A TEORIA INSTITUCIONAL E O PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DE PRÁTICAS CONTÁBEIS: Estudo de caso em empresa comercial de pequeno porte

Marcio Roberto Piccoli
Manoela de Fatima Medeiros
Ardinete Rover

RESUMO: A aplicação da Teoria Institucional como forma de entender o processo de incorporação de práticas de gestão e de contabilidade tem sido muito utilizada, ao longo do tempo. Com o objetivo de analisar o processo de institucionalização de práticas contábeis e a influência que a adoção desses artefatos exerce sobre os hábitos e rotinas dos indivíduos, a pesquisa foi estruturada enquanto estudo de caso e desenvolvida no ambiente de uma empresa comercial do Meio Oeste de Santa Catarina. Por meio da aplicação de questionários, entrevistas estruturadas e análise documental, constatou-se que a empresa institucionalizou o uso de dois dos três artefatos gerenciais implantados: a análise de custos (e precificação dos produtos) e a análise do resultado passaram a ser ferramentas amplamente utilizadas na organização, enquanto a gestão do giro de estoques ainda apresenta espaço para melhorias significativas. As rotinas empresariais, especialmente aquelas relativas as atividades de compras, gestão financeira e vendas, sofreram mudanças importantes com a adoção das novas práticas contábeis. Dessa forma, concluiu-se que o processo de institucionalização adotado contribuiu sobremaneira para a aplicação dos artefatos gerenciais identificados pela Teoria Institucional, mas parte das novas rotinas de trabalho ainda precisa ser incorporada pela equipe envolvida, o que proporcionará futuras melhorias na gestão da empresa.

Palavras-chave: Teoria institucional. Contabilidade gerencial. Práticas contábeis.

ABSTRACT: The application of institutional theory as a way to understand the incorporation process management and accounting practices has been widely used over time. Aiming to analyze the institutionalization process of accounting practices and the influence that the adoption of these devices have on the habits and routines of individuals, the research was structured as a case study and developed in the environment of a trading company in the Midwest of Santa Catarina in order to identify the institutionalization of accounting practices. Through the use of questionnaires, structured interviews and documentary analysis, it was found that the company institutionalized the use of two of the three implanted management artifacts: a cost analysis (and pricing of products) and the analysis of the results are now widely tools used in the organization, while the stocks of turning management still has room for significant improvement. The business routines, especially those related to purchasing activities, financial management and sales, have undergone major changes with the adoption of new accounting practices. Thus, it was concluded that the institutionalization process adopted contributed greatly to the implementation of management artifacts identified by institutional theory, but part of the new work routines still need to be incorporated by the team involved, which will provide further improvements in the company's management.

Keywords: Institutional Theory. Management accounting. Accounting practices.

Recebido em: 26/06/2015

Aprovado em: 16/07/2016

Sistema de Avaliação: Double Blind Review

Editores Científicos: Maria Aparecida de Souza Melo e Simone Pereira Silva Bastos

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade gerencial apresenta-se como uma ferramenta indispensável na gestão empresarial. Independentemente do porte ou segmento de mercado onde a organização esteja inserida, administrar com base em informações reais e relevantes pode representar a diferença entre o sucesso e o fracasso dos negócios. A diminuição das margens de lucro e o aumento da concorrência têm levado os gestores brasileiros, até então bastante acostumados a gerir informalmente suas empresas, a tratar as informações gerenciais com a devida relevância.

Apesar deste cenário já ser de conhecimento de grande parte dos administradores, ainda existe uma grande lacuna, especialmente nas micro e pequenas empresas, entre o conhecimento teórico da importância da contabilidade gerencial e a sua efetiva utilização: mesmo sabendo da importância, é mínimo o número de pequenas e médias empresas que utilizam ferramentas formais de gestão. Isso se deve, em grande parte, pelo fato de que a adoção de novos artefatos de controle gerencial exige das organizações e suas equipes de trabalho mudanças em processos, hábitos e rotinas. A partir dessa percepção surgiu a Teoria Institucional, que, conforme Burns e Scapens 2000, auxilia sobremaneira no entendimento da contabilidade gerencial enquanto os hábitos e rotinas dos indivíduos e as relações sociais existentes na entidade. Guerreiro *et al* (2006) complementam ao defender que as práticas contábeis, para serem efetivamente incorporadas, precisam

ser inseridas no contexto social da empresa e na esfera psicológica dos indivíduos envolvidos

A partir da visão compartilhada por Machado da Silva e Gonçalves (1999), Hodgson (2000), Burns (2000) e Scott (2007), a contabilidade gerencial passa a ser vista além dos seus atributos técnicos e formais. Fica clara a necessidade de inclusão das práticas contábeis no cotidiano das pessoas, fazendo com que as mesmas percebam estas rotinas como indispensáveis para o exercício de suas funções. Os referidos autores explanam que, a partir do momento em que as ferramentas gerenciais estão plenamente absorvidas pelos indivíduos, nesta organização a contabilidade passou a ser uma instituição, ou seja, algo fundamental tanto para a condução das atividades operacionais quanto para o processo de tomada de decisões gerenciais.

No intuito de observar no campo prático como se dá o processo de adoção de novas práticas contábeis, e ante ao conceito de Guerreiro *et al* (2006), o objetivo principal deste estudo de caso é identificar o processo de institucionalização de práticas contábeis e a interferência causada nas rotinas organizacionais, quando da implantação de novos artefatos de controle gerencial.

Para o desenvolvimento deste objetivo, realizou-se a presente pesquisa no ambiente de uma empresa comercial que passou pela implantação de um projeto na área da contabilidade gerencial. Esta empresa está situada na região do meio oeste de Santa Catarina, e atua há 25 anos no

comércio de produtos agropecuários. Pelo fato de um dos pesquisadores ter participado do processo de implantação deste projeto, tornou-se viável o desenvolvimento deste estudo de caso nesta organização.

O processo de implantação das novas práticas contábeis na empresa aconteceu entre os anos de 2011 a 2013. A principal motivação dos gestores, para a realização deste projeto, foi à necessidade de melhorar os resultados financeiros da organização, em especial no aspecto de gestão do capital de giro. A carência de informações gerenciais para a administração da empresa também se apresentou como fator decisivo para a execução de tais melhorias nas práticas contábeis. O projeto contou com a participação dos gestores da empresa, de quatro colaboradores, do contador terceirizado responsável pela contabilidade e de uma empresa de assessoria empresarial.

Desta forma, neste ambiente, identificou-se a possibilidade de desenvolver a pesquisa a fim de responder o objetivo geral já exposto, bem como os seguintes objetivos específicos: a) Identificar quais foram as principais dificuldades encontradas pela empresa quando da aplicação das novas práticas contábeis; b) Avaliar como foi o nível de aceitação dos gestores e colaboradores da empresa, frente às mudanças propostas; c) Confirmar se os objetivos que motivaram os gestores a implantar o projeto foram atingidos.

Diante dos objetivos deste estudo de caso, apresenta-se na sequência o referencial teórico que fundamenta o desenvolvimento da presente pesquisa, bem como as conclusões obtidas após a execução deste estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Conforme exposto por Scapens (1994) e Santos (2003), o autor e economista Thorstein Bunde Veblen (1857-1929) é considerado o autor da Escola Institucionalista, o qual definia instituição como: “um determinado modo de pensar comum para um conjunto de pessoas”. Esta visão era compartilhada por Walton Hamilton (1932) que, de acordo com Burns (2000), trouxe importantes contribuições para o desenvolvimento da Teoria Institucional. Ele afirma que instituição é uma maneira de agir e pensar em que prevalecem as vontades individuais, estando inserida nos hábitos de um grupo de pessoas.

A abordagem institucional traz à tona a visão de que a organização deve ser percebida além de sua estrutura racional. Como apresentado por Machado da Silva e Gonçalves (1999, p. 20), a Teoria Institucional, ou institucionalismo, se constitui como o:

Resultado da convergência de influências de corpos teóricos originários da ciência política, da sociologia e da economia, que buscam incorporar em suas proposições a ideia de instituições e de padrões, de comportamento, de normas e valores, de crenças e de pressupostos, nos quais encontram-se imersos indivíduos, grupos e organizações (GONÇALVES, 1999, p. 20).

Este entendimento está alinhado com o exposto por Zucker (1987), para o qual as organizações são influenciadas por grupos e normas sociais, sejam estes grupos internos ou externos. Hodgson (2000) e Burns (2000) complementam esta visão ao se referir a Teoria Institucional quanto aos hábitos, as rotinas e as instituições que são formadas ao

A teoria institucional e o processo de institucionalização de práticas contábeis

longo do tempo na empresa. Selznick definiu este entendimento como institucionalização:

Essa mudança de posição suscita uma reavaliação das suas tarefas e das necessidades da empresa, que se exprime por uma preocupação com a evolução global da organização, inclusive sua mudança de finalidade e capacidade. Em suma, significa encarar a organização como uma instituição. (SELZNICK, 1972, p. 04).

Outro aspecto relevante abordado nos estudos da Teoria Institucional é o da importância da convivência humana trazido por Fonseca e Machado da Silva (2002). Os autores partem do princípio que o comportamento individual é moldado por padrões que surgem e são compartilhados na interação social, sendo incorporados como normas e procedimentos formais. Scott (2007) concorda com este prisma ao apresentar a organização enquanto uma expressão de valores sociais, afirmando a necessidade de se considerar as relações existentes entre as estruturas sociais, os comportamentos dos indivíduos e as manifestações coletivas da empresa. O autor defende que os padrões empresariais são construídos ao longo do tempo, e são os responsáveis por firmar, nos indivíduos, a crença coletiva sobre a melhor forma de funcionamento da organização (SCOTT 2007).

Relacionando os conceitos da Teoria Institucional com o ambiente empresarial, Dimaggio e Powell (1991) comentam que as estratégias adotadas pelas organizações são fruto dos padrões institucionalizados pelos indivíduos que a compõem. Fachin e Mendonça (2003) contribuem expondo que o objetivo da Teoria Institucional é explicar como se dá a legitimação dos processos

empresariais, e qual a influência desses processos nos resultados das organizações. Isso explica por que as decisões estratégicas e a forma de controlar a empresa são originadas nas suas características institucionais (HALL, 1990).

Historicamente, a visão trazida pela Teoria Institucional se contrapõe ao conhecimento contido na Teoria Neoclássica da firma. Enquanto a primeira embasa seu entendimento de empresa a partir dos seus valores e das relações entre os indivíduos, Scapens (1994) expõe que a teoria da firma foi desenvolvida por economistas para auxiliar em estudos estatísticos e econômicos, tanto em indústrias como no mercado em geral. Os principais conceitos que emergem com a teoria neoclássica da firma são: a) maximização racional dos agentes econômicos e b) o equilíbrio existente entre as forças do mercado.

Santos (2003) também diferencia os preceitos básicos dessas duas linhas de pensamento: enquanto a Teoria Neoclássica da firma entende a realidade organizacional por meio de instrumentos matemáticos e racionais, a Teoria Institucional leva em consideração a influência que os diversos agentes sociais exercem no desempenho da empresa. Vasconcelos complementa esta visão ao defender que:

A Teoria Institucional difere ainda da teoria organizacional tradicional, no sentido em que afirma que a ação organizacional pode acontecer independentemente de condicionantes objetivos, racionais ou de eficiência, pois as organizações submetidas às forças de um setor institucional são levadas a adotar práticas socialmente legítimas e, pela adoção dessas práticas, aumenta a sua probabilidade de acesso a recursos escassos tais como capital, licenças,

tecnologia, parcerias, etc.
(VASCONCELLOS, 2007, p. 32)

Fonseca e Machado da Silva a respeito das duas teorias afirmam que não se deve excluir a relevância da abordagem racional dentro das organizações e a necessidade da orientação pela lógica da eficiência; contudo, a essência de uma organização, sob a óptica institucional, se baseia no efeito que o processo de institucionalização das crenças e rotinas realiza sob as ações dos indivíduos que dela fazem parte. É por este fato que, assim como o comportamento individual é moldado através das interações interpessoais, os padrões organizacionais passam a ser a soma dos comportamentos repetitivos de cada indivíduo (FONSECA; MACHADO DA SILVA, 2002).

Para Barbosa Neto e Colauto (2010), as ciências sociais vêm interessando-se pelo institucionalismo e a área contábil, não distante desta realidade, também faz uso destes conceitos para compreender melhor o processo de adoção das práticas de contabilidade gerencial nas empresas. Burns e Scapens (2000) trazem importantes contribuições quanto à utilização da Teoria Institucional na contabilidade gerencial. Os autores afirmam que podem ser observados, nos estudos contábeis, ao menos dois enfoques distintos para a Teoria Institucional: a) nova sociologia institucional (NIS – New Institutional Sociology) e b) velha economia institucional (OIE – Old Institutional Economics). De acordo com os autores, a velha economia institucional é a teoria que melhor orienta as pesquisas na área de contabilidade gerencial.

Sob a ótica da OIE, Guerreiro *et al.* (2005) abordam, em seu estudo da contabilidade gerencial sob a ótica da Teoria Institucional, que, “embora hábitos estejam

na esfera pessoal, as rotinas podem envolver um grupo de pessoas, e assim as rotinas se tornam os principais componentes das instituições.” Ou seja, as rotinas provêm dos hábitos formalizados que, ao incorporarem regras e normas, passam a ser institucionalizados na organização. Assim, de acordo com o quadro 1 que segue, Guerreiro *et al.* (2006, p. 84) apresentam uma visão detalhada dos conceitos de hábitos, rotinas e instituições.

O quadro 1 apresenta a relação existente entre os conceitos de hábito, rotina e instituição, demonstrando que a evolução natural dos hábitos são as rotinas que, por sua vez, tendem a se tornar instituições. A compreensão dos elementos da institucionalização auxilia sobremaneira os projetos de implementação de novos artefatos ou renovação dos controles gerenciais existentes. Se a implantação dessas mudanças levar em consideração o processo de institucionalização dos hábitos, o resultado tende a ser mais assertivo e duradouro.

No momento em que um hábito se torna institucionalizado, significa que este será: duradouro, aceito pelo grupo de indivíduos e resistirá as mudanças. Em outras palavras, passa a fazer parte do cotidiano da organização sem que haja necessidade de recompensas ou acompanhamento constante. Como resultado desse processo de institucionalização, surgem as regras organizacionais. Guerreiro *et al.* (2005, p. 99) mencionam que “regras são necessárias para coordenar e dar coerência às ações de um grupo de pessoas, pois por meio da repetição do processo de atendimento às regras, o comportamento se torna programático”. Burns e Scapens (2000, p. 6) também afirmam que regras são “os meios formais reconhecidos pelos quais as coisas deveriam ser feitas”.

A teoria institucional e o processo de institucionalização de práticas contábeis

Quadro 1 - Características dos hábitos, rotinas e instituições

HÁBITOS
<ul style="list-style-type: none">• Caracterizam-se como predisposição ou tendência para se engajar em formas de ação previamente adotadas ou adquiridas.• Estão na esfera individual e refletem-se no relacionamento social.• São inconscientes.• Não excluem a ideia da intencionalidade e do comportamento individual.• São difíceis e mudar.• São pressuposições básicas compartilhadas e aceitas de forma inquestionável.
ROTINAS
<ul style="list-style-type: none">• Fazem a conexão entre os hábitos e as instituições.• São os principais componentes das instituições.• São hábitos formalizados e institucionalizados.• Envolvem um grupo definido de pessoas.• Incorporam comportamentos e procedimentos orientados por regras.• São fortalecidas pelo processo de repetição de ações para atender às regras.• Forma de pensar e agir habitualmente adotadas de forma inquestionável.
INSTITUIÇÕES
<ul style="list-style-type: none">• São estruturadas com base nas rotinas.• Caracterizam-se como algo que prevalece e permanece.• Materializam formas de pensar e agir comuns a um grupo de pessoas.• Dão sentido social a pessoas e permitem a sua integração no grupo.• São produtos naturais das necessidades e pressões sociais.• São materializadas nas formas de artefatos concretos nas organizações.

Fonte: Guerreiro *et al.* (2006, p. 84)

Em meio às diversas situações que geram insegurança aos indivíduos, as rotinas e as regras colaboram ao garantirem coesão às respostas da empresa frente às incertezas do ambiente. Cabe ressaltar, entretanto, que as rotinas não devem privar os indivíduos de sua criatividade e nem impedir a organização de inovar. Por isso cabe aos gestores garantir um equilíbrio produtivo entre a manutenção das regras com a evolução dos processos da empresa. (GUERREIRO *et al.*, 2006)

Além do entendimento dos elementos da Teoria Institucional (hábitos, regras e instituições), Burns e Scapens (2000) desenvolveram um modelo de institucionalização que serve de referência

nos projetos de contabilidade gerencial. Este modelo envolve quatro etapas que fazem com que os campos institucional e operacional da empresa se interliguem:

- a) Etapa 1 – Codificação: é o detalhamento dos princípios institucionais. Representa planejar os artefatos gerenciais que serão implementados levando em consideração tanto os aspectos técnicos quanto as premissas de gestão da empresa;
- b) Etapa 2 – Incorporação: é a primeira fase de contato dos indivíduos com as novas regras e procedimentos propostos.

É comum que essa etapa apresente resistência por parte dos envolvidos, mas é necessário um acompanhamento direcionado a aplicação prática das novas rotinas;

- c) Etapa 3 – Reprodução: acontece com a repetição das novas regras: quanto mais elas forem reproduzidas, mais serão incorporadas pelos indivíduos. Esta é uma importante etapa para que as mudanças não sejam passageiras (SOIN, et al, 2002);
- d) Etapa 4 – Institucionalização: é a confirmação de que o processo de implementação das mudanças foi absorvido pelas pessoas.

A etapa de institucionalização é alcançada quando os três passos anteriores foram cumpridos com sucesso. Assim, uma mudança sai do nível institucional (ou estratégico) e é incorporado no campo da ação (ou nível operacional). Por negligenciar parte do processo de institucionalização, alguns profissionais da área contábil não conseguem implementar mudanças sólidas e duradouras na contabilidade gerencial das empresas (SCAPENS, 1994).

Na visão trazida por Burns e Scapens (2000), a Teoria Institucional contribui com a contabilidade gerencial ao buscar o entendimento de como as práticas contábeis podem tornar-se rotineiras e habituais dentro da organização. Conforme exposto por Guerreiro (2000, p. 28), quando a contabilidade gerencial é incorporada na organização, ela “estrutura uma base institucional para a tomada de decisões e para a formação de crenças e expectativas”.

Além da necessidade que surge por causa dos desafios do ambiente externo, as empresas implantam processos de melhoria na contabilidade gerencial também incentivadas por fatores como: a) recursos

ligados a tecnologia da informação, tanto no aspecto de estrutura quanto de sistemas; b) melhoria da formação técnica e acadêmica dos profissionais da área contábil e administrativa; e c) facilidade de acesso e aumento do volume das informações através de publicações acadêmicas, livros e revistas. De acordo com Guerreiro *et al.* (2005, p. 94), “esses fatores tornam-se facilitadores da implementação de conceitos gerenciais modernos, propiciando à contabilidade gerencial assumir papel de instrumento de gestão para subsidiar as organizações no enfrentamento dos desafios do mundo atual”.

Com base no referencial teórico da Teoria Institucional aplicada aos estudos e práticas contábeis são apresentados, na sequência, os procedimentos metodológicos aplicados nesta pesquisa, bem como os resultados e conclusões obtidos com o estudo.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa, quanto aos objetivos gerais, pode ser classificada como descritiva e exploratória. Já com relação aos procedimentos técnicos, utilizou-se a modalidade de estudo de caso. Para Yin (2001) o estudo de caso é considerado um procedimento adequado quando se pretende investigar um fenômeno no seu contexto real. Entretanto, as críticas a este procedimento referem-se principalmente à falta de rigor metodológico e a dificuldade de generalização das conclusões (Gil, 2002).

Visando diminuir os riscos referentes ao rigor metodológico, apresentado por Gil (2002), esta pesquisa se utilizou de dois instrumentos de coleta de dados: a entrevista estruturada e o questionário. Os dados coletados em ambos os instrumentos foram confrontados ao longo da análise dos dados,

A teoria institucional e o processo de institucionalização de práticas contábeis

objetivando conferir maior assertividade aos resultados da pesquisa. Para auxiliar na estruturação destes instrumentos de coleta de dados buscaram-se informações históricas nos documentos e papéis de trabalho da empresa.

A empresa selecionada para este estudo passou pela implantação de um projeto de melhoria nos processos gerenciais, projeto este que incluiu a adoção de novas práticas contábeis. Durante os anos de 2011 a 2013, a referida empresa contratou uma empresa de assessoria externa a qual, em parceria com a empresa de serviços contábeis e a equipe interna, desenvolveu este projeto que tinha por objetivo principal auxiliar na profissionalização da administração da organização. Cabe ressaltar que um dos autores deste estudo de caso participou da implantação do projeto, pois era o responsável pelos serviços da empresa de assessoria externa na organização pesquisada. Assim, o acesso às informações ficou facilitado, possibilitando o desenvolvimento deste estudo.

A escolha da empresa para o desenvolvimento desta pesquisa também se deu pela disponibilidade, por partes dos gestores da empresa, em participar da mesma. O interesse demonstrado por eles em colaborar com este estudo foi fator fundamental para a sua realização. Os dados que compuseram a pesquisa foram coletados entre os meses de julho e setembro de 2014, juntamente com as pessoas envolvidas na implantação do projeto de melhoria dos processos gerenciais (gestores e colaboradores responsáveis pelo projeto).

Tanto as entrevistas quanto os questionários foram aplicados nas dependências da empresa. Cada pessoa envolvida na pesquisa foi entrevistada e/ou respondeu aos questionários separadamente

dos demais. As informações contidas nas entrevistas foram confrontadas com as respostas dos questionários, com o objetivo de se extrair as opiniões fundamentais dos participantes, evitando possíveis inconsistências nas respostas. Ao longo da análise dos dados serão apresentadas as questões utilizadas para com os pesquisados.

Os questionamentos realizados visaram responder ao problema de pesquisa, que é identificar o processo de institucionalização de práticas contábeis e a interferência causada nas rotinas organizacionais, quando da implantação de novos artefatos de controle gerencial. Dessa forma, os instrumentos aplicados tinham por objetivo entender como se deu o processo de adaptação das pessoas às novas rotinas contábeis e gerenciais que foram propostas pela empresa de assessoria externa, e os impactos que essas mudanças trouxeram para o dia-a-dia da empresa.

O estudo envolveu a participação de seis pessoas: dois gestores (sócios no negócio) e quatro colaboradores. Um dos sócios responde pelas áreas de compras e vendas, enquanto o outro lidera as áreas administrativa e financeira. Quanto aos colaboradores, participaram: o assistente de compras e o responsável pela precificação dos produtos, ambos subordinados ao gestor responsável pelo setor de compras, e dois funcionários da área administrativa e financeira, subordinados ao gestor desta área.

A organização selecionada para este estudo será aqui denominada de Center. O nome real da empresa, de seus gestores e colaboradores foram omitidos. A Center é uma empresa brasileira familiar, de pequeno porte, que atua há 25 anos no comércio de produtos agropecuários, e está situada na região meio oeste de Santa Catarina. No

exercício social de 2013 seu faturamento bruto foi cerca de R\$ 4.360.000,00. Atualmente possui cerca de 8.000 itens em estoque, uma carteira de 3.500 clientes e 250 fornecedores ativos. Suas atividades operacionais básicas são: compras, logística, vendas (no ponto de venda e com vendedores externos), administrativo e financeiro.

A contabilidade da empresa é feita por um escritório de contabilidade externo. O contador responsável pelo escritório também participou deste processo de implementação de melhorias gerenciais, estando presente desde o início do projeto. Com base no objetivo da pesquisa e a partir do referencial teórico e dos procedimentos de metodologia adotados para este estudo, a seguir serão apresentados os resultados da pesquisa desenvolvida.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Abordam-se nesta seção os resultados dos questionários, entrevistas e análise documental, bem como as conclusões da pesquisa frente à orientação dos conceitos da Teoria Institucional e da Contabilidade Gerencial. Inicia-se com o ambiente empresarial da Center antes da implantação do projeto de práticas contábeis, bem como os principais hábitos e rotinas ligados à gestão da empresa. Na sequência, é apresentado o processo de institucionalização das práticas contábeis, desde a codificação dos artefatos até a verificação, por meio da aplicação de questionário, do nível de institucionalização destes controles.

4.1 Ambiente empresarial e os desafios de gestão

Conforme apresentado pelos gestores em resposta a primeira pergunta da entrevista, a qual solicitava que os mesmos descrevessem a história da empresa, a Center possui 25 anos de história no segmento comercial de produtos agropecuários. Os gestores são sócios no negócio e a empresa é familiar. Eles escolheram este segmento, pois um dos gestores tinha experiência no mercado agropecuário e o outro já tinha trabalhado por anos em outro comércio. Por volta do ano 2000 os gestores decidiram ampliar o mix de produtos, passando a trabalhar com materiais de construção e ferragens. Com o crescimento da empresa advindo dessa decisão de ampliação, os gestores relatam que aumentou a necessidade de acesso às informações gerenciais do negócio. Outro fator relevante para a empresa, neste período, foram as mudanças no ambiente contábil e fiscal, oriundas da alteração de enquadramento tributário (a empresa passou do Simples Nacional para a apuração pelo Lucro Real).

Quando questionado sobre quais os fatores influenciaram na busca por melhorias de gestão, um dos gestores relatou: “tínhamos falta de informações que ajudassem a administrar. Levávamos muito tempo para gerar relatórios e processar dados que, às vezes, não estavam certos. Precisávamos de informações úteis e confiáveis”. Além de ressaltar as mudanças no ambiente da empresa e a carência de informações gerenciais, ambos os gestores pontuaram os aspectos que eram mais difíceis de gerir naquele momento da empresa.

De maneira resumida, o quadro 2 apresenta os quatro principais pontos que, na visão dos gestores, deveriam receber

A teoria institucional e o processo de institucionalização de práticas contábeis

melhorias de gestão:

Quadro 2 - Principais desafios de gestão

PRINCIPAIS DESAFIOS DE GESTÃO
1) Dificuldade de gestão dos fluxos de caixa
2) Método de precificação ineficiente
3) Baixo giro dos estoques
4) Falta de informações gerenciais sobre o desempenho da empresa

Fonte: Dados da pesquisa

Apesar das dificuldades apresentadas, os gestores relataram que trabalhavam constantemente para que esses fatores não interferissem negativamente na saúde financeira da empresa. As principais ações desenvolvidas pela empresa para fazer frente a estes desafios eram as seguintes: a) cuidar com a concessão de crédito e constantes ações de cobrança a clientes inadimplentes; b) prestar um bom atendimento aos clientes, procurando sempre fazer com que estes tivessem a Center como sua primeira opção de compra; c) procurar manter um nível de preços competitivo frente à concorrência.

Essas ações já faziam parte da rotina da empresa e colaboravam sobremaneira para a sua saúde financeira. Porém, os gestores identificaram que não eram o suficiente, perceberam que era necessário melhorar nos aspectos descritos no quadro 2: o crescimento da empresa exigia que a administração fosse mais profissional. Assim, juntamente com o contador externo, foi tomada a decisão de contratar uma empresa de assessoria empresarial que pudesse conduzir e apoiar a implementação das mudanças necessárias.

Assim, a empresa de assessoria contratada, para a execução deste projeto, iniciou suas atividades no ano de 2011, definindo juntamente com os gestores os principais objetivos do trabalho: a) solucionar as dificuldades de gestão

existentes; b) oferecer as informações gerenciais de que os gestores necessitavam e c) apoiar a equipe interna na adoção das ferramentas que seriam propostas e na execução das novas rotinas de trabalho. A partir da definição dos objetivos, a empresa iniciou o processo de identificação do ambiente interno, onde seriam mapeadas as principais rotinas de trabalho para avaliar as mudanças a serem propostas.

4.2 Hábitos e rotinas relativos à gestão

Conforme relatado na primeira questão da entrevista com os administradores, desde a sua fundação a Center é administrada por dois sócios, aqui denominados Anselmo e Luíza. Anselmo é responsável pela área de compras e vendas; já Luíza cuida das áreas financeira e administrativa. Apesar desta segregação de funções, segundo os respondentes, era comum que um interferisse na área de responsabilidade do outro, sendo que as decisões gerenciais e estratégicas eram centralizadas nesses gestores. Com relação às informações, o que era referente ao desempenho operacional da empresa podia ser extraído do sistema ERP, porém de maneira fragmentada. Já na área gerencial, segundo Luíza, existia a ausência de informações abrangentes e confiáveis sobre o desempenho da organização.

Quando questionados sobre as principais rotinas da época anterior à implantação do projeto de práticas contábeis, o Anselmo descreveu que suas principais funções eram nas áreas de compras e de vendas. Em compras os pedidos eram negociados com os fornecedores, a maioria presencialmente, e quando a mercadoria chegava até a empresa à mesma era conferida, lançada no sistema e precificada. A precificação (ponto de alerta levantado pelos gestores) era feita manualmente, aplicando-se um indicador de *mark-up* sobre o preço de compra da mercadoria. Este “*mark-up*” representava, para os gestores, o lucro do produto. Entretanto, Luíza relembra que os profissionais externos que trabalharam para a implantação do projeto de melhorias gerenciais explicaram que uma das principais fragilidades deste controle estava no fato de que não eram considerados, corretamente, os impostos incidentes sobre a venda de cada produto no momento da precificação, especialmente depois da mudança de enquadramento fiscal da empresa (do Simples Nacional para o Lucro Real). Assim, muitos produtos poderiam estar sendo vendidos com uma margem de contribuição muito diferente da qual eles acreditavam, relembra a administradora.

Já na área de vendas, o gestor relatou que eram comuns situações onde se concedia descontos e prazos maiores que os estabelecidos na política da empresa, pois estava na sua cultura “não perder nenhum negócio”. Outra deficiência é que não havia nenhuma ação de *marketing* direcionada aos produtos que estivessem com menor giro ou que estivessem próximos do prazo de validade: “levava muito tempo para que essas situações fossem observadas”, relembra o gestor.

Ainda nesses processos Luíza comentou que, por não haver um controle

mais rigoroso no momento da compra, muitas vezes eram adquiridas mercadorias em quantidade superior à necessidade: “Isso gerava problemas de caixa, pois tínhamos muito dinheiro nos estoques. Como só ficávamos sabendo das compras quando a mercadoria chegava à empresa, não adiantava fazer planejamento para o fluxo de caixa, pois estava sempre desatualizado”.

Sobre a gestão do giro dos estoques, apresentada como uma dificuldade no quadro 2, o relato de ambos os gestores foi de que não havia um controle formalizado sobre isso. As informações eram repassadas entre o setor de logística, vendas e compras, mas era comum que produtos sobrassem ou faltassem no estoque.

No que diz respeito às práticas de gestão, foi mencionado pelos gestores que as decisões eram tomadas diariamente, conforme à necessidade ou problemas encontrados. Por não disporem de informações consolidadas e confiáveis que permitissem a análise do desempenho da organização, a visão de Anselmo e Luíza era basicamente financeira, sem haver uma rotina de verificação do desempenho econômico. Segundo os gestores, esse fato prejudicava a qualidade da tomada de decisões, especialmente quando era necessário realizar algum investimento ou incorrer em despesas não planejadas. Respostas a novas oportunidades de negócio também se tornavam mais lentas pela falta de informação gerencial do negócio, afirma Anselmo.

Com base nessa etapa de entrevistas, pode-se resumir da seguinte forma as principais rotinas ligadas à gestão (Quadro 3).

Quadro 3 – Rotinas antes do projeto de práticas contábeis

ROTINAS ANTES DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS	
1)	Centralização das decisões gerenciais nos gestores;
2)	Acompanhamento gerencial era das informações financeiras de curto prazo;
3)	Pedidos de compra manuais, sem consultas ao sistema;
4)	Precificação por “mark-up”;
5)	Vendas com descontos e prazos de pagamento flexíveis;
6)	Inexistência de controles de giro dos estoques;
7)	Repasse informal de informações entre as áreas de compra, vendas e estocagem.

Fonte: Dados da pesquisa

A partir das necessidades levantadas pelos gestores e das rotinas descritas, a empresa iniciou a implantação do projeto de práticas contábeis, conforme apresentado a seguir.

4.3 Processo de institucionalização das práticas contábeis

Ao analisar os papéis de trabalho da época em que o projeto foi estruturado, observou-se que a metodologia de implantação utilizada na empresa em muito se assemelha com o processo de institucionalização proposto por Burns e Scapens (2000), descrito na seção de fundamentação teórica desta pesquisa. Para este modelo, os passos de codificação, incorporação e reprodução devem ser executados com sucesso para que a empresa atinja o nível de institucionalização das novas rotinas gerenciais. Assim, o projeto de práticas contábeis da Center será apresentado de acordo com esta orientação teórica.

4.3.1 Etapa de codificação

A partir da análise da documentação do projeto, apresentam-se os artefatos e rotinas gerenciais propostos pelos profissionais externos, a fim de solucionar os desafios de gestão da empresa. Esta etapa foi

executada conforme exposto por Burns e Scapens (2000), que ressaltam a importância do planejamento dos artefatos a serem implementados:

- Análise de custos e precificação dos produtos: este controle propunha que a precificação dos produtos fosse feita no sistema de ERP. Com a inserção das margens de contribuição desejadas por produto, bastaria simular o preço de venda da mercadoria e adequá-lo quando necessário. Os impostos sobre a venda e as demais despesas variáveis já estavam devidamente cadastrados no ERP quando da entrada de mercadoria no estoque;
- Gestão do giro de estoques: as compras passariam a ser feitas pelo sistema ERP, considerando a sugestão de compra lá apresentada. Essa sugestão de compra é calculada com base no giro do produto, o seu estoque mínimo e o tempo médio que a mercadoria leva para chegar à empresa. Ao inserir o pedido de compra o fluxo de caixa já seria alimentado. Além da compra via sistema, outra ferramenta seria o acompanhamento semanal do relatório de giro dos estoques;
- Análise do resultado: para prover as informações sobre o resultado econômico e financeiro da empresa, de

forma a facilitar a compreensão dos gestores, seria desenvolvido um painel gerencial contendo os principais indicadores de desempenho aplicáveis ao negócio. Este painel seria apresentado mensalmente, em conjunto com outros relatórios já disponíveis no sistema ERP. Assim, os gestores se reuniram para analisar o desempenho geral da empresa.

Além de modelar os artefatos gerenciais, a empresa definiu premissas de análise das informações e os critérios de mensuração dos dados, para que o formato das informações atendesse as necessidades dos gestores. Luíza ressalta que, para a realização dos três controles propostos, diversas customizações foram realizadas no sistema ERP da Center. Constatou-se, através dos depoimentos, que a equipe de consultores da empresa fornecedora do sistema participou tanto do processo de codificação do projeto quanto da etapa de incorporação, que será apresentada a seguir.

Conforme o relato dos participantes do projeto foi no início do ano de 2012 que os trabalhos começaram no nível operacional, considerando-se que se realizaram reuniões de conscientização e treinamentos com os dois gestores e os quatro funcionários responsáveis pela implantação dos novos controles. Esta etapa é denominada por Burns e Scapens (2000) como incorporação.

4.3.2 Etapa de incorporação

A partir dessa fase os quatro colaboradores apresentados anteriormente foram incluídos no processo das práticas contábeis. Como relatado por Luíza, “a participação das pessoas foi fundamental para a implantação do projeto”. Esses colaboradores também responderam as

entrevistas individuais, a fim de expor seus pontos de vista sobre como se deu o processo de incorporação das práticas contábeis na Center. Os entrevistados relataram que essa fase iniciou-se com uma reunião de apresentação do projeto e os motivos das modificações que estavam sendo propostas. A equipe dividiu as tarefas a serem executadas conforme a área de trabalho de cada um, recorda o assistente de compras.

Para a implantação do artefato de análise de custos e precificação dos produtos um dos colaboradores foi realocado de área, assumindo a função operacional de precificação das mercadorias. Quando questionado sobre como foi o início desta atividade o mesmo comentou: “tive muito receio no início, pois essa era uma tarefa do Sr. Anselmo e não imaginava como seria ‘colocar’ o preço nos produtos”. Com o apoio do colaborador, Anselmo passou a apenas supervisionar essa função.

O gestor comentou, ao responder a questão 4 da entrevista, que os percentuais de margem de contribuição por produto foram gradativamente registrados no sistema, que já fornecia a sugestão do preço de venda considerando as demais variáveis envolvidas (impostos e comissões). Anselmo afirmou que, a partir da sugestão do sistema, eram feitas alterações nos preços sempre que necessário.

Quanto ao segundo artefato gerencial, gestão do giro do estoque, o assistente de compras relata na entrevista que o processo de incorporação iniciou-se com o treinamento de compra via sistema, que incluía a inserção do pedido de compra e a análise das sugestões (em quantidades e valores) fornecidas pelo ERP. Além disso, esse treinamento envolveu o Sr. Anselmo, que relembra a dificuldade de utilizar a ferramenta (pedido via sistema), pois estava habituado a um processo mais simples. O

A teoria institucional e o processo de institucionalização de práticas contábeis

colaborador comenta que também foi necessário alimentar as informações de estoque mínimo em diversos itens que não possuíam. Desse artefato também fazia parte o relatório de giro de estoque, que passou a ser utilizado com bastante frequência: “nos surpreendemos ao perceber quanto estoque desnecessário havia na empresa”, expõe o assistente de compras.

Na entrevista, Anselmo disse ter tido bastante dificuldade de absorver esse novo formato de trabalho, pois estava acostumado, há muitos anos, a trabalhar com mais “liberdade”, sem tanta “burocracia”, como ele mesmo disse. Já para o assistente de compras utilizar o pedido no sistema foi uma tarefa fácil, mas o que dificultava um pouco o seu trabalho era não receber algumas informações sobre compras no momento em que as negociações eram fechadas. Em suas palavras, “queria acompanhar mais as negociações com os fornecedores para poder alimentar o sistema com mais qualidade”. Luíza ressaltou que este foi o processo que mais demandou acompanhamento, porque houve maior dificuldade de adaptação.

Após quatro meses em que os dois processos anteriores estavam em andamento, à empresa iniciou o processo de incorporação do artefato análise do resultado. Para a confecção deste controle, houve o envolvimento dos outros dois funcionários da área financeira e administrativa, subordinados a gestora Luíza. Como ela própria esclareceu, estas pessoas ficaram responsáveis por compilar as informações do painel gerencial e gerar relatórios do ERP que seriam utilizados nas reuniões mensais. Na entrevista com estes colaboradores, ambos afirmaram que “este controle levou mais tempo para ser implantado, porque demandava reunir diversas informações da empresa”. Em

relação a essa questão, uma das funcionárias manifestou-se: “fiquei muito contente quando fui convidada para participar desse projeto. Agora percebemos como é difícil administrar uma empresa”.

Luíza relembra que, com esta análise, a empresa identificou outras necessidades de melhorias, iniciando pequenos processos paralelos de ajustes em tarefas operacionais. A partir da implantação do artefato de análise do resultado, os gestores passaram a se reunir mensalmente para analisar o desempenho econômico e financeiro da empresa. Para Luíza e Anselmo este foi o artefato mais importante: “não podemos mais imaginar como seria administrar sem boas informações”, reitera Luíza.

4.3.3 Etapa de reprodução

A etapa de reprodução correspondeu ao uso cotidiano das novas ferramentas e demais ajustes de processos operacionais que se fizeram necessários. As ferramentas de precificação e giro de estoque passaram a ser utilizadas diariamente, e as reuniões de gestão se seguiram uma vez a cada mês. Nesta etapa, a presença do consultor responsável pelo projeto aconteceu apenas mensalmente, por mais três meses, na reunião com os gestores. A partir daí a continuidade dos processos se deu por conta da equipe interna.

Objetivando verificar se os controles implantados realmente estão institucionalizados na empresa, e se os depoimentos colhidos com as pessoas envolvidas refletem a realidade de utilização dos artefatos à pouco descritos, na etapa seguinte, apresenta-se o resultado do questionário aplicado na empresa, que teve por objetivo medir o nível de

institucionalização do projeto de práticas contábeis.

4.3.4 Etapa de institucionalização

Para certificar em que nível os novos artefatos de gestão haviam sido institucionalizados na empresa, foi aplicado um questionário com a equipe envolvida no projeto de práticas contábeis. Conforme apresentado no anexo, a questão 2 interrogou se a pessoa considera que os objetivos iniciais do projeto foram ou não atingidos. Dos 06 questionados, 04 afirmaram que sim, enquanto que 02 afirmaram que parcialmente. Na sequência, se procurou saber se os artefatos implantados estão efetivamente sendo utilizados na empresa: 05 afirmaram que sim, 01 afirmou que parcialmente.

Com base nessas duas respostas, observa-se que ao menos parte do projeto de práticas contábeis não foi absorvido plenamente pela equipe de trabalho. Quando interrogados sobre a implantação, todos confirmaram que os três artefatos foram desenvolvidos e passaram pela fase de incorporação; entretanto, nem todos estão

institucionalizados na empresa. As questões 04 e 05 procuraram descobrir se os participantes perceberam mudanças nas rotinas de trabalho e se essas mudanças trouxeram melhorias para a empresa. Nas duas perguntas, todos responderam que sim: houve mudanças e as mudanças trouxeram benefícios para a organização.

Entretanto, quando questionados se as mudanças nas rotinas de trabalho haviam sido plenamente incorporadas no dia-a-dia, um participante afirmou que esta incorporação aconteceu parcialmente. Assim como na segunda e terceira questões, ficou claro que os artefatos foram planejados, executados e são utilizados nas rotinas da empresa, contudo, isso não está acontecendo de maneira plena para todos os três artefatos.

Com o objetivo de comparar os dados coletados nos questionários com as respostas obtidas nas entrevistas, o quadro 4 apresenta as descrições dos participantes sobre os hábitos e rotinas atuais, sendo que as respostas são comparadas com o quadro 3, que descreveu as rotinas antes do projeto de práticas contábeis.

Quadro 4 – Rotinas depois do projeto de práticas contábeis

ROTINAS ANTES DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS	ROTINAS DEPOIS DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS
1. Centralização das decisões gerenciais nos gestores; 2. Acompanhamento gerencial era das informações financeiras de curto prazo; 3. Pedidos de compra manuais, sem consultas ao sistema; 4. Precificação por “ <i>mark-up</i> ”; 5. Vendas com descontos e prazos de pagamento flexíveis; 6. Inexistência de controles de giro dos estoques; 7. Repasse informal de informações entre as áreas de compra, vendas e estocagem.	1. Algumas decisões já são tomadas pelos colaboradores, mas a maior parte ainda está centralizada nos gestores; 2. Acompanhamento gerencial do resultado financeiro e econômico de maneira ampla; 3. A maior parte dos pedidos de compra são feitos via sistema ERP, mas ainda existem pedidos manuais; 4. Precificação via sistema; 5. Vendas de acordo com as políticas comerciais; 6. Controle semanal de giro dos estoques; 7. As informações entre os setores circulam informalmente mas também via sistema, especialmente com relação a estoques.

Fonte: Dados da pesquisa

A teoria institucional e o processo de institucionalização de práticas contábeis

Pode-se observar a partir do quadro 4, confirmando as afirmações efetuadas pelos entrevistados, que houve impactos nas rotinas e nos hábitos das pessoas. As mudanças aconteceram no sentido proposto pelo projeto de práticas contábeis, entretanto nem todas as novas rotinas estão devidamente institucionalizadas na empresa.

Com a quinta questão aplicada na entrevista procurava-se saber o que poderia ter sido melhor na implantação dos controles gerenciais, e o que as pessoas teriam feito de maneira diferente. A declaração que mais se encaixa com as respostas dos questionários foi o depoimento do assistente de compras: “poderíamos utilizar melhor a ferramenta de compras pelo sistema. Ainda são feitas compras como ‘antigamente’, com pedidos manuais ou por telefone, sem inserir os dados do pedido no ERP. Como não é consultada a posição de giro do estoque e nem é lançada a previsão de pagamento no fluxo de caixa, às vezes, temos alguns conflitos com o setor financeiro por conta disso”.

Quando os gestores foram entrevistados e perguntados se havia algum artefato ainda não incorporado pela empresa, o Sr. Anselmo respondeu que todos estavam sendo bem utilizados. Já Luíza afirmou que o artefato de giro de estoque e o processo de compras não estão devidamente alinhados. Confrontando estas afirmações com o depoimento do assistente de compras, ficou claro que é necessário um trabalho complementar, especialmente nas rotinas deste setor, para compreender o que está impedindo que o artefato de gestão do giro de estoques não seja tão bem incorporado pela equipe como os outros dois controles.

Quando Guerreiro (2010, p. 28) afirma que as “práticas contábeis e rotinas emergentes podem ser caracterizadas como

institucionalizadas quando se tornam amplamente aceitas na organização e são vistas como formas inquestionáveis de controle gerencial”, compreende-se que o artefato de gestão do giro dos estoques ainda não atingiu este nível de incorporação na empresa, em comparação com os artefatos de análise de custos e precificação dos produtos e de gestão do resultado, que já são controles considerados como fundamentais nas rotinas das pessoas pesquisadas.

5 CONCLUSÃO

O estudo possibilitou a constatação, na empresa pesquisada, de como foi o processo de institucionalizar práticas contábeis e o impacto que esses artefatos causaram nos hábitos e rotinas das pessoas envolvidas. Concluiu-se que dos três artefatos implementados, dois foram institucionalizados nos processos operacionais e gerenciais, enquanto um artefato (gestão do giro dos estoques) ainda está em processo de institucionalização.

Quanto ao primeiro objetivo específico, que era de identificar quais foram as principais dificuldades encontradas pela empresa quando da aplicação das novas práticas contábeis, ressalta-se o fato de os próprios gestores terem de se adaptar às mudanças necessárias. Como já estavam habituados a conduzir as atividades da empresa, inicialmente a adaptação às mudanças operacionais foi o que mais apresentou dificuldade. Também a implantação do sistema ERP exigiu um esforço grande da equipe, pois foi necessário que todos reaprendessem suas rotinas de trabalho.

Pode-se afirmar, em resposta ao segundo objetivo específico, que no geral tanto os gestores como os colaboradores

receberam bem as mudanças propostas, e adaptaram-se às novas rotinas. Apesar de um dos artefatos de gestão não estar plenamente implantado, as mudanças na empresa são significativas, o que prova que os participantes do projeto entenderam a necessidade de tais mudanças e as colocaram em prática. Um fator fundamental para este resultado positivo foi que a iniciativa de implantação do projeto partiu dos próprios gestores. Os resultados apresentados comprovam que os objetivos iniciais dos administradores foram alcançados (conforme proposto pelo terceiro objetivo específico).

Em termos gerais, os principais resultados obtidos pela empresa, após a implantação do projeto de melhorias de gestão foram as seguintes: maior formalização das informações operacionais e gerenciais (pela padronização de processos e uso do sistema ERP); precificação correta das mercadorias; maior poder de decisão por parte de alguns colaboradores, diminuindo a centralização de poder nos gestores; melhoria na gestão dos estoques; e acompanhamento mensal dos resultados econômicos e financeiros. Esses ganhos em produtividade colaboraram para a melhoria na gestão do capital de giro do negócio.

A pesquisa também demonstrou que as rotinas da empresa sofreram impactos positivos após a execução do projeto de práticas contábeis, mas também foi citado pelos respondentes que há espaço para outras melhorias de gestão e processos. Os artefatos implementados e os processos que ainda estão em fase de institucionalização demonstram que houve trabalho em equipe e esforço de cada indivíduo, demonstrando como é fundamental o comprometimento das pessoas envolvidas para o sucesso de projetos na área da contabilidade gerencial.

Por fim, percebe-se que a contabilidade gerencial pode trazer

contribuições preciosas e estratégicas para os negócios. Para que isso ocorra, entretanto, é fundamental que os gestores da empresa estejam decididos a realizar as melhorias necessárias, que os colaboradores estejam engajados no projeto, e que a empresa tenha o apoio de profissionais da área contábil e de gestão, habilitados e orientar e estruturar as mudanças necessárias para a melhoria dos resultados da organização. Um trabalho técnico e estruturado, somado ao engajamento e força de trabalho de uma equipe são, sem dúvidas, os ingredientes principais para o sucesso.

6 REFERÊNCIAS

BARBOSA NETO, J. E.; COLAUTO, R. D. **Teoria Institucional: estudo bibliométrico em anais de congressos e periódicos científicos**. ConTexto, Porto Alegre, v. 10, n. 18, p. 63-74, 2010.

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

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

DiMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. **The orion case revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields**. In: POWELL, W. W.; DiMAGGIO, P. J. *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: The University of Chicago Press, 1991.

FACHIN, R. C. MENDONÇA, J. R. **O conceito de profissionalização e da Teoria Institucional**. In: VIEIRA, M. F.; CARVALHO, C. A. (Org.). *Organizações*,

instituições e poder no Brasil. Rio de Janeiro: FGV, 2003. P. 19-41.

FIOL, C. M., HUFF, A. S. **Maps for managers: where are we? Where do we go from here?** Journal of Management Studies, 29:3, maio de 1992.

FONSECA, V.; MACHADO-DA-SILVA, C. L. Conversação entre abordagens da estratégica em organizações: escolha estratégica, cognição e instituição. Organizações e Sociedade, v. 9, n. 25, p. 93-109, 2002.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 2002.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. **Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e Teoria Institucional.** R. Cont. Fin. USP, Edição comemorativa, 2006. Disponível em: <http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completo/s/ed_comemor3/reinaldo_tania_frezatti_pg7a21.pdf>. Acesso em fev. 2014.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PEREIRA, C. A. **O entendimento da contabilidade gerencial sob a óptica da Teoria Institucional.** O & S, v. 12, n. 35, 2005. Disponível em: <http://www.academia.edu/2615710/CONTABILIDADE_GERENCIAL_SOB_A_OTICA_DA_TEORIA_INSTITUCIONAL>. Acesso em fev. 2014.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. **Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso.** Revista e Administração Mackenzie, v. 7, n. 2, p. 78-101, 2006. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=195416296005>>. Acesso em jan. 2014.

GUERREIRO, R.; ROCHA, W. **Desenvolvimento de modelo conceitual de sistemas de custos – um enfoque institucional.** Revista de Contabilidade e Organizações FEA-RP/USP, v. 4, n. 8, p. 24-46, 2010. Disponível em: <<http://www.rco.usp.br/index.php/rco/article/view/121>>. Acesso em jan. 2014.

HALL, R. H. **Desarrollos recientes en teoria organizacional: una revision.** Ciencia y Sociedad, v. 15, n. 4, p. 376-411, 1990.

HODGSON, G. M. **What is the essence of institutional economics?** Journal Economic Issues, v. 34, n. 2, p. 317-29, 2000.

MACHADO DA SILVA, C. L., FONSECA, V. S. da. **Homogeneização e diversidade organizacional: uma visão integrativa.** In: Encontro Anual da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação Em Administração. Anais. Salvador, 1993.

MACHADO DA SILVA, C. L.; GONÇALVES, S.A. **Nova técnica: a Teoria Institucional.** In: CLEGG, S. Handbook de estudos organizacionais. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVER, C. **Sustainable competitive advantage: combining and resource-based views.** Strategic Management Journal, v. 18, n. 9, p. 697-713, 1997.

SANTOS, R. S. **As contribuições dos economistas ao estudo da administração política: o institucionalismo, o gerencialismo e o regulacionismo.** Organizações e Sociedades, v. 10, n. 28, p. 99-116, 2003.

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

SELLTIZ, C. et al. **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. São Paulo: Herder, 1967.

SELZNICK, P. **A liderança na administração: uma interpretação sociológica**. Rio de Janeiro: FGV, 1972.

SERRALHEIRO, W. O. **O Processo de adaptação estratégica das empresas Eliane sob a óptica da Teoria Institucional e da visão baseada em Recursos (RBV)**. Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção, Florianópolis, 2004.

SOIN, K.; SEAL, W.; CULLEN, J. **ABC and organizational change: an institutional perspective**. *Management Accounting Research*, 13, p. 249-271, 2002.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Book-man, 2001.

ZUCKER, L. G. **Normal change or risk business: institucional effects on the "hazard" of change in hospital organizations, 1959-79**. *Journal of Management Studies*, v. 24, n. 6, p. 671-700, 1987.

SOBRE OS AUTORES

Marcio Roberto Piccoli

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau - FURB, Especialista em Auditoria e Controladoria (UNOESC), Graduado em Ciências Contábeis, professor da Área das Ciências das Humanidades e Coordenador do MBA em Auditoria e Controladoria da Universidade do Oeste de Santa Catarina – UNOESC. Rua Dulce Fernandes de Queiroz, 57, Bairro Jardim Cidade Alta. Joaçaba/SC CEP: 89600-000
marcio.piccoli@unoesc.edu.br

Manoela De Fatima Medeiros

Especialista em Auditoria e Controladoria, Graduada em Administração de Empresas e Ciências Contábeis.
manoelafmedeiros@gmail.com

Ardinete Rover

Mestre em Administração, professora da graduação e especialização da área das Ciências das Humanidades da UNOESC, com mais de 20 anos de experiência na área de administração e contabilidade, atuando principalmente na gestão universitária.
ardinete.rover@unoesc.edu.br