

UMA ANÁLISE DAS CONTRIBUIÇÕES DAS TEORIAS ORGANIZACIONAIS PARA O ESTUDO DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Autores:

LUCIANO GOMES DOS REIS

(UNIVERSIDADE ESTADUAL DE LONDRINA - UEL)

CARLOS ALBERTO PEREIRA

(UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO)

RESUMO

O presente trabalho buscou realizar um estudo sobre as relações entre a Contabilidade Gerencial e as Teorias Organizacionais, visando estabelecer as relações necessárias para o entendimento do processo de pesquisa através destas teorias. Ele está dividido em quatro partes: introdução, com a contextualização do tema, uma revisão histórica sobre Contabilidade Gerencial, uma explanação das principais Teorias Organizacionais utilizadas para estudos de Contabilidade Gerencial e considerações finais. O histórico apresenta uma breve retrospectiva sobre o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial, apresentando sua evolução. Após a introdução, são apresentadas as seguintes Teorias Organizacionais: Teoria da Contingência Estrutural, Teoria Crítica e Teoria Institucional. No atual estado da pesquisa contábil, a Teoria Institucional apresenta-se como uma alternativa viável para estudos em Contabilidade Gerencial, especialmente em processos de mudança. O estudo conclui que a área de Estudos Organizacionais vem fornecendo uma base teórica consistente para a análise da Contabilidade Gerencial, consistindo em uma alternativa à metodologia positiva de pesquisa contábil.

1. Introdução

No ambiente de negócios da atualidade, onde uma das principais características é a alta competitividade entre as organizações, ocorre de forma permanente o surgimento e a conseqüente disseminação de novas técnicas, o que acaba por provocar a quebra de antigos paradigmas, que de acordo com Kunh (1978) ocorre através da transição do paradigma atual, que pode estar em crise ou não, para outro, não através de um processo acumulativo, mas sobretudo de reconstrução, com o advento de novos princípios, ocasionando a necessidade de adaptação às mudanças de forma ágil, para que se alcancem resultados satisfatórios.

Esse quadro provoca nos gestores das organizações a necessidade de obter informações mais precisas, como forma de contribuir para a elaboração da melhor decisão estratégica, diante das mudanças que surgem no decorrer das atividades desenvolvidas em um mercado em constante alteração.

Para Nakagawa (2001, p. 17), a competitividade de uma empresa pode ser definida, em sentido amplo, como sua capacidade de desenvolver e sustentar vantagens que lhe permitam enfrentar a concorrência. Desta forma, não basta que a empresa conquiste determinada parcela de mercado para considerar-se em posição confortável em relação a seus

concorrentes. Deve, também, com o mesmo empenho, promover as condições para manter-se nessa posição.

Uma das formas para que se possa aumentar a competitividade consiste em utilizar-se das informações fornecidas pelos sistemas de contabilidade gerencial, que buscam estabelecer procedimentos de controle e medição da eficácia do desempenho organizacional. Com o surgimento de novas metodologias, ocorreu o aperfeiçoamento dos sistemas contábeis, verificando-se a oportunidade de mudança nos sistemas que eram utilizados, baseados em conceitos tradicionais pertencentes a antigos paradigmas, por sistemas que se demonstrassem mais adequados à realidade contemporânea.

Pode-se definir como sistema de contabilidade gerencial aquele que, segundo Iudícibus (1998. p. 22), tem como objetivo primordial suprir exclusivamente a demanda de informações da administração da empresa, utilizando-se para atingir seus objetivos conceitos derivados não apenas da contabilidade tradicional, mas também da engenharia, da administração de empresas e de outras áreas de conhecimento, que contribuem positivamente para o modelo decisório utilizado pelo administrador, usuário dos resultados apresentados.

Para Moscove, Simkin e Bagranoff (2002, p. 28) o componente contabilidade gerencial é:

“Parte integrante do Sistema de Informação Contábil, que tem como principal objetivo fornecer informações relevantes para os gerentes de uma companhia. Contabilidade de Custos, orçamento e estudo de sistemas são três componentes de um sistema contábil de uma companhia.”

O aparecimento de novas técnicas de controle gerencial a partir da década de 1950 não apresentou, inicialmente, uma motivação por parte dos gestores das organizações, que em um primeiro momento optaram por permanecer com os sistemas que já se encontravam em funcionamento e demonstravam-se eficazes para a realidade empresarial daquele momento.

Entretanto, as alterações políticas, sociais e principalmente econômicas que surgiram nas últimas três décadas impulsionaram, de certa forma, as organizações a adotarem técnicas de gestão mais modernas, que pudessem responder com mais agilidade e flexibilidade a nova conjuntura que se delineava.

Desta forma, as organizações passaram a adotar novas metodologias e técnicas que estavam disponíveis apenas teoricamente, buscando com isto um melhor posicionamento no mercado e uma resposta aos anseios por melhores resultados da parte de gestores e acionistas, que visualizavam retornos decrescentes em seus investimentos de capital, em virtude da competitividade cada vez mais acirrada.

A busca de novos sistemas gerenciais muitas vezes tem foco na busca de maneiras de demonstrar como os custos estão adequadamente atribuídos aos produtos e serviços. Esta procura aumentou em virtude da crescente participação nos custos indiretos nos processos organizacionais. As organizações, nos últimos anos, vem buscando novas formas de alocação de custos indiretos, o que provoca alterações na forma de apresentação dos relatórios contábeis relacionados aos custos, via mudança nos Sistemas de Contabilidade Gerencial.

Neste contexto, as informações oriundas dos sistemas gerenciais têm assumido papel de destaque em todas as organizações. Em virtude do surgimento de novas técnicas gerenciais, buscou-se a mudança em sistemas contábeis e financeiros que apresentaram, em quase a sua totalidade, ressalvas quando à sua validade, no processo de transição da teoria à prática, principalmente no que diz respeito à eficácia sob a ótica gerencial.

Para Kraemer (2005) sistemas de custeio e de controle gerencial contemporâneos utilizados pelas empresas não fornecem sinais precisos de eficácia e rentabilidade das transações empresariais. Sob esta perspectiva, se por um lado torna-se premente a alteração dos sistemas gerenciais utilizados por outros considerados mais modernos, por outro lado estes sistemas, quando implantados na prática empresarial, não correspondem às expectativas dos gestores.

Com base no anteriormente exposto, o presente trabalho buscou realizar um estudo sobre as relações existentes entre a Contabilidade Gerencial e as Teorias Organizacionais, que servem para o estudo dos fenômenos que ocorrem no interior das organizações.

O trabalho está dividido em quatro partes: esta introdução, uma revisão histórica sobre sistemas de Contabilidade Gerencial, uma explanação sobre as Teorias Organizacionais comumente utilizadas para estudos de Contabilidade Gerencial e as considerações finais.

2. Breve histórico da Contabilidade Gerencial

Segundo Johnson e Kaplan (1996, p. 17) a Contabilidade Gerencial surgiu pela primeira vez nos Estados Unidos no decorrer do século XIX, quando as organizações se estruturaram de forma complexa, de forma a suprir as diversas necessidades existentes, em virtude do encadeamento de vários processos separáveis.

Em virtude destas mudanças, as organizações passaram a exercer não mais uma só atividade, mas diversas atividades dentro de uma cadeia produtiva. Isto ocasionou o surgimento de diversos setores internos dentro de uma mesma organização, fazendo-se com que fosse primordial a existência de controles internos que permitissem aos gestores a correta administração da empresa.

Para Hansen e Mowen (2001, p. 29), inicialmente a contabilidade de custos e posteriormente a contabilidade gerencial desenvolveram-se em um ambiente caracterizado pelo gradativo aumento da mecanização e pela padronização de procedimentos, características estas que passaram a exigir dos processos contábeis bases funcionais para a classificação dos custos da manufatura.

Os primeiros setores empresariais que adotaram controles gerenciais foram a indústria têxtil, as ferrovias e as siderúrgicas. De acordo com Atkinson *et all* (2000, p. 39,40) os principais propósitos de implementação dos sistemas de contabilidade gerencial eram para controlar e melhorar a eficiência dos negócios, para tomar decisões em relação ao preço e *mix* de produtos, para avaliar a eficiência dos administradores locais (quando da existência de unidades produtivas situadas em locais distantes) e para avaliar o retorno de investimentos feitos no processo produtivo, visando melhoria dos processos e produtos.

O final do século XIX e início do século XX foram um momento de grande demanda por informações gerenciais, em virtude das novas situações que se apresentavam, com a inserção da produção em massa de diversos artigos, especialmente daqueles derivados da indústria siderúrgica e metalúrgica. Os engenheiros e administradores, que buscavam novas formas de mensuração da eficiência e eficácia empresarial, começaram a sistematizar o conhecimento, dando origem ao que hoje é conhecido como período da administração científica de recursos.

No início do século XX, ocorreram diversos avanços de natureza científica e tecnológica, que proporcionaram mudanças substanciais na forma pela qual as empresas se organizaram internamente, visando reagir às mudanças ambientais às quais todos os setores estavam sujeitos. Segundo historiadores da área contábil, do final da década de 1920 (em virtude da crise de Bolsa de Nova Iorque) até aproximadamente a década de 1950 ocorreu

uma mudança de foco nos interesses da informação contábil. Ao invés de gerenciar internamente as empresas, ocorreu a premência de tornar os números contábeis padronizados e confiáveis, havendo maior interesse nas informações a serem geradas para acionistas e investidores. Neste período, a normatização foi reforçada, sendo que a parte relativa aos custos foram centralizadas nos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, que tinham pouca utilidade no cotidiano de tomada de decisões dos administradores.

A confiabilidade do lucro demonstrado na “*bottom-line*” foi o foco durante este período, sendo que os estudos acadêmicos centraram-se em fornecer práticas financeiras rígidas dirigidas unicamente para os usuários externos, e não mais para o gerenciamento interno das unidades de negócios. Entretanto, o campo da administração, que não estava preso a este processo normativo, permitiu o aparecimento de formas de gerenciamento como o sistema de gerenciamento da Du Pont Powder Company, já utilizado na década de 1920, e outras formas de administração, ligadas diretamente à administração científica proposta por Taylor e Fayol.

Na década de 1960, onde ocorreu uma espécie de dominação de mercados internacionais pelas companhias americanas e na competição acirrada que se viu florescer nos anos seguintes e a partir da década de 1970, o foco dos sistemas de informações gerenciais foi direcionado para a fixação dos preços de produto.

Para Johnson e Kaplan (1996, p. 181), a partir da década de 1980 começa-se a observar uma obsolescência relativa dos sistemas de contabilidade de custos e controle gerencial, que não forneciam informações adequadas aos gestores, o que se tornou aparente em virtude do quadro de competição global que se estabeleceu desde então. Segundo os mesmos autores, tais falhas informativas já estavam presentes na década de 1970. Entretanto, a situação econômica mundial, especialmente dos Estados Unidos (inflação em alta e dólar enfraquecido), proporcionou o repasse de possíveis ineficiências nos processos produtos aos preços dos produtos, tendo o cliente que arcar com as deficiências empresariais.

O surgimento de novas técnicas de gerenciamento empresarial, como a adoção do *Balanced Scorecard*(BS), *Activity-Based Management* (ABM), Gestão Econômica (GECON), dentre vários sistemas de gerenciamento interno, vem proporcionando uma recuperação da Contabilidade Gerencial como instrumento útil ao processo de tomada de decisão. A discussão acadêmica vem apresentando críticas e soluções, a despeito desta perda de relevância que foi detectada na década de 1980 e 1990.

Durante o período considerado para análise (1970 a meados de 1990), vários estudos acadêmicos apresentados em congressos internacionais e revistas científicas demonstraram haver viabilidade de aplicação de novas metodologias em seus Sistemas de Contabilidade Gerencial. Entretanto, o resultado final apresentado ficava abaixo das expectativas, não havendo uma solução para que se alcançasse o sucesso pleno nos processos de mudança promovidos pelas organizações.

Para Borinelli *et all* (2005), para que a Contabilidade Gerencial recuperasse por completo sua relevância seria necessária uma integração maior entre os estudos acadêmicos e as organizações, tendo esta integração a finalidade de subsidiar os gestores no processo de tomada de decisão de forma efetiva. As novas técnicas que surgiram (BS, ABM, GECON, etc) contribuíram para um amadurecimento dos conceitos e proporcionaram uma nova visão da Contabilidade Gerencial por parte dos gestores.

Com o advento de novas tecnologias, o avanço da capacidade de processamento de dados dos computadores e o surgimento de novos mercados, o século XXI tem se demonstrado um campo fértil para a mudança de Sistemas de Contabilidade Gerencial.

Para Jang (2005, p. 297,298) o processo de globalização está afetando diretamente os modelos contábeis, fazendo com que as organizações, as nações e os contadores adotem posturas consideradas como adequadas, visando aumentar o nível de governança corporativa e ao mesmo tempo proporcionar técnicas que possam ser adotadas visando a maximização dos resultados. Para este autor, o processo de expansão de um determinado modelo contábil constitui um processo cultural e institucional, e não somente ou principalmente técnico.

As pesquisas realizadas a partir de então buscam formas de adequar as necessidades dos gestores, os interesses corporativos (incluindo empregados, parceiros comerciais, etc) e a posição que a organização exerce na sociedade.

As perspectivas das pesquisas contábeis na área de Sistemas de Contabilidade Gerencial direcionam-se para a realização de trabalhos na área comportamental, provocando uma interdisciplinariedade através dos estudos conjuntos de modelos contábeis, psicologia comportamental, modelos quantitativos e outras áreas afins, que podem contribuir para um melhor entendimento de como os referidos sistemas interagem com os indivíduos no interior das organizações.

3. As Teorias Organizacionais e suas relações com a Contabilidade Gerencial

Quando da realização de uma abordagem sobre as teorias organizacionais, deve-se ter em mente a condição de que, quando da realização de tais estudos, o pesquisador encontra-se no interior de um determinado paradigma estabelecido, sendo que em raras ocasiões ele proporá uma mudança radical de paradigma dominante. Partindo-se deste pressuposto, a análise de qualquer teoria deve estar pautada pelas características históricas e culturais. A teoria clássica oriunda do início do século XX e com ênfase nas tarefas forneceu uma sólida compreensão de como estava ordenada a estrutura organizacional e como ela se desenvolvia dentro das análises estritamente mecanicistas, características de seu tempo.

Realizando operações empíricas, foi conferido a Taylor o título de “pai da administração científica”(Hampton, 1983). Para Taylor, onde quer que se encontre, a organização sempre estará estruturada de uma forma semelhante e os mecanismos adotados para melhorar a produtividade serão os mesmos independentemente das condições onde se apresentem.

Entretanto, esta visão de mundo foi cedendo espaço à escola de relações humanas, que focava a pessoa do empregado individual como possuidor de necessidades psicológicas e sociais. Apesar de centrar seus estudos no indivíduo, a escola de relações humanas buscava a cooptação do empregado para o fim da empresa, sem contribuir para uma melhora efetiva nas condições pessoais do empregado: continuava-se a buscar a eficácia empresarial através da participação do empregado em determinados processos de decisão, sugerindo mudanças em seu próprio ambiente de trabalho.

Esta chamada “escola de relações humanas”, contudo, não apresentou respostas às mudanças ocorridas em função do avanço científico e tecnológico, observando-se então, a partir da segunda metade do século XX, o surgimento de teorias que buscaram explicar a

dinâmica organizacional através de diversos ângulos. Entre as várias correntes que surgiram, o presente trabalho abordará, de forma sucinta, as principais contribuições da Teoria da Contingência Estrutural, da Teoria Crítica e da Teoria Institucional, que na visão do autor possuem maior conexão com os problemas apresentados na área de Contabilidade Gerencial.

3.1 A Teoria da Contingência Estrutural

Com o objetivo de proceder-se uma mudança paradigmática, surgiu a Teoria da Contingência Estrutural, que tem como principal fundamento a não existência de uma estrutura organizacional única que seja aplicada a todas as organizações. O grau de incerteza a respeito de fatores internos e externos à organização conduz a um comportamento mais eficaz.

O modo pelo qual a Teoria da Contingência Estrutural foi construída está centrado em como a estrutura organizacional é modulada de maneira a satisfazer as necessidades dos ambientes e nas tarefas daí decorrentes (Donaldson, apud Clegg et al, 1999). As contingências podem apresentar-se sob diversas formas, como o tamanho da organização, a abrangência geográfica, as estratégias corporativas, a hostilidade do ambiente e o ciclo de vida dos produtos, sendo que todos os fatores citados anteriormente podem influenciar em um determinado momento as organizações.

Como é tratado em sua base teórica, as organizações sofrem pressões interna e externamente. As contingências surgem à medida que ocorrem os processos de mudança, sendo mais comuns os casos das pequenas empresas que se adaptam em virtude da evolução, surgindo a necessidade de descentralização à medida que as operações tornam-se mais complexas e há uma diversificação no processo produtivo.

Pode-se afirmar, com certo grau de certeza, que o êxito das organizações dependeria de sua sensibilidade e capacidade adaptativa às circunstâncias (Ramos, 1983). As circunstâncias citadas por Ramos seriam equiparadas às contingências que se apresentam para as organizações a todo momento. A sua comprovação ocorreu na forma de pesquisas quantitativas que buscaram, por exemplo, uma variável que apontasse uma correlação positiva entre o tamanho da organização, sua estrutura organizacional e sua estratégia, o que induziu à generalização da teoria e a replicação das mesmas pesquisas em diversos países, com características extremamente positivistas.

Para a teoria contingencial, a contingência causa a estrutura. Assim sendo, as incertezas do ambiente provocam as mudanças e estas alteram a estrutura, na busca constante por conformidade. No entanto, esta idéia vem sendo contestada por suprimir a influência da decisão administrativa por parte dos dirigentes. Considera-se que, de acordo com o grau de controle do mercado na qual a organização opera, ela pode tomar as decisões de forma a alterar as contingências, para que estas se adaptem à sua estrutura.

Segundo Covalleski *et all* (1996), a legitimidade da instituição já está construída. Todas as normas e conceitos ligados à burocratização e, em especial, à contabilidade gerencial, estão baseados nos preceitos do pensamento econômico racional. Todas as normas são estabelecidas baseadas em princípios gerais da sociedade em geral, construídas para facilitar a organização formal.

Como paradigma dominante nas décadas de 80 e 90, a Teoria da Contingência Estrutural, com suas origens nas teorias clássicas e de relações humanas, afirmou-se como uma das teorias mais utilizadas para explicar os fenômenos organizacionais. Também é considerada adequada ao tratar de temas ligados à estrutura organizacional, sem, no entanto, tentar formular “a melhor maneira” de se estruturar uma organização, mas propondo que há

várias maneiras possíveis, de acordo com as contingências existentes em determinado momento.

3.2 A Teoria Crítica como abordagem teórica

Nos estudos teóricos sobre as organizações, originados no início do século XX, as organizações sempre foram consideradas como entes sociais com vida autônoma. Teorias como a científica de Taylor e a da contingência estrutural abordam as organizações utilizando-se de metáforas orgânicas ou mecanicistas com a finalidade de demonstrar e comprovar a ordem natural dos fenômenos empresariais.

A teoria crítica, por sua vez, surgiu como um questionamento a “verdades” absolutas que imperavam no meio da pesquisa em estudos organizacionais, na tentativa de incluir todas as pessoas envolvidas no processo organizacional, inclusive os trabalhadores, com ênfase no caráter cultural e político no interior das empresas.

Para realizar pesquisas em teoria crítica, ocorreu a necessidade de rejeitar certas noções de positivismo, racionalismo e objetivismo, olhando para a verdade histórica e social totalmente integradas, pois a teoria crítica surge em um momento social e histórico muito particular. As mudanças nos processos produtivos, principalmente tecnológicas, no final do século XX, proporcionaram uma alteração nos rumos das organizações. Questões anteriormente ignoradas a favor da produção começaram a ser questionadas.

Segundo Antonacopoulou (1999. p. 3), a ênfase da abordagem crítica, para providenciar uma voz para os “reprimidos” e “marginalizados” (mulheres, trabalhadores, negros, a ecologia, etc), foi refletir o por que desta situação. A partir desta posição, passou-se a revelar que o uso do poder e controle pode gerar situações altamente prejudiciais para as minorias sociais no interior das organizações. Uma das principais características da teoria crítica é ela mesma ter uma característica política, ao criticar o modelo pré-estabelecido baseado na burocracia, hierarquia e capitalismo.

De acordo com Covalski *et all* (1996) na abordagem da teoria crítica o conflito de classes, a hegemonia das elites e o poder dos peritos e profissionais são alguns dos elementos abordados, quando da tentativa de compreender práticas da contabilidade gerencial.

A crítica da retórica, da tradição, da autoridade e da objetividade constituem as mais comuns formas de críticas. No entanto ao criticar tudo e todos, a crítica por si só acaba por visualizar apenas os aspectos negativos das práticas organizacionais. Pelas suas características subjetivas, acaba por apenas identificar os problemas sem, no entanto, partir para uma ação que os resolva, e quando isto acontece há uma diferença entre teoria e prática.

O poder de criticar despertado por esta abordagem é de fundamental importância para que se observe de diferentes ângulos o desenvolvimento das organizações, permitindo que se possa ver de uma forma mais completa a complexidade e a realidade organizacional. Deve-se, no entanto, ter cuidado para não cair no puro negativismo, identificando os fenômenos internos e externos da organização, sugerindo uma mudança dos fatores que possam provocar uma subserviência excessiva de alguns atores organizacionais a outros.

São identificados dentro da teoria crítica dois tipos principais: a crítica ideológica e a ação comunicativa. A primeira tem como pano de fundo a teoria marxista, e como ela é baseada em temas como dominação e exploração dos trabalhadores pelos proprietários e, mais tarde, pelos gerentes. A ideologia dominante no meio empresarial visa inculcar a idéia de normalidade nas tarefas exercidas pela burocracia no interior das organizações e busca a sua perpetuação por meio da transmissão das idéias ditas científicas para os demais integrantes.

Segundo Alvesson e Deetz, apud Clegg (1999, p. 239-240), existem quatro temas recorrentes nos numerosos e variados escritos sobre teoria crítica, na característica ideológica:

a) a naturalização da ordem social, que busca um obscurecimento no processo de construção social, com o objetivo de torná-la uma realidade concreta, fixa. A teoria crítica tenta desconstruir estas afirmativas, transformando-as através de um estudo sobre os contextos históricos e sociais;

b) a universalização de interesses gerenciais: na visão da teoria crítica as atitudes da gerência passam por um processo de práticas ideológicas, que são universalizadas para todos no interior da organização, independentemente de seus interesses pessoais. Notadamente, os fins financeiros (o lucro) da organização são vistos como o único objetivo e a crítica consiste nos estudos dos valores reprimidos dos trabalhadores;

c) a primazia da racionalidade instrumental: com o intuito de reduzir o leque de opções, o tecnicismo adquire ares de verdade absoluta, sendo que aquelas informações que não se enquadram no meio técnico e não apresente uma verdade racional, mesmo que real, devem ser desconsiderados. Os estudos dirigem-se no sentido de apurar os aspectos humanos presentes nas empresas mas que são negados, por não possuírem as características técnicas imprescindíveis para serem considerados válidos;

d) hegemonia: a hegemonia nas organizações encontra-se presente quando são abordadas as relações de poder existentes, com o grupo de dominantes e dominados num tipo de “consentimento” produzido. Tenta-se minar os focos de resistência da diversidade cultural, como meio de não fragmentar a empresa. Os objetivos da teoria crítica em relação à hegemonia estão ligados ao estudo da resistência à esta cultura imposta e à necessidade e prevalência, em alguns casos, da diversidade cultural..

A teoria crítica também é expressada por intermédio da ação comunicativa, que tem como foco a intervenção na realidade social através dos meios de linguagem e da comunicação entre os atores envolvidos neste processo, com a detecção das incongruências do sistema social nas organizações e com a tentativa de mudá-las, por meio de um processo mais subjetivo e cognitivo. No entanto, para que isto ocorra há a necessidade de uma certa colaboração para o consenso. Os críticos desta abordagem de ação comunicativa entendem que esta colaboração pode não ocorrer e que seria até mesmo utópica, uma vez não dispõe da colaboração espontânea dos detentores do poder.

Pode-se concluir, desta forma, que a maior contribuição da teoria crítica foi expandir os horizontes dos estudos organizacionais. A teoria organizacional, que antes estava inteiramente voltada apenas para a organização, passou a contar com a identificação e análise das pessoas envolvidas neste processo social, não se limitando mais somente aos gerentes ou administradores, mas a todos os envolvidos e principalmente àqueles que, segundo esta corrente teórica, são subjugados e discriminados no ambiente empresarial. Ao abordar temas como a discriminação por gênero ou raça no interior das organizações e ao contestar o poder instalado como algo imutável, a teoria crítica proporcionou uma visão mais ampla da realidade social na qual estão inseridas as organizações.

Contudo, é preciso ter o cuidado de não cair na tentação da oposição pura e simples: é necessária uma coerência entre teoria e prática, como forma de intervir no ambiente social de forma adequada e propor soluções aos problemas, adotando uma postura pró-ativa frente às situações adversas encontradas.

3.3 A Teoria Institucional

As pesquisas em análise organizacional têm sido abordadas por três distintas visões de relação organização/ambiente. O final da década de 1940 e início dos anos 1960 apresentam uma ênfase na independência das organizações em relação ao ambiente, que representaria o período de transição do paradigma taylorista da administração científica para os Estudos Organizacionais.

No início dos anos 1960, estendendo-se para os anos 1970 a ênfase se dá na interdependência técnica das organizações ao seu ambiente, com aprofundamento dos estudos da Teoria da Contingência Estrutural. Neste período, consideraram-se as organizações como reagentes a determinados acontecimentos.

Desta forma, partiu-se da metade dos anos 1970 até o presente para uma ênfase na interdependência social e cultural das organizações e seu ambiente, dentre elas a Teoria Crítica e a Teoria Institucional.

As origens da teoria institucional moderna podem ser encontradas no trabalho de Berger e Luckman (1967), que em seu trabalho intitulado “*Social construction of reality: a treatise in the sociology of knowledge*” discutem como a realidade social é uma construção humana, originada através da interação entre os diversos agentes nos processos sociais.

O processo pelo qual as ações são repetidas e assimiladas por todos os integrantes de uma determinada organização é definida como institucionalização, conforme afirma Scott e Meyer (1991). Esta é também a base de aproximações simbólicas do chamado interacionismo, embora os pesquisadores tendam a focalizar-se em micro processos dentro das organizações.

Meyer e Rowan (1977) discutiram que as sociedades modernas têm muitas regras institucionalizadas que fornecem uma estrutura para a criação e a elaboração de organizações formais. Muitas destas regras são consideradas como mitos, que são implementados e possuem uma imagem de ideais, mas não são testados racionalmente. Originam-se e são amparados pela opinião pública, pelo sistema educacional, pelas leis estabelecidas, entre outros fatores.

Para Covaleski *et all* (1996), de uma forma geral a perspectiva institucional das organizações toma por base a questão da sobrevivência da organização, via conformação às normas sociais estabelecidas, dos chamados comportamentos aceitáveis. Esta aceitação por parte da sociedade, segundo os autores, é da mesma importância que os níveis de eficiência de produção.

Assim, muitas das forças que agem nos ambientes das organizações não são baseadas na eficiência ou na eficácia, mas em pressões sociais e culturais previamente estabelecidas, que determinam como devem ser moldadas as regras e procedimentos a serem estabelecidos.

O modelo que estuda as relações entre as organizações e o ambiente no qual elas estão inseridas apresenta uma interdependência social e cultural que está presente na Teoria Institucional. Esta teoria, de acordo com Scott (1987) apresenta-se composta de duas claras divisões: o velho institucionalismo e o novo institucionalismo.

O velho institucionalismo foi iniciado com os estudos realizados por Philip Selznick e seus *scholars*, e o novo institucionalismo, está presente nos trabalhos de Meyer e Rowan (1992), DiMaggio e Powell (1991, 1983), Scott e Meyer (1991), entre outros.

Meyer e Rowan (1992) abordam que a Teoria Institucional recuperou um elemento weberiano alternativo para a análise do processo de gerenciamento das organizações e do exercício das atividades de controle e coordenação, ou seja, a legitimidade de estruturas

formais racionalizadas. Esta linha argumentativa adquire grande significado quando estes autores afirmam que, na sociedade moderna, as estruturas organizacionais formais desenvolvem-se em contextos altamente institucionalizados, o que faz com que as estruturas passem a refletir os mitos de seus ambientes institucionalizados em vez das exigências técnicas de eficiência.

O fenômeno pelo qual as organizações estruturam-se a partir das exigências do seu ambiente é explicado através de práticas isomórficas. Na Teoria Institucional ocorre o isomorfismo institucional, que parte do conceito pelo qual a organização reflete uma realidade socialmente construída (Meyer e Rowan, 1992).

De acordo com Caldas e Wood Jr. (1999, p. 284, 285) no decorrer da existência organizacional ocorre uma tendência das empresas assumirem formas e características semelhantes. Segundo eles, este fato ocorreu com a organização burocrática até os anos 70 e também com a chamada “empresa orgânica”, desde os anos 80. Uma das questões colocadas em relação a este processo de harmonização de procedimentos é: o que leva organizações tão diferentes a apresentar características tão similares?

Para eles, a resposta é dada pela Teoria Institucional, no tocante ao aspectos representado pelo Isomorfismo. Definindo conceitualmente:

“Isomorfismo é o processo que leva organizações em determinado setor a parecer-se com outras, com as quais partilha as mesmas condições ambientais. Nos estágios iniciais do ciclo de vida, campos organizacionais apresentam grande diversidade quanto à forma. Uma vez que passem pelo processo de institucionalização, porém, ocorre uma tendência para a homogeneização.” (CALDAS e WOOD JR, 1999, p. 295)

Considerando-se as pressões representadas no atual ambiente competitivo, já descritas anteriormente, pode-se considerar que as condições para que ocorra o isomorfismo institucional foram propícias, pois há um grau de dependência entre as empresas, que aliada ao fenômeno da rapidez das mudanças que leva às incertezas e ao alto grau de conectividade dos sistemas de informação global e a da sua complexidade resultante impelem as organizações a se tornarem cada vez mais parecidas.

Uma abordagem mais abrangente sobre os processos isomórficos é encontrada no artigo *“The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and collective rationality in organizational fields”*, no qual DiMaggio e Powell (1983) enfatizam, em primeiro lugar, que as causas da burocratização e racionalização apresentam mudanças no tempo, não sendo mais direcionadas pela competição ou ainda pela necessidade de eficiência, mas pela ação do Estado e das profissões.

Os referidos autores, ao tratar do Isomorfismo Institucional (DiMaggio e Powel, 1983, p. 149-158), apresentam três mecanismos básicos de mudança institucional isomórfica:

- (1) o isomorfismo coercitivo, que tem origem nas influências políticas e nos problemas de legitimidade;
- (2) o isomorfismo mimético, resultante dos padrões de resposta à incertezas e;
- (3) o isomorfismo normativo, o qual pode ser associado à ação das profissões.

Ao estudar o meio ambiente organizacional no qual as empresas estão interagindo, há uma grande probabilidade de existirem organizações “modelos”, que servem como comparação de atitudes ativas e passivas, as quais poderão ter suas políticas e estruturas reproduzidas, de acordo com as pressões existentes neste ambiente, sejam elas coercitivas,

miméticas ou normativas, independente da existência de alguma noção de que tal comportamento trará um aumento da eficiência organizacional interna.

DiMaggio e Powell (1983) partiram então para formular um conjunto de hipóteses indicando a direção de mudanças isomórficas, sendo que entre elas pode-se destacar:

(a) Quanto maior for a dependência de uma organização em relação a outra, por motivos diversos, mais similar ela se tornará a esta organização em relação à sua estrutura, clima e focos comportamentais;

(b) Quanto maior o grau de incerteza em relação ao relacionamento entre meios e fins, maior será a extensão para a qual uma organização modelará a si mesma após organizações que ela perceber serem bem sucedidas.

Os autores apresentam ainda hipóteses sobre o impacto da centralização e dependência de recursos, ambiguidade nos objetivos e tecnologias incertas sobre mudanças isomórficas.

A Teoria Institucional, objeto central do presente estudo, pode ser considerada como atual e em pleno estágio de desenvolvimento. Scott (1987) destaca quatro faces desta teoria:

- (1) institucionalização como um processo de "inculcar" valores;
- (2) institucionalização com um processo de criar a realidade;
- (3) sistemas institucionais como uma classe de elementos e;
- (4) instituições como esferas sociais distintas.

O autor afirma que a primeira face está representada no trabalho de Selznick, o qual visualizava a estrutura organizacional como um veículo adaptativo, moldado em relação às características e exigências dos participantes bem como às influências e pressões do ambiente externo. A segunda abordagem encontra-se centrada na linha argumentativa de que a ordem social está baseada, de forma fundamental, sobre uma realidade social compartilhada a qual, por sua vez, é uma construção humana resultante de interações sociais. Assim a institucionalização passa a ser vista como um processo social.

A terceira forma determina que sistemas de crenças institucionalizados constituem uma classe distinta de elementos que podem influenciar de forma direta a existência e/ou elaboração de uma estrutura organizacional. Desta forma, Scott (1987) salienta as definições de ambiente técnico e ambiente institucional, que fortalecem a ruptura com as abordagens anteriores presas aos aspectos puramente objetivos da realidade organizacional. Esta abordagem é de extrema importância, quando da análise de questões relativas ao processo de mudança em Sistemas de Contabilidade Gerencial.

Scott e Meyer (1991) também afirmam que as organizações estão inseridas em um setor organizacional, também chamado de campo organizacional por DiMaggio e Powell (1983), o qual se compõe de uma "dimensão técnica" e uma "dimensão institucional". Para o modelo proposto por Burns e Scapens (2000), ocorreu a separação entre "campo de ação" e "campo institucional", analisando-se o processo de mudança no decorrer do tempo.

Por setor organizacional os referidos autores o definem como uma dimensão que incluiria todas as organizações dentro de uma determinada realidade social, apoiando um determinado tipo de produto ou serviço junto com seu conjunto organizacional associado, sendo eles os fornecedores, financiadores, agentes reguladores e outros.

A denominada Nova Economia Institucional (ou New Institutional Economics – N.E.I.) de DiMaggio e Powell (1983, 1991), Meyer e Rowan (1992) e Scott e Meyer (1991), é

utilizada para o estudo de macro-instituições, como em trabalhos relacionados com a aceitação de princípios contábeis pela sociedade, enquanto que a Velha Economia Institucional (ou Old Institutional Economics – O.I.E.) tem foco direcionado para as chamadas “micro-instituições”, tratando das relações entre os indivíduos no interior das organizações.

4. As Relações entre a Contabilidade Gerencial e as Teorias Organizacionais

As pesquisas na área de contabilidade, na primeira metade do século XX, foram direcionadas para o “como fazer”, buscando demonstrar a melhor forma de demonstração do patrimônio das entidades. Como ainda encontrava-se em sua fase inicial, buscava-se o estado da arte em relação a métodos e modelos contábeis.

O surgimento de novas tecnologias, aliado aos paradigmas emergentes provenientes da internacionalização da economia, fizeram com que a Contabilidade fosse alçada do campo predominantemente técnico para a análise detalhada com fundamentação científica. Esta fundamentação, na visão de alguns pesquisadores, tornou-se necessária para que se pudesse embasar os novos eventos econômicos que foram surgindo com a evolução do mercado de capitais e com a mudança no perfil das necessidades crescentes dos usuários externos.

Desta forma, a partir da década de 1960, os pesquisadores contábeis passaram a se utilizar da metodologia positiva para pesquisa em contabilidade, tendo seu início a partir da publicação do trabalho de Ball e Brown (1968), que analisou as relações entre mercado de capital e demonstrações financeiras. Deste trabalho original, surgiram vários trabalhos utilizando-se da metodologia positiva, que praticamente dominou o cenário acadêmico contábil nas décadas de 1970 e 1980, com estudos na área de análise fundamentalista, testes de eficiência dos mercados, funções da contabilidade em contratos e processos políticos e a respeito da regulamentação dos processos de divulgação (*disclosure*) (Kothari, 2001).

Para Hendriksen e Van Breda (1999), tanto as teorias indutivas quanto as teorias dedutivas podem ser descritivas (positivas) ou prescritivas (normativas). Esta visão dicotômica, entre teorias prescritivas e descritivas, não se mostrou adequada, uma vez que há outras formas de se realizar pesquisas em contabilidade, como a metodologia institucional, a aplicação do método sociológico à contabilidade. Também podem ser realizadas pesquisas através da análise do processo histórico da contabilidade, visando realizar inferências a partir de uma análise dos ambientes interno e externo das organizações através de um método de pesquisa de fatos passados.

Esta visão de múltiplos ângulos de pesquisa é compartilhada por Colville (1981), que recomenda a utilização de abordagens alternativas para o estudo da Contabilidade. Segundo ele, a abordagem científica positivista não seria adequada para o estudo de fenômenos sociais, incluindo-se neste contexto o estudo do comportamento humano. Desta forma, ele sugere a utilização das teorias organizacionais para o estudo da contabilidade.

O trabalho de North (1990) abordou assuntos de interesse da contabilidade, ao tratar das relações entre as instituições, teoria econômica e a performance econômica das organizações. Para o autor, as instituições são construções da mente humana, que não podem ser vistas, sentidas, tocadas ou medidas (North, 1990, p. 107). Neste contexto, as contribuições de North ajudam a subsidiar o entendimento da Teoria Institucional no interior

das organizações, embora ele seja caracterizado como um autor que forneceu as bases da Nova Economia Institucional, observando as empresas enquadradas na teoria neo-clássica “estática” (Burns, 2000, Budzinski, 2003).

As análises sobre os fatores que proporcionaram a uma organização atingir determinada performance econômica, portanto, devem levar em consideração os sinais emitidos pelos agentes que formam as organizações, não agindo apenas sob os interesses econômicos, mas pautada também pelas decisões e escolhas pessoais de cada indivíduo que forma esta organização, inclusive na área contábil financeira.

5. Considerações Finais

A área de estudos organizacionais vem fornecendo uma base teórica consistente para estudos na área de Contabilidade Gerencial, especialmente dos processos de mudança em Sistemas de Contabilidade Gerencial. Ao colocar-se em uma posição dialética em relação aos estudos de natureza objetiva efetuados pela metodologia positiva de pesquisa em contabilidade, utiliza-se de um subjetivismo implícito e explícito para demonstrar as posições dos indivíduos nas organizações. Não considera as organizações como entes autônomos, mas como uma reunião de indivíduos com objetivos e metas comuns.

O estudo das relações entre o comportamento individual, o comportamento coletivo e as suas conexões com o meio ambiente organizacional fornecem subsídios para o entendimento de como as organizações se comportam, quando da existência de situações que provoquem mudanças em seu ambiente, principalmente quando envolvem o processo de tomada de decisão empresarial

A Teoria da Contingência Estrutural, assim como a Teoria Crítica, em um determinado momento histórico, forneceram subsídios para a análise organizacional em estudos relacionados a área contábil. Especificamente a área de Sistemas de Contabilidade Gerencial apresentou-se como um campo fértil para a realização de pesquisas que procuravam analisar o comportamento do indivíduo em relação a organização, assim como as formas pelas quais o indivíduo interagem com o ambiente interno e externo.

Posteriormente, a Teoria Institucional, a partir dos estudos de DiMaggio e Powel (1983, 1991), Meyer e Rowan (1992) e Scott e Meyer (1991) forneceram elementos que formaram uma base teórica geral para a formulação de estudos teóricos específicos, aplicados à área contábil.

Estes estudos foram realizados no ambiente interno da organização, como no ambiente externo. Um exemplo de aplicação destas teorias no ambiente externo é o trabalho de Mezas e Scarselletta (1994), que realizaram um estudo a respeito de relatórios financeiros, focando-se no trabalho do FASB (*Financial Accounting Standards Board*), utilizando-se para isto de uma análise institucional a respeito do processo pelo qual as normas contábeis são emitidas. Outro trabalho, de Siegel e Rigsby (1998) trata da análise do processo de institucionalização dos requisitos de educação e experiência para a certificação de contadores públicos (Certified Public Accountants – C.P.A.), observando como o desenvolvimento de novas regras para a obtenção desta certificação por parte dos contadores necessita de um processo de legitimação social.

Também são vários os trabalhos que focam o ambiente interno, especificamente a Contabilidade Gerencial. Entre eles, pode-se citar os estudos desenvolvidos por Scapens e Roberts (1993), Burns (2000), Burns e Scapens (2000), Major e Hopper (2004), Guerreiro *et al* (2005). Estes trabalhos fornecem estruturas conceituais e aplicações empíricas da Teoria

Institucional em sistemas de Contabilidade Gerencial, apresentando contribuições aos estudos desta área.

Como uma alternativa ao caráter objetivo da metodologia positiva de pesquisa em contabilidade, fornece as bases teóricas necessárias para o estudo dos fenômenos que ocorrem no decorrer do processo de tomada de decisão, no qual a Contabilidade Gerencial está inserida.

6. Referências:

ANTONACOPOULOU, Elena P. The Power of Critique. Revisiting Critical Theory at the End of the Century. In. Critical Management Studies Conference Proceeding. Manchester, UK, July 14-16, 1999.

ATKINSON, Anthony A. *et al.* **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000. 812 p.

BALL, R. J. And BROWN, W.. An empirical evaluation of accounting income numbers. **Journal of Accounting Research**, Vol. 6, p.159-178, Autumn 1968.

BERGER, P, LUCKMAN, T. **The social construction of reality**.New York: Doubleday.1967.

BORINELLI, Marcio L., SOUTES, Dione O., ZAN, Adriano, FREZATTI, Fabio. **Relevance Lost: Uma Releitura**. In IX Congresso Internacional de Custos. Anais.. Florianópolis, 2005.

BUDZINSKI, Oliver. Cognitive Rules, Institutions, and Competition. **Constitutional Political Economy**. 14 (3), p. 213-233, Sep. 2003.

BURNS, J. The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 13, 5, p. 566-596, 2000.

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

CALDAS, Miguel P. WOOD JR, Thomaz. **Transformação e Realidade Organizacional: Uma perspectiva Brasileira**. São Paulo : Atlas, 1999.

COVALESKI, M., DIRSMITH, M., SAMUELS, S., Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories, **Journal of Management Accounting Research**. 8. 1-35. 1996.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: institucional isomorphism and collective rationality in organizacional fields. In: **American Sociological Review**, 1983, v. 48, p. 147-160.

DIMAGGIO, P.J., POWELL, W., The iron cage revisited: institucional isomorphism and collective rationality in organisational fields. In: Powell, W.W., DiMaggio, P.J. (Eds.), **The New Institutionalism in Organizational Analysis**. University of Chicago Press, Chicago, pp. 63–82. 1991.

DONALDSON, Lex. Teoria da contingência estrutural. In: CLEEG, et al (org.) **Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**, São Paulo, Editora Altas, V.1, 1999, 105-133.

- GUERREIRO, Reinaldo. FREZATTI, Fabio, LOPES, Alexsandro B., PEREIRA, Carlos A. O Entendimento da Contabilidade Gerencial sob a Ótica da Teoria Institucional. **Organização e Sociedade**. Salvador: EAUFBA, V. 12, nº 35, Out/Dez 2005.
- HAMPTON, David R. Administração contemporânea: teoria, prática e casos. 2ª edição. São Paulo. McGraw-Hill, 1983.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001. 783 p.
- HAMPTON, David R. **Administração contemporânea: teoria, prática e casos**. 2ª edição. São Paulo. McGraw-Hill, 1983.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999
- IUDÍCIBUS, Sergio de. **Contabilidade Gerencial**. 6ª edição. São Paulo : Atlas, 1998.
- JANG, Yong S., The Expansion of Modern Accounting as a Global and Institutional Practice. **International Journal of Comparative Sociology**, 46 (4), 297-326, 2005.
- JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **A Relevância da contabilidade de custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996. 239 p.
- KOTHARI. S. P. Capital makets research in accounting. *In* **Jornal of Accounting and Economics**. nº 31. 2001, p.105-231
- KRAEMER, Maria E. P. Sistema de Gestão Permite Reduzir Custos de empresa. Disponível em <http://www.alfinal.com/brasil/sistemadegestao.shtml>. Acesso em 01/06/2005.
- KUNH, Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas**. 2. ed. São Paulo: Perspectiva, 1978.
- MAJOR, Maria. HOPPER, Trevor. Extending New Institutional Theory: Regulation and Activity-Based Costing in Portuguese Telecommunications. *In* **European Accounting Association Congress**. Praga, 2004.
- MEYER, John W.; ROWAN, Brian. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, v.83, n. 2, p. 340-363, 1977.
- MEYER, J.W., B. ROWAN. "The Structure of Educational Organizations." *In* **Organizational Environments: Ritual and Rationality**, J.W. Meyer and W. R. Scott, eds. Newbury Park, CA: Sage, p. 71-97.1992
- MEZIAS, Stephen. SCARSELLETTA, Mario. Resolving Financial Reporting Problems: An Institutional Analysis of Process. **Administrative Science Quarterly**, 39, p. 654-678, 1994.
- MOSCOVE, Stephen A. SIMKIN, Mark G., BAGRANOFF, Nancy A. **Sistemas de Informações Contábeis**. São Paulo : Atlas, 2002.
- NAKAGAWA, Masayuki. **ABC Custeio Baseado em Atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 95p.
- NORTH, Douglass C. **Institutions, Institutional Change and Economic Performance**. Cambridge University Press, United Kingdom, 1990.
- RAMOS, A. Guerreiro. **Administração e Contexto Brasileiro**. 2ª ed. Rio de Janeiro : Ed. da Fundação Getúlio Vargas, 1983.

SCAPENS, R. W.; ROBERTS, J. Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. **Management Accounting Research**, 4 (1), p. 1-32, mar. 1993.

SCOTT, W. Richard. The Adolescence of Institutional Theory. **Administrative Science Quarterly**, 32 (4), p. 493-511, Dez, 1987.

SCOTT, W. R., MEYER, J. W. The organization of societal sectors. In W. W. Powell & P. J. DiMaggio (Eds.). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: University of Chicago Press. 1991.