

SISTEMAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: FATORES MOTIVADORES DA MUDANÇA SOB A ÓTICA DA TEORIA INSTITUCIONAL

Autoria

Jessica Barros Anastácio

Pós-Graduação / Ciências Contábeis/FECAP

Carlos Rogério Pereira

Pós-Graduação / Controladoria/FECAP

Andréa Anselmo dos Santos

Pós-Graduação / Controladoria/FECAP

Amanda Russo Chiroto

Pós Graduação / Ciências Contábeis/FECAP

Resumo

Este artigo teve como objetivo analisar os fatores motivadores no processo de mudança em sistemas de contabilidade gerencial, sob a ótica da teoria institucional. Quanto aos objetivos metodológicos, a pesquisa foi classificada como descritiva, quanto aos procedimentos, classificou-se como estudo de campo, a amostra deste estudo foi composta por gestores de duas empresas prestadoras de serviços que participaram no processo de mudança do sistema integrado de gestão, o instrumento de coleta de dados foi a entrevista estruturada e o tratamento desses dados foi qualitativo, analisados pela técnica de análise de conteúdo. Os resultados mostraram que o fator "poder hierárquico" predominou em relação aos demais, como o principal fator motivador da mudança nos sistemas integrados de gestão das empresas estudadas. Concluiu-se que os fatores que motivaram a mudança nos sistemas integrados de gestão, possuem intensidades diferentes e surgem de influências internas que neste estudo foram as mais significativas, e externas às organizações.

5 Estudos Organizacionais

SISTEMAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: FATORES MOTIVADORES DA MUDANÇA SOB A ÓTICA DA TEORIA INSTITUCIONAL

RESUMO

Este artigo teve como objetivo analisar os fatores motivadores no processo de mudança em sistemas de contabilidade gerencial, sob a ótica da teoria institucional. Quanto aos objetivos metodológicos, a pesquisa foi classificada como descritiva, quanto aos procedimentos, classificou-se como estudo de campo, a amostra deste estudo foi composta por gestores de duas empresas prestadoras de serviços que participaram no processo de mudança do sistema integrado de gestão, o instrumento de coleta de dados foi a entrevista estruturada e o tratamento desses dados foi qualitativo, analisados pela técnica de análise de conteúdo. Os resultados mostraram que o fator “poder hierárquico” predominou em relação aos demais, como o principal fator motivador da mudança nos sistemas integrados de gestão das empresas estudadas. Concluiu-se que os fatores que motivaram a mudança nos sistemas integrados de gestão, possuem intensidades diferentes e surgem de influências internas que neste estudo foram as mais significativas, e externas às organizações.

Palavras-chave: Sistemas de contabilidade gerencial. Mudança. Teoria institucional.

MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEMS: MOTIVATIONAL FACTORS OF CHANGE UNDER THE INSTITUTIONAL THEORY

ABSTRACT

This article aimed to analyze the motivating factors in the changing process in managerial accounting systems, from the point of view of institutional theory. Regarding the methodological objectives, the research was classified as descriptive. Regarding the procedures, it was classified as a field study. The sample of this study was composed by managers of two outsourcing companies that participated in the changing process of the integrated management system. The method of data gathering was qualitative structured interviews, examined by the technique of content analysis. The findings showed that the factor "hierarchical power" predominated over the others as the main motivating factor of change in integrated management systems of the companies analyzed. The conclusion is that the factors that motivated change in these systems have different intensities and arise from external and internal influences, which were the most significant in this study.

Key-words: Management accounting systems. Change. Institutional theory.

1 INTRODUÇÃO

Inicialmente, os sistemas de informações foram criados para atender setores distintos das empresas, não havia o cuidado no cruzamento de informações entre os departamentos, com isso, as decisões eram tomadas com maior espaço de tempo. Os Sistemas Integrados de Gestão ou Enterprise Resource Planning (ERP) surgiram da necessidade de ligação entre todos os setores ou departamentos das empresas com o objetivo de simplificar, melhorar e reestruturar os processos internos das organizações unindo vários sistemas em um único (RODELLO; PÁDUA, 2013).

Segundo Wagner, Moll e Newell (2011), os sistemas de contabilidade gerencial são sistemas integrados de gestão. Logo, são *softwares* incumbidos de incorporar todos os recursos das empresas unindo-os em um banco de dados, auxiliando na geração de informações únicas, ou seja, previne informações duplicadas, oferecendo maior confiança aos gestores em suas decisões (SU; YANG, 2010).

Diversas são as motivações que levam as empresas a tomarem a decisão em mudar seus sistemas integrados, uma vez que, cada organização dispõe de necessidades peculiares com relação ao mercado e aos sistemas. Entender os motivos que levam as organizações a mudarem seus sistemas de contabilidade gerencial torna-se importante (SCAPENS, 2006).

Os fatores que motivam essas mudanças, tratados neste artigo, baseiam-se na Teoria Institucional, uma vez que, os aspectos que tem servido de base para o entendimento das causas do comportamento das organizações frente às mudanças, implantações e/ou manutenções de determinadas práticas são abarcados por essa teoria. (BURNS; SCAPENS, 2000)

A teoria institucional abrange três vertentes: a velha economia institucional, a nova economia institucional e a nova sociologia institucional (BURNS; SCAPENS, 2000), duas destas serão utilizadas para esse estudo: a velha economia institucional, que aborda as relações das pessoas dentro das instituições, ou seja, influências internas, e a nova sociologia institucional, que avalia as consequências do ambiente externo às organizações nas atividades contábeis.

Angonese e Lavarda (2017) analisaram os fatores motivadores do processo de mudança do sistema de contabilidade gerencial, sob a ótica da teoria institucional. O artigo buscou compreender os motivos que levam as organizações a mudar seus sistemas de contabilidade gerencial, através de um estudo de caso explicativo, numa empresa dos setores de petróleo, gás e biocombustíveis, envolvida na implementação de um sistema integrado de gestão.

Os resultados mostraram que, no caso analisado, a mudança nos sistemas foi motivada pela pressão social do ambiente e improvisação, dois dos seis fatores estudados, característicos de influências internas e externas às instituições.

Diante desse contexto, busca-se responder a seguinte pergunta: quais os fatores que motivam a mudança em sistemas de contabilidade gerencial? A partir desta indagação, este artigo tem como objetivo analisar os fatores motivadores da mudança em sistemas de contabilidade gerencial tendo como base sob a ótica da teoria institucional, através de um estudo de campo com gestores de duas empresas do setor de serviços, uma de segurança patrimonial e vigilância, e a outra atua na área de *facilities* (portaria, limpeza, monitoramento eletrônico), considerando que ambas passaram pelo processo de mudança do sistema integrado de gestão (ERP).

As empresas possuem suas próprias aplicações de contabilidade gerencial, com isso, é relevante compreender o processo de mudança na contabilidade gerencial (SCAPENS, 2006). Diante disso, o estudo se justifica pela importância destacada nos

estudos sobre fatores que levam a mudança em sistemas de contabilidade gerencial, em pesquisas com foco na teoria institucional. (BURNS; SCAPENS, 2000; JAMES, 2009).

O presente artigo visa contribuir com a compreensão das causas que levam a mudança nos sistemas de contabilidade gerencial, assim como, colaborar com o desenvolvimento de pesquisas relacionadas a mudanças na contabilidade gerencial que segundo Scapens (2006) precisa ser levada em conta.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 SISTEMAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade gerencial consiste no fornecimento de informações úteis para tomada de decisões administrativas e está classificada como: contabilidade de custo total, responsável pelo custeio, precificação e lucratividade de produtos e serviços; contabilidade diferencial, responsável em fornecer alternativas ponderadas para custos existentes; e controle gerencial, responsável pela medição e avaliação das variáveis estratégicas e demais atividades ligadas ao planejamento estratégico (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2001).

Segundo Ferreira e Otley (2009) sistemas de controle gerencial realizam a sistematização da contabilidade gerencial atendendo aos objetivos traçados pela organização, mesma definição dada aos sistemas de contabilidade gerencial por Chenhall (2007). Por isso, as expressões sistemas de contabilidade gerencial, sistemas de controle gerencial e contabilidade gerencial são aplicadas em muitas ocasiões às mesmas práticas (CHENHALL, 2007).

Segundo Rezende e Leandro (2011) os sistemas integrados de gestão, representam mais que softwares, pois surgiram e se desenvolveram juntamente com a tecnologia da informação e comunicação, e com os procedimentos de gestão. Para Granlund e Malmi (2002) a implementação de sistemas Integrados de gestão promovem impactos moderados no controle gerencial. Este entendimento é refutado por Scapens e Jazayeri (2003), que consideram esses impactos significativos para a contabilidade gerencial.

Sistemas de contabilidade gerencial são sistemas integrados de gestão ou Enterprise Resource Planning (ERP), utilizados na geração de informações, assim como, na divulgação dessas informações aos interessados (WAGNER; MOLL; NEWELL, 2011). As empresas estudadas neste artigo, incluem na implementação de seus sistemas o módulo contabilidade, portanto, a mudança em sistemas integrados de gestão representa mudança em sistemas de contabilidade gerencial (SCAPENS; JAZAYERI, 2003).

Sistemas de contabilidade gerencial, sob a ótica da teoria institucional, são entendidos como um processo institucional, o foco está nos impactos provocados nas organizações e seus integrantes, ou ainda, como uma cerimônia de legitimação das organizações com os seus interessados pelas informações contábeis. As mudanças institucionais podem ser explicadas como tendências que possuem valores geralmente aceitos e compartilhados (HOPWOOD; MILLER, 1994).

2.2 TEORIA INSTITUCIONAL

A teoria institucional surgiu no século 20 a partir de estudos sociais, onde o objetivo era analisar as relações entre as pessoas e os ambientes sociais e funcionais

criados por elas, com foco no comportamento dos indivíduos como dependentes das máquinas no desempenho de tarefas dentro das instituições (QUINELLO, 2007).

O estudo de Burns e Scapens (2000) aponta que a teoria institucional envolve três vertentes que podem ser usadas na pesquisa contábil: a velha economia institucional ou old institutional economics (OIE), a nova economia institucional ou new institutional economics (NIE) e a nova sociologia institucional ou new institutional sociology (NIS). Contudo, os fatores analisados neste artigo consideram apenas duas vertentes da teoria institucional, que são: a OIE e a NIS.

A velha economia institucional (OIE) estuda as relações das pessoas no interior das organizações, com o objetivo de analisar novos comportamentos que motivam um processo de mudança que possa ser considerada institucionalizada, logo, o principal cuidado do estudo baseado na OIE, para a mudança em sistema de contabilidade gerencial é compreender as práticas da contabilidade gerencial que podem vir a ser institucionalizadas na organização. (BURNS; SCAPENS, 2000; RIBEIRO; SCAPENS, 2006).

Segundo Ribeiro e Scapens (2006) a nova sociologia institucional (NIS) estuda as influências externas à organização, ou seja, a mudança é causada por pressões do ambiente em que estão inseridas, com isso, a NIS é aplicada em estudos que tenham a finalidade de analisar procedimentos socialmente institucionalizados de legitimação externa à organização.

No ambiente social a qual estão inseridas as organizações, recursos materiais e informações técnicas, não são suficientes para garantir a continuidade e o desenvolvimento, também há a necessidade de credibilidade e aceitação social, ou seja, legitimidade. (SCOTT, 2000).

Segundo Scott (2001) A legitimidade, sob a ótica institucional, representa um estado de conformidade perante a leis, normas e regras, impostas por autoridades culturais e políticas. As autoridades mudam com o tempo e lugar, mas em geral são compostas pelo governo e especialistas em posições de destaque para as organizações.

A legitimidade é um pensamento entendido ou presumido de que as práticas de uma instituição são corretas e almejadas, e estão em conformidade com um conjunto de normas, valores, crenças e conceitos criados pela sociedade. (SUCHMAN, 1995).

2.3 FATORES MOTIVADORES DA MUDANÇA

Alguns dos fatores que levam os sistemas de contabilidade gerencial a mudar, foram identificados e analisados por Angonese e Lavarda (2017) que segundo a literatura especializada, são classificados como influências internas e externas à organização. Os fatores causados por influências internas, conforme descrita na vertente OIE e analisados neste artigo são: a ansiedade por sobrevivência, a crise, a improvisação e o poder hierárquico. As influências externas à organização, baseadas na vertente NIS são compostas pelos fatores: pressão social do ambiente e a competição. Todos esses fatores serão explicados nos subtópicos a seguir.

2.3.1 ANSIEDADE POR SOBREVIVÊNCIA

A ansiedade por sobrevivência que envolve o processo de mudança, está relacionada a necessidade de capacitação e aprendizado que o indivíduo percebe em meio a insegurança e ao sentimento de culpa, sentimentos esses, que despertam o

anseio por superação e consolidação de novas práticas que estimulam e promovem a confiança para a mudança (BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006).

A desconfirmação verificada pelos indivíduos de uma organização diante de práticas consideradas como corretas, desperta a ansiedade por sobrevivência, que por sua vez, dar lugar a um sentimento culpa e superação dessa ansiedade, através do aprendizado de novas práticas, gerando com isso, uma sensação de segurança que levará confiança para a mudança (BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006).

Segundo Busco, Riccaboni e Scapens (2006) a confiança é uma condição psicológica que leva os indivíduos a reflexão crítica sobre suas experiências sociais, permitindo a classificação de rotinas e comportamentos padrões apontados como adequados, como inapropriados ou desconfirmados. Os autos também apontam que interação social é que gera e intermedia a confiança para a mudança.

Angonese e Lavarda (2017) criaram em sua pesquisa duas subcategorias de análise nomeada “capacitação” e “aprendizado”, com a finalidade de identificar o fator “ansiedade por sobrevivência”. Busco, Riccaboni e Scapens (2006) em sua pesquisa avaliaram que a valorização no processo de capacitação e aprendizado é uma constante solução para sanar a ansiedade por sobrevivência.

2.3.2 PRESSÃO SOCIAL DO AMBIENTE

A pressão social do ambiente que promove a mudança em sistema de contabilidade gerencial surge por parte do governo, dos conselhos da classe contábil e de instituições de ensino que colaboram com normas e regras apropriadas às práticas contábeis, obrigando as organizações a buscarem a legitimidade diante do ambiente em que estão inseridas (MEYER; ROWAN, 1977).

O aumento da eficiência e eficácia em uma empresa, e a obtenção de recursos indispensáveis à continuidade, dependem da aplicação de práticas socialmente institucionalizadas. No entanto, tais práticas para algumas instituições, podem servir apenas para obter legitimação, ou seja, a mudança na contabilidade gerencial é praticada de modo cerimonial, não ocorrendo no dia a dia da empresa, mas apenas garantindo uma imagem no ambiente organizacional de legitimidade (MEYER; ROWAN, 1977).

As práticas de contabilidade geralmente aceitas, relacionam-se ao senso comum presente no ambiente em que as organizações estão inseridas (GRANLUND, 2001). Com isso, foi criada a subcategoria denominada “práticas aceitas pelo senso comum” com o objetivo de identificar a categoria “pressão social do ambiente” (ANGONESE; LAVARDA, 2017).

2.3.3 COMPETIÇÃO

A mudança provocada pelo fator competição está ligada diretamente a redução de custos e aumento da eficiência diante do crescimento de concorrentes, forçando as organizações a adotarem maior controle das atividades operacionais pela necessidade de informação gerencial, para se manterem em um mercado competitivo (SCAPENS; ROBERT, 1993).

Segundo Scapens e Robert (1993), a prática de redução de custos pode motivar a mudança na contabilidade gerencial, possibilitando os gestores a colaborarem com resultados mais eficientes, em um ambiente com muitos concorrentes. Outros estudos também confirmam que a competição causa mudança em sistemas de contabilidade gerencial (STEEN, 2011; BURNS; NIELSEN, 2006).

O crescimento da competição ocorre pelo aumento de concorrentes (BURNS; NIELSEN, 2006). Diante disso, Angonese e Lavarda (2017) constituíram a subcategoria “crescimento da competição” para identificar o fator “competição”.

2.3.4 CRISE

Em meio a situações de crise, a contabilidade gerencial tende a ser mais importante, pois diante de tal realidade os sistemas de contabilidade gerencial são revistos, iniciando um cenário oportuno para a mudança (SCAPENS, 1994; BURNS; SCAPENS, 2000). O contrário ocorre quando a empresa está em situação favorável e de boa rentabilidade, causa um cenário desfavorável para implantação de novos sistemas de contabilidade gerencial (SCAPENS; ROBERTS, 1993).

As empresas acham-se à frente de uma precisão urgente por mudanças em meio a uma crise (BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006). Por isso, Angonese e Lavarda (2017) criaram para identificar a categoria “crise” três subcategorias de análise chamadas de “baixa rentabilidade”, “preços” e “caixa” que tem como base o entendimento de Scapens e Robert (1993), onde “baixa rentabilidade” refere-se à remuneração dos investimentos, “preços” refere-se ao não reajuste de preços por causa da concorrência e “caixa” está relacionado a dificuldade da empresa em gerar caixa para cumprir suas obrigações.

Contudo, a mudança depende do entendimento dos gestores frente a situação em que se encontra a organização, esse entendimento baseado na explicação das subcategorias, tem origem dentro da organização (ANGONESE; LAVARDA, 2017).

2.3.5 IMPROVISACÃO

Segundo Steen (2011) a improvisação é responsável pelas variações de rotinas dentro das empresas, através da liberdade que os gestores têm para apoiar como a organização deve ser controlada, criando oportunidade para a mudança, pois a improvisação não está presente em manuais das instituições, mas ocorre por meio de discurso que possibilita a inclusão de novas práticas.

A improvisação tem uma correlação a palavra variação, que é uma particularidade que envolve a alteração das práticas diárias das pessoas dentro das organizações, ou seja, a modificação de rotinas organizacionais por seus participantes. As rotinas resultam de atividades do cotidiano dos integrantes das organizações, e tais pessoas podem mudar seu comportamento em relação à rotina habitualmente (STEEN, 2011).

As rotinas são caracterizadas pela complexidade e demanda interações sociais, e sempre envolve um potencial para variação, com isso, entende-se que as formações de rotinas contábeis imprecisas possibilitam o entendimento da mudança nas práticas de contabilidade (STEEN, 2011).

Considerando que as mudanças resultam de alterações nas rotinas da empresa, Angonese e Lavarda (2017) criaram as subcategorias “liberdade” e “orientações implícitas no discurso”, com base na compreensão de Steen (2011), onde “liberdade” entende-se como a liberdade dos gestores no modo de controlar a empresa, e “orientações implícitas no discurso” refere-se a diretrizes não presentes em manuais, mas que estão implícitas no discurso.

2.3.6 PODER HIERÁRQUICO

Segundo Burns e Scapens (2000) a imposição de novas práticas de contabilidade gerencial por uma pessoa ou grupo, torna-se fator motivador da mudança, pois o poder hierárquico pode ser usado para a implantação de um novo sistema de contabilidade gerencial, além de novos procedimentos organizacionais.

Uma mudança no sistema de contabilidade gerencial exigida por uma pessoa ou grupo com bastante poder, representar uma mudança motivada pelo poder (BURNS; SCAPENS, 2000). O poder para motivar a mudança em sistemas de contabilidade gerencial, sob a ótica da teoria institucional, compreende um conjunto de ideias determinantes e a aplicação de regras que consolidam os valores dentro das instituições (CLEGG, 1989).

A união de diretores e grupos adeptos de uma organização possibilita a mudança (RIBEIRO; SCAPENS, 2006). Com isso, foi criada a subcategoria de análise denominada “união” com a finalidade de identificar o fator “poder hierárquico” (ANGONESE; LAVARDA, 2017).

2.4 ESTUDOS CORRELATOS

Santos (2008) pesquisou sobre os fatores que contribuem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial, sob a ótica da teoria institucional, através de um estudo de múltiplos casos em 26 organizações do setor elétrico do Brasil, usando para coleta de dados questionário. Os resultados demonstraram que nas organizações estudadas, adota-se práticas de contabilidade gerencial por influências de fatores tais como eficiência, consistência, controle, interconexão de contexto e legitimidade, além de outros fatores. Com isso, concluiu-se que os procedimentos de contabilidade gerencial convencionais são os mais utilizados nas rotinas das empresas e aceitos sem resistência.

Aguiar e Guerreiro (2008) realizaram um pesquisa exploratória com o objetivo proporcionar recursos que possibilitam a acrescentar o entendimento do processo de persistência e mudança em sistemas de contabilidade gerencial, porém com foco na compreensão da persistência. A análise dos processos de persistência e mudança em sistemas de contabilidade gerencial, foi baseada na teoria institucional, envolvendo um levantamento bibliográfico. Os sistemas de contabilidade gerencial são compreendidos como mecanismos de controle social que atuam por meio de relatórios gerenciais e concluiu-se que, o fator determinante para a mudança de uma prática de contabilidade por outra é a percepção de perda de capacidade no cumprimento do papel como mecanismos de controle social.

Angonese e Lavarda (2014), com o objetivo de analisar os fatores de resistência, presentes no processo de implementação de um sistema integrado de gestão, sob a ótica da teoria institucional, realizaram um estudo de caso descritivo, em duas empresas, uma com processo de mudança de ERP concluído e a outra não. A coleta de dados foi realizada por entrevista semiestruturada e analisados pela técnica de análise de conteúdo. Os resultados revelam que, as resistências à mudança em sistemas integrados de gestão são formadas por um conjunto particular de pressões dentro das organizações. Concluiu-se que, dependendo da intensidade das pressões internas que surgem no início do processo de mudança podem interromper o processo de mudança.

Angonese e Lavarda (2017), com objetivo de compreender os motivos que levam as organizações a mudar seus sistemas de contabilidade gerencial, analisaram os fatores para a implementação da mudança sob ótica da teoria institucional. A

pesquisa foi realizada através de um estudo de caso explicativo, numa empresa dos setores de petróleo, gás e biocombustíveis, envolvida na implementação de um sistema integrado de gestão. Os dados foram coletados por meio de entrevistas semiestruturadas e analisados pela técnica de análise de conteúdo. Os resultados mostraram que a mudança nos sistemas foi motivada pela pressão social do ambiente e improvisação, dois dos seis fatores estudados. Com isso, concluiu-se que a motivação do processo de mudança se originam de influências internas e externas às instituições.

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa quanto aos objetivos é descritiva onde, o principal objetivo é a descrição das características de determinada população ou fenômeno e suas variáveis relações (GIL, 2002). Assim, a presente pesquisa descreverá e analisará os fatores que motivam a mudança em sistemas de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional.

Para a realização da pesquisa o procedimento adotado será o estudo de campo, pois permite um melhor aprofundamento a respeito do interesse da pesquisa, inicia-se com plano bem amplo, levando em consideração muito mais os objetivos da pesquisa e as limitações materiais do que explicar a definição de procedimentos (GIL, 2002).

A população deste estudo será composta por duas empresas prestadoras de serviços que atuam no mercado brasileiro, uma em segurança patrimonial e vigilância há mais de 30 anos, e a outra atua na área de *facilities* (portaria, limpeza, monitoramento eletrônico entre outros) há mais de 35 anos. Ambas passaram pelo processo de mudança do sistema integrado de gestão (ERP).

A amostra selecionada consiste em três gestores responsáveis pelas áreas envolvidas no processo de mudança do sistema de contabilidade gerencial de cada empresa estudada. A coleta de dados ocorreu por meio de entrevistas estruturadas. A coleta de dados por entrevista tem como objetivo principal entender e compreender o significado que os entrevistados atribuem às questões e situações (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

O quadro 1 demonstra às áreas e cargos dos entrevistados para cada empresa:

QUADRO 1 – ÁREAS E CARGOS DOS ENTREVISTADOS

EMPRESA	CARGOS	ARÉAS
Empresa A	Controller	Controladoria
	Coordenador Controladoria	Contábil, Fiscal e Planejamento
	Coordenador de O&M e Qualidade	Gestão de Contratos e Processos
Empresa B	Gerente de T.I	Tecnologia e Segurança Informação
	Consultor de ERP	Banco de Dados e Processos
	Gerente Financeiro	Contas a Pagar e Receber

Fonte: Elaborado pelos autores

O tratamento dos dados foi qualitativo através da análise de conteúdo, a fim de descrever as tendências da comunicação dos documentos, sob as três etapas

estipuladas por esse tipo de análise que são: pré-análise, descrição analítica e interpretação inferencial. (MARTINS; THEOPHILO, 2009).

A fase de pré-análise caracterizada pela coleta e material a ser analisado se deu pelas entrevistas, leitura, seleção e separação de todos os relatos.

A descrição analítica é orientada pelas hipóteses ou informações do referencial teórico, onde são escolhidas as unidades de análises. Portanto, nessa etapa foram selecionados os termos que seriam os direcionadores das buscas nas entrevistas.

Para instrumentalização desse artigo, utilizou-se o constructo elaborado por Angonese e Lavarda (2017), onde constam o objetivo da pesquisa, categoria de análise, subcategorias de análise e os autores que serviram de base conceitual para sua elaboração. O constructo da pesquisa conduz a preparação das entrevistas e questionários. (EISENHARDT, 1989). O quadro 2 mostra o constructo da pesquisa.

QUADRO 2 – CONSTRUCTO DA PESQUISA

Objetivo	Categoria de análise	Subcategorias de Análise	Autores
Analisar Fatores motivadores do processo de mudança do sistema de contabilidade gerencial, sob a ótica da teoria institucional	Ansiedade	Capacitação	Busco, Riccaboni e Scapens (2006)
		Aprendizado	Busco, Riccaboni e Scapens (2006)
	Pressão do Ambiente	Práticas aceitas pelo senso comum	Granlund (2001)
	Competição	Crescimento da competição	Burns e Nielsen (2006)
	Crise	Baixa rentabilidade	Busco, Riccaboni e Scapens (2006)
		Preços	Scapens e Roberts (1993)
		Caixa	Scapens e Roberts (1993)
	Improvisação	Liberdade	Steen (2011)
		Orientações implícitas no discurso	Steen (2011)
	Poder hierárquico	União	Ribeiro e Scapens (2006)

Fonte: Angonese e Lavarda (2017, p. 146)

4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A identidade das empresas não será revelada conforme estabelecido no termo de consentimento estabelecido no estudo de campo. Porém na tabela 1 apresentamos algumas informações para melhor caracterização.

TABELA 1 - CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS SELECIONADAS PARA A PESQUISA

Descrição	Empresa A	Empresa B
Mercado Internacional	Atua em mais 100 países	Não
Mercado Nacional	Atua na região Sudeste do Brasil	Atua na região Sul e Sudeste do Brasil
Constituição Societária	Sociedade Anônima	Limitada
Tempo de Atuação	Em Torno de 30 anos	Em Torno de 35 anos
Faturamento Nacional	700 milhões reais por ano	60 milhões reais por ano
Capital	Fechado	Fechado

Fonte: Dados da pesquisa.

4.1 ANÁLISE DOS DADOS

Na empresa A o sistema utilizado anteriormente já não atendia as necessidades devido ao crescimento da empresa no mercado onde ela atua, tinha deficiência no controle de gerenciamento de caixa, havia falha nos processos de controles internos e com a aquisição desse novo grupo aumentou as necessidades pelas informações gerenciais desse modo.

Na Empresa B após a compra por um grupo multinacional, fez-se necessário a troca do sistema, pois por questões de padronização global do grupo e uma maior centralização de informação em um único ERP, pois o sistema anterior atendia apenas a área financeira e contábil não interligando todas as áreas.

A tabela 2 apresenta os fatores motivadores para a mudança do sistema de contabilidade gerencial identificados pela pesquisa. Dos seis fatores analisados, apenas “crise” não foi obtido evidência que caracteriza como motivo para troca do sistema integrado de gestão.

TABELA 2 - FATORES MOTIVADORES DA MUDANÇA

Fator motivador analisado na pesquisa	Caracterizado pelas Evidências					
	Empresa A			Empresa B		
	Controller	Coordenador Controladoria	Coordenador de O&M e Qualidade	Gerente de T.I	Consultor de ERP	Gerente Financeiro
Ansiedade por sobrevivência	Não	Sim	Sim	Não	Não	Sim
Pressão Social do Ambiente	Sim	Sim	Não	Sim	Não	Não
Competição	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Sim
Crise	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Improvisação	Não	Não	Não	Não	Sim	Não
Poder hierárquico	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim

Fonte: Dados da pesquisa.

Na análise do caso protagonizados pelas empresas percebe-se que os principais motivos que levaram as empresas a adotar um novo sistema integrado de gestão foram representados por ansiedade por sobrevivência, pressão social do ambiente, competição, improvisação e na grande maioria dos entrevistados poder hierárquico, pois foi uma decisão tomada pela companhia que adquiriu as empresas.

A ansiedade por sobrevivência caracteriza-se pelo maior número de gerenciamento de caixa e controles de processos. Em diversos trechos, nota-se que os gestores entenderam a necessidade de maior controle internos e de processos e também confiabilidade nas informações gerenciais e contábeis. Na empresa A, um exemplo disso é o que o Controller afirma “[...] outro fator foi fazer frente ao crescimento da empresa no mercado e a necessidade de alguns controles para sua gestão”. Na afirmativa do Coordenador de Controladoria “[...] se fez necessários algumas mudanças pelo crescimento e o sistema não estava mais atendendo as expectativas”. Na empresa B, na conclusão do Consultor de ERP afirma “[...] necessidade de melhoria nos controles dos processos, administrativos e financeiros, padronização e domínio sobre as atividades registradas assim como melhor capacidade de ser auditada (melhoria nos registros)”. Nas palavras do Gerente Financeiro afirma “[...] que o intuito de melhorar o desempenho e acuracidade das informações”.

A categoria de análise para o fator motivador “pressão social no ambiente”, observa-se que todos os gestores compartilham da mesma caracterização quanto a adoção das práticas institucionalizadas para assegurar recursos que contribuam com aumento da eficiência da empresa, maior necessidade de controle de processos e de gestão departamental e informações gerenciais mais assertivas para maior controle de fluxo de investimentos e caixas. Na empresa A no que tange o depoimento do Controller “[...] outro fator foi fazer frente ao crescimento da empresa no mercado e a necessidade de alguns controles para sua gestão”. Já na afirmativa do Coordenador de Controladoria “[...] maiores controles necessários para o andamento de suas atividades”. Na empresa B nas palavras do Gerente de T.I “[...] por questões de padronização e acordos globais a mudança foi mandatária”.

A outra categoria de análise para o fator motivador “competição” caracteriza-se por trabalhar com uma margem menor e para isso requer um controle maior de gerenciamento de custos e aumento da eficiência. Na empresa A Nas palavras do Controller “[...] a reestruturação do ponto de vista, a empresa passa a ter uma vantagem competitiva pois poderá acurar melhor a rentabilidade de seus projetos. Já no entendimento do Coordenador de O&M e Qualidade “[...] melhorou os relatórios e a confiabilidade das informações para tomadas decisões pela presidência. Na empresa B Consultor de ERP entende “[...] a medição dos resultados individuais dos negócios realizados e melhor capacidade de visualização dos resultados”. Nas palavras do Gerente Financeiro afirma “[...] a maior preocupação da empresa estava relacionada ao controle sobre todo o processo e consecutivamente evitar perdas”.

A categoria de análise para o fator motivador “improvisação” caracteriza-se adaptação no modelo da nova gestão e mudança nas rotinas contábeis com maior nível de controle. Na empresa B nas palavras do Consultor de ERP “[...] são feitas na fase da implementação, e as mudanças são controladas tem que justificar”.

No que tange a categoria de análise para o fator motivador “poder hierárquico” caracteriza-se tanto para a empresa A quanto para a empresa B pela imposição do grupo de investidores, pois tinham uma necessidade maior de controles internos e externos. Na empresa A nas palavras do Controller “[...] houve uma melhora significativa na integração entre as áreas e ocorreu uma transformação da visão departamental para uma visão de processos”. Já no entendimento do Coordenador de O&M e Qualidade “[...] trouxe melhores resultados como agilidade nos processos e informações mais precisas”. Na empresa B nas palavras do Gerente de T.I “[...] quando se usa os sistemas de gestão empresarial que são integrados a interação entre todos é obrigatória”. No entendimento do Consultor de ERP “[...] hoje a informação está mais visível aos gestores, logo com essa visibilidade os questionamentos podem ser feitos mais rapidamente logo após o fato”. No entendimento do Gerente Financeiro afirma “[...] foi criado um grupo multi-departamental para trabalhar neste projeto, as decisões são tomadas em conjunto e quando há necessidade de arbitragem é levado ao conselho da empresa para decidir quanto aos riscos e aos responsáveis por cada área.

Através das evidências encontradas, entende-se que no processo de mudança do sistema integrado de gestão, o principal fator motivador foi “poder hierárquico”, para ambas as empresas, pois todos compartilham que a mudança foi imposta pelos seus investidores, para que houvesse uma melhoria significativa nos controles internos, pois havia uma necessidade maior de controle de processos e seus custos. Diante disso, conclui-se que as influências internas causadas pelos fatores, “poder hierárquico”, “improvisação” e “ansiedade por sobrevivência” foram mais significativas

nas empresas estudadas, do que as pressões externas caracterizadas pelos fatores, “pressão social do ambiente” e “competição”.

5 CONCLUSÃO

As empresas mudam de sistema de contabilidade gerencial, e é importante entender os motivos que as levam a agirem dessa forma. Logo, a questão que norteou esse artigo foi: quais os fatores que motivam a mudança em sistemas de contabilidade gerencial? Visando compreender as causas que levam a mudança nos sistemas de contabilidade gerencial, este artigo teve como objetivo analisar os fatores motivadores da mudança em sistemas de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional.

O objetivo foi alcançado com a análise dos seis fatores que tem como base a teoria institucional, apenas a “crise” não foi identificada nas empresas estudadas, como influência no processo de mudança. No entanto, através da análise de dados, percebeu-se que o fator “poder hierárquico” predominou em relação aos demais, como o principal fator motivador da mudança nos sistemas integrados de gestão das empresas estudadas.

Diante disso, conclui-se que os fatores motivadores influenciam no processo de mudança com intensidades diferentes e podem surgir de pressões internas, que neste estudo foram mais expressivas, e as externas às organizações, conforme entendimento baseado na teoria institucional. Com isso, essa pesquisa contribuiu para compreensão das causas que levam as empresas a mudarem seus sistemas, assim como, testifica que a teoria institucional oferece um valioso entendimento sobre o processo de mudança nos sistemas de contabilidade gerencial.

Contudo, é evidente que os resultados encontrados estão limitados às duas empresas estudadas, pois cada organização possui suas próprias práticas e aplicações de contabilidade gerencial. Por isso, como sugestão para pesquisas futuras, sugere-se que o estudo seja realizado em organizações de outros setores ainda não estudados, para se verificar quais os fatores motivadores se confirmam com os resultados obtidos nesse artigo.

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, A. B. D.; GUERREIRO, R. Processos de persistência e mudança de sistemas de contabilidade gerencial: uma análise sob o paradigma institucional. *Revista Universo Contábil*, v. 4, n. 3, p. 7-24, 2008.
- ANGONESE, R.; LAVARDA, C. E. F. Análise dos Fatores de Resistência Envolvidos no Processo de Mudança no Sistema de Contabilidade Gerencial. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, v. 25, n. 66, p. 214-227, 2014.
- ANGONEZE, R.; LAVARDA, C. E. F. Fatores para a implementação da mudança em sistemas de contabilidade gerencial. *Enfoque*, v. 36, n. 1, p. 139-154, 2017.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. *Sistemas de Controle Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2001.
- BURNS, J.; NIELSEN, K. How do embedded agents engage in institutional change? *Journal of Economic Issues*, v. 40, n. 2, p. 449-456, 2006.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institucional framework. *Management Accounting Research*, v. 11, n. 1, p. 3-25, 2000.
- BUSCO, C.; RICCABONI, A.; SCAPENS, R. W. Trust for accounting and accounting for trust. *Management Accounting Research*, v. 17, n. 1, p. 11-41, 2006.
- CHENHALL, R. H. Theorizing contingencies in management control systems research. *Handbook of Management Accounting Research*, v. 1, p. 163-205, 2007.
- CLEGG, S. R. Radical revisions: power, discipline and organizations. *Organization Studies*, v. 10, n. 1, p. 97-115, 1989. Disponível em: <<http://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/017084068901000106>>. Acesso em: 25 Nov. 2017.
- EISENHARDT, K. M. Building theories from case study research. *Academy of Management Review*, v. 14, n. 4, p. 532-550, 1989.
- FERREIRA, A.; OTLEY, D. *The design and use of management control system: an extended framework for analysis*, 2005.
- GIBBS, G. *Análise de dados qualitativos*. Porto Alegre: Artmed, 2009.
- GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisas*. São Paulo: Atlas, 2002.
- GRANLUND, M. Towards explaining stability in and around management accounting systems. *Management Accounting Research*, v. 12, n. 2, p. 141-166, 2001.
- GRANLUND, M.; MALMI, T. Moderate impact of ERPs on management accounting: a lag or permanent outcome? *Management Accounting Research*, v. 13, n. 3, p. 299-321, 2002.

HOPWOOD, A. G.; MILLER, P. Accounting as social and institutional practice. In: Cambridge University Press, 1994.

JAMES, W. Rationality, institutionalism and accounting change: understanding a performance management system within an Australian public sector entity. *Journal of Accounting & Organizational Change*, v. 5, n. 3, p. 362-389, 2009.

MARTINS, G. D. A.; THEÓFILO, C. R. Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas. São Paulo: Atlas, 2009.

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

QUINELLO, R. A Teoria Institucional Aplicada à Administração. São Paulo: Novatec, 2007.

REZENDE, J. F.; LEANDRO, L. L. Sistemas Integrados de Gestão (ERP): escolha, implantação e implicações no Controle da Gestão. *Revista ADM. MADE*, v. 15, n. 3, p. 61-84, 2011.

RIBEIRO, J. A.; SCAPENS, R. W. Institutional theories in management accounting change: contributions, issues and paths for development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, v. 3, n. 2, p. 94-111, 2006.

RODELLO, I. A.; PÁDUA, S. I. D. Um estudo empírico sobre os benefícios percebidos pela implantação de sistemas integrados de gestão com organizações do interior de São Paulo. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace*, v. 4, n. 2, p. 1-11, 2013.

SANTOS, A. R. D. Diagnóstico institucional dos fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do Setor Elétrico brasileiro, 2008.

SCAPENS, R. W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, v. 5, n. 3-4, p. 301-321, 1994.

SCAPENS, R. W. Understanding management accounting practices: a personal journey. *The British Accounting Review*, v. 38, n. 1, p. 1-30, 2006.

SCAPENS, R. W.; JAZAYERI, M. ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note. *European Accounting Review*, v. 12, n. 1, p. 201-233, 2003.

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

SCOTT, W. R. Institutional Change and Healthcare Organizations: From Professional Dominance to Managed Care. In: University of Chicago Press, 2000.

SCOTT, W. R. Institutions and organizations. 2^a. ed. In: Sage Publications, 2001.

STEEN, M. V. D. The emergence and change of management accounting routines. Accounting, Auditing & Accountability Journal, v. 24, n. 4, p. 502-547, 2011.

SU, Y.-F.; YANG, C. A structural equation model for analyzing the impact of ERP on SCM. Expert Systems with applications, v. 37, n. 1, p. 456-469, 2010.

SUCHMAN, M. C. Managing Legitimacy: Strategic and Institutional approaches. Academy of Management Review, v. 20, n. 3, p. 571-610, 1995.

WAGNER, E. L.; MOLL, J.; NEWELL, S. Accounting logics, reconfiguration of ERP systems and the emergence of new accounting practices: a sociomaterial perspective. Management Accounting Research, v. 22, n. 3, p. 181-197, 2011.