

APLICAÇÃO DO MODELO DE BURNS E SCAPENS PARA AVALIAÇÃO DO PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Reinaldo Guerreiro*
Carlos Alberto Pereira**
Fábio Frezatti***

RESUMO

Novos sistemas de contabilidade gerencial introduzidos nas organizações, normalmente orientados pelo objetivo de maximização do lucro, na maioria das vezes, incorporam valores e conceitos que são muito diferentes daqueles utilizados anteriormente. O objetivo do presente estudo é testar a aplicabilidade do modelo de Burns e Scapens (2000) para avaliar o processo de institucionalização da contabilidade gerencial. A metodologia de pesquisa se desenvolveu por meio da aplicação de um estudo de caso, analisando a implantação de contabilidade gerencial em uma organização bancária brasileira. Os resultados da aplicação do modelo de Burns e Scapens (2000) indicam que o mesmo pode ser utilizado como uma referência conceitual para avaliação de processos de mudanças de sistemas de contabilidade gerencial.

ABSTRACT

The implementation of the new systems often have a focus on profit maximization and often incorporate new values and concepts that are quite different from those used before. This study aims to assess management-accounting institutionalisation, using Burns and Scapens (2000) model. The applied methodology was a case study in the commercial area of a Brazilian bank that carried out profound changes in its management accounting. The results of this case study reveals that the conceptual structure of Burns and Scapens (2000) model can be useful as an operational guideline to evaluate institutionalisation of management-accounting change.

*Prof. FEA/USP

**Prof. FEA/USP

***Prof. FEA/USP

Diversos autores e pesquisadores têm chamando a atenção para o fato de que as pesquisas contábeis têm tido pouco impacto na prática empresarial. Diversos estudos, desde o final da década de 80, de forma direta ou indireta, abordam esse tema, destacando-se os trabalhos de: Otley (1985), Choudhury (1986), Johnson e Kaplan (1987), Brighth *et al.* (1992), Green e Amenkhienan (1992), Drury *et al.* (1993), Scapens e Roberts (1993), Scapens (1994), Drury e Tayles (1995), Covaleski *et al.* (1996), Granlund e Lukka (1998), Burns (2000), Burns e Scapens (2000), Granlund (2001), Baines e Langfield-Smith (2003) e Guerreiro *et al.* (2004 a, b).

Scapens (1994), Burns (2000) e Burns e Scapens (2000) defendem que o conhecimento teórico, no âmbito da contabilidade gerencial, é fortemente orientado pela teoria neoclássica da firma, e que essa teoria não se constitui em referencial teórico adequado para explicar o desenvolvimento de sistemas de contabilidade gerencial. A essa idéia se contrapõe a visão da teoria institucional. A teoria institucional, principalmente a denominada *velha economia institucional*, é uma abordagem que tem sido aplicada na área contábil para explicar o paradoxo estabelecido. Essa teoria, refutando as premissas da teoria neoclássica que têm orientado a abordagem normativa da contabilidade gerencial, considera a contabilidade gerencial como uma instituição dentro da empresa, isto é, uma rotina formada por hábitos que dá sentido a determinado grupo de pessoas e que é amplamente aceita de forma inquestionável.

Uma necessidade que surge no processo de implantação de novos sistemas contábeis é a de acompanhar e avaliar o processo de institucionalização dos novos instrumentos. Muito embora a teoria institucional possa ser vista como uma estrutura conceitual adequada para o entendimento de novas práticas de contabilidade gerencial, são poucas as propostas, no bojo dessa teoria, de referenciais operacionais de avaliação do processo de institucionalização. Um modelo conceitual voltado para essa finalidade é o de Burns e Scapens (2000, p. 9). Esses autores, fazendo uma auto-referência ao seu modelo, observam que “[...] deveria ser enfatizado que esta estrutura conceitual não tem a pretensão de ser uma estrutura operacional para pesquisas empíricas e testes de hipóteses”. De acordo com Burns e Scapens (2000), o principal objetivo de seu modelo é prover uma estrutura para descrever e explicar conceitos analíticos, os quais podem ser utilizados para estudos de casos interpretativos em mudanças de contabilidade gerencial.

O objetivo deste estudo é testar a aplicabilidade do modelo de Burns e Scapens (2000) para avaliar o processo de institucionalização da contabilidade gerencial. Esse modelo conceitual é estruturado dentro do arcabouço teórico de um dos ramos da teoria institucional, denominado *velha economia institucional* (*old institutional economics - OIE*). Sob esse enfoque, o sucesso da introdução de novos conceitos no sistema (eficácia) ocorre quando estes são institucionalizados, ou seja, quando são convertidos em novos valores, hábitos e rotinas dentro da organização (OLIVER, 1997). A questão de pesquisa que orienta este estudo resume-se, portanto, em se verificar, empiricamente, a aplicabilidade do modelo teórico de Burns e Scapens (2000) para fins de avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial.

Com esse propósito, esta pesquisa adota a metodologia de estudo de caso, sendo revisitado o caso do Banco do Brasil (GUERREIRO e PEREIRA, 2005), com a novidade de se avaliar o processo de institucionalização da contabilidade gerencial, sob a perspectiva dos gestores comerciais do Banco, com a utilização do modelo de Burns e Scapens (2000). Além desta introdução, este trabalho apresenta: o referencial teórico empregado, a metodologia de pesquisa utilizada, a apresentação do caso estudado, a discussão do caso à luz do referencial teórico e as conclusões do estudo.

Teoria institucional

Burns e Scapens (2000) afirmam que o interesse pela teoria institucional nas ciências sociais tem aumentado e que pelo menos dois enfoques dessa teoria podem ser observados na literatura contábil: (i) nova sociologia institucional (*new institutional sociology* – *NIS*) e (ii) velha economia institucional (*old institutional economics* – *OIE*). Esses autores afirmam que a teoria institucional que fundamenta estudos analíticos de mudanças nas rotinas dos sistemas de contabilidade gerencial é a velha economia institucional (*OIE*).

Considerando-se a teoria institucional segundo a ótica da *OIE*, a instituição é o principal objeto de análise e não mais o comportamento racional e maximizador dos indivíduos tomadores de decisões, conforme aceito pela teoria neoclássica. O trabalho de Scapens (1994) enfatiza a abordagem institucional e rejeita os postulados da teoria neoclássica como principal direcionador para o entendimento das práticas da contabilidade gerencial.

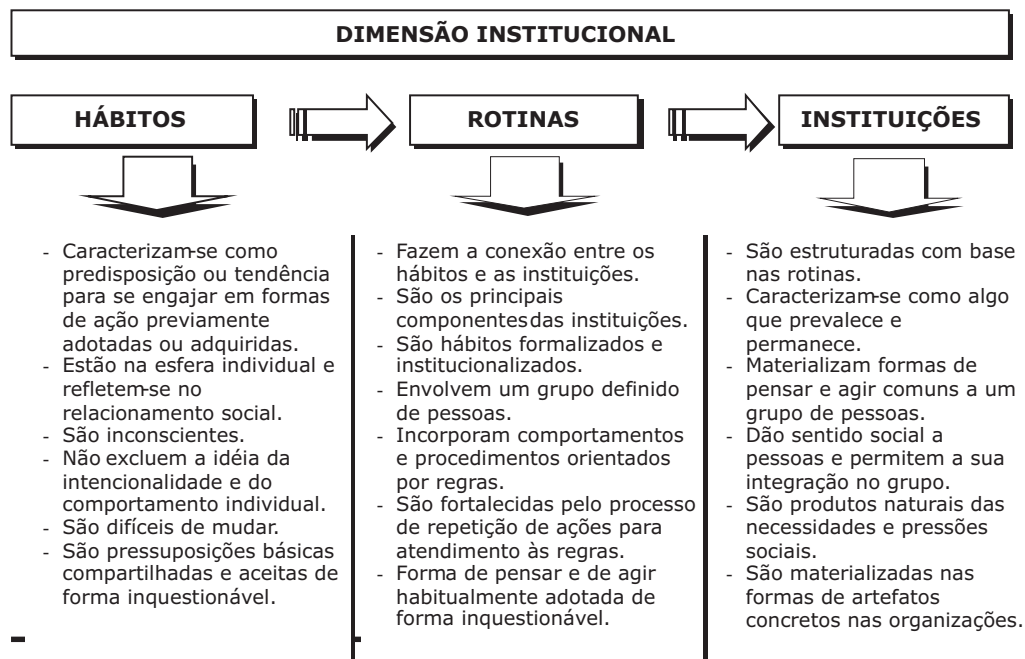
A conceituação de instituição é relevante, embora não exista uma definição simples e amplamente aceita. Burns e Scapens (2000, p. 8) definem instituição a partir da versão de Barley e Tolbert (1997), ou seja, como “[...] pressuposições compartilhadas e aceitas de forma inquestionável, as quais identificam categorias de atores humanos e suas atividades e relacionamentos apropriados”. Scapens (1994, p. 305) menciona que, no âmbito da *OIE*, a primeira definição de instituição foi dada por Veblen em 1919: “[...] um determinado modo de pensar comum para um conjunto de pessoas”.

Segundo Burns (2000), a idéia de instituição mais aplicada na *OIE* foi dada por Walton Hamilton em 1932, o qual considera instituição como uma forma de pensar ou agir que prevalece e permanece, e está inserida nos hábitos de um grupo ou nos costumes de um povo. Essa definição traz à tona o caráter social e cultural do conceito de instituição e enfatiza a importância do comportamento habitual.

As idéias de hábito e instituição estão conectadas pelo conceito de rotina. A caracterização de hábitos envolve uma predisposição ou tendência para se engajar em formas de ação anteriormente adotadas ou adquiridas. É importante observar que a existência de hábitos não exclui a idéia de intencionalidade do comportamento individual e não significa que hábitos não possam ser modificados. Embora hábitos estejam na esfera pessoal, rotinas podem envolver um grupo de pessoas (OLIVER, 1997) e, assim, tornar-se o principal componente das instituições. Em outras palavras, as rotinas são hábitos formalizados e institucionalizados que incorporam comportamentos orientados por regras, fortalecendo-se pelo processo de repetição de ações para o atendimento das regras. As rotinas representam formas de pensar e de agir habitualmente adotadas por um grupo de indivíduos de forma inquestionável.

As regras e rotinas proporcionam uma memória da organização e se constituem na base para a evolução do comportamento organizacional. Segundo Scapens (1994), elas são equivalentes organizacionais dos genes no processo biológico e, nesse sentido, evolução não é a criação do comportamento ótimo, mas meramente a reprodução e possível adaptação de comportamentos através do tempo. Oliver (1997) enfatiza que, sob a perspectiva institucional, as empresas operam dentro de uma estrutura social de normas, valores e pressuposições assumidas (*taken-for-granted*) a respeito do que constitui o comportamento econômico apropriado ou aceitável. A visão institucional sugere que os motivos do comportamento humano se estendem, para além da otimização econômica, à justificação e obrigação social. As características de hábitos, rotinas e instituições são apresentadas na Figura 1.

Figura 1 - Dimensão Institucional



Fonte: preparada pelos autores.

Institucionalização da contabilidade gerencial

No âmbito deste trabalho, é importante o conceito de *institucionalização*. Oliver (1997) menciona que atividades institucionalizadas são aquelas ações que tendem a ser duradouras, socialmente aceitas, resistentes à mudança e não diretamente dependentes de recompensas ou do monitoramento da sua permanência. No âmbito da contabilidade gerencial, Scapens (1994) enfatiza a idéia de *institucionalização*, observando que a contabilidade gerencial pode, através do tempo, constituir-se em uma estrutura que reflète a maneira de pensar e agir de uma organização - a qual é aceita de forma inquestionável, sendo dissociada das suas circunstâncias históricas específicas.

Scapens (1994) afirma que o conjunto de idéias contidas na teoria institucional (especificamente na *OIE*) apresenta um arcabouço intelectual mais adequado para o entendimento dos sistemas de contabilidade gerencial do que a estrutura conceitual do modelo neoclássico. Segundo esse autor, a abordagem institucional não deve ser considerada nem a única nem a melhor abordagem, porém, é uma estrutura válida para o entendimento das práticas contábeis gerenciais como rotinas institucionalizadas e para o estudo da interação entre a contabilidade gerencial e outras instituições sociais.

Burns e Scapens (2000) utilizam os conceitos de hábitos, rotinas e instituições para sugerir que as práticas contábeis podem se tornar rotinizadas e, através do tempo, passar a fazer parte do conjunto das pressuposições e crenças inquestionáveis da organização (*taken-for-granted*); ou seja, pressuposições e crenças profundamente instaladas na cultura do grupo social e aceitas de maneira automática, de forma que as pessoas nem cogitam indagar sobre elas. Práticas contábeis e rotinas emergentes podem ser caracterizadas como institucionalizadas quando se tornam amplamente aceitas na organização e são vistas como formas inquestionáveis de controle gerencial. Dessa forma, a contabilidade gerencial como uma instituição corresponde a um conjunto de rotinas institucionalizadas e aceitas na organização, e tanto impacta outras instituições no âmbito da organização quanto é moldada por elas.

Barley e Tolbert (1997) apresentaram um modelo geral de institucionalização a partir da integração de duas bases teóricas: teoria institucional e teoria da

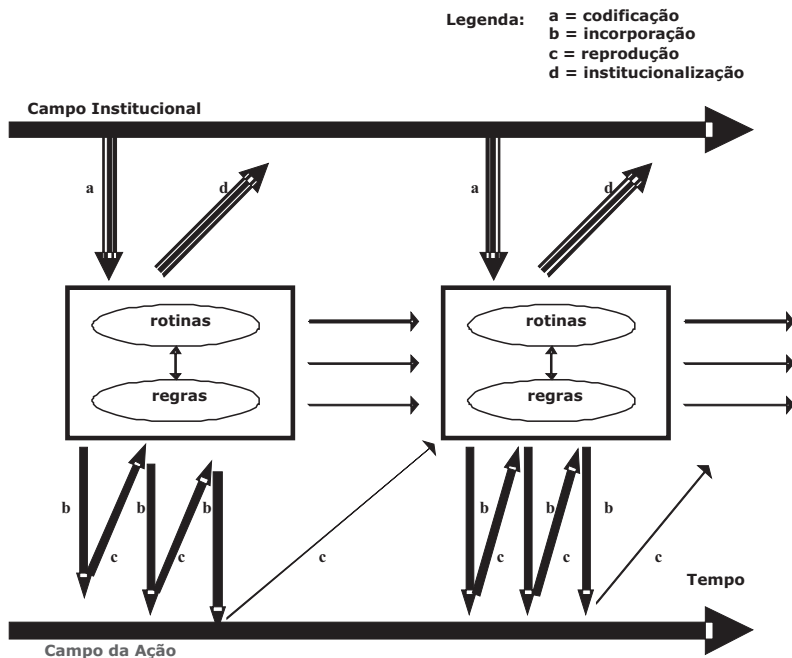
estruturação. Os trabalhos de Giddens parecem ter sido importantes fontes de inspiração para a concepção do modelo de Barley e Tolbert (1997), no qual os conceitos de *campo institucional* e *campo da ação* são enfatizados. Barley e Tolbert (1997), de certa forma, transformaram o modelo estático de Giddens em um modelo dinâmico de estruturação social em que as idéias de instituição e ação interagem em uma dimensão temporal, modificando os papéis dos atores, por meio dos processos de codificação, incorporação, replicação ou revisão, exteriorização e objetivação.

O trabalho de Burns e Scapens (2000) modifica o modelo inicial de Barley e Tolbert (1997), já que incorpora conceitos fundamentais da teoria institucional na forma da velha economia institucional - hábitos, rotinas e regras -, na busca da conceituação de mudança em contabilidade gerencial. Nesse contexto, a noção de *papéis* que estava presente no modelo de Barley e Tolbert (1997) dá lugar aos conceitos de *rotinas* e *regras* no modelo de Burns e Scapens (2000), conforme apresentado na Figura 2. Esse modelo apresenta quatro processos fundamentais: codificação, incorporação, reprodução e institucionalização.

A dinâmica do modelo demonstra a ligação entre o campo institucional e o campo da ação. Num primeiro momento, o campo institucional codifica princípios institucionais em regras e rotinas e, na seqüência, os atores, por meio de suas ações e interações - campo da ação -, incorporam as regras e rotinas que codificam os princípios institucionais. O comportamento repetitivo dos atores provoca a repetição de regras e rotinas e, finalmente, essas rotinas e regras se tornam institucionalizadas, constituindo novos elementos do campo institucional.

Estudos relacionados a mudanças em contabilidade gerencial em organizações bancárias têm sido desenvolvidos, tais como o de Cobb, Helliar e Innes (1995), mas a pesquisa de Soin, Seal e Cullen (2002) merece destaque. Esses autores utilizaram o modelo de Burns e Scapens, em sua pesquisa fundamentada em estudo de caso, para interpretar o papel da contabilidade gerencial em mudanças organizacionais em um banco multinacional no Reino Unido. Esse banco implantou um sistema de custeio baseado em atividade em um departamento de serviços de retaguarda, sendo o estudo focado na análise das dicotomias de mudanças: formal *versus* informal, revolucionária *versus* evolucionária e regressiva *versus* progressiva.

Figura 2 - O Processo de Institucionalização



Fonte: Burns e Scapens (2000, p. 9).

O modelo institucional proposto por Burns e Scapens (2000) para conceituar mudanças em contabilidade gerencial, juntamente com os elementos institucionais apresentados a partir das reflexões sobre a estrutura conceitual da velha economia institucional, é utilizado na investigação sobre *institucionalização do processo de mudanças em contabilidade gerencial*, objeto deste estudo.

Estudo de Caso

Objetivo e metodologia

O objetivo deste estudo de caso é de testar a aplicabilidade do modelo teórico de Burns e Scapens (2000) para avaliar o processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial do Banco do Brasil. Essas mudanças envolveram a incorporação de conceitos muito diferentes daqueles que vinham sendo tradicionalmente empregados e que, portanto, já se encontravam consolidados na organização, conforme pode ser observado no Quadro 1.

O presente estudo examinou a eficácia do processo de mudança na contabilidade gerencial, a partir da perspectiva dos gestores comerciais do Banco, sete anos após o seu início. O estudo de caso desenvolvido neste trabalho é do tipo incorporado, isto é, a investigação foi dividida em subunidades de análise, ao invés de examinar apenas a natureza global do fenômeno (YIN, 2001). As subunidades de análise adotadas foram: (i) investigação sobre como nasceu a necessidade das mudanças; (ii) análise das características do processo de mudança implementado; e (iii) investigação e análise de evidências sobre a eficácia do processo.

Os dados foram obtidos por meio de entrevistas, da análise de documentos e de pesquisa com um grupo de gestores da área comercial. As entrevistas, que tiveram seu foco voltado para o histórico do processo de mudança da contabilidade gerencial, foram conduzidas junto a pessoas que participaram ativamente desse processo. Dois grupos de pessoas foram entrevistados: o primeiro foi composto de sete executivos, e corresponde ao time inicial que desenvolveu o projeto de criação da área de controladoria e dos instrumentos gerenciais no Banco. Os componentes desse grupo não trabalham mais na área de controladoria.

O segundo grupo foi composto por oito executivos, e corresponde ao grupo adicional de pessoas da área de controladoria envolvido no processo de implementação do modelo. Apenas três pessoas desse grupo ainda continuam trabalhando no Banco e outras cinco deixaram a organização. No geral, quinze pessoas foram entrevistadas considerando o tempo médio de duas horas por entrevista. As entrevistas foram suplementadas por contatos posteriores, por telefone e correio eletrônico.

A análise documental envolveu a pesquisa dos seguintes documentos: (i) relatórios de mudanças organizacionais implantadas no Banco, (ii) relatório do projeto inicial do modelo de organização da área de controladoria (definição da missão, funções, filosofia e responsabilidades), (iii) manual do sistema relativo ao modelo (conceitual e lógico) do novo sistema de contabilidade gerencial e (iv) material utilizado para treinamento relativo aos novos conceitos e procedimentos do sistema de contabilidade gerencial. Durante o processo de pesquisa foram ainda utilizados outros documentos públicos disponibilizados pelo Banco, por meio de suas publicações institucionais.

A pesquisa do tipo *survey* realizada com os gestores da área comercial teve o objetivo de obter evidências sobre a eficácia do processo de mudança. A área comercial foi escolhida porque concentra o maior número de usuários do sistema de contabilidade gerencial e é responsável pela produção da maior parte do resultado do Banco. A pesquisa foi aplicada a 20 superintendentes estaduais, que se encarregaram de escolher cinco superintendentes regionais, que, por sua vez, escolheram três gerentes de agências de sua jurisdição para, também, responderem o questionário, formando-se, assim, um grupo potencial de 300 gestores a

serem pesquisados. Dos questionários enviados, foram obtidas 82 respostas, cujos resultados são apresentados e analisados em seção específica deste trabalho.

O questionário foi subdividido em duas partes: a primeira parte (Tabela 1) procurou obter a percepção dos gestores comerciais do Banco no que diz respeito ao uso dos indicadores de desempenho nas suas unidades. As respostas requeridas foram 'eu concordo' ou 'eu discordo' com relação ao uso dos seguintes indicadores: (i) Resultados (retorno sobre o patrimônio líquido, índice de eficiência, índice de cobertura, grau de exposição ao risco, desvios de resultados e margem de contribuição); (ii) Clientes (satisfação do cliente e fidelização de clientes); Funcionários (clima organizacional e aprendizagem e conhecimento); (iii) Processo (processos e fatores operacionais).

A segunda parte do questionário (Tabela 2), utilizando a escala *Likert*, objetivou obter a percepção dos gestores comerciais com relação à adequação dos indicadores para gestão de suas unidades. Foi requerida uma resposta dentre as alternativas 'concordo plenamente', 'concordo', 'indiferente', 'discordo', 'discordo totalmente' sobre as seguintes afirmativas: (i) os planos são traduzidos em indicadores de desempenho, (ii) os indicadores são consistentes com os planos da área, (iii) os indicadores são levados em consideração nas ações comerciais, (iv) os indicadores têm efeito na remuneração variável dos funcionários, (v) as decisões estão baseadas nos indicadores de desempenho, (vi) os indicadores refletem os resultados econômicos das ações das áreas e (vii) os indicadores servem de referência para a construção de novos parâmetros no planejamento.

Dados do caso do Banco do Brasil

A implantação do novo sistema de contabilidade gerencial

O Banco do Brasil é uma instituição financeira de capital aberto, cujo controle acionário pertence ao governo federal. Em 1994, o governo federal implantou o Plano Real visando à estabilização econômica. A introdução desse plano mudou drasticamente o cenário econômico brasileiro, especialmente o setor bancário. O Banco do Brasil, para se adaptar à nova conjuntura advinda do Plano Real e à conseqüente queda da inflação que afetou todo o sistema bancário, iniciou em 1995 um processo de reestruturação. Nesse ano, o Banco apresentou prejuízo de R\$ 4,2 bilhões, o que significou cerca de 120% do seu patrimônio líquido e, em 1996, um prejuízo recorde de R\$ 7,6 bilhões, que representava cerca de 136% do seu patrimônio líquido (ARANHA, 2002).

Após as graves crises em 1995 e 1996, o Banco optou por um processo de gestão com identificação de responsabilidades e convergência para resultados. O Banco profissionalizou o seu quadro de pessoal e investiu em um longo programa de treinamento. Toda a diretoria da organização foi substituída e foram nomeados novos diretores, que decidiram reestruturar a entidade.

Em 1996, foi criada a unidade de controladoria, com a missão de "assegurar a geração do resultado econômico ótimo". Para o alcance desse objetivo, a Controladoria devia promover a integração econômica das unidades e assessorar a diretoria na tomada de decisões econômicas corporativas. Adicionalmente, a unidade era responsável pela avaliação e controle do desempenho econômico do conglomerado como um todo. Isso incluía a concepção e utilização de instrumentos gerenciais, tais como o orçamento e a contabilidade gerencial. De acordo com as declarações dos executivos entrevistados, esses instrumentos tinham os seguintes objetivos:

- Prover os gestores com informações sobre custos e rentabilidade de produtos, clientes, segmentos e projetos;
- Encorajar comportamentos e práticas eficazes;

- Fornecer informações de caráter gerencial, com oportunidade e confiabilidade;
- Sensibilizar as áreas responsáveis quanto à existência de riscos indesejáveis ao conglomerado;
- Cuidar para que o modelo de apuração de resultados refletisse a qualidade das decisões tomadas pelos gestores;
- Avaliar o desempenho econômico alcançado.

Diante dessas expectativas, ficou evidente para a equipe de Controladoria a necessidade de implementação de mudanças no sistema de contabilidade gerencial. O Banco optou por desenvolver um novo modelo de contabilidade gerencial, incorporando ajustes no sistema de informações de modo a integrá-lo a todas as fases do processo de gestão (planejamento, execução e controle).

O novo modelo de contabilidade gerencial foi direcionado pela estrutura conceitual da gestão por resultados, conforme preconiza o modelo de gestão econômica (CATELLI, 2001), segundo o qual o resultado econômico é o principal indicador da eficácia da empresa. O novo modelo de mensuração adotado pelo Banco foi orientado pelos conceitos de *controlabilidade* e *contribuição para o lucro*, visando assegurar que fossem atribuídos aos gestores receitas e custos que estivessem sob sua responsabilidade. As informações obtidas a partir das entrevistas e das análises de documentos demonstram que os principais conceitos adotados no novo sistema de contabilidade gerencial foram:

- **Custeio Direto** – passou-se a atribuir aos produtos somente os custos variáveis, tais como custos financeiros e tarifas interbancárias, bem como o risco de crédito. Os custos fixos, como aluguéis, salários e depreciação não mais integrariam os custos dos produtos, uma vez que ocorrem independentemente da venda ou não do produto. Aboliram-se, também, os rateios de custos entre unidades, fixando-os nas unidades responsáveis.
- **Margem de Contribuição** – dada pela diferença entre a receita e o custo variável do produto, indica a sua parcela de contribuição para a cobertura do custo fixo e, portanto, para a formação do resultado da unidade. A análise da rentabilidade de um produto, do cliente ou mesmo de um segmento de mercado passou a ser feita com base na margem de contribuição, sem rateio de custos fixos.
- **Preço de Transferência** – corresponde à remuneração por um produto, serviço ou recurso transferido de uma unidade para outra. Foram adotados, como referência para determinação dos preços de transferência, os preços praticados pelo mercado. A aplicação desse conceito objetivava a apuração do resultado de cada unidade como se fossem empresas independentes, sem o repasse de ineficiências de uma área para outra.
- **Área de Responsabilidade** – todas as unidades foram identificadas como áreas de responsabilidade, de modo que os seus respectivos gestores seriam avaliados pelos efeitos de suas decisões, considerando-se as variáveis por eles controladas. Para essa finalidade, somente receitas e custos diretos e perfeitamente identificados com a unidade seriam a ela atribuídos, justificando-se, dessa maneira, a eliminação dos rateios de custos entre unidades.
- **Centros de Resultado** – as agências foram tratadas como unidades acumuladoras de receitas e custos sob sua responsabilidade, como forma de apurar a sua contribuição para o resultado global do Banco.
- **Central de Recursos** – sistemática de cobrança e remuneração pela transferência de recursos financeiros entre unidades do Banco. As agências passaram a ser remuneradas pelos recursos captados e cobradas pelos recursos financeiros aplicados, com base no custo de oportunidade da instituição.

A área de Controladoria formalizou os novos procedimentos, rotinas e relatórios, por meio de circulares internas que, posteriormente, viriam a integrar os manuais oficiais do Banco. A área engajou-se também no processo de divulgação dos novos conceitos, mediante a elaboração e distribuição de material didático (cartilhas), com apoio de outras unidades como Recursos Humanos e Desenvolvimento Empresarial, envolvidas com a estratégia de profissionalização do corpo funcional. A Controladoria envolveu-se, ainda, no processo de divulgação dos novos conceitos, promovendo palestras e cursos de capacitação gerencial com o uso da técnica de jogo de empresas por meio de computador.

Os novos conceitos do sistema de contabilidade gerencial do Banco foram muito diferentes daqueles utilizados anteriormente, e as mudanças podem ser descritas como revolucionárias. No Quadro 1, são apresentados os conceitos e artefatos de contabilidade gerencial antes e depois do processo de mudanças. Esse quadro foi elaborado a partir da análise documental e das informações obtidas por meio das entrevistas.

Quadro 1 – Conceitos e Artefatos da Contabilidade Gerencial antes e depois das Mudanças

Conceitos e Artefatos	Antes das mudanças	Depois das mudanças
Modelo de Gestão	Foco indefinido.	Foco no resultado econômico e controlabilidade.
Processo de Gestão	Sem estrutura claramente definida.	Estruturado em fases claramente definidas (planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle).
Sistema de Contabilidade Gerencial	Baseado em conceitos tradicionais da contabilidade societária. Composto de diversos sistemas não integrados ao processo de gestão. Falta de uniformidade conceitual.	Baseado em conceitos econômicos de mensuração. Composto de sistemas integrados ao processo de gestão (simulação, orçamento, apuração do realizado e avaliação de desempenhos). Uniformidade conceitual.
Controle Gerencial	Inexistência de uma área responsável. Orçamentos não eram utilizados como instrumento de gestão das unidades. Foco nos custos incorridos nas dimensões de unidades, produtos e clientes.	Responsabilidade da controladoria. Orçamentos são utilizados como instrumento de gestão das unidades. Foco nos custos identificáveis e no montante de margem de contribuição planejada e realizada (unidades, produtos e clientes).
Avaliação de Desempenho dos Gestores	Baseada em indicadores físicos (volumes, taxas) e custos. O desempenho passado era utilizado como parâmetro de avaliação.	Baseada em indicadores de resultados, clientes, funcionários e processos. O desempenho planejado é utilizado como parâmetro de avaliação.
Avaliação de Unidades	As unidades eram centros de custos. Preços de transferência baseados em custos históricos. Não utilização da sistemática de central de recursos financeiros. Custos fixos departamentais eram transferidos às unidades com base em critérios de rateio. Baseada em desempenhos passados.	As unidades são centros de resultados. Preços de transferência baseados em preços de mercado. Adoção da sistemática de central de recursos financeiros, com base no custo de oportunidade do Banco. Custos fixos são identificados aos departamentos responsáveis. Baseada na comparação entre desempenhos econômicos orçados e realizados.
Avaliação de Produtos	Utilizava o método de custeio por absorção. A margem dos produtos incorporava custos fixos recebidos por rateio.	Utiliza o método de custeio direto. A margem de contribuição incorpora apenas custos diretos.

Avaliação de Clientes	Existência de critérios diferentes (custo 1 e custo 2) para apuração de custos dos clientes. Utilização de rateio de custos fixos aos clientes.	Critério único e baseado na margem de contribuição. Avaliação dos clientes com base no montante de margem de contribuição gerada.
-----------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Os dados apresentados no Quadro 1 demonstram as mudanças substanciais ocorridas nos instrumentos de contabilidade gerencial. Essas mudanças ocorreram desde o nível mais geral - no modelo de gestão e no processo de gestão do Banco - e, fundamentalmente, na contabilidade gerencial, a partir de uma nova filosofia de controle de gestão, definição de objetos de avaliação de desempenhos e conceitos de mensuração.

A percepção dos gestores comerciais sobre o novo sistema de contabilidade gerencial

As evidências apresentadas foram baseadas nas 82 respostas obtidas de questionário aplicado aos gestores da área comercial do Banco, conforme descrito na metodologia deste trabalho. O questionário foi dividido em duas partes, cada qual com um objetivo diferente.

A primeira parte do questionário objetivou obter a opinião dos gestores quanto aos indicadores de desempenho utilizados nas suas unidades e no Banco como um todo. Foi apresentada aos gestores uma relação de indicadores de desempenho utilizados pelo Banco, abrangendo os seguintes grupos: resultados, clientes, funcionários e processos. Solicitou-se que indicassem a sua concordância ou não quanto ao uso dos indicadores em sua unidade, obtendo-se as seguintes respostas, conforme Tabela 1.

Tabela 1 – Percepção dos Gestores da Área Comercial do Banco sobre o Uso dos Indicadores de Desempenho em suas Unidades

Grupo	Indicadores	Concordo	Discordo
Resultados	Retorno sobre o Patrimônio Líquido	89%	11%
	Índice de Eficiência	100%	0%
	Índice de Cobertura	56%	44%
	Grau de Exposição a Risco	66%	34%
	Resultados - Desvios	98%	2%
	Volumes - Desvios	98%	2%
	Margem de Contribuição	100%	0%
Clientes	Satisfação do Cliente	100%	0%
	Fidelização de Clientes	98%	2%
Funcionários	Clima Organizacional	98%	2%
	Aprendizagem e Conhecimento	91%	9%
Processos	Processos	98%	2%
	Fatores Operacionais	98%	2%

A segunda parte do questionário objetivou captar a percepção dos gestores sobre a adequação dos indicadores ao processo de gestão de suas unidades. Foram procuradas evidências analíticas do uso dos indicadores no processo de gestão de suas áreas. Com essa finalidade, foram verificados os graus de concordância dos gestores pesquisados (escala *Likert*) com determinadas afirmativas. Essas afirmativas e as opiniões dos gestores são apresentadas na Tabela 2.

Tabela 2 – Percepção dos Gestores da Área Comercial do Banco sobre a Adequação dos Indicadores à Gestão de suas Unidades

Afirmativa	Concordo plenamente	Concordo	Indiferente	Discordo	Discordo totalmente
Os planos são traduzidos em indicadores de desempenho	9%	73%		18%	
Os indicadores são consistentes com os planos da área	7%	82%		11%	
Os indicadores são levados em consideração nas ações comerciais	11%	86%		3%	
Os indicadores têm efeito na remuneração variável dos funcionários	2%	40%	17%	30%	11%
As decisões estão baseadas nos indicadores de desempenho	11%	86%		3%	
Os indicadores refletem o resultado econômico das ações da área	5%	82%		13%	
Os indicadores servem de referência na construção de novos parâmetros no planejamento	9%	61%		30%	

Discussão do caso

A análise do processo de mudança na contabilidade gerencial com base na perspectiva da teoria institucional contemplou três procedimentos básicos: (i) estabelecimento dos parâmetros institucionais, a partir da identificação dos elementos e dos processos constantes do referencial teórico, que indicam quando novas rotinas e regras são convertidas em instituições; (ii) obtenção de dados da realidade investigada e que estão diretamente relacionados aos parâmetros institucionais definidos no procedimento anterior; e (iii) desenvolvimento da análise da institucionalização da contabilidade gerencial a partir da comparação entre os dados obtidos no estudo com os parâmetros institucionais definidos. Cada um desses procedimentos é discutido a seguir.

Parâmetros institucionais

Burns e Scapens (2000, p. 5) afirmam que “[...] por institucionalizado, nós queremos dizer que a contabilidade gerencial pode, através do tempo, se consubstanciar em formas de pensar e de agir aceitas sem discussão numa organização em particular”. De acordo com a estrutura conceitual da teoria institucional, um processo de institucionalização ocorre quando hábitos e rotinas de contabilidade gerencial são convertidos em instituições. De acordo com o referencial teórico, as instituições de contabilidade gerencial podem ser consideradas institucionalizadas quando:

- São estruturadas com base em hábitos e rotinas aceitos sem discussão;
- São caracterizadas como algo estável, que prevalece e continua;
- Materializam formas de pensar e de agir que são comuns a um grupo de pessoas;
- Dão sentido social às pessoas e permitem sua integração no grupo;
- São produtos naturais das necessidades e das pressões sociais e definem padrões de comportamentos esperados;
- São materializadas na forma de regras e artefatos organizacionais.

Esses elementos, juntamente como a estrutura conceitual proposta por Burns e Scapens (2000), apresentada na Figura 2, são utilizados como referências para analisar e discutir os dados obtidos da realidade estudada e para avaliar o processo de institucionalização.

Dados do estudo

Os dados utilizados para a análise do processo de institucionalização - apresentados e discutidos nas seções anteriores deste estudo - foram obtidos por meio de: (i) entrevistas com os profissionais que participaram no processo de mudança da contabilidade gerencial, (ii) análise documental cujos resultados foram sumarizados no Quadro 1, e (iii) pesquisa do tipo *survey* com um grupo de gestores comerciais do Banco, cujos resultados foram apresentados na Tabela 1 e Tabela 2.

Análise da institucionalização conforme modelo de Burns e Scapens

Soin, Seal e Cullen (2002) sugerem que o primeiro passo na aplicação do modelo de Burns e Scapens (2000), como apresentado na Figura 2, é a análise do campo institucional vigente (*institutional realm*), com a identificação do conjunto inicial de rotinas e regras existentes que caracterizam o controle gerencial do Banco. Burns e Scapens (2000) observam que sempre existirão instituições antes de qualquer esforço dos atores para introduzir mudanças e que, portanto, irão influenciar o processo de mudança. Os princípios institucionais inicialmente prevalentes e o conjunto de rotinas e regras referentes à contabilidade gerencial do Banco do Brasil podem ser inferidos por meio da análise dos conceitos e dos artefatos existentes antes da mudança, apresentados no Quadro 1.

Quando uma mudança intencional é iniciada, esta é orientada por um conjunto de princípios que estão na mente dos condutores das mudanças. A meta dos atores é institucionalizar esses princípios, por meio da implantação efetiva de novas rotinas e regras dentro da organização. Neste estudo de caso, os atores que iniciaram o processo de mudanças foram a diretoria colegiada do Banco e o time do projeto designado para a criação da área de controladoria. Os princípios idealizados foram: (i) otimização do desempenho econômico da organização, (ii) melhorar o desempenho operacional e econômico dos gestores, (iii) aperfeiçoar o processo de avaliação de desempenho dos gestores e a prestação de contas (*accountability*), e (iv) assegurar o controle organizacional. O Quadro 1 demonstra os conceitos e artefatos de contabilidade gerencial após as mudanças que refletem os princípios institucionais idealizados. A análise da institucionalização da contabilidade gerencial do Banco segue os quatro processos - codificação, incorporação, reprodução e institucionalização - propostos por Burns e Scapens (2000), conforme modelo apresentado na Figura 2.

Primeiro Processo: Codificação (seta a)

Retornando à figura 2, verifica-se o primeiro processo (seta a) da análise da institucionalização da contabilidade gerencial (BURNS e SCAPENS, 2000), ou seja, o processo de codificação. Esse processo requer que os princípios institucionais idealizados sejam codificados, isto é, detalhados e especificados em rotinas e regras. O processo de codificação é orientado pela arquitetura do conjunto de princípios desejados, mas também é impactado pelas rotinas e regras existentes. A mudança na contabilidade gerencial do Banco do Brasil pode ser classificada como uma mudança intencional e consciente e, nesse contexto, o conjunto de novos princípios institucionais desejados foi, claramente, definido pela direção do Banco. O time do projeto codificou novas rotinas de forma orientada por esses princípios.

A estrutura conceitual da teoria institucional menciona que *uma instituição é um produto natural de necessidades e de pressões sociais e que definem padrões de comportamentos*. Neste estudo, o sistema de contabilidade gerencial como uma instituição - na forma como foi materializado - resultou, efetivamente, de necessidades e de pressões sociais do ambiente. Essa instituição foi concebida, introduzida (e mantida) para atender as definições do modelo de gestão do Banco, orientado para otimização do resultado econômico. O principal fator contingente motivador da

mudança na contabilidade gerencial foram os grandes prejuízos sofridos pela instituição, os quais geraram patrimônio líquido negativo nos anos de 1995 e de 1996. O profundo impacto social negativo entre os gestores ocasionado por esses prejuízos facilitou a aceitação e a introdução dos princípios que guiaram a construção da nova contabilidade gerencial, destacando-se o princípio da orientação para o lucro.

Elementos importantes de pressão institucional dizem respeito à posição hierárquica e à missão estabelecida para a área de controladoria. Pode-se observar que essa área, a responsável pela contabilidade gerencial do Banco, alcançou 'reconhecimento social' dentro da organização pelo papel de apoio aos gestores operacionais na sua tarefa de otimização de resultados. Essa área, inicialmente criada como um departamento, ganhou legitimidade na organização quando foi transformada em diretoria e passou a fazer parte da diretoria colegiada. Um outro elemento das mudanças que colocou reforço positivo nos gestores, no sentido da aceitação dos novos princípios, foi o impacto dos indicadores de desempenho na remuneração variável, embora somente 42% dos gestores percebam a importância desses indicadores sobre a remuneração variável. Nesse contexto, é interessante a observação de Oliver (1997) de que atividades institucionalizadas são ações que tendem a ser duradouras, aceitas socialmente, resistentes a mudanças e não diretamente dependentes de recompensas ou de monitoramento de sua permanência. O sistema de contabilidade gerencial do Banco foi codificado em base, contendo um conjunto de rotinas que envolvem novos conceitos de mensuração (Quadro 1), um conjunto de indicadores de desempenho diferentes dos inicialmente existentes e, ainda, um novo sistema de avaliação de desempenho.

Segundo Processo: Incorporação (seta b)

Esse processo envolve os atores incorporando as rotinas e regras, as quais codificam os princípios institucionais desejados pela organização. O processo de incorporação pode envolver escolha consciente, mas, normalmente, é resultado de um monitoramento reflexivo e da aplicação do conhecimento tácito a respeito de como as coisas devem ser feitas.

A incorporação de novas rotinas e regras pode estar sujeita a resistência, especialmente se as novas rotinas e regras desafiam os significados e valores existentes, e quando os atores têm suficiente poder para interferir no processo. Neste estudo de caso, pode ser observado que a área de controladoria desenvolveu uma forte ação de treinamento nos conceitos e indicadores do novo sistema de contabilidade gerencial.

A estrutura conceitual da teoria institucional menciona que uma *instituição dá sentido social às pessoas e permite sua integração no grupo*. O estudo revela que a contabilidade gerencial passou a oferecer um 'sentido social' aos gestores comerciais do Banco e facilitou sua integração no grupo. De acordo com o novo modelo, os gestores passaram a ser avaliados por objetivos e metas estabelecidos com base em suas contribuições para formar o resultado global do Banco, e seu desempenho passou a ser compartilhado com outros membros do grupo.

Os dados da Tabela 2 mostram que 87% dos gestores comerciais concordam que os indicadores refletem o resultado econômico das suas ações. Fonseca e Machado (2002) observam que, segundo o *approach* institucional, o comportamento individual é modelado por padrões que são criados e partilhados no processo de interação social. Esses padrões são incorporados na forma de rotinas e regras objetivas e passam a ser aceitos como concepções legítimas de formas mais eficientes de funcionamento.

Segundo declarações dos executivos entrevistados, os gestores do Banco acreditam que eles têm sido reconhecidos na organização. Agora, eles são tratados como 'centros de lucro' e não mais 'centro de custo', como no passado, e participam ativamente no processo de planejamento da instituição. Os gestores estão conscientes de sua contribuição para o lucro global e concordam totalmente com a lógica da avaliação de seu desempenho: margem de contribuição orçada

versus margem de contribuição realizada. Os dados da Tabela 1 evidenciam que o indicador 'margem de contribuição' é totalmente aceito (100% concordam) pelos gestores comerciais.

A estrutura conceitual da teoria institucional menciona que uma *instituição pode ser caracterizada como algo estável que prevalece e continua*. O estudo revela que o sistema de contabilidade gerencial continua a ser utilizado, pelos gestores comerciais, sete anos após a sua implantação. Barley e Tolbert (1997, p. 96) observam que "[...] as instituições que têm uma vida relativamente curta ou que ainda não ganharam ampla aceitação são mais vulneráveis a desafios e menos aptas a influenciar ações". Os dados apresentados na Tabela 2 indicam que 97% dos gestores comerciais consideram os indicadores gerenciais nas ações e decisões fundamentais tomadas em suas áreas. A contabilidade gerencial, portanto, prevalece e continua a ser utilizada ao longo do tempo na gestão comercial do Banco.

Terceiro Processo: Reprodução (seta c)

Esse processo ocorre à medida que o comportamento repetitivo conduz à reprodução de rotinas. Burns e Scapens (2000) observam que essa reprodução pode envolver escolha consciente ou inconsciente. A ocorrência da escolha consciente é mais provável quando os atores são capazes de reunir elementos que permitam coletivamente questionar as rotinas e regras existentes. Soijn, Seal e Cullen (2002, p. 255) observam que "[...] uma questão chave na avaliação de mudanças diz respeito à questão da reprodução. As mudanças foram realmente incorporadas em novas rotinas e regras ou elas são simplesmente intervenções passageiras?"

A estrutura conceitual da teoria institucional menciona que uma *instituição materializa formas de pensar e de agir que são comuns a um grupo de pessoas*. O estudo revela que, de forma geral, o sistema de contabilidade gerencial do Banco do Brasil materializa formas de pensar e de agir comuns, e estas formas foram incorporadas e passaram a ser reproduzidas pelos gestores comerciais ao longo do tempo. Como é demonstrado na Tabela 2, 97% dos gestores comerciais concordam que suas decisões são baseadas nos indicadores de desempenho gerados pelo sistema. A mesma proporção (97%) concorda que os indicadores são levados em consideração nas suas ações comerciais. Pode ser observado que, tanto no nível individual como no nível de grupo comercial, a contabilidade gerencial foi aceita, tendo em vista a aceitação de seus indicadores gerados. Os dados da Tabela 1 mostram o uso (98% concordam) dos indicadores 'desvio de resultados' e 'desvio de volumes', indicando a tendência dos gestores entrevistados a agir de acordo com as regras do jogo. As pessoas entrevistadas enfatizaram o papel da contabilidade gerencial em orientar o desempenho, por meio de metas orçamentárias, buscando a otimização do resultado global do Banco.

As declarações dos profissionais entrevistados mostram que o sistema de contabilidade gerencial da instituição tem sido ajustado durante os anos seguintes à sua implantação para dar suporte às demandas dos gestores, bem como às demandas do controle corporativo. De acordo com as informações obtidas das entrevistas, o sistema de contabilidade gerencial tornou-se o principal instrumento de suporte informacional à governança corporativa do Banco e o gestor da área de controladoria tem desempenhado um papel importante entre seus pares.

Quarto Processo: Institucionalização (seta d)

A institucionalização de regras e de rotinas reproduzidas por meio dos comportamentos repetitivos dos atores individuais pressupõe que os padrões de comportamentos atuais sejam desassociados de suas circunstâncias históricas. De acordo com os dados obtidos nas entrevistas, pode-se perceber que o antigo sistema de

contabilidade gerencial foi completamente desativado, evitando-se repetição dos antigos hábitos e facilitando a construção de novos hábitos desejados.

A estrutura conceitual da teoria institucional menciona que a *instituição é concretizada na forma de artefatos e regras organizacionais*. O estudo revela que a contabilidade gerencial foi materializada por meio de artefatos concretos do Banco, envolvendo sistema de simulação, sistema de orçamento e sistema de apuração de resultados (produtos, clientes e unidades organizacionais). Essas rotinas correspondem a hábitos formalizados, incorporando comportamentos desejados e procedimentos guiados por regras, especialmente na avaliação dos gestores, unidades organizacionais, produtos e clientes. Outros artefatos e símbolos que deram forma concreta à contabilidade gerencial foram os manuais de procedimentos, as reuniões de planejamento, as reuniões de avaliação de desempenho e, ainda, a participação da controladoria no comitê de investimentos e no comitê de novos produtos.

Scapens e Roberts (1993) observam que regras e rotinas são relacionadas, porém diferentes, isto é, as práticas de contabilidade gerencial efetivamente em uso podem não replicar as regras constantes dos manuais de procedimentos. Os dados apresentados revelam que os novos conceitos foram transformados tanto em regras quanto em rotinas organizacionais, e que eles não foram materializados apenas nas formas de procedimentos escritos, mas também em *softwares* de sistemas de informações corporativos. A estrutura conceitual da teoria institucional menciona que uma *instituição é estruturada em base a hábitos e rotinas aceitas sem questionamentos*. As evidências obtidas na análise de documentos e nas entrevistas, bem como a partir dos dados apresentados na Tabela 2, mostram a aceitação dos indicadores pelos gestores comerciais, revelando que os novos conceitos foram consolidados na cultura desse grupo social do Banco e são agora aceitos sem grandes questionamentos.

A análise do caso evidencia que o processo de mudança da contabilidade gerencial atendeu - sete anos após seu início - às premissas da teoria institucional que caracterizam a existência efetiva de institucionalização. Se houve institucionalização, pode-se concluir que o processo de mudança da contabilidade gerencial do Banco em estudo foi eficaz.

Finalmente, poder-se-ia indagar sobre quais fatores teriam contribuído mais para a institucionalização da contabilidade gerencial. Essa questão não foi objeto deste estudo, porém as evidências observadas sugerem os seguintes fatores: (i) a criação da área de controladoria, com a missão declarada de otimização do resultado econômico global do Banco; (ii) a compatibilidade e o alinhamento entre a missão da área responsável pela contabilidade gerencial e o novo modelo de gestão; (iii) a formalização das novas rotinas em regras incorporadas nos manuais de procedimentos; (iv) a incorporação de novos conceitos de contabilidade gerencial nos sistemas de informações corporativos do Banco; (v) a desativação dos antigos sistemas de contabilidade gerencial; (vi) a vinculação de indicadores de desempenho gerados pelo sistema de contabilidade gerencial com a avaliação de desempenho de gestores e seu impacto na remuneração variável; e (vii) a disseminação dos novos conceitos de contabilidade gerencial, por meio de cartilhas, palestras e treinamentos.

Conclusão

O desenvolvimento do trabalho procurou atender o objetivo estabelecido, qual seja, testar a aplicabilidade do modelo de Burns e Scapens (2000) para avaliar o processo de institucionalização da contabilidade gerencial. Para essa finalidade, foi utilizado como objeto de estudo o caso da implantação da contabilidade gerencial no Banco do Brasil. Os resultados do estudo de caso indicam que a estrutura conceitual avaliada mostrou-se adequada para efetuar análise de processo de institucionalização no campo da contabilidade gerencial. Muito embora o modelo de Burns e Scapens (2000) seja considerado pelos próprios autores como funda-

mentalmente uma estrutura conceitual, o estudo desenvolvido indica que esse modelo facilita análises operacionais do processo de institucionalização.

Todos os processos do modelo foram testados, a codificação, a incorporação, a reprodução e a institucionalização. A análise do processo de codificação no caso estudado evidenciou que os princípios institucionais idealizados da organização foram intencionalmente especificados em regras e rotinas. O sistema de contabilidade gerencial do Banco foi detalhado analiticamente em um conjunto de rotinas, incorporando uma nova base de conceitos de mensuração e um novo conjunto de indicadores de desempenho.

Os resultados do estudo indicam que o processo de incorporação das novas regras e rotinas codificadas pelos gestores se desenvolveu de forma efetiva por meio das ações de treinamento promovidas pela área de controladoria do Banco, baseadas nos conceitos e indicadores do novo sistema de contabilidade gerencial. O estudo revela, também, que a nova instituição de contabilidade gerencial passou a oferecer maior reconhecimento social e a proporcionar uma maior integração dos gestores no grupo social, facilitando o processo de incorporação dos novos conceitos e valores.

A análise do terceiro processo (reprodução) indica que houve um comportamento repetitivo no que diz respeito às novas rotinas da contabilidade gerencial. Os resultados do estudo revelam que, de forma geral, o sistema de contabilidade gerencial do Banco do Brasil passou a materializar formas de pensar e de agir comuns ao grupo, e estas formas foram incorporadas e passaram a ser reproduzidas pelos gestores comerciais ao longo do tempo. Os dados do estudo demonstram que os gestores comerciais tomam decisões baseadas nos indicadores de desempenho do novo sistema e que esse sistema tornou-se o principal instrumento de suporte informacional à governança corporativa do Banco.

A análise do quarto processo do modelo estudado demonstra a ocorrência de efetiva institucionalização do novo sistema de contabilidade gerencial. O antigo sistema foi completamente desativado, evitando-se repetição dos antigos hábitos e facilitando a construção de novos hábitos desejados. O estudo revela que a contabilidade gerencial foi materializada por meio de artefatos concretos do Banco, envolvendo sistemas de informação corporativos (sistemas de simulação de resultados, orçamento e mensuração de resultados). Essas rotinas correspondem a hábitos formalizados que incorporaram os comportamentos desejados e os novos procedimentos guiados por regras, especialmente na avaliação de desempenho dos gestores do Banco, das unidades organizacionais, dos produtos e dos clientes. Outros artefatos e símbolos que deram forma concreta à contabilidade gerencial da instituição foram os manuais de procedimentos, as reuniões de planejamento e as reuniões de avaliação de desempenho.

A análise do caso evidencia que o processo de mudança da contabilidade gerencial atendeu às premissas da teoria institucional, as quais caracterizam a existência efetiva de institucionalização. Portanto, pode-se concluir que o processo de mudança da contabilidade gerencial do Banco em estudo foi eficaz.

Deve ser observado que a metodologia baseada em estudo de caso único não permite a generalização dos resultados observados para outras organizações ou mesmo para outras áreas do próprio Banco. Apesar dessas limitações metodológicas, o estudo traz contribuições efetivas indicando que o modelo utilizado proporciona uma estrutura conceitual adequada para avaliação da eficácia da institucionalização de processos de mudanças em contabilidade gerencial. O estudo aponta, para o ambiente da pesquisa em contabilidade, uma visão teórica diferenciada, o que permite uma compreensão mais adequada dos fenômenos de mudança e institucionalização de sistemas de contabilidade gerencial, a partir da estrutura conceitual proposta por Burns e Scapens (2000). Do ponto de vista prático, a compreensão desse fenômeno pode contribuir fortemente para o sucesso do processo de introdução de novos conceitos e instrumentos gerenciais no ambiente empresarial.

Referências

- ARANHA, M. P. S. *Modelo de mensuração de performance para dar suporte à gestão comercial em instituições financeiras*. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.
- BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, 28, p. 675-698, 2003.
- BARLEY, S. R.; TOLBERT, P. S. Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution. *Organization Studies*, 18 (1), p. 93-117, 1997.
- BRIGTH, J.; DAVIES, R. E.; DOWNES, C. A.; SWEETING, R. C. The deployment of costing techniques and practices: a UK study. *Management Accounting Research*, v. 3, n. 3, p. 201-212, 1992.
- BURNS, J. The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 13, n. 5, p. 566-596, 2000.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, v. 11, p. 3-25, 2000.
- CATELLI, A. *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CHOUDHURY, N. In search of relevance in management accounting research. *Accounting and Business Research*, Winter, p. 21-26, 1986.
- COB, I.; HELLIAR, C.; INNES, J. Management accounting change in a bank. *Management Accounting Research*, 6, 155-175, 1995.
- COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W.; SAMUEL, S. Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research*, 8, p. 1-35, 1996.
- DRURY, C.; BRAUND, S.; OSBORNE, P.; TAYLES, M. A survey of management accounting practices in UK manufacturing companies. *Chartered Association of Certified Accountants*, 1993.
- DRURY, C.; TAYLES, M. Issues arising from surveys of management accounting practices. *Management Accounting Research*, v. 6, p. 267-280, 1995.
- FONSECA, V.; MACHADO DA SILVA, C. L. Conversação entre abordagens da estratégia em organizações: escolha estratégica, cognição e instituição. *Organizações e Sociedade*, Salvador, v. 9, n. 25, p. 93-109, 2002.
- GRANLUND, M. Towards explaining stability in and around management accounting systems. *Management Accounting Research*, v. 12, p. 141-146, 2001.
- GRANLUND, M.; LUKKA, K. It's a small world of management accounting practices. *Journal of Management Accounting Research*, 10, p. 153-179, 1998.
- GREEN, F. B.; AMENKHIENAN, F. E. Accounting innovations: a cross sectional survey of manufacturing firms. *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Spring, 1992.
- GUERREIRO, R.; CASADO, T.; BIO, S. R. Some reflections on the archetypes in cost accounting: an exploratory study. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 2(1), 41-54, 2004a.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Behind the habits, routines and institutions of management accounting. 4TH CONFERENCE ON NEW DIRECTIONS IN MANAGEMENT ACCOUNTING: INNOVATIONS IN PRACTICE AND RESEARCH, Brussels, 2004b.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A. *Avaliação do processo de mudança da contabilidade gerencial sob o enfoque da teoria institucional: o caso do Banco do Brasil*. XXIX - ENANPAD - ENCONTRO DA ANPAD, *Anais...* Brasília, 2005.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. *Relevance lost-the rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press, 1987.

OLIVER, C. Sustainable competitive advantage: combining institutional and resource-based views. *Strategic Management Journal*. v. 18, n. 9, p. 697-713, 1997.

OTLEY, D. T. Developments in management accounting research. *Management Accounting*, p. 37-42, sep. 1985.

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

SCAPENS, R. W.; ROBERTS, J. Accounting and control. A case study of resistance to accounting change. *Management Accounting Research*, 5, p. 301-321, 1993.

SOIN, K.; SEAL, W.; CULLEN, J. ABC and organizational change: an institutional perspective. *Management Accounting Research*, 13, 249-271, 2002.

YIN, R. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2. ed. Porto Alegre: Ed. Bookman, 2001.