

Fatores para a implementação da mudança em sistemas de contabilidade gerencial¹

DOI: 10.4025/enfoque.v36i1.30479

Rodrigo Angonese

Doutor em Ciências Contábeis e Administração pela FURB
Universidade de Passo Fundo - UPF
Programa de Pós-graduação em Administração –
PPGAdm/UPF
e-mail: rangonese@gmail.com

Carlos Eduardo Facin Lavarda

Doutor em Ciências Contábeis pela Universitat de
Valencia, Espanha
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Bolsista
PQ CNPq
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade - PPGC/
UFSC
e-mail: elavarda@gmail.com

Recebido em: 05.01.2016

Aceito em: 20.10.2016

2ª versão aceita em: 16.12.2016

RESUMO

Esta pesquisa objetivou analisar os fatores motivadores do processo de mudança do sistema de contabilidade gerencial, sob a ótica da teoria institucional. Classificou-se a pesquisa como descritiva, qualitativa, operacionalizada pelo procedimento de estudo de caso explicativo. Os dados foram coletados por meio de entrevistas semiestruturadas, e analisados pela técnica da análise de conteúdo. Os resultados mostram que, no caso analisado, a mudança nos sistemas de contabilidade gerencial foi motivada por um conjunto particular de fatores (improvisação e pressão social do ambiente), representativos de pressões internas e externas às organizações, cada qual com sua intensidade.

Palavras-chave: Mudança. Contabilidade gerencial. Teoria institucional. Improvisação. Pressão social do ambiente.

FACTORS FOR THE IMPLEMENTATION OF CHANGE IN MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEMS

ABSTRACT

This study aimed to analyze the motivating factors of the change process of the management accounting system, from the perspective of institutional theory. The research was classified as descriptive, qualitative, operationalized by explanatory case study. Data were collected through semi-structured interviews and analyzed using content analysis. The results show that in the analyzed case, the change in management accounting systems was motivated by a particular set of factors (improvisation and environmental social pressure), representative of internal and external pressures for organizations, each with its intensity.

Keywords: Change. Management accounting. Institutional theory. Improvisation. Social environment pressure.

1 INTRODUÇÃO

Scapens (2006) mencionava que entender os motivos que levam uma organização a promover mudanças em seu sistema de contabilidade

gerencial constitui uma questão que carece de discussões. Além disso, o fenômeno que envolve o processo de mudança na contabilidade gerencial a respeito de como isso acontece não tem sido levado em consideração na maioria das vezes (SCAPENS, 2006). Diversas pesquisas já pontuavam essa discussão (VAIVIO, 1999; BURNS; SCAPENS,

¹ Artigo apresentado no XXXVIII EnANPAD 2014 - Rio de Janeiro com o título Fatores Motivadores da Mudança em Sistemas de Contabilidade Gerencial: Análise da Implementação de Sistemas Integrados de Gestão.

2000; BURNS; VAIVIO, 2001; GRANLUND, 2001; BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006) e outras surgiram sob a mesma temática (BUSCO, QUATTRONE E RICCABONI, 2007; OYADOMARI ET AL., 2008; LAVARDA; BARRACHINA; RIPOLL, 2010; STEEN, 2011; ZONI; DOSSI; MORELLI, 2012).

Para Scapens (2006), é importante entender o processo de mudança na contabilidade gerencial; uma vez que organizações em particular têm sua própria prática de contabilidade gerencial. Também é necessário entender os motivos específicos que as organizações têm para adotar determinadas práticas de contabilidade gerencial, “em outras palavras, por que eles fazem o que fazem” (SCAPENS, 2006, p. 10, tradução nossa).

Pesquisas com enfoque na teoria institucional têm destacado a importância de estudos sobre os motivos que levam os sistemas de contabilidade gerencial a mudar (BURNS; SCAPENS, 2000; JAMES, 2009; ZONI; DOSSI; MORELLI, 2012). Estudos que abordam o processo de mudança na contabilidade gerencial vêm adotando a teoria institucional (BURNS; SCAPENS, 2000).

Para Napier (2006), o processo da mudança na contabilidade gerencial é marcado por diversas questões em aberto, que envolvem desde mecanismos, leis, estruturas comuns e fatores causadores, até aspectos históricos, entre outros. Outros autores como Busco, Quattrone e Riccaboni (2007) já apontavam sobre a complexidade e a carência de pesquisas relacionadas a mudanças na contabilidade gerencial, cuja temática pode ser estudada considerando diferentes aspectos.

Nesse contexto, esta pesquisa tem por objetivo analisar os fatores motivadores do processo de mudança do sistema de contabilidade gerencial, sob a ótica da teoria institucional. O pressuposto da investigação institui que o processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial é motivado por um conjunto particular de pressões externas e internas às organizações, cada qual com sua intensidade, analisando o fenômeno sob a ótica da teoria institucional.

O processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial, neste trabalho, envolve a implementação de um sistema integrado de gestão por uma empresa que atua no setor de petróleo, gás e biocombustíveis. O sistema integrado de gestão é responsável por todo o fluxo de informações de uma organização (DECHOW; GRANLUND; MOURITSEN, 2007). O sistema de contabilidade gerencial é entendido como um subsistema do sistema de informações gerenciais e utiliza-se de sistemas integrados de gestão para gerar e comunicar informações (WAGNER; MOLL; NEWELL, 2011). Portanto, a implementação de um sistema integrado de gestão constitui uma mudança no sistema de contabilidade gerencial (FERREIRA; OTLEY, 1999; SCAPENS; JAZAYERI, 2003).

Esta pesquisa propõe-se a contribuir para o desenvolvimento teórico sobre o tema, e, para tal, reúne em um único estudo seis fatores motivadores da mudança em sistemas de contabilidade gerencial, obtidos em pesquisas anteriores. Esses fatores constituem-se em seis motivos específicos que as organizações têm para adotar novas práticas de contabilidade gerencial. Assim, com base em um estudo de caso explicativo, esta pesquisa analisa se esses fatores estiveram presentes no processo de mudança estudado. Assim, busca-se compreender os motivos que levam as organizações a mudar seus sistemas de contabilidade gerencial, bem como subsídios para confirmar resultados de pesquisas anteriores.

Juntamente com outras pesquisas na mesma temática, esta investigação científica contribui para preencher a lacuna que trata de complementar a visão tradicional da teoria econômica da firma, em que os fatores motivadores da mudança no sistema de contabilidade gerencial resumem-se apenas à busca de informação para melhorar o processo de tomada de decisão e controle (WALKER, 1998).

Quanto às consequências práticas da pesquisa, entender como ocorre o processo de mudança na contabilidade gerencial constitui-se como uma importante contribuição, eis que isso auxilia na compreensão das forças que estão por trás do

processo, como interesses pessoais e institucionais. Os seis motivos específicos responsáveis pela mudança nos sistemas de contabilidade gerencial têm origem no ambiente interno e externo das organizações. Para os gestores, conhecer esses fatores motivadores possibilita prever a necessidade da mudança. Isso permite que todo o processo seja planejado e gerenciado, aumentando a probabilidade de sucesso na implementação de mudanças no sistema de contabilidade gerencial.

Este artigo apresenta-se estruturado da seguinte maneira: na seção 2, consta o desenvolvimento da fundamentação teórica sobre o tema em estudo, oportunidade em que é abordada a fundamentação para os seis fatores motivadores selecionados para o estudo. Na seção 3, constam os procedimentos metodológicos. Na seção 4, apresenta-se a discussão sobre o tema proposto que inclui uma síntese da análise dos resultados encontrados no caso estudado, bem como a análise e a discussão dos fatores motivadores do processo de mudança. Por fim, na seção 5, constam a conclusão e recomendações para futuras pesquisas.

2 REVISÃO DE LITERATURA

A revisão da literatura da pesquisa foi dividida em duas partes. A primeira trata de uma breve contextualização da teoria institucional e das duas vertentes que fundamentaram a classificação dos fatores motivadores como oriundos de pressões internas ou externas à organização. A segunda parte, por sua vez, aborda a fundamentação para os seis fatores motivadores analisados nesta pesquisa, bem como a lógica que guiou a elaboração do constructo da pesquisa, apresentado na Figura 1.

2.1 TEORIA INSTITUCIONAL

A teoria institucional preconiza que o modo como as pessoas se comportam nas organizações depende muito mais da forma como essas pessoas percebem o mundo objetivo, do que o próprio mundo objetivo. Essa percepção de como as coisas são no mundo tem raízes em uma base

institucional a partir de um entendimento coletivo (CARRUTHERS, 1995).

A teoria institucional envolve três perspectivas: a velha economia institucional, a nova economia institucional e a nova sociologia institucional (BURNS; SCAPENS, 2000). Nesta pesquisa, os fatores motivadores da mudança são classificados como oriundos de pressões internas e externas à organização. A classificação desses fatores considera apenas duas vertentes da teoria institucional, quais sejam: a velha economia institucional e a nova sociologia institucional.

A velha economia institucional reconhece que os indivíduos não operam somente pela racionalidade e sim em um ambiente social com regras e valores institucionalizados (SCAPENS, 1994). A principal preocupação da pesquisa baseada na OIE, para o estudo da contabilidade gerencial, é entender o processo através de que regras e rotinas da contabilidade gerencial podem vir a ser institucionalizadas na organização. Nesse contexto, também mostra-se importante compreender de que modo práticas de contabilidade gerencial acabam transformadas em pressupostos entendidos como adequados que informam e moldam as ações individuais dos agentes nas organizações (BURNS; SCAPENS, 2000; RIBEIRO; SCAPENS, 2006). Portanto, o foco da velha economia institucional é o ambiente interno da organização, para o estudo de como as práticas de contabilidade gerencial se modificam. Segundo a velha economia institucional, a pressão para a mudança é interna à organização.

A vertente que trata da nova sociologia institucional parte da suposição de que as organizações sofrem pressões por parte do ambiente em que estão inseridas. Essas pressões estariam ligadas diretamente à aceitação de procedimentos socialmente institucionalizados, postura que dotaria a organização com legitimação perante o ambiente e isso traria vantagens fundamentais como facilidade na obtenção de recursos necessários à sobrevivência (COVALESKI ET AL., 2007; MEYER; ROWAN, 1977). Portanto, nessa perspectiva da nova sociologia institucional, a pressão para a mudança é externa à organização.

2.2 FATORES MOTIVADORES DA MUDANÇA

Nesta seção, apresentam-se alguns dos fatores que, segundo a literatura especializada, são responsáveis por motivar o processo de mudança na contabilidade gerencial. Para esta pesquisa, foram identificados seis motivos que levam os sistemas de contabilidade gerencial a mudar. Os seis motivos serão apresentados nos itens 2.1 até 2.6 e constituirão as categorias de análise desta pesquisa. A metodologia de pesquisa adotada neste trabalho envolve a realização de um estudo de caso explicativo. Para Scapens (1990), em estudos de caso explicativos deve-se relacionar previamente alguns fatores que possam explicar o que motivou a mudança no contexto estudado.

Portanto, o constructo da pesquisa envolveu seis categorias de análise, tendo, cada uma delas, sido subdivida em subcategorias, também obtidas mediante análise do referencial teórico.

2.2.1 Ansiedade por sobrevivência

Ansiedade por sobrevivência é definida como “medo, vergonha ou culpa associado com não apreender nada de novo” (SCHEIN, 1993, p. 88, tradução nossa) e surge em contextos de interação social. Para Busco, Riccaboni e Scapens (2006), o processo de mudança que envolve a ansiedade por sobrevivência se faz possível por meio de um processo cultural que, a nível individual, envolve mecanismos de desconfirmção, surgimento de culpa ou ansiedade por sobrevivência, a criação de uma segurança psicológica e de superação da ansiedade por aprendizagem (resistência ao aprender algo de novo), e uma redefinição cognitiva conjuntamente com a sedimentação das novas experiências.

O mecanismo de desconfirmção refere-se ao desafio que o indivíduo realiza frente a suposições assumidas como corretas e a padrões de rotinas ou comportamentos. Entretanto, somente a existência da desconfirmção não é suficiente para promover a mudança. A desconfirmção é suficiente apenas para despertar a ansiedade por sobrevivência. A

partir da ansiedade por sobrevivência, deve existir lugar para uma sensação de segurança que levará a uma redefinição cognitiva e a sedimentação da nova prática (BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006).

Busco, Riccaboni e Scapens (2006) relacionam esse processo de mudança que envolve a ansiedade por sobrevivência à confiança para a mudança, a qual, segundo os autores, é a condição psicológica experimentada por indivíduos do modo como refletem criticamente sobre suas experiências sociais, permitindo-os classificar eventos ou dados como desconfirmados, aumentando suficientemente a ansiedade por sobrevivência para estimular a mudança. Destacam também que a confiança para a mudança é socialmente construída e mediada pela interação.

Busco, Riccaboni e Scapens (2006) apresentam o caso em que uma empresa estatal italiana foi adquirida por uma empresa privada americana e, presente nesse processo, ocorreram diversas mudanças na gestão da organização. Rotinas entendidas como adequadas foram repensadas e desconfirmadas despertando a ansiedade por sobrevivência. No artigo, fica clara a visão da alta administração da empresa adquirente, que tem no aprendizado constante a solução para sanar a ansiedade por sobrevivência. Do mesmo modo, destaca-se a valorização da capacitação dos envolvidos no processo, para obtenção de conhecimento necessário para a mudança.

Portanto, para identificar o fator “ansiedade por sobrevivência” foram constituídas duas subcategorias de análise denominadas “capacitação” e “aprendizado”. Os trechos das entrevistas relacionados com as subcategorias de análise caracterizariam o fator motivador denominado ansiedade por sobrevivência. Também, acrescenta-se que, na perspectiva em que está sendo abordado, esse fator motivador da mudança caracteriza-se como um fator interno à organização.

2.2.2 Pressão social do ambiente

Regras institucionais são construídas pela interação dos elementos em uma sociedade.

Identificam-se por meio de tipificações ou interpretações assumidas como adequadas pelo senso comum (BERGER; LUCKMAN, 1976). O governo, instituições representativas de classes, entidades de ensino colaboram significativamente para o surgimento de regras institucionais assumidas como adequadas. Tais regras retratam racionalidade perante o meio social e, portanto, organizações que já se encontram no ambiente, ou novas organizações, são forçadas pelo ambiente a adotarem regras institucionalizadas a fim de obterem legitimidade perante o ambiente (MEYER; ROWAN, 1977).

A legitimidade é um elemento importante, sob o aspecto social, pois assegura acesso da empresa a recursos essenciais necessários à sua sobrevivência (MEYER; ROWAN, 1977; DIMAGGIO; POWELL, 1983). A adoção de práticas socialmente institucionalizadas, além de assegurar acesso aos recursos essenciais, pode também contribuir com o aumento da eficiência e da eficácia da organização, ou, por outro lado, pode somente servir para obter legitimação (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Quando uma organização promove uma mudança na contabilidade gerencial apenas para obter legitimação perante o ambiente, diz-se que a empresa realizou essa mudança de modo cerimonial. O modo cerimonial significa que a prática não é utilizada no dia a dia da organização, e sim que serve apenas para transparecer ao campo organizacional uma imagem que lhe permita garantia de legitimidade (MEYER; ROWAN, 1977; DIMAGGIO; POWELL, 1991).

Diante disso, para identificar o fator “pressão social do ambiente”, foi definida uma subcategoria de análise denominada “práticas aceitas pelo senso comum”. Para Granlund (2001), a adoção de práticas de contabilidade gerencial consideradas aceitas pelo senso comum remete à racionalidade presente no ambiente. Isso configura a pressão do ambiente na adoção de regras institucionalizadas com a finalidade de obter legitimação (MEYER; ROWAN, 1977). Nesse contexto, esse fator motivador da mudança caracteriza-se como uma pressão externa à empresa.

2.2.3 Competição

O aumento do número de competidores no mercado força a organização a atentar para a necessidade de reduzir custos, e essa atitude pode motivar a organização a promover mudanças na contabilidade gerencial que permitam aos gestores atuar com mais eficiência em um contexto competitivo (SCAPENS; ROBERTS, 1993). Scapens e Roberts (1993) mostraram que o aumento da competição conduziu os gestores a adotarem uma política de redução de custos e aumento da eficiência. Os autores ainda mostram, em sua pesquisa, que a necessidade de informação gerencial foi necessária para controlar as atividades das unidades da companhia, com particular ênfase à rentabilidade e ao fluxo de caixa, em um mercado mundial competitivo.

Evidências de que a competição de mercado pode motivar a realização de mudanças na contabilidade gerencial estão presentes na pesquisa realizada por Steen (2011) quando descreve o caso Rabobank. O autor menciona que quando os gestores do Rabobank perceberam que a empresa estava aquém do desempenho apresentado pelos principais competidores, passaram a cobrar um sistema de controle mais elaborado, voltado principalmente para a área comercial e de custos.

Outras evidências são apontadas no estudo de Burns e Nielsen (2006), que mostram que enquanto a competição de mercado na área farmacêutica não se mostrava crescente, e os lucros e a rentabilidade da companhia se mostravam satisfatórios, não havia preocupação com o controle de custos. Em um contexto derivado de condições externas, a empresa viu-se obrigada a adotar novas estratégias, tais como o aumento da carteira de clientes e um maior foco no gerenciamento de custos.

Assim, à categoria de análise “competição” foi atribuída uma subcategoria de análise denominada “crescimento da competição”. Para Burns e Nielsen (2006), o crescimento da competição global configura-se pela presença de diversos concorrentes. Portanto, os trechos das entrevistas

que remetesse à caracterização da atuação da empresa em um ambiente com a presença de diversos concorrentes configurariam essa categoria de análise. Nessa perspectiva, a partir desse posicionamento, entende-se que esse fator motivador caracteriza-se como uma pressão externa à empresa.

2.2.4 Crise

Uma crise pode exigir mudanças nas práticas executadas pelas organizações (GRANLUND, 2001). A contabilidade gerencial, observada como regras e rotinas nas organizações, torna-se mais importante em situações de crise. Ao passo que uma nova realidade surge para a organização, são os sistemas de contabilidade gerencial que acabam sendo pressionados e, assim, posicionamentos assumidos como corretos tendem a ser repensados, abrindo a possibilidade para a mudança (SCAPENS, 1994; BURNS; SCAPENS, 2000).

Contribuindo com essa temática, Busco, Riccaboni e Scapens (2006, p. 12, tradução nossa) afirmam que, quando uma crise se instala, organizações acabam por encontrar-se diante de uma “esmagadora necessidade por mudanças radicais. Diante desse contexto, práticas contábeis, conjuntamente com outros sistemas organizacionais, podem atuar, habilitando membros dentro da organização a responderem a essa necessidade de mudança deflagrada pela crise”.

Pelo contrário, a condição de boa posição financeira de uma organização acaba sendo considerada como um dos fatores para a não implementação de mudança na contabilidade gerencial (STEEN, 2011). Esse aspecto também é mencionado por Scapens e Roberts (1993) quando afirmam que a falta de motivação para adoção de novos sistemas de contabilidade gerencial pode estar ligada à rentabilidade da organização. Quando a empresa mostra-se rentável, atuando em um mercado de monopólio, parece não haver problema, é criado um ambiente desfavorável à implementação de novas práticas de contabilidade gerencial.

A pesquisa realizada por Oyadomari ET AL. (2013) revelou que a necessidade em melhorar o desempenho das empresas é um dos fatores indutores da inovação das práticas de controle gerencial.

A categoria de análise “crise” recebeu três subcategorias de análise denominadas “baixa rentabilidade”, “preços” e “caixa”. A definição constitutiva para a subcategoria “baixa rentabilidade” remete ao entendimento de Scapens e Roberts (1993) de que a baixa rentabilidade está relacionada à remuneração dos investimentos. A subcategoria de análise denominada “preços” remete à perspectiva da empresa não conseguir reajustar preços devido à concorrência (SCAPENS; ROBERTS, 1993). A subcategoria “caixa” refere à condição de quando a empresa não consegue gerar caixa para fazer frente às suas obrigações (SCAPENS; ROBERTS, 1993).

Percebe-se que pela definição constitutiva das subcategorias de análise a percepção do fator crise reveste-se de um entendimento que tem origem interna da organização. Trata-se da percepção dos gestores da situação em que se encontra a empresa frente ao contexto em que opera e, portanto, nesse entendimento, caracterizar-se-ia como um fator de pressão interna. Os trechos das entrevistas que remetem a essas definições constitutivas caracterizariam esse como um fator motivador.

2.2.5 Improvisação

A improvisação possui ligação estreita com o termo variação, utilizado por diversos pesquisadores como uma característica dos padrões de comportamento que envolve a rotina (SEO; CREED, 2002; JOHANSSON; SIVERBO, 2009; CRUZ; MAJOR; SCAPENS, 2009; STEEN, 2011). A prática da variação constitui um importante insumo que caracteriza a complexidade da rotina contábil e, nesse contexto, importante destacar que rotinas surgem de uma prática diária, por parte dos participantes da organização, que podem alterar sua performance em relação à rotina de maneira bem pragmática (STEEN, 2011).

A improvisação é a maior fonte de variação (STEEN, 2011) e pode ser definida como “a concepção da ação que se desenvolve a partir da disponibilidade de recursos cognitivos, afetivos, sociais e materiais” (KAMOCHE, 2003, p. 2024, tradução nossa). “Embora a improvisação ocorra em diferentes graus, é através da improvisação que as rotinas podem mudar. Mais precisamente, improvisação executa um importante papel na variação das rotinas” (STEEN, 2011, p. 514, tradução nossa). Rotinas são complexas porque abrangem múltiplas interações com múltiplos indivíduos.

A rotina não é uma entidade estática ou fixa, é, sim, um todo complexo envolvendo sistemas de interação (STEEN, 2011). Rotinas são tipificadas pela sua complexidade e exigem relações sociais, mas seu envolvimento na reprodução sempre envolve um potencial para variação. Entende-se que a reprodução imperfeita de rotinas contábeis oferece uma alternativa para explicar a mudança nas rotinas contábeis (STEEN, 2011).

Assim, a improvisação não é algo que está escrito nos manuais das empresas, mas ela surge por meio do discurso e permite que novas ações sejam introduzidas (STEEN, 2011). Em sua pesquisa, Steen (2011) percebeu que mudanças na rotina de planejamento e controle são o resultado de constante reprodução e improvisação da rotina. Há liberdade por parte dos gestores em informar como a empresa deve ser controlada.

Vaivio (1999) mostra o caso em que gestores de uma organização, dotados com a liberdade para informar como a empresa deve ser controlada, decidiram pela implementação de um sistema de qualidade total que alterou o processo de controle, pois inseriam medidas não financeiras. Além disso, com o decorrer do tempo, houve a necessidade do gestor de controladoria conhecer melhor as atividades da empresa e seus clientes. O gestor, pela liberdade que lhe foi concedida, instituiu mudanças no sistema de controle, promovendo a inserção de medidas de controle não financeiras.

Portanto, para a categoria de análise “improvisação”, foram atribuídas duas subcategorias de análise,

denominadas “liberdade” e “orientações implícitas no discurso”. A definição constitutiva da subcategoria “liberdade” é concebida por Steen (2011) que menciona que os gestores possuem liberdade para informar sobre a necessidade e maneira de como a empresa deve ser controlada. Dessa forma entende-se que há oportunidade para que a rotina seja improvisada e assim exista espaço para a mudança. A definição constitutiva da subcategoria “orientações implícitas no discurso” refere-se a orientações que não estão definidas em manuais, que estão implícitas no discurso (STEEN, 2011) e que também permitem a improvisação da rotina. Considerando que a oportunidade para a mudança advém de alterações inseridas nas rotinas, caracterizou-se esse fator motivador como uma pressão interna da empresa.

2.2.6 Poder hierárquico

O poder atua como motivador da mudança quando alguém ou um determinado grupo utiliza esse poder para impor uma nova prática, ou uma mudança no sistema de contabilidade gerencial em uso. Quando aqueles responsáveis por implementar uma mudança no sistema de contabilidade gerencial possuem suficiente poder, podem ser capazes de impor a mudança, possivelmente com alguma dificuldade (BURNS; SCAPENS, 2000). Continuando, conforme os mesmos autores, o poder hierárquico, ou o poder de uma forte personalidade individual, pode ser utilizado para introduzir novas regras organizacionais que podem envolver a adoção de mudanças em um sistema de contabilidade gerencial (BURNS; SCAPENS, 2000).

Poder é conceituado como se fosse uma possessão pertencente a alguém que a exercita com a finalidade de ganho individual, ou outro. Esse poder está difundido na organização de modo a impedir a negação sustentada e sistemática da preferência de qualquer outro indivíduo (ALFORD; FRIEDLAND, 1985). Poder, em uma perspectiva institucional, não deve ser entendido apenas como uma ideologia dominante ou uma maneira de pensar. Além disso, o poder para influenciar relações sociais envolve também a utilização de

regras que estabilizam os significados dentro da organização (CLEGG, 1989). O poder envolve tanto aspectos relacionados à obediência, como a resistência a regras ou práticas disciplinares (CLEGG, 1989). Na pesquisa de Oyadomari ET AL. (2013) o estímulo da alta direção das organizações é um dos principais indutores da inovação das práticas de controle gerencial. Nesta pesquisa os autores destacam que o apoio da alta administração é importante no processo de adoção de práticas de controle gerencial.

Para a categoria de análise “poder hierárquico” foi atribuída a subcategoria denominada “união”. A definição constitutiva da subcategoria “união” foi definida como a união da direção da empresa e grupo de aliados a fim de promover a mudança (RIBEIRO e SCAPENS, 2006). Qualquer trecho das entrevistas que remetesse a esse conceito caracterizaria esse fator motivador que, tendo em vista suas características, foi classificado como uma pressão interna da empresa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O procedimento técnico utilizado para a elaboração desta pesquisa foi o estudo de caso explicativo. Scapens (1990; 2006) sugere a utilização do

método de pesquisa de estudo de caso para estudar o processo de mudança na contabilidade gerencial. Um intenso volume de pesquisas de estudo de caso tem oferecido evidências mais detalhadas para a existência contemporânea, e da natureza da mudança em contabilidade gerencial (SULAIMAN; MITCHELL, 2005).

O estudo de caso foi desenvolvido em uma empresa brasileira que atua no mercado há aproximadamente uma década. A empresa foi escolhida pelo fato de os autores terem acesso à organização (EISENHARDT, 1989; TESSIER; OTLEY, 2012), bem como por estarem cientes de que a empresa estava passando por mudanças em seu sistema de contabilidade gerencial que envolvia a adoção de um sistema integrado de gestão.

Para a operacionalização deste estudo, foi elaborado o constructo da pesquisa. No constructo da pesquisa constam o objetivo, as categorias e subcategorias de análise, bem como os autores utilizados na definição destas. Segundo Eisenhardt (1989), o constructo da pesquisa é fundamental, pois direciona a elaboração das entrevistas e questionários que devem estar amparados pela triangulação com outras técnicas, como a observação e a análise de documentos. A Figura 1 mostra o constructo da pesquisa.

Figura 1 - Constructo da Pesquisa

Objetivo	Categoria de análise	Subcategorias de análise	Autores	
Analisar os fatores motivadores do processo de mudança do sistema de contabilidade gerencial, sob a ótica da teoria institucional.	Ansiedade	Capacitação	Busco, Riccaboni e Scapens (2006)	
		Aprendizado	Busco, Riccaboni e Scapens (2006)	
	Pressão do ambiente	Práticas aceitas pelo senso comum		Granlund (2001)
		Competição	Crescimento da competição	Burns e Nielsen (2006)
		Crise	Baixa rentabilidade	Busco, Riccaboni e Scapens (2006)
	Preços		Scapens e Roberts (1993)	
	Caixa		Scapens e Roberts (1993)	
	Improvisação	Liberdade	Steen (2011)	
		Orientações implícitas no discurso		Steen (2011)
	Poder hierárquico	União	Ribeiro e Scapens (2006)	

Fonte: elaborado pelos autores

A etapa da identificação das categorias e subcategorias de análise foi realizada com a codificação. A codificação “envolve a identificação e o registro de uma ou mais passagens de texto ou outros itens dos dados, como partes do quadro geral que, em algum sentido, exemplificam a mesma ideia teórica e descritiva” (GIBBS, 2009, p. 60).

Foram estabelecidas seis categorias de análise, uma para cada fator motivador analisado pela pesquisa. Para auxiliar na análise dos dados, foram definidas dez subcategorias de análise para as categorias. As categorias e subcategorias de análise foram operacionalizadas por meio da análise dos textos resultantes da transcrição das entrevistas, pela identificação de trechos que estivessem relacionados às definições constitutivas.

Atendendo à recomendação para pesquisas que utilizam o procedimento do estudo de caso, foi selecionada uma empresa para compor o estudo de caso piloto (YIN, 2010). Os resultados desse estudo piloto revelaram que o protocolo de estudo de caso, bem como as questões que compuseram o roteiro de entrevista, mostravam-se adequados aos objetivos da pesquisa.

A coleta de dados ocorreu por meio de entrevistas semiestruturadas com os gestores. Entende-se como gestores aqueles responsáveis pelas áreas de contabilidade, finanças, recursos humanos, comercial, produção, controle de qualidade, tecnologia de informação e administração. Também foi entrevistado o diretor da organização, visto que suas contribuições enriqueceriam os dados coletados, principalmente no que se refere à história da organização e ao processo de mudança na contabilidade gerencial.

Para garantir a confiabilidade dos dados, as entrevistas foram gravadas, com aquiescência dos entrevistados. Após, o conteúdo da gravação foi transcrito e submetido à avaliação dos entrevistados para sua validação. Ao todo, foram realizadas sete entrevistas na empresa pesquisada. A Figura 2 mostra o tempo de entrevista e as áreas entrevistadas.

Figura 2 - Áreas entrevistadas e tempo de entrevista

Entrevistado	Tempo gravado de entrevista (minutos)
Contabilidade	35
Comercial	12
Recursos Humanos	17
Produção	21
Financeiro	21
Diretoria	65
Tecnologia da Informação	32
Total	203

Fonte: elaborado pelos autores.

Após a validação, aplicou-se a técnica da análise de conteúdo (BARDIN, 1997). Todas as entrevistas foram criteriosamente analisadas e os trechos que mantinham relação com as categorias e subcategorias de análise foram destacados. Segundo Gibbs (2009), todas as passagens identificadas no texto escrito que estejam relacionadas à mesma coisa deverão ser relacionadas ao mesmo código (categoria de análise).

Os dados coletados nas entrevistas devem estar amparados pela triangulação com outras técnicas, como a observação e a análise de documentos (EISENHARDT, 1989). Para tanto, após a aplicação da técnica da análise de conteúdos, os resultados foram analisados conjuntamente com informações obtidas de outras fontes. Essas fontes constituíram-se das informações que a empresa apresentava em seu respectivo *site*, notícias vinculadas na mídia externa e interna referentes a adoção do novo sistema integrado de gestão, entrevistas não estruturadas com fornecedores da empresa acerca do histórico de implementação do sistema integrado de gestão. Houve, também, entrevistas não estruturadas com dois consultores da empresa fornecedora do sistema integrado de gestão, além de entrevistas não estruturadas com funcionários da empresa que atuavam no nível operacional, sobre como foi a implementação do sistema, quais eram as dificuldades, sobre políticas de capacitação, salas para capacitação. Objetivou-

se uma triangulação dos dados, a fim de se obter validade e consistência na análise. Por fim, os principais resultados foram materializados e serão apresentados na próxima seção.

4 CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS E ANÁLISE DOS DADOS

Atendendo à solicitação da empresa, e conforme compromisso estabelecido no protocolo de estudo de caso, a identidade da instituição pesquisada não será revelada. Entretanto, para contextualizar a pesquisa, na Figura 3, constam algumas informações sobre a organização, a fim de caracterizá-la.

Figura 3 - Caracterização das empresas selecionadas para a pesquisa

Descrição	Empresa
Mercado nacional	Atua em todo o território nacional
Mercado internacional	Sim
Constituição societária	Sociedade anônima
Tempo de atuação	Aproximadamente uma década
Faturamento	Aproximadamente 1 bilhão de reais por ano
Setor de atuação	Petróleo, Gás e Biocombustíveis
Capital	Fechado – Nacional

Fonte: elaborado pelos autores.

Ao iniciar suas atividades, a empresa possuía um sistema integrado de gestão (ERP), que se restringia à área administrativa, envolvendo a contabilidade e o financeiro. Não havia uma integração entre os sistemas utilizados. Nas palavras do Gestor 3, “até então, nós utilizávamos outro ERP e era bem mais contábil e financeiro. Não interligava todas as áreas”. Com o passar do tempo, ocorreu a mudança e a substituição do sistema de gestão por outro. A instalação do novo sistema integrado de gestão ocorreu no segundo

semestre de 2010. Atualmente todos os módulos instalados na empresa estão operando.

4.1 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A Figura 4 apresenta os fatores motivadores da mudança nos sistemas de contabilidade gerencial que foram identificados pela pesquisa. Dos seis fatores analisados, foram obtidas evidências que caracterizaram apenas os fatores “pressão social do ambiente” e “improvisação”.

Figura 4 - Fatores motivadores da mudança

Fator motivador analisado na pesquisa	Caracterizado pelas evidências
Ansiedade por sobrevivência	Não
Pressão social do ambiente	Sim
Competição	Não
Crise	Não
Improvisação	Sim
Poder hierárquico	Não

Fonte: elaborado pelos autores.

Na análise do caso protagonizado pela empresa, percebe-se que os principais motivos que levaram a empresa a adotar um novo sistema integrado de gestão foram representados pelas categorias pressão social do ambiente e improvisação. A improvisação caracteriza-se pela liberdade que os gestores têm para opinar sobre como a empresa deve ser controlada. Em diversos trechos das entrevistas, nota-se que os gestores participaram ativamente do processo de escolha do novo sistema integrado de gestão. Exemplo disso é o depoimento do Gestor 3, que afirma: “[...] cada um teve a oportunidade de estudar, de verificar, e houve várias reuniões, e a partir disso que se tomou a decisão de se optar pelo (nome do ERP) [...] após cada um ter conhecimento de sua área, onde o sistema estaria inserido em sua área, e a partir de reuniões e discussões a gente chegou a essa escolha”. Outra evidência foi obtida a partir das palavras do Gestor 6, que afirma que desde a decisão de escolha do sistema de gestão até qualquer decisão relacionada ao processo de mudança tudo foi realizado “[...] sempre em conjunto

com os gestores, definindo quem eram as pessoas que iriam fazer parte do projeto, e sempre de uma forma muito compartilhada”. A outra subcategoria de análise para o fator motivador improvisação é “orientações implícitas no discurso”. Alguns trechos também remetiam a essa categoria, principalmente destacando a orientação de que o sistema escolhido deveria figurar entre as melhores soluções que o mercado poderia oferecer. Exemplo disso está no depoimento do Gestor 1 “[...] a escolha do (nome do ERP) era no sentido de que sempre nós iríamos contratar o melhor. Essa era uma frase base, uma frase que eu ouvi várias vezes. A escolha pela melhor solução”.

Observando a retrospectiva histórica da organização nota-se que, mesmo sendo uma empresa jovem, desfrutou, nos últimos anos, de um expressivo crescimento em suas atividades. Percebe-se, com base nos depoimentos, que, nesse momento, houve a liberdade por parte dos gestores para desencadear um movimento pela busca de uma solução que pudesse atender ao novo contexto organizacional. Assim, há evidências para a caracterização da improvisação. Decorrente de uma situação de crescimento operacional, surge um novo contexto, que pede uma ação de melhoria nos sistemas de contabilidade gerencial.

No que se refere à pressão social do ambiente, está claro nos depoimentos do Gestor 3 e do Gestor 7 que no momento da decisão pela implementação do novo sistema integrado de gestão um dos fatores decisivos foi a utilização do sistema escolhido por outras organizações. Nas palavras do Gestor 3, “[...] é a reputação, e também acho que a empresa andou pesquisando outras empresas”. Pelas evidências coletadas, percebe-se que opiniões de empresas de grande porte direcionaram a escolha do novo sistema integrado de gestão por um fornecedor do sistema já reconhecido e pré-aprovado por outras empresas. Nos depoimentos, está clara a preocupação da organização em obter opiniões de empresas participantes no mercado sobre quais sistemas eram utilizados e, por assim dizer, aceitos como uma prática comum.

Em depoimento, o Gestor 2 declara que “para quem transaciona com a empresa, saber que o controle é feito via (nome do sistema) gera mais

credibilidade”. Assim, credibilidade, reputação, prestígio, referência são termos citados nos depoimentos dos Gestores 1, 4, 7 e 5 e esses conceitos representam qualidades atribuídas pelos demais elementos participantes do mercado para a organização, e que rotulam, qualificam a empresa com legitimidade perante o ambiente.

As falas dos entrevistados também foram marcadas pela crença de que a utilização de um sistema integrado de gestão reconhecido pelo mercado pode contribuir para um aumento no seu valor, frente a uma negociação das suas ações. Essa preocupação incorre nos depoimentos do Gestor 1 e do Gestor 3. Nas palavras do Gestor 1, “[...] havia na venda do (nome do ERP) uma crença de que ele valorizaria a empresa no caso de venda de parte ou da totalidade de suas ações”. Portanto, por meio das evidências coletadas, entende-se que pressões externas influenciaram na mudança do sistema de contabilidade gerencial. A crença de que uma organização que adota determinado sistema integrado de gestão obtém legitimidade no ambiente a ponto de aumentar seu valor de mercado constitui, pelos depoimentos apresentados, um dos motivos para a escolha do sistema integrado de gestão.

A escolha de um instrumento reconhecido pelo mercado e o desfrute de uma marca reconhecida com uma das principais no ramo, mundialmente, confere à organização *status* de legitimidade perante o mercado. Essa legitimidade é conferida para a empresa por meio de sentimentos de confiabilidade, credibilidade, reputação, prestígio: insumos tão importantes quanto matéria-prima ou recursos humanos.

Diante das evidências encontradas, conclui-se que o processo de implementação do novo sistema integrado de gestão foi motivado tanto pela liberdade dos gestores da organização em opinar sobre como a empresa deveria ser controlada (fator motivador improvisação - de origem interna) quanto pela necessidade de dotar a empresa com práticas aceitas pelo senso comum (fator motivador pressão social do ambiente - de origem externa). A adoção de práticas aceitas pelo senso comum proporcionaria benefícios para a empresa, decorrentes da legitimidade que ela obteria com o novo sistema perante o ambiente em que opera.

4.2 O PROCESSO DE MUDANÇA MOTIVADO POR UM CONJUNTO PARTICULAR DE PRESSÕES EXTERNAS ÀS ORGANIZAÇÕES

Os resultados obtidos nesta pesquisa coadunam com resultados similares apresentados por outros estudos. Fatores externos, motivadores da mudança nos sistemas de contabilidade gerencial também foram abordados em outras pesquisas (COVALESKI; DIRSMITH; MICHELMAN, 1993; SCAPENS; ROBERTS, 1993; GUERREIRO ET AL., 2005; OYADOMARI ET AL., 2008; LAVARDA; BARRACHINA; RIPOLL, 2010; VICENTE; PINTO; MAJOR, 2011).

Na pesquisa realizada por James (2009), tem-se o caso de uma empresa fornecedora de eletricidade Australiana que implementou o *balanced scorecard*. O autor menciona que os motivos que levaram a empresa a adotar o *balanced scorecard* estavam relacionados à preocupação dos gestores em tornar a empresa mais competitiva no mercado. Além desse fator, evidências mostraram que a adoção do *balanced scorecard* também motivou-se pela busca por legitimidade. Portanto, pressões oriundas do ambiente forçavam a empresa a mudar o sistema de contabilidade gerencial objetivando tornar-se mais competitiva. Sob a ótica da teoria institucional, pressões sociais no ambiente conduziam a empresa a adotar o *balanced scorecard*, por meio de um comportamento isomórfico, com intenção de obter legitimidade perante o mercado.

Guerreiro ET AL. (2005) publicaram pesquisa com o objetivo de analisar a implementação de uma metodologia de programação de orçamento em uma unidade do Sesc em São Paulo. Demonstram que a mudança analisada ocorreu principalmente devido a pressões econômicas e pela adoção de metodologias universalmente aceitas. Entre os fatores responsáveis pela adoção da sistemática, destacam-se a competitividade e evidências de outras unidades do Sesc ou organizações privadas. Nesta pesquisa, entende-se que fatores de origem externa relacionados a competitividade do mercado e pressão social do ambiente motivaram a mudança relacionada à metodologia de programação do orçamento.

Oyadomari ET AL. (2008), em uma pesquisa realizada junto a 27 empresas nacionais, concluíram que a adoção de artefatos contábeis ocorre de forma cerimonial, por conta de pressões ambientais. Quando há a adoção de um artefato contábil, há uma mudança no sistema de contabilidade gerencial. A mudança decorre de pressões do ambiente com objetivo apenas de obter legitimidade.

Na pesquisa de Lavarda, Barrachina e Ripoll (2010), os autores analisaram os motivos que levam as organizações estudadas a modificarem seus sistemas de contabilidade. Os resultados mostraram que as mudanças nos sistemas de contabilidade das empresas analisadas estavam relacionadas a busca por um melhor desempenho empresarial e aumento da competitividade. Nesse caso, não foram encontradas evidências que confirmassem a necessidade de legitimação como um dos motivos da mudança.

Vicente, Pinto e Major (2011) publicaram pesquisa em que atribuem a mudança nos controles de gestão das empresas a pressões decorrentes do mercado externo quanto a fatores de ordem interna nas organizações. Nesse trabalho, buscavam avaliar o grau de mudança no controle de gestão existente nas empresas na última década em Portugal.

Portanto, sob a ótica da teoria institucional em sua vertente da nova sociologia institucional, há evidências, no caso analisado nessa pesquisa, que levam a crer que o fenômeno da mudança nos sistemas de contabilidade gerencial não é motivado apenas por circunstâncias guiadas por um objetivo pré-estabelecido, sob uma perspectiva econômica e racional a fim de obter melhorias na eficiência e eficácia das atividades organizacionais. Como relatado, outras pesquisas corroboram com os resultados encontrados e posicionam o processo de mudança como um fenômeno complexo, motivado por diversos fatores de origem externa à organização. Esses fatores apresentam-se em função da circunstância encontrada pelas empresas frente ao ambiente externo.

4.3 PROCESSO DE MUDANÇA MOTIVADO POR UM CONJUNTO PARTICULAR DE PRESSÕES INTERNAS ÀS ORGANIZAÇÕES

Quanto aos fatores internos motivadores da mudança, a improvisação é entendida como a ação decorrente de recursos cognitivos, afetivos, sociais e materiais (KAMOCHE, 2003). Caracterizou-se como um dos principais fatores determinantes da adoção do novo sistema integrado de gestão pela empresa.

Os fatores internos que motivam a mudança nos sistemas de contabilidade gerencial são explicados pela teoria institucional. Esses fatores também apareceram em outras pesquisas baseadas na teoria institucional (RAMOS, 2005; ROCHA; GUERREIRO, 2008; STEEN, 2011).

A improvisação é uma fonte de variação que assegura que a partir da prática diária dos agentes envolvidos na organização, novas rotinas possam surgir (STEEN, 2011). Essas rotinas surgem de relações sociais e estão condicionadas à liberdade oferecida aos gestores para opinar sobre a forma como a empresa deve ser controlada (STEEN, 2011).

A pesquisa realizada por Ramos (2005) descreve uma sistemática de controle baseada em indicadores e implementada em uma empresa. O autor destaca que a participação dos gestores e a aceitação das novas rotinas contribuíram significativamente para a implementação bem sucedida da mudança nos sistemas de controle gerencial. Nos resultados da pesquisa, o autor destaca a participação do líder na condução da mudança e a autonomia concedida aos gestores para opinar na construção da nova sistemática.

Rocha e Guerreiro (2008) avaliam o processo de implementação de um sistema de custos em uma organização bancária. Quando são descritos os antecedentes ao processo de mudança, percebe-se que os gestores do banco necessitavam informações sobre os custos envolvidos na atividade, e descrevem questões que mantinham os gestores inquietos no que se referia à gestão de custos. A direção da instituição percebia essa

necessidade e apoiou a elaboração de um projeto para a elaboração e implementação de um sistema de custeio. Utilizando recursos humanos próprios e apoiados por uma consultoria, deu-se início a um projeto para desenvolvimento de um sistema de custeio que atendesse às necessidades da instituição bancária. Percebe-se que, nessa situação, o corpo de gestores do banco possuía liberdade para opinar sobre como a organização deveria ser gerenciada, caracterizando de certa forma a presença do fator improvisação como motivador para a mudança no sistema de contabilidade gerencial. A improvisação, nesse caso, configura elemento motivador da mudança, e caracterizado pela origem interna na instituição.

Portanto, da mesma forma que a análise da mudança por um conjunto particular de pressões externas, na análise da mudança sob o aspecto das pressões internas, há elementos que caracterizam o processo de mudança de forma a complementar a visão da perspectiva puramente econômica. Como consta, pressões internas como a caracterizada pelo fator motivador improvisação também contribuem no processo de mudança em sistemas de contabilidade gerencial. Essa atuação ocorre concomitantemente com o fator motivador pressão social do ambiente.

5 CONCLUSÃO

Esta pesquisa objetivou analisar os fatores motivadores do processo de mudança do sistema de contabilidade gerencial, sob a ótica da teoria institucional. Durante a pesquisa, foram encontradas evidências para caracterizar fatores externos, como, por exemplo, a pressão social do ambiente e alguns fatores internos, como a improvisação.

Dos diversos motivadores analisados, foram caracterizados apenas os fatores pressão social do ambiente e improvisação. Cabe destacar que ambos se fizeram presentes de forma concomitante, exercendo influência no processo de mudança. Aliado a isso, pela análise dos dados, percebe-se que a ênfase predomina sobre o fator motivador improvisação, em detrimento da pressão social do

ambiente. Esse achado conduz ao entendimento de os fatores motivadores exerceram pressões sobre o processo de mudança, mas com intensidades diferentes.

Nesse universo, fica evidenciado que a motivação do processo de mudança pode ter origem interna ou externa à empresa. Os fatores estudados constituem-se em pressões ambientais responsáveis também por moldar o sistema de contabilidade gerencial. O processo de mudança nos sistemas de contabilidade gerencial é complexo e pode ser observado sob diferentes abordagens teóricas.

A teoria institucional oferece uma alternativa que enriquece o entendimento do fenômeno. Como constatado nos dados desta pesquisa, o processo de mudança envolve uma diversa gama de fatores que podem estar presentes no processo de mudança sob as mais diferentes configurações.

Os achados deste trabalho restringem-se ao caso estudado. Recomendam-se pesquisas futuras para verificar se os fatores motivadores mencionados nessa pesquisa se confirmam em outras organizações. Há de se considerar que esta pesquisa optou pelo estudo de caso explicativo e que, nesses casos, há de se buscar na literatura as possíveis categorias de análise que possam justificar a mudança no sistema de contabilidade gerencial. Outras pesquisas podem ser elaboradas, considerando a mesma abordagem, entretanto, aumentando o número de categorias de análise. Outra sugestão é a realização de pesquisas utilizando o procedimento técnico de estudo de caso exploratório a fim de identificar novos fatores motivadores que possam explicar o fenômeno em análise.

REFERÊNCIAS

ALFORD, R.; FRIEDLAND, R. **Powers of theory**. Cambridge: Cambridge University Press, 1985.

BARDIN, L. **Análise e conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1997.

BERGER, P. L.; LUCKMANN, T. **A construção social da realidade: tratado de sociologia do conhecimento**. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 1976.

BURNS, J.; NIELSEN, K. How do embedded agents engage in institutional change? **Journal of Economic Issues**, v. XL, n. 2, p. 449-456, June 2006.

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

BURNS, J.; VAIVIO, J. Management accounting change. **Management Accounting Research**, v. 12, p. 389-402, 2001.

BUSCO, C.; QUATTRONE, P.; RICCABONI, A. Management accounting issues in interpreting its nature and change. **Management Accounting Research**, v. 18, p. 125-149, 2007.

BUSCO, C.; RICCABONI, A.; SCAPENS, R. W. Trust for accounting and accounting for trust. **Management Accounting Research**, v. 17, p. 11-41, 2006.

CARRUTHERS, B. G. Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. **Accounting, Organizations and Society**, v. 20, n. 4, pp. 313-328, 1995.

CLEGG, S. R. Radical revisions: power, discipline and organizations. **Organization Studies**, p. 97-115, 1989.

COVALESKI, M.A.; DIRSMITH, M.W.; MICHELMAN, J. E. An institutional theory perspective on the DRG framework, case-mix accounting systems and health-care organizations. **Accounting, Organizations and Society**, v. 18, n. 1, p. 65-80, 1993.

COVALESKI, M. ET AL. Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. (Orgs.). **Handbook of Management Accounting Research**. Oxford, UK: Elsevier, 2007. Vol. 1.

CRUZ, I.; MAJOR, I. SCAPENS, R. W. Institutionalization and practice variation in the management control of a global/local setting. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 22, n. 1, p. 91-117, 2009.

- DECHOW, N.; GRANLUND, M.; MOURITSEN, J. Management control of the complex organization: relationships between management accounting and information technology. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. (Orgs.). **Handbook of Management Accounting Research**. Oxford, UK: Elsevier, 2007. Vol. 2.
- DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and collective rationality in organizational fields. In: POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. J. (Eds.). **The New Institutionalism in Organizational Analysis**. University of Chicago Press: Chicago, 1991.
- DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: institucional isomorphism and collective rationality in organizational fiels. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, p. 147-160, apr. 1983.
- EISENHARDT, K. M. Building theories from case study research. **The Academy of Management Review**, v. 14, n. 4, p. 532-550, 1989.
- FERREIRA, A.; OTLEY, D. The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis. **Management Accounting Research**, n. 20, p. 263-282, 2009.
- GIBBS, G. **Análise de dados qualitativos**. Porto Alegre: Artmed, 2009.
- GRANLUND; M. Towards explaining stability in and around management accounting systems. **Management Accounting Research**, v. 12, p. 141-166, 2001.
- GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J.; AGUIAR, A. B. DE Fatores determinantes do processo de institucionalização de uma mudança na programação orçamentária: uma pesquisa-ação em uma organização brasileira. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ** – v.10, n.1, p. 59-76, 2005.
- JAMES, W.. Rationality, institutionalism and accounting change: understanding a performance management system within an Australian public sector entity. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 5, n. 3, p. 362 – 389, 2009.
- JOHANSSON, T.; SIVERBO, S. Why is research on managing accounting change not explicitly evolutionary? Taking the next step in the conceptualization of management accounting change. **Management Accounting Research**, v. 20, n. 2, p. 146-162, 2009.
- KAMOCHE, K. Towards a theory of organizational improvisation: looking beyond the jazz metaphor. **Journal of Management Studies**, v. 40, n. 8, p. 2023-2051, 2003.
- LAVARDA, C. E. F.; BARRACHINA, M. P.; RIPOLL, V. F. Motivos de cambio de los sistemas contables de gestión en las pequeñas empresas. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 4, p. 89-122, out./dez. 2010.
- MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: formal estrutura as myth and ceremony. **The American Journal of Sociology**, v. 83, n. 2, p. 340-363, Sep. 1977.
- NAPIER, C. J. Accounts of change: 30 years of historical accounting research. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, p. 445-507, 2006.
- OYADOMARI, J. C.; MENDONÇA NETO, O. R. DE; CARDOSO, R. L.; LIMA, M. P. DE. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. Um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP**, v. 2, n. 2, p. 55 - 70 jan./abr. 2008.
- OYADOMARI, J.C.T.; MENDONÇA NETO, O.R. DE; CARDOSO, R. L.; DULTRA-DE-LIMA, R. G. Fatores indutores de novação e manutenção de práticas de controle gerencial: um estudo exploratório. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 9, n. 2, p. 125-141, abr./jun., 2013.
- RAMOS, M. M. Sistemas de indicadores de gestión y cambio contable. Estudio de un caso. **Revista iberoamericana de contabilidad de gestión**, n. 6, p. 13-38, 2005.
- RIBEIRO, J. A.; SCAPENS, R. W. Institutional theories in management accounting change: contributions, issues and paths for development. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 3, n. 2, p. 94-111, 2006.

- ROCHA, W.; GUERREIRO, R. Desenvolvimento de um modelo conceitual de sistemas de custos – um enfoque institucional. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP**, v. 4, n. 8, p. 24-24, jan-abr 2010.
- SCAPENS, R. W. Researching management accounting practice: the role of case study methods. **British Accounting Review**, n. 22, p. 259-281, 1990.
- SCAPENS, R. W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management Accounting Research**, v. 5, n. 3/4, 1994.
- SCAPENS, R. W. Understanding management accounting practices: a personal journey. **The British Accounting Review**, v. 38, p. 1-30, 2006.
- SCAPENS, R.; JAZAYERI, M. ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note. **European Accounting Review**, v. 12, n. 1 p. 201-233, 2003.
- SCAPENS, R. W.; ROBERTS, J. Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. **Management Accounting Research**, v. 4, p. 1-32, 1993.
- SCHEIN, E. H. How can organizations learn faster? The challenge of entering the Green Room. **Sloan Manage Review**, v. 34, n. 2, p. 85-92, 1993.
- SEO, M.; CREED, D.W.E. Institutional contradictions, praxis, and institutional change: a dialectical perspective. **The Academy of Management Review**, v. 27, n. 2, p. 222-247, apr. 2002.
- STEEN, M. V. D. The emergence and change of management accounting routines. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 24, n. 1, p. 502-547, 2011.
- SULAIMAN, S.; MITCHELL, F. Utilising a typology of management accounting change: an empirical analysis. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 4, p. 422-37, 2005.
- TESSIER, S.; OTLEY, D. From management controls to the management of controls. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 25, n. 5, p. 1-33, 2012.
- VAIVIO, J. Exploring a non-financial management change. **Management Accounting Research**, v. 10, p. 409-437, 1999.
- VICENTE, C. C. S.; PINTO, J. C. C.; MAJOR, M. J. Mudanças nas práticas de controlo de gestão em Portugal. **Contabilidade e Gestão – CTOC**, n. 10, p. 9-40, março de 2011.
- WAGNER, E. L.; MOLL, J.; NEWELL, S. Accounting logics, reconfiguration of ERP systems and the emergence of new accounting practices: a sociomaterial perspective. **Management Accounting Research**, n. 22, p. 181-197, 2011.
- WALKER, M. Management accounting and the economics of internal organizations: a review essay. **Management Accounting Research**, v. 9, p. 21-30, 1998.
- YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2010.
- ZONI, L.; DOSSI, A.; MORELLI, M. Management accounting system (MAS) change: field evidence. **Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics**, v. 19, n. 1, p. 119-138, abril 2012.

Endereço dos Autores:

Universidade de Passo Fundo
Campus I, Br 285 - Bairro São José
CEP 99.052-900 - Passo Fundo - RS