

INSTITUCIONALIZAÇÃO DE HÁBITOS E ROTINAS NA CONTABILIDADE GERENCIAL EM INDÚSTRIAS DE MÓVEIS

Ilse Maria Beuren*
Edson Roberto Macohon**

Resumo

O estudo analisa a institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial, no período de 2003 a 2007, em indústrias do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC. Pesquisa descritiva de levantamento foi realizada com abordagem quantitativa e qualitativa. A população compreende as 73 indústrias de porte médio associadas ao SINDUSMOBIL. Foram realizados contatos com os contadores gerenciais ou responsáveis pelo departamento financeiro de 25 indústrias selecionadas aleatoriamente. Com base na sondagem, foi escolhida uma amostra não-probabilística de 15 indústrias. Os resultados da pesquisa mostram mudanças nas atividades realizadas pela contabilidade gerencial, redução do tempo dedicado às atividades mecanicistas e maior tempo às de suporte à gestão. As mudanças nas atividades e funções da contabilidade gerencial implicaram na institucionalização de novos hábitos e rotinas. Conclui-se, com base nas entrevistas, que a institucionalização de hábitos e rotinas ocorreu em algumas indústrias com maior e outras com menor intensidade na contabilidade gerencial.

Palavras-chave: Institucionalização. Hábitos. Rotinas. Contabilidade gerencial. Indústrias de móveis.

Institutionalization of Habits and Routines in Management Accounting in Furniture Industry

Abstract

This study analyzes the institutionalization of habits and routines in managerial accounting in industries in the furniture pole of São Bento do Sul / SC in the period from 2003 to 2007. A descriptive survey study was done, using both quantitative and qualitative approaches. The population comprises 73 medium-sized industries associated with SINDUSMOBIL. Contacts were made with the managerial accountant or the person responsible for the financial department of 25 industries randomly selected. Based on the survey a non-probability sample was chosen, consisting of 15 industries. The survey results show changes in the managerial accounting activities, reduction in time spent on mechanistic activities and an increase in time for support management activities. These changes in the activities and functions of managerial accounting resulted in the institutionalization of new habits and routines. Based on the interviews it can be concluded that the institutionalization of habits and routines in managerial accounting occurred in some industries with to a greater or lesser extent

Keywords: Institutionalization. Habits. Routines. Managerial accounting. Furniture industries.

**Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo – FEA/USP. Professora da Universidade Regional de Blumenau – FURB. Endereço: Rua Antônio da Veiga, 140, sala D/202. Blumenau/SC. CEP: 89012-900. E-mail: ilse@furb.br*

***Mestre em Administração pela FURB. E-mail: edson.macohon@contabilizacontabilidade.com.br*

A abordagem da teoria institucional, aos poucos, vem sendo adotada em pesquisas na área contábil. Diversos autores têm inserido o tema teoria institucional em suas discussões sobre o ambiente contemporâneo da contabilidade gerencial nas organizações, como Scapens (1994), Covaleski, Dirsmith e Samuel (1996), Granlund e Lukka (1998), Burns (1999), Guerreiro, Pereira e Rezende (2005), Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008).

Scapens (1994) utilizou a perspectiva institucional para analisar como as rotinas contábeis institucionalizadas permitem às organizações reproduzir comportamento legitimado para conseguir a coesão organizacional. Covaleski, Dirsmith e Samuel (1996) avaliaram as tradições teóricas organizacionais e sociológicas que foram utilizadas nas pesquisas da contabilidade gerencial. Os autores debateram a aplicabilidade e a compreensão mais profunda de tais teorias, incluindo a teoria institucional e da contingência.

Granlund e Lukka (1998) identificaram as forças de convergência das práticas da contabilidade gerencial no mundo. Os autores consultaram testes padrões e estilos comportamentais do uso institucional da informação, como, por exemplo, o comportamento orçamento-relacionado. Burns (1999) explorou a mudança da contabilidade gerencial no departamento de desenvolvimento de produtos de um pequeno fabricante britânico de produtos químicos. O trabalho contemplou a estrutura institucional da contabilidade gerencial e a estrutura de mobilização do poder que impede a dinâmica dos processos de mudança.

Guerreiro, Pereira e Rezende (2005) identificaram as características fundamentais de hábitos e rotinas da contabilidade gerencial. Na pesquisa, investigaram os hábitos e rotinas institucionalizadas e os novos hábitos e rotinas surgidos a partir da instalação de um processo de mudança nos sistemas de custos e preços em empresa comercial familiar de porte médio. Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008) testaram a aplicabilidade do modelo de Burns e Scapens (2000) para avaliar o processo de institucionalização da contabilidade gerencial, em uma organização bancária brasileira.

No que concerne à institucionalização em empresas familiares, Lethbridge (1997) fez uma análise das mesmas no contexto global, revelando grande diversidade, tanto no seu porte e competitividade quanto nos ambientes econômicos em que atuam. Existem várias pequenas e médias empresas, especializadas e altamente competitivas, que ocupam posições de destaque em nichos do mercado mundial.

A institucionalização no âmbito das empresas familiares é concebida por meio de objetivos e ações de indivíduos que são influenciados fortemente por várias instituições ambientais, condicionando as decisões e os comportamentos dos seus membros. Caffarena (2006) constatou em sua pesquisa que a herança social é maior nas empresas familiares, nas quais há uma forte resistência para a inovação.

Embora a produção científica sobre aspectos conceituais da teoria institucional seja ampla, não se dispõe de produção tão profícua sobre a aplicação dessa teoria nas mudanças de hábitos e rotinas organizacionais ocorridas na contabilidade gerencial. O presente estudo pretende responder a seguinte questão de pesquisa: Quais mudanças de hábitos e rotinas foram institucionalizadas na contabilidade gerencial, no período de 2003 a 2007, em indústrias de móveis do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC? Assim, o objetivo do estudo é analisar a institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial no período de 2003 a 2007 em indústrias de móveis do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC.

O setor moveleiro de São Bento do Sul/SC é constituído, em grande parte, por empresas familiares e localiza-se na Região do Alto Vale do Rio Negro. As exportações dessa região, em 2005, no valor de US\$ 334.767 mil, representavam 74,5% das exportações de móveis de Santa Catarina e 31% das exportações brasileiras, e, em 2006, no valor de US\$ 287.602 mil, representaram 76% das exportações catarinenses e 27,4% das brasileiras. São Bento do Sul é o 1º pólo exportador de móveis do Brasil, com US\$ 166.568 mil, em 2006, e o 5º quinto exportador do Estado em 2005, com US\$ 261 milhões (DENK, 2007).

Este estudo procura contribuir para a análise das mudanças na contabilidade gerencial à luz de uma teoria que busca explicar fenômenos organizacionais, no caso a teoria institucional. Ao mesmo tempo que o tema é recorrente por ser um campo bastante investigado em algumas áreas do conhecimento, por exemplo, na administração e na sociologia, as vertentes da teoria institucional ainda são pouco exploradas em pesquisas da contabilidade gerencial. A relevância desta pesquisa está nos desafios de identificar a institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial, em geral, e de empresas familiares, em particular.

Tolbert e Zucker (1999, p. 194) citam que “trabalhos sob a bandeira da teoria institucional têm investigado vasta gama de fenômenos”, mas “a abordagem institucional ainda há que se tornar institucionalizada”. Decorre que, na literatura sobre teoria institucional, não se percebe consenso sobre conceitos-chave, mensurações e fases do processo de institucionalização, apesar da sua tradição teórica. Os autores atribuem tal cenário à falta de atenção à conceitualização e especificação de processos de institucionalização pelos estudiosos do assunto. Na contabilidade gerencial, essas investigações estão em um estágio ainda mais embrionário; assim, esta pesquisa pretende contribuir para avanços nos estudos que se utilizam da teoria institucional para compreender mudanças na contabilidade gerencial.

O artigo está organizado em sete seções, iniciando com esta introdução. Na seqüência, o estudo discorre sobre a abordagem da teoria institucional na contabilidade gerencial, as fases do processo de institucionalização na contabilidade gerencial e a institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial. Em seguida, são apresentados o método e os procedimentos metodológicos da pesquisa e, logo após, os resultados desta, com destaque para a caracterização das empresas pesquisadas, o perfil dos respondentes da pesquisa e as mudanças de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial. As conclusões encerram o estudo realizado, apontando recomendações para futuras pesquisas sobre o tema.

Abordagem da Teoria Institucional na Contabilidade Gerencial

De acordo com Tolbert e Zucker (1999, p. 197), desde a publicação do clássico artigo de Meyer e Rowan (1977), intitulado *Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony*, proliferaram análises organizacionais fundamentadas na Teoria Institucional. Esse artigo ofereceu, segundo as autoras, “uma mudança radical nos modos de pensar a estrutura formal e a natureza da decisão organizacional por meio da qual se produz a estrutura”. Por conseguinte, ofereceu aos pesquisadores um amplo espectro para novos estudos sobre as causas e conseqüências da estrutura organizacional.

Vasconcelos e Machado-da-Silva (2005) corroboram que a abordagem institucional conquistou espaço a partir da década de 1970, com o surgimento de uma nova geração de pesquisadores que seguiram os pensamentos de Philip Selznick, cujos escritos são da década de 1950. Conceberam uma análise sociológica do comportamento humano que reconhece fenômenos de racionalidade limitada e o caráter político e contextual da ação social, a partir de uma abordagem cognitiva.

Decorre que o institucionalismo ou o estudo das instituições está experimentando um renascimento nas ciências sociais. No entanto, Machado-da-Silva e Gonçalves (1999, p. 218) advertem que a Teoria Institucional não compreende um conjunto de proposições destinadas unicamente à análise organizacional, mas, sim, “constitui o resultado da convergência de influências de corpos teóricos originários principalmente da ciência política, da sociologia e da economia”.

Burns e Scapens (2000) destacam que a Teoria Institucional é abordada sob três enfoques: nova economia institucional (*New Institutional Economics - NIE*), nova sociologia institucional (*New Institutional Sociology - NIS*) e velha economia institucional (*Old Institutional Economics - OIE*). Pesquisas recentes da contabilidade gerencial proporcionam uma abordagem institucional alternativa da economia,

rejeitando as suposições do núcleo da economia neoclássica, como, por exemplo, a racionalidade do mercado (SCAPENS, 1994). A abordagem alternativa se fundamenta na nova sociologia institucional ou na velha economia institucional, dependendo do objeto focalizado nas pesquisas em contabilidade gerencial.

A nova sociologia institucional focaliza as macroinstituições (sociais, econômicas e políticas) como, por exemplo, no estudo dos princípios contábeis geralmente aceitos no nível da sociedade. Por outro lado, a velha economia institucional está voltada para o estudo das micro-instituições dentro das organizações, como, por exemplo, o estudo dos sistemas contábeis. Portanto, essa última fundamenta os estudos analíticos de mudanças nas rotinas dos sistemas de contabilidade gerencial (BURNS, 1999). Denota-se que ambos os enfoques podem consubstanciar discussões e estudos que relacionam a contabilidade gerencial com variáveis da estrutura organizacional formal.

As discussões teóricas recentes sobre as variáveis da estrutura organizacional formal, tal como as coordenações burocráticas, caracterizadas pela teoria institucional, como pressões institucionais, influenciam o trabalho da contabilidade gerencial pela sua necessidade de manter a legitimidade. Para avaliar a influência das pressões institucionais no desenvolvimento da contabilidade gerencial, é necessário que as mudanças das práticas burocráticas transformem os processos instrumentais de trabalho (GUPTA; DIRSMITH; FORGARTY, 1994).

O foco nas instituições fornece uma base para práticas compreensivas da contabilidade gerencial como rotinas institucionalizadas, explorando a interação entre a contabilidade e outras instituições sociais (SCAPENS, 1994). De acordo com Atkinson *et al.* (2008, p. 67), o *Institute of Management Accountants* define contabilidade gerencial como "o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação das informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar uma organização e assegurar o uso apropriado e a responsabilização por seus recursos".

Anthony (1976, p. 17) resume que a contabilidade gerencial "preocupa-se com a informação contábil útil à administração". A contabilidade gerencial é destacada por Burns e Scapens (2000) como uma instituição dentro da empresa, isto é, uma rotina formada por hábitos que dá sentido a determinado grupo de pessoas, cuja estrutura organizacional é amplamente aceita de forma inquestionável. A estrutura organizacional representa o modo como as práticas sociais são construídas por meio da relação tempo-espço. A estruturação consiste na reprodução dessas práticas (BURNS; SCAPENS, 2000).

Processo de Institucionalização na Contabilidade Gerencial

Scott (1995) define instituição como uma estrutura ou atividade cognitiva, normativa ou reguladora, que proporciona estabilidade e significado a um comportamento social. O autor refere-se ao fenômeno da institucionalização como um conjunto de ações habituais, cujo processo de formação precede à institucionalização. Este conjunto de ações habituais é atribuído, ao longo do tempo (historicidade) e de maneira compartilhada, a um determinado ator - ou atores - que passa a desempenhar papéis no contexto social.

Berger e Luckmann (1967) consideram a institucionalização fundamental para a criação e perpetuação de grupos sociais. Em uma instituição, o resultado ou estágio final de um processo de institucionalização é definido como uma tipificação de ações tomadas habituais por tipos específicos de atores (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Novas práticas organizacionais surgem em virtude dos requisitos de tecnologia e regulação da tarefa. Uma vez que tais práticas ganham legitimidade, outros integrantes do campo as imitam e aceitam indiscriminadamente sua validade e valor (FLECK, 2006).

Discussões organizacionais e sociológicas sobre a temporalidade da institucionalização originaram duas dimensões temporais críticas para descrever

os processos de institucionalização: ritmo e estabilidade (LAWRENCE; WINN; JENNINGS, 2001). Os autores explicam que a institucionalização é definida por uma seqüência relativamente fixa, que envolve um período de tempo em que uma inovação emerge e é difundida. A compreensão do relacionamento entre o tempo e as instituições pode ser explicitada pelo desenvolvimento e investigação das duas dimensões temporais das instituições: o ritmo de processos da institucionalização e a estabilidade das instituições produzidas. O impacto de mecanismos institucionais dita o ritmo ou a estabilidade da institucionalização.

Barley e Tolbert (1997) reportam quatro condições para que o processo de institucionalização ocorra: a) aumento na extensão da interação entre as organizações; b) emergência de estruturas interorganizacionais definidas pela dominação e por testes padrões de coalizão; c) aumento na carga de informação que as organizações devem ter; e d) desenvolvimento de uma consciência mútua entre participantes das organizações envolvidas. Esta abordagem do processo de institucionalização tem conotação interorganizacional, mas o processo de institucionalização no nível intraorganizacional se dá de modo semelhante, ainda que os mecanismos utilizados sejam diferentes para que essas condições se materializem.

O processo de institucionalização, de acordo com Machado-da-Silva e Gonçalves (1999), é compreendido por várias fases, e pode-se afirmar que um segmento da vida humana institucionalizado equivale a dizer que foi submetido ao controle social. Tolbert e Zucker (1999, p. 194) destacam que "a teoria institucional ainda não desenvolveu um conjunto central de variáveis-padrão, não tem metodologia de pesquisa padronizada nem tampouco conjunto de métodos específicos". As autoras atribuem isso a pouca atenção dada à conceituação e especificação dos processos de institucionalização.

A falta de consenso sobre a especificação de processos de institucionalização é amplamente percebida na literatura. Giddens (1979), por exemplo, contrapõe a idéia inicial de Meyer e Rowan (1977) de desvincular a estrutura formal e a ação no processo de institucionalização. O autor entende que uma estrutura que não se traduz em ação é uma estrutura não-social. Barley e Tolbert (1997), inspirados nas idéias de Giddens (1979), partem de um modelo estático para propor um modelo dinâmico de estruturação social, em que instituição e ação interagem em uma dimensão temporal, modificando os papéis dos atores ao percorrer os estágios ou fases de codificação, incorporação, replicação ou revisão, exteriorização e objetivação.

Ao pesquisarem mudanças na contabilidade gerencial, fundamentado na teoria institucional na forma da velha economia institucional, Burns e Scapens (2000) modificaram o modelo inicial de Barley e Tolbert (1997), incorporando os conceitos de hábitos, rotinas e regras. Em outras palavras, a noção de papéis dos atores contida no modelo de Barley e Tolbert (1997) foi substituída pelos conceitos de rotinas e regras no modelo de Burns e Scapens (2000). O processo de institucionalização desse modelo compreende quatro fases: codificação, incorporação, reprodução e institucionalização.

Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008, p. 49) explicam as fases do modelo de institucionalização proposto por Burns e Scapens (2000). Reportam que, inicialmente "o campo institucional codifica princípios institucionais em regras e rotinas e, na seqüência, os atores, por meio de suas ações e interações - campo da ação -, incorporam as regras e rotinas que codificam os princípios institucionais". Após estes dois estágios, na fase de reprodução, "o comportamento repetitivo dos atores provoca a repetição de regras e rotinas e, finalmente, essas rotinas e regras se tornam institucionalizadas, constituindo novos elementos do campo institucional".

O modelo de Burns e Scapens (2000) demonstra a ligação entre o campo institucional e o campo da ação, conforme proposto por Giddens (1979). Também evidencia a substituição da noção de papéis dos atores do modelo de Barley e Tolbert (1997) pelos conceitos de rotinas e regras, sempre tendo em vista mudanças na contabilidade gerencial. Assim, embora não se tenha percebido consenso em relação às fases do processo de institucionalização, os modelos demonstram evoluções graduais com o desenvolvimento de novas pesquisas e com o foco da teoria institucional considerada.

Institucionalização de Hábitos e Rotinas na Contabilidade Gerencial

A pesquisa sobre comportamento organizacional, conforme Lorenz (2000), focaliza em sua maior parte as características cognitivas das rotinas organizacionais e a aprendizagem da negligência de suas políticas determinantes. Burns e Scapens (2000) se apropriam dos conceitos de hábitos, rotinas e instituições para explicar que as práticas contábeis podem se tornar rotinizadas e, com o passar do tempo, integrar o conjunto das pressuposições e crenças da organização. Tais pressuposições e crenças se instalam profundamente na cultura do grupo social e passam a ser aceitas de maneira automática e de modo inquestionável.

Lorenz (2000) destaca o desenvolvimento dos pontos analíticos da distinção entre o hábito e o costume. O hábito, semelhante à noção da rotina, relaciona-se ao comportamento repetido e aos processos de aprendizagem individuais. O costume consulta as aprovações, sendo que as pressões coletivas canalizam os processos de aprendizagem individuais em sentido social aceitável. O autor ressalta que a demonstração dessa distinção permite a análise do comportamento individual em um grupo maior ou em um contexto social.

Os hábitos dos indivíduos são conectados às rotinas. Guerreiro, Frezatti e Casado (2004) conceituam hábitos como algo que não exclui a idéia da intencionalidade do indivíduo, e não significa que hábitos não possam ser transformados. Hábitos ocorrem na individualidade, as rotinas envolvem um grupo de pessoas e, assim, as rotinas se tornam os principais componentes das instituições (GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2004).

Para Lorenz (2000), os processos que mudam as rotinas envolvem uma interação constante entre a intervenção centralizada e a emergência não planejada das práticas e comportamentos. A teoria organizacional destaca as rotinas como blocos de um edifício, fundamentais na teoria da firma, em que as características dos processos internos de decisão são importantes para resultados compreensivos da decisão. As rotinas, com sua propriedade de inércia, passaram a ser vistas como ingredientes essenciais de uma teoria que pudesse esclarecer como diferentes empresas vão realizar tarefas similares e analisar elementos da continuidade em seus comportamentos.

A formação de hábitos e rotinas é explicitada em Caffarena (2006), por meio de fenômenos institucionais formais (leis e regras) e informais (as normas sociais). As instituições formais consultam o arcabouço legal que regula a relação social produzida em uma sociedade específica, tal como constituições escritas, normas, regras, leis e procedimentos governamentais. As instituições informais representam a cultura de uma sociedade, e incluem normas sociais não escritas, ou seja, condutas que os indivíduos seguem em suas atividades, aceitas pela maioria dos grupos culturalmente homogêneos.

As instituições informais, como a cultura organizacional, a rede social familiar e o capital social, conforme Caffarena (2006), destacam-se como as principais forças no contexto das empresas familiares. Entende o autor que a cultura encontrada em cada organização é um meio para estudar a maioria dos fatores institucionais informais no contexto das empresas familiares. Essa cultura é representada por um conjunto de valores e de antivalores adotados pela família do proprietário. Os indivíduos herdaram uma cultura particular, a família exerce um tipo especial de força no comportamento da empresa, centralizando as informações e decisões, controlando o negócio e influenciando, desta maneira, o crescimento da empresa.

À medida que as organizações se desenvolvem e se profissionalizam, tornando-se mais complexas, dado o crescimento de suas operações, surge a necessidade cada vez maior de informações gerenciais para definir onde, quando, com quem e como a empresa realizará seus negócios. Assim, é relevante o conhecimento da institucionalização de hábitos e rotinas organizacionais na estabilidade ou mudança da contabilidade gerencial.

Método e Procedimentos da Pesquisa

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, sendo, na concepção de Oliveira (2001), um tipo de estudo mais adequado quando o pesquisador necessita obter melhor entendimento a respeito do comportamento de vários fatores e elementos que influenciam determinada situação. Foi realizada pesquisa tipo *survey*, com abordagem quantitativa e qualitativa dos dados.

A pesquisa tipo *survey*, de acordo com Martins (1994), é utilizada com a finalidade de testar aspectos de teorias sociológicas, psicológicas ou políticas. O autor explica que, basicamente, este tipo de delineamento pretende descrever ou explicar as características ou opiniões de uma população por meio da utilização de amostras representativas.

Com relação ao levantamento dos dados ou *survey*, Marconi e Lakatos (2003, p. 25) relacionam três procedimentos que podem ser utilizados concomitantemente, "pesquisa documental, pesquisa bibliográfica e contatos diretos". Advertem que os contatos diretos são realizados com pessoas que, possivelmente, têm conhecimento sobre os dados e informações úteis ao pesquisador. Para tais contatos, inicialmente, foi delimitada a população da pesquisa, que teve como referência o banco de dados do Sindicato das Indústrias da Construção e do Mobiliário de São Bento do Sul (SINDUSMOBIL) e o Relatório Econômico Anual 2006 de São Bento do Sul, elaborado pelo Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2007). No primeiro documento, foram identificadas 73 indústrias e, no segundo, identificou-se o número de funcionários das indústrias associadas ao Sindicato das Indústrias da Construção e do Mobiliário de São Bento do Sul (SINDUSMOBIL).

A amostra selecionada é do tipo intencional. Richardson (1999, p. 107) afirma que "a amostra tirada da população é do tipo intencional, uma vez que relaciona-se intencionalmente de acordo com certas características do plano e das perguntas de pesquisa formuladas". Para o levantamento, foi selecionada uma amostra aleatória de 25 indústrias de porte médio, com base no número de funcionários. De acordo com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micros e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2007), as empresas de médio porte são as que possuem de 100 a 499 empregados. A intencionalidade na seleção da amostra partiu do pressuposto que as pequenas empresas não possuem na sua estrutura uma área de contabilidade gerencial, objeto deste estudo; e as grandes empresas podem não possuir mais uma gestão familiar.

Para a coleta dos dados, foram realizados contatos prévios por telefone com os contadores gerenciais ou responsáveis pelo departamento financeiro das 25 indústrias. Com base nos dados coletados por telefone, foi escolhida uma amostra não-probabilística, composta das 15 indústrias que apresentaram respostas que mais correspondiam ao objetivo do estudo e permitissem maior comparabilidade. Os parâmetros para definir essa amostra foram os seguintes: a) possuir departamento de contabilidade gerencial implantado ou equivalente; e b) apresentar características familiares. As entrevistas foram gravadas com autorização dos respondentes.

Na análise dos dados, utilizou-se de abordagem quantitativa para as perguntas fechadas e da abordagem qualitativa para as perguntas abertas do roteiro de entrevista. A abordagem quantitativa é caracterizada por Richardson (1999, p. 70) "pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas". A abordagem qualitativa, segundo Triviños (1987, p. 116-117), "parte da descrição que procura captar não só a aparência do fenômeno, como também sua essência, buscando as causas da sua existência, explicar sua origem, relações e mudanças".

Uma das principais limitações da pesquisa decorre do fato de haver a possibilidade do entrevistado no momento da entrevista não ter lembrado de detalhes sobre ocorrências passadas relevantes para a pesquisa, por exemplo, possíveis alterações de procedimentos na contabilidade gerencial. Outra limitação é que o entrevistado pode ter considerado, em suas respostas, o planejamento para mu-

danças e não sobre as ocorrências de fato realizadas. Observa-se que as limitações decorrem da estratégia definida para a pesquisa; por isso, é importante alertar sobre eventuais riscos nas entrevistas.

Descrição e Análise dos Resultados

Esta seção inicia-se com a caracterização das empresas pesquisadas e o perfil dos respondentes da pesquisa. Na seqüência, são abordadas as mudanças de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial dessas empresas.

Caracterização das empresas pesquisadas

No Quadro 1, caracterizam-se as empresas pesquisadas, destacando o ano de fundação, participação da família na gestão, geração da família do fundador que ocupa cargo na administração da empresa, percentual anual de vendas exportadas e existência de filiais.

Quadro 1 – Características das Empresas Pesquisadas

Empresas	Ano de fundação	Participação da família na gestão	Geração familiar na gestão	Existência de filiais	% vendas no mercado externo
Empresa 1	25/05/1925	Sim	Segunda	Sim	90%
Empresa 2	27/01/1972	Não		Não	70%
Empresa 3	01/09/1975	Sim	Segunda	Sim	70%
Empresa 4	07/03/2000	Sim	Segunda	Sim	100%
Empresa 5	07/08/1947	Sim	Segunda	Não	87%
Empresa 6	01/08/1977	Não		Não	100%
Empresa 7	01/08/1972	Não		Não	100%
Empresa 8	03/11/1996	Sim	Segunda	Não	
Empresa 9	28/07/1970	Sim	Segunda	Não	80%
Empresa 10	01/01/1982	Sim	Segunda	Sim	95%
Empresa 11	10/02/1945	Sim	Segunda	Sim	100%
Empresa 12	01/09/1972	Sim	Primeira	Não	60%
Empresa 13	01/11/1982	Não		Sim	50%
Empresa 14	01/05/1923	Sim	Terceira	Não	95%
Empresa 15	12/09/1938	Sim	Segunda e Terceira	Sim	40%

Fonte: dados da pesquisa.

No Quadro 1, constata-se que as Empresas 2, 3, 6, 7, 9 e 12 tiveram sua fundação na década de 1970, representando 40% das empresas pesquisadas. Na década de 1920, foram fundadas as Empresas 1 e 14. A Empresa 15 foi a única a iniciar suas atividades na década de 1930. Depois, na década de 1940, encontram-se duas empresas, a 5 e a 11. Na década de 1980, também duas empresas iniciaram suas atividades, a 10 e a 13. Mais recentes, são a Empresa 8, que iniciou suas atividades na década de 1990, e a Empresa 4, no ano de 2000.

Quanto à participação da família na gestão, observa-se que quatro empresas não têm seus familiares participando da administração. No passado, essas empresas eram geridas por familiares, mas, na sucessão das gerações, familiares tomaram a decisão de profissionalizar a gestão, devido ao crescente número de herdeiros e eventuais conflitos entre eles. As demais onze empresas (74%) operam com familiares na administração. Apenas a Empresa 12 possui familiares da primeira geração ocupando cargos de presidência e direção, enquanto familiares de terceira geração participam da administração, em tais cargos, nas Empresas 14 e 15. A participação de familiares da segunda geração prevalece nas empresas pesquisadas - nove empresas (60%). A pesquisa indica que presidência, direção e gerência são os cargos ocupados por membros da família de segunda geração.

Nas entrevistas, em pergunta aberta relacionada à participação dos gestores no estabelecimento dos objetivos estratégicos, constatou-se que apenas nas Empresas 2, 8 e 14 eles não participam. A Empresa 2 explicou que a organização está passando por uma fase de reestruturação administrativa, e que a preocupação dos gestores está voltada para questões cambiais de curto prazo.

Na maioria das empresas, foi indicada a participação dos gestores no estabelecimento dos objetivos estratégicos. Contudo, nas entrevistas, observou-se que as empresas não disponibilizam um plano estratégico formal. As discussões estratégicas são realizadas a partir de reuniões com periodicidade mensal, nas quais também são discutidas questões operacionais de curto prazo. A alegação dos respondentes para essa realidade é que as empresas são de porte médio, nas quais a formalização de rotinas para discussões estratégicas engessaria a estrutura administrativa da empresa.

Em empresas familiares, segundo Lethbridge (1997), os proprietários relutam em dividir o poder com os novos sócios e em admitir o acesso de profissionais não-familiares a cargos de gerência. Na pesquisa, percebeu-se a forte influência da cultura familiar na gestão das empresas; a centralização da tomada de decisão nos proprietários ficou nítida na fala dos entrevistados.

Sobre a existência de filiais, em sete empresas (46%), foi indicado que possuem filiais na cidade de São Bento do Sul (SC) e uma delas também em Bento Gonçalves/RS. A Empresa 1 possui uma filial, revendedora de móveis; a Empresa 3, uma filial com fins comerciais; a Empresa 4, uma filial que está desativada temporariamente; a Empresa 10, uma filial para fins de gestão tributária; a Empresa 11, uma filial para armazenamento de produtos acabados; a Empresa 13 possui duas filiais, uma indústria localizada em São Bento do Sul/SC e outra com fins específicos de representação comercial na cidade de Bento Gonçalves/RS; e a Empresa 15 possui cinco filiais.

No que concerne ao percentual de vendas para o mercado externo, constata-se que apenas a Empresa 8 não comercializa seus produtos no mercado externo. Nas empresas que exportam, os respondentes informaram que comercializam seus produtos nos Estados Unidos, representando 29,79% das respostas. O continente europeu foi indicado por 59,57% dos respondentes. Nesse continente, o país que mais participa é a França, com 17,02% das respostas. Constatou-se baixa comercialização na América do Sul, apenas 8,51% das indicações.

Perfil dos respondentes da pesquisa

No Quadro 2, apresenta-se o perfil dos respondentes da pesquisa, especificamente a função que exercem na empresa, o tempo que estão nesta função e a formação acadêmica na graduação e na pós-graduação.

Quadro 2 – Perfil dos Respondentes

Empresas	Função	Tempo na função	Graduação	Pós-graduação (especialização)
Empresa 1	Contador	3 anos	Ciências Contábeis	Controladoria
Empresa 2	Diretor financeiro	8 anos		
Empresa 3	Gerente industrial	15 anos	Adm. de Empresas	
Empresa 4	Contador	1 ano	Ciências Contábeis	
Empresa 5	Contador gerencial	29 anos	Ciências Contábeis	
Empresa 6	Gerente administrativo	10 anos	Ciências Contábeis	
Empresa 7	Contador	16 anos		
Empresa 8	Gerente financeiro	1 ano	Comércio Exterior	
Empresa 9	Contador gerencial	7 anos	Ciências Contábeis	
Empresa 10	Gerente geral	2 anos	Adm. de Empresas	Administração e Marketing
Empresa 11	Contador gerencial	10 anos	Ciências Contábeis	Contabilidade Gerencial
Empresa 12	Contador	15 anos	Ciências Contábeis	Contabilidade Gerencial
Empresa 13	Gerente financeiro	12 anos		
Empresa 14	Diretor financeiro	2 anos	Adm. de Empresas	
Empresa 15	Controller	7 anos	Ciências Contábeis	MBA em Gestão Empresarial

Fonte: dados da pesquisa.

Sobre a função dos respondentes na empresa, observa-se, no Quadro 2, sete indicações com a função de Contador; destas, três responderam sobre sua função como Contador gerencial. Apenas um respondente, Empresa 15, exerce a função de *Controller*. A função de Diretor ou Gerente financeiro foi indicada por quatro respondentes. Os demais indicaram funções de Gerente geral, Gerente administrativo e Gerente industrial, respectivamente. Portanto, verifica-se que as

funções exercidas pelos respondentes da pesquisa têm relação com a contabilidade gerencial.

Em relação ao tempo que os respondentes exercem funções na contabilidade gerencial, além de verificar a experiência dos respondentes, o objetivo foi constatar uma das características das empresas familiares, que é a baixa rotatividade do quadro funcional. Verifica-se que sete respondentes indicaram que trabalham na empresa mais de dez anos. O respondente com maior tempo na função é o da Empresa 5, com 29 anos; e os respondentes com menor tempo na função são os da Empresa 4 e 8, ambos com apenas um ano. A média de tempo no cargo de todos os respondentes é de nove anos.

No que diz respeito à formação acadêmica, nota-se que oito respondentes são graduados em ciências contábeis. Deste grupo, dois têm curso de pós-graduação em nível de especialização em contabilidade gerencial e outro em controladoria; há, também, um que cursou *Master Business Administration* (MBA) em gestão empresarial. Dos demais respondentes graduados, três têm formação acadêmica em administração de empresas e outro em comércio exterior; este último também cursou uma pós-graduação em administração e marketing. As Empresas 2, 7 e 13 têm em seu quadro funcional profissionais sem curso de graduação para funções de contabilidade e finanças, mas parecem ter experiência na função devidos aos anos que trabalham na empresa.

Mudanças de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial

Para averiguar mudanças de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial, por meio da análise de conteúdo das entrevistas, identificaram-se: as atividades que mais realizam hoje, na contabilidade gerencial, do que há cinco anos; o tempo dedicado às atividades da contabilidade gerencial; e, mudanças ocorridas na contabilidade gerencial nas empresas.

Atividades realizadas na contabilidade gerencial mais atualmente do que no passado

Expõem-se na Tabela 1 as atividades que as empresas estão desenvolvendo mais atualmente do que desenvolviam há cinco anos na contabilidade gerencial.

Tabela 1 – Atividades que Realizam mais Atualmente do que há Cinco Anos na Contabilidade Gerencial

Lista de atividades	Quantidade	%
Execução de análises financeiras e econômicas	12	80,00
Sistemas de contabilidade e relatórios contábeis	11	73,33
Conformidade às questões tributárias	10	66,67
Controle da função de contabilidade/finanças	10	66,67
Planejamento tributário e estratégico	10	66,67
Sistemas de contabilidade de custos	10	66,67
Conformidade ao governo ou agências regulatórias	9	60,00
Planejamento de longo prazo (estratégico)	9	60,00
Sistemas computadorizados e operações	9	60,00
Consultoria interna	7	46,67
Melhoria de processos	7	46,67
Auditoria interna	6	40,00
Avaliação de desempenho	6	40,00
Elaboração de orçamento de curto prazo	6	40,00
Política de contabilidade	6	40,00
Sistemas e controle de qualidade	6	40,00
Análise de mercado	5	33,33
Financiamento externo	5	33,33

Gerência de recursos	5	33,33
Recursos humanos	5	33,33
Consolidações	3	20,00
Educação da organização	3	20,00
Preço de transferência	3	20,00
Fusões, cisões e incorporações	2	13,33
Gerência de risco	2	13,33
Investimentos em fundos	1	6,67

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se, na Tabela 1, que a preocupação maior da contabilidade gerencial das empresas familiares pesquisadas está nas seguintes atividades: execução de análises financeiras e econômicas, sistemas de contabilidade e relatórios contábeis, conformidade às questões tributárias, controle da função de contabilidade/finanças, planejamento tributário e estratégico, sistemas de contabilidade de custos, conformidade ao governo ou agências regulatórias, planejamento de longo prazo (estratégico) e sistemas computadorizados e operações. Todas estas atividades tiveram percentuais iguais ou superiores a 60% nas indicações dos respondentes.

Embora com menor intensidade, observa-se que os contadores gerenciais dessas empresas, também, desempenham atividades/funções diferentes das convencionais. Dedicam parte do seu tempo para atividades de consultoria interna, melhoria de processos, entre outras atividades que fogem da rotina contábil. Os avanços tecnológicos contribuíram sobremaneira para liberar parte do tempo que era tomado pelos aspectos mecanicistas da contabilidade. No entanto, a burocracia governamental, principalmente nas questões tributárias, está exigindo dos contadores gerenciais tempo maior de trabalho, proporcionalmente, do que há cinco, nas atividades relacionadas à avaliação das conformidades impostas pelo governo.

Percebe-se, de forma geral, que o trabalho dos contadores gerenciais foi ampliado devido a fatores contingenciais e institucionais. O avanço da estrutura tecnológica foi predominante para essa transformação. As pressões institucionais do governo e o acirramento da concorrência global também proporcionaram mudanças, exigindo que a estrutura administrativa fosse e continue sendo adaptada às oscilações cada vez mais rápidas do mercado.

Tempo dedicado às atividades da contabilidade gerencial

Os respondentes atribuíram notas de 1 a 4 para o tempo dedicado às atividades do seu trabalho, sendo: nota 1 para a atividade que ocupa mais tempo; 2, que ocupa um tempo razoável; 3, pouco tempo; e 4 para as atividades que jamais foram desenvolvidas. A Tabela 2 evidencia a média e o desvio padrão do tempo dedicado às atividades da contabilidade gerencial. Além disso, a coluna "Principal" registra a nota que teve maior porcentagem de indicações e a coluna "Viés" significa a tendência de indicações para determinada nota.

Tabela 2 – Tempo Dedicado às Atividades da Contabilidade Gerencial

Atividades	Principal		Viés		Média	Desvio Padrão
	Tempo	%	Tempo	%		
Fusões, cisões e Incorporações	4	80	3	20	3,80	0,7746
Consolidações	4	60	3	40	3,60	0,7368
Investimentos em fundos	4	67	3	33	3,67	0,7237
Financiamento externo	4	60	3	40	3,60	0,6325
Preço de transferência	4	53	3	47	3,53	0,9155
Auditoria interna	3	60	4	40	3,40	0,8281
Gerência de recursos	3	60	4	40	3,40	0,9856
Gerência de risco	3	60	4	40	3,40	0,8281
Educação da organização	3	73	4	27	3,27	0,8837

Consultoria interna	3	80	4	20	3,20	0,8619
Análise de mercado	3	87	4	13	3,13	1,1872
Política de contabilidade	3	87	4	13	3,13	0,8338
Sistemas e controle de qualidade	3	87	4	13	3,13	1,1255
Recursos humanos	3	93	4	07	3,07	1,2228
Avaliação de desempenho	3	100	-	-	3,00	1,1952
Elaboração de orçamento de curto prazo	3	100	-	-	3,00	1,1952
Melhoria de processos	3	73	2	27	2,73	1,0998
Planejamento de longo prazo (estratégico)	3	73	2	27	2,73	1,0998
Planejamento tributário e estratégico	3	73	2	27	2,73	1,2228
Conformidade ao governo ou agências regulatórias	3	67	2	33	2,67	1,2344
Sistemas computadorizados e operações	2	60	3	40	2,40	1,1212
Sistemas de contabilidade de custos	2	67	3	33	2,33	1,1127
Conformidade às questões tributárias	2	87	3	13	2,13	1,1872
Controle da função de contabilidade/finanças	2	87	3	13	2,13	1,1872
Execução de análises financeiras e econômicas	2	87	3	13	2,13	1,1872
Sistemas de contabilidade e relatórios contábeis	2	67	1	33	1,67	0,8165

Fonte: dados da pesquisa.

Na Tabela 2, observa-se que as atividades que tiveram maiores médias foram respectivamente: Fusões, cisões e incorporações; Consolidações; Investimentos em fundos; Financiamento externo; e Preço de transferência. Essas atividades são as que também apresentaram os menores desvios padrões, com exceção da última. Portanto, são as atividades que a contabilidade gerencial dedica menos tempo, isto é, todas tiveram a nota 4 como mais indicada, o que significa que essas atividades jamais foram desenvolvidas. O "Viés" (tendência de indicações de uma nota) é representado pela nota 3, indicando que essa atividade pouco tempo ocupa na contabilidade gerencial das empresas pesquisadas.

Na coluna "Viés", buscou-se registrar a tendência das notas atribuídas pelos respondentes. Por exemplo, na atividade Fusões, cisões e incorporações, a maioria dos respondentes (80%) atribuiu nota 4, significando que tal atividade jamais foi desenvolvida por esses respondentes. Entre os demais respondentes, a nota mais atribuída foi 3, indicando que essa atividade pouco tempo ocupa. Assim, com base nas notas atribuídas pelos respondentes, a referida atividade demanda pouco ou nenhum tempo dos responsáveis pela contabilidade gerencial.

Outras atividades que demandam pouco tempo da contabilidade gerencial, que tiveram a nota 3 com maior porcentagem de indicações (Principal) e a nota 4 com tendência de indicações (Viés), são as seguintes: Auditoria interna; Gerência de recursos; Gerência de risco; Educação da organização; Consultoria interna; Análise de mercado; Política de contabilidade; Sistemas e controle de qualidade; e Recursos humanos.

Por outro lado, as atividades que apresentaram as menores médias são respectivamente: Sistemas de contabilidade e relatórios contábeis; Execução de análises financeiras e econômicas; Controle da função de contabilidade/finanças; Conformidade às questões tributárias; e, Sistemas de contabilidade de custos. Portanto, essas atividades foram apontadas como as que demandam maior tempo da contabilidade gerencial nas empresas pesquisadas.

Concentrando-se mais nas atividades específicas e inerentes à contabilidade, apresenta-se na Tabela 3 a média percentual do tempo que os contadores gerenciais indicaram dedicar às atividades de coleta de dados; análise ou interpretação dos dados; compartilhamento das informações; e controle do trabalho de outra pessoa.

Tabela 3 – Média Percentual do Tempo que os Contadores Gerenciais Dedicam às Atividades

Atividades	Média % do tempo	Desvio Padrão
Coleta de dados	34,67	30,5583
Análise e interpretação dos dados	22,67	9,3883
Compartilhamento das informações	24,33	15,7505
Controle do trabalho de outras pessoas	18,33	12,1027

Fonte: dados da pesquisa.

Nota-se, na Tabela 3, que os contadores gerenciais das empresas pesquisadas, em média, dedicam aproximadamente um terço do seu tempo à atividade de coleta de dados, ou seja, 34,67% de seu tempo é investido no trabalho mecanicista da contabilidade. Dedicam 22,67% do seu tempo para análise e interpretação dos dados. A atividade de compartilhamento das informações ocupa 24,33% do tempo de trabalho dos contadores gerenciais, e atividade de controle do trabalho de outras pessoas ocupa 18,33% do seu tempo. O desvio padrão é alto porque os respondentes indicaram percentuais bastante diferentes para cada uma das quatro atividades.

Evidencia-se, assim, a mudança do papel da contabilidade gerencial nas empresas. A responsabilidade recíproca pelo resultado da organização faz com que os contadores gerenciais se envolvam em todo o ambiente de negócios da empresa. O responsável pela coleta de dados, geralmente, é o contador gerencial. Em algumas empresas, essa atividade é desenvolvida por vários departamentos, sendo que cada departamento faz a coleta de dados e a repassa à contabilidade gerencial. Em outras empresas, praticamente, não existe mais a atividade de coleta de dados, uma vez que dispõem de *softwares* interligados que disponibilizam a informação instantaneamente.

Ainda nas entrevistas, constatou-se que, em nove empresas, o contador gerencial trabalha em equipes multifuncionais. Uma equipe multifuncional tem tarefas específicas e é composta por pessoas de vários departamentos da empresa. O papel dos contadores gerenciais como membro de equipe nas empresas pesquisadas prepondera nas equipes multifuncionais. Essas equipes são constituídas, especialmente, para estudos sobre a estrutura de custos de produção com vistas em negociações com o mercado externo.

Notou-se, ainda, que a prática gerencial da contabilidade existe independente da contabilidade ser terceirizada ou interna. Em algumas empresas, constatou-se que há escritórios de contabilidade que prestam serviços gerenciais. O fato de haver uma contabilidade interna instituída na empresa não significa que esta esteja desenvolvendo gerencialmente o seu trabalho. Em algumas empresas que possuem departamento de contabilidade interna, observou-se completa estagnação da contabilidade gerencial, não oferecendo serviços de suporte gerencial aos gestores, limitando-se apenas às questões burocráticas e fiscais.

Neste cenário de estagnação, foi identificada forte influência de cultura familiar nos processos de gerência das empresas. Os proprietários das empresas pesquisadas centralizam o processo decisório e pouco utilizam os controles internos, o que, segundo os respondentes, é algo que dificulta o desenvolvimento da contabilidade gerencial.

Apresenta-se, na Tabela 4, a alteração na proporção do tempo dedicado, atualmente, pelas pessoas às atividades da contabilidade gerencial, em relação à cinco anos atrás, especificamente de: coleta e compilação de dados; preparação dos relatórios financeiros padronizados; interpretação e análise dos dados e das informações; e envolvimento ativo em decisões do negócio.

Tabela 4 – Alteração na Proporção do Tempo Dedicado pelas Pessoas às Atividades da Contabilidade Gerencial

Atividades	Mais tempo		Tempo mais ou menos idêntico		Menos tempo	
	Quantid	%	Quantid	%	Quantid	%
Coleta e compilação de informação	6	40,00	3	20,00	6	40,00
Preparação dos relatórios financeiros padronizados	5	33,33	8	53,33	2	13,33
Análise e interpretação dos dados e das informações	9	60,00	4	26,67	2	13,33
Envolvimento ativo em decisões do negócio	11	73,33	1	6,67	3	20,00

Fonte: dados da pesquisa.

A Tabela 4 evidencia que 73% dos contadores gerenciais estão gastando mais tempo no envolvimento ativo em decisões do negócio. Alguns informaram que seu papel estendeu-se além do negócio, que sua função se expandirá em breve para a função estratégica e que compartilharão ainda mais a tomada de decisão organizacional com a diretoria. Além disso, 60% dos contadores gerenciais estão investindo maior proporção de seu tempo em análise e interpretação dos dados e das informações.

Na preparação dos relatórios financeiros padronizados, estão gastando quantidade de tempo mais ou menos idêntica. Já na coleta e compilação de dados, as indicações aparecem de forma nebulosa, sendo que 40% dedicam atualmente mais tempo e outros 40%, menos tempo, o que está fortemente relacionado com a presença ou não de sistemas integrados de informações nas empresas.

Sinalizações de mudanças nos hábitos e rotinas da contabilidade gerencial

Para identificar sinalizações de mudanças nos hábitos e rotinas da contabilidade gerencial nas empresas pesquisadas, formularam perguntas aos entrevistados sobre os temas que constam no Quadro 3.

Quadro 3 – Sinalizações de Mudanças nos Hábitos e Rotinas da Contabilidade Gerencial

Questões sobre mudanças nos hábitos e rotinas da contabilidade gerencial
Mudanças que estão acontecendo na contabilidade gerencial
Impacto das mudanças da contabilidade gerencial nas pessoas envolvidas
Fatores importantes para promover a mudança na função contabilidade gerencial
Velocidade das mudanças que estão ocorrendo na contabilidade gerencial
Sentimento de ameaça das pessoas que trabalham na contabilidade gerencial
Influência das mudanças ocorridas nos hábitos dos indivíduos
Consideração pela empresa dos hábitos individuais para estabelecer novas regras
Mudanças ocorridas decorrentes das transformações do papel da contabilidade gerencial
Mudanças das atividades por causa das mudanças no papel da contabilidade gerencial
Mudanças nas atividades da contabilidade gerencial significa, freqüentemente, que precisam adquirir novos conhecimentos e habilidades

Fonte: elaboração própria.

Em relação às mudanças que estão acontecendo atualmente na função da contabilidade gerencial, os respondentes das Empresas 3 e 6 destacaram a alteração de foco da contabilidade gerencial. No passado, analisavam apenas dados históricos, mas, atualmente, a contabilidade gerencial está exercendo outra função, qual seja, a análise prospectiva das informações. O entrevistado da Empresa 11 destacou as simulações estratégicas como um novo serviço que está sendo oferecido atualmente pela contabilidade gerencial.

Os entrevistados foram argüidos sobre o modo que essas mudanças afetam as pessoas envolvidas no trabalho. O respondente da Empresa 1 destacou a participação do contador nas negociações com sindicatos e nas relações com profissionais de outros departamentos. Os respondentes das Empresas 6 e 12 destacaram que as mudanças estão exercendo pressão na função do contador gerencial e este necessita ser ágil, ter capacidade de solução de problemas com rapidez. O respondente da Empresa 9 teve outro foco, respondeu que, para enfrentar o ambiente de mudanças, está aprimorando seu hábito de leitura.

A entrevista teve seqüência sobre quais os fatores que o entrevistado considera importantes para promover a mudança na função da contabilidade gerencial. Os respondentes citaram a desburocratização governamental, tamanho organizacional e capacitação profissional. O responde da Empresa 1 opinou a respeito das mudanças que estão ocorrendo: "são positivas, há uma valorização efetiva do profissional".

Sobre a velocidade das mudanças, 80% dos entrevistados indicaram que as mudanças na contabilidade gerencial estão ocorrendo de forma mais rápida atualmente do que no passado. No entanto, os contadores gerenciais acreditam que as mudanças proporcionam legitimidade para a contabilidade, particularmente no que concerne aos atributos de tempestividade e atualidade na geração e fornecimento de informações ao processo decisório.

Em relação ao sentimento de ameaça das mudanças, percebeu-se nas entrevistas que a maioria dos contadores gerenciais está buscando aperfeiçoar-se e adaptar-se às mudanças. A capacitação profissional foi citada em diversos momentos nas entrevistas; os contadores estão cientes que necessitam de educação continuada para permanecerem no mercado profissional. Nota-se, também, que os proprietários das empresas familiares estão procurando capacitar-se para competirem nesse novo cenário de mercado.

Foi perguntado se as mudanças ocorridas estão influenciando os hábitos dos indivíduos. Apenas três respondentes indicaram "não" para essa questão. Os demais respondentes relacionaram diversos hábitos que foram influenciados pelas mudanças, tais como: ser autodidata, ser pró-ativo, o estresse, a redução do tempo com a família e a leitura diária.

No que concerne à consideração pela empresa em relação aos hábitos individuais para estabelecer novas regras, na entrevista com o respondente da Empresa 11, foi destacado o estresse que está sofrendo devido às novas responsabilidades do seu cargo. Os resultados da pesquisa mostram semelhanças à situação dos contadores americanos, em que a pesquisa do IFAC (1999) identificou alto nível de estresse entre os entrevistados.

Na seqüência, os entrevistados foram solicitados a citar algum exemplo de como suas atividades se alteraram por causa das mudanças no papel da contabilidade gerencial. Os respondentes das Empresas 1 e 4 citaram como exemplo a rapidez das informações. Apontaram, também, que a função do contador não é mais voltada aos aspectos mecanicistas da contabilidade. O papel tradicional do contador está se transformando, estão investindo mais tempo na análise econômico-financeira dos dados gerados pela contabilidade.

O respondente da Empresa 11 destacou que a nova função da contabilidade gerencial é "gerar informações relevantes e não mais relatórios financeiros". Já o respondente da Empresa 15 cita o envolvimento da contabilidade gerencial em outras áreas de gestão da empresas: "Maior envolvimento com o Planejamento". Nota-se que as funções da contabilidade gerencial estão bastante diversificadas, o contador gerencial atua na geração de informações, auxilia na tomada de decisão e trabalha como consultor com ênfase nos objetivos estratégicos.

Os respondentes foram questionados se as mudanças nas atividades da contabilidade gerencial significam, freqüentemente, que precisam adquirir novos conhecimentos e habilidades. Apenas três respondentes informaram que não, enquanto os demais (doze) indicaram afirmativamente. Também foram argüidos sobre quais habilidades ou áreas de conhecimento que procuraram aprender, a fim de executar suas funções na contabilidade gerencial, nos últimos cinco anos. Di-

versas áreas de conhecimento foram apontadas: legislação tributária, contabilidade de custos, legislação trabalhista, economia, melhoria de processos, área industrial, consultoria interna, análise financeira e conhecimentos na área de gestão de empresas.

Percebe-se que a função da contabilidade gerencial está cada vez mais abrangente. A multidisciplinaridade discutida na literatura é realidade nas empresas. As entrevistas evidenciaram que os contadores gerenciais estão procurando se aprimorar em outras áreas de conhecimento. Igualmente como indicado na pesquisa do IFAC (1999), a atividade de melhoria de processos é uma das áreas que os contadores gerenciais estão procurando capacitar-se. As alterações ocorridas na contabilidade gerencial dessas empresas denotam mudanças de hábitos e rotinas e de sua institucionalização, conforme apontado por Lorenz (2000) e Guerreiro, Frezatti e Casado (2004).

A formação de hábitos e rotinas, tendo como referência a cultura organizacional, a rede social familiar e a propriedade do capital social, foi constatada no contexto das empresas familiares pesquisadas. Observa-se nessas empresas, conforme destacado por Caffarena (2006), a presença da cultura da família do proprietário e a família exercendo forças no comportamento da empresa, centralizando as informações e decisões, controlando o negócio e influenciando, assim, o crescimento da empresa.

Conclusões

O estudo objetivou analisar a institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial, no período de 2003 a 2007, em indústrias de móveis do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC. Para tal, realizou-se pesquisa descritiva do tipo *survey*, com abordagem quantitativa e qualitativa dos dados. A população da pesquisa compreendeu as 73 indústrias de porte médio associadas ao Sindicato das Indústrias da Construção e do Mobiliário de São Bento do Sul, e uma amostra não-probabilística de 15 indústrias foi selecionada, tendo em vista as que poderiam melhor contribuir ao objetivo do estudo.

Constatou-se que a preocupação maior da contabilidade gerencial das empresas familiares pesquisadas diz respeito às atividades de: execução de análises financeiras e econômicas, sistemas de contabilidade e relatórios contábeis, conformidade às questões tributárias, controle da função de contabilidade/finanças, planejamento tributário e estratégico, sistemas de contabilidade de custos, conformidade ao governo ou agências regulatórias, planejamento de longo prazo e sistemas computadorizados e operações.

Quanto ao tempo dedicado às atividades da contabilidade gerencial, a pesquisa revelou que as atividades que demandam maior tempo são, respectivamente: sistemas de contabilidade e relatórios contábeis; execução de análises financeiras e econômicas; controle da função de contabilidade/finanças; conformidade às questões tributárias; e sistemas de contabilidade de custos. Um cenário que ainda requer mudanças diz respeito ao fato de, aproximadamente, um terço do tempo dos contadores gerenciais das indústrias pesquisadas ser dedicado à atividade de coleta de dados, ou seja, esse tempo é investido no trabalho mecanicista da contabilidade.

De forma geral, a pesquisa evidenciou que 60% dos contadores gerenciais estão investindo maior proporção de seu tempo em análise e interpretação dos dados e, outro aspecto interessante, 73% em decisões do negócio. Além disso, estão gastando menos tempo na coleta e compilação de dados. Na preparação dos relatórios financeiros padronizados, estão gastando quantidade de tempo mais ou menos idêntica.

As mudanças nas atividades e funções da contabilidade gerencial implicaram na institucionalização de novos hábitos e rotinas. As mudanças foram influenciadas pelos avanços tecnológicos, que contribuíram para liberar parte do tempo dos contadores gerenciais que era tomado pelos aspectos mecanicistas da conta-

bilidade, para realizar atividades mais voltadas ao suporte no processo de gestão. Por outro lado, a burocracia governamental, principalmente nas questões tributárias, está lhes exigindo mais tempo. A cultura da família, também, tem impactos nas mudanças na contabilidade gerencial, muitas vezes limitando a institucionalização de novos controles de gestão devido à centralização do poder na família.

A dedicação dos profissionais da contabilidade gerencial às atividades mais voltadas ao suporte no processo de gestão representa um hábito que se transformou em rotina e foi institucionalizado na contabilidade na maioria das indústrias pesquisadas. As fases do modelo de institucionalização (codificação, incorporação, reprodução e institucionalização) de Burns e Scapens (2000), detalhadas por Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008), estão refletidas nessa mudança em decorrência dos avanços tecnológicos, que liberaram parte do tempo dos contadores gerenciais antes tomado pelos aspectos mecanicistas da contabilidade.

A informatização da contabilidade gerencial foi promovida para atender uma demanda de informações mais direcionadas ao processo de gestão dessas indústrias (o campo institucional codifica princípios institucionais em regras e rotinas – codificação). A contabilidade gerencial passou a suprir essa lacuna quando parte do trabalho mecanicista foi substituído por atividades automatizadas (os atores, por meio de suas ações e interações, campo da ação, incorporam as regras e rotinas – incorporação). A dedicação da contabilidade gerencial às atividades de suporte ao processo de gestão se transformou em rotina (o comportamento repetitivo dos atores provoca a repetição de regras e rotinas – reprodução). Esta mudança de enfoque no trabalho se constituiu em novo elemento do campo institucional (essas rotinas e regras se tornam institucionalizadas – institucionalização).

Outra mudança que foi institucionalizada na contabilidade gerencial das indústrias pesquisadas é a dedicação de mais tempo à burocracia governamental, principalmente nas questões tributárias. Com uma carga tributária elevada, as indústrias se viram obrigadas a dedicar mais tempo à burocracia governamental e ao planejamento tributário, para não incorrer em multas e perder competitividade em relação aos concorrentes. O contador gerencial criou o hábito de perseguir a correta interpretação da legislação, de zelar pelos prazos e feita dos documentos exigidos pela legislação (conformidade com exigências governamentais) e de fazer o planejamento tributário da indústria com vistas à economicidade. Tais hábitos se transformaram em rotinas ao longo dos anos, nessas indústrias, e foram institucionalizados.

Por fim, observou-se que a cultura da família impacta nas mudanças da contabilidade gerencial, podendo limitar a institucionalização de novos controles de gestão. A centralização do poder na família pode inibir a criação de controles típicos de uma organização de gestão descentralizada, por exemplo, aqueles voltados à avaliação de desempenho das áreas de responsabilidade (preço de transferência, *balanced scorecard*) ou até controles que já deveriam ter sido implementados (relatórios que evidenciam a origem e aplicação de recursos, fluxo de caixa projetado, planilhas de custos). A centralização do poder e a cultura do fundador podem interferir na velocidade das mudanças da contabilidade gerencial, estendendo a linha de tempo para a criação de novos hábitos e rotinas e sua institucionalização.

Conclui-se, com base nas entrevistas em indústrias de móveis do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC, que a institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial ocorreu, no período de 2003 a 2007, em algumas indústrias com maior e, em outras, com menor intensidade. Também, foi percebido que os profissionais da contabilidade das indústrias pesquisadas assimilaram as mudanças que estão ocorrendo e se preocupam com a capacitação profissional necessária. Assim, novas práticas podem surgir e ganhar legitimidade, a partir do momento em que outros integrantes do campo as imitam e aceitam indiscriminadamente sua validade e valor, conforme proposto por Fleck (2006).

Considerando-se as limitações desta pesquisa, recomenda-se que outras semelhantes sejam realizadas em diferentes pólos moveleiros de indústrias familiares do país, para fins de comparação dos resultados, uma vez que o setor e a influência da família na gestão podem lhes conferir particularidades na contabilidade gerencial. Sugere-se, ainda, que pesquisa semelhante seja realizada no setor, com indústrias sem a característica familiar, para confrontar os resultados e averiguar se diferem em decorrência desse tipo de gestão.

Referências

- ANTHONY, R.N. *Contabilidade gerencial: introdução à contabilidade*. São Paulo: Atlas 1976.
- ATKINSON, A.A.; BANKER, R.D.; KAPLAN, R.S.; YOUNG, S.M. *Contabilidade gerencial*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- BARLEY, S.R.; TOLBERT, P.S. Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution. *Organization Studies*, v. 18 , n. 1, p. 93-117, jan., 1997.
- BERGER, P.; LUCKMANN, T. *Social construction of reality*. New York: Anchor Books, 1967.
- BURNS, J. The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 13, n. 5, p. 566-596, 1999.
- BURNS, J.; SCAPENS, R.W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, v. 11, n. 1, p. 3-25, mar., 2000.
- CAFFARENA, L.C. *The role of informal institutional factors in the family business*. Catalonia/Spain: Universitat Autònoma de Barcelona, 2006.
- COVALESKI, M.A.; DIRSMITH, M.W.; SAMUEL, S. Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research*, v. 8, n. 1, p. 1-35, 1996.
- DENK, A. *Perfil socioeconômico*: São Bento do Sul. Joinville: Univille, 2007.
- FLECK, D.L. Institucionalização, sucesso e fracasso organizacional. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 30., 2006, Salvador. *Anais ...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2006.
- GIDDENS, A. *Central problems in social theory: action, structure, and contradiction in social analysis*. Berkeley, Calif: University of California Press, 1979.
- GRANLUND, M.; LUKKA, K. It's a small world of management accounting practices. *Journal of Management Accounting Research*, v.10, n. 1, p. 153-179, 1998.
- GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em busca do entendimento da formação dos hábitos, rotinas e instituições da contabilidade gerencial. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004, São Paulo. *Anais...* São Paulo: FEA/USP, 2004.
- GUERREIRO R.; PEREIRA C.A.; FREZATTI, F. Aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. *Organizações & Sociedade*, v. 15, n. 44, p. 45-62, jan./mar., 2008.
- GUERREIRO R.; PEREIRA C.A.; REZENDE A.J. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 29., 2005, Brasília. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2005.
- GUPTA, P.P.; DIRSMITH, M.W.; FORGARTY, T.J. Coordination and control in a government agency: contingency and institutional theory perspectives on GAO audits. *Administrative Science Quarterly*, v. 39. n. 2, p. 264-284, 1994.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). *International Management Accounting Practice 1 (IMAP1)*. March, 1999.

LAWRENCE, T.B.; WINN M.I.; JENNINGS, P.D. The temporal dynamics of institutionalization. *Academy of Management, The Academy of Management Review*, v. 26. n. 4, p. 624-644, 2001.

LETHBRIDGE, E. *Tendências da empresa familiar no mundo*. 7. ed. Rio de Janeiro: BNDES, 1997.

LORENZ, E. Organisational routines in the light of 'old' evolutionary economics: bringing politics back into the study of organisational learning. *European Journal of Economic and Social Systems*, v. 14, n. 2, p. 191-207, 2000.

MACHADO-DA-SILVA, C.L.; GONÇALVES, S.A. Nota técnica: a teoria institucional. In : CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (Orgs. Brasil). *Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais*. São Paulo: Atlas, 1999. p. 218-225. Vol. 1.

MARCONI, M.A.; LAKATOS, E.M. *Fundamentos de metodologia científica*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, G.A. *Manual para elaboração de monografias e dissertações*. São Paulo: Atlas, 1994.

MEYER, J.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977.

OLIVEIRA, S.L. *Tratado de metodologia científica*. São Paulo: Pioneira, 2001.

RICHARDSON, R.J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1999.

SCAPENS, R.W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, v. 3, n. 3/4, p. 301-321, 1994.

SCOTT, W.R. *Organizations, rational, natural and open systems*. 4. ed. New Jersey: Prentice Hall, 1995.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICROS E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). Relatório econômico anual 2006 de São Bento do Sul. São Bento do Sul, 2007.

TOLBERT, P.S.; ZUCKER, L.G. A institucionalização da teoria institucional. In : CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (Orgs. Brasil). *Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais*. São Paulo: Atlas, 1999. p. 194-217. Vol. 1.

TRIVIÑOS, A.N.S. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas, 1987.

VASCONCELOS, F.C.; MACHADO-DA-SILVA, C.L. A teoria institucional em um contexto brasileiro: dinâmicas de inovação e imitação. *RAE-eletrônica*, v. 4, n. 1, art. 4, jan./jul., 2005.

Artigo recebido em 23/02/2009.

Artigo aprovado, na sua versão final, em 16/06/2010.