

INSTITUCIONALIZAÇÃO E RESISTÊNCIA EM PROCESSOS DE MUDANÇAS DE SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL: UM ENFOQUE INSTITUCIONAL

Reinaldo Guerreiro

Ludwig Miguel Agurto Berdejo

Carlos Alberto Pereira

Universidade de São Paulo - USP (Brasil)

Ilse Maria Beuren

Universidade Regional de Blumenau - FURB (Brasil)

RESUMEN

Este artículo tiene como objetivo central el estudio de procesos de institucionalización de sistemas de control gerencial y de factores de resistencias que surgen en esos procesos de cambio. La principal fuente de referencia fue el modelo conceptual desarrollado por Burns y Scapens (2000), que se fundamenta en la teoría denominada Vieja Economía Institucional. La estrategia metodológica adoptada fue efectuar un análisis de nueve estudios de casos empíricos sobre la introducción de nuevos sistemas de control gerencial, que utilizaron la estructura conceptual de Burns y Scapens (2000) en el contexto de la Vieja Economía Institucional. Ese análisis permitió obtener una visión comprensiva de los elementos facilitadores de la institucionalización y causantes de resistencia en la implantación de sistemas de control gerencial. La contribución esperada de este trabajo es la generalización de *insights* conceptuales y prácticos a ser observados en la implementación de cambios de sistemas contables.

PALABRAS-CLAVE: Cambio organizacional; Teoría institucional; Resistencia; Institucionalización.

ABSTRACT

This work has focused on the study of institutionalization of managerial control systems and resistance factors that emerge from these change processes. The theoretical background that supports this research is the so-called Old Institutional Economics, mainly the conceptual model developed by Burns and Scapens (2000). The methodological path adopted was to perform strategic analysis of nine empirical case studies related to the introduction of new managerial control systems. All these case studies were oriented by the conceptual structure of Burns and Scapens (2000) in light of the old institutional economics theory. The findings enabled to get comprehensive vision of elements fostering institutionalization and elements which causing resistance during the deployment of management control systems. The expected contribution of this work is the generation of conceptual and practical insights to be observed in the implementation of new accounting systems changes.

KEY WORDS: Organizational change; Institutional theory; Resistance; Institutionalization.

1. INTRODUÇÃO

Os estudos de processos de mudança têm amalhado considerável esforço de pesquisa na contabilidade gerencial. Embora os receituários para as mudanças sejam abundantes, a academia continua a lamentar que a literatura sobre o gerenciamento da mudança seja largamente atórica e fragmentada. Para Huy (2001), existem dúvidas sobre o rigor acadêmico da produção da pesquisa

relativa a mudança, existindo uma demanda por pesquisas que observem os processos de mudança a partir da perspectiva dos gestores e que produzam conhecimento que possibilite uma evolução tanto teórica como prática.

Uma mudança de larga escala envolve uma alteração significativa de diversos elementos organizacionais, como estruturas formais, sistemas de trabalho e relacionamentos sociais (HUY, 2001, p.610). Na implementação de mudanças desta magnitude, é necessário identificar e lidar adequadamente com as resistências internas da organização que se apresentam no decorrer do processo. Há literatura extensiva e crescente a respeito dos direcionadores da mudança na contabilidade gerencial sobre a implementação dos processos de mudança e as resistências encontradas (LUKKA, 2007, p.79).

Ao longo dos anos, o conceito de mudança nos sistemas de controle gerencial tem sido estudado a partir de perspectivas funcionalistas, comportamentais, interpretativas e críticas. A pesquisa de Burns e Scapens, no entanto, tem sido particularmente influenciada pelas teorias institucionais (BERRY *et al.* 2008).

O construto de Burns e Scapens (2000) focaliza os processos de mudança de modo intra-organizacional, estimulando a pesquisa sobre como os sistemas de controle gerencial se desenvolvem ao longo do tempo e porque é possível que exista resistência a estas mudanças. O construto observa ainda a interação entre os atores da contabilidade gerencial e outros agentes de mudança, a mudança revolucionária *versus* mudança evolucionária, o relacionamento entre confiança e controle e o acoplamento sutil entre regras e rotinas (BERRY *et al.*, 2008; RIBEIRO; SCAPENS, 2006; NOR-AZIAH; SCAPENS, 2007; YAZDIFAR *et al.*, 2008; GUERREIRO; PEREIRA; FREZATTI, 2006).

O artigo tem como objetivo central o estudo de processos de institucionalização de sistemas de controle gerencial e de fatores de resistências que surgem nesses processos de mudanças. A principal fonte de referência foi o modelo conceitual desenvolvido por Burns e Scapens (2000), que se fundamenta na teoria denominada de Velha Economia Institucional.

A estratégia metodológica adotada foi efetuar uma análise de nove estudos de casos empíricos sobre introdução de novos sistemas de controle gerencial, que utilizaram a estrutura conceitual de Burns e Scapens (2000) no contexto da Velha Economia Institucional. Essa análise permitiu obter visão abrangente dos elementos facilitadores da institucionalização e causadores de resistência na implantação de sistemas de controle gerencial. A contribuição esperada desse estudo, com a comparação e análise de nove casos empíricos, é a geração de *insights* conceituais e práticos a serem observados na implementação de mudanças de sistemas contábeis.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1. Teoria Institucional e o modelo de Burns e Scapens

Em seu estudo, Burns e Scapens (2000, p.4) destacam três teorias institucionais que vêm sendo usadas para o entendimento das mudanças organizacionais e mudanças na contabilidade gerencial (SCAPENS, 2006): a Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics - NIE*), a Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics - OIE*) e a Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology - NIS*).

Tomadas em conjunto, a *NIE* e a *NIS* indicam as diversas pressões externas, econômicas e institucionais, que podem impactar na forma como as organizações são estruturadas e conduzidas. Scapens (2006) menciona que tanto a *NIE* como a *NIS* contribuem para o entendimento da natureza das pressões externas nas organizações, porém nem todas as organizações se sujeitam a essas pressões, algumas podem ser mais suscetíveis a pressões do que outras. É preciso olhar dentro dessas organizações caso se queira explicar as práticas contábeis de organizações individuais. Adicionalmente

às pressões externas, existem pressões e limitações internas que fazem parte do emaranhado de influências inter-relacionadas. Enquanto na *NIE* e na *NIS* as instituições são dadas, e assume-se que estas instituições pressionam as organizações de fora para dentro, a *OIE* possibilita observar mais de perto as instituições dentro da organização, focando-se nas pressões e limitações internas que modelam as práticas da contabilidade gerencial.

Burns e Scapens (2000, p.3) citam que, embora alguns pesquisadores argumentem que a natureza fundamental dos sistemas e práticas de contabilidade gerencial não mude, existem evidências de que o uso da contabilidade dentro do processo de gestão tem mudado. Os gestores agora parecem usar seus sistemas contábeis e rotinas de relatórios financeiros de forma mais flexível, utilizando-os junto com uma ampla gama de outros indicadores de *performance*, tanto financeiros como não financeiros.

Burns e Scapens (2000, p.4) destacam que o conhecimento convencional concebe a contabilidade gerencial como fornecedora de informação para o planejamento e controle gerencial, sendo este recorte baseado na teoria econômica neoclássica da firma. No entanto, por estar baseada nas suposições de racionalidade e equilíbrio, a teoria econômica neoclássica apresenta certa dificuldade em analisar o processo de mudança.

Neste sentido, Burns e Scapens (2000) assumem que, em muitas organizações, os sistemas e práticas da contabilidade gerencial constituem regras e rotinas estáveis. Partindo-se deste pressuposto, a teoria da velha economia institucional é usada no sentido de desenvolver um construto para conceitualizar a mudança na contabilidade gerencial, que não somente reforce a estabilidade inserida no comportamento baseado nas regras e nas rotinas dos sistemas e práticas organizacionais, mas que também reconheça que as regras e rotinas podem mudar.

A preocupação do estudo de Burns e Scapens (2000, p.5) é primordialmente com a mudança na contabilidade gerencial dentro da organização. Segundo os autores, para este propósito a contabilidade gerencial é concebida como uma importante rotina e como uma prática organizacional potencialmente institucionalizada. Por institucionalização, entende-se que a contabilidade gerencial pode, ao longo do tempo, vir a ser base para pressupostos tidos como certos, pressuposições assumidas (*taken-for-granted*) de pensamento e execução em uma organização em particular.

Burns e Scapens (2000, p.5) destacam que o ponto inicial do seu construto institucional é o reconhecimento de que as práticas da contabilidade gerencial podem tanto moldar como ser moldadas pelas instituições que governam a atividade organizacional. Assim, as instituições podem ser entendidas tanto como impostas pela atividade humana como coerentes com a atividade humana, por meio da produção e reprodução de um conjunto de hábitos de pensamento e ação. No entanto, as próprias instituições evoluem com o processo de rotinização da atividade humana.

Enquanto os hábitos são pessoais, as rotinas compreendem grupos de indivíduos. Neste sentido, as rotinas representam os padrões de pensamento e ação que são habitualmente adotados por grupos de indivíduos. As rotinas organizacionais desempenham papel importante no relacionamento entre ações e indivíduos. Burns e Scapens (2000) destacam que ênfase nos hábitos e rotinas não renega que os indivíduos tenham razões para fazer as coisas. Ainda que atores individuais não busquem consistentemente escolhas racionais (analisando continuamente a utilidade subjetiva esperada de todas as alternativas disponíveis), eles podem geralmente oferecer razões para suas ações. Estas razões frequentemente incluem seguir regras de comportamento estabelecidas e aceitas. As regras podem ser definidas como uma maneira formalmente reconhecida pelas quais as coisas devem ser feitas.

As regras são necessárias para coordenar e dar coerência para as ações de grupos de indivíduos. O comportamento baseado em regras pode resultar de uma avaliação explícita das alternativas disponíveis, sendo que as regras escolhidas passam a ser seguidas para evitar as dificuldades e o custo

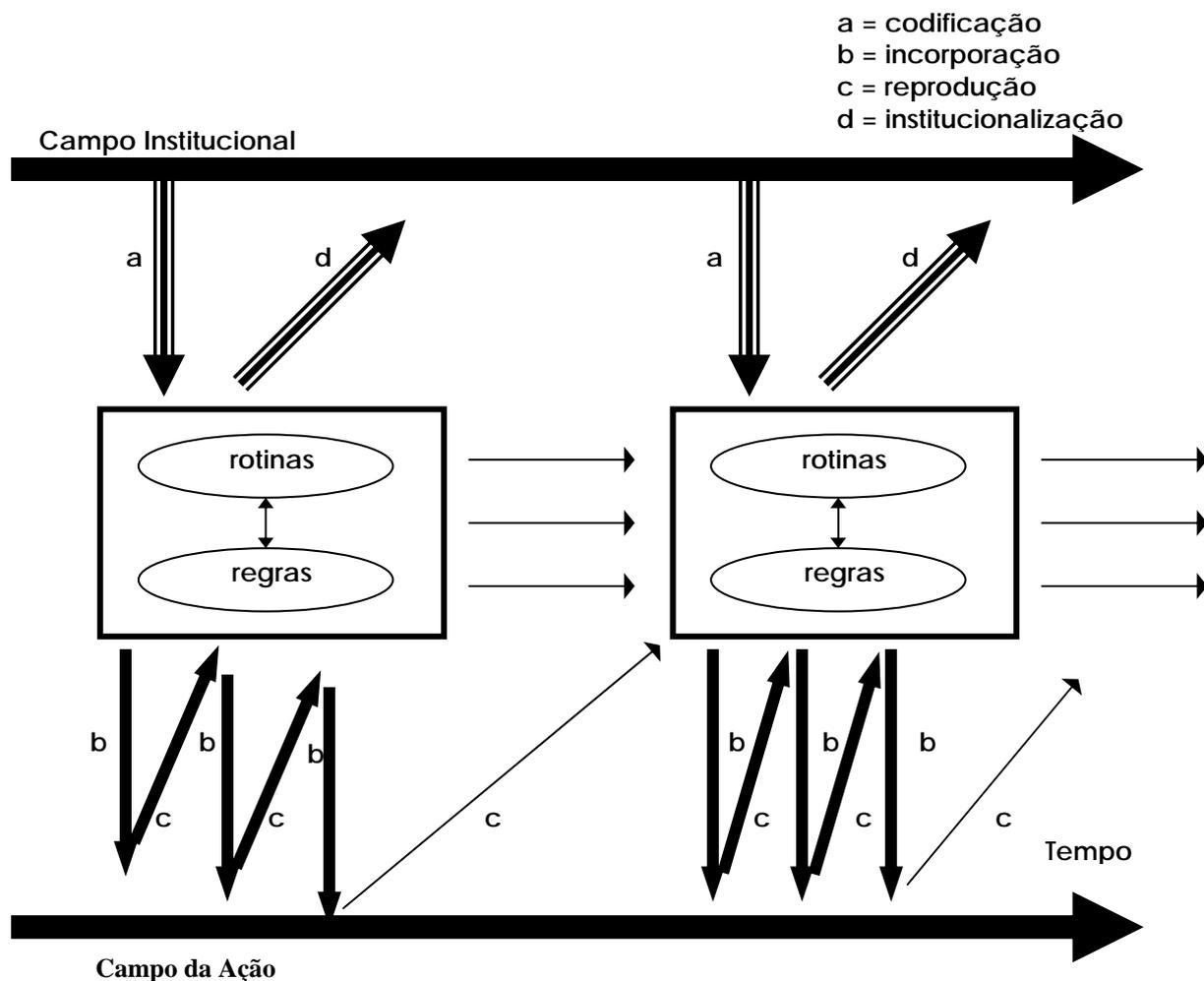
de efetuar este tipo de análise em cada ocasião. No entanto, ao seguir repetidamente as regras, o comportamento pode se tornar programático e baseado de forma crescente no conhecimento tácito (entendimento implícito), que os indivíduos adquirem por meio do monitoramento reflexivo do seu comportamento diário. Este comportamento programático baseado em regras pode ser descrito como rotinas, na medida em que representam os hábitos de um grupo. As rotinas são definidas então como a forma pela qual as coisas são de fato feitas.

Para Burns e Scapens (2000), no contexto da contabilidade gerencial, as regras compreendem os sistemas de contabilidade gerencial formais, na medida em que são registradas em manuais de procedimentos, enquanto que as rotinas são as práticas contábeis atualmente em uso; as regras e rotinas sustentam-se nos seus contextos históricos específicos. As instituições estão desassociadas das suas circunstâncias históricas particulares e, dessa forma, elas existem somente na compreensão e conhecimentos acumulados dos atores, sendo expressas por esses atores de forma inquestionável.

Para Burns e Scapens (2000), o relacionamento entre as ações e as instituições é essencialmente o relacionamento agente-estrutura discutido nas ciências sociais. A definição de instituição como a forma de pensamento ou ação que mais prevalece e permanece, dentro das rotinas de um grupo ou hábitos das pessoas, contém tanto sistemas (pensamentos e ações que mais prevalecem e permanecem) como estruturas (dentro das rotinas e hábitos). No entanto, para analisar o relacionamento entre ações e instituições é mais interessante usar uma definição que enfatize as propriedades estruturadoras das instituições. Derivada da definição de Barley e Tolbert (1997), para Burns e Scapens (2000) a instituição é o conjunto de pressuposições inquestionáveis tidas como certas e compartilhadas entre os atores que identifica e categoriza os atores humanos, suas atividades e relacionamentos apropriados. Dessa forma, as instituições englobam as pressuposições inquestionáveis tidas como certas (*taken-for-granted*) que comunicam e modelam as ações dos atores individuais. Ao mesmo tempo, esses pressupostos inquestionáveis e tidos como certos são eles próprios o resultado das ações sociais.

Burns e Scapens (2000) desenvolveram um construto apresentado na Figura 1 que combina tanto os elementos sincrônicos como diacrônicos: enquanto as instituições limitam e modelam a ação sincronicamente (por exemplo, em pontos específicos no tempo), as ações produzem e reproduzem as instituições diacronicamente (por exemplo, por meio da sua influência cumulativa ao longo do tempo). No entanto, os processos de mudança no campo institucional ocorrem ao longo de períodos maiores de tempo do que aqueles do campo da ação. A parte superior da Figura 1 representa o campo institucional, enquanto que a parte inferior representa o campo da ação. Ambos os campos estão em curso contínuo, dentro de um processo cumulativo de mudança ao longo do tempo, como representado pelas linhas sólidas na parte superior e inferior da figura. A parte central da figura ilustra a forma pela qual as regras e rotinas agem como protocolos que conectam o campo institucional e o campo da ação. As regras e rotinas estão dentro de um processo cumulativo de mudança. No entanto, de tempos em tempos, novas regras (e novas rotinas) podem ser introduzidas (ou podem emergir) de uma forma mais evidente, o que é ilustrado pelos quadros separados. As quatro flechas (de a-d) representam os processos sincrônicos (a, b) e diacrônicos (c,d).

Figura 1 – O processo de institucionalização



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

Burns e Scapens (2000) explicam que o primeiro processo (seta a) representa a codificação dos princípios institucionais em regras e rotinas. Geralmente, as regras existentes trazem consigo (codificam) os princípios institucionais existentes, e moldarão as novas regras que, por sua vez, levarão à formação ou reforma das rotinas em curso. Este processo de codificação toma por base as pressuposições assumidas tidas como certas (*taken-for-granted*), que englobam os princípios institucionais, por meio da sua concretização nos significados, valores e poderes existentes. O segundo processo (seta b) envolve a incorporação pelos atores das rotinas (e regras) que codificam os princípios institucionais. Este processo de incorporação pode envolver uma escolha consciente, porém usualmente resulta do monitoramento reflexivo e da aplicação do conhecimento tácito a respeito de como as coisas devem ser feitas. Esta incorporação das regras e rotinas pode ser objeto de resistência, especificamente se as regras e rotinas questionam os significados e valores existentes e caso os atores possuam recursos de poder suficientes para intervir no processo. No entanto, na ausência de mudanças externas, tais como avanços tecnológicos ou uma crise originada pela compra da organização por outra companhia, é improvável que o ordenamento existente seja reaberto, o que deixa de certa forma as rotinas resistentes à mudança.

O terceiro processo (seta c) acontece à medida que a repetição do comportamento leva à reprodução das rotinas. Esta reprodução pode envolver tanto a mudança consciente como a inconsciente. A mudança consciente provavelmente ocorrerá somente se os atores estiverem habilitados a agrupar os recursos e com fundamentação lógica necessária para questionar coletivamente as regras e rotinas existentes. Já a mudança inconsciente (não intencionada) pode

ocorrer na ausência de sistemas para monitorar a execução das rotinas e onde as regras e rotinas não forem suficientemente entendidas e/ou aceitas pelos atores.

O quarto e último processo (seta d) é a institucionalização das regras e rotinas que vêm sendo reproduzidas por meio do comportamento individual dos atores. Isto envolve a dissociação de padrões de comportamento das suas circunstâncias históricas particulares, de forma a propiciar que as regras e rotinas adquiram qualidades normativas e factuais, o que enfraquece o relacionamento destas regras e rotinas com os interesses dos diferentes atores. Ou seja, as regras e rotinas se tornam a forma pela qual as coisas são, o que são, como instituições. Estas instituições então serão codificadas em regras e rotinas em curso e modelarão novas regras e assim por diante.

2.2. Categorias de mudanças

Scapens (2006) adverte que, embora as instituições estejam dissociadas dos seus antecedentes históricos, esta dissociação não significa que a história não tenha importância. É provável que a mudança seja evolucionária e dependente das decisões que foram tomadas no passado, embora as circunstâncias do passado não sejam mais relevantes (*path dependence*), isto na medida em que as rotinas existentes criam uma inércia que limita as possibilidades de mudança. O mais importante para Burns e Scapens (2000) é que o processo como um todo será modelado pelas instituições existentes. As instituições sempre existem antes de qualquer tentativa dos atores em introduzir mudanças e modelarem o processo de mudança. Portanto, ao estudar mudanças intencionais específicas é importante examinar as instituições existentes.

Para Burns e Scapens (2000), mudanças específicas na contabilidade gerencial podem ser bastante revolucionárias – envolvendo mudanças radicais das rotinas existentes e fundamentalmente questionando as instituições existentes. Mesmo nestes casos o processo de mudança será influenciado, de alguma maneira, pelas rotinas e instituições existentes. Uma mudança revolucionária é provavelmente possível somente como resultado de uma mudança externa maior como, por exemplo, uma aquisição, uma recessão econômica, um colapso do mercado, etc. No entanto, a resposta a estes eventos maiores provavelmente será determinada amplamente pelo contexto atual da organização, incluindo suas rotinas e instituições.

Burns e Scapens (2000) destacam três dicotomias que fornecem formas de classificar e distinguir entre diferentes tipos de processos de mudança: (i) A mudança formal *versus* a informal; (ii) A mudança revolucionária *versus* evolucionária; e (iii) A mudança progressiva *versus* a regressiva.

A mudança formal acontece pelo desenho consciente, normalmente com a introdução de novas regras e/ou por meio de ações de um indivíduo ou grupos poderosos. A mudança informal, no entanto, ocorre em um nível mais tácito, por exemplo, na medida em que novas rotinas se adaptam ao longo do tempo às mudanças nas condições operacionais. É razoável esperar que a mudança formal da contabilidade gerencial (por exemplo, a implementação de novos sistemas e técnicas de contabilidade gerencial) seja mais direcionada para promover mudanças nas formas de pensar que estão incorporadas nas rotinas de contabilidade gerencial existentes. No entanto, a implementação de uma mudança formal pode ser problemática na ausência de uma mudança nas formas de pensar que a acompanhem – sendo esta última a essência da mudança informal.

A distinção entre a mudança formal e a informal é similar à distinção entre mudança intencional e não intencional na contabilidade gerencial. O termo não intencional é usado para fazer referência ao fato de a mudança não ser especificamente direcionada, embora ela possa evoluir a partir das ações intencionais dos indivíduos que estão incorporando e reproduzindo as rotinas organizacionais. A distinção entre intencional e não intencional tem sua atenção focada em: a) Mudança que decorre da introdução de novas regras; e, b) Mudança que evolui em um nível mais tácito, subconsciente.

Enquanto a mudança revolucionária envolve uma interrupção substancial nas regras e instituições existentes, a mudança evolucionária é incremental com somente uma interrupção menor nas rotinas e instituições existentes. Burns e Scapens (2000) argumentam que existem algumas sobreposições entre estes conceitos e os conceitos de mudança intencional e não intencional, mas existem também importantes diferenças. Por exemplo, as mudanças intencionais nos sistemas de contabilidade gerencial podem permanecer firmemente atreladas às rotinas e instituições existentes, não sendo, portanto, revolucionárias. Ainda, as mudanças não intencionais nos processos informais tem a possibilidade de, pelo menos em princípio, serem revolucionárias, na medida em que podem questionar as instituições existentes.

Burns e Scapens (2000) destacam que a contribuição de Tool (1993), sobre a mudança institucional progressiva e regressiva, pode trazer alguns entendimentos para o processo de mudança da contabilidade gerencial. Em princípio, deve ser feita uma distinção entre comportamento cerimonial e comportamento instrumental. O comportamento cerimonial surge a partir de um sistema de valores que estabelece uma diferença entre seres humanos e preserva as estruturas de poder existentes. O comportamento instrumental surge a partir do sistema de valores que aplica o melhor conhecimento e tecnologia disponível aos problemas e para melhorar os relacionamentos. A mudança regressiva descreve o comportamento que reforça um predomínio cerimonial, restringindo, portanto, uma mudança institucional. A mudança progressiva descreve a substituição do comportamento cerimonial pelo comportamento instrumental. Estas mudanças progressivas podem acontecer mesmo onde existe predominância cerimonial, porque a nova tecnologia pode levar ao questionamento dos valores cerimoniais que predominavam anteriormente.

Johansson e Siverbo (2009) mencionam que os limites entre instituições e rotinas não são totalmente claros. A dificuldade em estabelecer um limite entre as instituições e as rotinas decorre do fato de que ambos os conceitos são analíticos e estão relacionados a um conceito mais abrangente de cultura organizacional. Ainda, nem as instituições e nem as rotinas são observáveis. As rotinas se originam da rotinização e instituições surgem quando as rotinas são institucionalizadas. Tanto a rotinização como a institucionalização sugerem que as rotinas vão progressivamente se tornando pressuposições assumidas tidas como certas (*taken-for-granted*), ou seja, parece que por definição as rotinas e as instituições são a mesma coisa.

Na implementação de um novo sistema de controle gerencial, a situação desejada final é a institucionalização do sistema. Porém, existe o risco de que a institucionalização desejada não ocorra e esse risco é causado pelos fatores de resistência que surgem no processo de mudança. Em seu trabalho, Burns e Scapens (2000) destacam que a resistência à mudança pode ser dividida em três elementos separados, porém inter-relacionados: (i) Resistência formal e aberta devido a conflito de interesses; (ii) Resistência devido à falta de competência (falta de conhecimento ou falta de experiência) para fazer frente às mudanças; e (iii) Resistência devido a um apego às formas de pensar e agir, incorporadas nas rotinas e instituições existentes. Os efeitos desses diferentes elementos de resistência nos processos de mudança da contabilidade gerencial são difíceis de se prever, e dependerão, em grande medida, das instituições da organização em foco.

3. ANÁLISE DE ESTUDOS EMPÍRICOS SOBRE MUDANÇAS NOS SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL

Nesta seção são analisados os principais trabalhos empíricos localizados na revisão de literatura que estudaram o tema da mudança nos sistemas de controle gerencial, com base na ótica da teoria institucional (Velha Economia Institucional), com foco específico na institucionalização e resistência.

Burns e Scapens (2000) trazem os exemplos da *Ferac* e da *Omega* como processos de institucionalização em que se destacam aspectos de aceitação e resistência. As rotinas foram

institucionalizadas dentro da *Ferac*. Nessa empresa, tanto o trabalho dos gestores administrativos, como do gestor de produção e do gestor de vendas, era explicado em termos contábeis, como, por exemplo, a importância do *botton line*, das variações e das medidas de rentabilidade. Embora estes gestores não falassem das suas atividades exclusivamente em termos contábeis, eles mostravam alto grau de instrução financeira e tinham a informação financeira como foco principal de atenção. Esta era a forma aceita de entender as atividades organizacionais e através dela os gestores davam sentido às suas próprias ações e de outros membros da organização.

Na *Ferac*, o processo de institucionalização aconteceu durante um amplo período de tempo, porém, no seu uso diário, as rotinas contábeis foram desassociadas das suas origens históricas, sendo vistas simplesmente como a forma de fazer as coisas. Desse modo, as rotinas contábeis codificaram os pressupostos institucionalizados baseados na contabilidade sobre a natureza das atividades da organização, fazendo parte do conhecimento acumulado dos gestores. Essas rotinas contábeis foram incorporadas, sendo reproduzidas nas atividades diárias ou mensais usadas pelos gestores. Esse processo tinha conseqüências intencionais, gerava uma tensão entre as pretensões do gestor de produção em operar eficientemente com longos programas de produção e o gestor de vendas que pretendia garantir a flexibilidade e o máximo serviço para os clientes. No entanto, na *Ferac* estes problemas eram reconhecidos pelos gestores e vários processos e acordos informais foram introduzidos nas rotinas organizacionais e contábeis.

Contrariamente ao que acontecia na *Ferac*, os gestores das unidades de negócio da *Omega* não entendiam suas atividades em termos de medidas de *performance* contábeis e financeiras. Burns e Scapens (2000) alertam que, embora os fatores de resistência devam ser vistos dentro do contexto e história específicos da *Omega*, nesse caso, as principais fontes de conflitos foram as diferenças entre os gestores operacionais e os contadores acerca do entendimento do negócio.

Na *Omega*, o conflito teve suas origens nas potenciais contradições entre o novo sistema contábil e as regras, rotinas e instituições existentes. Assim, a resistência pode ser vista em termos da relutância individual dos gestores em adaptar-se a novas formas de pensar e comportar, tanto por escolha própria como por dificuldade (em se adaptar). A mudança que conflita com as rotinas e instituições existentes será provavelmente muito mais difícil de implementar.

Siti-Nabiha e Scapens (2005) relatam no seu estudo que o processo de mudança na contabilidade teve início quando a empresa controladora impôs um novo sistema de avaliação de desempenho em todas as suas subsidiárias, incluindo a empresa foco de estudo dos pesquisadores, a *Eagle*. Embora muitos na empresa estivessem inicialmente preocupados e apreensivos com a natureza e os efeitos das novas regras associadas ao sistema de mensuração de desempenho, todos a implementaram, uma vez que se tratava de uma diretiva da empresa. No entanto, a forma pela qual foi implementada e finalmente rotinizada apresentou-se largamente cerimonial e modelada pelas normas e valores existentes dentro da empresa.

Na *Eagle*, as instituições anteriores, ou as pressuposições assumidas tidas como certas, eram expressas em termos que seguiam o direcionamento da produção, sendo codificadas nas regras e rotinas existentes. Por conseguinte, a contabilidade era vista como um instrumento para assegurar os meios de produção, ao invés de ser vista como um mecanismo para alcançar controle financeiro. As regras e rotinas contábeis eram estabelecidas de modo a possibilitar aos gestores a busca de dois objetivos entrelaçados: confiabilidade e segurança. Quando o novo método de mensuração de desempenho foi imposto pela companhia controladora gerou-se incerteza e apreensão, porque suas suposições básicas não estavam alinhadas com as instituições existentes.

Embora novas regras tivessem sido estabelecidas para implementar o novo método, elas foram desconectadas das atividades operacionais, produzindo e, subsequentemente, através do uso repetido ao longo do tempo, reproduzindo rotinas, para permitir que o novo método fosse encaixado dentro das

instituições existentes. Segundo Siti-Nabiha e Scapens (2005), o novo método de avaliação de desempenho foi institucionalizado cerimonialmente. Ainda que novas regras tenham sido estabelecidas, elas foram desconectadas das atividades produtivas dos negócios, subvertendo, por este motivo, as intenções proclamadas do novo método de mensuração de desempenho como, por exemplo, fornecer às operações da *Eagle* uma orientação mais estratégica para buscar a maximização de valor.

Siti-Nabiha e Scapens (2005) descrevem que os gestores graduados da *Eagle*, especialmente os gestores financeiros, argumentavam que o novo método era necessário para trazer uma orientação mais financeira para as operações do negócio. Dessa forma, os gestores viam a implementação de novos indicadores de desempenho (*KPI*) como meio para melhorar a eficiência do negócio. Para estes gestores financeiros, a implementação do novo método era uma questão de eficiência econômica, ao invés de ser primordialmente uma questão que asseguraria a legitimidade. Mas, para os gestores operacionais, a questão fundamental era estar em conformidade com as diretivas da controladora. Assim, neste caso, a implementação de um novo método de mensuração de desempenho envolvia tanto temas de legitimação como de eficiência.

No caso da *Eagle* pode-se argumentar que ocorreu tanto uma mudança progressiva como regressiva. A implementação dos novos indicadores chave de desempenho (*KPI*) teve resistência dos gestores operacionais e sua implementação cerimonial foi desconectar os indicadores das atividades diárias dos gestores operacionais. No entanto, em vista das incertezas que cercavam os novos *KPI* e as preocupações sobre seu uso para avaliação de desempenho, os gestores começaram a formular informalmente um conjunto alternativo de indicadores para avaliação de *performance*. Este conjunto alternativo de indicadores foi subsequentemente incorporado ao novo sistema de mensuração de desempenho. Na medida em que os objetivos da *Eagle* sejam objeto de atenção, a introdução dos novos indicadores pode ser entendida como uma mudança contábil progressiva, ou seja, pode ser entendida como uma mudança instrumental que contribuiu para rotinizar o uso dos *KPI*, para assegurar a confiabilidade, dado que foram produzidos pelos próprios gestores operacionais e inseridos nas normas e valores existentes (como as instituições) dentro da *Eagle*.

A introdução dos novos métodos de mensuração de desempenho pode ter sido revolucionária, uma vez que sua orientação financeira básica questionava as formas de pensar da *Eagle*. Neste contexto, a mudança revolucionária não é necessariamente a introdução de técnicas inovadoras, ao invés disso, a mudança revolucionária está relacionada ao impacto do novo sistema nas instituições existentes. Neste sentido, a mudança na *Eagle* foi evolucionária, e mesmo com a resistência, uma mudança contábil aconteceu.

Para Ribeiro e Scapens (2006), a *OIE* aponta para a importância da transformação em rotinas das regras estabelecidas, especialmente na descrição dos sistemas e práticas de contabilidade gerencial na organização e da resistência a mudanças nesses sistemas e práticas. Por exemplo, em um hospital, os doutores podem considerar a tentativa de introduzir novas regras de orientação financeira como potencialmente danosas ao serviço que eles oferecem aos seus pacientes. Assim, a resistência ao estabelecimento de uma ordem inovadora, mesmo que esta seja introduzida formalmente na organização, pode acontecer em função do poder que as regras possuem e dos relacionamentos interpessoais anteriores, que são tidos como pressupostos assumidos e tidos como certos, sendo aceitos inconscientemente na organização.

A organização estudada por Ribeiro e Scapens (2006), uma grande empresa portuguesa com ações negociadas em bolsa, durante a implementação de um *Enterprise Resource Planning* (ERP), era conduzida por uma família poderosa. O membro sênior da família tinha colocado os membros da família e outros confidentes em posições chave por toda a companhia, de forma que ele pudesse controlar o que estava acontecendo com o negócio. Como resultado, as regras e rotinas da organização estavam em prática, mas não por pressuposições assumidas tidas como certas, mas por circuitos de poder (SCAPENS, 2006).

Ribeiro e Scapens (2006) procuram analisar o que contribuiu para fixar determinadas regras como obrigatórias em uma organização. Um entendimento em termos dos “circuitos de poder” atribui importância para a distribuição de recursos e tecnologias de disciplina e produção disponíveis dentro da organização. Especificamente, no seu estudo de caso a posição do diretor de produção, no que diz respeito à família, constituía um fator favorável para os gerentes de produção e outros na área de produção. O diretor de produção tinha autorização total (formal e informal) na área de produção, tanto em termos de contratar e demitir como na disposição dos recursos de produção.

O caso estudado por Ribeiro e Scapens (2006) ilustra que as regras e rotinas podem ser tanto mantidas em prática pelo uso explícito do poder como pelos pressupostos assumidos tidos como certos. Neste caso foi importante estudar o papel de atores individuais e, particularmente, daqueles atores que estavam em uma posição de desafiar os circuitos de poder existentes. Scapens (2006) aponta que este estudo identifica uma importante limitação do construto de Burns e Scapens (2000). Isso não significa que o construto não tenha seus usos: indica sim que é necessário que os pesquisadores da contabilidade gerencial devem estar atentos aos circuitos de poder.

Em seu estudo, focado no processo de mudança decorrente da aquisição de uma empresa governamental italiana, a *NP* (*Nuovo Pignone*), pela gigante multinacional *GE*, Busco, Riccaboni e Scapens (2006) destacam que as histórias e a retórica, que contribuíram para a criação do mito da forma e estilo de trabalho da *GE*, tinham um poderoso impacto no estabelecimento dos contornos do significado do processo de mudança para as pessoas da *NP*.

A *GE* é reconhecida pela sua orientação financeira, pela sua gestão direcionada por números, que enfatiza tanto a integridade como a geração de caixa. Contudo, a *NP* tinha um escasso histórico de gestão financeira. No passado, a *NP* tinha uma abordagem governamental típica sobre sua gestão, com pouca atenção para a geração de caixa e gerenciamento por dados financeiros. Essa mudança pode ser considerada revolucionária (SCAPENS, 2006).

Busco, Riccaboni e Scapens (2006) lançam mão de uma literatura que enfatiza que os processos de (des)aprendizado não podem ser tomados somente como processos existentes na mente dos indivíduos. Ao invés disso, esses processos devem ser situados nos contextos históricos, relacionais e culturais nos quais surgiram, sendo materializados através de uma grande variedade de formas socialmente construídas, tais como os Sistemas de Controle Gerencial (SCG).

Enfatiza-se, no estudo de Busco, Riccaboni e Scapens (2006), a importância do entendimento do papel das práticas e da compreensão dentro do processo de (des)aprendizado. Isso porque ambas, entendimento e compreensão, precedem o conhecimento tanto lógica como cronologicamente, na medida em que o conhecimento é a versão institucionalizada da compreensão.

Segundo Busco, Riccaboni e Scapens (2006), no caso da *NP*, o objeto de confiança era o novo estilo da *GE*. Naquele contexto, a alta gerência da *GE*, simultaneamente à quebra da cultura existente, implementou diversos instrumentos, projetos e iniciativas que contribuíam para lidar com a nova realidade de negócio, e materializou certo grau de confiança a respeito da mudança proposta. A esse respeito pode ser dito que a linguagem da contabilidade e da mensuração apoiou os funcionários da *NP* no entendimento da nova organização e instruiu processos de reflexão crítica nas suas experiências. Dessa forma, dentro da *NP*, o sistema de controle gerencial contribuiu para a criação de confiança na mudança, na medida em que contribuiu tanto para a confiabilidade percebida sobre o estilo *GE* como sobre as novas soluções que ele oferecia.

Conforme comenta Scapens (2006), um dos fatos que foram particularmente importantes na habilitação dos gerentes da *NP* para fazer frente às demandas do estilo *GE* de gestão foi a introdução do *Six Sigma*, entendido como um programa de melhoria da qualidade. Embora administrativamente a

NP fosse uma organização bastante burocrática, em termos de engenharia dos seus produtos e serviços, era reconhecida como sendo de elite. Um dos elementos essenciais do programa *Six Sigma* é que todos os projetos de melhoria de qualidade devem ser expressos em termos quantitativos e suas conseqüências financeiras avaliadas. Assim, os resultados dos projetos podem ser monitorados e avaliados para demonstrar tanto a melhora na qualidade como os ganhos financeiros deles resultantes. Portanto, o *Six Sigma* trouxe as técnicas de mensuração financeira e de orientação financeira para a *NP*. Embora estes fatores sejam novos para a organização, eles foram expressos em termos que todos entendiam (em termos de qualidade). O *Six Sigma* conectou as mudanças que aconteciam na *NP* com as formas de pensar e fazer existentes (as instituições existentes).

Busco, Riccaboni e Scapens (2006) reafirmam o entrelaçamento entre o sistema de controle gerencial e os sentimentos de confiança na mudança. Isto durante o processo de (des)aprendizado e mudança cultural organizacional. Estes pesquisadores argumentam que a complexidade e a incerteza nas organizações contemporâneas demandam que os participantes confiem diariamente em uma ampla rede de sistemas abstratos a respeito dos quais eles mesmos possuem pouco ou nenhum conhecimento técnico. No entanto, dado que os contatos com estes sistemas especializados frequentemente ocorrem na forma de interações com indivíduos especializados, a confiança nos sistemas especializados é mutuamente dependente da confiabilidade dos pontos de acesso ou interface dos sistemas.

Na *NP*, as interações pessoais dos profissionais da área financeira, a competência dos contatos financeiros nos times de implementação do projeto de qualidade total (*Six Sigma*), assim como o suporte dos diretores financeiros na tradução dos problemas operacionais em termos financeiros, em seu conjunto, ajudaram a humanizar e reintroduzir o jargão familiar (do estilo *GE*) nas relações interpessoais. Quando os atores organizacionais participam da prática, é muito difícil diferenciar a confiança depositada nas pessoas que representam os sistemas especializados (a confiança pessoal) daquela confiança depositada nos mecanismos institucionais (confiança no sistema). Por estes motivos, e dado que a confiança nos sistemas especializados específicos é modelada tanto pela participação em experiências como pela reflexão sobre essas experiências nos pontos de acesso, os papéis financeiros desempenhados constituem importantes pontos de encontro em que a (des)confiança na mudança pode ser criada e mantida através de práticas.

Quando a contabilidade está incrustada na base lógica da confiança (por exemplo, nas normas de comportamento e nas formas de pensar aceitas), que sustenta as rotinas organizacionais, é provável que seja empregada para confrontar distúrbios no ambiente ou crises organizacionais e para reconstituir as condições anteriores de segurança. Nessas situações, pode-se dizer que existe confiança para a contabilidade (por exemplo, aceitação da contabilidade), de modo que a contabilidade e os contadores são bem vindos na busca por soluções para as crises. Por outro lado, quando o sistema de controle gerencial é usado como medida *ad hoc*, deslocado de qualquer lógica de confiança, é provável que o sistema gerencial seja marginalizado e pode mesmo ser foco de conflito, caso seja usado em uma crise.

Busco, Riccaboni e Scapens (2006) sugerem que, especialmente quando ocorrem episódios de desconformidade, os sistemas organizacionais, como a contabilidade gerencial, representam uma fonte potencial de confiança na medida em que esses sistemas oferecem a oportunidade de revisar as formas existentes de pensamento, tanto diretamente, em termos de encontros pessoais, como indiretamente, por meio de sistemas abstratos. No entanto, os pesquisadores argumentam que a contabilidade e a confiança são mutuamente dependentes dentro do contexto organizacional. Enquanto as práticas contábeis podem ser interpretadas como fontes de confiança, formas de confiança pessoal e confiança no sistema estão envolvidas na constituição do sistema de controle gerencial como um objeto socialmente construído que, em última instância, precisa ser de confiança caso venha a ser usado em situações de crise.

Guerreiro, Pereira e Frezatti (2006) apontam que, quando uma mudança intencional é iniciada, esta é orientada por um conjunto de princípios que estão na mente dos condutores das mudanças. A meta dos atores é institucionalizar esses princípios, por meio da implantação efetiva de novas rotinas e regras dentro da organização. No estudo de caso desses pesquisadores, os atores que iniciaram o processo de mudanças foram a diretoria colegiada do Banco e o time de projeto designado para a criação da área de controladoria. Os princípios idealizados foram: (i) Otimizar o desempenho econômico da organização; (ii) Melhorar o desempenho operacional e econômico dos gestores; (iii) Aperfeiçoar o processo de avaliação de desempenho dos gestores e a prestação de contas (*accountability*); e (iv) Assegurar o controle organizacional.

Na conclusão de seu estudo, Guerreiro, Pereira e Frezatti (2006) revisam as etapas de institucionalização do modelo de Burns e Scapens (2000), a codificação, a incorporação, a reprodução e a institucionalização. A análise do processo de codificação evidenciou que os princípios institucionais idealizados da organização foram intencionalmente especificados em regras e rotinas. O sistema de contabilidade gerencial do Banco foi detalhado analiticamente em um conjunto de rotinas, incorporando uma nova base de conceitos de mensuração e um novo conjunto de indicadores de desempenho.

Os resultados do estudo de Guerreiro, Pereira e Frezatti (2006) indicam que o processo de incorporação das novas regras e rotinas codificadas pelos gestores se desenvolveu de forma efetiva por meio das ações de treinamento promovidas pela área de controladoria do Banco, baseadas nos conceitos e indicadores do novo sistema de contabilidade gerencial. O estudo revela, também, que a nova instituição de contabilidade gerencial passou a oferecer maior reconhecimento social e a proporcionar maior integração dos gestores no grupo social, facilitando o processo de incorporação dos novos conceitos e valores.

Na análise do terceiro processo do modelo de Burns e Scapens (a reprodução), Guerreiro, Pereira e Frezatti (2006) indicam que houve um comportamento repetitivo no que diz respeito às novas rotinas da contabilidade gerencial. Os resultados do estudo revelaram que, de modo geral, o sistema de contabilidade gerencial do Banco passou a materializar formas de pensar e de agir comuns ao grupo, e estas formas foram incorporadas, passando a ser reproduzidas pelos gestores comerciais ao longo do tempo. Os dados do estudo demonstraram que os gestores comerciais tomam decisões baseados nos indicadores de desempenho do novo sistema e que esse sistema tornou-se o principal instrumento de suporte informacional à governança corporativa do Banco.

A análise do quarto processo (a institucionalização), segundo Guerreiro, Pereira e Frezatti (2006), demonstrou a ocorrência efetiva da institucionalização do novo sistema de contabilidade gerencial. O antigo sistema foi completamente desativado, evitando-se repetição dos antigos hábitos e facilitando a construção de novos hábitos desejados. O estudo revelou que a contabilidade gerencial foi materializada por meio de artefatos concretos do Banco, envolvendo sistemas de informação corporativos (sistemas de simulação de resultados, orçamento e mensuração de resultados). Essas rotinas correspondem a hábitos formalizados que incorporaram os comportamentos desejados e os novos procedimentos guiados por regras, especialmente na avaliação de desempenho dos gestores do Banco, das unidades organizacionais, dos produtos e dos clientes. Outros artefatos e símbolos que deram forma concreta à contabilidade gerencial da instituição foram os manuais de procedimentos, as reuniões de planejamento e as reuniões de avaliação de desempenho.

Nor-Aziah e Scapens (2007) estudaram uma empresa estatal da Malásia que passava por um processo de grande mudança organizacional. Sob pressão do governo, em um primeiro momento, esta empresa teve de se tornar uma empresa comercial, depois passou por um processo de corporatização e, mais recentemente, foi privatizada. O foco principal do estudo foi o período de corporatização.

O foco do problema no processo de corporatização foi a introdução de um novo sistema contábil, incluindo sistemas de controle orçamentário; o principal ingrediente era a falta de confiança dos gestores operacionais, que quase não confiavam nos contadores. Em um momento anterior, quando a organização era um departamento do governo, não havia um papel significativo para os contadores. No entanto, quando transformou-se em uma empresa comercial, tornou-se necessário produzir demonstrações financeiras, assim um novo quadro de contadores foi empregado, porém, na sua grande maioria, estes contadores eram recém-graduados, com pouca experiência comercial.

Como resultado deste cenário, os contadores possuíam um *status* relativamente baixo na organização, não sendo percebidos como especialistas financeiros, pelo contrário, eram vistos como intrusos desnecessários nas operações diárias de negócio. Adicionalmente, na configuração do novo sistema para produzir demonstrações financeiras durante o processo de comercialização, os contadores deliberadamente se distanciaram das operações diárias do negócio, na medida em que não confiavam nos gestores operacionais para o fornecimento de informações confiáveis. Conseqüentemente, o novo sistema de contabilidade financeira estava separado da operação do negócio.

Nor-Aziah e Scapens (2007) explicam que o relacionamento entre confiança e controle tem sido reconhecido por diversos autores. Alguns autores argumentam que a confiança e o controle estão entrelaçados. A confiança pode facilitar a implementação de mecanismos de controle e o uso de controles não necessariamente enfraquece a confiança. No entanto, sugere-se que os controles formais, como os sistemas contábeis e de orçamento, podem apresentar uma grande tendência a deteriorar as relações de confiança, se comparados a formas sociais de controle. Em geral, o uso de controles formais pode reduzir tanto a autonomia como o estresse, mas ao mesmo tempo aumenta a suspeita dos atores de que estão sendo controlados. O uso mecânico da contabilidade, como uma forma de controle hierárquico, pode deteriorar as relações de confiança interpessoal. No caso, os contadores e os gerentes operacionais precisavam trabalhar em conjunto, estreitamente ligados, caso quisessem adequar as demandas simultâneas por melhora nos níveis de serviço e melhores controles de custo.

Era cognitivamente difícil para os gerentes operacionais, tanto em decorrência das normas de serviços existentes anteriormente como pelo seu baixo conhecimento financeiro, aceitar as novas regras contábeis da forma que se pretendia. Em função da falta de aceitação e de resistência ao uso do orçamento como meio para melhorar a eficiência financeira da prestação de serviço, as rotinas anteriores, orientadas à prestação de serviço foram mantidas. Adicionalmente, Nor-Aziah e Scapens (2007) apontam que existiram outros problemas que impediram os contadores de se tornarem direcionadores de mudança nas normas institucionais e nas formas de trabalhar. Deficiências no que diz respeito à senioridade, experiência, idade e *background* educacional entre os dois grupos de profissionais (contadores e gerentes operacionais) colocaram dificuldades reais na construção de um entendimento comum a respeito da necessidade de controlar os custos operacionais.

Era interesse dos gerentes operacionais preservar as práticas existentes. Os novos procedimentos orçamentários tinham o potencial de atribuir aos contadores um poder significativo sobre recursos financeiros. Com a ausência de confiança, tanto no sistema de orçamento como nos contadores que são os pontos de acesso ao sistema, não era de interesse dos gerentes operacionais cooperar, nem com o sistema de orçamento e nem com os contadores.

Reis (2008) aponta que, uma vez que determinado processo de mudança seja devidamente institucionalizado, ele pode ser considerado como concluído, estando consistentemente integrado no campo de ação e no campo institucional, ao longo do tempo. Nesse momento, de acordo com os pressupostos da teoria institucional, qualquer ação que vise a alterar o padrão estabelecido, esse terá resistências, visto que essas regras e rotinas encontram-se enraizadas no comportamento individual de tal forma que seria necessário retornar ao processo de codificação.

Para que o estágio de codificação possa ser considerado como iniciado, deve-se verificar se a organização possuía as regras a respeito dos procedimentos a serem seguidos durante o processo de mudança. Essas novas regras devem ser elaboradas sob a forma de normas, visando a estabelecer padrões de conduta e procedimentos a serem adotados pelos usuários da Contabilidade Gerencial, em linha com o que indica o modelo de Burns e Scapens (2000).

Em seu estudo de caso, Reis (2008) constata a ocorrência de uma baixa aceitação dos conceitos de contabilidade gerencial por parte daqueles gestores com menor nível de concordância com o discurso econômico, pois este discurso de natureza racional-econômica possivelmente entrou em conflito com fatores qualitativos de natureza social. Estes dois discursos surgiram em decorrência da missão do banco (estatal), que passou de uma situação de atender as decisões político-sociais do Governo Federal para entrar de forma competitiva no mercado bancário de varejo brasileiro.

Em seu levantamento teórico, Reis (2008) afirma que o discurso, de maneira geral, manifesta-se por meio de textos formais, que passam a integrar o contexto da organização e que são utilizados para legitimar informações que se deseja transformar em fatos no chamado “mundo real”. O discurso é um conjunto de declarações que estão presentes em textos e manuais de procedimentos, o que produzirá um conjunto de ações dos indivíduos. A forma pela qual são apresentados os argumentos de mudança, utilizando-se da retórica apropriada, pode determinar o sucesso ou o fracasso de determinado processo de mudança.

Na conclusão de seu estudo, Reis (2008, p.162) afirma que um dos fatores que podem provocar baixa aderência de uma parcela dos gestores ao modelo de controladoria é a falta de coerência entre os discursos. O discurso inserido nos textos do processo de mudança conceitual e o discurso ao qual o indivíduo possui adesão em virtude de fatores culturais e da forma individual de se visualizar a realidade não são compatíveis. Essa falta de coerência pode emergir em virtude da existência de mais de um discurso no interior da organização, que, de forma consciente ou inconsciente, promove uma competição em relação a princípios, normas e valores.

Em seu caso, Yazdifar *et al.* (2008) descrevem o processo de mudança pelo qual a *Omega* passou quando da sua aquisição pela *CC* junto a sua antiga controladora, a *WW*. Os pesquisadores comentam que a *WW* exercia pressão na *Omega* para que esta adotasse os sistemas do grupo, incluindo o sistema de controle gerencial, que era demasiado inadequado para a *Omega*, mas adequado para a *WW*. A adoção do sistema de contabilidade gerencial pela *Omega* era mais cerimonial do que real. As pessoas estavam insatisfeitas com os sistemas desde o início. Estava claro que os sistemas eram obrigatórios, com componentes internos independentes, que não respondiam com agilidade, e que não eram apropriados para a tomada de decisão interna. As pessoas confiavam na sua experiência e *expertise* tácita para tomar decisões ao invés de na informação produzida pelos sistemas de controle gerencial.

Os gestores da *CC*, uma vez que entenderam os valores e as normas que prevaleciam na *Omega*, procurando quebrar os significados e tradições fortemente sustentadas (como, por exemplo, a ausência de uma cultura de mensuração e prestação de contas de desempenho), começaram uma intensa mudança. Particularmente, a *CC* conduziu o programa de mudança mobilizando o poder sobre os significados e percepções, usando reuniões com o *staff* e sessões de discussão para convencer o *staff* de que as coisas não estavam certas e que a mudança era necessária caso a companhia quisesse sobreviver. No entanto, a ênfase era em destacar as vantagens dos sistemas da *CC* em detrimento de outras alternativas. Ao fazer isso, a *CC* começou a justificar a necessidade por mudança e a treinar o *staff* para melhor usar os novos sistemas e completar suas atribuições.

Quando o *staff* era informado sobre os planos e decisões (os porquês), e quando era treinado para cumprir suas atribuições (o como), a cultura organizacional se tornou disposta a adotar novos sistemas. Consequentemente, o método adotado pela *CC* fomentou o uso do novo sistema (i)

Garantindo que os empregados estivessem capacitados para os novos sistemas em uso (por exemplo, com treinamento); (ii) Fornecendo incentivos para seu uso e desincentivos para quem não os usasse (por exemplo, criando demandas por relatórios e resultados); e (iii) Removendo obstáculos para seu uso (por exemplo, adotando estilos autocráticos).

Yazdifar *et al.* (2008) mencionam que a CC trabalhou no aspecto cultural da mudança na *Omega*, de tal forma que, quando as novas regras e sistemas fossem introduzidos, os valores e instituições existentes na empresa já estivessem em processo de mudança e compatíveis com as suposições básicas do estilo e prestação de contas da CC. Ainda, a justificativa anterior à implementação minimizou o conflito em virtude de interesses comuns ao invés de conflitantes. Adicionalmente, a percepção positiva sobre o valor dos novos sistemas se tornou uma propriedade geradora de ação, que facilitou não somente a adoção inicial da prática, mas também sua persistência e estabilidade ao longo do tempo. Como resultado, uma mudança revolucionária foi percebida com facilidade.

4. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

As principais informações sobre os casos analisados estão apresentadas em dois quadros. No Quadro 1 é apresentada uma síntese das principais informações relativas aos casos em que ocorreram resistências aos processos de mudanças, não ocorrendo institucionalização. No Quadro 2 estão resumidas as informações relativas aos casos em que ocorreu a plena institucionalização do sistema de controle gerencial.

Quadro 1. Estudos onde surgiram resistências e não ocorreu institucionalização

Burns e Scapens (2000) – *Omega plc*

- Contradições entre o novo sistema e as regras e rotinas existentes.
- Os gestores operacionais e os contadores tinham diferentes visões do negócio.
- As novas regras e rotinas representavam a perspectiva específica dos contadores.
- Os gestores operacionais não entendiam suas atividades a partir de indicadores contábeis.
- As diferenças entre as visões dos gestores operacionais e dos contadores eram a principal causa de conflito.
- Os gestores operacionais viam as novas regras e rotinas contábeis como uma ameaça às já existentes, baseadas na produção.
- Essa ameaça foi enfrentada com resistência e resultou, inicialmente, em grande atraso e, finalmente, no fracasso do projeto.

Siti-Nabiha e Scapens (2005) – *Eagle*

- A empresa controladora impôs um novo sistema de avaliação de desempenho na *Eagle* e em todas as suas subsidiárias.
- A forma de implementação, e após a rotinização, foi largamente cerimonial e modelada pelas normas e valores existentes na *Eagle*.
- A Contabilidade anteriormente era vista como um instrumento para assegurar os fins da produção ao invés de ser vista como um mecanismo para alcançar o controle financeiro.
- As regras e rotinas contábeis existentes visavam assegurar aos gestores confiabilidade e segurança.
- As novas rotinas estavam desconectadas das atividades produtivas dos negócios, ou seja, suas suposições básicas não estavam alinhadas com as instituições existentes.
- O novo sistema estava focado em aumento de eficiência econômica, sem preocupações com a legitimidade.

- O novo sistema de contabilidade foi concebido como uma maneira de promover a mudança na forma de pensar, para instigar uma melhor percepção dos aspectos financeiros.
- Os gestores operacionais resistiram à implementação dos novos *KPI* e começaram, de forma paralela, a elaborar um conjunto alternativo de indicadores para avaliação de desempenho.

Ribeiro e Scapens (2006) – Empresa Portuguesa

- Implementação de um sistema do tipo *Enterprise Resource Planning* (ERP) em uma grande empresa portuguesa de gestão familiar e com ações negociadas em bolsa.
- Membros da família e pessoas de confiança em postos chaves na estrutura da empresa informavam ao membro sênior da família controlar o que estava acontecendo com o negócio.
- Diretor de produção com grande poder formal e informal, tanto para contratar e demitir como na disposição dos recursos de produção.
- Distribuição dos recursos subordinada aos ‘circuitos do poder’, favorecendo os gerentes de produção e outros na área de produção.
- As regras e rotinas estavam em prática na empresa mais em função da estrutura de poder do que por pressuposições assumidas tidas como certas.
- Esse estudo revela uma importante limitação do modelo de Burns e Scapens (2000) que não contemplou aspectos de circuitos de poder.

Nor-Aziah e Scapens (2007) – Estatal da Malásia

- Empresa estatal da Malásia que passou por grande mudança organizacional, transformação em empresa comercial, depois corporatização e, por último, em estatal.
- O maior problema no processo de corporatização foi a introdução de um novo sistema contábil, incluindo sistemas de controle orçamentário.
- O principal problema na introdução do novo sistema contábil foi a falta de confiança dos gestores operacionais nos contadores, recém-graduados e com pouca experiência comercial.
- No novo sistema de contabilidade financeira os contadores deliberadamente se distanciaram das operações diárias do negócio.
- Confiança e controle estão entrelaçados, mas o uso de controles formais pode aumentar a suspeita dos atores (gerentes operacionais) de que estão sendo controlados.
- Controles formais, como os sistemas contábeis e de orçamento, podem apresentar uma grande tendência a deteriorar as relações de confiança.
- Deficiências no que diz respeito à senioridade, experiência, idade e *background* educacional entre os dois grupos de profissionais (contadores e gerentes operacionais) colocaram dificuldades.
- Devido a falta de aceitação do orçamento como meio para melhorar a eficiência financeira da prestação de serviço, as rotinas anteriores, orientadas à prestação de serviço, foram mantidas.

Como já mencionado anteriormente, no processo de implementação de um novo sistema de controle gerencial, a situação desejada final é a institucionalização do sistema. Porém, existe o risco de que a institucionalização desejada não ocorra, em função de fatores de resistência que surgem durante o movimento de mudança.

Burns e Scapens (2000) destacam que a resistência à mudança pode ser dividida em três elementos separados, porém inter-relacionados, que são: i) Resistência formal e aberta devido a conflito de interesses; ii) Resistência devido à falta de competência (falta de conhecimento ou falta de experiência) para fazer frente às mudanças; e iii) Resistência devido a um apego às formas de pensar e agir, incorporadas nas rotinas e instituições existentes.

Um dos motivos fundamentais para o surgimento da resistência por conflito de interesses é quando a codificação de um novo sistema é feita de forma desconectada dos princípios institucionais presentes no campo institucional. Em todos os estudos sintetizados no Quadro 1 esta evidência está presente. Outra causa fundamental para a existência de resistências por conflito de interesses é a imposição de novas rotinas e regras à força, com base somente na estrutura de poder.

A resistência devido à falta de competência, seja ela por falta de conhecimento ou por falta de experiência para fazer frente às mudanças surge quando não se têm o devido cuidado em alocar indivíduos com a competência técnica necessária para implementar o novo sistema. Em muitas situações um treinamento técnico de qualidade nos conceitos e procedimentos do novo sistema de controle gerencial é o suficiente e em outras é necessário alocar novas pessoas com a experiência necessária. O ponto fundamental é que a falta de conhecimento ou de experiência leva os indivíduos a uma situação de insegurança, de perda do seu reconhecimento social junto ao grupo, de apego às rotinas anteriores e de baixa motivação para o sucesso do novo sistema.

A resistência devido a um apego às formas de pensar e agir, incorporadas nas rotinas e instituições existentes, ocorre na medida em que o processo como um todo será modelado pelas instituições existentes (BURNS; SCAPENS, 2000). As instituições sempre existem antes de qualquer tentativa dos atores introduzir mudanças e de modelarem o processo de mudança. Os hábitos formalizados em rotinas e regras que moldam as instituições estão presentes na mente dos indivíduos.

Quadro 2. Estudos onde ocorreu institucionalização

Burns e Scapens (2000) – *Ferac Plastics*

- Todos os gestores explicavam suas atividades em termos contábeis.
- Gestores operacionais, e de produção e de vendas com alto grau de instrução financeira.
- A informação financeira tinha prioridade contábil e era o foco principal da atenção dos gerentes.
- Gestores com interesses conflitantes (produção e vendas)
- Acordos e procedimentos informais entre os gestores como forma de minimizar conflitos.

Busco, Riccaboni e Scapens (2006) – *NP (Nuovo Pignone)*

- Aquisição da empresa estatal italiana *NP* pela *GE (General Eletric)*.
- *GE* com forte cultura de busca de rentabilidade e geração de caixa e estilo de gestão altamente dependente de sistemas de comunicação e controle.
- *NP* com abordagem de gestão governamental típica sem tradição de usar sistemas de mensuração de *performance*.
- Peso da fama da empresa compradora (*GE*) influenciando positivamente a mudança.
- A nova administração conseguiu ganhar a confiança na implementação do novo modelo de gestão.
- A linguagem da contabilidade e da mensuração apoiou os funcionários da *NP* no entendimento da nova organização.
- O sistema de controle gerencial contribuiu para a criação de confiança na mudança como um objeto socialmente construído.
- Iniciativas e projetos inovadores como o *Six Sigma* passaram a ter resultados financeiros mensurados.
- Profissionais da área financeira contribuindo positivamente nos times de implementação de qualidade total.
- Contabilidade e contadores como fonte e objeto de confiança em um processo de mudança.

Guerreiro, Pereira e Frezatti (2006) – Banco do Brasil

- A nova instituição de contabilidade gerencial passou a oferecer maior reconhecimento social aos gestores.
- O sistema de contabilidade gerencial do Banco foi detalhado analiticamente em um conjunto de rotinas.
- Incorporação das novas regras e rotinas por meio das ações de treinamento.
- Os gestores comerciais passaram a tomar decisões baseadas nos indicadores de desempenho do novo sistema e esse sistema tornou-se o principal instrumento de suporte informacional.
- A contabilidade gerencial foi materializada por meio de artefatos concretos do Banco.
- Novo sistema contribuindo para a avaliação de desempenho dos gestores do Banco.
- Manuais de procedimentos, as reuniões de planejamento e as reuniões de avaliação de desempenho como artefatos e símbolos que deram forma concreta à contabilidade gerencial da instituição.
- Houve resistência parcial na implementação de alguns conceitos nas áreas centrais do banco.
- O antigo sistema foi completamente desativado.

Reis (2008) – Caixa Econômica Federal

- Estudo em um grande banco estatal brasileiro sobre a influência do discurso no processo de institucionalização de novos conceitos e práticas de contabilidade gerencial.
- A forma pela qual são apresentados os argumentos de mudança pode determinar o sucesso ou fracasso de determinado processo de mudança.
- Priorização de um único discurso, dentre dois dominantes, durante o processo de codificação.
- Discurso racional econômico em conflito com fatores qualitativos de natureza social.
- Houve resistência parcial para que, em determinados segmentos, a forma de avaliação de desempenho fosse flexibilizada.
- Discursos mais coerentes e que não competiam com o discurso formal da organização tenderam a produzir instituições mais fortes.

Yazdifar et al. (2008) – Omega

- Mudança na *Omega* quando adquirida pela *CC* junto ao grupo *WW*.
- Pressão para a *Omega* adotar o sistema de controle gerencial do grupo.
- A adoção do sistema do grupo pela *Omega* no início foi mais cerimonial do que efetivo.
- O sistema não atendia as necessidades da empresa.
- Os novos controladores entenderam os valores e as normas que prevaleciam na *Omega*.
- Reuniões com o *staff* e sessões de discussão para analisar as razões das mudanças e treinamento sobre como as coisas deveriam ser feitas.
- Tomada de consciência da necessidade da mudança para sobrevivência da empresa.
- O novo conjunto de regras criado pela *CC* institucionalizou gradualmente novos valores e normas na *Omega*.

Fica evidente que, para o adequado entendimento do processo de institucionalização de um sistema de controle gerencial, devem ser considerados prioritariamente os aspectos dos relacionamentos sociais dentro da organização, relativamente aos aspectos normativos da teoria econômica neoclássica. Burns e Scapens (2000, p.4) destacam que o conhecimento convencional concebe a contabilidade gerencial como fornecedora de informação para o planejamento e controle gerencial, sendo este recorte baseado na teoria econômica neoclássica da firma. No entanto, a teoria neoclássica está baseada em diversas pressuposições normativas, como por exemplo, a da

racionalidade econômica dos agentes, e apresenta dificuldades para fundamentar a análise do processo de mudança.

No bojo dos relacionamentos sociais estão presentes os indivíduos, com suas crenças, valores, expectativas, apegos, competências e todos os demais atributos da sua personalidade individual, que em grande parte, é influenciada pelos seus relacionamentos entre grupos sociais.

Voltando à tipificação dos fatores de resistência proposta por Burns e Scapens (2000), verifica-se que institucionalização e resistência são diferentes faces de uma mesma moeda. Os cuidados e ações para assegurar a institucionalização de um processo de implementação de um novo sistema de controle gerencial, são os mesmos que evitam o surgimento de resistências.

Os estudos sintetizados no Quadro 2 são aqueles em que ocorreu a efetiva institucionalização do novo sistema de controle gerencial. Pode-se observar nesse quadro os conteúdos que refletem os fundamentos do processo de institucionalização e, portanto, da não resistência à implementação dos novos sistemas de controle gerencial, conforme os preceitos da teoria institucional, na vertente da *OIE*.

É possível observar dentre os conteúdos apresentados nos casos do Quadro 2 aqueles que se destacam por evitar resistência formal e aberta devido a conflito de interesses, como por exemplo, no caso *Ferac* (BURNS; SCAPENS, 2000) os acordos informais entre os gestores como forma de minimizar conflitos. Podem ser citados ainda nesta mesma linha de exemplos, no caso *NP* (BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006), quando a nova administração conseguiu ganhar a confiança na implementação do novo modelo de gestão, ou ainda no caso do *Banco do Brasil* (GUERREIRO; PEREIRA; FREZATTI, 2006), quando se observa que a nova instituição de contabilidade gerencial passou a oferecer maior reconhecimento social aos gestores.

A análise dos conteúdos sintetizados no Quadro 2 permite verificar também elementos minimizadores de resistências devido à falta de competência, seja esta por falta de conhecimento ou por falta de experiência. No caso *Ferac* (BURNS; SCAPENS, 2000), os gestores operacionais e de produção tinham alto grau de instrução financeira. No caso *NP* (BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006), a contabilidade e os contadores foram vistos como fonte de confiança para os gestores na implementação do novo sistema. No caso do *Banco do Brasil* (GUERREIRO; PEREIRA; FREZATTI, 2006), ocorreu a incorporação das novas regras e rotinas por meio de intensiva ação de treinamento.

Finalmente, é possível observar também no Quadro 2, conteúdos relacionados com a minimização de resistência devido a um apego às formas de pensar e agir incorporadas nas rotinas e instituições existentes. No caso *NP* (BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006), podem ser observadas iniciativas e projetos inovadores, como o programa *Six Sigma*, que passaram a ter resultados financeiros mensurados, valorizando as ações dos gestores. No caso do *Banco do Brasil* (GUERREIRO; PEREIRA; FREZATTI, 2006), o antigo sistema foi completamente desativado, evitando-se repetição dos antigos hábitos e rotinas. No caso *Omega* (YAZDIFAR *et al.* 2008), os controladores entenderam os valores e as normas que prevaleciam anteriormente na empresa. No caso estudado por Reis (2008), ficou evidente que a coerência e a existência de competição entre discursos presentes no interior de uma organização são fatores que podem influenciar o grau de aceitação de mudanças introduzidas no seu sistema de contabilidade gerencial.

5. CONCLUSÕES

O artigo teve como objetivo central o estudo de processos de institucionalização de sistemas de controle gerencial e de fatores de resistências que surgem nesses processos de mudanças. A principal fonte de referência foi o modelo conceitual desenvolvido por Burns e Scapens (2000), que se fundamenta na teoria denominada de Velha Economia Institucional. A estratégia metodológica adotada foi efetuar uma análise de nove estudos de casos empíricos, que utilizaram a estrutura conceitual de

Burns e Scapens (2000) no contexto da Velha Economia Institucional. Essa análise permitiu obter visão abrangente dos elementos facilitadores da institucionalização e causadores de resistência na implantação de sistemas de controle gerencial.

Na discussão dos resultados, os casos analisados foram classificados em dois grupos: o primeiro grupo contempla os casos onde se apresentaram fatores de resistência às mudanças, inibindo a institucionalização de regras e rotinas. No segundo grupo, destacam-se os casos onde são observados aspectos que favoreceram a institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial. Na análise dos casos ficou evidente que institucionalização e resistência são diferentes faces de uma mesma moeda. No grupo de casos onde ocorreu resistência ao processo de mudança, os fatores de resistência foram analisados segundo a tipologia de Burns e Scapens (2000): (i) Resistência formal e aberta devido a conflito de interesses; (ii) Resistência devido à falta de competência (falta de conhecimento ou falta de experiência) para fazer frente às mudanças; e (iii) Resistência devido a um apego às formas de pensar e agir, incorporadas nas rotinas e instituições existentes.

O estudo desenvolvido fortalece uma premissa subjacente aos diversos estudos de casos analisados, qual seja, da importância dos fundamentos conceituais da Velha Economia Institucional para o entendimento de processos de mudanças de sistemas de contabilidade gerencial. Na análise dos casos empíricos observa-se que o modelo de Burns e Scapens (2000) demonstra ser adequado e útil para a investigação dos fatores de resistência que colocam em risco a institucionalização de um novo sistema de contabilidade gerencial.

Os resultados da pesquisa provocam algumas inquietações, a partir das quais é possível consubstanciar futuras pesquisas sobre o tema. Uma primeira sugestão de pesquisa é um aprofundamento sobre a questão de poder que apareceu com muita ênfase no caso de Ribeiro e Scapens (2006), e que não é contemplado no construto de Burns e Scapens (2000). Outra sugestão para estudo futuro, é a aplicação da tipologia de fatores de resistência proposta por Burns e Scapens (2000) em estudo de caso específico, com o objetivo de contribuir para sua efetiva validação.

REFERÊNCIAS

- BARLEY, S.R.; TOLBERT, P.S. (1997): Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution. *Organization Studies*, v. 18, nº 1.
- BERRY, A. J.; COAD, A. F.; HARRIS, E. P.; OTLEY, D.; STRINGER, C. (2008): Emerging themes in management control: a review of recent literature. *The British Accounting Review*, article in press, p. 1-19.
- BISBE, J.; BATISTA-FOGUET, J.M.; CHENHALL, R. (2007): Defining management accounting constructs: a methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, Organizations and Society*, v. 32, p. 789-820.
- BURNS, J.; SCAPENS, R.W. (2000): Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, v. 11, p. 3-25.
- BUSCO, C.; RICCABONI, A.; SCAPENS, R.W. (2006): Trust for accounting and accounting for trust. *Management Accounting Research*, v.17, p.11-41.
- GUERREIRO, R.; PEREIRA, C.A.; FREZATTI, F. (2006): Evaluating management accounting change according to the institutional theory approach: a case study of a Brazilian bank. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 2, p. 196-228.
- HUY, Q.N. (2001): Time, temporal capability, and planned change. *Academy of Management*, v. 26, nº 4, p. 601-623.
- JOHANSSON, T.; SIVERBO, S. (2009): Why is research on management accounting change not explicitly evolutionary? Taking the next step in the conceptualization of management accounting change. *Management Accounting Research*, article in press.
- LUKKA, K. (2007): Management accounting change and stability: loosely coupled rules and routines in action. *Management Accounting Research*, v. 18, p. 76-101.

- NOR-AZIAH, A.K.; SCAPENS, R.W. (2007): Corporatisation and accounting change The role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. *Management Accounting Research*, 18, p. 209–247.
- REIS, L.G. (2008): *A influência do discurso no processo de mudança na contabilidade gerencial: um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional*. São Paulo. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- RIBEIRO, J.A.; SCAPENS, R.W. (2006): Institutional theories in management accounting change: contributions, issues and paths for development qualitative. *Research in Accounting & Management*, v. 3, nº 3.
- SCAPENS, R.W. (2006): Understanding management accounting practices: a personal journey. *The British Accounting Review*, v. 38, p. 1-30.
- SCAPENS, R.W.; ROBERTS, J. (1993): Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. *Management Accounting Research*, v. 4, p.1-32.
- SITI-NABIHA, A.K.; SCAPENS, R.W. (2005): Stability and change: an institutionalist study of management accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 18, nº 1, p. 44-73.

Reinaldo Guerreiro



Doutor em Contabilidade e Controladoria pela FEA-USP, Professor titular da FEA-USP e atual Diretor da FEA/USP. Coordenador Adjunto da área de Administração, Contabilidade e Turismo da CAPES para o triênio 2007-2010. Bolsista Produtividade em Pesquisa do CNPQ. Líder do Grupo de Pesquisa Controladoria e Gestão Econômica registrado no CNPQ. É membro do corpo editorial ou científico de diversas revistas brasileiras. Publicou diversos artigos em revistas especializadas nacionais e internacionais (*American Business Review*, *Managerial Auditing Journal*, *Journal of Accounting & Organizational Change*, *Journal of Applied Management Accounting Research*, *International Journal of Logistics Management*). Autor dos livros “A meta da empresa: seu alcance sem mistérios” (1996), *Gestão do Lucro* (2006), *Sistemas de Custos para Gestão da Rentabilidade* (2010) e co-autor do livro “Controladoria: uma abordagem de gestão econômica - GECON” (1999).



Ludwig Miguel Agurto Berdejo

Possui graduação em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, mestrado em Contabilidade e Controladoria pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, doutorado em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo. É gerente de controladoria da marca Mercure da Hotelaria Accor Brasil. É autor de vários artigos de periódicos e trabalhos publicados em anais de eventos científicos. Tem experiência na área de Ciências Contábeis, com atuação principalmente em controladoria, controle de gestão e implementação de centros de serviços compartilhados.



Carlos Alberto Pereira

Possui graduação em Ciências Contábeis, mestrado e doutorado em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo. É professor do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP). É autor de livros, capítulos de livros e diversos artigos publicados em periódicos e anais de eventos científicos. Possui experiência na área de controladoria, contabilidade gerencial, gestão econômica, custos e tributos.



Ilse Maria Beuren

Possui graduação em Ciências Contábeis pela Univates, mestrado em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul, mestrado em Ciências Contábeis pela Fundação Getúlio Vargas - RJ e doutorado em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo. É professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau - FURB, Presidente da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - ANPCONT. É Pesquisadora do CNPq Nível 1C e autora de vários livros, capítulos de livros, artigos de periódicos e trabalhos publicados em anais de eventos científicos. Tem experiência na área de Ciências Contábeis, com atuação principalmente em controladoria e controle de gestão.