento da contabilidade gerencial (SCAPENS, 1994; BURNS; SCAPENS, 2000;

GUERREIRO *et al.*, 2005). Neste sentido, aumenta a preocupação com o desenvolvimento de

pesquisas amparadas por abordagens diferentes da racionalidade econômica, a exemplo da

teoria institucional, que vem considerando as contribuições da sociologia e da psicologia (ESPEJO *et al.*, 2009).

Em relação às publicações contábeis internacionais, segundo Frezatti *et al.* (2015) que

investigaram especificamente as pesquisas norte-americanas e europeias até o ano de 2013, na

corrente americana predominaram os trabalhos quantitativos, cujos temas foram relacionados a

incentivos, avaliação de desempenho e remuneração, sendo controle gerencial e orçamento os

menos explorados. Em relação aos eventos científicos europeus, a predominância foi por trabalhos qualitativos com uma ontologia mais à esquerda da matriz paradigmática de Burrell

e Morgan (1979), cujos problemas gerenciais foram os mais pesquisados e tratados pelas óticas

interpretativista, estruturalista, pós-estruturalista e pela teoria crítica.

Neste sentido, os estudos brasileiros desenvolvidos na área de contabilidade gerencial

são recentes quando relacionados principalmente à abordagem teórica, paradigmas e estratégias

metodológicas diferenciadas (NASCIMENTO; JUNQUEIRA; MARTINS, 2010; FREZATTI *et al.*, 2015; COSENZA *et al.*, 2016; VAILATI; ROSA; VICENTE, 2017). Pesquisadores passam a adotar abordagens interpretativistas, a exemplo de Angonese e Lavarda (2014; 2017);

Marassi, Reif e Reis (2015); Russo, Parisi e Pereira (2016); Espejo e Eggert (2017); Russo e

Guerreiro (2017).

22

Frezatti *et al.* (2015) citam que na busca de identidade e de ampliação do escopo, os

pesquisadores brasileiros estão definindo alguns parâmetros de comparação para estabelecer os

níveis de rigor científico, de qualidade e de impacto das pesquisas em contabilidade gerencial, tomando por referência os centros de pesquisa da Europa, dos Estados Unidos e Oceania, reconhecidos pela excelência das pesquisas e, conseqüentemente, pela influência no pensamento sobre o que é contabilidade gerencial.

Dessa forma, o interesse pela teoria institucional nas ciências sociais, especialmente no

que diz respeito às pesquisas em contabilidade gerencial, vem aumentando, sendo que os enfoques da NSI e da VEI destacam-se na literatura contábil (BURNS; SCAPENS, 2000; FREZATTI *et al.*, 2015; CUNHA; SANTOS; BEUREN, 2015; VAILATTI; ROSA; VICENTE, 2017; LUZ *et al.*, 2017).

Pesquisas recentes que analisaram as mudanças na contabilidade gerencial sob a ótica

da teoria institucional, propuseram diversos objetivos como: analisar o processo de institucionalização da auditoria interna em uma universidade federal, na perspectiva de auditores e gestores (DIAS, 2018); analisar os fatores motivadores do processo de mudança do sistema de contabilidade gerencial, sob a ótica da teoria institucional (ANGONESE; LAVARDA, 2017); conhecer as forças causais críticas para os processos de institucionalização e desinstitucionalização que agem sobre os artefatos da contabilidade gerencial (RUSSO; PARISI; PEREIRA, 2016); analisar o processo de institucionalização de práticas de contabilidade gerencial, com auxílio de uma consultoria externa (MARASSI; REIF; REIS, 2015); analisar os fatores de resistência, presentes no processo de implementação de um sistema

integrado de gestão, sob a ótica da teoria institucional, na vertente da velha economia institucional (ANGONESE; LAVARDA, 2014); contribuir para a investigação sobre a mudança no papel dos contadores gerenciais (GORETZKI; STRAUSS; WEBER, 2013); contribuir para a compreensão da relação entre o uso de informações contábeis e as estruturas

de influência nas organizações (ARTZ; HOMBURG; RAJAB, 2012); investigar a mudança nas

práticas de contabilidade gerencial, como a mudança nas regras e rotinas (GUERREIRO *et al.*,

2005; GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2006; COYTE; EMSLEY; BOYD, 2010;

ROCHA; GUERREIRO, 2010); analisar o processo de interiorização da substituição de um

sistema de contabilidade gerencial em pequenas empresas e examinar como as características

deste processo afetam sua institucionalização (LAVARDA; FELIU; PALANCA, 2009), entre

outras.

Esta pesquisa contribui com o teste empírico do modelo de Bogt e Scapens (2014),

principalmente em ambiente diferente do original (europeu), bem como em segmento e porte

23

distintos, inclusive dos estudos realizados no Brasil por Espejo e Eggert (2017), que testaram o

modelo ajustado por Bogt e Scapens (2014) para compreender a implementação de um departamento de controladoria em uma grande empresa do setor industrial; e de Russo (2015),

que investigou os fatores internos e externos à organização que explicam a percepção dos

gestores sobre o comportamento do uso das práticas de contabilidade gerencial (PCG) em

grandes empresas não financeiras.

Da mesma forma, o estudo contribui para o entendimento das práticas contábeis gerenciais dos pequenos empreendimentos, tendo em vista a importância deste porte de empresas no cenário econômico do país, enfocando comportamentos, normas, crenças e procedimentos adotados por estas organizações. A inclusão da lógica no modelo, evidencia a

ação deliberada do ator organizacional, seu modo de pensar (ESPEJO; EGGERT, 2017), o que

pode contribuir para a compreensão do porquê de muitos gestores de micro e pequenas empresas não utilizarem instrumentos de controle gerencial na tomada de decisões.

Compreender os fatores externos e internos que potencializam ou comprometem o processo de institucionalização de novos controles de gestão, pode auxiliar as organizações na

obtenção de mudanças bem sucedidas. Especialmente para as pequenas empresas, uma vez que

podem planejar suas ações e otimizar seus recursos, muitas vezes escassos. Conhecer as

diferentes racionalidades presentes na organização e gerenciar estes elementos de forma holística, pode contribuir para que possíveis resistências à nova estrutura sejam sanadas de

forma preventiva e a nova prática seja consolidada.

Em relação ao Projeto de Extensão Produtiva e Inovação (PEPI), diz respeito a uma

parceria entre a Universidade de Passo Fundo (UPF) e o Governo do Estado do Rio

Grande do

Sul, por meio da Agência Gaúcha de Desenvolvimento e Promoção do Investimento (AGDI).

O projeto tem como principal objetivo o aumento da eficiência e competitividade das empresas,

o aumento da produção, do emprego e da renda, como meio para o desenvolvimento dos setores

econômicos e das cadeias e arranjos produtivos do Estado e suas regiões. Por meio do assessoramento direto e gratuito, visa à solução de problemas e o estabelecimento de melhorias

nos aspectos da gestão, planejamento, custos, processo, produto e inovação. Além disso, busca

apoiar as empresas no planejamento para investimentos de expansão e inovação, além de

incentivar a busca por conhecimentos junto à própria universidade e seus centros tecnológicos

e de pesquisa (UPF, 2018).

Portanto, o estudo se justifica também pela contribuição que pode fornecer no entendimento de como as práticas de controles de gestão são implementadas dentro das organizações assessoradas pelo PEPI. Essa contribuição talvez consiga fornecer respostas que

24

possam melhorar a eficiência da implementação dessas práticas, tão importantes para a gestão,

potencializando assim a atuação do PEPI nas empresas da região.

Scapens (1994) citou o distanciamento entre a teoria e a prática nas pesquisas sobre a

contabilidade gerencial. O autor incentiva os pesquisadores a não limitar suas investigações na

comparação entre a prática e o que deveria ser o ideal, mas em estudar essas práticas *per se*.

Hansen, Otley e Van der Stede (2003) reforçam o exposto por Scapens no que diz respeito à

distância entre teoria e prática. No Brasil, Frezatti (2005) e Guerreiro *et al.* (2005) também mencionam este distanciamento, além de afirmarem que a contabilidade gerencial foi desenhada para as grandes empresas apenas. O mesmo foi comprovado por Hopper e Bui (2016)

que investigaram os primeiros 25 anos de publicações da *Management Accounting Research* e

constataram que, a maioria das pesquisas está direcionada aos grandes empreendimentos.

Justifica-se também a contribuição deste estudo com as pesquisas desenvolvidas pelo

Programa de Pós-graduação em Administração da Universidade de Passo Fundo, na linha de

pesquisa em Comportamento, Aprendizagem e Gestão de Pessoas, em virtude da abordagem

teórica adotada. Embora não exista uma definição simples e amplamente aceita de instituição,

a característica predominante, na ótica de diversos autores, está relacionada à habitualidade do

comportamento de um determinado grupo de atores sociais (SCAPENS, 1994; BURNS; SCAPENS, 2000; OYADOMARI *et al.*, 2008a). Segundo Burns (2000), a concepção de instituição mais aplicada na VEI foi dada por Walton Hamilton em 1932, ao considerar instituição como uma forma de pensar ou agir sobre algo que prevalece e permanece, e está

inserido nos hábitos de um grupo ou nos costumes de um povo. Guerreiro *et al.* (2005) mencionam que essa definição traz à tona o caráter social e cultural, enfatizando a

importância

do comportamento habitual.

A estruturação do presente estudo está assim disposta: no primeiro capítulo essa introdução contendo a contextualização do estudo, problema, objetivos, justificativas e contribuições da pesquisa. No segundo capítulo consta o referencial teórico-empírico, abordando a trajetória epistemológica da Teoria Institucional e suas vertentes, os modelos de

institucionalização de Tolbert e Zucker (1999) de Burns e Scapens (2000) e de Bogt e Scapens

(2014), algumas práticas de controle gerencial e uma síntese de estudos anteriores.

No terceiro capítulo é apresentada a metodologia detalhada utilizada para o desenvolvimento da pesquisa. No quarto capítulo são apresentados os casos estudados, a análise

e discussão dos resultados. O quinto capítulo destina-se à conclusão, limitações e encaminhamentos futuros.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo está dividido em quatro seções, sendo que a primeira apresenta a trajetória

epistemológica da teoria institucional. Na sequência é apresentado o modelo de Burns e Scapens

(2000) e a extensão proposta por Bogt e Scapens (2014), bem como a justificativa de tal expansão, o que mudou e o que permanece em relação ao modelo original. Ainda na mesma

seção é abordado o modelo de Tolbert e Zucker (1999) e as fases da institucionalização.

Prosseguindo, uma revisão conceitual sobre contabilidade gerencial e as práticas de controle de

gestão, especificamente as direcionadas aos pequenos empreendimentos.

Posteriormente,

encerra-se o capítulo com um apanhado dos estudos anteriores sobre o tema.

2.1 TEORIA INSTITUCIONAL – TRAJETÓRIA EPISTEMOLÓGICA

A pesquisa em contabilidade gerencial tem sido influenciada pela teoria econômica

neoclássica, em particular pela teoria neoclássica da firma (SCAPENS; ARNOLD, 1986;

SCAPENS, 1994). A teoria neoclássica tem a racionalidade econômica como seu principal

pressuposto, onde o indivíduo busca maximizar a satisfação da utilidade, independentemente

do efeito que outras variáveis possam ter (sociais, psicológicas ou institucionais)

(GUERREIRO *et al.*, 2005).

No entanto, a teoria neoclássica passou a ser criticada, em função de não ser considerada

útil para explicar os processos de persistência e mudança que ocorrem nos sistemas de contabilidade gerencial (SCAPENS, 1994; BURNS; SCAPENS, 2000). Este fato permitiu que

outros paradigmas, além do econômico neoclássico, fossem discutidos como úteis para o entendimento da mudança nos sistemas de contabilidade gerencial (SCAPENS, 1994; BAXTER; CHUA, 2003; ZARIFAH; SITI-NABIHA, 2012). Entre os paradigmas que surgiram

como variação ao econômico, a teoria institucional é a que se aproxima mais da abordagem

interpretativa, cujo diferencial é o de compreender a realidade social como um processo

simbólico, criado em conjunto por seus membros (BURRELL; MORGAN,

1979).

Dessa forma, as pesquisas em contabilidade e controles de gestão vêm se desenvolvendo

com base em três paradigmas teóricos: positivista, interpretativo e crítico (SIMÕES; RODRIGUES, 2012), sendo que este último ainda em menor escala. Frezatti *et al.* (2015), citam

que os pesquisadores internacionais vêm utilizando uma série de teorias: as tradicionais teorias

positivistas, tais como a teoria econômica e da contingência; além das teorias consideradas mais

alternativas como a teoria institucional, a teoria da estruturação e a teoria dos atores e redes.

26

Sendo assim, a pesquisa em contabilidade gerencial é complexa e múltipla, sem um único paradigma dominante. Os autores acreditam que essa heterogeneidade é fundamental para o

desenvolvimento da área, tendo em vista que diferentes formas de entender e ver o fenômeno

estudado enriquece a criação do conhecimento.

Portanto, por ser um tema de natureza multiparadigmática e para identificar epistemologicamente esta pesquisa, utilizou-se o modelo de Burrell e Morgan (1979), que estabeleceram uma taxonomia dos paradigmas nas ciências sociais (LUKKA, 2010). Este

modelo identifica quatro paradigmas sociológicos, apresentando um modelo bidimensional de

análise das teorias sociais, sendo descrito na Figura 1.

Figura 1 - Paradigmas sociológicos para análise

organizacional

Fonte: Adaptado de Burrell e Morgan (1979)

A primeira dimensão (subjetividade/objetividade) engloba suposições sobre as ciências

sociais (CASALI, 2004). A abordagem subjetiva pressupõe que a realidade é percebida a partir

da perspectiva do homem, que a descreve a partir do seu próprio ponto de vista e que a compreensão dos fenômenos somente pode ser compreendida partindo-se do conhecimento

desenvolvido até o momento (BURRELL; MORGAN, 1979). Para os autores, na abordagem

objetiva, a realidade é composta por estruturas tangíveis, ou seja, o fenômeno pode ser compreendido por meio das relações que existem entre os elementos que o constituem e que os

fenômenos podem ser enfocados por sua função determinista. Todo fato possui uma causa e,

por conseguinte, a repetição das causas, obrigatoriamente produz os mesmos fatos (BURRELL;

MORGAN, 1979). Para Casali (2004), estas suposições compõem uma única dimensão de

análise porque elas estão interconectadas e não podem ser dissociadas.

A segunda dimensão representa suposições a respeito da natureza da sociedade,

que

pode ser tanto de ordem reguladora ou de natureza dinâmica, em processo radical de mudança

(ordem/mudança) (CASALI, 2004). Pesquisas que se classificam sob a ótica da regulação

27

preocupam-se em explicar os motivos que levam determinado fenômeno social a ocorrer de

determinada maneira, buscando sempre um posicionamento de coesão, unidade. Por outro lado,

a mudança radical envolve as pesquisas que possuem por base a investigação de conflitos

estruturais e contradições (BURRELL; MORGAN, 1979).

Combinando estas duas dimensões Burrell e Morgan (1979) propõem quatro paradigmas, contíguos, porém distintos (funcionalismo, interpretativismo, humanismo radical

e estruturalismo radical), os quais, ao mesmo tempo em que compartilham algumas características com os seus vizinhos, não perdem a especificidade (CASALI, 2004).

Paradigmas, segundo Kuhn (2013), constituem um conjunto de práticas que definem uma disciplina científica durante um determinado período.

Dessa forma, seguindo a matriz paradigmática proposta por Burrell e Morgan (1979),

os paradigmas interpretativista e funcionalista partilham uma compreensão reguladora da sociedade, porém com visões opostas da realidade: subjetiva ou objetiva, sendo que para os

funcionalistas a realidade é baseada em fatos concretos, externos ao indivíduo, enquanto os

interpretativistas compreendem a realidade social como um processo simbólico, onde organizações são entidades plurais criadas por seus membros, as quais para serem

compreendidas devem ser investigadas por dentro (CASALI, 2004).

Neste sentido, a teoria institucional enquadra-se no paradigma interpretativista do modelo de Burrell e Morgan (1979), por sua perspectiva sociológica, considerando a construção

social da realidade (BERGER; LUCKMANN, 1976; BURRELL; MORGAN, 1979), contribuindo para a gestão das organizações, pois busca explicar os fenômenos organizacionais

por meio da compreensão de como as estruturas e ações organizacionais tornam-se legitimadas

(DIMAGGIO; POWELL, 1983; SIMÕES; RODRIGUES, 2012), levando em conta que os processos resultam não apenas da ação humana, mas do contexto em que se situam (COVALESKI; DIRSMITH; SAMUEL, 1996; THORNTON; OCASIO; LOUNSBURY, 2012).

A teoria institucional é o reflexo das transformações ocorridas nos estudos organizacionais a partir de meados dos anos 60, quando os trabalhos passaram a ser orientados pela perspectiva de sistemas abertos (SCOTT, 1995; 2001). Porém, diferindo dos estudos clássicos em organizações, em relação à forma como é contemplada a noção de ambiente. A atenção se dirige para a relação de influência recíproca entre organizações e campos organizacionais de um lado, estruturas normativas e culturais mais amplas de outro (SCOTT,

1995; GUARIDO FILHO, MACHADO-DA-SILVA; GONÇALVES, 2009). A Teoria

28

Institucional está relacionada à criação, adoção, adaptação e difusão de estruturas, bem como a

esquemas, regras, normas e rotinas ao longo do tempo (SCOTT,

2005).

Em relação à contabilidade gerencial, a teoria institucional a considera como uma instituição dentro da empresa, ou seja, uma rotina formada por hábitos e aceita de forma inquestionável, dando sentido a um grupo de pessoas (BURNS; SCAPENS, 2000; PEREIRA; GUERREIRO, 2005; GUERREIRO; PEREIRA; FREZATTI, 2008). Dessa forma, a mudança na contabilidade gerencial ocorre quando novas práticas são transformadas em hábitos e rotinas amplamente aceitas na organização (SCAPENS, 1994, BURNS; SCAPENS, 2000; GUERREIRO *et al.*, 2005; CUNHA; SANTOS; BEUREN, 2015). Essa mudança constitui um processo contínuo, devendo considerar as perspectivas dos vários grupos da organização (SCAPENS, 2006).

A teoria institucional está classificada em três vertentes: Velha Economia Institucional

(VEI), Nova Economia Institucional (NEI) e Nova Sociologia Institucional (NSI) (BURNS; SCAPENS, 2000; SCAPENS, 2006; MOLL; BURNS; MAJOR, 2006; WICKRAMASINGHE; ALAWATTAGE, 2007). A VEI preocupa-se com as instituições, em entender como os hábitos e as regras são transmitidos e reproduzidos, rejeitando os pressupostos principais da teoria econômica (SCAPENS, 2006; SIMÕES; RODRIGUES, 2012).

A NSI surgiu em oposição à perspectiva positivista, sendo considerada predominante

no campo da sociologia (MOLL; BURNS; MAJOR, 2006). Focaliza sua atenção nas instituições externas ao ambiente organizacional, que influenciam as estruturas e os sistemas

organizacionais (SCAPENS, 2006). A NEI, por sua vez, baseia-se nas teorias econômicas

neoclássicas (BURNS, 2000; MOLL; BURNS; MAJOR, 2006; SCAPENS, 2006), estendendo

os pressupostos da racionalidade econômica e das regras de mercado à gestão das organizações

(SCAPENS, 2006).

Dessa forma, para entender o que orienta as práticas de contabilidade gerencial nas

organizações, de forma individual, as três vertentes podem ser envolvidas dependendo do interesse do pesquisador, pois embora pertencentes ao escopo da teoria institucional, possuem

percepções diferentes entre si (SCAPENS, 2006).

2.1.1 A Velha Economia Institucional (VEI)

A VEI tem suas raízes na tradição institucionalista americana, predominante no final do

século XVIII e início do século XIX, como oposição a uma teoria estática racional e econômica

do indivíduo (BURNS, 2000), sendo os nomes mais influentes: Thorstein Veblen, John

29

Commons e Wesley Mitchell (BURNS, 2000; SCAPENS, 2006; MOLL; BURNS; MAJOR, 2006). Portanto, reconhece que os indivíduos não agem apenas pela racionalidade e sim em um

ambiente social com regras e valores institucionalizados (SCAPENS, 1994; 2006).

A adoção da VEI, como perspectiva teórica para análise dos processos de

mudança da contabilidade gerencial, é do início da década de 90, portanto, recente (BURNS, 2000). A investigação desenvolvida sob esta perspectiva teórica busca compreender o como e o porquê determinados comportamentos ou estruturas surgem, se mantêm ou mudam ao longo do tempo (MOLL; BURNS; MAJOR, 2006). São vários os trabalhos de investigação que analisaram os processos de mudança da contabilidade gerencial à luz desta teoria, a exemplo dos estudos de Scapens (1994); Burns (2000); Burns e Scapens (2000); Siti-Nabiha e Scapens (2005); Ribeiro e Scapens (2006); Busco, Quattrone e Riccarboni (2007); Lukka (2007); Nor-Aziah e Scapens (2007); Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008); Rocha e Guerreiro (2010); Youssef (2013); Robalo (2014). A principal preocupação da pesquisa baseada na VEI, quando o foco de estudo é a contabilidade gerencial, é entender o processo pelo qual regras e rotinas de contabilidade gerencial podem vir a ser institucionalizadas na organização, ou seja, como práticas de contabilidade gerencial acabam transformadas em pressupostos tidos como certos, que informam e norteiam as ações individuais dos agentes nas organizações (BURNS; SCAPENS, 2000; RIBEIRO; SCAPENS, 2006).

Neste sentido, a VEI tem um foco interno voltado para o ambiente organizacional, onde as relações entre os indivíduos e seus comportamentos podem produzir uma nova realidade

social, que após um processo de mudança, possa ser considerada institucionalizada, ou seja, o indivíduo é o centro das atenções, ele influencia a construção das instituições e acaba por ser influenciado por ela (FREZATTI *et al.*, 2009).

2.1.2 A Nova Economia Institucional (NEI)

A NEI afirma que o indivíduo é racional, porém, com capacidade cognitiva restrita, ou seja, os indivíduos atuam sob instituições econômicas que estruturam o seu comportamento (FREZATTI *et al.*, 2009). Os principais teóricos no âmbito da NEI são Ronald Coase, Douglas North e Oliver Williamson (GUERREIRO *et al.*, 2005; LOPES, 2013). De maneira geral, os seguidores de Coase veem os custos de transação como fator importante para o processo decisório nas empresas (GUERREIRO *et al.*, 2005).

30

Esta vertente da teoria institucional utiliza o raciocínio econômico para explicar a diversidade na forma de arranjos institucionais, ou seja, não ignora os pressupostos da teoria econômica tradicional, mas a incrementa, pois procura explicar o comportamento a partir das suposições de racionalidade limitada, oportunismo e interesse próprio (SCAPENS, 2006).

Esse incremento de realidade ocorre a partir da percepção de que o ser humano não age

racionalmente em todas as suas ações, além de não ter uma capacidade de entendimento dos

fatos de forma ilimitada, como propunha a economia tradicional, neoclássica (WILLIAMSON,

1985; FREZATTI *et al.*, 2009).

Neste sentido, a NEI abandona o pressuposto neoclássico da maximização da utilidade

pelos indivíduos, porém não rompe completamente com a teoria econômica neoclássica.

Destaca o ambiente institucional como um conjunto de regras sociais, legais e políticas que

estabelecem as bases para a produção, a troca e a distribuição, exercendo grande influência no

comportamento das organizações econômicas, as quais podem ser consideradas como grupos

de indivíduos envolvidos por um propósito comum de alcançar seus objetivos por meio das

transações com o mercado (WILLIAMSON, 1985; FREZATTI *et al.*, 2009; GUERREIRO *et al.*, 2005).

Os instrumentos dessa abordagem teórica são os arranjos institucionais de contratos e

organizações em ambiente competitivo, cuja administração de firmas é disciplinada pela pressão competitiva dos mercados (GUERREIRO *et al.*, 2005). Firms buscam otimizar a eficiência com vistas ao resultado. Neste sentido, estudos sobre economias de escala, previsões

sobre efeitos de mudança em condições de demanda ou de fornecimento, tornam-se possíveis a

partir da perspectiva da NEI.

A contabilidade gerencial, nesse contexto, é entendida como uma técnica que auxilia os

gestores no processo de decisão e controle. No entanto, por preocupar-se sobre a explanação do comportamento gerencial que é fundamentado em racionalidade limitada, oportunismo e interesse próprio, típicos da racionalidade econômica, a NEI não oferece um campo teórico adequado à contabilidade gerencial, uma vez que esta envolve um conjunto complexo de elementos (WALKER, 1998). Portanto, a NEI pode ser útil no entendimento de determinados aspectos da complexidade das influências inter-relacionadas que compõem o fenômeno da mudança na contabilidade gerencial (SCAPENS, 2006).

31

2.1.3 A Nova Sociologia Institucional (NSI)

DiMaggio e Powell, em artigo seminal de 1983, estudaram a homogeneidade no lugar das diferenças entre as organizações. Predominava a ideia de que as organizações eram diferentes em termos de estrutura e comportamento, sendo essa diferenciação proposital, como forma de elas se adaptarem a fatores contingenciais. A contribuição dos autores está na afirmativa de que a motivação para a burocratização e para mudanças organizacionais, deriva menos de objetivos econômicos e mais em razão de outros fatores que tornam as organizações mais parecidas, sem necessariamente torná-las mais eficientes, porém com motivos de se obter legitimação (OYADOMARI *et al.*, 2008a).

Os pesquisadores da contabilidade que utilizam a NSI como abordagem institucional, definem práticas contábeis como características que podem legitimar as organizações (CARRUTHERS, 1995; RUSSO; GUERREIRO, 2017). Esses estudiosos baseiam seus estudos em DiMaggio e Powell (1983; 1991) e Meyer e Rowan (1977) e enfatizam o conceito de isomorfismo institucional (coercivo, mimético ou normativo). Nessa abordagem, atores e organizações desenvolvem sistemas compartilhados de significados dentro de um campo organizacional, que uma vez objetivado constitui realidade social (GREENWOOD; SUDDABY; HININGS, 2002). Portanto, a abordagem da NSI procura principalmente explicar como as mudanças interorganizacionais são difundidas dentro de um campo organizacional.

Neste sentido, a NSI estuda como o ambiente institucional, composto de normas, crenças, tradições e necessidade de legitimidade, afeta o comportamento das organizações (DIMAGGIO; POWELL, 1983; FREZATTI *et al.*, 2009). Procura explicar porque organizações em situações específicas parecem ser similares (MEYER; ROWAN, 1977; SCAPENS, 2006).

Portanto, essa vertente parte do pressuposto de que as organizações sofrem pressões por parte do ambiente no qual estão inseridas, em virtude da aceitação de procedimentos socialmente institucionalizados, ou seja, estuda as mudanças em relação às práticas formais institucionalizadas. A aceitação destes procedimentos proporcionaria à organização legitimação externa, trazendo vantagens fundamentais na obtenção de recursos indispensáveis à sobrevivência (MEYER; ROWAN, 1977; COVALESKI *et al.*, 2007; FREZATTI *et al.*, 2009).

Em relação aos controles de gestão, o conceito relevante está na noção de isomorfismo,

que corresponde a predisposição às organizações se assemelharem. As organizações são

conduzidas a incorporação de práticas e procedimentos estabelecidos por conceitos racionalizados e predominantes, institucionalizados na sociedade, para aumentar sua

32

legitimidade e sobrevivência (MEYER; ROWAN, 1977). Scapens (2006) exemplifica esta tendência citando a implementação do custeio ABC, que deveria estar tecnicamente relacionado

à melhora na alocação dos custos indiretos, contribuindo para a tomada de decisões. No entanto,

pode ser executado simplesmente pelo desejo de deixar a empresa em conformidade com a

expectativa externa, a fim de aparentar a adoção de modernas técnicas utilizadas por outras

organizações renomadas (MACHADO-DA-SILVA; FONSECA; CRUBELLATE, 2005).

Para obter legitimação, as organizações devem considerar o seu ambiente externo e

atentar para modelos estruturados, inclusive para os sistemas de contabilidade gerencial (COLAVESKI, DIRSMITH, SAMUEL, 1996; JAMES, 2009). Porém, a adoção de práticas de

contabilidade gerencial não cumpre apenas com o propósito de obter legitimidade no ambiente,

mas pode também servir de melhorias no desempenho das organizações (DIMAGGIO; POWELL, 1983; GRANLUND, 2001).

Tendo em vista as pressões existentes em um ambiente competitivo, consideram-se

propícias as condições para que ocorra o isomorfismo institucional. O grau de

dependência

entre as empresas, aliado ao fenômeno da rapidez das mudanças e ao alto grau de conectividade

dos sistemas de informação global, bem como da sua complexidade resultante, leva as organizações a se tornarem cada vez mais parecidas (REIS, 2011; VAILATI; ROSA; VICENTE, 2017).

De acordo com a NSI as organizações são recompensadas por legitimidade, sobrevivência e recursos, fundamentadas na aceitação das pressões coercitiva, normativa e mimética das instituições (DIMAGGIO; POWELL, 1983), o que implica a transferência de valores, símbolos, estratégias e estruturas (MEYER; ROWAN, 1977; DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Isomorfismo portanto, resulta de três tipos de pressões externas: coercitiva, mimética e normativa (DIMAGGIO; POWELL, 1983; WILLIAMS *et al.*, 2009). O isomorfismo coercivo decorre da influência política e do problema da legitimação, sendo resultante de pressões formais (regras e leis governamentais), informais (clientes, fornecedores, entre outros) e por expectativas culturais existentes na sociedade (DIMAGGIO; POWELL, 1983; WILLIAMS *et al.*, 2009; RUSSO; GUERREIRO, 2017). O isomorfismo mimético refere-se à presença da incerteza e vem do desejo de parecer com outras organizações bem-sucedidas e já legitimadas pelo ambiente, pela “mimetização” de suas práticas, estruturas e resultados (DIMAGGIO; POWELL, 1983; WILLIAMS *et al.*, 2009). O isomorfismo normativo tem origem nas expectativas culturais, com os padrões do ambiente operacional orientando a tomada de decisão organizacional (WILLIAMS *et al.*, 2009). Associa-se igualmente à profissionalização, com

o

33

desenvolvimento de normas sobre o comportamento organizacional e profissional (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Em geral, as instituições colaboram para reduzir a incerteza e o risco do comportamento individual, ao definir os papéis dos atores e o comportamento esperado deles em certas estruturas, oferecendo em troca estabilidade (MACHADO; SARTORI; CRUBELATTE, 2017).

De acordo com Scott (2001), esses três mecanismos fazem parte dos pilares da construção e

sustentação das instituições, conforme apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 - Os três pilares das instituições

Elementos Regulativo Normativo ^{Pilares}

Cultural-Cognitivo

Bases de Conformidade Utilidade Obrigação Social

Aceitação de pressuposto e entendimento compartilhado **Bases de Ordem** Regras Regulativas Expectativa da adesão Esquemas Construtivos **Mecanismos** Coercitivo Normativo Miméticos **Lógica** Instrumentalidade

Adequação Ortodoxa **Indicadores** Regras, leis e sanções Certificado e Aceitação Crença comum e lógica

compartilhada de ação **Bases de Legitimidade** Legalmente sancionado Moralmente Governado ^{Conceitualmente} correto e

culturalmente sustentado

Fonte: Scott (2001)

Observa-se no Quadro 1, que os pilares (regulativo, normativo e cultural-cognitivo) apresentam lógicas institucionais diferentes. Essas lógicas atuam sobre os atores e as organizações e, por consequência, sobre as práticas de contabilidade gerencial. No pilar regulativo a conformidade dos atores com a prática que lhes é imposta ocorre ao perceber que,

apesar de imposta, ela tem utilidade no dia a dia. Assim, a lógica que sustenta a conformidade

desse pilar é a de resolução de problemas (SCOTT, 2001; MACHADO; SARTORI; CRUBELATTE, 2017; RUSSO; GUERREIRO, 2017).

Em relação ao pilar normativo, a lógica da adequação pressupõe a obrigatoriedade na vida social. Assim, os elementos normativos compreendem representações coletivas da realidade em diferentes níveis: da sociedade, onde normas e valores definem comportamentos

apropriados; dos setores, onde instituições determinam códigos de conduta e no nível das

comunidades (MACHADO; SARTORI; CRUBELATTE, 2017; RUSSO; GUERREIRO, 2017). Segundo Scott (2001) esse pilar pode ser considerado como o estabilizador das

crenças
e normas sociais.

O pilar cultural-cognitivo ressalta as representações internas e do ambiente. Assim, a escolha dos atores é restrita a forma como o conhecimento é construído (SCOTT, 2001).

A

34

principal característica está relacionada à construção de percepções compartilhadas, sendo

valorizadas as interpretações subjetivas das ações, que estabelecem a realidade social e conferem significado ao uso das práticas (SCOTT, 2001; MACHADO; SARTORI; CRUBELATTE, 2017; RUSSO; GUERREIRO, 2017).

Para Scott (2001) os pilares devem ser vistos como alternativas baseadas em análises,

compreendendo aspectos distintos de um mesmo fenômeno. A separação em pilares não deve

ser objetivada, de modo a desprezar sua interdependência e complementaridade.

Em relação à lógica, Meyer e Rowan (1977) consideram que, na medida em que a instituição está inclinada a resolução de problemas, ganha instrumentalidade, proporcionando sua legitimidade, mesmo que inicialmente haja a cerimonialidade (BUSH, 1983; RUSSO; GUERREIRO, 2017), ou seja, comportamentos cerimoniais e instrumentais ocorrem simultaneamente em cada instituição.

A aparente dicotomia está associada à forma como as instituições são socialmente

percebidas, conforme padrões de julgamento que oferecem significado aos comportamentos a

eles relacionados (BUSH, 1983; RUSSO; GUERREIRO, 2017). A base dessa distinção está no

fato de que valores cerimoniais são assegurados pelos usos e costumes, integram a

hierarquia,

a distinção entre indivíduos e justificam relações de poder com padrões de autoridade existentes. Portanto, pertinentes ao passado. Em relação aos valores instrumentais, são assegurados pela aplicação sistematizada de conhecimento para a resolução de problemas. O

processo de questionamento de relações causais, está associado com o processo de mudança

institucional (BUSH, 1983; RUSSO; GUERREIRO, 2017).

Em relação a implementação de novas práticas de controle de gestão, pode ser considerada cerimonial quando leva em consideração aspectos de funcionalidade técnica, sem

impulsionar o gestor a atuar conforme as informações por ela asseguradas. No entanto, será

considerada instrumental quando, além de cumprir com os princípios de funcionalidade técnica,

propicia a ação social. Dessa forma, o gestor utiliza as informações geradas para a tomada de

decisões e, assim, promove a mudança (RUSSO; GUERREIRO, 2017).

O comportamento relacionado ao uso de uma prática de gestão envolve parcelas de

cerimonialidade e de instrumentalidade, em maior ou menor intensidade, dependendo da sua

associação com os valores a ela estabelecidos. (BUSH, 1983; RUSSO; GUERREIRO, 2017).

Dessa forma, as práticas de controle gerencial seguem ao mesmo tempo regras, rotinas

e papéis que se modificam em uma constante interação entre fatores ambientais e ações humanas (BUSH, 1983; BUSCO; QUATTRONE; RICCABONI, 2007; RUSSO;

GUERREIRO, 2017). Assim, as mudanças em controles gerenciais podem ser representadas

pelos modelos do processo de institucionalização descritos a seguir.

2.2 MODELOS DE INSTITUCIONALIZAÇÃO

Um processo de institucionalização envolve padronização de comportamentos sociais e

relações sociais mais controladas entre os agentes, buscando clarear a identidade organizacional

e criar um ambiente social estável (CLEGG; HARDY, 2006). Neste sentido, a institucionalização refere-se ao processo em que a organização procura ajustar seu comportamento às expectativas sociais na intenção de obter reconhecimento pela forma de

pensar e agir (COVALESKI; DIRSMITH; SAMUEL, 1996).

O processo de institucionalização, portanto, pode ser considerado como a disseminação

de estruturas ou processos organizacionais que passam a ser normativa ou cognitivamente

sustentados como socialmente legítimos, mesmo que não sejam prescritos formalmente. Essa

legitimidade é conferida pela sociedade como um todo e fornece às organizações o suporte e a

condição necessária para manter suas atividades operacionais (MEYER; ROWAN, 1977; DIMAGGIO; POWELL, 1983; SCOTT, 1987; COVALESKI; DIRSMITH; SAMUEL, 1996).

Neste sentido, a adoção de procedimentos socialmente institucionalizados remete ao

conceito de instituições, que segundo Ribeiro e Scapens (2006) são convenções que

governam

a vida social e que explicam a regularidade. Portanto, instituições são concebidas a partir de

hábitos, regras e rotinas (BURNS; SCAPENS, 2000; GUERREIRO *et al.*, 2005). Tem sido comum na literatura a distinção entre níveis ou graus de institucionalização (BERGER; LUCKMANN, 1976; TOLBERT; ZUCKER, 1999; SCOTT, 2001).

Entre os modelos utilizados para o processo de institucionalização, de acordo com a

literatura consultada, dois se destacam pela frequência com que foram citados: o modelo proposto por Tolbert e Zucker (1999) e o modelo proposto por Burns e Scapens (2000), utilizado na maioria das pesquisas que envolvem o processo de mudança em contabilidade

gerencial. Este modelo foi expandido recentemente por Bogt e Scapens (2014), em virtude da

percepção de contradições quando de uma abordagem empírica. Os modelos citados são

detalhados na sequência.

36

2.2.1 O processo de institucionalização segundo o modelo de Tolbert e Zucker (1999)

De acordo com Berger e Luckmann (1976), a institucionalização é definida como ações

tornadas habituais por tipos específicos de atores. Nesse sentido, ações habituais se referem a

comportamentos que são adotados por indivíduos ou grupos de atores dispostos a resolver

problemas recorrentes (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Segundo as autoras, a institucionalização também se refere ao processo pelo qual

componentes de uma estrutura formal são largamente aceitos como apropriados e necessários, servindo para legitimar a organização. Na concepção de Scott (2001), as instituições alcançam a legitimidade quando conseguem agir de forma racional e eficiente, ou ainda, constroem modelos mentais que dizem o que é ser eficiente ou não, de acordo com a visão de valores dos atores sociais envolvidos. A partir do compartilhamento dos sentidos e significados pelos atores, obtém-se a legitimação das estruturas e sua consequente institucionalização. A legitimação também pode ser obtida a partir daquilo que é amplamente aceito pela sociedade (DIMAGGIO; POWELL, 1983; TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Neste sentido, Pamela S. Tolbert e Lynne Zucker (1999) desenvolveram um modelo que envolve quatro fases distintas do processo de institucionalização: inovação, habitualização, objetificação e sedimentação. A Figura 2 mostra o modelo, da forma como foi constituído.

Figura 2 - Processos inerentes à institucionalização segundo Tolbert e Zucker (1999)

Fonte: Tolbert e Zucker (1999, p. 207)

Diante desse diagrama, cabe destacar os estágios de institucionalização, igualmente

propostos por Tolbert e Zucker (1999). Para as autoras, o processo de institucionalização ocorre

37

em três estágios distintos: pré-institucional, semi-institucional e total institucionalização. No

estágio pré-institucional estão a inovação e a habitualização. No estágio semi-institucional a

objetificação, sendo que a total institucionalização ocorre quando há a sedimentação.

No estágio pré-institucional, portanto, estão as forças causais exógenas à organização,

geralmente derivadas de mudanças de tecnologias, de legislações e das forças de mercado, as

quais podem levar à introdução de inovações nas organizações. Essas forças podem incentivar

a criação de novos hábitos (TOLBERT; ZUCKER, 1999; RUSSO *et al.*, 2012; MENDONÇA,

et al., 2017). Scott (2001) ressalta a importância da identificação de forças que pressionam a institucionalização de determinados processos, podendo ser constituídas por grupos de interesse, parceiros estratégicos, forças externas informais, entre outros. Alguns estímulos, porém, não são oriundos exclusivamente de forças externas, ou seja, as organizações competem também por poder político e legitimidade institucional, tanto para o bem social como econômico (DIMAGGIO; POWELL, 1983). Assim, pode ocorrer de o modelo proposto por Tolbert e Zucker (1999) envolver um posicionamento teórico da NSI e da VEI, uma vez que abrange fatores externos e internos à organização como motivadores da institucionalização.

Ainda na fase inicial dos processos de mudança, na habitualização, a adoção das práticas

ocorre em organizações que estão vivenciando o mesmo tipo de problema, sendo natural que

elas levem em conta as soluções desenvolvidas por outras organizações. Os comportamentos

são organizados e formalizados como arranjos estruturais, concebidos em resposta a problemas

organizacionais específicos sem depender grandes esforços ou investimentos (TOLBERT;

ZUCKER, 1999).

Nesta fase de habitualização, portanto, os estímulos são percebidos por diversos agentes

dentro das organizações e cada um responde a esses estímulos, propondo soluções. Assim,

existe a inovação pela troca de conhecimentos, que ocorre pela participação individual, ou simultânea, dos agentes envolvidos. O resultado é que há muitas soluções novas, porém

poucas

equivalentes, ou seja, há poucos indivíduos que adotam o mesmo tipo de solução.

Consequentemente, neste contexto inicial dos processos de institucionalização, há um baixo

nível de teorização acerca das novas estruturas propostas (RUSSO *et al.*, 2012), remetendo ao

comportamento isomórfico das organizações (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

A partir dessa fase, portanto, o modelo evidencia o monitoramento interorganizacional,

que diz respeito à troca de conhecimentos entre as organizações, na busca de uma solução para

um determinado problema comum. A formalização dessa inovação envolve a teorização dos

procedimentos adotados ou dos arranjos estruturais (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Para

38

assegurar a viabilização da objetificação, o monitoramento interorganizacional e a teorização

são elementos fundamentais.

O estágio da semi-institucionalização trata da objetificação do novo elemento institucional, ou seja, envolve certo grau de consenso social entre os agentes tomadores de

decisões da organização, a respeito do valor de um novo elemento institucional que está se

desenvolvendo (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Conforme as autoras, isso ocorre porque as organizações nesta fase já se valem de informações dos resultados das implementações em

outras organizações, o que é obtido a partir de um monitoramento do que ocorre nos concorrentes e a partir de um monitoramento interno dos resultados produzidos pelas

novas

estruturas.

Zucker (1988) afirma que esse é um processo chave da institucionalização, pois ele

marca o desprendimento do significado da ação para o indivíduo. Independentemente de quem

desempenhe a ação a partir daquele momento, a ação é generalizada e dá-se o nome de objetificação, adquirida a partir da habitualização.

Neste sentido, na fase de objetificação as organizações podem utilizar evidências de

diversas fontes para avaliar os riscos de adoção da nova estrutura, e podem observar as atitudes

dos concorrentes, visando manter sua competitividade bem como mensurar a relação custo x

benefício desta prática (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Nessa fase, destaca-se a importância dos

indivíduos com interesse material na definição das práticas. As autoras citam como exemplo os

consultores de qualidade total que exerceram um movimento mundial pela implementação da

Gestão da Qualidade Total (GQT), difundindo modelos, práticas e usando procedimentos de

certificação por meio das normas ISO 9000.

Ainda neste estágio, a teorização torna-se fundamental, pois auxilia a consulta de organizações aos procedimentos necessários para que a adoção de uma nova estrutura possa ser executada, implementada, bem como quais resultados possam ser esperados, auxiliando, portanto, na disseminação do conhecimento (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Portanto, o

processo de objetificação possibilita que as novas instituições possam ser difundidas. A homogeneização das soluções adotadas, na visão de Dimaggio e Powell (1983), é explicada

pela força do papel das profissões, das universidades e do Estado, que atuam de forma racional

nos processos. O processo de objetificação, na visão desses autores, pode ser estudado à luz do

isomorfismo.

A institucionalização se consolida no processo chamado de sedimentação, que está

associado ao estágio de total institucionalização (TOLBERT; ZUCKER, 1999). A

sedimentação ocorre quando a instituição sobrevive por várias gerações na organização,

39

passando a fazer parte da sua história (BERGER; LUCKMANN, 1976; TOLBERT; ZUCKER,

1999). Nessa fase existem fatores que afetam a abrangência do processo de difusão de uma

estrutura e sua conservação no longo prazo, portanto, conhece-los é fundamental para a compreensão da sedimentação, a exemplo da resistência de grupos, que podem ser atores

afetados adversamente pelas estruturas e, assim, capazes de se mobilizarem contra elas (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Por outro lado, as autoras argumentam que, nem sempre a ausência de oposição direta

significa ausência de obstáculos, uma vez que a impossibilidade de visualizar resultados palpáveis (impactos positivos) com o uso de tais práticas pode afetar a sua difusão,

principalmente se seus defensores continuam envolvidos em sua teorização e promoção. Caso

esses resultados não sejam alcançados pode haver um processo de desmotivação e descontinuidade da implementação das novas estruturas. Assim, estruturas alternativas, que possam alcançar os mesmos fins, podem levar as organizações a abandonar arranjos antigos, o que vem de encontro ao posicionamento de grupos de interesse defensores da manutenção e propagação das estruturas (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

O processo inverso ao da institucionalização é a desinstitucionalização. Sua ocorrência

requer uma nova e grande mudança no ambiente (externo ou interno), de modo a oportunizar a

ação de outros atores interessados em explorar as novas vantagens e desvantagens de novas

práticas, ou a fazer com que os atuais atores se desinteressem pelo uso da prática atual.

(TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Por fim, percebe-se que a cada estágio do processo estão relacionadas forças, externas

e internas, capazes de potencializar ou comprometer a institucionalização da nova prática.

Portanto, no contexto institucional de uma organização, especialmente quando relacionado à

mudança em contabilidade gerencial, evidenciar o conjunto de forças que atuam sobre os atores,

artefatos e a organização, pode ajudar a compreender como práticas associadas ao processo de

gestão podem ser institucionalizadas (RUSSO; PARISI; PEREIRA, 2016).

2.2.2 O processo de institucionalização segundo o modelo de Burns e Scapens (2000)

Diferente de Tolbert e Zucker (1999), o modelo de Burns e Scapens (2000) está fundamentado na vertente da VEI. Enquanto a NSI estuda como em determinados aspectos as organizações são similares, motivadas por comportamentos isomórficos, miméticos e coercitivos, a VEI estuda as práticas contábeis como hábitos e rotinas institucionalizadas (OYADOMARI *et al.*, 2008b). Pela VEI, a institucionalização de uma prática ou de uma crença

40

se materializa pelos hábitos e rotinas, enquanto hábitos são individuais, as rotinas são relacionadas com o grupo (SCAPENS, 1994).

O modelo proposto por Burns e Scapens (2000) teve a finalidade de estudar os processos

intraorganizacionais de mudança em práticas de contabilidade gerencial. Esta estrutura tem sido

amplamente utilizada em pesquisas, principalmente quando a atenção está voltada para as

características fundamentais do processo de mudança (RIBEIRO; SCAPENS, 2006; CRUZ;

MAJOR; SCAPENS, 2009; BUSCO; SCAPENS, 2011; BOGT; SCAPENS, 2012).

O enquadramento teórico de Burns e Scapens (2000) sistematiza a forma como as ações,

as regras, as rotinas e as instituições se relacionam entre si. O modelo elaborado pelos autores

está descrito na Figura 3.

Figura 3 - Processos inerentes à institucionalização segundo Burns e Scapens (2000)

Fonte: Burns e Scapens (2000, p.9)

O modelo teórico proposto pelos autores combina elementos sincrônicos e diacrônicos:

enquanto instituições restringem e moldam a ação sincronicamente (em um ponto específico do

tempo), as ações produzem e reproduzem instituições diacronicamente (através da sua influência cumulativa no decorrer do tempo) (BURNS; SCAPENS, 2000; SIMÕES; RODRIGUES, 2012). Tanto o domínio institucional quanto o domínio da ação estão em curso

em um processo cumulativo de mudança ao longo do tempo, como representado pelas linhas

contínuas na parte superior e inferior da figura. A parte central, por sua vez, ilustra a maneira

como regras e rotinas atuam, unindo o campo de ação e o campo institucional. As regras e as

41

rotinas também estão em um processo cumulativo de mudança, no entanto, novas regras e novas

rotinas podem ser introduzidas ou surgir de forma mais discreta, e isso é ilustrado pelas caixas

separadas. As setas (a e b) representam os processos sincrônicos e as setas (c e d) os processos

diacrônicos (BURNS; SCAPENS, 2000).

O modelo de institucionalização proposto pelos autores é apresentado em quatro etapas:

codificação, incorporação, reprodução e institucionalização. O primeiro processo, representado

pela seta “a”, implica a codificação dos princípios institucionais em regras e rotinas. As rotinas

envolvem os princípios institucionais existentes na organização, que formarão novas regras,

que por sua vez, conduzirão a formação ou reformulação das rotinas em curso. Este processo

de codificação baseia-se em pressupostos tidos como certos (*taken-for-granted*), que envolvem

os princípios institucionais pela sua concretização nos significados, valores e poderes existentes

(BURNS; SCAPENS, 2000).

O segundo processo, representado pela seta “b”, envolve os atores que executam as

rotinas e regras que codificam os princípios institucionais. Esse processo de incorporação pode

envolver escolhas conscientes, mas, geralmente, resultará de um monitoramento reflexivo

e da

aplicação do conhecimento tácito sobre como as coisas devem ser feitas. Essa etapa pode estar

sujeita à resistência, especialmente se as novas regras e rotinas desafiam significados e valores

existentes previamente, e se os atores possuem poder suficiente para resistir à mudança (BURNS; SCAPENS, 2000).

O terceiro processo, representado pela seta “c” ocorre quando o comportamento repetitivo leva à reprodução das rotinas. Essa reprodução pode envolver tanto mudanças conscientes como inconscientes. A mudança será consciente quando os atores, coletivamente,

questionam as regras existentes e será inconsciente, ou não intencional, quando não existirem

sistemas para monitorar a execução das rotinas ou quando as regras e rotinas não são compreendidas ou aceitas pelos atores (BURNS; SCAPENS, 2000).

O último processo é o identificado pela seta “d”, que se refere à institucionalização das

regras e rotinas, reproduzidas através do comportamento individual dos atores. As regras e

rotinas assumem uma qualidade normativa, sem contestação, ou seja, regras e rotinas tornam-

se como são as coisas, como instituições. Essas instituições serão codificadas nas regras e

rotinas em andamento e moldarão novas regras, e assim por diante (BURNS; SCAPENS, 2000).

Neste sentido, regras e rotinas assumem-se como um normativo independente dos interesses

personais dos atores individuais; são instâncias das instituições. E quanto melhor aceitas e

inquestionáveis forem essas instituições, maior a probabilidade de criar resistência à mudança

(BURNS; SCAPENS, 2000).

42

Dessa forma, a mudança de práticas de contabilidade gerencial institucionalizadas é

entendida como um processo. Novas regras serão interpretadas no contexto de regras e rotinas

existentes, e a reprodução de rotinas já existentes influenciará a implementação de novas regras

e o surgimento de novas rotinas (BURNS; SCAPENS, 2000). Assim, Burns e Scapens (2000)

conceituam regras como declarações formais de procedimentos, e rotinas como os procedimentos em uso, sendo que as regras são alteradas em intervalos de tempo, enquanto as

rotinas têm o poder de estar em um processo continuado de mudanças.

Portanto, os quatro processos referidos no modelo de Burns e Scapens (2000) formam

um ciclo que, através dos processos sincrônicos e diacrônicos, influenciam as atividades e o dia

a dia das organizações. A adoção da VEI permite estudar a forma como as regras (os sistemas

de contabilidade) e as rotinas (as práticas da contabilidade) evoluem e, por isso, entender melhor

o processo de mudança (e de resistência à mudança) da contabilidade gerencial (SCAPENS,

2006).

A preocupação da investigação sustentada pelo modelo de Burns e Scapens (2000) é

entender os processos através dos quais as regras e as rotinas da contabilidade gerencial podem

ser institucionalizadas, ou seja, como as práticas da contabilidade gerencial (rotinas) são influenciadas pelas instituições (RIBEIRO; SCAPENS, 2006). Burns e Scapens (2000) argumentam que, mesmo assumindo que as instituições são estáveis, elas podem mudar como

resultado das ações humanas, e que as instituições podem influenciar e ser influenciadas pelas

práticas da contabilidade (rotinas).

Portanto, a mudança da contabilidade é um processo contínuo e não propriamente um

conjunto de eventos discretos ou isolados (BURNS; SCAPENS, 2000; SITI-NABIHA;

SCAPENS, 2005; SCAPENS, 2006). Neste sentido, Burns e Scapens (2000) apresentam três

dimensões (dicotomias) nas quais os processos de mudança podem ser categorizados:

1) Mudança formal/informal: a formal ocorre de forma consciente, por norma, através

da adoção de novas regras e/ou ações de um indivíduo ou grupo de indivíduos influentes na organização, enquanto a informal decorre de aspectos tácitos e não

intencionais;

2) Mudança revolucionária/evolucionária: revolucionária implica uma interrupção radical com as rotinas e instituições, enquanto que a mudança evolucionária é incremental e menos divergente das rotinas e instituições existentes;

3) Mudança progressiva/regressiva: a progressiva contribui com a mudança do comportamento cerimonial para o instrumental, enquanto a regressiva reforça o

comportamento cerimonial.

43

Em relação à última dicotomia, Burns e Scapens (2000) fazem referência ao comportamento cerimonial ou instrumental. As rotinas institucionalizadas por meio de um comportamento cerimonial são aquelas que preservam as estruturas de poder ou interesses de determinados indivíduos ou grupos específicos. As rotinas institucionalizadas por um comportamento instrumental são as que buscam apoiar a tomada de decisão, ou seja, buscam resolver os problemas e melhorar as relações. A forma como as rotinas da contabilidade são institucionalizadas (cerimonial ou instrumental), ou seja, como as práticas da contabilidade são usadas e o papel desempenhado pelos responsáveis da contabilidade, depende das instituições vigentes na organização (SITH-NABIHA; SCAPENS, 2005). Burns e Scapens (2000) associam o comportamento cerimonial a uma mudança do tipo regressiva, pois restringe o processo de mudança institucional enquanto a mudança do tipo progressiva está associada ao comportamento instrumental.

2.2.3 O processo de institucionalização segundo o modelo de Bogt e Scapens (2014)

A estrutura conceitual proposta por Burns e Scapens (2000) tem sido amplamente utilizada por estudos que lidam com a mudança na contabilidade gerencial (RIBEIRO; SCAPENS, 2006; CRUZ; MAJOR; SCAPENS, 2009; BUSCO; SCAPENS, 2011; BOGT;

SCAPENS, 2012). Entretanto, Bogt e Scapens (2014) decidiram expandir o modelo de Burns e

Scapens (2000) depois de encontrarem algumas contradições na base institucional de duas

universidades estudadas em 2012. No modelo estendido, reconhecem tanto as instituições

externas quanto as internas, o papel da deliberação humana, agência e poder de indivíduos

específicos e/ou grupos para impor novas regras (BOGT; SCAPENS, 2014).

Ao incluírem a deliberação humana no quadro, Bogt e Scapens (2014) enfatizaram a

importância das lógicas, em especial da lógica situada, onde diante de qualquer situação específica, haverá múltiplas lógicas que surgem da combinação de instituições internas e externas. Da mesma forma, diferentes grupos de uma organização podem ter diferentes lógicas

situadas, e as contradições decorrentes dessas lógicas podem ser uma fonte de mudança

institucional (BOGT; SCAPENS, 2014). Ao falar em agência humana, Bogt e Scapens (2014)

se referem ao gerenciamento que cada indivíduo faz acerca de suas ações, ou seja, da capacidade

do indivíduo de causar uma mudança nas rotinas já existentes. Isso implica que todos os atores

(agentes) exercem um determinado tipo de poder, mesmo aqueles em posições de extrema

subordinação (GIDDENS, 1984).

44

Além disso, Bogt e Scapens (2014) justificam a extensão do modelo para possibilitar a

exploração das mudanças em função dos trabalhos mais recentes na teoria institucional, tanto

na vertente da NSI, onde o foco tem se afastado do isomorfismo e da legitimidade e a ênfase da

investigação está em variações de prática e lógicas institucionais, como na VEI, onde o debate

gira em torno da relação entre instituições e ações. Espejo e Eggert (2017) citam que a inclusão

da racionalidade no modelo leva em conta que um dos próprios autores sugeriu que o modelo

original fosse expandido, bem como a extensa quantidade de trabalhos que foram fundamentados no modelo original.

No entanto, Bogt e Scapens (2014) argumentam a necessidade de cuidado quando se

fala em instituições e em lógicas na NSI e no modelo de Burns e Scapens (2000). Enquanto na

NSI o termo instituições significa padrões de comportamentos recorrentes auto-reprodutivos

(DIMAGGIO; POWELL, 1991), ou seja, comportamentos institucionalizados, Burns e Scapens

definiram instituições como os pressupostos compartilhados assumidos (*the shared taken-for-*

granted assumptions) que identificam categorias de atores humanos e suas atividades e relacionamentos apropriados. Portanto, pelo modelo de Burns e Scapens os pressupostos

assumidos sustentam o comportamento, mas não são uma forma de comportamento.

Em relação às lógicas, pela vertente da NSI as lógicas institucionais são formas de pensar que moldam comportamentos institucionalizados, além de estarem localizadas no nível

do campo institucional, podendo moldar as instituições tanto no nível de campo como no nível

de organizações individuais (BOGT; SCAPENS, 2014). No modelo proposto por Bogt e Scapens (2014) as formas de racionalidade (lógicas situadas) são usadas para selecionar as

rotinas apropriadas, ou para deliberar sobre cursos de ação a serem tomados quando não

existirem rotinas para uma situação específica. As lógicas situadas estão localizadas dentro de

organizações individuais e são moldadas pela multiplicidade de instituições, internas e externas.

Bogt e Scapens (2014) argumentam que embora com diferenças na terminologia, a

abordagem das lógicas institucionais pela NSI tem algumas semelhanças com os estudos de

contabilidade gerencial que adotam a estrutura de Burns e Scapens (2000). Thornton, Ocasio e

Lounsbury (2012) afirmam que embora as definições de lógicas institucionais possam variar

em sua ênfase, elas pressupõem que para entender o comportamento individual e organizacional, deve-se compreender o contexto social e institucional.

Thornton, Ocasio e Lounsbury (2012) propõem que as articulações entre as diferentes

lógicas que constituem as ordens institucionais podem resultar em diferentes práticas organizacionais, visto a heterogeneidade e as contradições inerentes às lógicas das diversas

ordens institucionais. Os autores definem lógicas institucionais como padrões históricos que

são construídos socialmente, incluindo práticas materiais e símbolos culturais, tais como pressupostos, valores e crenças pelos quais indivíduos e organizações proporcionam significado

a sua atividade cotidiana, organizam tempo e espaço e reproduzem suas experiências.

No entanto, Bogt e Scapens (2014) estavam mais interessados nas instituições e nas

lógicas dentro de organizações específicas. Esses pressupostos têm sido abordados pela VEI,

especificamente pelo quadro de Burns e Scapens (2000), que reconhece que existem instituições

dentro das organizações - definidas como os pressupostos assumidos que sustentam as regras e

as rotinas e que dão forma às práticas do dia a dia (BURNS; SCAPENS, 2000).

Bogt e Scapens (2014) salientam que a pesquisa de Burns e Scapens (2000) se preocupou inicialmente com o modo como essas instituições internas formam práticas dentro

das organizações e como elas podem criar resistência à mudança. Como esses estudos estavam

preocupados com a resistência à mudança, eles se concentraram inicialmente na estabilidade

em vez de na mudança, enquanto estudos mais recentes como os de Busco e Scapens (2011) e

de Siti-Nabiha e Scapens (2005) enfatizaram as complexas interconexões entre estabilidade e

mudança e demonstraram que é importante reconhecer que as instituições internas, expressas

em formas de pensamentos adotados em uma organização, podem moldar as respostas às

pressões institucionais externas (BOGT; SCAPENS, 2014).

Motivados pela ideia de diferentes lógicas, embora prefiram usar o termo racionalidade,

Bogt e Scapens (2014) reavaliam a relação entre instituições e ações no modelo de Burns e

Scapens (2000). Os autores argumentam que as instituições (sob a forma de pressupostos

adquiridos sem questionamento) podem moldar formas de racionalidade dentro das organizações, embora essas formas de racionalidade também possam ser influenciadas (e até

mesmo dominadas) pelas lógicas institucionais externas. Para os autores, são essas múltiplas

racionalidades que moldam as rotinas dentro das organizações e as respostas dos atores a

situações para as quais não há rotinas disponíveis. Dessa forma, procuraram explorar a relação

entre instituições, racionalidade e agência em contabilidade gerencial (ESPEJO; EGGERT,

2017).

Espejo e Eggert (2017) citam que, ao incluírem a lógica no modelo, Bogt e Scapens

(2014) procuram suprir uma lacuna da investigação institucionalista oriunda de dois aspectos

distintos. O primeiro proveniente dos estudos de Meyer e Rowan (1977) e de Zucker (1977),

baseados na interpretação das obras de Berger e Luckmann (1967), que consideram as instituições como socialmente construídas, como *taken-for-granted*, ou seja, o ator organizacional passivo. O segundo aspecto, de acordo com DiMaggio e Powell (1983),

considera a função e a autoconsciência dos indivíduos, bem como seus próprios interesses, mais

especificamente, seus poderes de agência.

Contudo, mesmo com a introdução de lógicas no modelo, regras e rotinas permanecem

como elementos importantes para que as ações tomem forma (ESPEJO; EGGERT, 2017). Em

relação às regras, elas podem ser expressas em manuais formalizados, ou podem ser expressas

verbalmente pelos altos membros das organizações. Quanto às rotinas, “resultam da aplicação

das regras, mas por outro lado podem influenciar as regras como práticas estabelecidas (ou seja,

rotinas) que eventualmente podem vir a ser codificadas em novas regras” (BOGT; SCAPENS,

2014, p.10).

Assim, Bogt e Scapens (2014), ao incluírem o termo racionalidade, buscam revelar a

ação deliberada do ator organizacional, sua forma de pensar. Atentam para o fato de que diferentes tipos de lógicas podem ser aplicadas por um indivíduo ou grupo de indivíduos, podendo resultar em uma ação específica. O modelo expandido, elaborado pelos autores, está

descrito na Figura 4.

Figura 4 - Processos inerentes à institucionalização segundo Bogt e Scapens (2014)

Fonte: Bogt e Scapens (2014, p.12)

No modelo original, Burns e Scapens utilizaram linhas pontilhadas para indicar que as instituições são codificadas por rotinas e regras, sendo que as rotinas podem ser institucionalizadas. No modelo expandido, a linha pontilhada com setas de duas cabeças entre Instituições (externas e internas) e Rotinas mostra esta ligação, indicando que ao longo do tempo as rotinas podem se institucionalizar, modificando as instituições internas existentes ou até mesmo criando novas (BOGT; SCAPENS, 2014). Dessa forma, as instituições externas e internas, as rotinas e as regras acabam influenciando e sofrendo influências, afetando as ações e as práticas generalizadas ou arquétipos, que ultrapassam os limites da organização e podem agir sobre as regras dentro da organização (ESPEJO; EGGERT, 2017).

47

Bogt e Scapens (2014) argumentam que a racionalidade pode ser influenciada por uma multiplicidade de instituições internas e externas, sendo que em qualquer situação ambas podem

estar presentes nas organizações. Os autores consideram instituições externas como a maneira

de pensar aceita por determinadas profissões, ou pressupostos aceitos e compartilhados entre as

organizações ou mesmo pela sociedade em geral. Ainda para esses autores, essas formas mais

amplas de racionalidade e práticas generalizadas dizem respeito ao termo lógica institucional.

Por ocorrer além dos limites da organização, essas ligações são mostradas com linhas tracejadas.

Em relação às instituições internas, representam os valores e códigos partilhados que

tiveram origem dentro da organização. Embora os agentes possam habitualmente recorrer a

rotinas e instituições e assim reproduzir o comportamento institucionalizado, isso ainda pode

envolver formas de deliberação mais ou menos explícitas. Deliberação esta moldada pela lógica

da situação, ou seja, quando os agentes selecionam determinadas práticas contábeis de gestão,

eles podem fazer isso de uma forma não pensada (habitual), ou podem deliberar sobre as práticas mais apropriadas para usar em uma situação específica. Essa deliberação será moldada

pela lógica da situação, que permitirá aos agentes racionalizar suas escolhas (BOGT; SCAPENS, 2014).

Ao reconhecerem a relação entre instituições internas e externas e mostrando como as

formas de racionalidade, moldadas pela multiplicidade de instituições internas e externas, influenciam as rotinas e, por meio delas, as ações realizadas dentro da organização, Bogt

e

Scapens (2014) atribuíram à organização humana um papel mais central. Indicam a diferença

entre as lógicas institucionais (que se estendem para além da organização) e as lógicas situadas

(que moldam as formas de racionalidade dentro da organização).

Bogt e Scapens (2014) embora não tenham incluído explicitamente as dimensões do

tempo, reconhecem que a relação entre todos os elementos do modelo proposto está sujeita a

evolução e mudança ao longo do tempo. Neste sentido, Espejo e Eggert (2017) reposicionaram

a figura proposta por Bogt e Scapens (2014), a fim de visualizar melhor o elemento Tempo.

Além disso, para facilitar a compreensão da importância das lógicas, as autoras destacam a

racionalidade e consideram indivíduos tomando parte em uma situação específica dentro da

organização, conforme apresentado na Figura 5.

48

Figura 5 - Processos de lógicas segundo Espejo e Eggert (2017)

Fonte: Espejo e Eggert (2017, p.48)

Nesta figura, Espejo e Eggert (2017) apresentam S2, S3 e S4 como indivíduos tomando

parte em uma situação específica dentro da organização. Conforme mencionado por Bogt e

Scapens (2014), cada um pode apresentar sua Lógica (LS2, LS3 e LS4), respectivamente,

porém, esses indivíduos também podem apresentar juntos, uma lógica única (LS1). Dessa forma, considerando lógicas diferentes, distintas lógicas seriam impostas.

Para abordar como ocorre o processo de institucionalização de novas práticas de contabilidade gerencial em pequenas empresas, será utilizado o modelo proposto por Bogt e

Scapens (2014), porém com o *layout* de Espejo e Eggert (2017).

No próximo item serão descritas algumas práticas de controle gerencial, utilizadas na

gestão das organizações.

2.3 PRÁTICAS DE CONTROLE GERENCIAL

Em virtude de diversas terminologias, que aparentemente possuem o mesmo significado, como (i) controles de gestão, (ii) contabilidade gerencial, (iii) sistema de controle gerencial, faz-se necessário esclarecer cada uma delas. Controle pode ser entendido como uma função do gerenciamento, quando se refere àquilo que os gestores fazem para assegurar o bom desempenho das organizações (MERCHANT; OTLEY, 2007; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008; FREZATTI *et al.*, 2009; ATKINSON *et al.*, 2015).

49

Assim, (i) controles de gestão podem ser entendidos como um conjunto de práticas destinadas a assegurar que os indivíduos, organizações e sociedades satisfaçam as suas metas e objetivos (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008; FREZATTI, 2009; BEUREN *et al.*, 2016). Controles técnicos gerenciais são definidos como regras, procedimentos e padrões que descrevem como certas tarefas devem ser realizadas (MARCH; SCHULZ; ZHOU, 2000). De acordo com Santos e Lunkes (2017) o controle gerencial tem várias especificidades, podendo ter níveis diferentes de formalização, espontaneidade e ênfase financeira, variando em cada organização.

Por sua vez, (ii) a contabilidade gerencial, a partir de um sistema de informações gerenciais, proporciona subsídios para tais práticas, ou seja, orçamentos, custos,

indicadores de

desempenho, entre outros, necessários na disponibilização de informações para que o controle

gerencial seja desenvolvido (FREZATTI, 2009). A contabilidade gerencial tem a finalidade de

fornecer informações que possam ser utilizadas pelos gestores na tomada de decisão

(HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004; ATKINSON *et al.*, 2015). Porém, a

contabilidade não representa apenas uma forma de gerar informações. Ela possibilita a

explicação dos fenômenos patrimoniais por meio de análises, além de contribuir na projeção de

resultados futuros, entre outras atribuições (SANTOS *et al.*, 2014).

Nesse sentido, há uma relação de interdependência entre a contabilidade e os sistemas

de informação, onde a contabilidade necessita do sistema de informação para o propósito de

gerenciamento de informação e comunicação, enquanto que os sistemas de informação, e mais

precisamente a área de tecnologia da informação, necessita da contabilidade para justificar sua

existência (DECHOW; GRANLUND; MOURITSEN, 2007). Todas as empresas necessitam de

informações contábeis gerenciais para administrar seu negócio, inclusive micro e pequenas

empresas. Por fim, (iii) o sistema de controle gerencial (SCG) oferece uma visão mais

abrangente,

ao incorporar o sistema de contabilidade gerencial e, também, outros controles formais e

informais (CHENHALL, 2003; FREZATTI, 2009; LANGEVIN; MENDOZA, 2013). Para

Souza *et al.* (2017, p. 59) “[...] têm a finalidade de nortear as ações para o alcance dos objetivos

com excelência.” É o resultado de um processo de planejamento consciente, onde o gestor

decide quais ações a organização deve empreender, sendo que uma parte deste processo de

controle é a comparação entre as ações efetivas e os planos que foram definidos. Por envolver

a contabilidade gerencial, o SCG abrange as mensurações de desempenho financeiro e não

financeiro. A dimensão financeira está focada no resultado monetário, ou seja, receita líquida,

rentabilidade sobre o patrimônio, entre outros. A dimensão não financeira envolve qualidade

50

do produto, participação no mercado, satisfação do cliente, motivação dos funcionários, entre

outros (ANTHONY; GOVINDARAJAN; 2008).

Em relação aos artefatos, ou práticas de contabilidade gerencial, Guerreiro, Cornachione

Júnior e Soutes (2011, p. 90) os definem como “modelos de gestão, sistemas de gestão, sistemas

de informação e conceitos de avaliação de desempenho que possam ser utilizados por profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funções”. Os autores, analisando

diversas pesquisas sobre o tema, apresentaram algumas práticas de contabilidade gerencial:

planejamento contínuo, planejamento estratégico, planejamento operacional, *Balanced Scorecard* - BSC, gestão baseada em valor - GBV, gestão de projetos, práticas de priorização

de projetos e orçamento empresarial. Estes elementos são comumente pesquisados como artefatos de contabilidade gerencial (OYADOMARI *et al.*, 2008b; FREZATTI *et al.*, 2009; FREZATTI *et al.*, 2010; GUERREIRO; CORNACHIONE JÚNIOR; SOUTES, 2011). Cabe ressaltar que em sistemas de gestão está incluída a gestão de qualidade total.

Otley (1999) destaca que as organizações apresentam constantes mudanças nos processos de negócios, promovendo a sua reengenharia e aplicação de novas técnicas e controles formais, em que um mesmo gestor pode ser responsável por alguns elementos da estratégia, além do seu controle gerencial e operacional. Os controles formais propiciam informações quanto ao andamento da produção, qualidade dos produtos e retorno dos investimentos, evidenciando a necessidade de ajustes periódicos que podem resultar na implementação de estratégias de diferenciação e inovação de produtos (OTLEY, 1999; BEUREN; ORO, 2014). Dentre as variáveis investigadas por diversos pesquisadores brasileiros, a maior concentração é das práticas relacionadas a elementos tangíveis, especialmente práticas de desempenho financeiro (PERERA; BAKER, 2007; CARVALHO; LIMA, 2011; ALMEIDA; PEREIRA; LIMA, 2016; SANTOS; DOROW; BEUREN, 2016).

O foco desta pesquisa está em outras práticas gerenciais, que consideram o planejamento estratégico, orçamento, planejamento tributário, ponto de equilíbrio, indicadores, sistemas de gestão da qualidade, entre outros. Os instrumentos não financeiros permitem controlar a empresa de forma qualitativa e influenciam nos instrumentos financeiros (NASCIMENTO, 2006). Dessa forma, a adoção do sistema de gestão da qualidade pode ser considerada uma

decisão estratégica para a organização. Afinal, pode contribuir na melhoria de seu desempenho

global além de fornecer subsídios para ações voltadas ao desenvolvimento sustentável (ABNT, 2015).

A ISO 9001, criada pela *International Organization for Standardization* (ISO), constitui

“uma série de normas sobre gestão da qualidade que pode ser aplicada a empresa, produtos e

51

serviços, contribuindo para a revolução de seus sistemas de gestão da qualidade, auxiliando as

empresas a aumentar sua eficiência e a satisfação do cliente” (ABNT, 2015 p.14). Desde que

foi lançada em 1987, a ISO 9001 passou “a ser adotada por um número crescente de países e

organizações, como instrumento de uniformização de critérios de qualidade para sistemas de

gestão e de redução de barreiras técnicas ao comércio” (ABNT, 2015 p.14).

No início a certificação ISO 9001 estava presente apenas nas grandes empresas. Com o

passar do tempo tornou-se um elemento relevante para a indústria, o comércio ou a prestação

de serviços, proporcionando diversas vantagens competitivas. Ampliar mercados, melhorar o

nível de organização interna, aumentar o controle da administração e da produtividade, além de

contribuir para a redução de custos e diminuição do número de erros, são fatores que proporcionam a credibilidade junto ao mercado, favorecendo os pequenos negócios

(ABNT,
2015).

Diante do exposto, ressalta-se que a escolha das práticas de contabilidade gerencial, nem sempre pode ser explicada por meio da racionalidade econômica, uma vez que está estreitamente sob influências comportamentais, relacionadas a percepção do gestor quanto ao resultado esperado delas (GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2006; ESPEJO *et al.*, 2009).

2.4 REVISÃO SISTEMÁTICA DA LITERATURA

Nesta seção apresentam-se estudos envolvendo a aplicação da abordagem institucional voltada para a explicação das mudanças das práticas de contabilidade gerencial. Divide-se a seção em duas partes: a primeira tratando dos estudos publicados em periódicos nacionais e a segunda, envolvendo os estudos publicados em periódicos internacionais. Foi dada preferência por estudos mais contemporâneos, publicados a partir de 2010, visto que os trabalhos importantes sobre o tema foram relacionados no referencial teórico.

2.4.1 Estudos publicados em periódicos nacionais

A busca sistemática por pesquisas publicadas em nível nacional foi através da seleção

de periódicos de contabilidade classificados pelo *webqualis* da Coordenação de Aperfeiçoamento Pessoal de Nível Superior (CAPES), na classificação de periódicos (2013-2016) nos estratos A2, B1, B2, B3 e B4. As pesquisas relacionadas a este estudo foram encontradas nos periódicos apresentados no Quadro 2, extraídos do Portal de Periódicos da CAPES/MEC.

52

Quadro 2 - Periódicos nacionais consultados

CAPES – Webqualis **QUALIS** BASE - Revista de Administração e Contabilidade B1 Contabilidade Vista & Revista A2 Enfoque: Reflexão Contábil B1 RAC – Revista de Administração Contemporânea A2 RC&C – Revista de Contabilidade e Controladoria – UFPR B3 RCO - Revista de Contabilidade e Organizações A2 READ - Revista Eletrônica de Administração B1 Revista Ambiente Contábil B3 Revista Contabilidade & Finanças A2 Revista Contemporânea de Contabilidade - UFSC A2 Revista de Administração Pública A2 Revista Gestão Universitária na América Latina – GUAL B2 Revista Universo Contábil A2 RICG - Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión B4

Fonte: CAPES (2016)

A seleção dos artigos foi direcionada pela busca das palavras: *mudança, teoria institucional, contabilidade gerencial, lógica institucional* no título, resumo ou palavras-chave.

Foram encontrados 165 artigos. Destes, 32 tratavam sobre o tema mudança nas práticas de contabilidade gerencial, sendo selecionados apenas 11, por estarem ligados diretamente ao tema desta pesquisa e que são relacionados no Quadro 2, apresentados em ordem decrescente do ano de publicação.

Quadro 3 - Publicações em periódicos nacionais relacionadas ao tema desta pesquisa.

Autor (es)/Ano Título Espejo e Eggert (2017) Não deu certo por quê? Uma aplicação empírica da extensão do modelo de Burns e

Scapens no âmbito da implementação de um departamento de controladoria Angonese e Lavarda (2017) Fatores para a implementação da mudança em sistemas de contabilidade gerencial Beuren, Souza e Feuser (2017) Implicações de um Centro de Serviços Compartilhados na Contabilidade Gerencial: uma

abordagem institucional Russo e Guerreiro (2017) Percepção sobre a sociomaterialidade das práticas de contabilidade gerencial Brizolla, Lavarda, Filipin e Steinbrenner (2016)

Implantação do *Balanced Scorecard (BSC)* sob o enfoque da Velha Economia Institucional em uma Instituição de Ensino Superior no estado do RS Russo, Parisi e Pereira (2016) Evidências das forças causais críticas dos

processos de institucionalização e desinstitucionalização em artefatos da contabilidade gerencial Angonese e Lavarda (2014) Análise dos Fatores de Resistência Envolvidos no Processo de Mudança no Sistema de Contabilidade Gerencial Borges, Mario e Carneiro (2013) A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional Simões e Rodrigues (2012) A abordagem da Velha Economia Institucional na investigação em contabilidade e controle de gestão – contributos teóricos Lavarda, Palanca, Feliu (2010) *Motivos de Cambio de los Sistemas Contables de Gestión en las Pequeñas Empresas* Zuccolotto, Silva e Emmendoerfer (2010) Limitações e possibilidades de compreensão da utilização das práticas de contabilidade gerencial por perspectivas da teoria institucional Fonte: elaborado a partir da busca sistemática da literatura realizada.

53

Apresenta-se uma breve descrição dos objetivos e resultados de cada um dos trabalhos

relacionados no Quadro 2.

Espejo e Eggert (2017) publicaram pesquisa cujo objetivo foi compreender a implementação de um departamento de controladoria aplicando o modelo de Bogt e Scapens (2014) como um mecanismo de observação empírica para investigar as racionalidades, como lógicas locais, que impediram a sua execução. O estudo foi realizado em uma empresa da região Sul do Brasil, com 63 anos de existência. Os achados da pesquisa inferem que algumas lógicas resultaram em conflitos. Lógicas diferentes, cultura das pessoas e cultura da organização foram aspectos relevantes observados nos discursos analisados, sendo que todos podem ser fatores que conduziram ao insucesso do departamento de controladoria na organização.

A pesquisa realizada por Angonese e Lavarda (2017) teve por objetivo analisar os fatores motivadores do processo de mudança do sistema de contabilidade gerencial, sob

a ótica

da teoria institucional. Englobou em um único estudo, seis fatores motivadores da mudança em

sistemas de contabilidade gerencial, obtidos em pesquisas anteriores. Dos fatores analisados,

apenas pressão social do ambiente e improvisação foram caracterizados e se fizeram presentes

de forma concomitante, exercendo influência no processo de mudança, sendo que a ênfase

predomina sobre o fator motivador improvisação, em detrimento da pressão social do ambiente.

O achado conduz ao entendimento de que os fatores motivadores exerceram pressões sobre o

processo de mudança, mas com intensidades diferentes.

Beuren, Souza e Feuser (2017) publicaram pesquisa cujo objetivo foi analisar, sob a

abordagem institucional, as implicações da implantação de um Centro de Serviços

Compartilhados (CSC) nas funções da contabilidade gerencial. O estudo foi baseado no modelo

de Burns e Scapens (2000) para analisar a institucionalização de regras e rotinas na

contabilidade gerencial, decorrentes da implantação de um CSC na empresa estudada, com base

na análise das dicotomias de mudanças: formal versus informal, revolucionária versus

evolucionária e regressiva versus progressiva, a partir de um estudo de caso em empresa situada

na região Sul do Brasil, constituída sob a forma de um CSC. Os resultados da pesquisa

evidenciam que a implantação do CSC teve implicações diretas e indiretas nas funções da

contabilidade gerencial, pois foi necessário alterar várias de suas funções, atividades,

divisionalizações, inclusive profissionais, portanto, uma reestruturação ampla e profunda em

todo o setor. Quanto às dicotomias de mudanças com a implantação do CSC, observaram mais

mudanças formais do que informais, evolucionárias do que revolucionárias e progressivas do

que regressivas nas funções da contabilidade gerencial, as quais resultaram na

54

institucionalização de novas regras e rotinas nos moldes preconizados por Burns e Scapens

(2000). O estudo de Russo e Guerreiro (2017) propôs um constructo que contribui com a compreensão sobre a percepção dos gestores sobre a sociomaterialidade de práticas de contabilidade gerencial (PCG) com base na lógica institucional cerimonial (uso baseado em

ritos) versus a instrumental (uso baseado na resolução de problemas) valendo-se da NSI e das

digressões de Bush (1983). Por meio de um levantamento em 102 organizações não financeiras

de grande porte que operam no Brasil, identificaram que, dependendo do arranjo de forças

isomórficas e de difusão a que as PCG estão submetidas, elas são levadas a assumir comportamentos cerimonial (5%), instrumental (61%) ou misto (26%). Pode-se inferir que nessas organizações as PCG estão sendo usadas prioritariamente como tecnologias para a

resolução de problemas e contribuem com a alteração do contexto onde estão inseridas.

Brizolla *et al.* (2016), realizaram pesquisa cujo objetivo foi investigar como a adoção

do BSC em um ambiente de ensino superior influência os conceitos institucionalizados e são convertidos em novos valores, hábitos e rotinas em uma Instituição de Ensino Superior no Estado do RS. Os resultados indicaram que a dimensão institucional é tão importante quanto a dimensão técnico-racional, na fase de concepção do modelo conceitual do sistema. Perceberam um processo consciente de identificação de princípios institucionais e de codificação do *Balanced Scorecard* especificando conceitos e rotinas coerentes com os princípios institucionais compartilhados pelos gestores institucionais.

A pesquisa publicada por Russo, Parisi e Pereira (2016) teve por objetivo conhecer as

forças causais críticas para os processos de institucionalização e desinstitucionalização que agem sobre os artefatos da contabilidade gerencial em uma concessionária brasileira de serviços públicos que atua em território brasileiro. Com o estudo foi possível conhecer um conjunto de 24 (vinte e quatro) elementos correlatos da teoria institucional, os quais atuam como forças causais do processo de institucionalização e desinstitucionalização do Processo de Gestão Integrado da empresa estudada. Os autores entendem que essas forças atuam no Processo de Gestão Integrado e nos artefatos de contabilidade gerencial a ele associados, em função de um conjunto de contradições e lógicas institucionais que oportunizam a ação humana através das *práxis*, como meio da materialização das mudanças

sociais.

Angonese e Lavarda (2014) publicaram pesquisa cujo objetivo foi analisar os fatores de

resistência, presentes no processo de implementação de um sistema integrado de gestão, sob a

ótica da teoria institucional, na vertente da VEI. Analisaram sete fatores de resistência na implementação de sistemas integrados de gestão, que são: poder institucional, insegurança

55

ontológica, confiança, inércia, falta de conhecimento, aceitação de rotinas e *decoupling*. Os

achados da pesquisa mostraram que o processo de mudança no sistema de contabilidade

gerencial, enfrenta um conjunto particular de pressões por resistências internas nas organizações, cada qual com sua intensidade, tais como insegurança ontológica, confiança,

inércia, falta de conhecimento, aceitação de rotinas e *decoupling*, sendo que apenas o fator

poder hierárquico não obteve evidências que pudessem caracterizá-lo. Segundo os autores, os

fatores de resistência são despertados no início do processo de mudança e, caso reúnam força

suficiente, podem interrompê-lo.

A pesquisa de Borges, Mario e Carneiro (2013) teve por objetivo analisar como se desenvolveu no governo federal brasileiro a incorporação de novas ferramentas de gestão,

através da ótica institucional, comparando com o processo de reforma australiano. Os resultados

evidenciaram que, diferentemente do que sugere a teoria institucional e a experiência

internacional, o governo brasileiro optou pela implantação de uma solução tecnológica, em

detrimento de uma mobilização institucional mais ampla.

Simões e Rodrigues (2012) propuseram um estudo teórico com o objetivo de apresentar

a VEI e o *framework* teórico de Burns e Scapens (2000), como enquadramentos teóricos para a

investigação em contabilidade e controles de gestão, além de sistematizar as suas principais

limitações. Os resultados mostraram que a utilização da VEI nas pesquisas em contabilidade

gerencial aumentou, em particular, a partir da década de 80. Porém, concluíram que a evolução

desta abordagem teórica no estudo da contabilidade, depende da capacidade dos pesquisadores

em investigar e desenvolver as limitações e insuficiências da mesma, tais como: descuidar a

influência das instituições externas sobre as práticas e a mudança da contabilidade; concentrar-

se nas instituições internas como fatores de resistência à mudança e descuidar os outros

elementos capazes de influenciar e explicar a mudança; descuidar as pressões de eficiência e de

melhoria da *performance* como elementos de pressão da mudança e da evolução da contabilidade.

Na pesquisa publicada por Lavarda, Palanca, Feliu (2010), os autores citam que a mudança nos sistemas contábeis de gestão está associada à busca por uma melhora no desempenho da organização ou por questões de competitividade. O objetivo da pesquisa foi o

de analisar os motivos que levam as pequenas e médias empresas a mudarem seus sistemas

contábeis de gestão. Com base em um estudo de casos múltiplo, os resultados mostraram que

os motivos que levaram as organizações estudadas a mudarem seus sistemas contábeis foram

fatores externos e internos. Motivos relacionados ao desempenho empresarial e à competitividade foram encontrados, como por exemplo: redução de rentabilidade, questões

56

estratégicas, intensidade competitiva, diminuição das vendas, incerteza ambiental e internacionalização. Não foram encontradas evidências que confirmassem a necessidade de

legitimação como um dos motivos para a mudança de sistemas de contabilidade.

Na pesquisa publicada por Zuccolotto, Silva e Emmendoerfer (2010), o objetivo foi refletir sobre a aplicação de conceitos das ciências humanas e sociais como abordagens e

métodos de análise nos estudos contábeis, em especial, da contabilidade gerencial. A vertente

base utilizada foi a da VEI. A partir de um ensaio teórico, concluem que existe a necessidade

de se considerar pesquisas na área da contabilidade que busquem relacionar, sob a ótica de

abordagens sociológicas, a institucionalização de práticas contábeis.

Na próxima seção, alguns dos estudos sobre essa temática publicados em periódicos

internacionais.

2.4.2 Estudos publicados em periódicos internacionais

Nos artigos internacionais, a busca sistemática foi realizada na base de dados Periódicos

Capes. A busca na base de dados resultou em trabalhos científicos publicados nos seguintes

periódicos: *European Accounting Review*; *Qualitative Research in Accounting & Management*;

Accounting, Auditing and Accountability Journal; *Journal of Accounting & Organizational Change*; *Management Accounting Research*; *Strategic Organization*; *Asian Review of Accounting*; *The Journal of Developing Areas*; *Journal of Applied Accounting Research*; *Revista de Contabilidad*; *Spanish Accounting Review*.

A busca nos periódicos internacionais foi direcionada pelas palavras: *change*, *institutional theory*; *management accounting*; *institutional logics*. Do total de artigos encontrados, foram selecionados 10 artigos que são destacados no Quadro 4, em ordem decrescente do ano de publicação.

57

Quadro 4 - Publicações em periódicos internacionais relacionadas ao tema desta pesquisa.

Autor (es)/Ano Título Alsharari (2017) *Institutional logics and ERP implementation in public sector agency*.
 Gamage e Gooneratne (2017) *Management controls in an apparel group: an institutional theory perspective* Bogt e
 Scapens (2014) *Institutions, rationality and agency in management accounting: rethinking and
 extending the Burns and Scapens' framework*. Robalo (2014) *Explanations for the gap between management
 accounting rules and routines: An
 institutional approach*. Youssef (2013) *Management accounting change in an Egyptian organization:
 an institutional analysis* Bogt e Scapens (2012) *Performance management in universities: effects of the transition
 to more quantitative
 measurement systems*. Zoni, Dossi e Morelli (2012) *Management accounting system (MAS) change: field evidence*

Steen (2011) *The emergence and change of management accounting routines*. Vicente, Pinto e Major (2011) *Mudanças nas práticas de controlo de gestão em Portugal*. Busco e Scapens (2011) *Management accounting systems and organizational culture: interpreting their*

linkages and processes of change. Fonte: elaborado a partir da busca sistemática da literatura realizada. A seguir apresenta-se uma breve descrição dos objetivos e resultados de cada um dos trabalhos relacionados no Quadro 4, em ordem de publicação.

Alsharari (2017) busca explicar a implementação do *Enterprise Resource Planning* (ERP) em uma agência do setor público nos Emirados Árabes Unidos. Ele explora as relações

entre as lógicas institucionais e o trabalho institucional quando ocorre uma nova mudança contábil no campo. Identifica os fatores de sucesso, as etapas de seleção de software e os

procedimentos que são fundamentais para uma implementação bem-sucedida do sistema ERP.

Ao examinar um caso da Autoridade de Desenvolvimento Comunitário (CDA), os resultados

confirmam a variação da prática entre as lógicas institucionais e as lógicas situadas na implementação do ERP. As descobertas também mostram que a CDA conseguiu alinhar os

trabalhos institucionais com suas lógicas construídas, resultando em uma versão padrão bem

sucedida do ERP.

A pesquisa de Gamage e Gooneratne (2017) teve por objetivo explorar como os controles de gestão se formam em uma organização, em meio às tensões entre as forças institucionais externas e as dinâmicas internas decorrentes dos diferentes poderes e interesses

dos gerentes, bem como das normas intraorganizacionais, regras e pressupostos assumidos. O

artigo foi embasado pela teoria institucional e, em particular, desenha conceitos como campo

organizacional, cerimoniais, mitos racionais, isomorfismo, lógicas institucionais e acoplamento

solto. Busca evidenciar como as pressões externas influenciam as práticas de controle de uma

organização e como os atores internos respondem estrategicamente a essas pressões no

equilíbrio da legitimidade externa e dos requisitos de eficiência interna. Os achados do estudo

revelam que os controles gerenciais da organização estudada tomaram forma em meio a

pressões externas, especificamente de clientes, e dinâmicas internas como interesses de atores-

chave, que respondem estrategicamente a pressões externas. O estudo buscou ir além da conceituação amplamente realizada sobre a teoria institucional em torno do isomorfismo (externo) e da conformidade organizacional, trazendo a heterogeneidade organizacional através

da agência ativa dos atores em termos de poder, interesse e tendências, bem como o uso das

normas e regras organizacionais para responder às instituições externas.

Bogt e Scapens (2014) repensam e ampliam a estrutura de Burns e Scapens (2000) e

exploram as mudanças necessárias em virtude da ênfase das pesquisas recentes na teoria

institucional, tanto na NSI, com variações de prática e lógicas institucionais, como na VEI, onde

o debate gira em torno da relação entre instituições e ações. Os autores desenvolvem um modelo

expandido que reconhece as instituições externas e internas, o papel da deliberação e da agência

humana e o poder de indivíduos e/ou grupos específicos para impor novas regras. Ao incorporar

a deliberação dentro do quadro, a importância das lógicas é enfatizada. Reconhecem também

que, em qualquer situação específica, haverá múltiplas lógicas que surgem da combinação de

instituições internas e externas. Além disso, diferentes grupos dentro de uma determinada organização podem ter diferentes lógicas localizadas e as contradições nessas lógicas podem

ser uma fonte de mudança institucional dentro da organização. Ao reconhecer explicitamente a

possibilidade de uma multiplicidade de instituições e formas de racionalidade, o quadro estendido deixa espaço para as tensões e contradições que podem, em última instância, levar à

mudança institucional. Ao invés de considerar o comportamento institucional como "automático" ou habitual, a estrutura reconhece o papel da deliberação pelo agente humano.

Robalo (2014) realizou um estudo de caso longitudinal nos serviços postais de Portugal

e concluiu que o quadro de Burns e Scapens (2000) fornece evidências de que uma mudança

que segue regras, rotinas e instituições pode ser muito difícil de implementar caso não haja

pressão na sua utilização ou pela falta de fornecimento de informações em uma base teórica.

Os resultados também fornecem evidências de que as questões de confiança e poder devem ser

analisadas simultaneamente e não separadamente, a fim de ampliar a nossa compreensão de

como as inovações contábeis de gerenciamento são (ou não) usadas na prática, e também

fornecem evidências de que pressões externas e internas ou a falta delas deveriam ser consideradas ao longo do tempo e não apenas na explicação da(s) fase(s) inicial(is) dos processos de mudança na contabilidade gerencial.

A pesquisa de Youssef (2013) teve por objetivo investigar o processo de mudança na

contabilidade gerencial dentro de uma organização egípcia que implementou uma plataforma

de *e-commerce Business to Business (B-to-B)*, na TEXCO, empresa Egípcia do ramo têxtil. O

59

resultado da pesquisa revelou que a ferramenta facilitou as mudanças nas práticas de contabilidade gerencial. Essa mudança poderia ser classificada como formal, revolucionária e

de natureza progressiva. Formal, porque ocorreu de forma consciente através da introdução de

novas regras e das ações de um (novo CEO) cujo "poder" foi capaz de impor a mudança.

Revolucionária, por envolver uma ruptura fundamental de rotinas e instituições existentes. E

progressiva, uma vez que modificou o comportamento de "cerimonial" para "instrumental",

Bogt e Scapens (2012) estudaram medidas de desempenho em dois grupos de pesquisa

em Contabilidade e Finanças - um na Holanda e um no Reino Unido. Em ambos, perceberam

um uso cada vez maior das formas críticas de avaliação de desempenho e, em particular, o uso

de medidas de desempenho mais quantitativas. Porém, verificaram uma aparente contradição

na base institucional, onde o desempenho da pesquisa individual é avaliado em termos quantitativos bastante formalizados na Holanda, sendo que no Reino Unido a avaliação do desempenho é bem menos formal, concentrando-se mais no resultado da pesquisa. Ao analisarem estas diferenças, parecia haver diferentes lógicas conflitantes. Concluíram que isso

pode criar incerteza e ansiedade sobre como os sistemas são usados, além de existir o risco de

que os novos sistemas possam inibir a criatividade no ensino e limitar contribuições para

o

mundo fora da universidade e, também, prejudicar a criatividade e a inovação na pesquisa

contábil. Zoni, Dossi e Morelli (2012) discutem criticamente uma das prescrições da literatura de

controle tradicional, na qual o sistema de contabilidade gerencial deve ser adaptável às mudanças no contexto organizacional e estratégico. Com base nas teorias de contingência e

institucional, elaboraram um quadro para identificar as principais fases e características do

processo de mudança na contábil gerencial. Os resultados mostraram como os sistemas de

contabilidade são difíceis de mudar apesar da necessidade de mudança formalmente reconhecida. Destacaram também que a necessidade de mudança, a viabilidade técnica da

mudança, a disponibilidade de metodologias tradicionais e contemporâneas são razões insuficientes para mudar, sendo que vários outros elementos interagem no processo de mudança, tais como: o uso pretendido do sistema de contabilidade gerencial, o estágio do ciclo

de vida da organização, o impacto potencial da mudança na organização e o papel de indivíduos-chave na vinculação das fases do processo de mudança.

O estudo de Steen (2011) teve por objetivo explorar a dinâmica envolvida no surgimento

e mudança de rotinas de contabilidade gerencial. Buscou fornecer uma compreensão das maneiras pelas quais as rotinas complexas promovem a estabilidade e a mudança nas práticas

contábeis de gestão. Os resultados mostraram que a forma como as rotinas foram

subjetivamente compreendidas, proporcionaram uma base temporariamente estável para a rotina. A mudança surgiu das improvisações através de suas performances recorrentes. Verificaram também que a mudança poderia resultar de dinâmicas complexas na rotina, ao contrário de vê-las como entidades estáveis e que reagem aos estímulos "externos".

Vicente, Pinto e Major (2011) buscaram investigar o grau de mudança ocorrido na última década, no controle gerencial existente nas empresas de Portugal. Os dados foram coletados por meio de um questionário dirigido aos gestores de 116 empresas. Os resultados apontam que a análise dos principais componentes revelou cinco deles como causadores da mudança: gestão interna, técnicas de contabilidade ou sistemas informatizados, entidades externas, dimensão e recursos humanos. Foram identificados também dois fatores inibidores da mudança: adaptação a novas tecnologias e cultura empresarial conservadora.

A pesquisa de Busco e Scapens (2011) teve por objetivo explorar a natureza, os papéis e a dinâmica da mudança dos sistemas de contabilidade gerencial nos processos de aprendizagem e transformação organizacional contínua. Ao estudar a interação entre a função contábil (e financeira) e a implementação de uma iniciativa Six-sigma, como mecanismo de mudança organizacional, os autores procuram descobrir o potencial de sistemas de gerenciamento baseados em medição para alinhar processos de negócios com

estratégias

corporativas. A pesquisa foi baseada em um estudo de caso longitudinal em que um dos autores

teve a oportunidade de combinar o papel de pesquisador com o de ajudante-consultor. Como

resultado, os autores desenvolvem um quadro institucional para interpretar os vínculos entre as

dinâmicas cognitivas que caracterizam a cultura organizacional (vistos como esquemas cognitivos compartilhados) e as modalidades comportamentais e estruturais, as quais são desenhadas e reproduzidas pelos membros organizacionais.

Ao encerrar a exposição dos principais estudos que abrangem a mudança na contabilidade gerencial veiculados em periódicos internacionais, percebe-se a similaridade das investigações nacionais e internacionais, em especial o foco interpretativista adotado nas abordagens mais recentes, demonstrando que o tema apresenta várias possibilidades de estudos

futuros. O processo de institucionalização neste estudo está relacionado à novas práticas de

controle de gestão, especificamente o Sistema de Gestão da Qualidade (SGQ). Para entender

este processo de mudança, com base no referencial teórico sobre a teoria institucional e suas

vertentes da VEI e da NSI, e com a utilização dos modelos de Tolbert e Zucker (1999) e da expansão proposta por Bogt e Scapens (2014) ao modelo de Burns e Scapens (2000), apresentam-se os seguintes pressupostos para essa pesquisa:

a) Os estímulos ao processo de implementação do SGQ decorrem das lógicas e forças

das diferentes instituições internas e externas, presentes nos modelos de Bogt e Scapens (2014) e Tolbert e Zucker (1999);

b) As resistências ao processo de implementação do SGQ refletem as lógicas e forças

das diferentes instituições internas presentes nos modelos de Bogt e Scapens (2014)

e Tolbert e Zucker (1999).

No próximo capítulo serão abordados os aspectos e procedimentos metodológicos utilizados na realização deste estudo.

3 METODOLOGIA

A metodologia contempla a fase de exploração de campo e a definição dos procedimentos e instrumentos para a análise dos dados (DESLANDES, 2015). São esquemas

para a resolução de problemas que encurtam a distância entre a imagem sobre o fenômeno e o

fenômeno em si (MORGAN, 1983).

Neste sentido, o presente capítulo aborda os aspectos e procedimentos metodológicos

utilizados na realização deste estudo. A primeira seção apresenta o delineamento da pesquisa,

ou seja, as formas metodológicas em que se enquadra. A segunda seção aborda o campo de

investigação e a terceira os sujeitos da pesquisa. Em seguida, são apresentados os métodos de

coleta, de análise e interpretação dos dados.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Esta pesquisa, realizada pela perspectiva interpretativista, caracteriza-se como descritiva em relação a seus objetivos, com procedimento técnico de estudo de caso e abordagem qualitativa. A perspectiva interpretativista tem auxiliado na compreensão da prática

contábil, uma vez que a ênfase está nas pessoas, que afetam ou são afetadas pela contabilidade

(NASCIMENTO, 2011).

A pesquisa descritiva é característica em estudos que procuram entender situações que

ocorrem na vida social, política, econômica, do comportamento humano, de indivíduos ou grupos (GIL, 2008), ou seja, a compreensão holística do objeto de pesquisa (RICHARDSON,

2017). Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois objetivou analisar como ocorre o

processo de institucionalização de novas práticas de controle gerencial.

A pesquisa descritiva pode assumir diversas formas, dentre elas o estudo de caso. A

pesquisa de estudo de caso “surge do desejo de entender fenômenos sociais complexos” (YIN,

2015 p.4). O estudo de caso permite investigar o comportamento dos pequenos grupos, os

processos organizacionais e administrativos, investigando o fenômeno em profundidade e em

seu contexto de vida real (YIN, 2015; LAKATOS; MARCONI, 2017).

Estudos de caso em profundidade têm sido adotados para estudar as mudanças na

contabilidade gerencial, mostrando-se a técnica mais comum para coletar dados holísticos sobre

o processo de mudança (RIBEIRO; SCAPENS, 2006). Segundo Yin (2015) o estudo de caso

busca esclarecer uma decisão ou um conjunto de decisões, o motivo pelo qual elas são tomadas,

como essas decisões foram implementadas e com quais resultados. Como pontua o autor, no

63

estudo de caso, os dados podem vir de perguntas abertas aos entrevistados, da observação e da

consulta a documentos que, em retrospecto, pode cobrir um período no calendário que exceda

o tempo decorrido dedicado ao trabalho de campo. Uma vez que “as práticas de contabilidade

gerencial são socialmente construídas, o papel dos estudos de caso é contextualizar a prática

histórica, econômica, social e organizacionalmente, com vistas a ajudar a compreender as

estruturas sociais que modelam as práticas atuais” (WANDERLEY; CULLEN, 2012 p. 162).

Existem diversos tipos de estudo de caso: descritivos, ilustrativos, experimentais, exploratórios e explanatórios (SCAPENS, 1990; YIN, 2015). Para esta pesquisa optou-se pelo

estudo de caso descritivo. Esse tipo de estudo de caso tem o propósito de descrever um fenômeno em seu contexto de mundo real (YIN, 2015), buscando entender como ou porque

uma sequência de eventos ocorreu ou não, quais os fatores que contribuem para a ocorrência

dos fenômenos ou variáveis que afetam o processo (YIN 2015; LAKATOS; MARCONI, 2017;

RICHARDSON, 2017). Procura compreender as razões para as práticas (SCAPENS, 1990;

WANDERLEY; CULLEN, 2012).

Tradicionalmente, a abordagem qualitativa identifica-se com o estudo de caso, pois os

métodos usados para a coleta são observacionais (YIN, 2015; LAKATOS; MARCONI, 2017).

A pesquisa qualitativa é uma tentativa de compreender detalhadamente os significados e as

características das circunstâncias demonstradas pelos entrevistados (RICHARDSON, 2017).

Em Ciências Sociais, preocupa-se com um estado de realidade que não pode ser quantificado, ou seja, trabalha mais atenta com a dimensão sociocultural, manifestada por meio

de um universo de significados, crenças, valores, atitudes, simbologias, usos, costumes, comportamentos e práticas (MINAYO, 2015; 2017). A pesquisa qualitativa é

fundamentalmente interpretativa (RICHARDSON, 2017), utiliza o texto como material empírico, parte da noção da construção social das realidades em estudo, tem interesse nas

perspectivas dos participantes, em suas práticas do dia a dia e em seu conhecimento cotidiano

relativo à questão em estudo (FLICK, 2009). Estudos realizados com base na teoria institucional

normalmente são estruturados com base na abordagem qualitativa e com uma visão longitudinal

(BURNS; SCAPENS, 2000).

Dessa forma, como normas, rotinas e instituições não são variáveis empíricas que possam ser quantificadas, mas ferramentas teóricas que facilitam a interpretação da ação observável (BURNS; SCAPENS, 2000), o procedimento de estudo de casos, nessa pesquisa,

busca analisar como ocorre o processo de institucionalização de novas práticas de controle de

gestão e, nesse contexto, averiguando as lógicas e forças que potencializam e/ou comprometem

64

este processo. Portanto, a pesquisa classifica-se como qualitativa tanto pela abordagem do

problema, quanto pelo procedimento e pelas técnicas de coleta e análise dos dados.

Para dar continuidade aos aspectos metodológicos, apresenta-se na próxima seção o

campo de investigação da pesquisa.

3.2 CAMPO DE INVESTIGAÇÃO

Em pesquisas descritivas, um determinado número de empresas pode ser selecionado

como casos para descrever diferentes práticas de controle, ou mesmo a similaridade das práticas

encontradas entre elas (RYAN; SCAPENS; THEOBALD, 2002). Por sua vez, a amostra de uma pesquisa qualitativa deve estar vinculada à dimensão do objeto, que se articula com a

escolha do grupo ou dos grupos a serem pesquisados, com técnicas qualitativas de

coleta de

dados (MINAYO, 2017). Portanto, o campo desta pesquisa envolve as micro e pequenas empresas assistidas pelo Projeto de Extensão Produtiva e Inovação (PEPI) da Universidade de

Passo Fundo. As unidades de coleta de dados foram compostas intencionalmente por duas

empresas, dentre as sugeridas pelo PEPI, como as que possuem mais abertura para realização

de entrevistas e fornecimento de documentos para análise.

Essa escolha intencional se justifica pelo fato de o PEPI prestar assessoramento direto

às empresas, tendo como principal objetivo o aumento da eficiência e competitividade destas,

ou seja, conhecendo a realidade de cada uma. O nome das empresas participantes foi resguardado, permitindo o sigilo das informações apresentadas. Desse modo, passaram a ser

tratadas apenas por Empresa A e Empresa B.

Para Yin (2016), estudos de caso podem envolver desde um a múltiplos casos, bem

como vários níveis de análise. Quando houver a possibilidade de escolher casos múltiplos, estes

são preferíveis a casos simples, pois existe a oportunidade de continuar a replicar os resultados,

considerando diferentes contextos e situações. A utilização de casos extremos permite um maior

aprendizado com os fenômenos observados, enriquecidos pelas possíveis variações apresentadas nas categorias de análise. Ainda, casos que apresentem situações e conclusões

contrastantes aumentam sua validade externa (YIN, 2016).

Considerando essas recomendações, foi selecionada, por sugestão do PEPI, uma empresa que implementou uma nova prática de controle de gestão, a fim de verificar quais os

fatores potencializadores para esta institucionalização, dentre os citados no modelo de Tolbert

e Zucker (1999) e no modelo de Bogt e Scapens (2014). Da mesma forma, intencionalmente

houve a escolha de uma empresa que não conseguiu implementar uma nova prática de controle

65

de gestão, a fim de verificar quais os fatores que comprometeram a institucionalização.

Portanto, as empresas foram escolhidas por conveniência (YIN, 2015), pelo acesso e disponibilidade das informações (EISENHARDT, 1989; FLICK, 2009) bem como por estar ciente de que elas passaram ou estão passando por mudanças em suas práticas de controle de

gestão. Após a definição do campo, a próxima seção trata dos sujeitos investigados na pesquisa.

3.3 SUJEITOS DA PESQUISA

Os sujeitos da pesquisa foram profissionais que atuam no nível gerencial da empresa,

bem como o proprietário da organização, pois suas contribuições podem enriquecer os dados

coletados, principalmente no que se refere à história da organização e ao processo de mudança

na contabilidade gerencial. Os entrevistados foram denominados de EA1, EA2 e EA3 na empresa A e EB1, EB2 e EB3 na empresa B. A participação dos entrevistados foi formalizada por meio da assinatura do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE). O termo consta no Apêndice E.

Destaca-se que o nível gerencial, em função do porte empresarial, também está diretamente envolvido com a operacionalização das práticas de gestão. Portanto, não foram realizadas entrevistas com o nível operacional. Considerando a recomendação para pesquisas que utilizam o procedimento do estudo de caso, foi selecionada uma empresa para compor o estudo de caso piloto (YIN, 2015). Como refere o autor, o estudo de caso piloto é importante para refinar o plano de coleta de dados, com relação ao conteúdo dos dados e aos procedimentos a serem seguidos. A seleção do caso piloto pode ocorrer por várias razões, desde a conveniência, o acesso ou a proximidade geográfica (YIN, 2015). Portanto, a empresa selecionada para a realização do estudo de caso piloto também foi pela acessibilidade, pela estrutura e pelo porte. A empresa foi escolhida somente para a realização do estudo de caso piloto, não constando nos resultados.

Na sequência dos aspectos metodológicos, apresentam-se os métodos de coleta, análise e interpretação dos dados.

3.4 COLETA DE DADOS

Na pesquisa qualitativa existem diferentes técnicas de coleta de dados. O objetivo principal é obter informações dos participantes com base nas suas percepções, crenças, significados e atitudes. Dentre as técnicas, a entrevista é uma das formas que permite uma maior

interação entre o pesquisador e o sujeito da pesquisa (RICHARDSON, 2017).

A entrevista é uma técnica de pesquisa para a coleta de informações, dados e evidências,

cujo objetivo básico é entender e compreender o significado que os entrevistados atribuem a

questões e situações, em contextos que não foram estruturados anteriormente, com base nas

suposições e conjecturas do pesquisador (FLICK, 2009; YIN, 2016).

A entrevista utilizada nessa pesquisa é a do tipo semiestruturada. Tal entrevista é conduzida com o uso de um roteiro, sem, contudo, inibir a possibilidade de serem acrescentadas

novas questões pelo entrevistador, ou seja, este tem liberdade para desenvolver o tema da

interação na direção que considere adequada (FLICK, 2009; YIN, 2016; LAKATOS; MARCONI, 2017). Aproxima-se mais de uma conversação (diálogo), focada em determinados

assuntos, do que de uma entrevista formal (RICHARDSON, 2017).

Assim, um dos instrumentos de pesquisa consistiu de um roteiro de entrevista semiestruturado (APÊNDICE A), com questões para investigar como ocorre o processo

de

implementação de novas práticas de controle de gestão na organização. A base teórica serviu

de subsídio para a construção deste instrumento de coleta de dados. As categorias foram definidas com base nos conceitos abordados na literatura citada e foi possível identificar as

subcategorias de análise representativas dos fatores que potencializam e dos fatores que comprometem o processo de mudança nos controles de gestão, segundo os modelos de Tolbert

e Zucker (1999) e da expansão proposta por Bogt e Scapens (2014) ao modelo de Burns e

Scapens (2000). As categorias e subcategorias de análise foram identificadas com o auxílio de

tabelas sugeridas por Webster e Watson (2002) para a revisão de literatura centrada no conceito.

No Quadro 5, cada objetivo específico está relacionado a uma categoria e suas subcategorias, que apresentam a definição constitutiva e sua referência, bem como as questões

do instrumento de pesquisa que buscam nortear a entrevista.

67

Quadro 5 – Categorias de análise qualitativa

Objetivos específicos Categorias Subcategorias Definição constitutiva Perguntas a) Descrever o processo de implementação de novas práticas de controle de gestão

Elaboração própria 8-10

b) Posicionar o processo de implementação de uma nova prática de controle de gestão segundo o modelo de Bogt e Scapens (2014) e de Tolbert e Zucker (1999);

c) Analisar as lógicas e as forças que potencializam e/ou comprometem o processo de institucionalização de novas práticas de controle de gestão segundo o modelo de Bogt e Scapens (2014) e de Tolbert e Zucker (1999)

Ação deliberada do ator organizacional, seu poder de agência. Cada indivíduo ou grupo de indivíduos tem diferentes formas de pensar

- Racionalidade (Lógica situada)

relacionada a situações específicas. Racionalidades semelhantes (entre instituições internas e externas) podem contribuir com o 9; 11-13

processo de institucionalização, quando divergentes, podem causar resistência à implementação (BOGT; SCAPENS, 2014).

- Regras

Declarações formais dos procedimentos. Podem ser expressas em manuais formalizados ou expressas verbalmente pelos altos membros da organização (BOGT; SCAPENS, 2014).

14

Modelo de Bogt e Scapens

- Rotinas (2014)

A maneira como as regras são postas em prática. As rotinas surgem das regras, mas como práticas estabelecidas, podem influenciar a criação de novas regras (BOGT; SCAPENS, 2014).

15

- Ações

Decorrem de uma deliberação apropriada (lógica situada) e são moldadas pela interação entre regras e rotinas (BOGT; SCAPENS, 2014).

16

- Instituições Externas

Pressupostos compartilhados entre organizações em um campo institucional ou sociedade em geral (para além da organização) (BOGT; SCAPENS, 2014).

17

- Instituições Internas

Pressupostos compartilhados dentro da organização (BOGT; SCAPENS, 2014).^{13; 18} Práticas generalizadas (arquétipos) Práticas rotineiramente utilizadas em situações específicas no ambiente mais amplo (externo) (BOGT; SCAPENS, 2014).

17

Modelo de Tolbert e Zucker (1999)

Forças causais exógenas à organização, geralmente derivadas de mudanças de tecnologias,

Forças Externas

de legislações e das forças de mercado, as quais podem induzir à introdução de inovações nas

17

organizações e à criação de novos hábitos (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Inovação^{Introdução de novas estruturas e criação de novos}

hábitos (TOLBERT; ZUCKER, 1999).^{9; 10; 17}

Habitualização

Comportamentos padronizados organizados em arranjos estruturais concebidos em resposta a problemas organizacionais específicos (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

12

Monitoramento interorganizacional

Troca de conhecimentos entre as organizações, na busca de uma solução para um determinado problema comum (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

19

Teorização

Definição de um problema organizacional a ser resolvido e a justificação do arranjo estrutural formal com bases lógicas, por meio de teorias adequadas (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

14

Objetificação

Marca o desprendimento do significado da ação para o indivíduo e contribui para a difusão da estrutura (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

13

Impactos positivos

Novas estruturas vêm ao encontro de resultados positivos. Caso esses resultados não sejam alcançados pode haver desmotivação e descontinuidade na implementação (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

13

Resistência de grupo

Atores afetados adversamente pelas estruturas e, assim, capazes de se mobilizarem contra elas (TOLBERT; ZUCKER, 1999)..

20

Defesa de grupos de interesse

Grupos que se propõem a atuar e a legislar a favor da nova estrutura (TOLBERT; ZUCKER, 1999).²¹

Sedimentação

Ocorre quando a institucionalização passa a fazer parte da história da organização (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

16

Fonte: elaborado a partir dos objetivos e literatura citada
68

Ao todo foram realizadas seis entrevistas com proprietários e gestores, sendo três entrevistas em cada empresa, durante os meses de maio a setembro de 2018, totalizando aproximadamente quatro horas de gravação. No Quadro 6 constam os detalhes das entrevistas.

Quadro 6 – Procedimentos da Pesquisa
Entrevistado Cargo Escolaridade Tempo de atuação
Data da entrevista

Duração da entrevista (min) EA1 Sócio proprietário - Diretor Superior 20 anos 21.05.2018 38:52 EA2 Gestora do Financeiro Superior 20 anos 23.07.2018 41:24 EA3 Gestor Produção/Compras Técnico 20 anos 25.07.2018 56:10 EB1 Sócio proprietário - Diretor Superior 15 anos 11.06.2018 30:51 EB2 Coordenadora Qualidade Superior 2 anos 25.09.2018 23:07 EB3 Diretora do Financeiro Superior 15 anos 25.09.2018 24:46
Fonte: dados da pesquisa (2018)

Para garantir a confiabilidade dos dados, foi solicitada autorização para gravar as entrevistas, a qual foi aceita. Após realizada a entrevista, o conteúdo da gravação foi transcrito.

As transcrições foram enviadas por e-mail aos entrevistados, para sua validação. Todos os entrevistados validaram a transcrição de sua entrevista.

Além das entrevistas, foi utilizada a técnica da observação não participante nos ambientes das organizações. O roteiro com os aspectos a serem observados (APÊNDICE B),

foi desenvolvido com base nas categorias de análise. Esta observação foi feita *in loco* durante

o período em que ocorreram as entrevistas, e posteriormente quando solicitada a visita tanto nas dependências administrativas como no interior da fábrica, sendo as evidências anotadas no caderno de campo (FLICK, 2009).

Quanto à observação não participante, as notas de campo foram organizadas a partir dos objetivos propostos na pesquisa. Foram utilizados recursos audiovisuais (fotos, gravador) que

proporcionaram captar imagens e sons do ambiente. As conversas informais ocorridas antes e

após as entrevistas, além dos aspectos relacionados à estética do ambiente e dos indivíduos

foram anotadas após cada inserção nas empresas. As anotações de campo igualmente

incluem relatos de eventos que ocorreram durante as entrevistas, tais como interrupções, tom de voz dos entrevistados, gestos físicos, expressões faciais, e de modo geral, como as pessoas se comportaram e reagiram durante a conversa. Estes registros foram inicialmente anotados em um bloco e posteriormente transcritos para um arquivo digital. Complementando a entrevista semiestruturada e a observação não participante, dados documentais foram analisados. O Quadro 7 apresenta a documentação disponibilizada.

69

Quadro 7 - Documentação observada

Empresa Documentação observada Empresa A Lotes de produção; Ordens de Produção; Controle de Estoque/Compras; Instruções de Trabalho; *site* (missão, visão, valores; respeito pelo meio ambiente); revistas especializadas. Empresa B Manual de Integração; Manual da Qualidade; Instruções de Trabalho; Indicadores; Procedimentos; Ordens de Produção; Certificados; Premiações; *site* (missão, visão, valores; atendimento a Portaria do INMETRO).

Fonte: dados da pesquisa (2018)

Os documentos físicos cuja cópia foi autorizada, enriqueceram a análise dos dados e encontram-se digitalizados. Para a documentação que apenas foi visualizada ou manuseada, registros foram feitos no caderno de campo e proporcionam os dados necessários.

A utilização de diferentes métodos de coleta de dados possibilitou a triangulação da coleta. A triangulação é caracterizada por buscar ao menos três modos de verificar ou corroborar um determinado evento, descrição ou fato que está sendo relatado por um estudo. O exame comparativo de análises de constructos e eventos a partir dos dados oriundos de diversas fontes proporciona maior confiabilidade nos dados disponibilizados para o desenvolvimento da

pesquisa (YIN, 2016). Tal corroboração serve como outra forma de reforçar a validade de um estudo. Em relação ao estudo de caso piloto, houve a necessidade da elaboração do protocolo de estudo de caso, que, posteriormente, após ajustes necessários, foi utilizado nas demais empresas. É um documento que contém o instrumento de coleta de dados, os procedimentos e as regras seguidas no curso da pesquisa. Para Yin (2016), o protocolo aumenta a confiabilidade da pesquisa e orienta o investigador na coleta dos dados. Ele foi utilizado junto com a carta de apresentação, no momento de convidar as empresas a participarem da pesquisa. No Apêndice C consta a carta de apresentação e no Apêndice D o protocolo de pesquisa.

Os resultados do estudo de caso piloto revelaram que algumas questões do roteiro de entrevista precisavam ser revistas, a exemplo da questão que indagava: Como você percebe a evolução da empresa desde a sua fundação? Substituída por: Fale um pouco sobre a história da empresa desde seu início, como foi o seu desenvolvimento, as situações importantes que marcaram sua trajetória. Essa questão foi reescrita a fim de obter mais informações, sem a necessidade de novos questionamentos. Assim como a questão: Quando iniciou o processo de adoção desta prática de controle de gestão? Substituída por: Como surgiu a necessidade de

adotar as ferramentas de controle de gestão que a empresa tem hoje? Quem teve a ideia, buscou

informações e auxiliou na sua adoção? Além disso foram reunidas em uma única questão a

caracterização dos respondentes quanto a função desempenhada e o tempo em que estava

naquela função, sendo acrescenta a questão: Quantos funcionários a empresa tem hoje?

70

Cada categoria e subcategoria relacionada foram acompanhadas das fontes de evidências, tais como o cargo do entrevistado, documentos ou as observações realizadas. O

Quadro 8 destaca as fontes de evidências para a operacionalização das categorias e subcategorias de análise. **Quadro 8 - Fontes de evidências para operacionalização**

Categoria Subcategorias Fontes de evidências

Modelo de Bogt e Scapens (2000)

Racionalidade (Lógica situada) - Textos decorrentes da transcrição das entrevistas, cujos trechos

estejam relacionados às definições constitutivas; Regras

- As atitudes do locutor em relação aos objetos de que fala;

Rotinas

- O cargo do locutor; - Site da empresa; Ações

- Manual do colaborador e código de ética e conduta;

Instituições Externas

- Manuais de procedimentos; - Instruções de Trabalho; Instituições Internas

Práticas generalizadas (arquétipos)

- Relatórios; - Observação do contexto organizacional (ambiente físico, luminosidade, ruídos, sinalização, práticas realizadas, relacionamento entre os pares, fotografias...).

Modelo de Tolbert e Zucker (1999)

Forças Externas - Textos decorrentes da transcrição das entrevistas, cujos trechos

estejam relacionados às definições constitutivas; Inovação

- As atitudes do locutor em relação aos objetos de que fala;

Habitualização Monitoramento interorganizacional

- O cargo do locutor; - Legislação específica; - Site da empresa; - Tecnologias de informação utilizadas;

Teorização

- Fluxograma;

Objetificação

- Manuais de procedimentos; - Instruções de Trabalho; Impactos positivos

Resistência de grupo

- Revistas técnicas; - Relatórios; - Observação do contexto organizacional (ambiente físico,

Defesa de grupos de interesse

luminosidade, ruídos, sinalização, práticas realizadas, relacionamento entre os pares, identidade visual...).

Sedimentação

Fonte: elaborado a partir da literatura citada e delineamento metodológico

No Quadro 8 foram relacionadas as evidências que contribuíram para operacionalizar as categorias e subcategorias de análise, a fim de complementar a investigação. Para atender ao objetivo do estudo, após a coleta de dados os mesmos foram submetidos a um processo de análise e interpretação de dados, apresentado no próximo tópico.

3.5 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

O material coletado pode ser documentado de diversas formas, na maioria das vezes constituindo-se de material textual, tais como: notas de campo, diário de pesquisa, fichas de documentação, transcrição, etc. Porém, o material também pode ser documentado por meio de

71

fotos, filmes, áudios e outros, sendo que para possibilitar uma adequada análise, todas as formas

de documentação têm relevância no processo de pesquisa (FLICK, 2009).

Após a realização das entrevistas, houve a transcrição do conteúdo para a forma de texto.

De acordo com Yin (2016), para fazer uma análise completa de uma interação conversacional,

é preciso ir além das palavras faladas, ou seja, examinar as manifestações não verbais da

conversa, que incluem o tom da voz, pausas, interrupções entre outros.

Para análise dos dados coletados foi utilizada a técnica da análise de conteúdo. Segundo

Bardin (2016), a análise de conteúdo é realizada a partir de um agrupamento de técnicas de

análise das comunicações, tais como entrevistas, documentos e observações, com objetivo de

obter, por meio de procedimentos metódicos e objetivos que possam descrever o

conteúdo das

mensagens, indicadores de análise que podem ser quantitativos ou qualitativos e que permitam

a indução de conhecimentos relacionados às condições de produção/recepção das variáveis

percebidas nestas mensagens. A análise de conteúdo é um dos procedimentos considerados

como clássicos para analisar material textual, independente da origem desse material (FLICK,

2009). Essa técnica não trabalha somente o texto, mas o contexto, onde os resultados devem ir

além da descrição dos conteúdos e envolver o todo desta comunicação (BARDIN, 2016).

Conforme Bardin (2016), de acordo com as etapas da técnica de análise, a pesquisa foi

organizada em três fases:

1) pré-análise - com a leitura e escolha dos documentos a serem analisados;

2) exploração do material - codificação, classificação e categorização dos dados coletados, conforme mencionado nos Quadros 5 e 8;
e,

3) tratamento dos resultados, inferência e interpretação.

Para a fase de codificação foi feita uma leitura das transcrições das entrevistas, dos

documentos e das anotações de campo, de modo a identificar elementos que caracterizem as

lógicas e forças capazes de atuar no sentido de potencializar ou comprometer o processo de

institucionalização da prática de controle gerencial. A análise dos dados foi realizada com

a

utilização do *software* Atlas.ti 8.0®, o qual facilita a análise sistemática dos dados. Permite que

os dados coletados por meio de diversos instrumentos possam ser arquivados, codificados e

analisados de forma rápida. Neste sentido, entrevistas, documentos, observações do caderno de

campo, vídeos, fotos, áudios, dentre outros, podem ser utilizados na análise (NUNES *et al.*,

2017; SILVA JÚNIOR; LEÃO, 2018).

Embora considerado um *software* capaz de auxiliar pesquisadores de diversas áreas do

conhecimento, o fator humano é o agente que direciona a pesquisa, pois conforme citam os

autores “o *software* não faz a análise sozinho. Todas as inferências e categorizações devem ser

72

feitas pelo pesquisador, suportado pela sua base teórica” (SILVA JÚNIOR; LEÃO, 2018

p.716). Neste sentido, o *software* Atlas.ti 8.0® foi utilizado para agilizar e otimizar o

trabalho

da pesquisadora, pois permite navegar e explorar todos os dados arquivados, facilitando a

análise por meio de mapas chamados de *networks*.

A presente pesquisa procurou observar todas as etapas que possam garantir sua qualidade, considerando as orientações de Gibbs (2009), centradas em cinco temáticas: reflexividade, validade, confiabilidade, generalização e ética de análise. Segundo este autor,

atender a todos os quesitos que envolvem construir uma pesquisa qualitativa com qualidade

nem sempre é possível, porém, os procedimentos adotados nesta pesquisa foram realizados com

este fim. O Quadro 9 mostra a trajetória da pesquisa, sintetizada em quatro grandes etapas:

Quadro 9 - Etapas da Pesquisa

ETAPAS	ATIVIDADES	PROCEDIMENTOS	Planejamento	Elaboração do protocolo	Definição das etapas da pesquisa, incluindo coleta
					e análise de dados (primários e secundários)
					Coleta de Dados
					- Caracterizar as empresas (campo de investigação); - Verificar como ocorre o processo de implementação de um controle gerencial; - Coletar dados oriundos dos relatórios internos, das entrevistas e da observação; - Elaborar um banco de dados com o material coletado, a fim de organizar as informações.
					- Entrevista com os gestores e proprietários; - Observação direta não participante; - Consulta a diversos documentos, tais como Manuais, Relatórios, Indicadores, quadros, fotos, site das empresas.
					Análise dos Dados
					- Análise das entrevistas, dos documentos e da observação não participante e a classificação dentro das categorias e subcategorias; - Posicionar o processo de institucionalização da nova prática de controle de gestão.
					- Análise da percepção dos gestores quanto aos processos relativos à institucionalização de novas práticas de controle de gestão; - Triangulação dos dados coletados.
					Conclusão
					- Analisar as lógicas e as forças que potencializam e/ou comprometem o processo de institucionalização da nova prática de controle de gestão.
					- Elaborar sugestões que possam contribuir com o processo de institucionalização de práticas de controle gerencial, com base nos modelos estudados. Fonte: Adaptado de Yin (2016)

Para a realização da pesquisa, a trajetória estabelecida busca evidenciar cada etapa com as respectivas atividades e procedimentos necessários à sua execução. Na sequência, apresenta-se o Capítulo 4, com a análise e discussão dos resultados.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo expõe, inicialmente, a caracterização dos casos e a descrição do contexto que envolve a implementação do SGQ em duas pequenas empresas assistidas pelo PEPI da

Universidade de Passo Fundo. Na sequência, discorre-se sobre os resultados obtidos pelas

análises desenvolvidas com a contribuição do *Software Atlas TI 8.0®*, bem como o posicionamento do processo de institucionalização desta nova prática de controle gerencial,

segundo o modelo de Tolbert e Zucker (1999) e de Bogt e Scapens (2014).

Posteriormente são

apresentadas as lógicas e as forças causais que potencializaram e/ou comprometeram o processo

de institucionalização. Por fim, os resultados encontrados na pesquisa são discutidos com estudos publicados anteriormente, que dizem respeito a mudança no processo de controle gerencial.

4.1 APRESENTAÇÃO DOS CASOS

Foram selecionadas duas empresas para a realização desta pesquisa. Conforme compromisso definido no protocolo para o estudo de caso, a identificação das empresas estudadas não será revelada, sendo denominadas de empresa A e empresa B. São apresentadas no Quadro 10 algumas informações que permitem a caracterização das organizações pesquisadas.

Quadro 10 - Caracterização das empresas estudadas

Descrição	Empresa A	Empresa B
Setor de atuação	Indústria Metalúrgica	Indústria de Embalagens
Tempo de atuação	Desde 1998 – 20 anos	Desde 2003 – 15 anos
Número de funcionários	54	27
Prática de gestão investigada	Sistema de Gestão da Qualidade (ISO 9001)	Sistema de Gestão da Qualidade (ISO 9001)

Sistema de Gestão da Qualidade (ISO 9001) Condição da Prática investigada
 Não institucionalizada Institucionalizada

Fonte: dados da pesquisa (2018)

As empresas estudadas operam no setor secundário, porém em segmentos diferenciados.

O tempo de atuação da empresa A é de 20 anos e da empresa B é de 15, o que confirma a consolidação no mercado. As práticas decorrem da mudança no sistema de controles de gestão, sendo intencionalmente escolhidas, levando em consideração a intenção de investigar casos extremos. Para Yin (2016) situações e conclusões contrastantes enriquecem as considerações

74

do estudo. Assim, diante do exposto no Quadro 08, fica evidenciado que o SGQ foi institucionalizado na empresa B e não foi institucionalizado na empresa A.

Após caracterizar os casos, apresenta-se o contexto encontrado em cada uma das empresas estudadas, descrevendo como ocorre o processo de implementação do Sistema de

Gestão da Qualidade. A contextualização foi embasada nos relatos dos entrevistados, no site

das empresas e nos documentos analisados.

4.1.1 Contextualização da Empresa

A

Apesar de atuar no mercado nacional, com foco na região sul, a empresa atende, desde

2011, um cliente caracterizado como empresa multinacional. Este cliente está presente em cinco

continentes. No Brasil, tem estabelecimentos em onze estados, com a maior concentração de

lojas em São Paulo, Rio de Janeiro e Paraná. A empresa estudada foi responsável pela montagem das estruturas de condicionamento de produtos de todas as lojas instaladas no

Brasil.

A empresa estudada é sucessora de uma metalúrgica que iniciou suas atividades em

1976, cujo fundador é o pai do atual sócio diretor. Na época a metalúrgica produzia diversos

itens, tanto para residências quanto para estabelecimentos comerciais. Em meados da década

de 1980 começou a trabalhar com um mix de produtos diferenciados, em função da concorrência e da demanda de alguns clientes. Os novos produtos desenvolvidos pela empresa

foram bem aceitos pelo mercado e passaram a compor seu portfólio. Com isso, em 1998 ocorre

a reestruturação societária e operacional da empresa, quando o atual diretor ingressa

como sócio

e as atividades são direcionadas para este novo nicho de mercado. Cientes da necessidade de

especialização neste segmento, os sócios efetuaram investimentos em maquinários e ferramentas específicas e direcionaram o foco para a atual linha de produtos.

Desde o ano de 2005 a empresa está instalada em sede própria. Possui hoje 54 funcionários, sendo que aproximadamente metade deles está na empresa desde o início. A

gestão é realizada entre os sócios e a empresa investe em pesquisa e desenvolvimento de novos

produtos, atendendo diversos segmentos de negócios. Uma das preocupações da empresa está

relacionada com a questão da sustentabilidade, evidenciada em sua missão, juntamente com a

busca pela melhoria contínua e satisfação de clientes e colaboradores.

Diante deste contexto, com base nas entrevistas realizadas e nos apontamentos do caderno de campo, percebe-se que a adoção do Sistema de Gestão da Qualidade na empresa foi motivada principalmente pela necessidade de atender as exigências de um cliente específico.

75

O sócio diretor realizou viagens ao exterior para conhecer as práticas adotadas pelo cliente, a

fim de reproduzi-las em seu processo de produção e, assim, conquistar a homologação deste

cliente cuja participação societária predominante é estrangeira.

Para implementar a mudança nas práticas já existentes, promover a criação de

novas

regras e a alteração nas rotinas, a empresa buscou auxílio de um profissional especializado.

Foram realizadas reuniões, inicialmente com os gestores de cada setor e posteriormente com as

equipes de funcionários, buscando ressaltar a importância desta mudança nos processos de

trabalho. Procedimentos acerca do estabelecimento de novas regras e a padronização de atividades foram iniciados, sendo que alguns permanecem em uso.

4.1.2 Contextualização da Empresa

B

Fundada no ano de 2003, a empresa B atua no ramo de embalagens descartáveis e atende

os estados da região sul e o Distrito Federal, porém seu maior mercado está no Rio Grande do

Sul. Resultante da dissolução de outra sociedade, onde os atuais sócios trabalharam durante dez

anos, a empresa foi gradativamente ampliando seu *mix* de produtos, comprando e confeccionando novas máquinas, ampliando sua participação no mercado e consolidando sua

marca.

Desde 2015 a empresa está situada no atual endereço, com um espaço de 6.500m² e

busca financiamento para modernização. Inicialmente os produtos eram fabricados apenas nas

cores branco, rosa e azul. Atualmente existem mais de dezoito cores e padrões de estampa

diferenciados. Todos os produtos obedecem aos padrões de certificação do Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial (Inmetro). No ano de 2015 a empresa conquistou a Certificação ISO 9001:2008, fruto do interesse em oferecer produtos diferenciados, com o respaldo de uma certificação reconhecida internacionalmente.

Em 2015 a norma ISO 9001 foi atualizada para responder às novas tendências e tornar-

se compatível com outros sistemas de gestão, a exemplo do sistema de gestão ambiental da ISO

14001. O prazo das empresas que pretendem seguir com a certificação encerrou em setembro

de 2018, porém, desde 2017 a empresa adequou seus processos na versão atualizada da norma,

recebendo naquele ano a Certificação ISO 9001:2015. Em 2018 recebeu auditoria para recertificação na versão atualizada da norma.

Na sequência busca-se posicionar o processo de institucionalização do SGQ no modelo

de Tolbert e Zucker (1999), com a finalidade de identificar e analisar as forças causais que

potencializaram ou comprometeram a institucionalização em cada empresa estudada.

76

4.2 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS CONFORME O MODELO DE BOGT E SCAPENS (2014)

O modelo proposto por Bogt e Scapens (2014) reconhece tanto as instituições

internas

quanto as externas, o papel da agência e deliberação humana e o poder de indivíduos e/ou

grupos específicos para impor novas regras. Segundo este modelo, as instituições externas e

internas, as rotinas e as regras podem influenciar e sofrer influências umas das outras, e consequentemente, afetar as ações dentro da organização e até mesmo a geração de práticas

consolidadas no ambiente empresarial.

Em relação à Racionalidade, quando os atores racionalizam suas escolhas, decidindo

pela ação mais adequada diante de uma situação específica, estão fazendo uso de sua lógica

situada, de acordo com seus próprios pressupostos. No entanto, esta racionalidade pode ser

influenciada por uma diversidade de instituições, tanto internas como externas. Estas

Instituições são consideradas internas quando os pressupostos são compartilhados no interior

da organização, enquanto as externas dizem respeito aos pressupostos compartilhados em um

campo mais amplo, além dos limites da organização.

Neste sentido, tanto as instituições quanto a racionalidade podem influenciar as rotinas

e as regras. Enquanto as regras são as declarações dos procedimentos a serem realizados, as

rotinas dizem respeito a execução destas regras. Assim, a interação entre regras e rotinas pode

dar forma às ações, que decorrem de uma deliberação apropriada. Além desses

elementos, é

preciso considerar os arquétipos, que são as práticas compartilhadas em um ambiente externo

mais amplo.

Diante do exposto, com base nos depoimentos dos entrevistados, nas anotações do

caderno de campo e na análise dos documentos consultados, busca-se evidenciar o posicionamento do processo de implementação do SGQ, relacionando os achados da pesquisa

com os elementos do modelo de Bogt e Scapens (2014) em cada uma das empresas estudadas.

4.2.1 Posicionamento do processo de implementação do SGQ na Empresa A

Evidências empíricas podem ser relacionadas a cada subcategoria do modelo estudado.

Na sequência, apresentam-se estas evidências dispostas em figuras, resultante da análise

efetuada com uso do *software* Atlas.ti 8.0®.

77

4.2.1.1 Evidências da subcategoria Racionalidade

Ao serem indagados sobre de quem parte a ideia de adotar novos controles de gestão,

os envolvidos no processo, as dificuldades encontradas na implantação, os entrevistados apresentaram respostas semelhantes. Na Figura 6, são apresentados alguns trechos das entrevistas que revelam a ação deliberada do sócio diretor diante de uma situação específica,

bem como a resistência das pessoas em relação à mudança.

Figura 6 – Evidências do elemento Racionalidade na Empresa A

Fonte: dados da pesquisa (2018)

De acordo com os trechos apresentados, percebe-se que as novas práticas partem mais da direção. Há por parte do diretor geral um direcionamento do que deve ser feito, uma vez que existe resistência, não apenas do nível operacional, mas da gestão intermediária. Alguns elementos transcritos a seguir, retirados das entrevistas, revelam mais detalhadamente essas evidências, a exemplo das palavras do EA1:

Foi mais da minha parte, porque em função da minha formação eu procuro aplicar um pouco. Eu tenho dificuldade de aplicar algumas coisas porque o pessoal não tem o mesmo conhecimento e não entendem muito bem a importância das ferramentas. [...] acabamos tendo um pouco essa divergência de ideias, na importância do que é para ser feito. [...] muitas vezes eu acabo direcionando a

'vamos fazer dessa forma'. [...]

Estas evidências surgem também nas palavras do EA2:

Na questão mais específica, administrativa, financeira, é bem sócio proprietário que decide. [...] contratamos uma pessoa há uns 3 ou 4 anos atrás, que foi bem importante [...] Ele trabalhou muito Qualidade. [...] Teve resistência. No início das pessoas com mais tempo de empresa. [...] tem que explicar o porquê e mostrar, provar que aquilo

78

vai ser uma melhoria. [...] Foi sendo deixado de lado, a gente foi dando novas prioridades, por necessidade talvez [...] Por falta nossa, dos gestores.

Da mesma forma para o EA3: "Ah, é aquela história: pra que eles querem isso? [...] assim, tudo que é controle é uma dificuldade para implantar. [...] Tem muita resistência porque parece que é bobagem."

Percebe-se, pelas falas dos entrevistados, que diferentes lógicas estiveram presentes

neste processo. O que parecia importante para uns, não tinha a mesma relevância para outros,

o que pode ter contribuído para que a mudança nos controles de gestão não fosse efetivada.

Além disso, pelos apontamentos registrados no caderno de campo, fica evidente que há uma

divergência de significados atribuídos à nova prática. Enquanto para alguns a adoção do SGQ

parecer estar relacionada à credibilidade da empresa perante o mercado externo, para outros

pode parecer perda de tempo, excesso de burocracia.

Neste sentido, pode-se inferir que as evidências encontradas caracterizam

efetivamente

o conceito de “racionalidade” proposto no modelo estudado, onde cada indivíduo tem diferentes

formas de pensar em relação a uma situação específica.

4.2.1.2 Evidências da subcategoria Instituições Externas

Quando questionados sobre a influência de alguma instituição externa na adoção do

SGQ, os entrevistados pronunciaram-se de forma semelhante. Na Figura 7, constam trechos das

entrevistas que evidenciam a presença de um cliente estrangeiro como sendo um dos motivadores para a mudança nos controles de gestão, principalmente pela cobrança deste cliente

em relação à qualidade.

Figura 7 - Evidências do elemento Instituições Externas na Empresa A

Fonte: dados da pesquisa (2018)

Pelos destaques evidenciados na Figura 7, percebe-se que o cliente estrangeiro influenciou as mudanças nos controles de gestão existentes na empresa, em especial na tentativa

de implantação do SGQ. Segundo os entrevistados, não foi uma exigência formal desse cliente,

mas conforme as palavras do EA1:

Eles nos pediram tudo que nós tínhamos em relação à qualidade. [...] Por mais que não tínhamos a ISO, mas tivemos que demonstrar através de outros controles próprios da produção, [...] que a nossa empresa tinha um mínimo de controle de qualidade. [...] Vieram três norte-americanos aqui para validar o processo, medir todas as peças e ver se estavam no padrão de qualidade.

Da mesma forma o EA2 salientou que “Nosso maior desafio foi um cliente [...] E a ISO

foi um dos pontos que nós tínhamos que estar implantando para este cliente entrar. [...] Não foi

uma das exigências, mas eles nos pediram: vocês têm? Então já ligou a luzinha de alerta, opa...”

Já para o EA3 “Na verdade é questão de analisar que precisa e questão do mercado tá cobrando

também [...] até porque tem concorrentes que tem.”

Percebe-se que o cliente estrangeiro, mesmo não exigindo que a empresa tivesse certificação ISO 9001, cobrou alguns indicativos de que a empresa seria capaz de atender seus

pedidos com a qualidade esperada. Além disso, fica claro o posicionamento da empresa em se

adequar às exigências deste cliente, principalmente quando mencionam que o mercado está

cobrando, tem concorrentes que tem e os clientes exigem qualidade, fazendo com que um

alerta

fosse acionado na direção de acompanhar este mercado. As anotações do caderno de campo

revelam que os entrevistados demonstraram um sentimento de orgulho por terem conquistado

a confiança deste cliente e promovido melhorias nos processos produtivos.

Desta forma, deduz-se que as evidências encontradas representam efetivamente o conceito de “instituições externas” proposto no modelo estudado, principalmente as citações

que fazem referência à cobrança do mercado e aos concorrentes, demonstrando que os pressupostos compartilhados entre a sociedade em geral podem influenciar as regras e rotinas

no interior das organizações e, conseqüentemente, suas ações.

4.2.1.3 Evidências da subcategoria Instituições Internas

No que diz respeito às instituições internas, quando questionados sobre a solicitação de

mudanças nos processos por indivíduos que atuam no interior da organização, os entrevistados

revelaram que isto eventualmente ocorre. Em relação ao SGQ, a Figura 8 apresenta algumas

evidências da forma de pensar compartilhada dentro da organização.