

INSTITUCIONALIZAÇÃO DE HÁBITOS E ROTINAS NA CONTABILIDADE GERENCIAL À LUZ DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA: UM ESTUDO EM INDÚSTRIAS DE MÓVEIS

ILSE MARIA BEUREN

UNIVERSIDADE REGIONAL DE BLUMENAU

EDSON ROBERTO MACOHON

UNIVERSIDADE REGIONAL DE BLUMENAU

RESUMO

O estudo objetiva analisar a institucionalização dos hábitos e rotinas organizacionais da contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência em indústrias de móveis. Foi realizada pesquisa descritiva do tipo *survey*, com abordagem quantitativa e qualitativa. A população da pesquisa compreendeu as 73 indústrias de porte médio associadas ao Sindicato das Indústrias da Construção e do Mobiliário de São Bento do Sul/SC e uma amostra não-probabilística de 15 indústrias foi selecionada, as que se vislumbrou que poderiam melhor contribuir ao objetivo do estudo. A coleta dos dados pautou-se em fontes primárias, levantadas por meio de questionário e de entrevista estruturada pessoal gravada. Na análise dos dados foi utilizada abordagem quantitativa para as perguntas fechadas do questionário, basicamente frequência e medidas centrais, e abordagem qualitativa para as perguntas abertas do roteiro de entrevista, através de análise de conteúdo. Os resultados da pesquisa mostram as percepções dos contadores gerenciais em relação às mudanças ocorridas na contabilidade gerencial. Em suas explicações nota-se que a institucionalização de novos hábitos e rotinas na contabilidade gerencial não está acompanhando as mudanças do mercado. A influência da burocratização governamental e fatores contingenciais de estrutura inibem o desenvolvimento da contabilidade gerencial destas empresas. No entanto, observou-se que estes profissionais assimilaram as mudanças que estão ocorrendo no ambiente e se preocupam com a capacitação profissional continuada. Conclui-se que a institucionalização dos hábitos e rotinas organizacionais da contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência vem ocorrendo de forma tímida nas indústrias de móveis pesquisadas.

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

1 INTRODUÇÃO

A competição maior das organizações, especialmente nas mais complexas e diferenciadas requer sistemas de controle mais sofisticados para a coordenação e integração organizacional (WILLIAMSON, 1985). As características estruturais das organizações, tais como o tamanho, a tecnologia, a descentralização e a incerteza ambiental, determinam as mudanças da contabilidade gerencial (LUFT; SHIELDS, 2003).

A contabilidade gerencial é destacada por Burns e Scapens (2000) como uma instituição dentro da empresa, isto é, uma rotina formada por hábitos que dá sentido a determinado grupo de pessoas, sendo esta estrutura organizacional amplamente aceita de forma inquestionável. Os autores citam ainda que a estrutura organizacional representa como

as práticas sociais são construídas por meio da relação tempo-espaço. A estruturação consiste na reprodução dessas práticas.

O estudo de Giddens (2003) sobre a teoria contingencial da estrutura é uma tentativa de articular os processos institucionalizados como um produto da ação humana. A interpretação das mudanças dos processos institucionalizados é cabível para o entendimento da evolução da contabilidade gerencial. A teoria da contingência fornece argumentos consistentes que possibilitam o entendimento das causas que levaram determinada organização a reagir ao ambiente, como a decisão de implementar um específico sistema de contabilidade gerencial, ou então até mesmo abandonar sistemas tradicionais (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2005).

Barley e Tolbert (1997) explicam que a teoria contingencial da estrutura e a teoria institucional fornecem introspecções complementares. Ambas têm a premissa que a ação está organizada normalmente por instituições, com definições amplamente relacionadas ao comportamento e por relacionamentos apropriados para a ação dos atores. Ambas reconhecem que as instituições são criadas, mantidas e mudadas com a ação. A teoria contingencial da estrutura, entretanto, segundo estes autores, focaliza explicitamente na dinâmica por que as instituições são reproduzidas e alteradas, uma adição que é negligenciada pela maior parte dos teóricos institucionais.

Para Giddens (2003), o estudo das práticas padronizadas e recorrentes, que se encontram estabilizadas no tempo e no espaço, é foco da pesquisa da teoria contingencial da estrutura. Explica que os indivíduos vivem e se organizam por meio de processos dinâmicos de interação social, ou seja, todos os homens têm potenciais que são desenvolvidos ao longo da sua vida. Entretanto, muito embora haja na conduta humana uma dimensão subjetiva considerável, também há certo limite à autonomia de ação do indivíduo. O autor afirma que a conduta humana é esta autonomia de ação, que não é mecânica e nem aleatória, existe o elemento que conduz à sua padronização no tempo e no espaço; e também não é rígida, pois há uma intensidade mínima de autonomia nas ações.

A teoria contingencial da estrutura é a base teórica do comportamento organizacional que relata a maneira que as contingências, como a tecnologia e pressões ambientais, influenciam o desenvolvimento das organizações (COVALESKI; DIRSMITH; SAMUEL, 1996). Estuda também como as contingências afetam a estrutura das organizações nos níveis de formalização, especialização, diferenciação e burocratização (COVALESKI; DIRSMITH; SAMUEL, 1996).

Guerreiro, Pereira e Rezende (2005) se reportam à teoria da contingência para explicar o processo de mudança organizacional interno e externo das organizações, bem como sua interdependência com fatores ambientais, tais como: grau de complexidade do ambiente externo à organização; variáveis indutoras ao processo de mudança; forças e fraquezas internas da organização; valores, objetivos, habilidades e atitudes dos gestores e empregados da organização; e tipos de tarefas, recursos e tecnologias utilizadas.

O ambiente em que se desenvolvem as práticas da contabilidade gerencial sofre influências das tendências e fenômenos sociais, políticos, econômicos e tecnológicos, que podem ser caracterizados como variáveis contingenciais (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Estas pressões institucionais contribuem para a transformação da contabilidade gerencial. A perspectiva de análise das organizações segundo a teoria institucional permite analisar tais tendências e fenômenos buscando entender múltiplos aspectos das instituições e seus processos de institucionalização (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Com base no exposto elaborou-se a seguinte questão-problema: Como ocorreu a institucionalização dos hábitos e rotinas organizacionais da contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência em indústrias de móveis? Assim, o estudo objetiva analisar a institucionalização dos hábitos e rotinas organizacionais da contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência em indústrias de móveis. As proposições deste estudo se limitam à análise dos reflexos da institucionalização de hábitos e rotinas organizacionais da contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência nas empresas do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC.

Denk (2007) ressalta que a indústria moveleira no Brasil está num movimento de altas e baixas nos últimos anos, com muitas oportunidades e algumas ameaças que podem dificultar a continuidade com rentabilidade. As exportações estão crescendo significativamente desde o início da década de 90 e neste momento enfrenta o grande desafio de superar as adversidades geradas pela política cambial e de juros. No mercado interno a indústria está se consolidando com importantes inovações na capacidade produtiva e com forte desconcentração regional atendendo cada vez mais as tendências regionais de consumo. Porém, há insuficiência de políticas de crédito para financiamento da indústria e do consumidor final.

Diversas iniciativas de modernização na gestão destas empresas estão sendo encaminhadas. Denk (2007) destaca que há muito trabalho na profissionalização de gestão das empresas, na maioria familiares, e investimentos para obtenção de maior produtividade e qualidade. As empresas enfrentam ameaças externas, especialmente o forte crescimento da China. O autor reporta que o crescimento do setor é baixo nos últimos anos, com taxa de 1,79% ao ano até 2005. Em 2006 houve um crescimento maior (8,79%) por conta do crescimento do mercado interno.

Depreende-se que há necessidade de estudos organizacionais nestas empresas, a exemplo desta pesquisa que focaliza o pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC. Denk (2007) afirma que São Bento do Sul é o primeiro pólo exportador de móveis do Brasil, com US\$ 166.568 mil em 2006 e o quinto exportador do Estado em 2005 com US\$ 261 milhões. A essência dessas premissas levou à investigação que culminou no estudo do desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas do pólo moveleiro de São Bento do Sul.

2 INSTITUCIONALIZAÇÃO DE HÁBITOS E ROTINAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Lorenz (2000) apresenta o desenvolvimento dos pontos analíticos da distinção entre o hábito e o costume a fim de conceituar hábito. Explica que o hábito, semelhante à noção da rotina, relaciona-se ao comportamento repetido e aos processos de aprendizagem individuais. O costume consulta as aprovações e as pressões coletivas canalizam os processos de aprendizagem individuais em sentido social aceitável. Adverte que a demonstração desta distinção permite a análise do comportamento no nível individual em um grupo maior ou em um contexto social.

O hábito tem uma explicação superior ao de escolha racional, de acordo com Hodgson (apud GUEDES, 2000, p. 05), que define hábito como “a propensão não deliberada e auto-atuante para engajar-se em um padrão de comportamento previamente adotado”. O autor explica que este conceito é relevante para explicar a gênese e permanência das instituições, já que “os hábitos constituem parte das nossas habilidades cognitivas que são apreendidas e imitadas dentro de instituições. O indivíduo conta com a aquisição de tais hábitos cognitivos, antes que a razão, a comunicação, a escolha ou a ação sejam possíveis”.

Quando se tornam comuns a um grupo ou cultura social, os hábitos dos indivíduos convertem-se em rotinas. Guerreiro, Frezatti e Casado (2004) concebem hábitos como algo que não exclui a idéia da intencionalidade do indivíduo, e não significa que hábitos não possam ser transformados. Os autores explicam que hábitos ocorrem na individualidade, as rotinas envolvem um grupo de pessoas, e assim as rotinas se tornam os principais componentes das instituições. Hodgson (apud GUEDES, 2000) asseveram que “os hábitos e rotinas preservam o conhecimento, particularmente o conhecimento tácito em relação às habilidades, e as instituições agem ao longo do tempo como um cinto de transmissão”.

Scapens (1994) afirma que os hábitos são pessoais, as rotinas podem envolver grupos e ambos são componentes das instituições. O autor destaca que, as rotinas são formalizadas e os hábitos são institucionalizados. Ressalta também que, as instituições podem ser consideradas como imponentes e com coerência social na atividade humana, através da produção e da reprodução dos hábitos do pensamento e da ação. As instituições são consideradas como normas que definem as modalidades apropriadas, legitimando as ações previstas ou o relacionamento social.

O ponto central da teoria institucional, conforme Guerreiro, Frezatti e Casado (2004), é a idéia de hábitos de um grupo de pessoas. Para os autores, a instituição é estruturada a partir de rotinas e as rotinas dependem de hábitos. O indivíduo é o átomo fundamental dos grupos sociais; assim, o entendimento da formação de hábitos por determinado grupo social passa certamente pelo entendimento da adoção de hábitos pelos indivíduos, bem como pela influência que os indivíduos sofrem participando de um determinado grupo social.

Para Lorenz (2000), os processos que mudam as rotinas envolvem uma interação constante entre a intervenção centralizada e a emergência não planejada das práticas e comportamentos. Segundo o autor, as rotinas, com sua propriedade de inércia, passaram a ser vistas como ingredientes essenciais de uma teoria que pudesse esclarecer as diferenças de como diferentes empresas vão realizar tarefas similares e análise dos elementos da continuidade em seus comportamentos.

Segundo Guerreiro, Frezatti e Casado (2004, p. 10-11), “hábito é o elemento mais analítico no contexto da abordagem institucional, que explica a formação de rotinas e a constituição de instituições”. Ressaltam que, “do ponto de vista da cultura organizacional, a contabilidade caracteriza-se como um dos artefatos que exteriorizam a cultura de um determinado grupo social”.

Nessa linha de raciocínio, a contabilidade gerencial é considerada como uma instituição dentro das organizações, estruturada por rotinas organizacionais que dependem de hábitos. Quando as práticas contábeis se tornam rotinas institucionalizadas, seus papéis no processo organizacional e na tomada de decisões são totalmente aceitos pelas pessoas que trabalham na organização. Guerreiro, Frezatti e Casado (2004, p. 04) concebem “a contabilidade gerencial como uma instituição corresponde a um conjunto de rotinas institucionalizadas e aceitas na organização, devendo-se observar que a contabilidade gerencial tanto é moldada quanto impacta outras instituições no âmbito da organização”.

De acordo com Guerreiro, Pereira e Lopes (2004, p. 09), “a contabilidade gerencial sob a ótica de rotina diz respeito ao conjunto de técnicas e procedimentos efetivamente utilizado”. Afirmam que as “práticas contábeis e rotinas emergentes podem ser caracterizadas como institucionalizadas, quando elas se tornam amplamente aceitas na organização e quando elas se tornam formas de controle gerencial inquestionáveis”. Advertem ainda que “não se pode afirmar que toda a contabilidade se torna rotinizada e institucionalizada, porém existe um forte potencial para que isso ocorra”.

Depreende-se do exposto que a contabilidade gerencial é representada por um conjunto fortemente estruturado de rotinas. A contabilidade gerencial estabelece uma estrutura fundamental para que os eventos econômicos sejam apresentados e representados para os membros da organização. As atividades organizacionais são vistas pelas pessoas de acordo com a lógica da mensuração contábil (GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2004).

3 PERSPECTIVA DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA NA CONTABILIDADE GERENCIAL

Reid e Smith (2000) afirmam que os estudos da década de 1960 explicam como a estrutura organizacional é formada, e trabalhos contemporâneos utilizam a teoria contingencial da estrutura para analisar como circunstâncias específicas moldam os sistemas de contabilidade gerencial. A premissa fundamental da pesquisa da teoria contingencial da estrutura é o projeto da estrutura organizacional e do sistema de controle relacionados ao contexto organizacional. A teoria contingencial da estrutura propõe que o desempenho depende de variáveis não mensuráveis, tal como o tamanho organizacional, incerteza ambiental e automatização da tecnologia.

As variáveis contingenciais da contabilidade gerencial são frequentemente as mesmas variáveis, incluindo o orçamento participativo. Estudos revelam que tamanho organizacional, diversificação, orçamento participativo e descentralização têm uma influência maior no desempenho em grandes organizações (LUFT; SHIELDS, 2003). Os efeitos combinados da incerteza e da participação no orçamento em relação à performance do risco nas medidas de desempenho da contabilidade gerencial, *Reliance on Accounting Performance Measures* (RAPM), utilizam a estrutura da teoria da contingência (KREN, 1997). Pesquisadores examinaram também a participação do orçamento como variável, moderando a explicação da ligação entre (RAPM) e desempenho (KREN, 1997).

No âmbito da contabilidade gerencial o foco da teoria da contingência é encontrar a combinação entre o desenvolvimento dos sistemas contábeis e das contingências específicas (BELKAOUI, 1989). A teoria da contingência analisa como circunstâncias específicas transformam os sistemas de contabilidade gerencial. Os fenômenos comportamentais e interpretações do processo de institucionalização são base de exploração da teoria contingencial da estrutura, a qual documenta a dinâmica cultural e estrutural (BARLEY; TOLBERT, 1997).

A determinação da evolução da contabilidade gerencial depende das características estruturais da organização tais como o tamanho organizacional, a automatização de tecnologias, a descentralização e a incerteza ambiental (LUFT; SHIELDS, 2003). O desempenho organizacional depende então do grau de ajuste dessas variáveis e a teoria da contingência estrutural organiza as variáveis contábeis e as variáveis organizacionais. Estudos empíricos demonstram que tamanho organizacional, diversificação, aderência ao orçamento participativo e aumento da descentralização têm influência no desenvolvimento da contabilidade gerencial (LUFT; SHIELDS, 2003).

Em análise oposta, Molinari e Guerreiro (2004, p. 01-02) relacionam os fatores contingenciais estruturais com o baixo grau de implementação de novas técnicas contábeis. Destacam que a teoria da contingência “baseia-se na premissa da inexistência de um modelo de contabilidade gerencial que se adapte a todas as empresas em todas as circunstâncias, pois as mudanças ocorrem nos sistemas de contabilidade em função do impacto de determinados tipos de ocorrências”.

A teoria da contingência busca encontrar a relação entre o desenvolvimento dos sistemas e das contingências específicas. Esta relação é capaz de auxiliar o gestor a atingir os objetivos da empresa e melhores resultados. No entanto, não existe uma estratégia administrativa geral aplicável em todas as organizações e em todas as circunstâncias. Os sistemas, entre eles o sistema contábil gerencial, são desenvolvidos com base em uma combinação de fatores externos e características internas das empresas.

4 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Este estudo descritivo foi realizado por meio de levantamento, do tipo *survey*, com abordagem quantitativa para as questões fechadas do questionário e qualitativa para as questões abertas da entrevista estruturada. Na concepção de Triviños (1987), o estudo descritivo exige do pesquisador uma delimitação precisa de técnicas, métodos, modelos e teorias que orientarão a coleta e interpretação dos dados, cujo objetivo é conferir validade científica à pesquisa.

A pesquisa do tipo *survey*, segundo Martins (1994), é utilizada com a finalidade de testar aspectos de teorias sociológicas, psicológicas ou políticas. Explica que, basicamente, este tipo de delineamento pretende descrever ou explicar as características ou opiniões de uma população por meio da utilização de amostras representativas. A partir do referencial teórico do estudo, realizou pesquisa na realidade observável das indústrias de móveis do pólo moveleiro de São Bento do Sul/SC.

Para a definição da população da pesquisa, utilizou-se como referência o banco de dados do Sindicato das Indústrias da Construção e do Mobiliário de São Bento do Sul (SINDUSMOBIL) e o Relatório Econômico Anual 2006 de São Bento do Sul, elaborado pelo Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2007). No primeiro documento foram identificadas 73 indústrias e no segundo documento foi identificado o número de funcionários das indústrias associadas ao Sindicato das Indústrias da Construção e do Mobiliário de São Bento do Sul (SINDUSMOBIL).

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

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

Com relação ao levantamento dos dados, Marconi e Lakatos (2003, p. 25) relacionam três procedimentos que podem ser utilizados concomitantemente, “pesquisa documental, pesquisa bibliográfica e contatos diretos”. Advertem que os contatos diretos são realizados com pessoas que possivelmente têm conhecimento sobre os dados e informações úteis ao

pesquisador. A coleta dos dados foi pautada em fontes primárias, levantadas por meio de questionário e de entrevista estruturada pessoal gravada com autorização dos respondentes.

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

A abordagem quantitativa, no entendimento de Oliveira (2001), é adequada quando se deseja conhecer a extensão, estatisticamente falando, do objeto de estudo, do ponto de vista do público pesquisado. Aplica-se nos casos em que se busca identificar o grau de conhecimento, as opiniões, impressões, seus hábitos, comportamentos, seja em relação a um produto, sua comunicação, serviço ou instituição. O método quantitativo oferece informações de natureza mais objetiva e seus resultados podem refletir as ocorrências do ambiente com o qual se trabalha.

Uma das principais limitações da pesquisa decorre do fato de haver a possibilidade do entrevistado no momento da entrevista não ter lembrado de detalhes sobre ocorrências passadas relevantes para a pesquisa, por exemplo, possíveis alterações de procedimentos na contabilidade gerencial. Outra limitação é que o entrevistado pode ter considerado em suas respostas o planejamento para mudanças e não sobre as ocorrências de fato realizadas. Observa-se que as limitações decorrem da estratégia definida para a pesquisa, por isso é importante alertar sobre eventuais riscos nas entrevistas.

5 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção faz-se a descrição e análise dos dados. Abordam-se as mudanças de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial e a análise das mudanças de hábitos e rotinas organizacionais da contabilidade gerencial segundo a abordagem da teoria contingência.

5.1 Mudanças de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial

Neste item são abordados primeiramente as médias e desvios padrões do tempo dedicado às atividades da contabilidade gerencial. Na sequência é destacada a média percentual do tempo dedicado às atividades da contabilidade gerencial. Por fim, tem-se a proporção do tempo dedicado pelas pessoas na função da contabilidade gerencial às atividades.

a) Média e desvio padrão do tempo dedicado às atividades da contabilidade gerencial

Na pergunta do questionário relacionada às atividades da contabilidade gerencial, os respondentes atribuíram notas de 1 a 4 para o tempo dedicado às atividades na sua função, sendo: 1 a que mais tempo ocupa, 2 a que ocupa um tempo razoável, 3 a que pouco tempo ocupa, e 4 as atividades que jamais foram desenvolvidas.

A Tabela 1 evidencia a média e o desvio padrão do tempo dedicado às atividades da contabilidade gerencial. A coluna “Principal” evidencia a nota que teve maior porcentagem de indicações; e a coluna “Viés” significa a tendência de indicações para determinada nota.

Tabela 1 – Média e desvio padrão do tempo dedicado às atividades da contabilidade gerencial

Atividades	Principal		Viés		Média	Desvio Padrão
	Tempo	%	Tempo	%		
Fusões, cisões e incorporações	4	80	3	20	3,80	0,7746
Investimentos em fundos	4	67	3	33	3,67	0,7237
Consolidações	4	60	3	40	3,60	0,7368
Financiamento externo	4	60	3	40	3,60	0,6325
Preço de transferência	4	53	3	47	3,53	0,9155
Auditoria interna	3	60	4	40	3,40	0,8281
Gerência de recursos	3	60	4	40	3,40	0,9856
Gerência de risco	3	60	4	40	3,40	0,8281
Educação da organização	3	73	4	27	3,27	0,8837
Consultoria interna	3	80	4	20	3,20	0,8619
Análise de mercado	3	87	4	13	3,13	1,1872
Política de contabilidade	3	87	4	13	3,13	0,8338
Sistemas e controle de qualidade	3	87	4	13	3,13	1,1255
Recursos humanos	3	93	4	07	3,07	1,2228
Avaliação de desempenho	3	100	-	-	3,00	1,1952
Elaboração de orçamento de curto prazo	3	100	-	-	3,00	1,1952
Melhoria de processos	3	73	2	27	2,73	1,0998
Planejamento de longo prazo (estratégico)	3	73	2	27	2,73	1,0998
Planejamento tributário e estratégico	3	73	2	27	2,73	1,2228
Conformidade ao governo ou agências regulatórias	3	67	2	33	2,67	1,2344
Sistemas computadorizados e operações	2	60	3	40	2,40	1,1212
Sistemas de contabilidade de custos	2	67	3	33	2,33	1,1127
Conformidade às questões tributárias	2	87	3	13	2,13	1,1872
Controle da função de contabilidade/finanças	2	87	3	13	2,13	1,1872
Execução de análises financeiras e econômicas	2	87	3	13	2,13	1,1872
Sistemas de contabilidade e relatórios contábeis	2	67	1	33	1,67	0,8165

Fonte: dados da pesquisa.

Na Tabela 1 observa-se que as atividades que tiveram maiores médias foram respectivamente: Fusões, cisões e incorporações; Investimentos em fundos; Consolidações; Financiamento externo; e Preço de transferência. Denota-se uma fraca relação com atividades financeiras que não estão no escopo da rotina de empresas familiares, uma vez que elas apresentaram as maiores médias, significando que estas atividades demandam o menor tempo dos respondentes no exercício da sua função nas empresas pesquisadas. Estas atividades poderiam constar da agenda desses profissionais, dada a situação financeira das empresas em decorrência de problemas cambiais, especialmente nas empresas exportadoras.

As atividades que tiveram maiores desvios padrões foram respectivamente: Conformidade ao governo ou agências regulatórias; Recursos humanos; Planejamento tributário e estratégico; Elaboração de orçamento de curto prazo; e, Avaliação de desempenho. Com exceção da atividade Recursos humanos, as demais atividades são típicas da contabilidade gerencial, o que causa estranheza nas respostas. Especula-se que este desvio padrão está relacionado ao fato de se tratar de empresas familiares, cuja profissionalização ainda pode não estar consolidada.

Na coluna Viés buscou-se registrar a tendência das notas atribuídas pelos respondentes. Por exemplo, na atividade Preço de transferência, 47% dos respondentes atribuíram nota 3, significando que esta atividade demanda pouco tempo desses profissionais. Entre os demais respondentes a nota atribuída foi 4, indicando que esta atividade jamais foi desenvolvida. Assim, com base nas notas atribuídas pelos respondentes, esta atividade demanda pouco ou nenhum tempo dos responsáveis pela contabilidade gerencial.

As atividades com as menores médias foram respectivamente: Sistemas de contabilidade e relatórios contábeis; Conformidade às questões tributárias; Controle da função de contabilidade/finanças; Execução de análises financeiras e econômicas. Significa que estas atividades são as que mais tempo ocupam no desempenho das funções dos respondentes. Observa-se que dedicam grande parte do seu tempo na empresa para atividades mais relacionadas à contabilidade financeira do que à contabilidade gerencial.

b) Média percentual do tempo dedicado às funções da contabilidade gerencial

Apresenta-se no Gráfico 1 a média percentual do tempo que os contadores gerenciais dedicam às funções de coleta de dados; análise ou interpretação dos dados; compartilhamento e ação; e, controle do trabalho de outra pessoa.

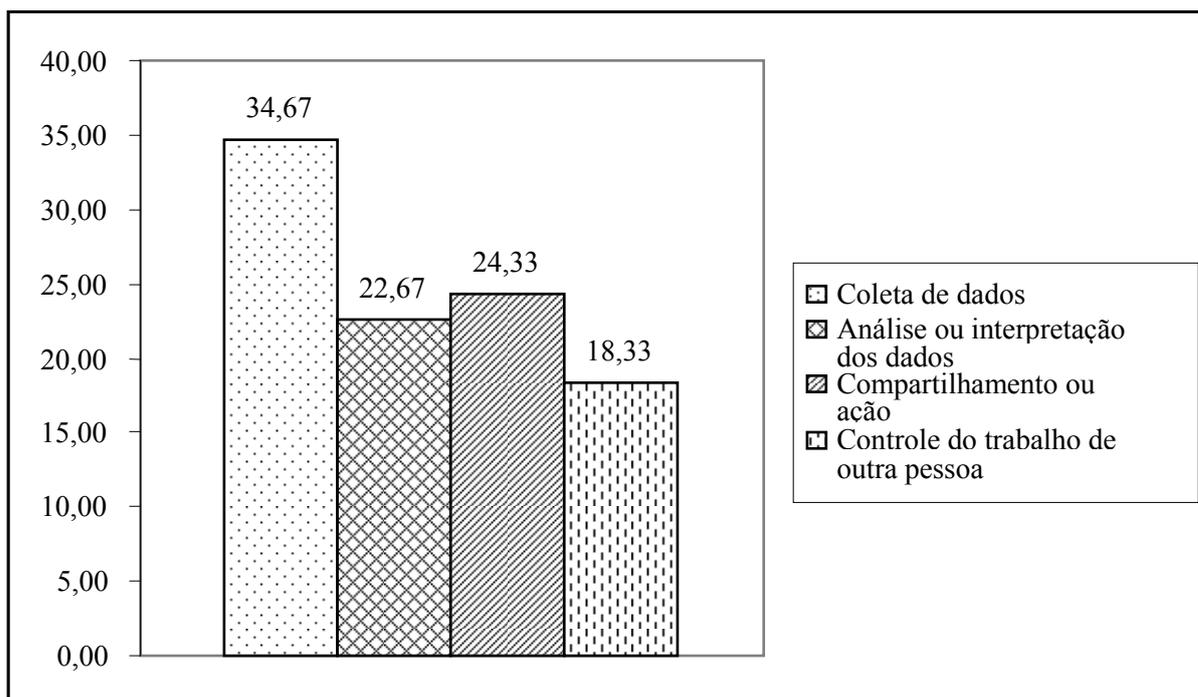


Gráfico 1 - Média percentual do tempo que os contadores gerenciais dedicam às funções apontadas

Fonte: dados da pesquisa.

Nota-se que os contadores gerenciais do pólo moveleiro pesquisados dedicam a maior parte do seu tempo à função de coleta de dados, 34,67% de seu tempo é investido no trabalho mecanicista da contabilidade. Dedicam 22,67% do seu tempo para análise ou interpretação dos dados. A função de compartilhamento e ação ocupa 24,33% do tempo de trabalho dos contadores gerenciais; e a função de controle de trabalho de outra pessoa ocupa 18,33% do tempo de trabalho dos contadores gerenciais.

Na interpretação destes dados percebe-se um forte viés de atividades operacionais realizadas pelos respondentes. Este cenário pode ser atribuído à característica familiar das empresas, com elevada concentração de poder no fundador e familiares que estão gerenciando as empresas e a incipiente utilização das informações contábeis no suporte ao processo de gestão empresarial.

c) Proporção do tempo dedicado às funções da contabilidade gerencial

Nesta questão foi perguntado quanto mais tempo estão investindo atualmente nas atividades apontadas, comparativamente a cinco anos atrás. Apresenta-se no Gráfico 2 a proporção do tempo dedicado pelas pessoas na função da contabilidade gerencial às funções, especificamente de Coleta e compilação de dados; Preparação dos relatórios financeiros padronizados; Interpretação e análise dos dados e das informações; e, Envolvimento ativo em decisões do negócio.

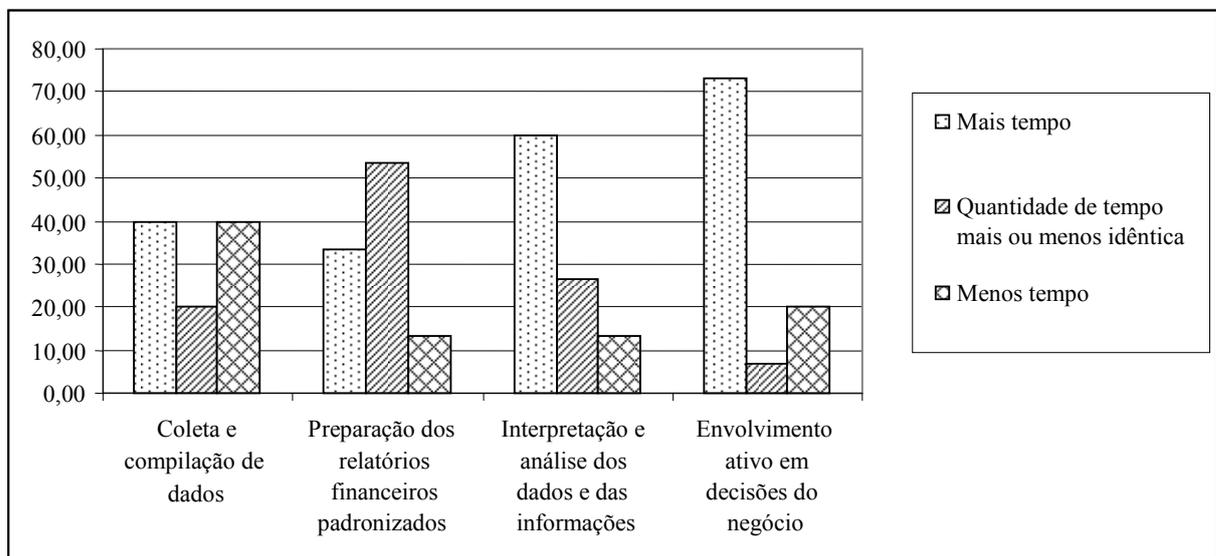


Gráfico 2 – Proporção do tempo dedicado pelas pessoas na função da contabilidade gerencial às funções

Fonte: dados da pesquisa.

O Gráfico 2 evidencia que 60% dos contadores gerenciais estão investindo maior proporção de seu tempo em interpretação e análise dos dados e das informações. Estão gastando menos tempo na coleta e compilação de dados. Na preparação dos relatórios financeiros padronizados estão gastando quantidade de tempo mais ou menos idêntica. No entanto, 73% dos contadores gerenciais estão gastando mais tempo no envolvimento ativo em decisões do negócio. Alguns informaram que seu papel estendeu-se além do negócio, que sua função se expandirá em breve para a função estratégica, compartilharão ainda mais a tomada de decisão organizacional com a diretoria.

5.2 Análise das mudanças de hábitos e rotinas organizacionais da contabilidade gerencial segundo a abordagem da teoria contingência

Neste tópico abordam-se os fatores considerados importantes para promover a mudança na função da contabilidade gerencial; se a empresa considera os hábitos dos indivíduos para estabelecer novas regras; se as mudanças ocorridas são decorrentes das transformações do papel da contabilidade gerencial; se as atividades mudaram por causa das mudanças no papel da contabilidade gerencial; e, se as mudanças nas atividades da contabilidade gerencial significam frequentemente que precisam adquirir novos conhecimentos e habilidades.

a) Fatores importantes para promover a mudança na função da contabilidade gerencial

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

Segue o relato do respondente da Empresa 8:

eu penso que a globalização está ajudando a mudar para melhor. Mas o governo brasileiro em vez de ajudar os empresários, prejudica, aqui é muito burocrático. Em outros países, os nossos concorrentes estão sendo subsidiados. O governo está ajudando, para concorrer mesmo, e aqui se torna mais trabalhoso, isso causa estresse (Empresa 8).

Nota-se que as empresas estão dispostas a adaptar-se às mudanças impostas pelo mercado. Contudo, ainda o governo precisa modernizar sua máquina administrativa para proporcionar o desenvolvimento das empresas.

b) Consideração pela empresa dos hábitos individuais para estabelecer novas regras

Os entrevistados foram argüidos sobre se a empresa considera os hábitos dos indivíduos para estabelecer novas regras organizacionais. Nove entrevistados responderam “não”, os demais seis afirmaram que “sim”. Várias justificativas foram citadas nas entrevistas. O entrevistado da Empresa 15 respondeu que a empresa não considera os hábitos dos indivíduos, com o argumento de “como a grande maioria das empresas, os indivíduos precisam adaptar-se as necessidades que o mercado impõem às empresas”.

No entanto, alguns respondentes destacaram que existe uma ponderação, o fator humano é considerado pela administração, mas todos os envolvidos têm consciência de que as adaptações às pressões institucionais do mercado são inevitáveis. O respondente da Empresa 3 foi incisivo sobre a realidade da empresa e o entrevistador interveio, cujas falas estão em destaque no texto que segue:

até consideramos os hábitos, mas às vezes não tem como atender esses hábitos. Quem movimenta a empresa é o cliente, de certa forma ele impõem. *E esta imposição do cliente influencia no trabalho da contabilidade gerencial?* Sim, as informações precisam ser geradas de acordo com as exigências do mercado. Você procura se adaptar à cultura, os costumes das pessoas, mas muitas vezes você não consegue, muda tudo muito rapidamente (Empresa 3 e Entrevistador).

As empresas procuram ser flexíveis quanto aos hábitos dos indivíduos, contudo a incerteza ambiental exerce uma pressão institucional. A empresa para se manter competitiva

no mercado, necessita implementar novas rotinas organizacionais, que conseqüentemente transformam os hábitos dos indivíduos.

c) Mudanças ocorridas decorrentes das transformações do papel da contabilidade gerencial

Os respondentes foram questionados se as mudanças no seu trabalho podem ser decorrentes das transformações do papel da contabilidade gerencial. Apenas duas empresas responderam “não” para esta questão. O respondente da Empresa 7 justificou sua resposta: “Não, as mudanças no trabalho não irão proporcionar transformações”. No entanto, o respondente da Empresa 3 indicou que “sim” e explicou como as transformações da contabilidade gerencial estão influenciando a sua rotina de trabalho:

as transformações estão acontecendo e com isso a empresa necessita de maior capacitação profissional dos seus funcionários. As habilidades profissionais requeridas hoje pelo mercado são diferentes do que era exigido há dez anos atrás. Muitas vezes a empresa necessita contratar novos funcionários, com salários maiores, por que os recursos humanos disponíveis aqui nem sempre preenchem os requisitos necessários para desenvolver determinada função (Empresa 3).

Com a implementação de novos e mais sofisticados artefatos ou instrumentos da contabilidade gerencial, é cada vez maior a necessidade de pessoal qualificado nas empresas para exercer o novo papel do contador gerencial.

d) Mudanças das atividades por causa das mudanças no papel da contabilidade gerencial

Os entrevistados foram solicitados a citar algum exemplo de como suas atividades mudaram por causa das mudanças no papel da contabilidade gerencial. O respondente da Empresa 1 citou como exemplo a rapidez das informações:

os fechamentos contábeis mensais estão cada vez com datas mais curtas. Há velocidade na necessidade de informação. Isso é uma busca constante de superação. Estamos batendo recordes, fechamentos no terceiro dia útil. Nossas rotinas estão organizadas para possibilitar isso. Está ocorrendo uma adaptação (Empresa 1).

O respondente da Empresa 4 também citou a rapidez das informações, mas sua explicação teve foco diferente:

atualmente eu não preciso mais alimentar o sistema, está tudo integrado, ágil, rápido [...]. O meu trabalho agora é filtrar as informações dos relatórios. Com isso temos mais confiança nas informações, a gerência sabe quanto tirar, quanto gastou no mês, você consegue levantar os dados mais rapidamente (Empresa 4).

Nesta exposição nota-se que a função do contador não está mais concentrada nos aspectos mecanicistas da contabilidade. O papel tradicional do contador está se transformando, estão investindo mais tempo na análise econômico-financeira dos dados gerados pelos relatórios contábeis. O respondente da Empresa 9 destaca a função gerencial que exerce atualmente na empresa, o entrevistador interveio, cujas falas estão em destaque no texto que segue:

a contabilidade no passado aqui na empresa [...] não tinha nada. A empresa me contratou, iniciamos um trabalho de reestruturação da administração e da contabilidade gerencial, implementamos toda a contabilidade gerencial, os controles foram melhorados, e a partir do momento que as informações ficaram confiáveis, a diretoria passou a buscar essas informações na contabilidade, isso não existia antes. Essa relação crescente da contabilidade gerencial e as decisões da empresa têm feito com que o trabalho da contabilidade seja mais exigido. Tem que ter uma evolução constante, é preciso sempre aprimorar. Tudo isso vai mudando o trabalho da

contabilidade, hoje em dia a contabilidade é totalmente automatizada através do ERP. Sobre minha função, eu não faço mais operações contábeis, tudo é realizado no sistema, a gente só monitora os parâmetros do sistema. Então, a contabilidade mudou totalmente, do que eu fazia há sete anos atrás e o que eu faço hoje. *Antes você realizava um trabalho mecanicista?* Sim, meu trabalho era a conciliação de contas, era a minha preocupação. Não analisava o que estava fazendo, quais os efeitos que estava causando na empresa e hoje em dia eu só me preocupo com a parte de informação (Empresa 9 e Entrevistador).

O respondente da Empresa 11 destacou que a nova função da contabilidade gerencial é “gerar informações relevantes e não mais relatórios financeiros”. Já o respondente da Empresa 15 citou o envolvimento da contabilidade gerencial em outras áreas de gestão da empresa: “Maior envolvimento com o Planejamento”. O respondente da Empresa 6 mencionou que:

projeção para o futuro é o que a gente está desenvolvendo hoje. Utilizamos os dados históricos e projetamos para ver como vai se comportar lá na frente. Nas empresas moveleiras quase ninguém fazia isso, agora a maioria está se preocupando com esse tipo de coisa, com esse tipo de planejamento (Empresa 6).

Nota-se que as funções da contabilidade gerencial estão bastante diversificadas, o contador gerencial atua na geração de informações, auxilia na tomada de decisão e trabalha como consultor com ênfase nos objetivos estratégicos.

e) Mudanças nas atividades da contabilidade gerencial significam frequentemente que precisam adquirir novos conhecimentos e habilidades

Os respondentes foram questionados se as mudanças nas atividades da contabilidade gerencial significam frequentemente que precisam adquirir novos conhecimentos e habilidades. Apenas três respondentes informaram que “não”. Os demais doze respondentes indicaram afirmativamente.

Na seqüência os respondentes foram argüídos sobre quais são as habilidades ou áreas de conhecimento mais importantes que procuram aprender a fim de executar suas funções na contabilidade gerencial nos últimos cinco anos. Diversas áreas de conhecimento foram comentadas pelos respondentes, dentre as quais destacam-se: legislação tributária, contabilidade de custos, legislação trabalhista, economia, melhoria de processos, área industrial, consultoria interna, análise financeira e conhecimentos na área de gestão de empresas.

O respondente da Empresa 9 comentou sobre uma nova área de conhecimento necessária à sua profissão:

tudo o que eu estudo hoje, que eu mais me preocupo é com a parte de economia. A gente se preocupa muito com a política econômica do país, com o desenvolvimento, com questões de indicadores financeiros, com o andamento geral da economia não só do Brasil, mas com a do mundo inteiro. A gente acompanha [...] o andamento da economia no geral (Empresa 9).

Denota-se que a função da contabilidade gerencial está cada vez mais abrangente, a multidisciplinaridade discutida na comunidade acadêmica é uma realidade nas empresas. O respondente da Empresa 3 exemplificou como as pressões institucionais do mercado influenciam no desenvolvimento da contabilidade gerencial, o entrevistador interveio, cujas falas estão em destaque no texto que segue:

tivemos que nos adaptar a isso, o sistema de custos começou a ser mais eficiente. Começamos a ter informações mais precisas dos custos. *Você procurou desenvolver a área de conhecimento de contabilidade de custos? Isso. A contabilidade de custos foi uma área de conhecimento que você teve que aprimorar?* E muito, aprofundar e

muito. Porque antes você procurava fazer preço de venda e esse preço de venda hoje não existe mais. Hoje, se você comercializa um produto que o cliente quer comprar, mas ele quer pagar “X” valor, você tem que se adaptar a ele. Muitas vezes você tem que acabar mudando sua estrutura dentro da empresa para que você consiga produzir com lucratividade (Empresa 3 e Entrevistador).

As entrevistas evidenciam que os contadores gerenciais estão procurando se aprimorar em outras áreas de conhecimento, por exemplo, a atividade de melhoria de processos é uma área que os contadores gerenciais estão procurando capacitar-se. Cabe salientar que algumas áreas de conhecimento que os contadores gerenciais consideram importantes para permanecerem no mercado de trabalho, não são oferecidas nos currículos acadêmicos das universidades brasileiras.

No exposto, observam-se exposições relevantes sobre as percepções dos contadores gerenciais em relação às mudanças ocorridas na contabilidade gerencial. No entanto, percebe-se nas explanações que as mudanças na contabilidade gerencial não estão acompanhando as mudanças e exigências do mercado. A influência da burocratização governamental e fatores contingenciais de estrutura influenciam no desenvolvimento da contabilidade gerencial. Por outro lado, foi percebido que os profissionais da contabilidade assimilaram as mudanças que estão ocorrendo e se preocupam com a capacitação profissional continuada.

6 CONCLUSÕES

O estudo objetivou analisar a institucionalização dos hábitos e rotinas organizacionais da contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência em indústrias de móveis. Para tal realizou-se pesquisa descritiva do tipo *survey*, com abordagem quantitativa e qualitativa dos dados. A população da pesquisa compreendeu as 73 indústrias de porte médio associadas ao Sindicato das Indústrias da Construção e do Mobiliário de São Bento do Sul e uma amostra não-probabilística de 15 indústrias foi selecionada, as que se vislumbrou que poderiam melhor contribuir ao objetivo do estudo.

Inicialmente identificaram-se as atividades da contabilidade gerencial que receberam as maiores notas, sendo que as atividades com maiores médias são aquelas que demandam menor tempo no exercício da função da contabilidade gerencial. As atividades indicadas pelos respondentes com as maiores médias são as seguintes: Fusões, cisões e incorporações; Investimentos em fundos; Consolidações; Financiamento externo; e Preço de transferência. Denota-se que são atividades típicas de empresas de porte maior, com descentralização de poder e de capitais em diferentes empresas.

As atividades com menores médias foram respectivamente: Sistemas de contabilidade e relatórios contábeis; Conformidade às questões tributárias; Controle da função de contabilidade/finanças; Execução de análises financeiras e econômicas. Estas atividades são as que mais tempo ocupam no desempenho das funções da contabilidade gerencial. Observa-se que os respondentes dedicam grande parte do seu tempo na empresa às atividades relacionadas à contabilidade financeira, com exceção da última atividade que é mais específica da contabilidade gerencial.

Na análise da distribuição do seu tempo dedicado à empresa, observou-se que os contadores gerenciais do pólo moveleiro pesquisados dedicam a maior parte do seu tempo à função de coleta de dados, 34,67% de seu tempo é investido no trabalho mecanicista da contabilidade. Dedicam 22,67% do seu tempo para análise ou interpretação dos dados. A função de compartilhamento e ação ocupa 24,33% do tempo de trabalho dos contadores gerenciais; e a função de controle de trabalho de outra pessoa ocupa 18,33% do tempo de trabalho dos contadores gerenciais.

Fazendo-se um comparativo das atividades que a contabilidade gerencial realizava nestas empresas cinco atrás comparativamente com as atividades que realizam atualmente, a pesquisa evidenciou que 60% dos contadores gerenciais estão investindo maior proporção de seu tempo em interpretação e análise dos dados e das informações. Estão gastando menos tempo na coleta e compilação de dados. Na preparação dos relatórios financeiros padronizados estão gastando quantidade de tempo mais ou menos idêntica. No entanto, 73% dos contadores gerenciais informaram que estão gastando mais tempo no envolvimento ativo em decisões do negócio.

Conclui-se que a institucionalização dos hábitos e rotinas organizacionais da contabilidade gerencial à luz da teoria da contingência vem ocorrendo de forma tímida nas indústrias de móveis pesquisadas. Os questionários respondidos e as entrevistas realizadas indicaram as percepções dos contadores gerenciais em relação às mudanças ocorridas na contabilidade gerencial. Percebeu-se nas explanações dos respondentes da pesquisa que a institucionalização de novos hábitos e rotinas na contabilidade gerencial não está acompanhando as mudanças do mercado. A influência da burocratização governamental e fatores contingenciais de estrutura inibem o desenvolvimento da contabilidade gerencial. No entanto, observou-se que estes profissionais assimilaram as mudanças que estão ocorrendo no ambiente e se preocupam com a capacitação profissional continuada.

REFERÊNCIAS

- BARLEY, S. R.; TOLBERT, P. S. **Institutionalization and Structuration: studying the links between action and institution.** Organization studies Journal, 1997.
- BELKAOUI, A. **Behavioral accounting: the research and practical issues.** Quorum Books: 1989.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. **Conceptualizing management accounting change: na institutional framework.** Management Accounting Research, 2000.
- COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W.; SAMUEL, S. **Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories.** Journal of Management Accounting Research, 1996.
- DENK, A. **Perfil Socioeconômico:** São Bento do Sul. Joinville: Univille, 2007.
- GIDDENS, A. **A constituição da sociedade.** 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- GUEDES, S. N. R. **Observações sobre a economia institucional: há possibilidade de convergência entre o velho e o novo institucionalismo?** Disponível em: www.race.nuca.ie.ufrj.br. Acesso em: 05/09/2007.
- GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. **Em busca do entendimento da formação dos hábitos, rotinas e instituições da contabilidade gerencial.** São Paulo: Congresso Universidade de São Paulo, 2004.
- GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; LOPES, A. B. **Uma Contribuição ao Entendimento da Estabilidade e da Mudança da Contabilidade Gerencial sob a Ótica da Teoria Institucional.** São Paulo: Congresso Enanpad, 2004.
- GUERREIRO R.; PEREIRA C. A.; REZENDE A. J. **Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso.** São Paulo: Congresso Enanpad, 2005.

KREN, L. **The role of accounting information in organizational control: the state of the art.** Milwaukee: University of Wisconsin, 1997.

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

LUFT, J.; SHIELDS, M. D. **Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research.** Accounting, Organizations and Society, 2003.

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

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

MOLINARI, S. K. R.; GUERREIRO, R. **Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudança na controladoria do Banco do Brasil.** São Paulo: Congresso Universidade de São Paulo, 2004.

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

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

REID, G. C.; SMITH, J. A. **The impact of contingencies on management accounting system development.** Management Accounting Research, 2000.

SCAPENS, R. W. **Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice.** Management Accounting Research, 1994.

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

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

WILLIAMSON, O. **The economic institutions of capitalism: firms, markets, relational contracting.** New York: The Free Press, 1985.