

# EM BUSCA DO ENTENDIMENTO DA FORMAÇÃO DOS HÁBITOS E DAS ROTINAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO DE CASO

**TOWARDS UNDERSTANDING THE FORMATION OF  
MANAGEMENT ACCOUNTING HABITS AND ROUTINES:  
A CASE STUDY**

## **REINALDO GUERREIRO**

*Professor titular e chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária na  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade  
da Universidade de São Paulo.  
E-mail: reiguerr@usp.br*

## **CARLOS ALBERTO PEREIRA**

*Professor do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade  
na Faculdade de Economia, Administração e  
Contabilidade da Universidade de São Paulo.  
E-mail: cap@usp.br*

## **AMAURY JOSÉ REZENDE**

*Professor do Programa de Graduação em Contabilidade  
na Universidade Federal de Mato Grosso do Sul.  
E-mail: amury@usp.br*

---

## RESUMO

Tendo-se em vista a tendência da estabilidade das rotinas da contabilidade gerencial e a dificuldade da introdução prática de novas abordagens conceituais, este estudo tem como objetivo identificar características fundamentais de hábitos e rotinas da contabilidade gerencial. A pesquisa buscou estudar os hábitos e rotinas existentes, bem como novos hábitos e rotinas surgidos a partir da instalação de um processo de mudança nos sistemas de custos e preços de uma empresa comercial familiar de porte médio. Considerando a necessidade de entendimento da situação da empresa antes do processo de mudanças, durante o processo e após a implantação, optou-se pela metodologia de pesquisa-ação. A busca por respostas às questões levantadas durante as observações deu-se com base no arcabouço das teorias institucional e da contingência. Em relação aos resultados do caso estudado, destacam-se: 1. a análise dos impactos de contingências ambientais, tornando ineficazes os hábitos e rotinas de contabilidade gerencial existentes; 2. a dificuldade de mudança nos velhos hábitos e rotinas institucionalizados, empregados de forma inconsciente; 3. o emprego de diferentes estratégias para a institucionalização dos novos conceitos gerenciais.

## PALAVRAS-CHAVE

Teoria institucional; Teoria da contingência; Contabilidade gerencial; Rotina; Hábitos.

## ABSTRACT

Considering that management accounting routines tend towards stability and that it is difficult to introduce new conceptual approaches into practice, this study aimed to identify the basic characteristics of management accounting habits and routines. We attempted to study not only existing habits and routines, but also new ones that emerged from the installation of a change process in the cost and pricing systems of a medium-sized family company. In view of the need to understand the company's situation before and during the change process as well as after its implantation, the action research methodology was used. The institutional and contingency theories were used as a theoretical refe-

rence framework. The following factors stood out in the case study results: 1. the impact analysis of environmental problems that turn the existing management accounting habits and routines inefficient; 2. the difficulty to change old habits and institutionalized routines, which are used unconsciously; 3. the use of different strategies to institutionalize new management concepts.

## KEYWORDS

Institutional theory; Contingency theory; Management accounting; Routines; Habits.

## 1 INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, o processo de gestão das entidades foi marcado por um volume significativo de artefatos (modelos e sistemas gerenciais) que propõem, por meio de uma abordagem puramente normativa, soluções aos problemas gerenciais das empresas. Como exemplo, temos: ABC – Activity Based Costing; ABM – Activity Based Management; e BSC – Balanced Scorecard, que visam à maximização dos resultados e à avaliação de desempenho, tanto de agentes quanto de organizações. Granlund e Lukka (1998) utilizam o conceito de direcionadores de convergência e divergência na argumentação de que existe uma tendência no sentido da convergência dos conceitos e concepção de sistemas de contabilidade gerencial em termos globais.

Diversas pesquisas empíricas constataam que existe atualmente um aparente paradoxo no que diz respeito à prática da contabilidade gerencial. Apesar de fatores indutores e facilitadores do ambiente externo, apesar do rol de novas técnicas e instrumentos à disposição dos gestores empresariais, o que se observa efetivamente, na prática, é o baixo grau de implementação de novas técnicas e conceitos de contabilidade gerencial nas empresas.

Estudos realizados desde a década de 1990, como, por exemplo, os de Bright et al. (1992), dentre outros, evidenciam que tais ferramentas não têm sido utilizadas em grande parte das organizações pesquisadas. Green e Amenkhienan (1992) mencionam que existe um descompasso significativo entre inovações em manufatura e inovações na contabilidade gerencial. Embora mudanças estejam ocorrendo, as empresas em grande extensão continuam a se apoiar em modelos contábeis desatualizados. São várias as justificativas apresentadas para tal situação. Dentre elas destaca-se o fato de que, ainda que teoricamente bem desenhadas, as ferramentas propostas não resolvem eficazmente diversos problemas gerenciais, tais como avaliação de desempenho, compensação de gestores e alocação de custos.

A teoria institucional é uma abordagem sociológica que tem sido aplicada na área contábil para explicar o paradoxo estabelecido. Essa teoria, refutando as

premissas da teoria neoclássica que têm orientado a abordagem normativa da contabilidade gerencial, foca a contabilidade gerencial como uma instituição dentro da empresa, isto é, uma rotina formada por hábitos que dá sentido a determinado grupo de pessoas, sendo esta rotina amplamente aceita de forma inquestionável (BURNS; SCAPENS, 2000).

A teoria da contingência busca explicar o processo de mudança organizacional interno e externo das organizações e suas interdependências com os fatores ambientais, relacionando e explicando fatores, tais como: a taxa de mudança, o grau de complexidade do ambiente externo à organização, as variáveis indutoras ao processo de mudança, as forças e fraquezas internas da organização, valores, objetivos, habilidades e atitudes dos administradores e trabalhadores da organização, e tipos de tarefas, recursos e tecnologias que a organização utiliza. De um modo geral, essa teoria fornece argumentos consistentes que possibilitam uma melhor compreensão dos fatores que levaram determinada empresa a reagir ao ambiente, implementar determinado sistema gerencial ou até mesmo abandoná-lo.

Tendo em vista a tendência da estabilidade das rotinas da contabilidade gerencial e a dificuldade na introdução de práticas de novas abordagens conceituais, este estudo tem como objetivo estudar o fenômeno da implementação de novos instrumentos gerenciais com base na teoria institucional e da contingência. Considerando a necessidade do entendimento da situação da empresa antes do processo de mudanças, durante o processo e após a implantação, optou-se pela metodologia de pesquisa-ação.

A pesquisa-ação

[...] consiste essencialmente em acoplar pesquisa e ação em um processo no qual os atores implicados participam, junto com os pesquisadores, para chegarem, interativamente, a elucidar a realidade em que estão inseridos, identificando problemas coletivos, buscando e experimentando soluções em situação real. Simultaneamente é produzido e utilizado o conhecimento (THIOLLIENT, 1997, p. 14).

Ainda neste âmbito, Brandão (1985) aponta que, na pesquisa-ação, o pesquisador desenvolve um papel ativo, na própria realidade dos fatos observados, o que auxilia na reflexão, formulação ou implementação da ação, de maneira a desenvolver, enriquecer ou testar quadros de referências teóricas ou modelos relevantes ao fenômeno em estudo. O caso analisado encontra-se configurado em quatro fases: 1. diagnóstico dos fatores que se relacionam com o problema; 2. coleta de informações sobre o fenômeno pesquisado; 3. discussão de uma teo-

ria e aplicação de uma metodologia específica às necessidades; e 4. implementação de soluções conjuntamente com os atores envolvidos no processo.

Este trabalho apresenta-se estruturado em seis partes, incluindo esta introdução. A segunda e a terceira partes correspondem à exposição do referencial teórico que engloba a análise da teoria institucional e da teoria da contingência. A quarta parte corresponde ao estudo empírico desenvolvido por meio de estudo de caso. Na quinta parte são apresentadas as conclusões do estudo e, na última parte, é apresentado o referencial bibliográfico.

## 2 ABORDAGEM INSTITUCIONAL E SEUS ELEMENTOS

Fonseca e Machado da Silva (2002) observam que os partidários da abordagem institucional consideram que o comportamento individual é modelado por padrões criados e compartilhados na interação, mas incorporados na forma de normas e regras objetivas, cristalizadas na sociedade como concepções legítimas sobre a maneira mais eficaz de funcionamento das organizações.

Burns e Scapens (2000) afirmam que o interesse pela teoria institucional nas ciências sociais tem aumentado e que pelo menos dois enfoques dessa teoria podem ser observados na literatura contábil: 1. nova sociologia institucional (NIS – New Institutional Sociology); e 2. velha economia institucional (OIE – Old Institutional Economics). De acordo com Burns (2000), a teoria institucional que fundamenta estudos analíticos de mudanças nas rotinas dos sistemas de contabilidade gerencial é a velha economia institucional (OIE) e não deve ser confundida com a denominada nova sociologia institucional (NIS). Este estudo de caso foi analisado de acordo com os conceitos da OIE.

Considerando a teoria institucional segundo a ótica OIE, a instituição é o principal objeto de análise e não mais o comportamento racional e maximizador dos indivíduos tomadores de decisões, conforme aceito pela teoria neoclássica. Assim, a conceituação de instituição é relevante, embora não exista uma definição simples e amplamente aceita de instituição. Burns e Scapens (2000, p. 8) definem instituição como “[...] pressuposições compartilhadas e aceitas de forma inquestionável as quais identificam categorias de atores humanos e suas atividades e relacionamentos apropriados”. Scapens (1994) menciona que, no âmbito da OIE, a primeira definição de instituição foi dada por Veblen em 1919: “[...] um determinado modo de pensar comum para um conjunto de pessoas”. Santos (2003) enfatiza esse fato mencionando que talvez o personagem mais forte e influente da chamada Escola Institucionalista seja o economista e sociólogo

go norte-americano, de origem irlandesa, Thorstein Bunde Veblen (1857-1929), até porque é considerado o seu fundador.

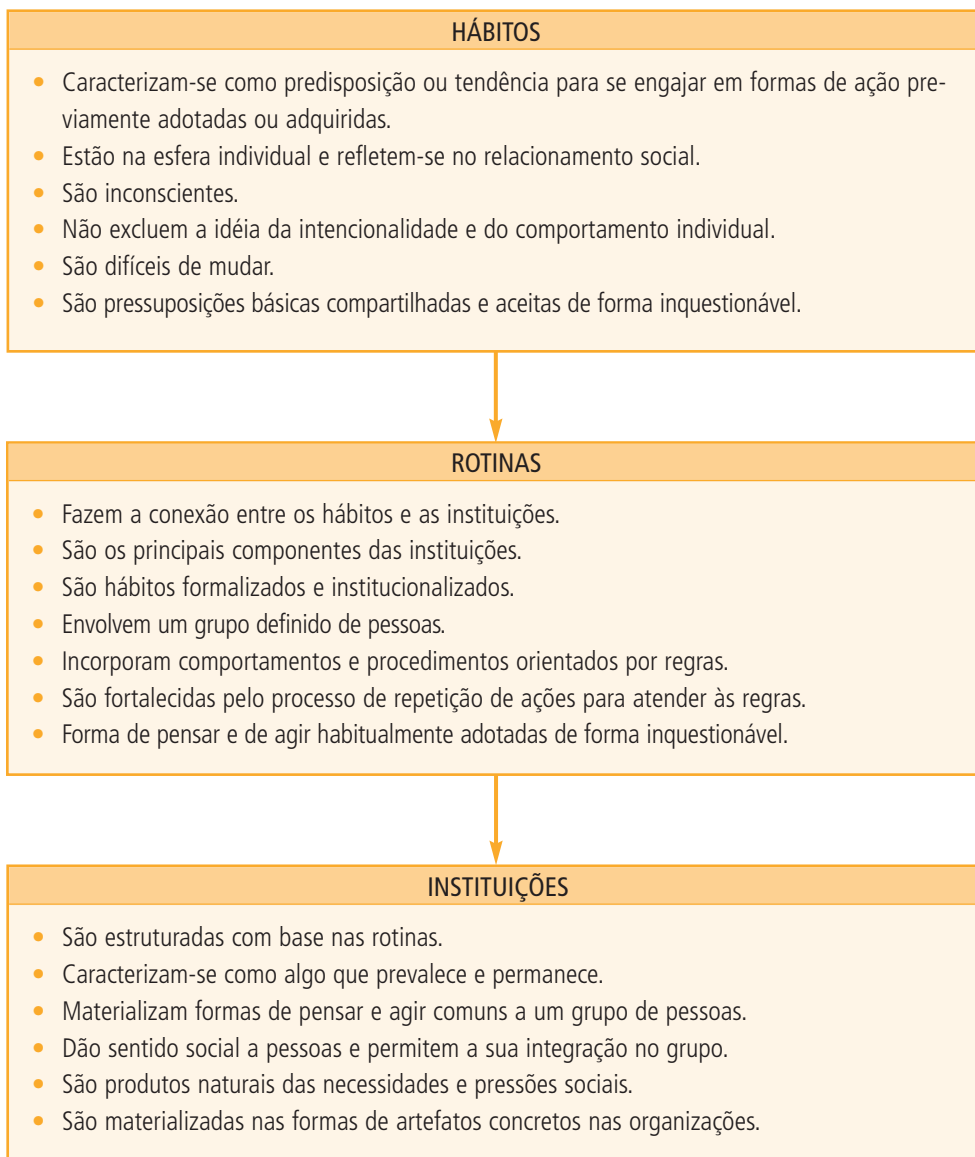
Segundo Burns (2000), a idéia de instituição mais aplicada na OIE foi dada por Walton Hamilton em 1932, a qual considera instituição como uma forma de pensar ou agir de algo que prevalece e permanece, o qual está inserido nos hábitos de um grupo ou nos costumes de um povo. Essa definição traz à tona o caráter social e cultural e enfatiza a importância do comportamento habitual em linha com o conceito de Selznick (1957), que definiu uma instituição como um produto natural das necessidades e pressões sociais. A instituição é um sistema social e não é vista apenas como uma ferramenta, mas como um sistema que dá sentido à aspiração e à integração de um grupo de pessoas. Selznick (1957) contrastou instituição com organização administrativa, que ele descreveu como sendo um instrumento racional definido para realizar um trabalho.

As idéias de hábitos e instituições estão conectadas pelo conceito de rotina, conforme apresentado na Figura 1. A caracterização de hábitos envolve uma predisposição ou tendência para se engajar em formas de ação anteriormente adotadas ou adquiridas. Os hábitos dos indivíduos são praticados sem questionamentos (*taken-for-granted*) e neste contexto podem ser caracterizados como inconscientes (O'CONNOR, 1993; GUERREIRO et al., 2004). É importante observar que a existência de hábitos não exclui a idéia da intencionalidade do comportamento individual e não significa que hábitos não possam ser modificados. Embora hábitos estejam na esfera pessoal, as rotinas podem envolver um grupo de pessoas, e assim se tornam os principais componentes das instituições. Em outras palavras, as rotinas são hábitos formalizados e institucionalizados, incorporando comportamentos orientados por regras, sendo que as rotinas se fortalecem pelo processo de repetição de ações para o atendimento das regras. As rotinas representam formas de pensar e de agir que são habitualmente adotadas por um grupo de indivíduos de forma inquestionável. No âmbito da dimensão institucional, é importante entender os elementos principais que a compõem: instituição, rotinas e hábitos.

Neste contexto, Burns e Scapens (2000) caracterizam os conceitos de regras e rotinas mencionando que as regras são as declarações formais de procedimentos, enquanto rotinas, são os procedimentos efetivamente em uso. Zeffane (1996), referindo-se ao trabalho de Bowman (1994), observa que as organizações são restringidas pelas rotinas, porém as rotinas são o sangue da vida das organizações – sem rotinas as organizações não poderiam funcionar. Bowman (1994) menciona que as rotinas trazem problemas para a organização quando elas atrapalham o pensamento estratégico e a mudança estratégica, ou ainda quando as rotinas inibem o pensamento inovador.

FIGURA 1

MODELO CONCEITUAL DE PESQUISA



A compreensão do processo de institucionalização de práticas contábeis e mudança de comportamento pode ser desenvolvida com maior eficiência quando a análise contempla também os fatores contingentes do ambiente no qual as organizações estão inseridas. Para elucidar a interdependência entre ambiente

e mudanças organizacionais serão apresentados no tópico seguinte os fundamentos da teoria da contingência.

### **3 ABORDAGEM CONTINGENCIAL E SEU RELACIONAMENTO COM A CONTABILIDADE GERENCIAL**

As principais características do atual ambiente social e empresarial constituem-se em fatores indutores de processos de mudanças; em tese, as empresas são induzidas a implementar processos profundos de mudanças na sua forma de atuação, no seu modelo de gestão de negócios, nos seus instrumentos gerenciais e, portanto, na contabilidade gerencial. Nesse contexto, a abordagem da teoria da contingência surge sob a influência de três importantes estudos.

O primeiro foi desenvolvido pelos ingleses Tom Burns e G. M. Stalker, nos anos 1960, relacionando a estrutura de uma organização com as condições do ambiente externo. Esses pesquisadores estudaram diversas empresas inglesas e escocesas e, em seu trabalho pioneiro *Management of Innovation* (1961), identificaram dois tipos de estruturas organizacionais: 1. a mecanicista; e 2. a orgânica. Em contraposição a essas duas formas de estrutura, dois tipos de ambientes foram caracterizados: 1. o estável; e 2. o dinâmico. Os estudos revelaram que a estrutura mecanicista era mais comumente encontrada em organizações operando em ambientes estáveis, enquanto as empresas operando em ambiente dinâmico tendiam a ser organizadas em estruturas orgânicas. O segundo importante estudo foi desenvolvido pelo inglês John Woodward, na década de 1960, que analisou a influência da tecnologia na estrutura de 100 empresas industriais. O terceiro influente estudo no contexto dessa abordagem foi desenvolvido pelos americanos Paul Lawrence e Jay Lorsch, na década de 1960, cuja idéia principal era que organizações funcionando em ambiente complexo adotavam um maior grau de diferenciação e integração em comparação com as empresas que atuavam em ambiente mais simples. Nesse contexto, a ênfase é colocada na compreensão das relações entre organizações e seus ambientes, sendo aquelas consideradas sistemas abertos que são mais bem compreendidas como processos contínuos em lugar de coleções de partes (MORGAN, 1986).

Em relação aos pressupostos desta abordagem, Galbraith (1977) apresenta os dois principais pressupostos sobre os quais a teoria contingencial se fundamenta, a saber: 1. não há uma melhor maneira de se organizar; e 2. nem todas as maneiras de organizar são igualmente eficazes. Como conseqüência, afirma esse autor, é possível observar um amplo nível de diferenças nas organizações



eficazes, sendo que tais diferenças não são aleatórias. Diversos fatores contingentes foram sugeridos como aqueles que determinam a forma de se organizar, dentre os quais destacam-se: taxa de mudança e grau de complexidade do ambiente externo à organização; forças e fraquezas internas da organização; valores, objetivos, habilidades e atitudes dos administradores e trabalhadores da organização; e tipos de tarefas, recursos e tecnologias que a organização utiliza (BATEMAN; SNELL, 1998). Esses mesmos fatores podem ser determinantes na escolha das práticas contábeis.

Em síntese, os estudiosos da teoria da contingência descobriram que três tipos de contingências são particularmente importantes no processo de influenciar a estrutura de organizações das empresas: 1. seu tamanho; 2. sua tecnologia utilizada; 3. seu meio ambiente. Existem duas principais implicações a partir da teoria da contingência: 1. não existe uma melhor forma de uma empresa se organizar; e 2. se diferentes partes da organização são influenciadas de diferentes formas pelas contingências, então pode ser apropriado para elas serem estruturadas de formas diferentes.

A teoria da contingência tem sido aplicada na pesquisa contábil. Chapman (1997, p. 190) menciona que a teoria da contingência aplicada à contabilidade

[...] é mais freqüentemente operacionalizada como uma tecnologia puramente formal e rotineira, com expectativas de, freqüentemente, ser expressa em termos de sua presença em cenários estáveis, ou ausência em cenários dinâmicos.

Para Mintzberg et al. (2004, p. 60), as informações factuais (dentre as quais as informações gerenciais) são:

[...] freqüentemente limitadas em escopo, carentes de riqueza e muitas vezes deixam de abranger importantes fatores não-econômicos e não-quantitativos.

[...] são demasiado agregadas para seu uso eficaz na formulação de estratégias.

[...] chegam tarde demais para serem usadas na formulação de estratégia.

[...] um volume surpreendente de informações factuais é indigno de confiança.

Em função desses aspectos, na visão de Mintzberg et al. (2004), as informações factuais podem ser postas em segundo plano diante de ambientes dinâmicos. De forma semelhante, Van der Veecken e Wouters (2002, p. 366), ao analisarem a utilidade dos sistemas de informações contábeis para operações gerenciais, “[...] sugerem que esses sistemas deveriam fornecer melhor suporte aos administradores em ambientes de incerteza”. Galbraith (1977), por sua vez, é da opinião de que quanto maior o nível de incerteza, maior será a quantidade de informações necessárias para lidar com essa incerteza. Sobre esse assunto, Chapman (1997, p. 201) sintetiza essa discussão, tendo por base o estudo de Hopwood (1987), ao sugerir que “[...] contabilidade deve desempenhar uma variedade de papéis dependendo do nível de incerteza”. Nesse sentido, esse autor identifica quatro possíveis papéis para a contabilidade a partir de duas dimensões: incerteza relativa aos objetivos das ações e incerteza relativa às consequências das ações.

Luft e Shields (2002) apontam três mapas de pesquisas explorando um enfoque dos fatores contingentes: 1. características estruturais (por exemplo, tamanho, tecnologia, incerteza ambiental e descentralização) determinam a contabilidade gerencial que melhor se encaixa a uma dada organização; 2. variáveis contábeis gerenciais capturam tanto variação em uma determinada informação contábil utilizada pela organização quanto variação no detalhe de como e em que ela é empregada; 3. busca entender como as organizações implementam práticas específicas de contabilidade gerencial.

Ao analisar esses pressupostos, Scapens e Roberts (1993) realizaram um estudo de caso no qual buscaram, dentre outros objetivos, entender como o processo de mudança criou condições que frustraram o conteúdo da mudança. Esses autores procuraram explicar a resistência às mudanças não como um fator irracional, como pretendiam os gerentes da empresa analisada. A conclusão obtida foi que não apenas aspectos contingentes (descentralização ambígua), mas também de comunicação (inabilidade em encontrar relacionamentos práticos entre as linguagens da produção e da contabilidade) contribuíram para a referida frustração.

Sob a influência da abordagem contingencial, mudanças nas práticas contábeis podem ser entendidas a partir do contexto no qual elas estão sendo implementadas, ou seja, a partir da consideração de variáveis contingentes. Práticas contábeis, financeiras ou gerenciais, implementadas em desacordo com o contexto de uma determinada organização, podem ser descontinuadas ou não exercer o propósito para o qual foram inicialmente concebidas. Kasurinen (2002) apresenta uma interessante experiência de implementação de *Balanced Scorecard* que reforça esse argumento. Baines e Langfield-Smith (2003) afirmam que é um tema comum na pesquisa normativa em contabilidade gerencial que mudanças no ambiente externo das organizações devam conduzir mudanças nos sistemas de contabilidade gerencial das empresas. Essa afirmativa fundamenta-

se na idéia de que os gestores demandam informações gerenciais específicas para suportar suas necessidades de tomada de decisões em ambiente de crescente incerteza e para monitorar o progresso no alcance de estratégias.

Percebe-se que o enfoque contingencial fornece importantes fundamentos para a explicação de mudanças nas práticas da contabilidade ao superar uma das limitações da abordagem anterior, qual seja, a não-consideração dos fatores situacionais. No entanto, a abordagem contingencial mantém a idéia de racionalidade, ou seja, a partir do momento que se tenha consciência dos fatores contingentes presentes, pode-se implementar as práticas contábeis que melhor se encaixem a tais fatores. Algumas limitações dessa abordagem podem ser identificadas. Bateman e Snell (1998, p. 60), efetuam a seguinte observação: “[...] nem todas as contingências críticas foram identificadas”. Por outro lado, aspectos culturais, rotinas e hábitos são desconsiderados nas análises sob essa abordagem.

No Quadro 1 são apresentados os pressupostos teóricos da teoria da contingência segundo a visão dos principais autores do assunto.

#### QUADRO 1

#### ARGUMENTOS DA ABORDAGEM CONTINGENCIAL

PRESSUPOSTOS TEÓRICOS	AUTORES
<ul style="list-style-type: none"> <li>Os tipos organizacionais são classificados de mecanicista até orgânico;</li> <li>Formas flexíveis como estratégia para lidar com as mudanças.</li> </ul>	Burns e Stalker (1961)
A influência da tecnologia.	Woodward (1965)
As relações entre organizações e seus ambientes.	Lawrence e Lorsch (1976)
Principais pressupostos da teoria contingencial se fundamentam: <ul style="list-style-type: none"> <li>não há uma melhor maneira de se organizar;</li> <li>nem todas as maneiras de organizar são igualmente eficazes;</li> <li>quanto maior o nível de incerteza, maior será a quantidade de informações necessárias para lidar com essa incerteza.</li> </ul>	Galbraith (1977)
Os diversos fatores contingenciais que determinam a forma de se organizar: <ul style="list-style-type: none"> <li>taxa de mudança e grau de complexidade do ambiente externo à organização;</li> <li>forças e fraquezas internas da organização;</li> <li>valores, objetivos, habilidades e atitudes dos administradores e trabalhadores da organização; e</li> <li>tipos de tarefas, recursos e tecnologias que a organização utiliza.</li> </ul>	Bateman e Snell (1998)
O papel da contabilidade na pesquisa contingencial: <ul style="list-style-type: none"> <li>operacionalizada como uma tecnologia puramente formal e rotineira;</li> <li>expressa em termos de sua presença em cenários estáveis, ou ausência em cenários dinâmicos.</li> </ul>	Chapman (1997)

continua

**QUADRO I (CONTINUAÇÃO)**

**ARGUMENTOS DA ABORDAGEM CONTINGENCIAL**

PRESSUPOSTOS TEÓRICOS	AUTORES
<p>As informações factuais e as informações gerenciais são:                      [...] freqüentemente limitadas em escopo, carentes de riqueza e muitas vezes deixam de abranger importantes fatores não-econômicos e não-quantitativos;                      [...] são demasiado agregadas para seu uso eficaz na formulação de estratégias;                      [...] chegam tarde demais para serem usadas na formulação de estratégia;                      [...] um volume surpreendente de informações factuais é indigno de confiança.</p>	<p>Mintzberg et al. (2004)</p>
<p>A utilidade dos sistemas de informações contábeis para operações gerenciais: [...] sugerem que esses sistemas deveriam fornecer melhor suporte aos administradores em ambientes de incerteza.</p>	<p>Van der Veeken e Wouters (2002)</p>
<p>As variedades de papéis que a contabilidade deve desempenhar dependendo do nível de incerteza, em quatro possíveis papéis a partir de duas dimensões:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• incerteza relativa aos objetivos das ações; e</li> <li>• incerteza relativa às conseqüências das ações.</li> </ul>	<p>Chapman (1997) e Hopwood (1987)</p>
<p>As características estruturais determinam a contabilidade gerencial que melhor se encaixa a uma dada organização:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• tamanho, tecnologia, incerteza ambiental e descentralização.</li> </ul> <p>As variáveis contábeis gerenciais capturam:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• tanto variação em uma determinada informação contábil utilizada pela organização, quanto variação no detalhe de como e em que ela é empregada.</li> </ul> <p>A busca pelo entendimento de como as organizações implementam práticas específicas de contabilidade gerencial.</p>	<p>Luft e Shields (2002)</p>

Constata-se, ademais, que cada abordagem anteriormente citada apresenta importantes argumentos, a partir de seus pressupostos, os quais ajudam a explicar por qual razão determinadas práticas contábeis são implementadas, enquanto outras não.

Tal fato, no entanto, não impede que críticas a cada uma dessas abordagens sejam endereçadas, evidenciando limitações que, em alguma extensão, possuem.

## 4. O CASO BEARINGS

### 4.1 ASPECTOS METODOLÓGICOS

A investigação relativa à questão de pesquisa do estudo foi desenvolvida pela metodologia de pesquisa-ação (THIOLLIENT, 1997; BRANDÃO, 1985). Neste tipo de pesquisa, os pesquisadores desempenham papel ativo no equacionamento dos problemas encontrados, no acompanhamento e na avaliação das ações desencadeadas em função dos problemas, exigindo relação organizada entre pesquisadores e pessoas da situação investigada.

Kaplan (1998) destaca que esta abordagem tem permitido que pesquisadores ajudem as organizações a implementar novos conceitos e a solucionar problemas, por meio do engajamento de ações. Uma outra vantagem apontada é que os pesquisadores não ficam restritos somente à compreensão de seus próprios conceitos, mas possuem também a possibilidade de aperfeiçoá-los e, assim, melhorar cada vez mais o desempenho das organizações.

O período de observação dos pesquisadores foi de dois anos com duas visitas semanais de aproximadamente quatro horas. Os nomes reais da organização, dos gestores e dos funcionários foram omitidos. A metodologia utilizada possibilita a identificação do fenômeno, a estruturação de modelos de apuração e análise e a implementação de soluções conjuntamente com atores (administradores, gerentes, supervisores e funcionários). As observações e os registros utilizados e a análise do estudo foram desenvolvidos concomitantemente com a assessoria prestada no processo de implementação de sistema de custeio de produtos e planejamento de preços de venda.

A escolha do caso analisado deu-se em função do atendimento às questões de pesquisa e ainda pela facilidade ao acesso às informações propiciadas pela metodologia escolhida. No tocante à configuração da pesquisa, destaca-se a fase de diagnóstico dos fatores que se relacionam com o problema; coleta de informações sobre o fenômeno pesquisado; discussão de uma teoria e aplicação de uma metodologia que atendessem às necessidades da organização; a implementação de soluções conjuntamente com os atores envolvidos no processo.

A identificação e a análise dos resultados empíricos foram possibilitadas devido à interação entre pesquisadores e membros da empresa participantes do processo investigado. A metodologia utilizada implica que os atores envolvidos sempre devem ter algo a “dizer” e a “fazer” em relação ao problema investigado. As análises e discussões foram embasadas nos fundamentos e pressupostos da teoria institucional e da contingência, as quais possibilitaram a construção de entendimento tanto do processo de inovação da empresa analisada quanto das mudanças de rotinas e práticas contábeis gerenciais.

## 4.2 CARACTERÍSTICAS OPERACIONAIS

A Bearings é uma empresa brasileira cuja origem remonta a 30 anos, com características de empresa familiar de médio porte que atua na importação e distribuição de rolamentos para o mercado brasileiro. A empresa trabalha com aproximadamente 26.000 itens de estoque. O produto rolamento é caracterizado pelas empresas do mercado como um item de material da categoria de manutenção, reparo e operações. Seus principais fornecedores são empresas estrangeiras de grande porte que detêm a tecnologia de produção de rolamentos industriais. Os principais clientes são empresas brasileiras de grande porte com as quais mantêm contratos de fornecimento de médio e longo prazo, destacando-se empresas mineadoras, siderúrgicas, produtoras de papel e outras indústrias em geral.

As atividades fundamentais da Bearings são: fechamento de contratos com clientes, importação, compra no mercado interno, estocagem, atendimento aos clientes (vendas de contratos) e vendas diretas, ou seja, sem contrato de fornecimento firmado. Apesar de ser caracterizada como empresa familiar de médio porte, a Bearings é a líder do segmento de negócios.

## 4.3 CARACTERÍSTICAS AMBIENTAIS

A Bearings cresceu principalmente na época em que a economia brasileira foi fortemente marcada por três fatores principais: dificuldade de importação, baixo nível de concorrência e altas taxas de inflação. Nesse ambiente, os rolamentos eram produtos especiais negociados com altíssimas margens de lucratividade. Os gestores explicaram que o sucesso da empresa deveu-se principalmente à atuação de um grupo de pessoas ligadas à atividade comercial. Esse sucesso consolidou a percepção das pessoas dessa atividade de que as práticas do passado são práticas vencedoras.

Em contraste com a situação passada vivida, atualmente o ambiente brasileiro se caracteriza pela estabilidade inflacionária e facilidade para importações. O mercado atual é bastante competitivo, os fornecedores são empresas de grande porte, assim como os clientes. O volume de vendas sem contratos, ou seja, vendas retalhadas, denominadas na empresa de “vendas *spot*”, com o passar do tempo praticamente acabou e o grande volume de vendas é baseado em contratos de médio prazo de grande valor. O rolamento não é mais considerado um produto especial posicionado com preço do tipo *premium*; passou a ser negociado como produto de natureza *commodity*. As margens de lucratividade atual são reduzidas. As empresas fornecedoras e clientes contam com gestores muito preparados tecnicamente, fazendo com que as negociações sejam cada vez mais difíceis tanto em termos de valores envolvidos quanto em relação ao nível de ser-

viços exigidos (prazos de entrega, local de entrega, níveis de estoque). Uma outra prática de negociação muito comum nesse ramo de negócio é o denominado leilão reverso, que coloca as pequenas e médias empresas revendedoras de rolamento em posição de negociação difícil perante as grandes empresas clientes.

No âmbito filosófico, esse novo ambiente tem sido classificado e denominado por diversos autores, tais como Harvey (1998), como *pós-modernidade*. No âmbito das empresas, nesse período de pós-modernidade, podem-se observar diferenças profundas em relação ao ambiente das primeiras décadas do século XX, no que diz respeito às novas formas de produção, à utilização intensa de novos frutos do desenvolvimento tecnológico tanto na atividade de produção de bens e serviços como nas formas de comunicação, à especial atenção com o atendimento das necessidades dos clientes, à atuação em ambiente extremamente competitivo, à atuação em mercados globalizados, dentre inúmeras outras características.

Em resposta à dinâmica dos fatores ambientais, Baines e Langfield-Smith (2003, p. 675) afirmam que mudanças no ambiente externo das organizações devem conduzir a mudanças nos sistemas de contabilidade gerencial das empresas. As principais características do atual ambiente constituem-se em fatores indutores de processos de mudanças nas empresas; em tese, as empresas são induzidas a implementar processos profundos de mudanças na sua forma de atuação, no seu modelo de gestão de negócios, nos seus instrumentos gerenciais e, portanto, na contabilidade gerencial. O Quadro 2 sintetiza as principais contingências ambientais que influenciaram a Bearings durante as duas fases da sua existência.

#### QUADRO 2

#### FATORES CONTINGENTES QUE CONDICIONARAM A EMPRESA

FASES	CICLO DE VIDA DA EMPRESA	FATORES
Primeira	Início das atividades e consolidação da empresa no mercado	<ul style="list-style-type: none"><li>• Ambiente inflacionário.</li><li>• Dificuldades nos processos de importação.</li><li>• Baixa concorrência.</li><li>• Vendas focadas nos produtos.</li><li>• Negociações diretas com clientes.</li><li>• Preços <i>Premium</i>.</li></ul>
Segunda	Atual	<ul style="list-style-type: none"><li>• Ambiente monetário estável.</li><li>• Facilidade nos processos de importação.</li><li>• Concorrência acirrada.</li><li>• Vendas focadas em contratos e em serviços.</li><li>• Leilões reversos.</li><li>• Preços tipo <i>commodities</i>.</li></ul>

## 4.4 CARACTERÍSTICAS DOS GRUPOS SOCIAIS DA EMPRESA

No que diz respeito ao aspecto social, a Bearings apresenta dois grupos de pessoas que atuam na empresa. O *Grupo A* é liderado pelo Sr. Luiz, o dono da empresa. Esse grupo participou tanto das atividades iniciais quanto do processo de consolidação da empresa, estando vinculado principalmente à atividade comercial. Por influência do líder, esteve conduzindo a gestão da empresa até passado recente. O *Grupo B* é liderado pelo Sr. Henrique, atual diretor geral da empresa. Esse grupo é constituído por pessoas mais jovens, com experiência profissional diversificada voltada para as diversas atividades da empresa (logística, finanças, tecnologia da informação). O grupo tem influenciado a gestão da empresa em passado recente, pela atuação do Sr. Henrique. O Quadro 3 resume as características dos dois grupos sociais da Bearings.

QUADRO 3

### CARACTERÍSTICAS DOS GRUPOS SOCIAIS DA EMPRESA

	CARACTERÍSTICAS	CRENÇA BÁSICA
Grupo A	<ul style="list-style-type: none"><li>• Pessoas de idade madura.</li><li>• Longo tempo na própria empresa.</li><li>• Experiência específica em vendas.</li><li>• Profundo conhecimento prático do mercado.</li><li>• Baixo nível escolar dos funcionários.</li></ul>	“O que sempre fizemos deu certo.”
Grupo B	<ul style="list-style-type: none"><li>• Pessoas vinculadas as áreas contábil, financeira, logística e informática.</li><li>• Pessoas mais jovens, com experiência profissional diversificada.</li><li>• Bom nível de formação acadêmica e menor tempo na própria empresa.</li></ul>	“É preciso se adaptar ao novo ambiente.”

## 4.5 HÁBITOS E ROTINAS RELATIVOS A CUSTOS E PREÇOS

Em relação ao conceito de custo incorporado no passado e institucionalizado com o passar do tempo, observa-se a inexistência de uma conceituação objetiva do custo do produto, bem como uma noção do custo correto para tomada de decisões. As pessoas, principalmente as vinculadas ao *Grupo A*, não possuem conhecimento técnico relativo a custos; mais ainda, elas não têm consciência da necessidade de se utilizar um conceito de custo tecnicamente correto para tomar decisões. A apuração de resultados é completamente ignorada e a empresa não possui sistema de apuração de resultados dos produtos vendidos.

A preocupação com custo do produto sempre esteve relacionada com o estabelecimento do preço de venda. O comportamento habitual do grupo com rela-



ção ao custo do produto correspondia simplesmente a utilizar um determinado valor de custo do produto que facilitasse o fechamento da venda. O reconhecimento social no *Grupo A* se dava pela atividade de vender e não necessariamente vender com lucro. Assim, a preocupação no que se referia ao custo para tomada de decisão não era utilizar o conceito correto que permitisse planejar ou avaliar adequadamente a rentabilidade do produto, mas utilizar um valor de custo, dentre várias alternativas possíveis, que viabilizasse o fechamento do negócio. Bright et al. (1992) explicam que é possível observar que muitas empresas estão ainda ativamente trabalhando na introdução e no desenvolvimento do que muitos observadores poderiam caracterizar como sistemas de custeio tradicionais.

Dentre as várias alternativas que se apresentam no âmbito da empresa, destacam-se: o custos da lista do fornecedor padrão, da lista do fornecedor de material similar, da última entrada do produto, da última entrada do produto similar ou ainda o custo médio. O custo pode ser da compra de um fornecedor habitual cadastrado ou da compra de um fornecedor desconhecido, efetuada em caráter de oportunidade. Neste contexto, observa-se a utilização de conceitos distorcidos para fins de precificação e análise de rentabilidade.

O novo modelo de custos foi estruturado na premissa de um único valor de custo para o produto, qual seja, o seu custo-padrão. Esse modelo foi materializado em um sistema de custo-padrão via processamento eletrônico de dados, desvinculando-se de procedimentos manuais. O conceito de custo-padrão corresponde ao custo corrente do produto em moeda estrangeira, considerando o fornecedor padrão, o índice de nacionalização padrão e a política de taxa de câmbio. A implementação desse sistema está causando um grande problema comportamental. As pessoas do *Grupo A* não precisam mais calcular o custo dos produtos, que passou a ser fornecido automaticamente pelo sistema. Observa-se, além de uma mudança de hábitos e rotinas, uma efetiva perda de poder. Neste contexto, Granlund (2001) menciona que um fato freqüentemente observado é que os sistemas contábeis são difíceis de mudar, apesar da influência das mudanças significativas no mercado e de outras mudanças que colocam grande pressão sobre a contabilidade para que esta se modifique.

O antigo processo de determinação de preço de venda na Bearings era pautado pelo seguinte modelo mental utilizado pela influência dos membros do *Grupo A*:  $PV = CT \cdot MK$ , sendo:  $PV$  = preço de venda do produto;  $CT$  = custo do produto; e  $MK$  = *mark-up* (índice de cobertura de despesas gerais e lucro). Para explicar os hábitos e rotinas, fortemente institucionalizados relativos a preços e rentabilidade, foi elaborado o seguinte exemplo.

Considerando-se que  $CT = \$ 100$  e  $MK = 1,5$ , temos que  $PV = \$ 150$ . Por outro lado, dado um determinado preço de venda do produto, por exemplo,  $\$ 140$  cujo custo é  $\$ 100$ , o  $MK$  é de  $1,40$  ( $\$ 140 : \$ 100$ ).

As pessoas da empresa têm (a mudança está em processo de efetivação) o hábito de analisar a rentabilidade dos produtos pelo conceito de *mark-up*. Em função do modelo de decisão utilizado, as pessoas, principalmente as do *Grupo A*, têm caracterizado a rentabilidade da venda em função do nível de índice de *mark-up* adotado no preço. Um preço de venda negociado com *mark-up* de 1,5, ou preço de venda negociado com *mark-up* de 1,2 de rentabilidade, dá aos membros do *Grupo A* noção da rentabilidade da venda. Em época em que o mercado brasileiro era relativamente fechado e complexo em função das taxas de inflação vigentes, eram praticados preços com *mark-up* significativos. Atualmente é mais difícil praticar preços com *mark-up* elevado em função da concorrência. Um fenômeno observado na empresa é que a institucionalização do conceito do índice de *mark-up* como indicador da rentabilidade dos negócios foi tão forte que, ao longo do tempo, a parte inteira do índice de *mark-up* foi descartada e a parte centesimal passou a ser reconhecida como representativa da margem de rentabilidade do produto. Assim, uma venda com índice de *mark-up* de 1,50 era reconhecida como uma venda com 50% de rentabilidade.

Contudo, especialmente no Brasil, a incidência de impostos sobre custos e vendas adiciona um certo grau de complexidade ao processo de análise de rentabilidade e planejamento do preço de venda de produtos. Considerando a incidência normal de impostos em que os tributos incidentes sobre a compra são recuperáveis e os tributos sobre a venda são considerados devidos, temos: o valor de compra da mercadoria: \$ 100; os impostos recuperáveis incidentes no custo ICMS (18%), PIS (1,65%) e COFINS (7,6%). Assim, o custo real do produto é: \$ 72,75.

A aplicação correta do método de planejamento de preço de venda com base no critério do *mark-up* deve considerar a estrutura de impostos incidentes no preço, de despesas variáveis (comissões de vendas) e ainda a margem de contribuição desejada. A margem de contribuição evidencia a rentabilidade das vendas de forma adequada. O preço do produto (PV) corresponde ao custo (CT) multiplicado pelo índice de *mark-up* (MK). A determinação do *mark-up* deve considerar todos os elementos que devem ser cobertos pelo preço, exceto o custo do produto, ou seja: 1. os impostos incidentes no preço; 2. as despesas variáveis (comissões e fretes); e 3. a margem de contribuição desejada (cobertura das despesas fixas e do lucro desejado).

Considerando-se os seguintes dados:

- 1 Impostos sobre vendas – ICMS: 18%, PIS: 1,65% e Cofins: 7,6%.
- 2 Despesas variáveis – comissões de vendas e fretes: 5%.
- 3 Margem para cobertura das despesas fixas e do lucro – margem de contribuição desejada: 25%.

O cálculo do índice de *mark-up* (multiplicador do custo) corresponde a:

$$I : (1 - 0,5725) = 2,3392$$

$$PV = \$ 72,75 \cdot 2,3392 = \$ 170,17.$$

De acordo com a cultura do grupo, essa metodologia era completamente ignorada e a venda era analisada simplesmente dividindo-se o preço pelo valor de mercadoria. Neste caso:  $\$ 170,17 : \$ 100 = 1,70$ . Na percepção do grupo, uma venda com excelente rentabilidade, ou seja, de mais de 70%. Na verdade, a rentabilidade real da venda é 25%, que estaria um pouco acima da margem média geral de ponto de equilíbrio da empresa.

A crença na prática de rentabilidade alta, como nesse exemplo de 70%, tem levado os gestores comerciais da empresa a processos de negociação cada vez mais difíceis, à concessão de descontos inadequados e à prática de preços com baixa rentabilidade. A percepção inadequada da rentabilidade dos negócios tem induzido os gestores comerciais a práticas que se podem caracterizar como “precificação por vaidade”, ou seja, o impulso de se estabelecer um preço para vencer a concorrência “a qualquer custo”, não se considerando as conseqüências econômicas da decisão e, muitas vezes, levando a preços com margens de contribuição negativas. Essa inconsciência sobre a forma correta de se analisar a rentabilidade de produtos em negociações de contratos de longo prazo, pelos leilões reversos, com grandes clientes que possuem gestores altamente capacitados, fatalmente conduz a fechamento de contratos com preços inadequados do ponto de vista da rentabilidade global necessária da empresa.

O novo modelo de planejamento de preço de venda implementado na empresa emprega o critério do *mark-up* concomitantemente à utilização de preços de mercado. O novo modelo de planejamento de preços considera as margens de contribuição na forma percentual, em valor unitário e em valor total, como indicativos da rentabilidade sempre calculadas a partir do custo-padrão dos produtos. Esse modelo foi materializado na forma de um sistema de simulação de preços e rentabilidade de negociações (vendas diretas e contratos de longo prazo) em processamento eletrônico de dados. O processo de simulação envolve duas rotinas básicas: 1. simulação de preços a partir do custo e da estrutura de impostos e de despesas variáveis (comissões e fretes); 2. simulação de preços a partir de preços de mercado. O sistema permite simulações de situações específicas, quais sejam, preços para as condições de industrialização ou de consumo, preços à vista e em diferentes prazos de pagamento, fretes diferenciados e comissões diferenciadas.

## 4.6 DISCUSSÃO

As evidências obtidas pela interação com os gestores da Bearings, na forma de entrevistas, análise de documentos, discussões sobre conceitos, acompanha-

mento de fechamento de negócios – de acordo com a abordagem metodológica apresentada por Kaplan (1998) – demonstram o impacto de fatores contingentes e institucionais na empresa em linha com o pensamento apresentado por Luft e Shields (2002). A teoria da contingência indica que a origem e consolidação da Bearings e a introdução de seus instrumentos gerenciais ocorreram em grande parte devido à existência de fatores ambientais propícios, quais sejam, ambiente caracterizado por altas taxas inflacionárias que facilitava a especulação de preços dos rolamentos importados, dificuldades para efetivar os processos de importação, negociações focadas em produtos diretamente com os clientes, existência de baixo número de concorrentes e a possibilidade de praticar preços com margens de lucratividade muito altas. Essa constatação está perfeitamente em sintonia com as evidências apresentadas por Baines e Langfield-Smith (2003), quando afirmam que é um tema comum na pesquisa em contabilidade gerencial que mudanças no ambiente externo das organizações devam conduzir mudanças nos sistemas de contabilidade gerencial das empresas.

Atualmente a Bearings está sujeita a novas contingências ambientais: o ambiente econômico com relativa estabilidade de preços; facilidade para implementar processos de importações de bens; a concorrência no mercado de rolamentos é acirrada; os preços dos rolamentos podem ser caracterizados como do tipo *commodities*; as vendas são efetuadas por meio contratos de longo prazo e grande valor, sendo muitos deles efetuados por leilões reversos. As evidências apontam claramente que as práticas de custo e preços que a Bearings vinha empregando ao longo de sua existência estão inadequadas do ponto de vista de mensurar corretamente a rentabilidade das decisões atuais da empresa nesse novo ambiente. Portanto, os fatores ambientais atuais se constituem em indutores de mudanças das práticas atuais relacionadas a preços e custos de produtos na empresa.

Scapens (1994) aponta que a visão institucional fornece uma estrutura teórica útil para o entendimento das práticas contábeis gerenciais, o que possibilita ver o caráter rotineiro e institucionalizado da prática contábil gerencial. No que diz respeito aos conceitos de custos e preços implementados na fase inicial da empresa, embora possam ter sido inspirados na necessidade de maximização de resultados, a teoria institucional demonstra que esses conceitos foram fortemente institucionalizados. Tornaram-se hábitos e rotinas aceitos de forma inquestionável e não se modificaram apesar das mudanças do ambiente. Burns e Scapens (2000) enfatizam que as práticas contábeis podem se tornar rotinizadas na forma de hábitos, rotinas e instituições, e com o tempo começarem a fazer parte do conjunto de pressuposições e crenças inquestionáveis da organização.

As observações realizadas e a experiência adquirida junto aos membros do grupo estudado (*Grupo A*) demonstram que o emprego dessas práticas não é uma questão puramente cognitiva, ou seja, de falta de conhecimento da metodologia correta. Essas práticas estão fortemente instaladas na cultura “econômica” do grupo,

fazendo parte da camada cultural denominada de pressuposições básicas subjacentes. Essas práticas demonstram claramente a existência de uma cultura fortemente influenciada por fatores inconscientes. Os membros do *Grupo A* são, em tese, os principais interessados em fazer a empresa ganhar dinheiro, uma vez que se trata do próprio dono e de pessoas que dependem financeiramente dos resultados da empresa. Porém, o proprietário (*Grupo A*) não se interessa pelas novas idéias, negando-se a participar de discussões sobre o novo modelo. Os demais membros do *Grupo A* apresentam uma resistência passiva não consciente e não demonstram nenhum interesse no sentido de incorporar as novas idéias ao dia-a-dia da empresa. Por outro lado, as pessoas do *Grupo B*, menos influenciadas pelos antigos paradigmas e com melhor formação acadêmica, percebem com maior facilidade a necessidade da introdução de novos conceitos.

As evidências apontaram que os processos de conscientização baseados somente em treinamento técnico e discussões de grupo, apesar de necessários, não promovem efetivamente a mudança desejada. A institucionalização deve ocorrer por meio da incorporação e materialização de novas idéias junto aos sistemas básicos (novos hábitos e rotinas) utilizados pelas pessoas da área comercial.

Tendo em vista que o desenvolvimento do novo modelo de custos e preços estava ocorrendo concomitantemente com a implementação de sistema ERP, foi utilizada a estratégia de introduzir os novos conceitos no sistema atual por meio de ajustes nos atuais relatórios. Esse cuidado teve como objetivo separar a mudança de conceitos de custos e preços da mudança de tecnologia de informação. Temia-se o risco da desqualificação dos novos conceitos de custos e preços devido à existência de problemas operacionais típicos de implementação de novo sistema ERP.

Após as diversas discussões apresentadas nos tópicos anteriores, pode-se observar, no quadro abaixo, uma síntese dos hábitos e rotinas da organização que estão sendo modificados e os novos hábitos e rotinas que devem ser institucionalizados.

#### QUADRO 4

#### ELEMENTOS INSTITUCIONAIS NA BEARINGS

HÁBITOS E ROTINAS ANTIGOS	HÁBITOS E ROTINAS NOVOS (EM PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO)
<ul style="list-style-type: none"><li>• Pouco valor dado aos instrumentos gerenciais.</li><li>• Carência de sistemas de informações.</li><li>• Ausência de sistemas para calcular custos. Os gestores eram os "senhores do negócio".</li><li>• Racionalidade econômica presente, porém distorcida.</li><li>• Emprego de definições (conceitos) de forma inconsciente.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• O conceito de custo-padrão do produto.</li><li>• Custos calculados pelos sistemas e não mais pelos indivíduos.</li><li>• Adoção do conceito de margem de contribuição como indicador de rentabilidade.</li><li>• Implementação de sistemas de simulação de preços.</li><li>• Uso de sistema de informação de preços, custos no processo decisório (novos conceitos de rentabilidade).</li></ul>

No caso em questão, o processo de institucionalização de novos hábitos e rotinas foi pautado pelas seguintes estratégias: 1. uso de sistemas, ou seja, automação dos cálculos de preços e custos dos produtos, eliminando os procedimentos manuais e pessoais; 2. a realização de treinamento como objetivo de propiciar capacitação cognitiva sobre o emprego dos novos conceitos; e 3. a realização de reuniões de reflexão e motivação a partir do entendimento dos diferentes impactos dos antigos e dos novos conceitos sobre a lucratividade dos produtos e da empresa; e 4. treinamento específico nos *softwares* implementados.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do estudo foi identificar características fundamentais de hábitos e rotinas da contabilidade gerencial – considerando tanto rotinas existentes, como novos hábitos e rotinas surgidos a partir da instalação de processo de mudança nos sistemas de custos e preços. A metodologia adotada – estudo de caso e pesquisa-ação – apresenta as restrições típicas desta natureza de estudo, sendo a principal delas a impossibilidade de generalização dos resultados obtidos. Por outro lado, a principal contribuição do estudo é levar para o ambiente da contabilidade diferentes *insights* teóricos – no caso, a teoria da contingência e a teoria institucional –, que permitem uma compreensão mais adequada do fenômeno de mudanças na contabilidade gerencial. Do ponto de vista prático, a compreensão desse fenômeno pode contribuir para a eficácia do processo de introdução de novos conceitos ou instrumentos de contabilidade gerencial no ambiente empresarial.

Diversos autores, dentre os quais Burns e Scapens (2000), observam que a introdução de instrumentos da contabilidade tem sido orientada pela visão neoclássica. Foi possível constatar que, concomitantemente com orientações da teoria normativa, ou seja, a implementação de conceitos racionais voltados à maximização do resultado do empreendimento, as teorias da contingência e institucional proporcionam uma bagagem conceitual que possibilita um melhor entendimento dos fenômenos de mudanças na contabilidade gerencial. A necessidade de mudança normalmente se apresenta em função de contingências ambientais.

O caso estudado evidencia que é necessário, portanto, um constante monitoramento das variáveis ambientais e da sua influência nos sistemas da empresa. A teoria institucional nos ensina que é preciso eliminar os velhos hábitos e rotinas para que as novas instituições floresçam. Os hábitos e rotinas são permanentes, fortes e inconscientes e, em suma, são difíceis de serem mudados. Nesse contexto, o sucesso da implementação de um novo modelo gerencial está diretamente associado à capacidade da empresa de trocar velhos hábitos por novos hábitos. A troca de hábitos passa, em primeiro plano, pela definição de

novos hábitos desejados alinhados com os novos fatores contingentes que se apresentam no ambiente. Em seguida, é necessário conceber estratégias para enfrentar o desafio de mudanças dos velhos hábitos e rotinas e estruturar as novas instituições. O caso em estudo, apesar de sua limitação de escopo – custos e preços em média empresa familiar de natureza comercial –, apresenta os elementos necessários para essa reflexão.

## REFERÊNCIAS

- BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28, p. 675-698, 2003.
- BATEMAN, T. S.; SNELL, S. A. *Administração: construindo vantagem competitiva*. São Paulo: Atlas, 1998.
- BOWMAN, C. Stuck in the old routines. *European Management Journal*, v. 12, n. 1, p. 76-82, 1994.
- BRANDÃO, C. R. *Repensando a pesquisa participante*. 2. ed. São Paulo: Brasiliense, 1985.
- BRIGTH, J.; DAVIES, R. E.; DOWNES, C. A.; SWEETING, R. C. The deployment of costing techniques and practices: a UK study. *Management Accounting*, v. 3, p. 201-212, 1992.
- BURNS, J. The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 13, n. 5, p. 566-596, 2000.
- ; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, v. 11, p. 3-25, 2000.
- ; STALKER, G. M. *The management of innovation*. London: Tavistock Publications, 1961.
- CHAPMAN, C. S. Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, Organization and Society*, v. 22, n. 2, p. 189-205, 1997.
- FONSECA, V.; MACHADO-DA-SILVA, C. L. Conversação entre abordagens da estratégia em organizações: escolha estratégica, cognição e instituição. *Organizações e Sociedade*, v. 9, n. 25, p. 93-109, 2002.
- GALBRAITH, J. R. *Organization design*. Massachusetts: Addison-Wesley Publishing, 1977.
- GRANLUND, M. Towards explaining stability in and around management accounting systems. *Management Accounting Research*, v. 12, p. 141-146, 2001.
- ; LUKKA, K. It's a small world of management accounting practices. *Journal of Management Accounting Research*, v. 10, p. 153-179, 1998.
- GREEN, F. B.; AMENKHIENAN, F. E. Accounting innovations: a cross sectional survey of manufacturing firms. *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Spring, 1992.

- GUERREIRO, R.; CASADO, T.; BIO, S. R. Some reflections on the archetypes in cost accounting: an exploratory study. *Journal of Applied Management Accounting Research*, v. 2, n. 1, p. 41-54, 2004.
- HARVEY, D. *Condição pós-moderna* – uma pesquisa sobre as origens da mudança cultural. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- HOPWOOD, A. The archaeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*, v. 12, p. 207-234, 1987.
- KAPLAN, R. S. Innovation action research: creating new management theory and practice. *Journal of Management Accounting Research*, v. 10, p. 89-118, 1998.
- KASURINEN, T. Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation. *Management Accounting Research*, v. 13, n. 3, p. 323-343, 2002.
- LAWRENCE, P. R.; LORSCH, J. W. *Organization and environment: managing differentiation and integration*. Boston: Harvard University Division of Research, Graduate School of Management, 1976.
- LUFT, J. L.; SHIELDS, M. D. Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28, p. 169, 2002.
- MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. *Safári da estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico*. Porto Alegre: Bookman, 2004.
- MORGAN, G. *Images of organization*. London: Sage, 1986.
- O'CONNOR, C. A. Resistance: the repercussions of change. *Leadership & Organization Development Journal*, v. 14, n. 6, p. 30-37, 1993.
- SANTOS, R. S. As contribuições dos economistas ao estudo da administração política: o institucionalismo, o gerencialismo e o regulacionismo. *Organizações e Sociedade*, v. 10, n. 28, p. 99-116, 2003.
- SCAPENS, R. W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, v. 5, p. 301-321, 1994.
- ; ROBERTS, J. Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. *Management Accounting Research*, v. 4, p. 1-32, 1993.
- SELZNICK, P. *Leadership in Administration*. New York: Harper & Row, 1957.
- THIOLLENT, M. *Pesquisa-ação nas organizações*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- VAN der VEEKEN, H. J. M.; WOUTERS, M. J. F. Using accounting information systems by operations managers in a project company. *Management Accounting Research*, v. 13, n. 3, p. 345-370, 2002.
- VEBLEN, T. B. *The place of science in modern civilization and other essays*. New York: Huebsch, 1919.
- WOODWARD, J. *Industrial organization: theory and practice*. London: Oxford University Press, 1965.
- ZEFFANE, R. Dynamics of strategic change: critical issues in fostering positive organizational change. *Leadership & Organization Development Journal*, v. 17, n. 7, p. 36, 1996.

## TRAMITAÇÃO

Recebido em 1/9/2005

Aprovado em 19/5/2006



Copyright of *Revista de Administração Mackenzie* is the property of Universidade Presbiteriana Mackenzie, RAM-Revista de Administração Mackenzie and its content may not be copied or emailed to multiple sites or posted to a listserv without the copyright holder's express written permission. However, users may print, download, or email articles for individual use.