

Utilização e institucionalização de instrumentos gerenciais em uma empresa prestadora de serviços

JULIANE ANDRESSA PAVÃO

Universidade Estadual do Paraná (UNESPAR) Campus Campo Mourão

GIOVANA PASSADOR BARBOSA

Universidade Estadual do Paraná (UNESPAR) Campus Campo Mourão

Resumo

A Contabilidade Gerencial (CG) tem como objetivo central gerar informações que auxiliem os gestores a tomarem decisões sensatas e em tempo ágil. Assim, esse estudo tem como objetivo investigar a utilização e institucionalização de instrumentos gerenciais, segundo a percepção do gestor em uma empresa prestadora de serviços de telecomunicações. A pesquisa investiga a CG como auxílio à tomada de decisões por uma empresa prestadora de serviços com sede no município de Campo Mourão (PR) e que contribui diretamente com a sociedade fornecendo serviços telefônicos e de internet. A pesquisa foi norteada pelos estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial (IFAC, 1998), bem como, os estágios de institucionalização proposto por Tolbert e Zucker (1999). A metodologia utilizada é descritiva e qualitativa, caracterizando-se como uma pesquisa diagnóstico que teve coleta de dados por meio de entrevistas semi estruturadas e observação. Do primeiro estágio evolutivo apenas faz uso do custeio por absorção, sendo que esse encontra-se semi-institucionalizado na empresa. Com relação ao segundo estágio evolutivo da CG, a empresa apenas não utiliza o preço de transferência. Já o Kaizen, Planejamento Estratégico, EVA e Simulações, são instrumentos gerenciais do terceiro e quarto estágio evolutivo que se encontram em total institucionalização. Sugere-se o aprimoramento e a implementação de outros instrumentos, principalmente do primeiro estágio evolutivo da CG, a fim de aperfeiçoar o controle dos custos dos serviços prestados. Com a realização deste estudo, pode-se apreciar como os conceitos e instrumentos da Contabilidade Gerencial estão sendo utilizados por uma empresa do setor de prestação de serviços telefônicos e de internet.

Palavras chave: Contabilidade Gerencial, Teoria Institucional, Prestadora de serviços.

1 Introdução

A Contabilidade surgiu com a necessidade de obter informações para o proprietários das empresas sobre o valor e as mutações de seu patrimônio. Até o advento da Revolução Industrial as informações eram fornecidas pela Contabilidade Geral. Com o passar do tempo, a contabilidade se dividiu, para atender uma nova demanda, ou seja, a Contabilidade Geral se subdividiu em Contabilidade de Custos e Contabilidade Financeira, sendo que esta se preocupa em atender os usuários externos, enquanto a Contabilidade de Custos produz informações sobre o processo de produção (Ribeiro et al., 2006).

A Contabilidade de Custos teve que acompanhar o desenvolvimento das empresas industriais, surgindo então, uma nova necessidade, a Contabilidade como ferramenta de gestão. Em consequência disso nasce a Contabilidade Gerencial (CG) que tem como objetivo central gerar informações que auxiliem os gestores a tomarem decisões sensatas e em tempo ágil.

Em março de 1998, o *International Accounting Management Practice* (IMAP, 1998) divulgou um trabalho que descreveu a atividade conhecida como Contabilidade Gerencial. O referido trabalho foi desenvolvido na forma de estrutura conceitual e apresenta os objetivos, tarefas e parâmetros da Contabilidade Gerencial, descrevendo, também, um pouco da evolução e mudanças ocorridas no campo de atuação desta atividade.

Em seu processo contínuo de evolução, a CG traz infindos instrumentos gerenciais que orientam no processo decisório, como também, avalia o desempenho das organizações, ou até mesmo mostra indicadores do sucesso econômico. Em meio delas pode-se citar *Just In Time* (JIT), *Benchmarking*, Gestão Econômica (GECON), Gestão baseada em valor (VBM), entre outras.

Este estudo investiga a CG como auxílio à tomada de decisões por uma empresa prestadora de serviços com sede no município de Campo Mourão (PR) e que contribui diretamente com a sociedade fornecendo serviços telefônicos e de *internet*. Dessa forma, a questão de pesquisa que orienta este estudo é, como se caracteriza a utilização e institucionalização de instrumentos gerenciais na empresa de Serviço de Telecomunicações? A pesquisa tem como objetivo identificar a utilização e institucionalização de instrumentos gerenciais em uma empresa de serviço de telecomunicações sob a ótica da Teoria Institucional.

Esta pesquisa se justifica uma vez que o setor de prestação de serviços respondem por parcela significativa dos centros econômicos e na produção de riquezas, além de geração e oferta de empregos. Atender às necessidades de gestão das empresas prestadoras de serviços e identificação e desenvolvimento de artefatos gerenciais têm se apresentado um desafio para o ramo de conhecimento da Contabilidade Gerencial (Almeida, 2011). O setor de prestação de serviços tem como características formas de atendimento, ciclos de vida dos produtos e estratégias singulares, entre outros. Estes motivos representam as dificuldades em desenvolver mecanismos padrão de gerenciamento tais como controle e avaliação de desempenho para essas empresas, especialmente em relação a sistemas de informação gerencial.

A contribuição esperada deste estudo é apresentar considerações sobre aspectos da Contabilidade Gerencial aplicada ao setor de prestação de serviços, especialmente a respeito da utilização e institucionalização de artefatos da Contabilidade Gerencial em uma empresa de telecomunicação. Espera-se com este estudo apresentar considerações sobre aspectos da Contabilidade Gerencial aplicada ao setor de serviços de telecomunicação. As organizações de serviços são peculiares e, ainda que atuem no mesmo ramo, são divergentes. A característica do serviço como um produto, a análise do seu ciclo de vida e do impacto na gestão da organização a fim de identificar as forças que moldam as práticas de Contabilidade Gerencial na organização, podendo assim atribuir uma melhoria nos procedimentos para que

resultem em informações com maior relevância para as tomadas de decisões, conseqüentemente melhoria na gestão e melhor desempenho da empresa.

2 Referencial Teórico

2.1 Contabilidade Gerencial

As informações disponibilizadas pela Contabilidade Gerencial, normalmente, estão relacionadas a decisões específicas relativas aos centros de custo e/ou centros de lucro. Para tanto é requerido que as informações sejam fornecidas sempre com riqueza de detalhes, contrapondo-se aos relatórios agregados, os quais se caracterizam por serem destinados ao público externo. Os modelos que orientam a elaboração de relatórios para público interno e externo são diferentes, porém utilizam a mesma base de dados (FASB, 1978).

O pronunciamento SFAC 1, editado pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB, 1978), especifica que a Contabilidade Gerencial objetiva, por meio do fornecimento de informações, dar suporte à decisão gerencial de planejar, executar e controlar vários níveis administrativos de um empreendimento.

Para o FASB (1978), as informações provenientes da Contabilidade Gerencial irão subsidiar os gestores no cumprimento de suas responsabilidades, em especial, quando estão planejando, executando e controlando operações. Ou seja, a administração de uma organização, na visão do FASB (1978), necessita, além das informações disponibilizadas pela Contabilidade Financeira, de outras com características diferentes e que por sua natureza são produzidas e fornecidas pela Contabilidade Gerencial.

A preocupação com informações não financeiras e a inclusão de usuários ligados às demais áreas operacionais da organização, com customização do conteúdo dos relatórios e sua utilização no suporte às decisões operacionais e de investimentos, é manifestada por Atkinson et al. (2000, p. 36), os quais entendem a Contabilidade Gerencial como “[...] um processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores. O processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos”.

A Contabilidade Gerencial é significativa nas empresas, Atkinson et al. (2008, p. 51) observa que “o ambiente competitivo, tanto para as empresas de serviços quanto para as de manufatura, tornou-se muito mais desafiador e exigente. Conseqüentemente, as empresas de hoje demandam informação contábil gerencial melhor e diferente.” Assim, em 1998, o Comitê de Contabilidade Financeira e Gerencial da Federação Internacional de Contabilistas (IFAC, 1998) enunciou um documento que visava definir a atividade conhecida como Contabilidade Gerencial, o presente estágio evolutivo desta, como também caracterizar todos os estágios anteriores e as práticas utilizadas, portanto foi chamado de *International Accounting Management Practice I- IMAP 1* (Teixeira et al., 2009). O IFAC identificou quatro estágios evolutivos.

O primeiro estágio evolutivo se compreende o período anterior a 1950 e tem como finalidade a determinação do custo de produção e o controle financeiro por meio do orçamento e da contabilidade de custos (Soutes, 2006). Para Ribeiro (2011, p. 32), “[...] esse estágio representa um período durante o qual o ambiente era pouco competitivo e a tecnologia disponível para as empresas empregarem em seus processos era pouco desenvolvida.” Os instrumentos de Contabilidade Gerencial que se destacaram neste período são custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão e retorno sobre investimento.

O Custeio por Absorção, segundo Ribeiro (2011, p. 32), “[...] caracteriza-se por apropriar todos os custos do ciclo operacional aos produtos [...] sejam eles diretos ou

indiretos.” Atkinson et al. (2008, p. 372) define como a “soma de todos os custos (materiais diretos, mão-de-obra direta e de apoio) atribuídos a um produto.”

O Custeio Variável “consiste no método em que todos os custos de fabricação de caráter variável são considerados e inventariados, enquanto que os custos de fabricação de caráter fixo são excluídos” (RIBEIRO, 2011, p. 32). Jiambalvo (2009) afirma que o custeio variável seja mais útil na tomada de decisões, pois isola o custo fixo do custo variável, assim disponibiliza a margem de contribuição total, auxiliando no planejamento e a tomada de decisão.

O conceito principal do Custeio Padrão é “fornecer um padrão de comportamento para os custos, ou seja, fixar quais deveriam ser os montantes para, ao final da apuração dos custos do período, proceder à comparação com os custos reais” (Soutes, 2006, p. 26). Desse modo, o custo-padrão “refere-se ao custo em que os gestores acreditam que devem incorrer para produzir um bem ou prestar um serviço em condições previstas” (Jiambalvo, 2009, p. 314).

O Retorno sobre Investimentos (ROI - *Return on investment*) foi elaborado no começo do século XX pela empresa Du Pont com a função de avaliar o desempenho dos centros de investimentos e é calculado através da proporção do lucro do centro de investimento em relação ao capital investido (Jiambalvo, 2009, p. 348). Percebe-se que o primeiro estágio é considerado o período antes de 1950, quando a principal preocupação das empresas estava voltada na determinação do custo e no controle financeiro fazendo uso do custo.

O segundo estágio ocorreu entre os anos de 1950 e 1965, e o foco da Contabilidade Gerencial passou a ser o fornecimento de informações para o planejamento gerencial e controle (Soutes & Zen, 2005). Neste período as principais ferramentas utilizadas foram preço de transferência, moeda constante, valor presente, orçamento e descentralização.

O Preço de Transferência é definido como “um conjunto de regras que uma empresa usa para distribuir a receita conjuntamente arrecadada, entre os centros de responsabilidade” (Atkinson et al., 2008, p. 633). E para Horngren, Sundem e Stratton (2004) é o total cobrado por um fragmento pelos bens ou serviços que fornece a outros fragmentos da mesma empresa, ou seja, constitui receita para o produtor do bem ou serviço e custo para o segmento adquirente.

O instrumento gerencial de moeda constante “procura eliminar o efeito inflacionário dos valores das transações ocorridas em ambiente de altas oscilações de preços dos bens da economia. Os valores nominais são convertidos em valores na moeda constante, em função dos índices de inflação” (Guerreiro, Crozati & Ribeiro, 2005, p. 97). E os mesmos autores relatam que a moeda constante permite a comparação entre os valores de datas distintas e a soma dos valores históricos, como também compreende os ganhos e perdas das oscilações de preços.

O valor presente do tempo, para Ribeiro (2011, p. 33), traz “a valor presente todas as entradas de caixa diminuídas do valor presente de todas as saídas de caixa. [...] os valores são trazidos a uma data zero, requerendo para sua realização que se determine uma taxa de desconto denominada de Taxa Mínima de Atratividade”. Para Martins (1990, p. 9) um exemplo de valor presente é “[...] a correção integral com os ajustes a valor presente e os ganhos e perdas nos itens monetários devidamente alocados às suas origens, tem-se de novo a restauração da qualidade de informação contábil.

O Orçamento é uma “ferramenta de controle por excelência de todo o processo operacional da empresa, pois envolve todos os setores da companhia.” (Padoveze, 2004, p. 501). Como vantagem do orçamento pode-se mencionar, que este força os gestores a pensar no futuro, a designar metas, objetivos e políticas, ou seja, o destino a ser alcançado, e será o orçamento, o guia para este destino, coordenando os esforços dos gestores para que os planos da organização satisfaçam os objetivos como um todo (Horngren, Sundem & Stratton, 2004).

A Descentralização “ocorre porque uma organização necessita de pessoas tomando decisões em todos os níveis, então os responsabiliza, segundo suas funções, a agir conforme a necessidade” (Ribeiro, 2011, p. 34). Jiambalvo (2008) menciona que um dos motivos para a descentralização das empresas é que os gerentes providos de capacidade de tomada de decisão são mais motivados, e é possível que eles se identifiquem com suas subunidades como se fossem donos do negócio.

Resumindo, o segundo estágio foi até 1965, quando houve mudança na contabilidade gerencial, dando ênfase no planejamento e controle, onde o interesse se voltou para ferramentas de análises de decisão.

O terceiro estágio evolutivo aconteceu entre os anos de 1965 a 1985, definido como uma enorme carência por informações de caráter gerencial. Como resposta a esta necessidade, houve o aprimoramento das tecnologias de análise de processos e a administração estratégica de custos com objetivo de sintetizar o desperdício de recursos nos processos industriais (Ribeiro, 2011). Os instrumentos que representam este período são custeio baseado em atividades (ABC), custeio meta, kaizen, *just in time* (JIT), teoria das restrições (TOC), planejamento estratégico, gestão baseada em atividades (ABM) e *benchmarking*.

O método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) é definido por Jiambalvo (2009, p. 43) como o “método de atribuição dos custos indiretos aos produtos por meio de diversas bases de alocação. Os custos indiretos são então atribuídos a um produto com base em quanto de cada atividade esse produto demandou”. Martins (2009, p. 87) complementa que este método de custeio “procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

O Custeio Meta (*Target Costing* ou Custeio Alvo) tem sido empregado nas empresas japonesas por mais de uma década e é “uma técnica de determinação do custo unitário máximo que o mercado deseja pagar, menos o lucro desejado pela organização. Sendo assim, este custo unitário total não pode ultrapassar o custo unitário máximo permitido, ou custo meta” (Ribeiro, 2011, p. 35-36). Na visão de Martins (2009, p. 223), “O Custeio-Alvo ou Custeio Meta é um processo de planejamento de lucros, preços e custos que parte do preço de venda para chegar ao custo, razão pela qual diz-se que é o custo definido de fora para dentro.”

Kaizen é um termo japonês que de acordo com Siqueira (2005) o Kai significa “mudança”, e Zen significa “para melhor”, é definido como um “processo de gestão e uma cultura de negócios, que passou a significar aprimoramento contínuo e gradual, implementado por meio do envolvimento ativo e comprometido de todos os empregados da empresa no que e como as coisas são feitas” (Soutes, 2006, p. 28).

Just In Time (JIT) também é conhecido como sistemas de produção enxuta, e tem como objeto desenvolver um sistema de produção equilibrado, que seja flexível e comporte um fácil e rápido fluxo de materiais, reduzindo os estoques de matérias-primas e de produtos em processo, não havendo assim, acúmulo de estoques para obstruir o chão-de-fábrica (Jiambalvo, 2009). Segundo Atkinson et al. (2008, p. 435), o JIT “requer a produção de um bem ou serviço apenas quando o cliente, interno ou externo, solicitá-lo”.

A Teoria das Restrições (TOC - *Theory of Constraints*) se originou a partir do trabalho do físico israelense Eliyahu M. Goldratt, através de um desenvolvimento de *software* de programação de produção, OPT (*Optimized Production Technology*), assim que esse *software* foi desenvolvido, surgiu alguns conceitos inovadores de administração da produção (Schuch, 2001). Essa teoria tem como objetivo a “programação da produção rompendo as barreiras globais da empresa, utilizando como medidas do alcance da meta global indicadores exclusivamente financeiros como: Lucro Líquido, Retorno sobre Investimentos e Fluxo de Caixa” (Soutes, 2006, p. 28).

Na percepção de Ribeiro (2011, p. 36), o Planejamento Estratégico é considerado como “a elaboração dos objetivos maiores da empresa, das estratégias a serem implementadas

para consecução desses objetivos, bem como das fontes de recursos. Aborda questões globais, amplas, genéricas e com visão de longo prazo.” Conforme Lima e Zaros (2009, p. 2) é “uma ferramenta mutável onde a organização denota sua missão, metas e visão, atrelados a análise ambiental e organizacional, com o propósito de cumprir suas metas, alcançar seus objetivos e corrigir suas imperfeições”.

A Gestão Baseada em Atividades (ABM - *Activity-Based Management*) utiliza o sistema de ABC para auxiliar a tomada de decisão estratégica e aprimorar o controle operacional da empresa e procura favorecer o valor recebido pelos clientes e os lucros, ao discernir oportunidades para melhorias na estratégia e nas operações (Horngren, Sundem & Stratton, 2004). Complementando, Jiambalvo (2009, p. 175) explana que “é uma ferramenta administrativa que envolve a análise e o custeio de atividades com o objetivo de melhorar a eficiência e a eficácia. [...] o ABM concentra-se nas atividades com o objetivo de gerenciar as atividades propriamente ditas.”

O Benchmarking “é uma ferramenta para ajudar uma organização a medir sua postura competitiva. Os benchmarks podem ser obtidos dentro da organização ou podem ser externos, de organizações concorrentes ou de outras organizações que têm processos similares” (Horngren, Sundem & Stratton, 2004, p. 128) e para Atkinson et al. (2008, p. 44) é definido como um “processo de estudar e comparar como outras organizações desempenham atividades e processos similares” .

Em suma, o terceiro estágio evolutivo ficou definido entre 1965 e 1985, tendo como foco a redução do desperdício no processo produtivo e utilizava técnicas como o processo da gerência de análise e de custo.

O período após 1985 até aproximadamente os dias atuais é definido como o quarto estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial e tem como primordial atração a geração e criação de valor através de tecnologias que contemporizam uma união entre acionistas, clientes e inovação organizacional (Teixeira et al., 2009). As principais ferramentas gerenciais adotadas nesta fase foram: Valor econômico adicionado (EVA), Gestão Econômica (GECON), *Balanced Scorecard* (BSC), Gestão baseada em valor (VBM) e Simulação.

O Valor Econômico Adicionado (EVA - *Economic Value Added*), também conhecido de receita residual, é a receita deduzido o custo econômico do investimento gerado por aquela receita, em outras palavras, analisa uma linha de produtos financeiramente desejável utilizando o lucro residual (Atkinson et al., 2008). Já Backes (2002, p. 1) ressalta que EVA é “uma medida de desempenho empresarial, considerada por muitos especialistas como a verdadeira chave para a criação da riqueza.”

Sobre o modelo de Gestão Econômica, Soutes (2006, p. 38) estabelece que é uma “proposta que procura identificar o valor econômico da empresa em cada uma das datas, ou seja, busca evidenciar a essência econômica de todas as transações realizadas pela empresa em cada momento.” Da mesma forma, Catelli (2001, p. 30) define que “o sistema de gestão no modelo GECON tem como preocupação básica espelhar, em termos econômico-financeiros, o que ocorre nas atividades operacionais da empresa”.

O *Balanced Scorecard* (BSC) para Soutes (2006, p. 29) “também conhecido como “painel equilibrado de indicadores”, são organizadas neste modelo uma série de informações estratégicas em um conjunto de indicadores que permitem localizar problemas, definir rumos, prever turbulências e entender para onde vai a empresa”. Para Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 305) é definido como “[...] uma medida de desempenho, e um sistema de informações que realiza um equilíbrio entre as medidas financeiras e operacionais, liga o sistema de informação que realiza um equilíbrio entre as medidas financeiras e operacionais”.

A Gestão Baseada em Valor (VBM - *Value Based Management*), na concepção de Ribeiro (2011, p. 39) é definida como “um sistema de gerenciamento norteado do processo de tomada de decisão, que se fundamenta na criação de valor, fazendo uso do EVA, e que quer

mudança no comportamento de todos os recursos humanos da organização”. Como também “um processo sistemático que orienta toda a tomada de decisão de uma organização no intuito de criação de valor. Esse sistema requer da organização e de seus gestores uma mudança comportamental e uma condução organizacional voltada para esse intuito” (Cabello & Parisi, 2008, p. 115).

Para Costa (2002, p. 14), “A simulação de empresas, apresentando os jogos de empresas como um recurso utilíssimo para a formação dos quadros gerenciais das organizações, capacitando-os em planejamento e em gestão estratégica.” E para Freitas Filho (2008, p. 3-4) “consiste na utilização de determinadas técnicas matemáticas, empregadas em computadores digitais, as quais permitem imitar o funcionamento de, praticamente, qualquer tipo de operação ou processo (sistemas) do mundo real”. A simulações tem a finalidade de ajudar as empresas com a tomada de decisão mais justa para os gestores.

Finalizando, o quarto estágio evolutivo se inicia no ano de 1995 e está presente até os dias de hoje. Recebe atenção para a geração ou origem de valor com o uso real de recursos, sendo que emprega tecnologias que analisam os mediadores do valor dos clientes, dos acionista e da inovação organizacional (Macohon, 2008).

2.2 Teoria Institucional

Do ano de 1880 até a metade do século XX, a Teoria Institucional desenvolveu as suas primeiras formulações. Neste período, muitos pensadores adiantaram distinções e percepções mais tarde redescobertas por analistas contemporâneos (Scott, 1995). Segundo Lourau (1975, p. 118), o institucionalismo de Emile Durkheim (1858-1917), “combatido à direita pelo marxismo e à esquerda pela fenomenologia, marca contudo as grandes construções sociológicas do século XX”.

Na visão de Selznick (1996, p. 273), “a teoria institucional investiga a emergência de formas, processos, estratégias, perspectivas distintas e competências à medida que estes emergem de padrões de interação e adaptação da organização”. Percebe-se que as organizações transformam-se em instituições, ao serem impregnadas de valor, deixando de significar meros instrumentos e tornando-se fontes de gratificação pessoal e integridade de um grupo.

A Teoria Institucional ganha força e a partir da década de 70 surge o novo institucionalismo, um processo de “mudança de percepção”, uma “nova maneira de ver”, que coloca em destaque os valores humanos, anteriormente mascarados pela predominância da racionalidade” (Costa, 2001; Amanthea, 2004, p. 27).

O modelo institucional passa, então, a analisar também, segundo Sacomano Neto e Truzzi (2002, p. 3), a “complexidade do ambiente em que as organizações estão inseridas”. Além de considerar as relações organizacionais dos atores externos, avança também “nas questões cognitivas e comportamentais dos atores individuais” (Sacomano Neto & Truzzi, 2002, p. 3).

O conceito de instituição é dado em termos mais específicos em cada uma das subcorrentes que compõem o institucionalismo. Reduzem a incerteza ao estabelecerem procedimentos orientadores para a ação humana, fornecendo modelos morais ou cognitivos que permitam a interpretação ou a ação. Isto é verificado na realização de tarefas rotineiras ao se cumprimentar amigos, dirigir um veículo, comprar mercadorias, emprestar dinheiro, formar um negócio, procurar emprego, entre outras (Lourau, 1975; North, 1990). E as tarefas restritivas estabelece que as instituições podem e restringem as escolhas e os comportamentos possíveis dos indivíduos, pelo menos em termos do que é socialmente apoiado, ou considerado aceitável e racional, o que não significa que esses indivíduos necessariamente

tenham consciência de tais normas e regras, ou do seu significado e da sua racionalidade (Elster, 1989).

As instituições englobam qualquer forma de limitação ou incentivo que os seres humanos imponham para moldarem a interação entre eles, sejam restrições formais (regras, regulamentos, estatutos, normas, leis) ou informais (convenções, códigos de conduta, valores, símbolos) (North, 1990).

Jepperson (1991) menciona que as instituições poderiam estar interligadas à cultura dos agentes, entendida como transmissão de conhecimentos, formas de percepção, conceitos, ideias, valores, mitos, rituais, teorias, relatos de uma pessoa para outra e/ou de uma geração para outra. Atuam também como mecanismos de coordenação das ações e/ou expectativas dos agentes, concentrando-as em certos intervalos e reduzindo o montante necessário de informações (North, 1990; 1991; Edquist & Johnson, 1997).

À medida que as sociedades transformam-se em sistemas, cada vez mais complexos, aumenta a utilidade de regras formais, que têm por objetivo delimitar com maior precisão os deveres e direitos de cada agente, em situações com certa periodicidade (Strachman & Deus, 2005).

Instituições são compreendidas como um conjunto de regras e padrões de comportamento ou de interação entre pessoas, verificados em uma sociedade, os quais adquirem alguma estabilidade, sendo repetidos mesmo que por um breve período de tempo (Rezende, 2009).

A teoria institucional é uma abordagem sociológica, que tem sido aplicada na área contábil com o foco na contabilidade gerencial como uma instituição dentro da empresa, isto é, uma rotina formada por hábitos que dá sentido a determinado grupo de pessoas, sendo esta rotina amplamente aceita de forma inquestionável (Burns & Scapens, 2000).

Três níveis de institucionalização podem caracterizar a dinâmica de construção social de padrões técnicos e institucionais para a consolidação de um processo de institucionalização: pré-institucional, semi-institucional e o total institucional.

O pré-institucional ou habitualização, segundo Tolbert e Zucker (1999, p. 205), ocorre o "desenvolvimento de comportamentos padronizados para a solução de problemas e a associação de tais comportamentos a estímulos particulares". Onde ocorre a habitualização representa o desenvolvimento de bases padronizadas, envolvendo a geração de novos arranjos estruturais (Andrade & Mesquita, 2003; Berger & Luckmann, 2001; Tolbert & Zucker, 1999).

Santos (2004, p. 3) afirma que "uma dada estrutura é limitada a um conjunto circunscrito de organizações". Significa a adoção de mudanças estruturais em resposta a problemas específicos e a consequente formalização de tais métodos, traduzidos em políticas e normas de procedimentos, em uma dada organização ou em um conjunto de organizações, que passam por situações similares (Rezende, 2009).

O estágio semi-institucional ou a objetificação corresponde ao desenvolvimento de significados socialmente compartilhados, que envolvem a difusão e a disseminação da estrutura (Andrade & Mesquita, 2003; Berger & Luckmann, 2001; Tolbert & Zucker, 1999).

Segundo Santos (2004, p. 3), neste estágio semi-institucional, surge o "monitoramento que as organizações fazem dos concorrentes e se acumulam as percepções acerca dos benefícios de adoção de uma estrutura 'pré-testada'".

A objetificação que "envolve o desenvolvimento de certo grau de consenso social entre os decisores da organização a respeito do valor da estrutura, e a crescente adoção pelas organizações com base nesse consenso", ou seja, assume um caráter "mais permanente e disseminado" (Tolbert & Zucker, 1999, p. 207). Esse estágio é denominado como semi-institucionalização, havendo, entre as organizações adotantes de uma solução ou estrutura específica, uma heterogeneidade marcante, sendo que "à medida que a teorização se

desenvolve e se explicita, deve diminuir a variação na forma que as estruturas tomam em diferentes organizações” (Tolbert & Zucker, 1991, p. 209).

O nível de total institucional ou sedimentação representa a continuidade da estrutura por um período de tempo relativamente longo. A institucionalização total ocorre com a etapa de sedimentação, que demonstra “um processo que fundamentalmente se apóia na continuidade histórica da estrutura e, especialmente, em sua sobrevivência pelas várias gerações de membros da organização” (Tolbert & Zucker, 1999, p. 209), envolvendo duas dimensões: 1 - a propagação das estruturas para todos os indivíduos teorizados como adotantes; e 2 - a perpetuação dessas mesmas estruturas, ao longo de um tempo, consideravelmente longo. Para que o procedimento de institucionalização seja total, é preciso identificar alguns fatores que importam tanto a difusão quanto a conservação ao longo do tempo das estruturas (Rezende, 2009).

Tolbert e Zucker (1999) identificam três fatores principais: (i) Impactos positivos, resultados demonstráveis associados à estrutura; (ii) Resistência de coletivo, pessoas que são afetadas adversamente pela estrutura; e (iii) Defesa do coletivo de interesse, pessoas que são favoráveis às mudanças na estrutura. Assim, a determinação se uma mudança organizacional será ou não bem-sucedida e o sucesso no processo de institucionalização resulta de um conjunto de fatores.

Para Santos (2004, p. 3), no estágio da institucionalização total deverá existir “baixa resistência de grupos de oposição, promoção e apoio cultural continuado, e uma relação positiva com os resultados almejados”.

As características dos estágios de institucionalização são sintetizadas na Tabela 1.

Tabela 1 - Estágios de institucionalização

Dimensão	Estágio Pré-institucional	Estágio Semi-institucional	Estágio de total institucionalização
Processos	Habitualização	Objetificação	Sedimentação
Características dos adotantes	Homogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos
Ímpetoparadifusão	Imitação	Imitativo/Normativo	Normativo
Atividade de teorização	Nenhuma	Alta	Baixa
Variâncianaimplementação	Alta	Moderada	Baixa
Taxa de fracassoestrutural	Alta	Moderada	Baixo

Fonte: Tolbert e Zucker (1999, p. 211).

A habitualização representa o progresso de bases padronizadas, envolvendo a geração de atuais arranjos estruturais; a objetificação corresponde ao desenvolvimento de significados socialmente comum, que envolvem a difusão e a disseminação da estrutura e a sedimentação refere-se ao ganho de exterioridade da estrutura, apoiado na sua continuidade histórica (Andrade & Mesquita, 2003; Berger & Luckmann, 2001; Tolbert & Zucker, 1999).

2.3 Estudos Anteriores

A Contabilidade Gerencial e a Teoria Institucional tem sido estudadas em pesquisas nacionais e internacionais, como Scapens (1994), Burns e Scapens (2000), Guerreiro, Frezatti, Lopes e Pereira (2005), Guerreiro, Frezatti e Casado (2006), Ribeiro e Scapens (2006), Guerreiro, Pereira e Rezende (2006), Oyadomari, Mendonça Neto, Cardoso e Lima (2008), Reis (2008), Aguiar e Guerreiro (2008), entre outros.

Burns e Scapens (2000) descrevem um *framework* contendo os conceitos e mudanças da Contabilidade Gerencial partindo do pressuposto de que os sistemas e as práticas de contabilidade gerencial constituem regras e rotinas organizacionais. Com base Velha Economia Institucional, o *framework* explora o relacionamento complexo e contínuo entre

ações e instituições e demonstra a importância das rotinas e instituições organizacionais na formação dos processos de mudança na contabilidade gerencial.

Segundo Guerreiro, Frezatti, Lopes e Pereira (2005) refletiram em um estudo sobre o paradoxo da estabilidade dos sistemas de contabilidade gerencial utilizando a Teoria Institucional. Os autores concluíram que as organizações não utilizam em larga escala as novas abordagens de contabilidade gerencial porque os processos de institucionalização dos novos conceitos efetivamente não ocorreram.

Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) realizaram uma pesquisa que buscou estudar os hábitos e rotinas existentes, bem como novos hábitos e rotinas surgidos a partir da instalação de um processo de mudança nos sistemas de custos e preços de uma empresa comercial familiar de porte médio. Os autores tiveram como resultado do caso a dificuldade de mudança nos velhos hábitos e rotinas institucionalizados, empregados de forma inconsciente, bem como, o emprego de diferentes estratégias para a desinstitucionalização dos novos conceitos gerenciais

Já Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) realizaram um ensaio envolvendo a correlação entre a abordagem institucional com a abordagem de cultura organizacional e ainda com o conceito de inconsciente da psicologia, tendo como pano de fundo as características ambientais próprias da Contabilidade Gerencial. O ensaio não apresentou ideias acabadas e nem proposições conclusivas, mas contribuiu adicionando novos elementos ao estudo da Contabilidade Gerencial sob a abordagem institucional, buscando a integração dessa abordagem com as abordagens de cultura organizacional e psicológica e destacando a existência dos Fatores inconscientes.

Ribeiro e Scapens (2006) exploram as contribuições feitas por duas vertentes de pesquisa institucional que foram aplicadas ao estudo da mudança na Contabilidade Gerencial, a Velha Economia Institucional e a Nova Sociologia Institucional. Os autores propõem formas de desenvolver essas teorias e, em geral, desenvolver uma compreensão institucional da mudança na contabilidade gerencial.

Na pesquisa de Oyadomari, Mendonça Neto, Cardoso e Lima (2008) buscaram entender, à luz da Teoria NeoInstitucional, a adoção de artefatos de contabilidade gerencial no ambiente empresarial brasileiro. Os pesquisadores investigaram uma amostra não probabilística de 27 empresas de médio e grande porte. Os principais achados é que há uma adoção do tipo cerimonial na implementação dos artefatos, o mecanismo mimético é o mais importante na adoção desses artefatos, a obtenção do conhecimento sobre novos artefatos ocorre, preponderantemente, pela forma de socialização do conhecimento.

Em sua tese de doutorado Reis (2008) defende que, na ocorrência de um processo de mudança da Contabilidade Gerencial numa organização, o discurso influencia os níveis de institucionalização de novos conceitos que se desejam implementados. Para tanto realizou estudo de caso único na Caixa Econômica Federal. O pesquisador concluiu que há uma associação positiva entre a concordância com os conceitos de Contabilidade Gerencial e a concordância com o discurso econômico. Os indivíduos classificados como mais aderentes ao discurso econômico encontram-se associados positivamente entre um nível de institucionalização forte e médio, enquanto os indivíduos classificados como aderentes ao discurso social apresentaram associação positiva com o nível de institucionalização fraco.

Aguar e Guerreiro (2008) analisaram em um ensaio os processos de persistência e mudança de sistemas de contabilidade gerencial. Em síntese, pode-se inferir que o elemento determinante da substituição de uma prática de contabilidade gerencial por outra é se a prática atual perdeu ou está perdendo sua capacidade de cumprir seu papel como mecanismo de controle social.

3 Procedimentos Metodológicos

Com relação aos objetivos da pesquisa, tem-se que esta é descritiva, pois buscou descrever quais e como foram utilizados e institucionalizados os instrumentos dos quatro estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial em uma empresa. As fontes para suportar o desenvolvimento deste estudo são as publicações teóricas e empíricas, além dos dados coletados, assim, esta se classifica como uma pesquisa bibliográfica e de campo.

A pesquisa caracteriza-se por uma pesquisa qualitativa por não pretender numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas (Richardson, 1999). Pesquisas qualitativas se caracterizam pela tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentadas pelos entrevistados (Richardson, 1999).

Segundo Diehl e Tatim (2004, p. 65), “As técnicas de coleta de dados devem ser escolhidas e aplicadas pelo pesquisador conforme o contexto da pesquisa, porém deve-se ter em mente que todas elas possuem qualidades e limitações [...]”. Deste modo, para a elaboração da revisão literária serão consultados elementos que suportam o tema, como artigos, periódicos, teses, etc. e abordam o surgimento e evolução da CG conforme os estágios evolutivos preconizados pelo IMAP – 1 (*International Accounting Management Practice 1 - 1998*), bem como os estágios de institucionalização propostos por Tolbert e Zucker (1999).

A pesquisa utilizou-se da estratégia da pesquisa diagnóstico, segundo Martins e Théophilo (2007, p. 80), “[...] é uma estratégia de investigação aplicada que se propõe explorar o ambiente, levantando e definindo problemas”, e ainda, os autores comentam que “[...] qualquer mudança organizacional deveria ser precedida de uma fase de diagnóstico”.

A coleta de dados foi realizada na empresa Ligue Telecomunicação, por meio de entrevista semi estruturada com o proprietário e gestor da empresa, além da observação, para assim, diagnosticar como a empresa executa os instrumentos da CG, e também analisar qual estágio da evolução é mais utilizado na empresa prestadora de serviço. O roteiro da entrevista foi elaborado com base na pesquisa de Soutes (2006), sendo as entrevistas e observações realizadas no mês de novembro de 2017.

4 Análise e discussão dos resultados

Neste tópico serão apresentados a caracterização da empresa estudada, bem como, a análise da utilização e institucionalização dos instrumentos da CG por estágio evolutivo segundo o IMAP (1998).

4.1 Caracterização da empresa estudada

A Ligue Telecom é uma empresa especializada em serviços de telecomunicações. Presente no mercado desde 2006, possui as licenças Serviço de Comunicação Multimídia (SCM) e Serviço de Telefonia Fixa Comutada (STFC), atuando nas áreas de telefonia fixa, internet e telefonia protocolo de Internet (IP).

Aplicando avançada tecnologia, a Ligue Telecom disponibiliza soluções inovadoras e está permanentemente comprometida em prestar um serviço de qualidade, com segurança de dados, produtividade e redução de custos para a satisfação de seus clientes, sejam eles do mercado residencial, corporativo ou setor público.

A empresa tem como missão crescer de maneira sustentável, transparente e lucrativa, e a visão é de ser a melhor operadora de telecomunicações, sendo esses evidenciados em vários lugares na empresa. Os Valores da empresa são: colaboradores, lucratividade, crescimento contínuo, transparência, meritocracia, melhoria constante, respeito, inovação, integridade e honestidade, respeito aos processos, excelência em atendimentos, relacionamentos e serviços.

Os objetivos estratégicos são salientados em metas e divisão dos setores que são: técnico instalação, fornecedor de vendas, gerência, entre outros, cada setor tem sua meta, e cada colaborador tem sua meta individual.

O controle do cumprimento das metas planejadas são avaliações dos resultados feitas por meio de reunião mensal e anual com as gerências e analisados quais foram às metas alcançadas por colaborador de cada setor, por meio de gráficos. Os resultados econômicos da empresa são analisados junto com o contador, podendo ter um ponto de vista formado sobre a base econômica-financeira da empresa.

4.2 Análise da utilização dos instrumentos da CG

O primeiro estágio é determinado pelo custo e controle financeiro, por meio do uso de orçamento e da contabilidade de custos. Foi possível identificar por meio da entrevista que a empresa faz a utilização do Custeio por Absorção, que é calculado através de quanto obteve de receita de clientes menos imposto a pagar, funcionário, manutenção, ou seja, todas as despesas e custos da empresa.

O roteiro de entrevista continha uma afirmação "para efeito gerencial, o custo dos produtos é calculado com base no método de custeio por absorção". Foi possível perceber que o custeio por absorção é uma prática bastante utilizada pela empresa, afirmou-se também utilizar este método de custeio para fins gerenciais.

O roteiro de entrevista continha duas questões para avaliar a utilização do custeio variável: "para efeito gerencial, o custo dos produtos é calculado com base no método de Custeio Variável" e "a empresa utiliza o conceito de margem de contribuição (receita menos custos e despesas variáveis dos produtos)". Não houve concordância no resultados dos dois questionamentos afirmando a utilização do método de custeio por absorção como a mais aplicada.

O custeio padrão é uma forma de custeio que pretende controlar os custos da empresa. Com o objetivo de verificar se esta prática está sendo utilizada pelas empresas da amostra, foram inseridas duas questões no roteiro: "a empresa utiliza o custeio padrão como instrumento de controle de custos" e "os gestores são cobrados pelas variações registradas entre o custo padrão e o custo real obtido". Ocorreu uma incompatibilidade nas respostas, pois na primeira, o gestor afirmou utilizar o custeio padrão, através das fibras ópticas que são compradas para a utilização no projeto do começo ao fim, mas na segunda afirmação discordou do manuseio pelos gestores da empresa. Ou seja, o instrumento não é utilizado, ou ainda, foi adaptado conforme as necessidades da empresa. Assim os instrumentos não utilizados nesse estágio são custeio variável, e o ROI e o custeio padrão.

No segundo estágio, a atenção foi substituída para o fornecimento de informação para planejamento e controle gerencial, por meio do uso de análise de decisão e responsabilidade contábil. A respeito da utilização do orçamento pela empresa estudada, verificou-se que tudo o que será comprado passa pela aprovação do proprietário. Em um período curto de tempo as compras eram liberadas para o colaborador executar, mas acarretou um problema com o fluxo de caixa, aumentando muito os gastos para cada instalação e manutenção de fibras ópticas. Atualmente, as compras são aprovadas pelo proprietário. A ideia da empresa é de tomar decisões de custo para crescimento do setor sabendo o que foi o gasto em cada setor, utilizando o orçamento para evitar o desperdício na organização.

No que diz respeito ao valor presente, percebe-se que é feito na organização o controle da despesa que irá ter para instalação como os fios de fibras ópticas, mão de obra, confrontando com as todas as saídas de caixa. Gerando relatórios em moeda constante, oferecido pelos sistemas e pela contabilidade que a empresa possui, ou seja, trabalham com conceito de valor presente.

A descentralização está intimamente relacionada com a utilização de contabilidade setorial. Esta informação confirma a presença de um processo de gestão formalizado. Os instrumentos do segundo estágio é utilizado na empresa, exceto o preço de transferência que é necessário apurar valores para setores diferentes e específicos. O entrevistado indica o grau de concordância com a afirmação "os gestores utilizam o orçamento como base para tomada de decisão" onde utilizam o orçamento passado para tomada de decisões para o futuro.

A preocupação da empresa em gerar relatórios com informações coerentes e adequadas pode ser averiguada durante a entrevista. Percebeu-se que a empresa gera relatórios em moeda constante, e o setor financeiro gera o relatório do fluxo de caixa, o relatório de contas a pagar e os orçamentos com conceito de valor presente.

Para verificar qual conceito de preço de transferência, que a empresa investigada tem utilizado, foram feitas duas perguntas: "para efeitos gerenciais, a empresa utiliza o preço de transferência baseado em custos" e "para efeitos gerenciais, a empresa utiliza o preço de transferência baseado em preços de mercado". Tanto o preço baseado em custos quanto o preço baseado no mercado são utilizados, existindo, entretanto, uma preferência pelo valor baseado no custo pelo fluxo de caixa. Por meio dessa afirmação não é considerado a utilização dessa ferramenta, uma vez que o preço de transferência é um soma de ferramentas e métodos (regras) usados pela empresa para distribuir as receitas (Atkinson et al., 2000).

O questionamento "a empresa calcula rentabilidade por cliente, canal de distribuição, região, entre outros" foi utilizada para verificar a utilização da descentralização. A empresa avalia seus clientes, regiões, entre outros, separadamente, assim ocorre existência de um processo de gestão formalizado.

Já no terceiro estágio, o foco da CG é a redução do desperdício no processo produtivo e utiliza técnicas como o processo da gerência de análise e de custo. Verificou-se na empresa que o planejamento estratégico sucede de um projeto no município, gerando um levantamento de tudo o que irão executar e investir nesse projeto, baseado nisso, o gestor decide executar ou não, e bem como das sequências nos protocolos na Prefeitura, Copel e Sanepar.

A análise dos objetivos estratégicos ocorre na empresa. Como por exemplo, no final do ano de 2016, os gestores e o proprietário dividiram o planejamento estratégico e o planejamento de projeto para definir os objetivos para o ano de 2017, cada responsável pela execução apresenta a opinião sobre onde quer chegar no próximo ano. Assim, é planejado o que será investido e onde eles querem chegar. Os gestores participam do processo e os seus objetivos estratégicos por dentro de suas atividades profissionais de cada dirigente. As metas produzidas no final do planejamento são repassadas para os colaboradores e utilizadas para analisar o desempenho. Assim, analisando a forma de cada um realizar o planejamento e caso não consiga, são realizadas ações para ajudar na melhoria do colaborador, e caso ao contrário, esse será desligado da empresa.

As reuniões formais ocorrem, mensalmente, com o proprietário e todos os gerentes se reúnem para que cada um apresente as suas metas que foram alcançadas. Depois, os seus indicadores são apresentados por cada gerente dos setores, tendo um tempo determinado para fazer a apresentação, e assim o proprietário passa a ter conhecimento sobre o que acontece em cada setor.

Benchmarking é a confrontação entre os setores de empresas com outra empresa. Percebeu-se por meio das entrevistas que este instrumento é utilizado, mas são comparações informais que ocorre com uma empresa de Goioerê (PR) e uma outra empresa do Rio de Janeiro (RJ), essa comparação é feita pelos planos de telefonia que cada uma fornece e como que esta ocorrendo a demanda de cada plano.

O JIT não é empregado, pois não há o processo produtivo na empresa, e sim prestam serviços.

O Kaizen foi implantando na empresa para melhorar excelência em atendimentos, relacionamentos e serviços, isso acontece sempre com a reunião mensal onde o proprietário reconhece o serviço dos gerentes e são recompensados por isso, e cada gerente apresenta um desafio que ocorreu no mês, e todos procuram o que pode melhorar para ajudar a enfrentar esses desafios.

No terceiro estágio não são utilizadas as técnicas da Teoria das Restrições, ABC, o JIT e ABM.

O quarto estágio evolutivo da CG recebe atenção para a geração ou criação de valor com o uso efetivo dos recursos, sendo que emprega tecnologias que analisam os medidores do valor dos clientes, dos acionistas e da inovação organizacional.

No que se refere ao Valor Econômico Adicionado (EVA), a empresa utiliza através do fluxo de caixa, assim é feita a análise dos seis meses posteriores, para analisar qual será o lucro residual que a empresa atingirá.

As Simulações são cálculos feitos através do segmento, se refere a tempo de cada chamada por município, como a chamada de voz, por atacado, varejo e a intenção de portabilidade, assim são separadas por segmentos para estabilidade da empresa. A empresa investigada possui um *software* específico chamado *business intelligence* (BI). Esse é um *software* de aplicativo que coletam e processam grandes quantidades de dados não estruturados de sistemas internos e externos, onde as informações são utilizadas basicamente para coletas das informações, para o gestor de qualidade, e também existe o relatório da queda de internet: telefone que pode ser causado pelas tempestade ou acidentes na cidade, e relatórios com a capacidade de cada gestor, é analisado muito mais o passado do que o futuro.

Verificou-se por meio das entrevistas e observação que a empresa não utiliza os instrumentos Balanced Scorecard, GECON e VBM.

4.3 Análise da institucionalização dos instrumentos da CG

Um processo de institucionalização é compreendido como a ação de criação de valor e realidade na qual, ao longo do tempo, as organizações, agentes deste processo, mudam sua compreensão social, suas crenças e ganham estabilidade (Powell & Dimaggio, 1991; Goodin, 1997).

Na entrevista com o proprietário, se notou que a empresa sempre esta buscando a melhoria e a padronização em alguns processos, como a instalação de fibras ópticas, e tem uns processos que não serão institucionalizados facilmente, como a atendimento do cliente, através de implantação de lojas para atendimento e acomodação melhor da demanda.

A Tabela 2 mostra os instrumentos utilizados de cada estágio evolutivo da CG, e o atual estágio de institucionalização que se encontram na empresa.

Tabela 2 - Estágios e Técnicas de institucionalização

Estágios da CG	Instrumentos da CG	Usa	Não Usa	Estágio de institucionalização		
				Pré-institucional	Semi-institucional	Total institucionalização
1	Custeio por Absorção	X			X	
	Custeio Variável		X			
	Custeio Padrão		X			
	Retorno sobre Investimento		X			
2	Preço de Transferência		X			
	Moeda Constante	X				X

	Valor Presente	X				X
	Orçamento	X			X	
	Descentralização	X		X		
3	Custeio Baseado em Atividade		X			
	Custeio Meta	X			X	
	<i>Kaizen</i>	X				X
	Just In Time		X			
	Teoria das Restrições		X			
	Planejamento Estratégico	X				X
	Gestão Baseada em Atividade		X			
	<i>Benchmarking</i>	X		X		
4	Valor Econômico Adicionado	X			X	
	Gestão Econômica		X			
	<i>Balanced Scorecard</i>		X		X	
	Gestão Baseada em Valor		X			
	Simulações	X				X

Fonte: Dados da pesquisa, 2017.

A empresa pode estar aprimorando e utilizando mais os instrumentos gerenciais do primeiro estágio, uma vez que utiliza apenas o Custeio por Absorção para controle dos custos e encontra-se no estágio de pré-institucionalização. Sugere-se a atualização das planilhas de custo mensalmente, bem como a implementação de outros instrumentos de controle de custos.

No segundo estágio todos os instrumentos gerenciais estudados são utilizados exceto o preço de transferência. A descentralização é o único instrumento que precisa ser aprimorado, para tornar o processo decisório mais ágil e de melhor qualidade, como as compras da empresa serem autorizadas por um funcionário, que realize orçamento para o diretor da empresa.

A utilização e institucionalização dos instrumentos no terceiro estágio encontram-se moderados. Para a sua melhoria é necessário aprimorar os controles de gastos com matéria-prima, equipamentos, funcionários, entre outros custos. A partir deles, podem-se criar estratégias eficientes para o controle gerencial, além de resolver problemas recorrentes.

Os instrumentos não utilizados no quarto estágio são GECON, VBM e BSC. A fim do aperfeiçoamento é necessário que esses instrumentos estejam intimamente alinhados com o desenvolvimento de metas estratégicas, assim terá melhoria visível no desempenho na empresa.

Para finalizar, verificou na Tabela 2, que a empresa possui mais instrumentos do quarto estágio evolutivo da CG institucionalizados, que são consideradas técnicas mais modernas e sofisticadas para a empresa. Percebeu-se que existe uma grande aceitação dos colaboradores para desenvolver e obter esse resultado significativo de utilização e institucionalização dos instrumentos da CG.

5 Considerações Finais

Este estudo teve como objetivo investigar a utilização e a institucionalização dos instrumentos da Contabilidade Gerencial por uma empresa prestadora de serviços telefônicos e de *internet*. Assim, utilizou-se os conceitos da Teoria Institucional para orientar na análise e

qualificação dos artefatos gerenciais que se encontram na empresa, segundo os estágios de institucionalização, pré-institucional, semi-institucional e total institucionalizada, conforme proposto por Tolbert e Zucker (1999).

Com o desenvolvimento da pesquisa diagnóstica, pode-se concluir que a empresa utiliza alguns artefatos da Contabilidade Gerencial. Do primeiro estágio evolutivo apenas faz uso do custeio por absorção, sendo que esse encontra-se semi-institucionalizado na empresa. Com relação ao segundo estágio evolutivo da CG, a empresa apenas não utiliza o preço de transferência. Já o Kaizen, Planejamento Estratégico, EVA e Simulações, são instrumentos gerenciais do terceiro e quarto estágio evolutivo que se encontram em total institucionalização.

Conclui-se com a pesquisa que existe uma grande aceitação dos colaboradores para desenvolver a institucionalização de alguns instrumentos gerenciais, obtendo esse resultado significativo na empresa, a qual outras empresas podem levar como exemplo.

O estudo se limita em uma empresa de prestação de serviço em telecomunicação e são analisados apenas a institucionalização dos instrumentos gerenciais. Para estudos futuros sugere-se investigar as possíveis razões pela não utilização destes artefatos pelas empresas, uma vez que as empresas que utilizam artefatos gerenciais possuem melhores informações que orientam o processo decisório.

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).
- Amanthea, N. R. (2004). *De volta para o futuro: o aquífero guarani como alternativa viável ao desenvolvimento da região de Londrina*. Dissertação de mestrado, Programa de Pós-graduação em Administração, Universidade Estadual de Londrina, Londrina, PR, Brasil.
- Andrade, J. A., & Mesquita, Z. (2003). A certificação de produtos orgânicos e seu processo de institucionalização no Brasil. *Anais do Encontro da Associação Nacional da Pós-Graduação em Administração (EnAnpad)*.
- Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., & Young, S. M. (2000). *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Backes, J. A. (2002). EVA valor econômico agregado. *ConTexto*, 2 (3).
- Berger, P., & Luckmann, T. (2001). *A construção social da realidade*. Petrópolis: Vozes.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: in a institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), p. 3-25.
- Cabello, O. G., & Parisi, C. (2008). Análise das práticas de gestão baseada em valor: um estudo de caso em usina açucareira do Brasil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 5(9).
- Catelli, A. (2001). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Costa, E. A. (2001). *Gestão estratégica*. São Paulo: Saraiva.
- Diehl, A. A., & Tatim, D. C. (2004). *Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas*. São Paulo: Prentice Hall.
- Elster, J. (1989). Social norms and economic theory. *Journal of Economic Perspectives*. Nashville, TN, *American Economic Association*, 3(4), 99-117.

Freitas Filho, P. J. (2008). *Introdução à Modelagem e Simulação de Sistemas: com Aplicações em Arena*. 2. ed. Florianópolis: Visual Books.

Guerreiro, R., Crozati, J., & de Souza Ribeiro, M. (2005). Mensuração de ativos nos relatórios gerenciais de companhias abertas. *REGE. Revista de Gestão*, 12(3), 91.

Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações & Sociedade*, 12(35), 91-106.

Guerreiro, R., Frezatti, F., & Casado, T. (2006). Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. *Revista Contabilidade & Finanças-USP*, 17.

Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Rezende, A. J. (2006). Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. *RAM. Revista de Administração Mackenzie*, 7(2).

Hornigren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2004). *Contabilidade gerencial*. 12. Ed. São Paulo: Prentice Hall.

IFAC (1998). *International Management Accounting Practice 1 (IMAP1)*, march, 1998. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso 15 jul. 2017.

Jepperson, R. L. (1999). *Institutions, institutional effects, and institutionalism*. In: Powell, W. W.; DiMaggio, P. J. (Ed.). *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: University of Chicago.

Macohon, E. R. (2008). *Reflexos da institucionalização de hábitos e rotinas organizacionais nos estágios evolutivos da gerencial*. Dissertação de mestrado, Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Regional de Blumenau. Blumenau, RS, Brasil.

Martins, E. (2009). *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas.

Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2007). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas.

North, D. C. (1990). *Institutions, institutional change and economic performance*. Nova Iorque: Cambridge University Press.

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.

Lourau, R. (1975). *A análise institucional*. Petrópolis: Vozes.

Padoveze, C. L. (2004). *Controladoria Estratégica e Operacional*. 3. ed. São Paulo: Atlas.

Reis, L. G. D. (2008). A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial: Um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

Rezende, A. J. (2009). *Um estudo sobre o processo de desinstitucionalização das práticas contábeis de correção monetária em empresas brasileiras*. Tese de doutorado, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

Ribeiro, R. R. M. et al. (2006). Um novo conceito para a Contabilidade Gerencial. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Belo Horizonte, 13.

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.

Ribeiro, R. R. M. (2011). *Evolução das pesquisas em contabilidade gerencial: uma análise das opções temáticas e abordagens metodológicas no Brasil*. Dissertação de mestrado, Programa de Pós-graduação em Contabilidade, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.

Richardson, A. (1999). *Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento*. São Paulo: Saraiva.

Sacomano Neto, M., & Truzzi, O. M. S. (2002). Perspectivas contemporâneas em análise organizacional. *Gestão & Produção*, 9(1), 32-44.

Santos, G. J. (2004). A teoria institucional e a análise das operações de franquia: um olhar diferente das abordagens tradicionais do marketing. *Revista Eletrônica de Administração-REAd*, 1(22).

Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management accounting research*, 5(3-4), 301-321.

Schuch, C. (2001). *Análise de indicadores voltados à tomada de decisão gerencial: um comparativo entre a teoria e a prática*. Dissertação de mestrado, Escola de Engenharia da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, Brasil.

Scott, W. R. (1995). *Institutions and organization*. London: Sage Publications.

Selznick, P. (1996). Institutionalism “old” and “new” (40th anniversary issue). *Administrative Science Quarterly*, 41(2), 270-277.

Siqueira, J., OTT, E., & Vieira, E. P. (2005). O Sistema de Custos como Instrumento de Apoio ao Processo Decisório: Um Estudo em Indústrias do Setor Metal-Mecânico da Região Noroeste do Estado do RS. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*, Florianópolis, SC, Brasil, 12.

Soutes, D. O. (2006). *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras*. Dissertação de mestrado, Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

Soutes, D. O., & Zen, M. J. C. M. (2005). Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*. 10., São Paulo, SP, Brasil.

Strachman, E., & Deus, A. S. (2005). Instituições, inovações e sistemas de inovação: interações e precisão de conceitos. *Ensaio FEE*, 26(1), 575-604.

Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1999). *A institucionalização da teoria institucional*. In: Clegg, Stewart. R.; Hardy, Cynthia.; Nord, Walter R. (orgs). *Handbook de estudos organizacionais*. São Paulo: Atlas.

Zaros, R. A., & Lima, S. A. P. (2009). Introdução ao Planejamento Estratégico organizacional. *Revista Científica Eletrônica de Administração*, 17.