

Faça o que Eu Faço, Mas Não Faça o que Eu Digo: o Discurso da Mudança e a Ação da Estabilidade em Uma Organização Industrial

EMANUEL JUNQUEIRA

Programa de Pós-Graduação em Administração da
Universidade Federal do Espírito Santo (UFES)

CÉLIA BUBACH

Universidade Federal do Espírito Santo (UFES)

Resumo

A pesquisa teve por objetivo investigar como ocorre o processo de mudança planejada no Sistema de Controle Gerencial (SCG) em uma organização industrial brasileira, analisando os fatores inibidores e estimuladores da institucionalização do mesmo. Utilizamos um estudo de caso único e elementos da análise do discurso para descrever e explicar como a estabilidade e a mudança do SCG coexistem em um período de desacoplamento entre as regras e os hábitos e rotinas da organização. Para a coleta de dados, utilizamos entrevistas semiestruturadas, com 11 gestores e usuários do SCG, a observação não participante e o levantamento documental. Os dados foram coletados entre agosto de 2014 e março de 2015 e englobam um período de 15 anos. Aplicamos os modelos teóricos de Huy (2001) e as recomendações de Burns e Scapens (2000) e Lukka (2007) para explicar como transcorreu o processo de mudança no SCG, sendo possível identificar os fatores de estímulo e resistência à sua institucionalização e quais os atores organizacionais que atuaram como agentes da mudança e da resistência. Como contribuições, foi demonstrada a influência dos fatores isomórficos na escolha das práticas de controle gerencial, a evidência de que a mudança no SCG não é meramente mecânica ou automática e que o discurso da mudança pode permear a organização sem que a ação seja concretizada, revelando um descompasso entre o discurso da alta administração e a ação da mesma. A análise está limitada ao caso estudado, porém apresenta uma base reflexiva para a compreensão do processo de mudança planejada para a adoção de novas práticas de controle gerencial e contribui no campo de investigação sobre a mudança no SCG e a institucionalização de suas práticas.

Palavras-chave: Sistema de Controle gerencial. Teoria Institucional. Mudança organizacional.

1. INTRODUÇÃO

Tendo como premissa a ideia de que não existe um padrão ou um “modelo ideal” para o Sistema de Controle Gerencial – SCG, observamos nas últimas décadas uma significativa evolução no seu entendimento, partindo de uma concepção meramente técnica e padronizada para uma visão estratégica, em que o mesmo é entendido como um instrumento fundamental para gestão dos negócios (Nisiyama e Oyadomari, 2012), o que torna pertinente o desenvolvimento de pesquisas empíricas focadas no funcionamento prático desse sistema e os fatores que determinam suas mudanças ao longo do ciclo de vida organizacional (Burns e Scapens, 2000; Lukka, 2007).

A literatura sobre a mudança organizacional relata que podem ocorrer resistências no processo de adoção de novas práticas gerenciais que compõem o SCG, dificultando a sua institucionalização (Ribeiro e Scapens, 2006; Guerreiro *et al.*, 2012). Assim, compreender como se desenvolve o processo mudança em um SCG pode trazer informações úteis e relevantes àqueles que o conduzem, possibilitando uma melhor análise das resistências que podem surgir à forte demanda por mudanças em um ambiente cada vez mais competitivo.

Para tanto, torna-se relevante investigar organizações onde o processo de mudança planejada (Huy, 2001) das práticas de controle gerencial esteja em desenvolvimento (Beekman, Chenhall e Euske, 2007; Lukka, 2007), possibilitando captar informações mais detalhadas para entender como o SCG se altera sob as influências internas e externas. Procurando contribuir com essa lacuna na literatura, o nosso estudo de caso em profundidade foi realizado em uma organização industrial brasileira do ramo de insumos siderúrgicos em que um processo de mudança significativa no SCG desenvolveu-se a partir da década de 2000, ganhando força a partir de 2010.

Autores como Berry e outros (2009) têm defendido uma abordagem de base mais sociológica para o estudo do SCG sustentados na ideia de que são as pessoas que projetam os controles que serão utilizados pela organização, ou seja, as práticas de controle gerencial são socialmente construídas, influenciando e sendo influenciadas pelos atores organizacionais, afetando o comportamento dos mesmos. Essa abordagem difere da abordagem convencional que percebe o SCG como passivo, apenas fornecendo informações para auxiliar no processo de decisão dos gestores (Chenhall, 2003).

Entre as abordagens com influências sociológicas que podem oferecer uma nova perspectiva de análise para o SCG destaca-se a teoria institucional (Aguilar e Guerreiro, 2008; Berry *et al.*, 2009; Fonseca e Machado-da-Silva, 2010), defendendo a ideia da institucionalização como um processo pelo qual uma prática ou um fenômeno é dado como certo, como regra, necessária ao cotidiano das organizações inseridas num determinado campo organizacional onde aquela prática ou fenômeno foi institucionalizado (Meyer e Rowan, 1977) e principalmente, sustentando que a “conduta organizacional também é modelada por elementos socioculturais, e não somente por fatores técnicos e financeiros, internos ou externos” (Fonseca e Machado-da-Silva, 2010, p. 47).

Sob essa ótica, ao buscar a conformidade com os elementos do ambiente em que atuam, as organizações buscam garantir apoio e legitimidade, sendo que a reprodução desse comportamento, ao longo do tempo, pode conduzir a uma convergência de estruturas (DiMaggio e Powell, 1983), em que organizações agem com uma afinidade de ideias e atitudes que podem induzir a adoção de práticas gerenciais comuns e institucionalizadas (Goretzki, Strauss e Weber, 2013). Ao adotarem esse tipo de comportamento optam por uma motivação

que vai além da meramente econômica ou competitiva, indicando que as mudanças organizacionais podem ocorrer também em razão de processos que tornam as organizações mais semelhantes entre si sem, contudo, torná-las mais eficientes (DiMaggio e Powell, 1983).

Assim, a teoria institucional pode oferecer explicações para o fenômeno em que organizações adotam determinadas práticas gerenciais com objetivo maior de obter a legitimidade ao invés de motivações prioritariamente econômicas (Oyadomari *et al.*, 2008) mostrando como os comportamentos organizacionais são respostas não só às pressões do mercado, mas também às pressões institucionais (Greenwood e Hinings, 1996).

O objetivo geral dessa pesquisa é, através de um estudo de caso único e em profundidade, investigar **como ocorre o processo de mudança planejada no SCG em uma organização industrial brasileira**, analisando as alterações das práticas gerenciais e os fatores estimuladores e inibidores da institucionalização das mesmas.

Utilizando o Modelo Huy (2001) de mudança planejada, objetivamos contribuir para o entendimento de como as mudanças nas regras que determinam o desenho do SCG da organização influenciam os hábitos e rotinas, que determinam a forma como as práticas gerenciais são utilizadas. Nesse sentido, a mudança planejada é institucionalizada somente quando as estruturas e processos que determinam o desenho passam a serem utilizadas pelas pessoas na organização e tidas como aceitas.

Alguns estudos nacionais têm explorado a institucionalização de práticas gerenciais específicas do SCG (Guerreiro *et al.*, 2005; Santana, Colauto e Carrieri, 2012; Oyadomari *et al.*, 2007; Beuren e Oliveira, 2012; Angonese e Lavarda, 2014), outros têm explorado os fatores que influenciam o processo decisório na adoção de práticas gerenciais que compõem o SCG (Oyadomari *et al.*, 2008). Porém, durante o desenvolvimento do presente estudo, não foram identificadas pesquisas nacionais que abordem o processo de mudança no SCG como um todo e utilizando um foco de análise institucional. Há que se registrar a existência de um estudo desenvolvido por Guerreiro e outros (2012) que explora o processo de institucionalização do SCG e fatores de resistências, porém, embasado em um modelo institucional único, proposto por Burns e Scapens (2000), o que difere da proposta aqui apresentada que utiliza diversos autores institucionais e o Modelo de Mudança Planejada proposto por Huy (2001).

2. PLATAFORMA TEÓRICA

Utilizamos o modelo desenvolvido por Huy (2001) para examinar os fatores estimuladores e inibidores da mudança planejada no SCG da organização pesquisada, consonantes com a visão de autores como Lukka (2007), Beekman, Chenhall e Euske (2007) Angonese e Lavarda (2014) de que é possível a convivência entre estabilidade e mudança nas práticas de controle gerencial das organizações.

Para Huy (2001) existem quatro tipos ideais de mudança planejada: comando, engenharia, treinamento e socialização. Enquanto os dois primeiros tipos possuem a capacidade de modificar o desenho (estruturas formais e processos de trabalho), apenas com a adoção dos dois últimos é que será possível modificar o uso (crenças e inter-relações sociais).

A decisão de um gestor em implantar determinada prática gerencial (comando), demandará um corpo técnico qualificado para que mudanças nos processos de trabalho (formal) ocorram. No entanto, sem a qualificação das pessoas envolvidas (treinamento), essas práticas sofrerão grande resistência para adoção e, conseqüentemente não serão socializadas, ou seja, institucionalizadas. Dessa forma, o sucesso da mudança planejada dependerá da

combinação dos quatro tipos ideais, da decisão de qual será o seu sequenciamento e, finalmente, do tempo de duração de cada tipo ideal (Beekman, Chenhall e Euske, 2007).

Ao reconhecer o papel conjunto dos quatro tipos ideais de mudança planejada de Huy (2001), Beekman e Chenhall (2007) aprofundam o conceito qualitativo do tempo, admitindo que cada indivíduo possui um tempo específico para absorver e aceitar as mudanças que são propostas. Dessa forma, é possível compreender que apesar da relativa estabilidade das regras, dos hábitos e das rotinas associadas ao SCG, há sempre espaço para a mudança (Burns e Scapens, 2000), ou seja, estabilidade e mudança não são processos mutuamente excludentes, podendo ocorrer de forma simultânea (Lukka, 2007).

Escolhemos abordar a mudança em larga escala que, de acordo com Huy (2001) envolve uma significativa alteração em vários elementos organizacionais, tais como: estruturas formais, processos de trabalho, crenças e relações sociais, o que requer que mais de um tipo ideal de intervenção seja adotado. Ao fazê-lo, procuramos analisar conjuntamente a estabilidade a mudança organizacional, em especial, em seu SCG (Burns e Scapens, 2000).

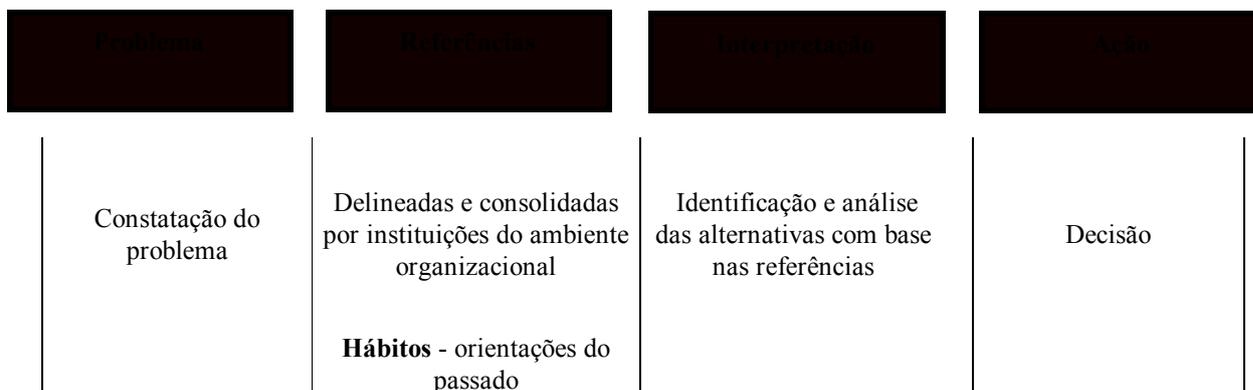
Machado-da-Silva, Fonseca e Crubellate (2010, p. 85) destacam que alguns estudiosos ainda têm uma visão dicotômica da teoria institucional, como uma perspectiva que prioriza “a estabilidade, a persistência ou a permanência, e a suposição de instituições tão somente como limitadores da ação organizacional”, sendo esta visão a base para uma crítica ao institucionalismo como determinista – por privilegiar a conformidade às estruturas – e como conservador – por enfatizar a persistência em oposição à mudança.

Para Scott (2008b) as instituições têm capacidade de controlar e constranger o comportamento, impondo restrições e definindo os limites legais, morais e culturais entre o que é ou não uma prática legítima, mas, as instituições também funcionam como guias e recursos que sustentam e autorizam os atores sociais e a ação.

Para, Machado-da-Silva, Fonseca e Crubellate (2010) a interpretação é crucial para o entendimento da agência sob a ótica institucional. Para esses autores, quando se tem um problema são necessárias referências para agir, que são as orientações do passado, do presente e do futuro, ou seja, hábitos, julgamentos e projeções, que são delineados e consolidados por instituições como o Estado, a indústria, associações profissionais, e diversas outras que constituem o ambiente organizacional (Figura 1).

Assim, essas referências – hábito, julgamento ou projeção – não têm influência direta sobre a ação, elas passam antes pela interpretação dos atores que têm o poder de escolher qual a melhor opção disponível para a solução de determinado problema (Simon, 1979; March; Simon, 1981; Machado-da-Silva; Fonseca e Crubellate, 2010).

Figura 1 – Ação sob a ótica institucional



<p>Julgamentos - orientações do presente</p> <p>Projeções - orientações do futuro</p>

Fonte: Elaborado pelos pesquisadores com base em Machado-Da-Silva, Fonseca e Crubellate (2010).

Sob essa perspectiva a instituição não apenas delimita ou limita a ação, mas também a viabiliza, pois o ator social tem as instituições embasando as suas referências, possibilitando e legitimando sua própria ação. Como esse processo de interpretação é recursivo, não ocorre somente uma reprodução da estrutura institucionalizada, mas também, a oportunidade de reinterpretar ao longo do tempo, gerando mudança (Machado-da-Silva; Fonseca e Crubellate, 2010). Assim, em um determinado momento no tempo, durante esse processo, alguém pode fazer uma interpretação diferente e desencadear a mudança.

Segundo Scott (2008b), é certo que uma vez constituídas, as instituições são relativamente resistentes às mudanças, são mantidas, reproduzidas e transmitidas através de gerações, mas também passam por mudanças ao longo do tempo. O conceito de instituição denota claramente uma estabilidade e uma ordem, mas isso não significa que não sejam sujeitas a mudanças, tanto externas – por exemplo, interrupções políticas, econômicas ou sociais que desestabilizam regras e entendimentos – quanto internas – por exemplo, inconsistência entre os elementos institucionais ou baixo desempenho em relação às expectativas (Scott, 2008a).

Aguiar e Guerreiro (2008) argumentam que a substituição de uma prática gerencial de controle institucionalizada por outra, se dá, principalmente, quando a prática atual começa a perder sua capacidade de cumprir seu papel como mecanismo de controle social, ou seja, começa a perder sua legitimidade. Mas também pode ocorrer quando acontecem alterações no meio ambiente externo da organização, como mudanças nas normas e regras políticas, econômicas e sociais (Scott, 2008a), que também influenciam a interpretação do que é legítimo.

Como argumentam Machado-da-Silva, Fonseca e Crubellate (2010, p. 99), “um recurso é valioso porque é interpretado socialmente como tal, do mesmo modo que a busca por ele e a sua posse são legitimadas no contexto social”, tornando a legitimidade o elemento que viabiliza a manutenção ou a mudança de uma prática, pois quando esta tem sua legitimidade questionada por pressões internas ou externas, estará sob o risco da transformação através de sua reinterpretação.

Nesse sentido, a estabilidade de uma prática gerencial institucionalizada apresenta um estado de equilíbrio provisório e dinâmico, e quanto maior for o seu grau de institucionalização, mais difícil será uma mudança brusca, mas não impossível, visto que ela sempre estará emergindo no contexto das interações sociais estando sujeita a múltiplas interpretações dos atores sociais (Machado-da-Silva; Fonseca e Crubellate, 2010). Assim, para efeitos do presente estudo, considera-se que a mudança no SCG acontece quando uma nova prática gerencial é adotada ou quando há ajuste, alteração ou abandono de uma prática já adotada pela organização.

A mudança organizacional sob a perspectiva institucional pode ocorrer num *continuum* desde os níveis intraorganizacionais mais micro até um nível social e global mais amplo e em períodos relativamente curtos e concentrados ou ao longo do tempo, podendo acontecer de forma incremental, quase imperceptível aos observadores e participantes, ou de forma abrupta, em episódios dramáticos de descontinuidade com antigos padrões (Dacin; Goodstein e Scott, 2002).

Nestes termos, a institucionalização, “não descarta, mas pressupõe tanto a mudança como a persistência, tanto a imersão social como a autonomia, tanto os níveis microssociais (organizações e agentes individuais) como os planos macrossociais” (Machado-da-Silva; Fonseca e Crubellate, 2010, p. 90). Portanto as instituições não devem ser entendidas como estados finais, definitivos, mas sim, sujeitas a processos de mudanças que podem ser incrementais ou descontínuos (Guarido Filho e Costa, 2012) e que ocorrem principalmente em consequência de pressões isomórficas e tensões internas ou externas que desestabilizam a legitimidade adquirida (DiMaggio; Powell, 1983; Scott, 2008a).

Huy (2001) desenvolveu um modelo para análise do processo de mudança, a partir do que ele chamou de quatro tipos ideais de intervenção, que seriam determinantes para o sucesso desse processo. São eles: a) Intervenção *Commanding* – Alta administração; b) Intervenção *Engineering* – Corpo técnico; c) Intervenção *Teaching* – Aprendizagem e capacitação; e d) Intervenção *Socializing* – Relações intersociais.

Intervenção *Commanding* (Alta administração) – Através da análise de situações internas e externas, faz alterações nos atributos organizacionais tangíveis, tais como a introdução de estruturas formais e investimento ou desinvestimento em pessoas, bens e sistemas. A liderança é exercida através do poder coercitivo de uma equipe de gestão de topo da organização e geralmente é assistida por consultores externos, com ordens claras e sanções para aqueles que não cumprirem o estabelecido. Aqui, preferencialmente, as mudanças têm um ritmo rápido para evitar o surgimento de resistências. Os resultados dessas mudanças são de curto prazo e perceptíveis a todos os níveis da organização, porém, é improvável que essa intervenção promova mudanças de longo prazo, especialmente nas crenças e valores básicos da organização (Huy, 2001; Chenhall e Euske, 2007).

Intervenção *Engineering* (Corpo técnico) – Voltada para a análise, compreensão e redesenho dos processos de trabalho, como por exemplo, os programas de qualidade total e reengenharia de processos, com objetivo de melhorar a qualidade e velocidade do trabalho. A liderança é exercida através da orientação, por analistas de processos de trabalho qualificados que estimulam e desenvolvem habilidades técnicas nos funcionários da organização, o que demanda mais tempo do que a intervenção anterior. Por isso, os resultados costumam aparecer no médio prazo. A aceitação dos funcionários na utilização dessas novas práticas de trabalho é fundamental para o sucesso desse tipo de intervenção (Huy, 2001; Beekman; Chenhall e Euske, 2007).

Intervenção *Teaching* (Aprendizagem e capacitação) – Envolve uma abordagem de aprendizado formal, analítica e guiada, onde os indivíduos colaboram com agentes de mudança para mudar suas próprias crenças fundamentais. Utiliza agentes externos para realizar diagnósticos cognitivos como um prelúdio da mudança comportamental, incentivando os indivíduos a aprender livremente e aceitar novos valores e crenças. Por ser uma mudança interior do indivíduo, demanda um período de tempo razoavelmente longo, num processo gradual e voluntário que dificilmente poderá ser imposto pelo poder coercitivo (Huy, 2001; Chenhall e Euske, 2007).

Intervenção *Socializing* (Relações intersociais) – Centrada na qualidade das relações sociais entre os membros da organização, envolvendo questões de poder, política e emoções individuais, estando mais preocupada com fatores comportamentais associados ao processo de mudança. A liderança é exercida de forma cooperativa por agentes de mudança que, muitas vezes, são funcionários automotivados que aceitam e acreditam na mudança, se engajando em experiências sociais de aprendizagem. A mudança ocorre através de conversas pessoais, abertas e imaginativas, onde as pessoas respondem baseadas em seus relacionamentos

interpessoais. Assim, o ritmo da mudança depende de eventos significativos que melhoram os laços sociais e é gradual e de longo prazo (Huy, 2001; Beekman; Chenhall e Euske, 2007).

Segundo Huy (2001) cada tipo é descrito através da identificação de práticas específicas e da natureza dos procedimentos de implementação, incluindo liderança e ritmo de mudança, representando um conjunto de pressupostos congruentes e também um conjunto distinto de práticas de mudança, em que cada um demonstra ser importante na realização de mudanças em grande escala.

Assim, planejar a mudança envolve a combinação desses tipos ideais, decidindo sobre a sequência e o tempo de aplicação de cada tipo (Beekman; Chenhall e Euske, 2007).

Para Huy (2001) a adequada combinação desses tipos de intervenção poderia ajudar a encurtar a duração do processo de mudança e ainda reduzir dores e custos inúteis. Nesse sentido, a eficácia de uma mudança vai depender da capacidade de adequação entre esses tipos ideais, o contexto organizacional e a disposição dos sujeitos envolvidos nessa mudança (Chenhall e Euske, 2007).

Beekman, Chenhall e Euske (2007) e Chenhall e Euske (2007) se basearam no modelo de mudança proposto por Huy (2001) para avaliar o papel do SCG no planejamento da mudança organizacional, examinando e contrastando as experiências de duas organizações similares, onde sintetizaram a proposta de Huy (2001) em premissas dos quatro tipos ideais de intervenção da mudança, conforme apresentado na Tabela 1.

Tabela 1 – Premissas dos tipos ideais de intervenção de mudança

PREMISSAS	Intervenção <i>Commanding</i> (Alta administração)	Intervenção <i>Engineering</i> (Corpo técnico)	Intervenção <i>Teaching</i> (Aprendizagem e capacitação)	Intervenção <i>Socializing</i> (Relações intersociais)
Metáfora da organização	Alta administração como operadores de uma organização firmemente acoplada	Uma organização máquina com pensadores e realizadores	Guiada por cultura de aprendizagem	Sistemas abertos orgânicos
Concepção de tempo	Quantitativa	Quantitativa	Qualitativa (tempo interior)	Qualitativa (tempo social)
Fatores de ajuste de ritmo da organização (<i>entrainment</i>)	Fora da organização	Dentro da organização (lógica dos processos de trabalho)	Dentro da organização (psicologia individual)	Dentro da organização (relações interpessoais; normas compartilhadas)
Perspectiva de tempo	Curto prazo	Médio prazo	Moderadamente longo prazo	Longo prazo
Ritmo	Abrupta, rápida	Moderadamente rápida	Gradual	Gradual
Estado organizacional ideal ou objetivo	Portfólio de unidades organizacionais posicionadas para alcançar um desempenho superior	Processos de trabalho altamente produtivos e eficientes para alcançar um desempenho superior	Comunidade de indivíduos adaptativos e responsáveis	Comunidade democrática de grupos de trabalho semiautônoma
Teoria de Intervenção	A análise da concorrência; impulsionada <i>top-down</i>	Análise do processo de trabalho	Exposição tácita de crenças e premissas tomadas como certas	Aprendizagem experiencial participativa
Papel dos agentes de mudança	Comandante	Analista	Professor	Facilitador, modelo a seguir

Ações de mudança	Exigir o cumprimento estrito	Analisar e projetar processos de trabalho e desenvolver habilidades baseadas em tarefas	Sondar, revelar, ensinar	Facilitar, criar empatizar, auto monitorar
Tática da mudança	Poder coercitivo	Reeducação normativa	Empírica racional	Empírica normativa
Identidade dos agentes de mudança	Altos executivos com apoio de consultores	Analistas e projetista de trabalho e consultores externos para transferir conhecimento	Consultores de processo externos	Membros da organização

Fonte: Adaptado de Beekman, Chenhall e Euske (2007, p. 18) e Chenhall e Euske (2007, p.610).

A proposição a ser analisada nesse estudo é a de que o desenho e o uso do SCG pode se alterar ao longo do tempo, não só por mudanças suaves e contínuas, mas também por uma mudança abrupta. Então, uma transformação súbita, como uma crise ou um novo sócio, por exemplo, podem desencadear um processo de mudança no SCG da organização. E existem fatores que podem estimular ou inibir essa mudança, ou seja, a institucionalização ou desinstitucionalização de práticas de controle gerencial não é automática e depende da interação entre os atores envolvidos.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para alcançarmos o objetivo da pesquisa, utilizamos uma abordagem qualitativa, do tipo descritiva/explicativa, para descrever e explicar a realidade dos fatos e fenômenos do processo de mudança no SCG (Triviños, 2006) e ainda explorar as diferentes representações emitidas pelos entrevistados (Bauer e Gaskell, 2002).

Assim, aprofundamos o conhecimento sobre o processo de mudança no SCG ao analisar uma organização em seu contexto social e as implicações e percepções de gestores e usuários a respeito da institucionalização das práticas gerenciais propostas e que são analisadas como determinantes das mudanças e resistências observadas (Yin, 2005).

A coleta de dados foi realizada com os seguintes procedimentos: (1) entrevistas individuais não estruturadas e semiestruturadas com onze indivíduos, gestores e usuários do SCG; (2) observação não participante; e (3) levantamento documental (Bauer e Gaskell, 2002).

Para as entrevistas semiestruturadas desenvolvemos um roteiro guia que serviu como um apoio e incorporou uma série de tópicos que foram discutidos durante as entrevistas, garantindo que a mesma abordagem temática fosse aplicada e ajudando a direcionar a conversa para as questões de interesse da pesquisa (Qu e Dumay, 2011). No período de agosto/2014 a março/2015 foram realizadas 19 entrevistas, com 11 sujeitos, totalizando 9 horas de gravação.

Com o objetivo de enriquecer, complementar e triangular as informações obtidas nas entrevistas, seguimos as recomendações de Flick (2009) e utilizamos as notas de campo para analisar as tarefas cotidianas, observadas de forma não participante, e analisamos documentos relacionados com as práticas gerenciais utilizadas.

Elementos da Análise do Discurso (AD) foram utilizados para analisar e interpretar as entrevistas por entendermos que os discursos carregam perspectivas ideológicas e são centrais na construção social, rejeitando a noção de que a linguagem é um meio neutro de reflexo ou descrição do mundo (Bauer e Gaskell, 2002). Portanto, reconhecemos o papel da linguagem como “elemento constituinte da realidade social e organizacional, através dos efeitos sobre as

ideias, interpretações e ações dos atores envolvidos em todo e qualquer ato linguageiro” (Cornelsen, 2009, p. 23).

A análise seguiu as etapas recomendadas por Bauer e Gaskell (2002), Flick (2009), Faria (2009) e Pereira e Brito (2009): *a)* leitura cética de todas as entrevistas e notas analíticas produzidas durante o processo de coleta de dados; *b)* codificação do texto com base no referencial teórico e na questão de pesquisa, organizando categorias de interesse; *c)* análise dos dados, comparando evidências empíricas com o estudo teórico e analisando os discursos em busca de padrões; e *d)* relatório das evidências encontradas.

3.1 Descrição do caso

Escolhemos o Grupo empresarial XY pelo fato do mesmo estar passando por processo de mudança planejada em seu SCG o que nos permitiu demonstrar as dinâmicas intraorganizacionais que ocorrem durante esse processo e analisar os fatores resistência à luz dos quatro tipos ideais de mudança planejada propostos por Huy (2001).

No intuito de manter o sigilo acordado com a empresa, todas as referências que pudessem pôr em risco o compromisso de confidencialidade foram ocultadas. Utilizamos o Protocolo Ético de Pesquisa (PEP) para esclarecer à empresa todas as etapas e objetivos da pesquisa e assegurar a confidencialidade, a integridade e a concordância do participante.

O Grupo empresarial XY atualmente é composto por três unidades independentes, localizadas em dois estados da região Sudeste – Unidades S_A e S_B – e em um estado da região Nordeste – Unidade N_A – do Brasil. Seu centro administrativo está estabelecido atualmente no estado S_B.

O Grupo XY surgiu em meados da década de 1990, no estado S_A, em decorrência da fusão das empresas X e Y que foram fundadas na década de 1980 e atuavam no segmento de refratários industriais. Na época da fusão, a Empresa X tinha três sócios e a Empresa Y tinha dois sócios que passaram a ter percentuais de participação semelhantes na XY. Nos primeiros quinze anos de atuação, a empresa expandiu e diversificou seus negócios, passando a fornecer insumos siderúrgicos e similares para a indústria siderúrgica e outros segmentos industriais.

O Grupo atua no segmento *business-to-business* e possui clientes e fornecedores nacionais e internacionais, com aproximadamente trezentos e quarenta funcionários e faturamento anual previsto para 2015 de duzentos e cinquenta milhões de reais.

Ao longo de sua existência a empresa passou por alterações societárias significativas e, atualmente, somente três dos sócios fundadores permanecem na sociedade, atuando também na administração do negócio, juntamente com quatro novos sócios que entraram no Grupo em diferentes períodos.

De forma geral, para controlar suas operações, a empresa utiliza um relatório gerencial ajustado com base na Demonstração do Resultado – DR, planilhas Excel, módulos de um sistema integrado e está iniciando o uso de um software de BI (*Business Intelligence*).

Nos últimos cinco anos a empresa vem passando por mudanças substanciais como:

a) criação da função de presidente (CEO) do Grupo. Anteriormente as decisões eram tomadas por um conselho administrativo formado por sócios que, apesar de terem percentuais de participação diferentes, discutiam seus planos e problemas com um poder de decisão mais igualitário;

b) entrada de um gerente de negócios advindo de indústria nacional de grande porte na área de siderurgia e que está implementando sistema de CRM (*Customer Relationship Management*) e BI para gestão e controle da área comercial;

c) substituição do diretor administrativo/financeiro do Grupo por uma ex-funcionária da área administrativo/financeiro; e

d) contratação recente de um especialista na função de gerente de RH para desenvolver essa área na empresa.

Tabela 2 – Perfil dos entrevistados

Nível Hierárquico	Função	Sócio	Experiência na área	Tempo de empresa	Formação	Idade
1º.	CEO	Sim Fundador	34 anos	25 anos	Técnico Cerâmica	55
2º.	Diretor de RH	Sim Fundador	5 anos	25 anos	Administrador, Esp. Marketing	64
2º.	Diretor Negócios	Sim	4 anos	10 anos	Engenheiro de Automação (Incompleto)	33
3º.	Diretor Adm. Financeiro	Não	7 anos	9 anos + 1 ano (per.atual)	Contador, Esp. em Controladoria Finanças e Ger. de Projetos	41
4º.	Gerência Adm. Negócios	Não	30 anos	5 anos	Engenheiro Civil, Esp. Engenharia e Economia	64
4º.	Gerência RH	Não	24 anos	6 meses	Psicóloga	49
4º.	Gerência Adm. Financeira S _A	Não	6 anos	14 anos	Contador	42
4º.	Gerência Adm. Financeira S _B	Não	9 anos	1 ano	Contador	43
4º.	Gerência Negócios Produto S _B e N _A	Não	30 anos	7 anos	Administrador, MBA Marketing e Com. Exterior	53
5º.	Assistente Vendas S _B	Não	2 anos	7 anos	Administrador	32
5º.	Supervisor Produção S _B	Não	6 anos	10 anos	Ensino Médio Completo	33

Fonte: Elaborado pelos pesquisadores com base nos dados coletados

A escolha dos entrevistados foi feita de forma não probabilística, adotando os critérios de conveniência, acessibilidade, disponibilidade e saturação teórica. Para assegurar a diversidade dos dados coletados, foram entrevistados sujeitos (Tabela 2) que exerciam diferentes funções em 5 níveis hierárquicos, desde que possuíssem algum tipo de relação com as práticas gerenciais e o SCG e que estivessem a tempo suficiente na empresa para vivenciar, influenciar e serem influenciados pelos processos de mudança que foram analisados.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1. Início do processo e principais agentes da mudança

As entrevistas e a análise documental tiveram por objetivo identificar os fatores desencadeadores da mudança planejada bem como os fatores estimuladores e inibidores da institucionalização das práticas de controle gerencial que foram escolhidas no período de

análise. Ao compreendermos o processo de mudança planejada da organização e as resistências encontradas para que as práticas fossem institucionalizadas, procuramos estabelecer uma análise comparativa entre o discurso (o dito) e a ação (o que foi feito).

A nossa análise permeia os domínios formal e informal do processo de mudança do SCG (Burns e Scapens, 2000; Lukka, 2007) a partir da visão de que esse processo não é meramente mecânico ou automatizado e que o discurso da mudança pode permear a organização sem que ações concretas sejam implantadas (Beekman, Chenhall e Euske, 2007).

O período de mudança analisado inicia-se na década de 2000 e termina em 2015. Escolhemos esse intervalo em função da relevância das alterações nas práticas de controle gerencial que foram propostas no período. As anotações de campo indicaram que o principal desencadeador da mudança foi a disputa, entre dois sócios fundadores, pelo poder de liderança do Grupo XY e que culminou com a saída de um deles, aproximadamente em 2010. A Tabela 3 apresenta as principais mudanças ocorridas no SCG no período.

Tabela 3 – Fatores desencadeadores das mudanças no SCG da organização

Situação anterior	Decisão (fatos)	Situação atual
As decisões eram tomadas por um conselho administrativo formado por sócios que, apesar de terem percentuais de participação diferentes, discutiam seus planos e problemas com um poder de decisão mais igualitário, sem a figura de um presidente.	Estabelecimento da função de CEO.	CEO assume maior controle sobre o grupo, objetivando a unificação do desenho e do uso dos controles em todas as unidades. Os gerentes se tornam mais autônomos e passam a participar diretamente da prestação de contas mensal que antes geralmente envolvia apenas os diretores.
As unidades eram administradas de forma autônoma, onde cada diretor local podia estabelecer o desenho e uso do SCG, respeitando regras mínimas que facilitassem a leitura dos resultados da unidade como o uso do módulo contábil do sistema ERP.		Inicia-se um processo de unificação do desenho e do uso do SCG, em especial nas áreas comercial e administrativo/financeiro
Não havia alguém exclusivamente dedicado a organizar e controlar a área comercial. Pouco controle sobre as atividades dos vendedores, onde cada qual estabelecia seu ritmo de trabalho e geria as informações dos clientes que atendia.	Criação da função de gerente de negócios corporativo.	O gerente de negócios está implementando o módulo CRM no sistema ERP, um software de BI e outras rotinas de controle e gestão da área comercial. Entretanto os dados são imputados no sistema apenas pelo gerente.
Não havia alguém especializado, exclusivamente dedicado à função de gestor de RH do Grupo e poucas atividades eram desenvolvidas nessa área.	Criação da função de gerente de RH corporativo.	Um especialista em recursos humanos foi contratado recentemente para desenvolver essa área na empresa e estabelecer novas políticas e controles.
O diretor estava sediado na unidade de S _A , onde, além de diretor administrativo financeiro e contador do Grupo, também era o responsável pela unidade produtiva de S _A . Os procedimentos administrativo/financeiro não eram unificados e o controle demonstrava ser fraco.	Substituição do Diretor Administrativo Financeiro (controller) do Grupo.	Estabelecida na adm. central no S _B , uma ex-funcionária administrativo financeiro assume a função e está implementando e ajustando antigos e novos controles, em especial na área contábil e administrativo financeiro, objetivando a unificação no desenho e no uso do SCG em todas as unidades.

Fonte: Desenvolvido pelos pesquisadores com base nos dados coletados.

Embora não represente uma mudança efetiva no SCG, a criação do cargo de CEO foi apontada como um momento simbólico que é reconhecido pelas pessoas da organização como

o início de um importante período de mudança. O cargo foi ocupado pelo sócio fundador remanescente da disputa de poder descrita anteriormente e, de acordo com as anotações de campo, teve também o propósito de legitimar a XY no seu campo de atuação por ser esse um valor reconhecido no ambiente cultural das grandes empresas nacionais e internacionais com as quais negocia (fragmentos 01 e 02), e também comunicar aos integrantes do grupo o vencedor da disputa pelo poder.

(1) [...] ter o presidente fica uma empresa padrão normal [...] Eu acho que a empresa ficou mais parecida com outras, porque tendo presidente fica mais fácil, isso é importante, agora o CEO está formalizado e acho que ficou muito bom para a empresa (S08).

(2) As negociações com empresas internacionais começaram a exigir a figura de um CEO (S06).

Chama a atenção o simbolismo relacionado com a criação do cargo de CEO. Os entrevistados acreditam que esse evento representou uma mudança, mesmo sabendo que apenas o nome do cargo do principal gestor foi modificado. Nesse sentido, entendemos que esse evento não provocou efetiva mudança no desenho e no uso do SCG, mas marca o início deste processo, evidenciado em um novo discurso organizacional que passou a enfatizar a necessidade de profissionalização das pessoas e a formalização das práticas gerenciais adotadas, conforme fragmentos discursivos 03, 04 e 05.

(3) Antes de ter um presidente [...] cada unidade tentava sobreviver de uma forma e cada um tinha o seu próprio procedimento, cada um tinha sua própria forma de administrar (S11).

(4) Nós tínhamos uma gestão totalmente independente. E nós tínhamos uma gestão que foi criada culturalmente [...] cada um fazia de um jeito as suas coisas [...] E aí, quando mudou o organograma e ficou tudo abaixo da responsabilidade [do CEO] teve que entrar em cada "caixa-preta" e entender cada coisa (S05).

(5) [Antes...] cada diretor tinha um DRE [orçamento/relatório gerencial baseado em DR] diferente, que era ajustado no final da reunião [reunião mensal de "prestação de contas"] (S02).

A transformação do discurso em ação dependia de mudanças que pudessem oferecer maior segurança para a nova gestão do Grupo. Como consequência dessa demanda, foram criados dois novos cargos – gerente de negócios e gerente de RH, e substituído o diretor administrativo financeiro. A análise dos dados indica que esses três sujeitos foram os principais agentes das mudanças propostas no SCG da XY. No entanto, como a Cabe ressaltar que, a gerente de RH foi contratada no final do primeiro semestre de 2014 e permaneceu na empresa por menos de um ano. Dessa forma, não foi possível identificar a adoção de nenhuma de suas propostas. Na verdade, as anotações de campo e os discursos de alguns dos entrevistados indicam que houve resistência por parte dos gestores com relação às mudanças por ela sugeridas. gerente de RH, não foram encontrados trechos que representassem as mudanças por ela propostas.

(5).2. A mudança planejada

A primeira área que passou por reestruturação foi a comercial. De acordo com os entrevistados, havia pouco controle sobre as atividades desenvolvidas pelos vendedores que retinham as informações, gerenciavam o relacionamento com os clientes e determinavam o ritmo do trabalho e a prestação de contas das atividades que desenvolviam. As notas de campo e as entrevistas reforçam a dificuldade para obter informações dessa área e indicam que a contratação do gerente de negócios foi fundamental para a reversão da situação.

Oriundo de uma indústria multinacional de grande porte na área de siderurgia, o gerente procurou adotar práticas por ele vivenciadas no setor e implantar uma filosofia de gestão mais

profissional do que a adotada até então pela XY. Essas e outras ações foram fundamentais para rápido reconhecimento de seu papel na organização, conforme demonstrado no fragmento 06.

(6) É um profissional importante [o gerente de negócios] porque trabalhou muitos anos em uma empresa com modelo de gestão maduro e trabalhou com isso funcionando [...] percebemos que ele tinha uma facilidade para desenvolver controles [...] (S06).

A primeira prática gerencial adotada pelo gerente de negócios foi um relatório diário com informações sobre a meta, o realizado e a variação do faturamento. Essa informação passou a ser disponibilizada automaticamente para todos os diretores e gerentes do Grupo.

Após a implantação de um mecanismo de controle do faturamento, o gerente de negócios foi designado responsável pela implantação do CRM – sistema de gestão da área comercial, e de um *software* de *Business Intelligence* – BI que, de acordo com o mesmo, “permitirá aos usuários analisar as informações do CRM de forma mais clara”.

Embora tivesse o apoio da alta administração, o gerente não contava com uma equipe técnica adequada, pois o processo de profissionalização ainda não havia alcançado as pessoas. Além disso, a ausência de treinamento contribuiu para resistências no processo de socialização das práticas propostas, conforme previsto por Huy (2001).

De fato, a análise dos dados indica que o uso do CRM ainda não está totalmente institucionalizado, sofrendo resistências dos usuários, inclusive de alguns diretores que não se sentem motivados para alimentar um sistema que consideram mais burocrático que o anterior. Na verdade, o que se percebe é uma tentativa de manter os hábitos e rotinas em detrimento das novas regras (Burns e Scapens, 2000).

Consonante com os achados de Lukka (2007) a empresa desenvolveu uma rotina informal para lidar com o problema. Dessa forma, o gerente de negócios solicita aos demais gestores as informações necessárias para o funcionamento do CRM e do BI e é ele quem alimenta o sistema, indicando que o domínio informal desenvolveu hábitos e rotinas que atenuam a falta de cumprimento das regras que foram estabelecidas no domínio formal.

Apesar de manterem as práticas anteriores, os gestores adotam um discurso que ressalta as vantagens dos novos relatórios para o controle e o fluxo dos trabalhos, conforme destacado nos fragmentos 07 e 08.

(7) Então, isso tem que estar tudo no sistema [...] A gente não precisa cobrar mais, porque vai estar no sistema e já vai estar automaticamente [...] [o controle ocorre] nesse followup, nessas reuniões, onde o sistema mesmo vai te mostrando quanto foi cumprido daquela tarefa [...] (S05).

(8) [...] estamos acabando de criar agora um padrão de trabalho para os gerentes e com base nele, faremos um padrão para os assistentes e estamos fazendo um padrão que conversa com o [sistema] [...] para eles [gerentes] irem criando [tarefas] dentro do sistema, para quando terminar a reunião já estar tudo dentro do sistema (S09).

Aparentemente, o fato de “estar no sistema” é condição suficiente para satisfazer o discurso da mudança na organização. Dessa forma, apesar dos esforços do gerente de negócios, os hábitos e rotinas para a tomada de decisão não foram modificados pelas novas regras adotadas e os gestores muitas vezes deixam de alimentar o novo sistema com os dados necessários.

A empresa passou por mais uma importante mudança no final de 2013 com a substituição do diretor administrativo e financeiro. Na opinião dos entrevistados, os principais fatores para a substituição perpassam o perfil centralizador do antigo diretor, a falta de padronização para os procedimentos de controle e o excesso de informalidade na troca de informações entre os gestores do grupo, conforme destacado no fragmento 09.

(9) [...] a gente falava, falava, falava e não registrava aquilo que era falado [...] aquilo que no passado era tudo subentendido, era só falado, hoje ela [nova diretora adm./fin.] tem essa preocupação de escrever, de deixar tudo registrado [...] Porque antigamente tudo era muito solto [...] (S11).

Outro aspecto observado nas anotações de campo foi a resistência do antigo diretor em aceitar as mudanças que estavam sendo propostas pelo gerente de negócios e que tinham o apoio do CEO. Além disso, o antigo diretor administrativo/financeiro acumulava as funções de diretor da unidade produtiva S_A , enquanto o centro gestor estava na unidade S_B , e de contador do grupo empresarial, o que fragilizava o controle e provocava problemas de conflito de interesse.

Essa substituição permitiu a formalização de novas práticas de controle sugeridas pela nova diretora que optou pela contratação de uma consultoria especializada em mapeamento e unificação de processos de controle em grupos organizacionais para legitimar (DiMaggio e Powell, 1983) a implantação de novas práticas que foram escolhidas a partir de suas experiências em outras empresas.

Essas mudanças sofreram resistências do antigo diretor, que mantém vínculo com a empresa e não repassou parte das informações solicitadas na época. Informalmente, alguns entrevistados admitiram acreditar que algumas dessas informações nem mesmo existem e que outras foram propositalmente omitidas com o intuito de dificultar o trabalho da nova diretora. Apesar desses obstáculos, a organização optou por manter o vínculo com o ex-diretor por acreditar que o mesmo possui informações de interesse do Grupo.

Outro foco de resistência estava na antiga equipe de trabalho que teve que ser substituída, ou por não se adaptar ao novo estilo de gestão, ou em decorrência da mudança do centro administrativo do grupo da unidade S_A para a unidade S_B .

As diferenças operacionais e culturais das unidades do Grupo também podem ser apontadas como fatores inibidores da institucionalização das mudanças desejadas pela nova diretora administrativa financeira. Os entrevistados indicaram que durante muitos anos as unidades foram gerenciadas de forma independente e por diretores com perfis significativamente diferentes e que acabaram por criar um conjunto de hábitos e rotinas próprios a cada unidade. Constatamos que essas especificidades acabam servindo como barreira para a implementação das novas regras.

(9).3. A influência do isomorfismo mimético nas escolhas dos agentes de mudança

Corroborando com os achados de DiMaggio e Powell (1983) e Scott (1995), é possível identificar o isomorfismo mimético como fator preponderante para a escolha das práticas gerenciais que estão sendo implementadas. É possível identificar a influência das ocupações anteriores dos três agentes de mudança nas escolhas realizadas. Adicionalmente, observa-se que o Grupo utiliza com frequência o artifício da imitação de experiências bem-sucedidas em outras empresas do setor em que atua e o da contratação de consultorias para legitimar as escolhas realizadas. Essa característica reforça a visão de Berry et al. (2009) de que o SCG é socialmente construído e que o mesmo depende das interações entre os agentes envolvidos com a mudança.

Assim, considerando que práticas de controle gerencial são socialmente construídas e sofrem influências de diferentes atores organizacionais em cada organização onde são implementadas, é possível argumentar que empresas implementam o SCG geralmente institucionalizados em seu campo de atuação, mas nem sempre o utilizam de forma efetiva ou utilizam de forma diferente uma das outras, pelo menos por um período de tempo.

Como assinalado por Berry et al. (2009) raramente as organizações desenvolvem novas práticas, preferindo adaptar aquelas que incorporam para sua realidade. Essa adaptação foi evidenciada na XY, onde práticas de controle gerencial institucionalizadas no seu campo organizacional como, por exemplo, o orçamento, o CRM e o BI, têm demandando grandes esforços de adequação às necessidades específicas do Grupo e às vezes dificultando sua institucionalização interna.

Essas práticas até podem estar formalmente identificadas no desenho do SCG, porém, no âmbito informal, os hábitos e rotinas da organização se flexibilizam para atender não somente a regra, mas também às necessidades práticas operacionais, conforme evidenciado em Meyer e Rowan (1977), Burns e Scapens (2000) e Lukka (2007).

Nesse sentido, a organização poderá incorporar formalmente práticas de controle gerencial com o objetivo de atender as exigências institucionais e não comprometer o desenvolvimento de suas atividades e/ou sua legitimidade. No entanto, em seu cotidiano, as pessoas tenderão a serem menos rígidas, promovendo o baixo acoplamento entre as estruturas formais (regras) e as atividades de trabalho reais (hábitos e rotinas), com o propósito de reduzir as tensões e os conflitos internos.

4.3 O discurso e a ação na XY

Constatamos que a alta administração do Grupo XY praticou o discurso da mudança, e apoiou os agentes na modificação das regras. No entanto, a integração entre as unidades foi propositalmente negligenciada com o objetivo de evitar possíveis conflitos entre os sujeitos, e a implementação e institucionalização das práticas de controle gerencial passou a ser meramente cerimonial. Tal comportamento, comprometeu a unificação do SCG do Grupo e os hábitos e rotinas das unidades permaneceu praticamente inalterado.

Nossa análise feita com a utilização da perspectiva de Huy (2001) indica que o processo de mudança teve início com uma decisão da alta administração e, posteriormente, com o apoio de consultorias e do corpo técnico que foi contratado para esse propósito. No entanto, como o propósito era apenas o do discurso, e não o da ação, a alta administração não apoiou as mudanças sugeridas pelo corpo técnico que ficou impossibilitado de treinar e capacitar as pessoas. Consequentemente, a socialização da mudança não ocorreu.

A centralização das decisões pelo CEO também foi outro problema observado para a institucionalização das novas práticas. A nossa observação não participante evidenciou que a alta administração se envolve com as atividades operacionais e, portanto, também deveria estar sujeita a todos os controles e processos impostos a essas atividades. Porém, o que observamos é que os mesmos não abandonam suas posições de supremacia hierárquica e, frequentemente, negligenciam seus próprios controles.

Como previsto por Huy (2001), Chenhall e Euske (2007) na análise do processo de mudança, a intervenção Comando e até mesmo a intervenção de Engenharia (ou Corpo Técnico) não parecem promover uma mudança nas crenças e valores básicos da organização. Dessa forma, os hábitos e as rotinas permanecem inalterados, reforçando a ideia de desacoplamento entre os controles formais e os informais.

A realidade encontrada na XY indica que a mudança proposta não foi, e nem será, efetivada. Além disso, essa inércia não é percebida por praticamente ninguém na organização (a exceção parece ser a equipe dos agentes da mudança). Dessa forma, os hábitos e rotinas permanecem estáveis e indicam que a mudança no desenho do SCG não alterou o seu uso.

(9).4. A ideia de que a centralização garante o controle

A centralização, a dominação, a confiança e o acesso à informação parecem ser temas substanciais no discurso da XY, onde se manifesta, especialmente no discurso da alta administração, a percepção de que o controle é exercido através da força e aqueles que não se adequam devem ser afastados. Essa percepção pôde ser constatada na observação não participante e também nos fragmentos discursivos 10, 11 e 12.

(10) A gente percebe que a empresa é muito dinâmica, está crescendo e, ou a gente acompanha, ou a gente precisa ser realocado (S09).

(11) [...] sempre tem uma pessoa que não se adequa, em todo lugar tem, uma ou outra. E se não se adequa, ela não fica no time (S08).

(12) Quando a gente começou a exigir que a informação seja da empresa, as pessoas não conseguiram se enquadrar (S05).

A despeito da estabilidade evidenciada, chama a atenção que o discurso da padronização do SCG em todas as unidades remete à ideia de que quando tudo estiver padronizado, quando toda informação estiver dentro do sistema, a subjetividade dos colaboradores será suprimida, é bastará obrigá-lo a cumprir o padrão e todos os problemas que a empresa enfrenta estarão resolvidos, conforme observado nos fragmentos 13 e 14.

(13) [...] aí [quando estiver padronizado] essa diretoria vai virar uma diretoria acessível e todo mundo vai saber os processos que existem dentro dela e aí vai dar para controlar (S09).

(14) É foco em resultados para a empresa. O empregado é a empresa. Ele está ligado ao resultado da empresa (S05).

Observa-se que existe falta de confiança da direção (fragmentos 15, 16 e 17), que pode vir da necessidade de poder centralizador de alguns diretores; do fato de enxergarem o funcionário como uma peça e não como um ser humano, cognitivo, com comportamento subjetivo; ou ainda da falta de controles eficientes, com informações claras que deem apoio as decisões.

(15) [...] às vezes porque não confiam no sistema. [os diretores] Não usam o sistema (S03).

(16) [...] nós não achamos que no nosso negócio é seguro ficar muito dependente [de uma pessoa] (S09).

(17) [...] sempre trabalhamos muito e sempre pensamos que quem estava ao nosso lado trabalhava igual [...] O que ela [diretora administrativo/financeiro] tem de bom é a confiança (S06).

Essa desconfiança também pode ser o motivo que impede que os diretores partilhem suas ideias e comuniquem melhor suas estratégias. Postura que realimenta a desinformação (fragmentos 18 e 19), pois, sem saber onde devem chegar, os funcionários propagam ações e informações desalinhadas com as estratégias organizacionais. Essa postura também pode levar à centralização, já que as estratégias não são divulgadas, exigindo que os diretores estejam muito presentes no operacional da organização, diminuindo o tempo que poderia ser gasto estrategicamente.

(18) [...] na verdade o que acontece é que tem muito diretor, a maioria é dono [sócio] da empresa. E na verdade, a gente fica numa situação complicada porque um fala uma coisa e outro fala outra e a gente fica muito sem saber (S10).

(19) A falta de informação, isso atrapalha muito. Porque na verdade você não obteve a informação. Você caça a informação! Exatamente porque ela não está explícita (S07).

Isso caracteriza um círculo vicioso, em que o sujeito não confia porque não tem controles eficientes com informações para lhe dar segurança. Então, não partilha claramente suas estratégias e tenta, ele mesmo, operacionalizá-las. Com isso, não tem tempo de pensar estrategicamente e passa a ser conduzido pelos fatos ao invés de planejar como conduzi-los. E assim, o sujeito não pode confiar que seus funcionários irão executar aquilo que ele planejou,

até porque, eles não sabiam o que ele queria. Logo, se o SCG é utilizado para influenciar o comportamento no sentido de implementar as estratégias estabelecidas (Simons, 1995; Anthony e Govindarajan, 2008; Malmi e Brown, 2008), sua eficiência provavelmente estará comprometida quando não se tem uma estratégia estabelecida e conhecida.

É interessante salientar que foi observado que, na ausência de valores e crenças oficialmente chancelados pela alta administração, oportunamente, vários outros, especialmente advindos de diretores centralizadores e antigos funcionários, se constituem e se institucionalizam mais facilmente, reivindicando para si o status de norte da organização, confundindo seus integrantes, pois muitos desses valores e crenças se apresentam de forma conflitante, prejudicando a eficiência do SCG.

Embora o discurso da alta administração seja de mudança em busca da eficiência e da eficácia, através da formalização e unificação dos controles e profissionalização da gestão, na análise dos documentos, observou-se que os relatórios ainda carecem de mais efetividade, são pouco esclarecedores, incompletos e superficiais e não foi possível identificar nenhum relatório concreto das práticas de controle mais tradicionais que alegadamente existem na empresa.

A alta administração afirma que a empresa tem planejamento estratégico, organograma e orçamento, mas a análise dos documentos não evidenciou um relatório de planejamento estratégico, o organograma estava desatualizado e o orçamento não atende as premissas dessa prática, sendo utilizando mais como uma constatação do passado. Essas considerações ainda são reforçadas pelo discurso dos demais entrevistados, confirmando que esses documentos não são efetivamente utilizados e concretamente não trazem a ideia de um planejamento estratégico e de um orçamento.

Nesse caso, a análise dos documentos e as notas de campo serviram para reforçar a percepção de que aquelas práticas que a alta administração diz que implementou ou está implementando, só aparecem no desenho, na verdade não estão institucionalizadas e ainda, considerando a observação e o discurso dos demais entrevistados, também não estão recebendo muito incentivo para que sejam institucionalizadas. Ou seja, elas constam do desenho do SCG, mas não fazem parte dos hábitos e rotinas da organização, efetivamente não estão sendo usadas. Isso se dá porque não recebem estímulos para uma total institucionalização e, muito provavelmente, não serão completamente institucionalizadas.

Os aspectos discursivos que permeiam a XY, evidenciam que o discurso é da mudança para a formalização e unificação dos controles e para a profissionalização da gestão, mas as contradições indicam que, na verdade, o processo de mudança está muito mais associado à tentativa de um grupo de se consolidar no poder, e menos com um discurso de eficiência propriamente dito. Ao contrário do que está no discurso formal da alta administração, o real fator desencadeador da mudança no SCG não foi profissionalização e eficiência. Não se evidenciou um interesse concreto nisso. O interesse está só no discurso, não está na ação e isso explica porque algumas práticas estão enfrentando dificuldades para serem institucionalizadas.

Então, o discurso formal é de que as coisas estão sendo implementadas, mas as ações são para perpetuação e centralização de poder e não para melhoria da qualidade da gestão. Isso se confirma pela análise dos dados que identificou uma série de pontos divergentes, demonstrando que, de fato, as práticas não estão sendo institucionalizadas e que dificilmente o serão. Há um descompasso entre o discurso da alta administração e dos demais entrevistados, que não estão percebendo a efetividade da mudança que está sendo propagada. Consequentemente, a institucionalização das novas práticas de controle gerencial não está ocorrendo da forma que é esperada pelos membros da organização.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Utilizando o Modelo de Mudança Planejada de Huy (2001) e as recomendações de Burns e Scapens (2000) e Lukka (2007) para analisar o desacoplamento entre as questões formais (regras) e as questões informais (hábitos e rotinas) investigamos o processo de mudança planejada no SCG em uma organização industrial brasileira e analisamos como fatores inibidores e estimuladores influenciam a institucionalização das práticas gerenciais que compõem o SCG.

Utilizamos elementos da análise do discurso para capturarmos detalhes latentes no discurso organizacional, permitindo um melhor entendimento do processo de mudança no SCG da XY, identificando seus estímulos, suas resistências e seus agentes disseminadores.

Demonstramos a eficácia da aplicabilidade do Modelo de Análise do Processo de Mudança Planejada de Huy (2001) para o entendimento da influência desse processo no desenho e no uso do SCG, em especial, na investigação dos fatores estimuladores e inibidores da mudança, possibilitando interpretá-los de maneira mais clara e objetiva a partir das recomendações de Burns e Scapens (2000) e Lukka (2007).

Demonstramos ainda, como os fatores isomórficos influenciaram a escolha das práticas de controle gerencial na XY que optou por utilizar modelos praticados por outras empresas, procurando respaldo em consultorias e nos padrões profissionais, acadêmicos e culturais corporificados pelos seus atores organizacionais. Nesse sentido, observamos *in loco* a veracidade da afirmação de Berry *et al.* (2009) de que o SCG é socialmente construído, a partir das interações sociais que se desenvolvem nas empresas, sendo influenciado pelos atores que interagem no campo organizacional.

Ao utilizarmos o Modelo de Huy (2001) observamos que é possível que a alta administração inicie um processo de mudança – decisão de comando, e que depois passe a negligenciar, e até mesmo a sabotar, aqueles controles que decidiu implantar, em especial, quando recusa-se a adotá-los em suas ações/decisões. Esse tipo de postura, gera insegurança nas pessoas com relação a confiabilidade das informações que são geradas pelo sistema formal, incentivando a centralização e também o uso de sistemas informais de controle, conforme previsto por Lukka (2007).

Huy (2001) também nos ajudou a compreender que as decisões de mudança iniciadas pelo corpo técnico carregam, em boa parte, as experiências vivenciadas em outras empresas e a busca pela legitimidade interna e externa, o que explica o comportamento isomórfico (DiMaggio e Powell, 1983) presenciado na XY. As pressões isomórficas e as relações de poder que norteiam o processo de mudança no SCG foram observadas no discurso que permeia a organização, demonstrando que, como fruto de uma construção social, esse processo é influenciado pelas pressões externas e internas, desenvolvendo estímulos e resistências que abrangem as necessidades de legitimidade e eficiência técnica da XY, mas também as necessidades individuais de seus atores; servindo de base para uma crítica à visão tradicional do controle gerencial tão somente como um instrumento passivo, auxiliar no processo de decisão dos gestores (Chenhall, 2003) sem considerar as influências subjetivas.

Os trabalhos de Lukka (2007), Beekman, Chenhall e Euske (2007) e Beekman e Chenhall (2007) nos ajudaram a compreender que as mudanças planejadas descritas por Huy (2001) somente terão sucesso quando as regras estiverem representadas nos hábitos e rotinas da organização (Burns e Scapens, 2000). Nesse sentido, observamos que o discurso da mudança provocou reflexos na estrutura e nos processos, modificando as regras da organização. No entanto, a falta de apoio da alta administração e a falta de treinamento

adequado das pessoas, não permitiu que as mudanças no desenho do SCG influenciassem o seu uso (Beekman, Chenhall e Euske, 2007; Lukka, 2007).

Portanto, acreditamos que o que ocorreu na XY foi uma busca por legitimação da empresa e de seu líder – “agora temos um CEO”, em seu mercado de atuação. Os resultados indicam que a legitimação foi alcançada com mudanças nas regras e que, de fato, não havia o interesse pela efetiva substituição do SCG utilizado. Dessa forma, para continuar sendo competitiva em suas atividades, a empresa optou por manter o sistema de controle informal inalterado e, portanto, as pessoas não modificaram seus hábitos e rotinas.

Os achados corroboram com Lukka (2007) e indicam que a mudança na XY estava limitada ao discurso e as novas regras, enquanto a estabilidade das práticas gerenciais adotadas era refletida nos hábitos e rotinas dos atores organizacionais, indicando que mudança e estabilidade podem coexistir na organização (Burns e Scapens, 2000).

Mesmo sendo um estudo adequado ao propósito da presente pesquisa, a utilização do estudo de caso único é uma limitação da mesma, pois os seus resultados não podem ser generalizados a todas as outras organizações, são específicos ao caso estudado. Porém, o estudo de um processo complexo como as transformações no SCG sob a influência das pressões e interações organizacionais, exige uma análise mais profunda e detalhada, o que não se alcançaria com uma abordagem não qualitativa. Ademais, mesmo considerando as devidas diferenças entre organizações, os achados aqui descritos poderão, ainda assim, servir de base reflexiva a diversos gestores durante o processo de tomada de decisão e adoção de novas práticas gerenciais.

Não obstante às limitações apresentadas, o trabalho trouxe uma melhor compreensão acerca do processo de mudança planejada no SCG e, apesar da sua natureza singular, recomendamos sua replicação em outras organizações.

REFERÊNCIAS

- Aguiar, A. B. & Guerreiro, R. (2008). Processos de persistência e mudança de sistemas de contabilidade gerencial: Uma análise sob o paradigma institucional. *Revista Universo Contábil*, 4(3), 06-24.
- Angonese, R. & Lavarda, C. E. F. (2014). Análise dos fatores de resistência envolvidos no processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial. *Revista Contabilidade & Finanças*, 25(66), 214-227.
- Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2008). *Sistemas de controle gerencial* (12.ª ed.). São Paulo: AMGH Editora.
- Bauer, M. W. & Gaskell, G. (2002). *Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático*. Rio de Janeiro: Vozes.
- Beekman, M., Chenhall, R. H. & Euske, K. J. (2007). Management control systems as a tool for planned organizational change. *Journal of Cost Management*, 21(5), 15-25.
- Berry, A. J., Coad, A. F., Harris, E. P., Otley, D. T. & Stringer, C. (2009). Emerging themes in management control: A review of recent literature. *The British Accounting Review*, 41(1), 2-20.
- Beuren, I. M. & de Oliveira, E. L. (2012). Processo de institucionalização de hábitos e rotinas de controladoria: Um estudo de caso em empresa familiar. *Revista Ambiente Contábil*, 4(2), 172-189.
- Burns, J. & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: An institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3-25.

- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2), 127-168.
- Chenhall, R. H., & Euske, K. J. (2007). The role of management control systems in planned organizational change: An analysis of two organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7), 601-637.
- Cornelsen, E. L. (2009). Análise do discurso no âmbito dos estudos organizacionais: Uma abordagem teórica. In: Carrieri, A. P. Saraiva, L. A. S. Pimentel, T. D. & Souza Ricardo, P. A. G. (Org.). *Análise do discurso em estudos organizacionais*, 1, 21-43. Curitiba: Juruá.
- Dacin, M. T., Goodstein, J., & Scott, W. R. (2002). Institutional theory and institutional change: Introduction to the special research forum. *Academy of Management Journal*, 45(1), 45-56.
- DiMaggio, P., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Collective rationality and institutional isomorphism in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Faria, A. A. M. (2009). Aspectos de um discurso empresarial. In: Carrieri, A. P. Saraiva, L. A. S. Pimentel, T. D. & Souza Ricardo, P. A. G. (Org.). *Análise do discurso em estudos organizacionais*, 2, 45-52. Curitiba: Juruá.
- Flick, U. (2009). *Uma introdução à pesquisa qualitativa* (3^a. ed.). Porto Alegre: Artmed.
- Fonseca, V. S., & Machado-da-Silva, C. L. (2010). Conversação entre abordagens da estratégia em organizações: Escolha estratégica, cognição e instituição. *Revista de Administração Contemporânea*, 14, 51-75.
- Goretzki, L., Strauss, E. & Weber, J. (2013). An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. *Management Accounting Research*, 24(1), 41-63.
- Greenwood, R., & Hinings, C. R. (1996). Understanding radical organizational change: Bringing together the old and the new institutionalism. *Academy of Management Review*, 21(4), 1022-1054.
- Guarido Filho, E. R., & Costa, M. C. (2012). Contabilidade e institucionalismo organizacional: Fundamentos e implicações para a pesquisa. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, 4(1), 20-41.
- Guerreiro, R., Berdejo, L. M. A., Pereira, C. A. & Beuren, I. M. (2012). Institucionalização e resistência em processos de mudanças de sistemas de controle gerencial: Um enfoque institucional. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, X(19), 1–22.
- Guerreiro, R., Pereira, C. A., Rezende, A. J., & de Aguiar, A. B. (2005). 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*, 10(1), 59-76.
- Huy, Q. N. (2001). Time, temporal capability, and planned change. *Academy of Management Review*, 26(4), 601-623.
- Lukka, K. (2007). Management accounting change and stability: Loosely coupled rules and routines in action. *Management Accounting Research*, 18(1), 76-101.
- Machado-da-Silva, C. L., da Fonseca, V. S., & Crubellate, J. M. (2010). Estrutura, Agência e Interpretação: Elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização. *Revista de Administração Contemporânea*, 14, 77-107.

- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package: Opportunities, challenges and research directions. *Management accounting research*, 19(4), 287-300.
- March, J. G., & Simon, H. A. (1981). Limites cognitivos da racionalidade. In: March, J. G., & Simon, H. A. (1981). *Teoria das organizações* (3ª. ed.). Rio de Janeiro: FGV.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, 83(2), 340-363.
- Morgan, G., & Sturdy, A. (2000). *Beyond organizational change*. London: Palgrave Macmillan.
- Nisiyama, E. K., & Oyadomari, J. C. T. (2012). Sistemas de controle gerencial e o processo de inovação. *Revista de Administração e Inovação*, 9(1), 106-125.
- Oyadomari, J. C. T., Mendonça, O., Cardoso, R. L., & Junqueira, E. R. (2007). A Institucionalização da VBM - Value Based Management como prática de contabilidade gerencial: Uma análise à luz da NIS - New Institutional Sociology. In *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade* (Vol. 7).
- Oyadomari, J. C., de Mendonça Neto, O. R., Cardoso, R. L., & de Lima, M. P. (2008). Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 2(2), 55-70.
- Pereira, M. C. & Brito, M. J. (2009). A análise do discurso como prática e processo de produção de sentidos: proposta teórico-metodológica. In: Carrieri, A. P. Saraiva, L. A. S. Pimentel, T. D. & Souza Ricardo, P. A. G. (Org.). *Análise do discurso em estudos organizacionais*, 2, 45-52. Curitiba: Juruá.
- Qu, S. Q., & Dumay, J. (2011). The qualitative research interview. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 8(3), 238-264.
- Ribeiro, J. A., & Scapens, R. W. (2006). Institutional theories in management accounting change: Contributions, issues and paths for development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(2), 94-111.
- Santana, G. A. S., Colauto, R. D., & Carrieri, A. P. (2012). Institucionalização de instrumentos de custeio: O caso de uma organização do setor elétrico brasileiro. *Revista Universo Contábil*, 8(2), 25-42.
- Scott, W. R. (2008a). Approaching adulthood: The maturing of institutional theory. *Theory and society*, 37(5), 427-442.
- Scott, W. R. (2008b). *Institutions and organizations* (3ª. ed.). California: Sage Publications.
- Scott, W. R. (1995). *Institutions and organizations*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Simon, H. A. (1979). A tomada de decisões nas organizações administrativas. In: Simon, H. A. *Comportamento administrativo: Estudo dos processos decisórios nas organizações administrativas* (3ª. ed.). Rio de Janeiro: FGV.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control*. Boston: Harvard Business School Press.
- Triviños, A. N. S. (2006). Introdução à pesquisa em ciências sociais: A pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas.
- Yin, R. K. (2005). *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos*. Porto Alegre: Bookman.