
PROCESSOS DE PERSISTÊNCIA E MUDANÇA DE SISTEMAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: UMA ANÁLISE SOB O PARADIGMA INSTITUCIONAL*

PROCESSES OF PERSISTENCE AND CHANGE IN MANAGERIAL ACCOUNTING SYSTEMS: AN ANALYSIS FROM THE PERSPECTIVE OF INSTITUTIONAL PARADIGMS

Andson Braga de Aguiar

Doutorando em Ciências Contábeis na FEA/USP

Endereço: Av. Prof. Luciano Gualberto, 908 - FEA 3 - Sala 232 - Butantã

CEP: 05508-900 - São Paulo/SP - Brasil

E-mail: andsonbraga@yahoo.com.br

Telefone: (11) 3091-5820

Reinaldo Guerreiro

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP

Professor do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP

Endereço: Av. Prof. Luciano Gualberto, 908 - FEA 3 - Sala 232 - Butantã

CEP: 05508-900 - São Paulo/SP - Brasil

E-mail: reiguerr@usp.br

Telefone: (11) 3091-5820

RESUMO

Este ensaio analisa os processos de persistência e mudança de sistemas de contabilidade gerencial. Para tanto, emprega o paradigma institucional, em contraposição ao paradigma econômico neoclássico, e assume que sistemas de contabilidade gerencial cumprem um papel organizacional além de sua utilidade econômica. Pretende-se com este estudo oferecer elementos adicionais que permitam ampliar o entendimento do processo de persistência e mudança desses sistemas, em especial, a compreensão de sua tendência para a persistência. Tais sistemas, no contexto institucional, podem ser interpretados como textos compostos de sinais e símbolos que podem ser utilizados como mecanismos de controle social. As reflexões desenvolvidas neste ensaio permitem focar os sistemas de contabilidade gerencial como mecanismos de controle social que atuam por meio de relatórios gerenciais. Em decorrência do caráter de permanência que resulta dos registros históricos que mantêm, sistemas de contabilidade gerencial podem apresentar processos de persistência e mudança que revelam uma tendência para homogeneidade. Finalmente, pode-se inferir que o elemento determinante da substituição de uma prática de contabilidade gerencial por outra é se a prática atual perdeu ou está perdendo sua capacidade de cumprir seu papel como mecanismo de controle social.

Palavras-chave: Sistemas de Contabilidade Gerencial. Persistência e Mudança. Teoria Institucional.

* Artigo recebido em 06.06.2007. Revisado por pares em 17.04.2008. Reformulado em 22.05.2008. Recomendado em 28.05.2008 por Ilse Maria Beuren (Editora). Publicado em 17.10.2008. Organização responsável pelo periódico: FURB.

ABSTRACT

This essay analyses the processes of persistence and change in management accounting systems. In doing so, it employs the concept of the institutional paradigm, as opposed to the neo-classical economic paradigm, and assumes that managerial accounting systems fulfill an organizational role beyond that of its economic utility. In an institutional context, such systems can be interpreted as composite texts of signs and symbols that can be used as mechanisms of social control. The reflections developed in this essay allow us to focus on managerial accounting systems as social control mechanisms that act by means of management reports. As a consequence of the persistence of management accounting systems resulting from their historical database, they seem to follow process of persistence and change that reveal a tendency towards homogeneity. Finally, it can be argued that the determining element in the substitution of one managerial accounting practice by another is whether or not the current practice has lost or is losing its capacity to fulfill its role as a mechanism of social control.

Key words: Management Accounting System. Persistence and Change. Institutional Theory.

1 INTRODUÇÃO

A pesquisa em contabilidade gerencial tem sido tradicionalmente influenciada pela teoria econômica neoclássica, em particular pela teoria neoclássica da firma (SCAPENS; ARNOLD, 1986; SCAPENS, 1994), cujos principais pressupostos são a racionalidade econômica, a fronteira de produção determinada de maneira exógena e o equilíbrio estático (MORAES, 2001).

A influência da teoria econômica neoclássica foi um elemento importante para o surgimento do que se convencionou denominar de Teoria Positiva da Contabilidade (WATTS; ZIMMERMAN, 1978, 1979). A idéia básica por trás da teoria positiva é a de “[...] fornecer subsídios para *explicar e prever* determinados fenômenos” (DIAS FILHO; MACHADO, 2004, p. 18). A abordagem positiva foi incorporada pela pesquisa em contabilidade com a preocupação de explicar e prever as escolhas contábeis em termos das informações divulgadas (WATTS; ZIMMERMAN, 1990). Para tanto, apóia-se em princípios da teoria econômica e tem como ponto de partida “[...] a idéia de que os indivíduos agem basicamente em função de interesses pessoais, procurando maximizar o seu bem-estar” (DIAS FILHO; MACHADO, 2004, p. 19).

É importante mencionar que, embora a pesquisa em contabilidade baseada na teoria econômica neoclássica utilize fundamentalmente métodos positivistas no desenvolvimento de pesquisas empíricas, esse fato não significa que a aplicação da teoria econômica neoclássica e o uso de métodos positivistas se confundem. A pesquisa em contabilidade pode se basear na teoria econômica neoclássica utilizando uma abordagem normativa, característica que predominava na pesquisa em contabilidade desenvolvida no Brasil. Do mesmo modo, a abordagem positivista pode ser utilizada por diversas correntes teóricas, além da economia neoclássica, tais como, economia comportamental, teorias de motivação e teorias de negociação.

Entretanto, a teoria neoclássica passou a ser criticada por não ser considerada útil para explicar processos de persistência e mudança que ocorrem nos sistemas de contabilidade gerencial (BURNS; SCAPENS, 2000; SCAPENS, 1994). Tal fato fez com que outros paradigmas, além do econômico neoclássico, passassem a ser discutidos como úteis para o entendimento do processo de persistência e mudança dos sistemas de contabilidade gerencial (BAXTER; CHUA, 2003). Ao mesmo tempo, foi gerada uma discussão em torno da

homogeneidade ou heterogeneidade de pesquisa em contabilidade gerencial em que, de um lado, defende-se um único paradigma de pesquisa baseado em economia (ZIMMERMAN, 2001), enquanto, de outro lado, sugere-se uma diversidade de paradigmas (LUKKA; MOURITSEN, 2002).

Dentre os paradigmas que surgiram como alternativa ao econômico, destaca-se a teoria institucional que se posiciona mais próximo de uma abordagem interpretativa cujo principal caráter diferencial é o de compreender a realidade social como um processo simbólico criado intersubjetivamente por seus membros (BURREL; MORGAN, 1979).

Uma das idéias centrais que fundamenta a teoria institucional é que as instituições implicam historicidade e controle. Portanto, entender a institucionalização é entender como tipificações recíprocas de ações habituais foram construídas no curso de uma história compartilhada e como essa institucionalização implica um controle social (BERGER; LUCKMANN, 2004).

O entendimento dos sistemas de contabilidade gerencial, sob o prisma institucional, tem como pressuposto que esses sistemas são construídos socialmente dentro das organizações por meio de hábitos e rotinas e que exercem papel fundamental no controle social dos atores organizacionais.

Diante disso, a partir da teoria institucional, em vez da preocupação se voltar para a explicação de escolhas contábeis em termos das informações divulgadas e o impacto dessas informações sobre o preço e o retorno das ações (FIELDS; LYS; VINCENT, 2001), a ênfase pode se voltar para o papel de sistemas de contabilidade gerencial como textos que são compostos de sinais e símbolos (MCPHEE, 2004) e que, se institucionalizados, podem ser utilizados como mecanismos de controle social (BERGER; LUCKMANN, 2004).

Tem-se, por exemplo, que o orçamento empresarial pode ser utilizado como meio de controle social, ao influenciar a percepção dos gestores quanto ao nível de esforço seria apropriado que eles alocassem em suas atividades como retribuição à remuneração que recebem (HANNAN, 2005). Orçamentos podem ser úteis também por comunicar aos gestores *ex-ante* o desempenho que os proprietários esperam que seja obtido em diferentes atividades e *ex-post* a satisfação desses proprietários com o desempenho obtido refletido por meio de remuneração ou demissão (HOPPE; MOERS, 2007).

Assumindo que sistemas de contabilidade gerencial podem ser entendidos como textos existentes na organização e que, portanto, podem ser utilizados como mecanismos de controle social, este ensaio parte do seguinte questionamento: *Como pode ser descrito o processo de persistência e mudança desses sistemas quando entendidos como textos?*

Este ensaio pretende, portanto, incorporar uma dimensão institucional que explore os sistemas de contabilidade gerencial como textos que são utilizados com a finalidade de controle social. Ao fazer isso, pretende-se oferecer elementos adicionais que permitam ampliar o entendimento do processo de persistência e mudança desse sistema de informações; precisamente, pretende-se ampliar o entendimento de por qual razão a persistência dos sistemas de contabilidade gerencial predomina sobre a mudança, tal como evidenciado por estudos anteriores.

Não se pretende, neste ensaio, defender a superioridade de um paradigma institucional sobre um econômico neoclássico, ou vice-versa. Ao contrário, considera-se que cada um desses paradigmas cumpre um papel importante no entendimento dos processos de persistência e mudança dos sistemas de contabilidade gerencial, tratando uma dimensão específica desse processo. Como afirmam Lukka e Mouritsen (2002), é importante entender as noções epistemológicas de cada paradigma por meio de seus pressupostos e assim compreender tanto as contribuições quanto as limitações que esses paradigmas podem oferecer. Seguindo a linha de argumentação desses autores, o que este artigo representa é uma preferência por se deixar a ‘porta aberta para a heterogeneidade’ em pesquisa na contabilidade

gerencial, em vez de uma tendência para a homogeneidade, independente do paradigma sobre o qual se fundamenta.

Além desta introdução, este ensaio destaca a influência tanto do paradigma econômico neoclássico quanto do institucional sobre a pesquisa em contabilidade gerencial. Em seguida, discute o processo de persistência e mudança no ambiente organizacional e caracteriza o que são textos e sua influência sobre as organizações e a capacidade de agência. Por fim, são apresentadas evidências empíricas sobre o processo de persistência e mudança no âmbito dos sistemas de contabilidade gerencial e discute-se como esse processo pode ser descrito quando sistemas de contabilidade gerencial são interpretados como textos; seguindo-se as considerações finais deste estudo.

2 PESQUISA EM CONTABILIDADE GERENCIAL: PARADIGMA ECONÔMICO NEOCLÁSSICO VERSUS INSTITUCIONAL

O ímpeto para pesquisas em contabilidade gerencial decorre principalmente do interesse em se identificar as necessidades de informação dos gestores, assumindo-se que a contabilidade existe para fornecer informação útil para o processo de tomada de decisão dos usuários. Entretanto, Bromwich (1986) afirma que a contabilidade gerencial não é capaz de fornecer sua própria estrutura teórica como suporte para a realização de pesquisas empíricas.

Em consequência dessa limitação, diversos paradigmas têm sido utilizados como fonte de explicação para pesquisas empíricas em contabilidade gerencial (QUATTRONE; HOPPER, 2001). Assim, diante da ausência de uma estrutura teórica que suporte o desenvolvimento de pesquisas empíricas, a contabilidade gerencial busca apoio em outras disciplinas e, “[...] como o período de crescimento da pesquisa e prática em contabilidade gerencial coincidiu com a ‘idade de ouro da economia’, naturalmente essa disciplina se apresentou como o paradigma preferido pelos pesquisadores” (SCAPENS; ARNOLD, 1986, p. 91).

Como consequência, a teoria econômica neoclássica tem sido a abordagem sobre a qual a contabilidade, tradicionalmente, tem se estruturado (SCAPENS, 1994); especificamente, a teoria neoclássica da firma tem sido bastante utilizada pela contabilidade gerencial (SCAPENS; ARNOLD, 1986). A teoria neoclássica tem a racionalidade econômica como seu principal pressuposto em que o indivíduo busca maximizar a satisfação da utilidade, independentemente do efeito que outras variáveis possam ter (sociais, psicológicas ou institucionais). Um outro pressuposto dessa corrente é que o processo de produção de uma organização é determinado de maneira exógena pelo estado tecnológico assumido, não tendo a organização qualquer capacidade de atuar sobre esse estado. Um terceiro pressuposto diz respeito ao equilíbrio estático decorrente da interação entre consumidores e produtores (MORAES, 2001).

Embora a pesquisa econômica neoclássica tenha predominado na literatura contábil gerencial entre as décadas de 1930 e 1970 (HOPPER; OTLEY; SCAPENS, 2001, p. 267), é entre as décadas de 1950 e 1960 que se consolida, quando a pesquisa contábil gerencial passa a buscar pelas ‘melhores’ práticas, as quais permitam a obtenção de informações a um custo zero e de fácil acesso, em um ambiente de absoluta certeza e, portanto, permitindo a maximização do lucro (HORNGREN, 1986). Essa fase é denominada por Feltham (2005) como uma abordagem de engenharia em que se busca identificar as melhores características dos sistemas de contabilidade gerencial.

Entretanto, a partir da década de 1960, Feltham (2005) destaca o surgimento da pesquisa baseada em mercado de capitais, de modo que a predominância da teoria econômica impulsionou o desenvolvimento de uma abordagem positiva de pesquisa em contabilidade, o que fez desenvolver a Teoria Positiva da Contabilidade (WATTS; ZIMMERMAN, 1978, 1979).

Essa abordagem busca explicar e prever o efeito da informação contábil sobre o usuário, enfatizando a mensuração e a informação, sendo que suas principais direções são: relevância relativa da informação contábil e eficiência relativa dos mercados em termos de informações contábeis (DIAS FILHO; MACHADO, 2004). O que interessa agora é a identificação dos “motivos da escolha de um determinado procedimento contábil” (LOPES, 2002, p. 15).

A teoria positiva contábil assume que os agentes procuram maximizar seu bem-estar e que contratos são firmados entre agentes, sendo o principal papel dos sistemas de informação contábil o de minimizar custos contratuais (DIAS FILHO; MACHADO, 2004). A perspectiva positiva da contabilidade conduz ao seguinte entendimento de Ittner e Larcker (2002, p. 788):

[...] a meta primária da pesquisa em contabilidade gerencial deveria ser determinar quais (e sob quais circunstâncias) técnicas de contabilidade gerencial existentes ou emergentes atualmente funcionam na prática (i. e. seu uso cria valor econômico para os proprietários da organização ou valor para vários usuários).

No âmbito do paradigma neoclássico, especificamente em sua abordagem positiva, sistemas de contabilidade gerencial existem para fornecer informações que reduzam conflitos de agência decorrentes da assimetria de informação, sendo esses conflitos representados pela necessidade de um principal (acionista ou proprietário) em medir o desempenho de seus agentes (gestores) com a finalidade de definir sistemas de compensação (LAMBERT, 2001).

Desse modo, as características de sistemas de contabilidade gerencial mudarão quando não estiverem sendo capazes de reduzir a assimetria de informações, em outras palavras, os sistemas de contabilidade gerencial têm um problema a solucionar que é o de maximização da utilidade esperada do principal dada a existência de restrições, principalmente duas: a função utilidade dos agentes e a escolha de combinações de contratos e ações que sejam compatíveis com a função utilidade dos agentes (LAMBERT, 2001). Quando o sistema de contabilidade gerencial existente não é capaz de solucionar esse problema, mudanças podem ocorrer, seja em termos de inclusão de novas práticas, seja em termos das características da própria informação, tais como tempestividade, relevância etc.

A predominância do paradigma neoclássico em pesquisas de contabilidade gerencial passou a ser criticada por apresentar utilidade limitada para explicar processos de persistência e mudança que ocorrem nos sistemas de contabilidade gerencial (SCAPENS, 1994; BURNS; SCAPENS, 2000). Segundo Hopwood (1986), a contabilidade gerencial assume um papel atuante na mobilização de mudanças organizacionais, o que evidencia que sistemas de contabilidade gerencial deixam de ser vistos como elementos passivos na organização (MILLER, 1994). Nesse sentido, Bromwich (1986) afirma que mudanças ocorridas na contabilidade gerencial ao longo do tempo não apenas refletem mudanças organizacionais e sociais, mas também são vistas como causas de tais mudanças.

Ao longo dos últimos anos, outros paradigmas, além do econômico neoclássico, passaram a ser discutidos como úteis para o entendimento do processo de persistência e mudança dos sistemas de contabilidade gerencial (BAXTER; CHUA, 2003; COVALESKI; DIRSMITH; SAMUEL, 1996). Ao mesmo tempo, desenvolveu-se uma discussão em torno da homogeneidade ou heterogeneidade de pesquisa em contabilidade gerencial em que, de um lado, defende-se um único paradigma baseado na economia neoclássica (ZIMMERMAN, 2001), enquanto, de outro lado, sugere-se uma diversidade de paradigmas (LUKKA; MOURITSEN, 2002).

A existência de apenas um paradigma fundamentado na teoria econômica da firma direcionaria a pesquisa para questões relativas a ‘se’ a contabilidade gerencial funciona (LUKKA; MOURITSEN, 2002), o que seria medido por seu relacionamento com preço ou retorno de ações; enquanto a heterogeneidade direcionaria a pesquisa para a questão de

‘como’ a contabilidade gerencial funciona. Precisamente, Lukka e Mouritsen (2002, p. 808) mencionam que: “Ela [questão de pesquisa] focaria a atenção do pesquisador para a maneira que a (nova) contabilidade gerencial alcança um objetivo, como técnicas de contabilidade gerencial são desenvolvidas, como elas são mobilizadas e usadas e como elas são dispostas novamente”.

Dentre os paradigmas alternativos que conduzem à heterogeneidade de pesquisas em contabilidade gerencial, enfatizando a questão de ‘como’ esses sistemas de informação funcionam nas organizações, tem-se a teoria institucional. Miller (1994) argumenta que a contabilidade não poderia e não deveria ser estudada como uma prática organizacional dissociada do contexto social e institucional no qual está inserida.

Uma das idéias básicas que fundamenta a teoria institucional é que as instituições implicam a historicidade e o controle. Portanto, entender a institucionalização é entender como tipificações recíprocas de ações habituais foram construídas no curso de uma história compartilhada e como essa institucionalização implica um controle social. O mundo institucional exige legitimidade, isto é, modos pelos quais possa ser explicado e justificado. Outro ponto é que toda conduta institucionalizada envolve certo número de papéis, de modo que os papéis aparecem como representações institucionais e mediações de conjuntos de conhecimento institucionalmente objetivados (BERGER; LUCKMANN, 2004).

Meyer e Rowan (1991) mencionam que regras institucionalizadas são classificações construídas no seio da sociedade como tipificações ou interpretações recíprocas e que são tidas como certas ou são mantidas pela opinião pública ou pela força da lei. Para Scott (2001), a teoria institucional tem uma preocupação com a continuidade e a restrição na estrutura social e com a maneira pela qual atores individuais agem na criação, manutenção e transformação de instituições, sendo essas duas dimensões inter-relacionadas.

Machado-da-Silva, Fonseca e Crubellate (2005) consideram que a teoria institucional está situada em posição intermediária entre um determinismo e um voluntarismo da ação organizacional, tendo em vista que ela é formulada de acordo com a reciprocidade entre exigências internas e externas, a partir de escolhas guiadas pela interpretação intersubjetiva dos atores sociais sobre a racionalidade predominante no contexto social, caracterizando uma racionalidade limitada. Além disso, os autores afirmam que um dos principais elementos teóricos do processo de institucionalização é a noção de agência que pressupõe tanto a mudança quanto a persistência.

No âmbito da teoria institucional, sistemas de contabilidade gerencial poderiam ser entendidos em termos de um processo institucional, ou seja, o impacto que suas formas particulares provocam sobre as organizações e seus constituintes, em vez de se limitar a questões do provável efeito que provocam sobre a eficiência; tem-se ainda que mudanças organizacionais poderiam ser explicadas em termos de tendências isomórficas que incluem elementos que possuem um valor coletivo compartilhado, ou ainda, os sistemas de contabilidade gerencial poderiam ser entendidos como uma função cerimonial que legitima as organizações com os usuários místicos da informação contábil (MILLER, 1994).

Práticas de contabilidade gerencial são vistas como mitos racionais que conferem legitimidade social aos participantes organizacionais e suas ações (COVALESKI; DIRSMITH, 1983). Baxter e Chua (2003) argumentam que a emergência e predominância de práticas de contabilidade gerencial como mitos é atribuída não somente às exigências de imperativos técnicos, mas à existência de normas racionalizadas que especificam de uma maneira semelhante a regras os meios apropriados para perseguir tais imperativos.

A ênfase institucional direciona o foco para o caráter de rotina e institucionalização das práticas contábeis, em outras palavras, ela oferece uma base para entender essas práticas como rotinas institucionalizadas (aceitas sem discussão) e para explorar a interação entre a contabilidade e outras instituições sociais (SCAPENS, 1994). Carruthers (1995) reforça que a

visão institucional percebe as práticas contábeis como parte de um grande conjunto de aspectos que podem legitimar as organizações por meio da construção de uma aparência de racionalidade e eficiência.

Este estudo explora a abordagem institucional e foca sistemas de contabilidade gerencial como socialmente construídos nas organizações por meio de hábitos e rotinas, exercendo um papel de controle social sobre os atores organizacionais. Enquanto rotinas são entendidas como procedimentos utilizados dentro de certo período de tempo (BURNS; SCAPENS, 2000), hábitos envolvem os valores que definem os procedimentos selecionados.

3 PROCESSO DE PERSISTÊNCIA E MUDANÇA ORGANIZACIONAL

Em seu estudo, DiMaggio (1997) trata de cultura e cognição e menciona que cultura passa a ser entendida como fragmentada entre grupos e inconsistente entre suas manifestações, em outras palavras, cultura deixa de ser entendida como uma variável latente, coerente, integrada e passa a ser entendida como uma ‘caixa de ferramentas’ ou repertório, ou seja, um conjunto de coisas que é heterogêneo em conteúdo e função. A implicação principal dessa percepção de cultura é que cada indivíduo pode responder a uma mesma situação de maneira diferente em decorrência de estruturas cognitivas diferentes. Tais estruturas cognitivas são dependentes de elementos de tempo e espaço, ou seja, são dependentes dos valores sociais predominantes em um determinado momento e do espaço geográfico em que se encontrem.

DiMaggio (1997) discute dois mecanismos de cognição: automática e deliberada. O primeiro é implícito, não verbalizado e rápido. A cognição automática confia fortemente e não criticamente em esquemas disponíveis culturalmente, ou seja, estruturas de conhecimento que representam objetos e fornecem suposições ‘default’ sobre suas características, relações e conseqüências sob condições de informação incompleta. Esses esquemas são entendidos como representações do conhecimento e mecanismos de processamento de informações.

Por sua vez, a cognição deliberada é explícita, verbalizada e lenta. Dependendo da motivação, é possível pensar crítica e reflexivamente a respeito de modos programados de pensamento. Para DiMaggio, as pessoas mudarão para modos deliberados de pensamento quando: (i) sua *atenção* for atraída para um problema; (ii) forem fortemente *motivadas* a fazer isso por insatisfação com o *status quo* ou por aspectos morais de uma determinada questão; e (iii) ocorrerem *falhas nos esquemas* existentes em fornecer adequadamente novos estímulos. Desse modo, mudanças somente ocorrerão diante de cognição deliberada, enquanto que a cognição automática preserva a persistência das estruturas existentes.

Sob um ponto de vista organizacional, mudanças ocorrem em conseqüência de pressões isomórficas decorrentes de: (i) forças coercitivas – padronizações semelhantes são impostas às organizações; (ii) mimetismo – organizações se espelham em outras organizações de seu campo para lidar com a incerteza; e (iii) pressões normativas – a profissionalização leva a uma homogeneização das idéias dos dirigentes (DIMAGGIO; POWELL, 1991).

Scott (2001) menciona que a ênfase em mudança institucional ocorre quando a atenção é direcionada para o exame de como um conjunto de crenças, normas e práticas sofrem ataques, perdem legitimação ou caem em desuso. Por outro lado, Scott menciona que estruturas persistem somente na extensão em que os atores são capazes de, continuamente, produzi-las e reproduzi-las. Seguindo, Scott argumenta que a mudança é representada por um processo de desinstitucionalização de estruturas existentes, que representa um processo de enfraquecimento e desaparecimento de instituições.

Scott (2001) menciona ainda que as sementes da mudança estão alojadas dentro (tensões internas) e fora (tensões externas) das instituições. A criação de tensões internas ocorre quando: i) regras gerais são aplicadas a situações específicas, devendo ser adaptadas e alteradas de tal forma que, ao longo do tempo, as regras possam evoluir e erodir; ii) estruturas

regulativas, normativas e cognitivas saem do seu alinhamento; e iii) há esquemas cognitivos diferentes, propiciando interpretações diferentes. A criação de tensões externas ocorre quando: i) múltiplas instituições se sobrepõem; e ii) condições ambientais podem mudar fazendo com que as instituições atuais se tornem vulneráveis à mudança.

Segundo Oliver (1992), são três as causas da desinstitucionalização: i) funcionais – problemas percebidos nos níveis de desempenho associados com práticas institucionais; ii) políticas – mudanças nos interesses e distribuições de poder subjacentes que suportam arranjos institucionais existentes; e iii) sociais – diferenciação de grupos e existência de crenças e práticas heterogêneas divergentes ou discordantes. Portanto, Oliver adiciona um elemento econômico de relação custo x benefício à discussão de processos de persistência e mudança no âmbito da teoria institucional.

De modo geral, os estudos de DiMaggio e Powell (1991), Scott (2001) e Oliver (1992) procuram explicar as causas para que mudanças organizacionais ocorram, seja enfatizando pressões isomórficas, tensões internas ou externas, ou ainda, pressões funcionais, políticas ou sociais, e que na ausência das referidas forças, as estruturas organizacionais persistiriam ao longo do tempo. Entretanto, do mesmo modo que é importante compreender as forças que levam ao processo de mudança organizacional, é relevante aprofundar no entendimento dos fatores que levam à persistência das estruturas organizacionais. Tal entendimento se torna ainda mais relevante para a pesquisa em contabilidade gerencial quando se percebe que a persistência das práticas de contabilidade gerencial tem predominado quando comparada com a inclusão de novas práticas. O conceito de textos no âmbito organizacional pode ser útil como uma referência para o referido entendimento.

4 TEXTO, ORGANIZAÇÃO E AGÊNCIA

Este tópico se fundamenta principalmente no estudo de McPhee (2004) que trata três concepções ligadas: (i) texto; (ii) organização; e (iii) agência. Em seu estudo, McPhee (2004) é influenciado pela teoria da estruturação e por um interesse em analisar a constituição de estruturas organizacionais formais usando suposições e conceitos centrais estruturalistas.

Sobre a teoria da estruturação, Cohen (1999) menciona que a concepção de ação resiste às polaridades do determinismo total e da liberdade total, ao mesmo passo que preserva as possibilidades entre esses dois extremos. Cohen menciona que o conceito de instituições sociais na teoria da estruturação refere-se especificamente às práticas rotinizadas que são executadas ou reconhecidas pela maioria dos membros de uma coletividade. Ainda sobre a teoria da estruturação, Cohen (1999) argumenta que a padronização das relações nas coletividades é constituída por práticas inter-relacionadas reproduzidas através do tempo e do espaço em variados locais. Cohen (1999) ressalta uma distinção básica entre dois modos de integração na coletividade: i) social – reciprocidades das práticas no nível da interação face a face; e ii) de sistemas – relações recíprocas entre os que estão fisicamente ausentes. Em ambos os casos, textos cumprem um papel.

Ainda no âmbito da teoria da estruturação, Machado-da-Silva, Fonseca e Crubellate (2005), tratando da interdependência entre estruturas e ações sociais, afirmam que estruturas são referências que permanecem virtuais e latentes até o momento em que alguma prática social ocorre, tornando-se tanto meio como resultado dela. Os autores consideram que, sob esse ponto de vista, três questões se destacam: (i) agência e estrutura se pressupõem mutuamente, (ii) estruturas sociais e, em consequência, regras, normas e padrões de cognição devem ser considerados como capazes tanto de restringir quanto de possibilitar a ação e (iii) o processo de institucionalização não pode ser plenamente apreendido sem que a interpretação da ação seja evidenciada como o aspecto que possibilita o seu desenvolvimento – interpretação é o que desencadeia a reciprocidade entre estrutura e agência.

Para Machado-da-Silva, Fonseca e Crubellate (2005), uma prática institucionalizada permanece em estado de equilíbrio provisório e dinâmico. Quanto maior for o seu grau de institucionalização, menor a probabilidade de que seja bruscamente modificada, por outro lado, mesmo uma prática altamente institucionalizada não é imutável no transcorrer do tempo, já que ela sempre estará vindo à tona no contexto das interações sociais. Essa prática pode ser justamente representada por um texto ou, especificamente, por práticas de contabilidade gerencial.

Retornando a McPhee (2004) e à noção de texto, esse autor parte de duas suposições básicas. A primeira é que definições e conceituações técnicas são arbitrárias e sob o controle do teórico, o que não exclui as conseqüências decorrentes de escolhas conceituais. A segunda é que a análise se inicia ao se examinar os conceitos de textos e organização que são usados como um padrão para organizar importantes distinções envolvidas nos conceitos de texto e agência. Nesse sentido, McPhee (2004) inicia sua discussão em torno de definições e propriedades dos textos. O autor busca apresentar certas distinções que, em sua concepção, ajudam no entendimento do papel de textos em constituir organizações. Ele começa dando atenção ao conceito de texto, afirmando serem os termos mais genéricos, para texto, os seguintes: i) um rótulo para um meio; ou ii) um termo que se refere a um conjunto de textos.

McPhee (2004) apresenta certas propriedades dos textos. Uma primeira propriedade é que o texto é composto de sinais ou símbolos, especialmente palavras e números, sendo essa propriedade importante para análise organizacional por existir um número de habilidades e tecnologias simbólicas disponíveis para uso com correntes de símbolos, destacando-se a contabilidade, sendo que as formulações simbólicas podem ter aplicação reflexiva em outras realidades organizacionais. O texto também tem uma espécie de permanência, sendo essa propriedade importante para as organizações por diversos aspectos – p.ex. registro e inscrição. Ainda, o texto tem certo nível de estrutura coerente, sendo coerente no sentido de ser assim o suficiente para ser útil na práxis diária e organizacional, ao invés de completamente consistente e auto-suficiente.

Diante desse entendimento de textos, McPhee (2004) discute as propriedades e os aspectos das organizações. Precisamente, o autor se volta para a explicação das propriedades e poderes que são importantes para explicar a relevância de textos para as organizações. Primeiro, ele destaca que as organizações são compostas de pessoas que impõem e vivenciam relações e interações entre elas mesmas como membros dessa organização, de modo que elas podem usar textos como guias duradouros para ação através de mudanças ou contextos dispersos, tanto geográfica quanto temporalmente. Em seqüência, tem-se que a organização é um sistema de relações entre seus membros e essas relações têm propriedades que o autor caracteriza como podendo ser um fardo. Em conjunto, essas duas propriedades dão ao texto uma importância especial como o meio para prescrever relações organizacionais. McPhee (2004) afirma que os termos simbólicos dos textos estabelecem o vocabulário para negociações de poder dentro e fora da organização.

Um terceiro aspecto mencionado por McPhee (2004) é que organizações são *multi-site*, o que somente é possível devido à existência de textos. Diante disso, textos podem ser escritos em alguns *sites* para controlar outros *sites*. Isso não implica que o significado atribuído por um texto em um *site* será o mesmo atribuído em outro *site*. Outro aspecto é que uma organização é um sistema social capaz de se suportar no tempo e no espaço e que faz isso por meio do monitoramento reflexivo da reprodução do sistema e da articulação de história discursiva.

McPhee (2004) afirma que a organização, como uma forma social, é um lócus especial de reflexividade institucional, que significa o uso regular do conhecimento sobre a vida social como um recurso para guiar e mesmo constituir a ordem social. As organizações incorporam o princípio da reflexividade institucional para se suportar no tempo e no espaço, isto é, para

separar conexões tradicionais de tempos e espaços e reintegrá-las de uma maneira reflexiva. Por fim, McPhee (2004) discute os aspectos relativos à agência. O autor afirma que a discussão de organização e propriedades do texto tem implicações para a conceituação de agência, segundo o modelo de estratificação desenvolvido por Giddens.

Esse modelo de estratificação enfatiza seis aspectos de agência: três níveis de consciência e três processos característicos. Os níveis de consciência incluem: (i) *consciência discursiva* de fatos aprendidos ou processados lingüisticamente; (ii) *consciência prática* de implicações tácitas e de como ‘fazer mais do que é possível ser dito’; e (iii) *inconsciência* que envolve inseguranças ontológicas barradas pela inconsciência para evitar a paralisia de ações.

Os três processos básicos incluem: (i) *monitoramento reflexivo* – uma direção intermitente de ação que alcança conformidade de propósitos na consciência; (ii) *racionalização* – poder contínuo para render as ações objetivas por meio de explicações ou rotinas lingüísticas e para ligar ao conhecimento mútuo dos outros; e (iii) *motivação* de conformidade a rotinas mutuamente conhecidas e exigências sem significado.

McPhee (2004) afirma então que a teoria da estruturação se apóia sobre um argumento de que esses aspectos são suficientes para garantir a habilidade de agir, além de serem suficientes para garantir o poder do agente em criar e usar textos de maneira que contribui para a constituição de organizações e que este sentido de agência deve ser caracterizado como internalista, por articular poderes característicos dos agentes humanos, socialmente capazes.

McPhee (2004) considera que um desafio mais amplo do modelo estruturalista de agência é o de reconhecer o contexto e as relações de outros agentes. Ele conclui que deve ser retido um conceito de agência que inclui poderes interpretativos para forjar e entender textos e que conte para o completo conjunto de processos de comunicação organizacional. Diante desse entendimento de textos e de suas propriedades, o ponto que se enfatiza é como sistemas de contabilidade gerencial podem ser interpretados a partir dessa concepção.

5 PROCESSO DE PERSISTÊNCIA E MUDANÇA NOS SISTEMAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Sistemas de contabilidade gerencial vêm continuamente sofrendo mudanças em termos de sua ênfase e das práticas empregadas. A Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants* – IFAC), por meio do pronunciamento *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1, 1998), realizou uma análise da evolução e mudança na contabilidade gerencial, identificando os estágios apresentados no Quadro 1.

Estágio 1	Foco na determinação de custos e controle financeiro, através do uso de orçamentos e tecnologias de contabilidade de custos.
Estágio 2	Foco no fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial, através do uso de tecnologias, tais como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade.
Estágio 3	Atenção na redução de desperdício dos recursos utilizados nos processos da empresa, através do uso da análise de processos e tecnologias de gerenciamento de custos.
Estágio 4	Atenção na geração de valor através do uso efetivo de recursos, de tecnologias que examinam os direcionadores de valor para o cliente e para o acionista, e de inovação organizacional.

Quadro 1 - Estágios da Contabilidade Gerencial – IMAP 1 (IFAC, 1998).

Segundo esse pronunciamento, “[...] cada estágio representa uma adaptação a um novo conjunto de condições com o qual as organizações se deparam [...]”. Assim, considera-se que “Cada estágio é uma combinação do velho com o novo, sendo o velho remodelado para se encaixar ao novo, de maneira que haja uma adaptação ao conjunto de condições atuais do ambiente gerencial” (IMAP 1, IFAC, 1998).

Entretanto, um dos principais marcos em pesquisa relativa a processos de persistência e mudança no âmbito da contabilidade gerencial foi a publicação do livro *Relevance Lost* de

Johnson e Kaplan (1991). Esses autores manifestaram que, diante de um novo ambiente caracterizado por rápidas mudanças tecnológicas, forte competição doméstica e global, além do aumento da capacidade de processamento de informações, os sistemas de contabilidade gerencial não forneciam informações úteis e tempestivas para o controle de processos, a apuração dos custos dos produtos e a avaliação de desempenho.

Em função desse ambiente, Johnson e Kaplan (1991, p. xii) decretaram a perda de relevância dos sistemas existentes de contabilidade gerencial, afirmando que: “A obsolescência dos sistemas existentes, combinada com extraordinários desafios tecnológicos e competitivos, requer que todas as organizações reexaminem suas práticas existentes.”

Fundamentalmente, Johnson e Kaplan (1991) afirmavam que os sistemas existentes de contabilidade gerencial precisavam mudar para permanecerem úteis aos usuários em termos do fornecimento de informações que influenciassem o processo de tomada de decisão dos gestores, tendo a busca por eficiência como seu fim último.

Desse modo, era de se esperar, na seqüência do ‘desabafo’, que novos sistemas de contabilidade gerencial fossem desenvolvidos e que eles estivessem associados com ‘melhor’ desempenho. Essa expectativa provavelmente direcionou a pesquisa para o entendimento de mudanças nas práticas empregadas pela contabilidade gerencial (ITTNER; LARCKER, 2001).

Entretanto, ao contrário da expectativa, o que se percebeu foi que o desenvolvimento de novas práticas de contabilidade gerencial não tem sido bem sucedido (SCAPENS; ROBERTS, 1993; GRANLUND, 2001; KASURINEN, 2002). Esses estudos demonstram que existe uma tendência à persistência dos sistemas existentes de contabilidade gerencial. Além disso, tem-se uma tendência à homogeneização ou, como afirmam Granlund e Lukka (1998), uma tendência para desenhos e idéias gerais dos sistemas de contabilidade gerencial convergirem.

Outro ponto é que pesquisas em contabilidade gerencial demonstraram que a taxa de implementação de práticas tradicionais (p.ex. custeio por absorção e orçamento) tem sido mais alta do que de práticas desenvolvidas recentemente (p.ex. custeio por atividades, *balanced scorecard*), além das organizações obterem benefícios maiores das práticas tradicionais (CHENHALL; LANGFIELD-SMITH, 1998). Tem-se ainda que as mudanças nessas práticas ocorrem apenas lentamente (SCAPENS, 1994; BURNS; SCAPENS, 2000).

Em conjunto, esses estudos demonstram que não apenas a persistência dos sistemas de contabilidade gerencial predomina sobre a mudança, mas também que essas mudanças, quando ocorrem, não necessariamente estão relacionadas com maior eficiência. Diante disso, é que se pretende, neste ensaio, explorar o papel dos sistemas de contabilidade gerencial como textos compostos de sinais e símbolos que, se institucionalizados, podem ser utilizados como mecanismos de controle social.

6 INTERPRETANDO SISTEMAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL COMO TEXTOS

Miller (1994) menciona que, ao se perceber a contabilidade como uma prática social e institucional, três aspectos distintivos emergem: (i) há uma ênfase em tratar a contabilidade como uma tecnologia, ou seja, uma maneira de intervir, um dispositivo para atuar sobre as atividades, os indivíduos e os objetos de tal maneira que o mundo pode ser transformado; (ii) há uma ênfase sobre a linguagem complexa e os significados intrínsecos da contabilidade, de modo que práticas contábeis incluem representações e vocabulários discursivos particulares e é através desses significados que elas são incorporadas com uma significação que vai além da tarefa para a qual são aplicadas; e (iii) procura-se atrair a atenção para os modos em que o domínio ‘econômico’ é constituído e reconstituído pelas mudanças das práticas de cálculo que fornecem um conhecimento desse domínio. Miller (1994, p. 4) assim se pronuncia:

[...] ao transformar os fluxos físicos das organizações em fluxos financeiros, a contabilidade cria um campo particular de cálculo econômico a partir dos quais julgamentos podem ser feitos, ações podem ser tomadas ou justificadas, políticas podem ser sugeridas e disputas podem ser geradas e adjudicadas.

Hoskin e Macve (1994) partem de um questionamento a respeito do *gap* entre a invenção das partidas dobradas e o significado moderno de contabilidade. Os autores argumentam que explicações que se fundamentem exclusivamente em termos de utilidade econômica são inadequadas, tendo em vista que não tem ainda se estabelecido uma clara ligação entre o uso da contabilidade e a melhoria da tomada de decisão econômica racional.

Os autores propõem que a contabilidade seja entendida como uma forma de escrever e examinar. Ela então passa a ser vista como uma “[...] tecnologia que escreve valor e apresenta neste escrito um espaço para exame – seja em termos de fluxos físicos, valores monetários ou desempenho humano, de eventos passados, estados presentes e possibilidades futuras” (1994, p. 67).

Hoskin e Macve (1994, p. 70) mencionam que a estruturação do real está crescentemente dominada por dois princípios: ‘gramatocentrismo’ e ‘calculabilidade’. O primeiro “[...] denota a maneira em que poder e conhecimento são exercidos através da escrita”, seja em forma de textos, dados, modelos, orçamentos, contas etc. O segundo denota a ausência de qualidade que não possa, em princípio, ser quantificada. Os autores afirmam que em um mundo onde esses princípios “[...] são amplamente disseminados, a contabilidade tem descoberto um novo poder para ser mais que apenas uma tecnologia mensurando e registrando transações e fluxos de mercadorias e dinheiro” (HOSKIN; MACVE, 1994, p. 70).

A contabilidade se torna um modo privilegiado de mensurar e re-estruturar o homem como uma ‘pessoa calculável’ (MILLER; O’LEARY, 1994). Além disso, ela cumpre um papel estratégico no desenvolvimento de um tipo de gramatocentrismo de gerenciar pelos números.

É diante da percepção de que sistemas de contabilidade gerencial possuem significado além do técnico, envolvendo os princípios do gramatocentrismo e da calculabilidade, sendo entendidos como uma linguagem complexa que constitui e reconstitui o domínio econômico por meio de um gerenciamento pelos números, que podem ser interpretados como textos, portanto, podem ser utilizados como mecanismos de controle social.

Voltando às suposições de McPhee (2004), a definição da estrutura dos sistemas de contabilidade gerencial para, por exemplo, apuração do lucro do exercício, é arbitrária, embora essa definição apresente conseqüências nas dimensões técnica, social e institucional. Outro exemplo diz respeito à escolha de quais medidas de desempenho incluir no orçamento e que servirão de base para controle do comportamento dos gestores na medida em que possibilita tanto o acompanhamento de seu desempenho quanto sua remuneração.

Embora essa escolha seja arbitrária, suas conseqüências nas diferentes dimensões podem ser percebidas: na dimensão técnica, a escolha de quais medidas de desempenho incluir direciona a atenção dos gestores para atividades relacionadas que afetam as referidas medidas de desempenho (KERR, 1975; HOLMSTROM, 1979); na dimensão social, tem-se que com base no desempenho obtido pelos gestores em relação às medidas de desempenho priorizadas, os proprietários tomam decisões, tais como, promoção, demissão e definição de novas metas de desempenho e novos níveis de remuneração (HANNAN, 2005; HOPPE; MOERS, 2007); na dimensão institucional, a decisão de quais medidas de desempenho incluir pode representar um processo cerimonial cuja conseqüência é mostrar racionalidade (MEYER; ROWAN, 1991), por exemplo, ao se incluir medidas de desempenho que são valorizadas pelos agentes externos à organização.

Quanto às propriedades apresentadas pelos textos, pode-se afirmar que sistemas de contabilidade gerencial: (i) são compostos de sinais ou símbolos representados por números, quando se trata de relatórios gerenciais, e também por palavras, quando são oferecidos comentários ou informações adicionais; (ii) representam uma das práticas cuja permanência é mais sentida, tendo em vista que seus registros históricos têm um papel fundamental para decisões futuras, além de servirem como base para a realização de auditoria, entendida como sendo “[...] uma base para re-configuração de relações sociais e organizacionais, quase independentemente de qualquer eficácia técnica demonstrável” (POWER, 1994, p. 299); e (iii) apresentam uma coerência no sentido de sua estrutura e dos relatórios gerenciais elaborados, sendo útil para a prática diária e organizacional, de modo que sistemas de contabilidade gerencial somente se desenvolvem nas organizações diante da percepção de que são úteis.

Em termos dos aspectos e propriedades das organizações, enquanto interpretados como textos, sistemas de contabilidade gerencial servem como guias duradouros que permitem a interação e a existência de relações entre os membros organizacionais, por meio de relatórios gerenciais que possibilitam que um gestor apresente os resultados de seu departamento para outros membros organizacionais. Adicionalmente, eles permitem que a ação organizacional possa ocorrer através de contextos dispersos, geográfica e temporalmente, de modo que mesmo gestores localizados distantes geograficamente podem apresentar seus relatórios gerenciais, tanto em termos do passado, quanto do presente e das projeções. Usando uma vez mais o exemplo do orçamento, sua utilização permite que subordinados evidenciem seu desempenho a superiores hierárquicos, atual e evolução, seja em se tratando de relações entre membros de um mesmo departamento, de diferentes departamentos ou diferentes filiais. Tal evidenciação, por sua vez, permite a superiores hierárquicos a tomada de decisões relativas, por exemplo, à alocação de recursos entre diferentes projetos, departamentos ou filiais (BRUGGEN; LUFT, 2008), permitindo o controle quanto à utilização dos recursos e priorização de metas.

Ainda no nível organizacional, se os termos simbólicos dos textos estabelecem o vocabulário para negociações de poder dentro e fora da organização, então sistemas de contabilidade gerencial podem ser entendidos como um elemento organizacional a partir do qual relações de poder são estabelecidas. Por exemplo, a definição de se o processo orçamentário será participativo e, no caso de ser participativo, se ele será iniciado a partir dos níveis inferiores ou se será determinado pela cúpula administrativa. No caso de sistemas de desempenho e remuneração, em termos de quais dimensões de desempenho serão analisadas e a definição da participação de cada membro nos resultados obtidos.

Tem-se também, no nível organizacional, que sistemas de contabilidade gerencial podem ser utilizados como mecanismos de controle social entre diferentes *sites*. Precisamente, podem ser estabelecidos sistemas de incentivo e remuneração ou, nos termos de Miller e O’Leary (1994), podem ser desenvolvidas formas de governar as pessoas dentro das organizações, que permitam que um *site* seja controlado por outros *sites*, ainda que dispersos geograficamente.

Quanto à última propriedade das organizações, relativa à reflexividade institucional e aos elementos com os quais está envolvida, tem-se que sistemas de contabilidade gerencial podem cumprir o papel de monitoramento reflexivo. Assim, quando se pensa em vigilância, os relatórios gerenciais permitem que membros organizacionais sejam constantemente supervisionados, tendo-se, por exemplo, o uso do orçamento e a comparação do orçado com o realizado. Tal aspecto pode justificar o amplo uso do orçamento, mesmo diante de diversos problemas relacionados com essa prática de contabilidade gerencial (COVALESKI et al., 2003).

Por fim, têm-se os aspectos relativos à agência que estão relacionados ao modo de interpretação dos textos e que, portanto, já não se referem ao papel que sistemas de contabilidade gerencial podem cumprir, mas ao modo pelo qual são compreendidos, em termos dos níveis de consciência, e às características da agência, em termos de seus processos básicos. Como afirma McPhee (2004), os aspectos relativos à agência são suficientes para contar para o poder do agente em criar e usar textos, de maneira que contribuem para a constituição de organizações.

Em síntese, sistemas de contabilidade gerencial, enquanto interpretados como textos, cumprem papéis organizacionais que estão além de sua dimensão técnica ou utilidade econômica. Esses papéis estão relacionados com a capacidade que os sistemas de contabilidade gerencial têm de servir como um mecanismo de controle social por meio de seus relatórios gerenciais. Considerando os exemplos utilizados anteriormente, o uso do orçamento como controle social se dá em diversas dimensões, definindo metas priorizadas pelos proprietários, acompanhando o alcance dessas metas e remunerando ou penalizando membros organizacionais (HANNAN, 2005; HOPPE; MOERS, 2007). Sistemas de mensuração de desempenho e remuneração também cumprem um papel de controle social ao indicar quais as dimensões de desempenho que serão priorizadas, servir como parâmetro para definição do nível de esforço os membros organizacionais vão alocar em suas atividades e motivar gestores no alcance de suas metas (KERR, 1975; HOLMSTROM, 1979; HANNAN, 2005; BONNER; SPRINKLE, 2002).

Precisamente, o processo de persistência e mudança dos sistemas de contabilidade gerencial pode ser entendido a partir das propriedades apresentadas por textos, especificamente, a tendência para homogeneidade dos sistemas de contabilidade gerencial decorre de seu caráter de permanência, em vista de seus registros históricos. Desse modo, a substituição de uma prática por outra, por exemplo, um sistema de custeio por absorção por um sistema de custeio por atividades, faria com que a organização perdesse sua referência histórica de apuração de custos. Outro exemplo seria a substituição de uma medida de desempenho financeira por outra não-financeira que também dificultaria o acompanhamento da evolução e comparabilidade ao longo do tempo do desempenho dos gestores.

No nível organizacional, se sistemas de contabilidade gerencial podem ser utilizados como um mecanismo de controle social entre diferentes *sites*, então, em um primeiro momento, não interessa a eficiência de uma ou outra prática. O que irá determinar a substituição de uma prática de contabilidade gerencial por outra é se a prática atual perder sua capacidade de cumprir seu papel como mecanismo de controle social. Assim, na medida em que a utilização de uma medida de desempenho financeira não está sendo mais capaz de direcionar a atenção dos gestores para as atividades que são congruentes com as expectativas dos proprietários, medidas não-financeiras de desempenho se tornam relevantes e podem ser incluídas nos sistemas de mensuração de desempenho e remuneração como forma de tornar mais congruente a alocação de esforços dos gestores (HEMMER, 1996; SLIWKA, 2002).

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este ensaio procurou analisar os processos de persistência e mudança dos sistemas de contabilidade gerencial tendo por referência um paradigma institucional. O objetivo principal foi incorporar uma dimensão institucional, em contraposição ao paradigma econômico predominante, enfocando os sistemas de contabilidade gerencial como textos que são utilizados com a finalidade de controle social. A contribuição esperada deste trabalho é a adição de novos *insights* conceituais, visando ampliar o entendimento do processo de persistência e mudança dos sistemas de contabilidade gerencial, em especial, o entendimento dos motivos que levam à existência de uma predominância da persistência desses sistemas.

A questão que direcionou este ensaio foi: se sistemas de contabilidade gerencial podem ser entendidos como textos, como pode ser descrito o processo de persistência e mudança desses sistemas? Diante da análise desenvolvida, pode-se afirmar que, ao se interpretar sistemas de contabilidade gerencial como textos compostos de sinais e símbolos, já não é possível considerar tais sistemas apenas em termos de sua utilidade econômica. Além desse papel, parece importante considerar o papel que esses sistemas cumprem como mecanismo de controle social por meio dos relatórios gerenciais.

Processos de persistência e mudança, sob esse ponto de vista, passam a ser entendidos a partir de uma propriedade dos textos relativa à tendência para homogeneidade dos sistemas de contabilidade gerencial em decorrência de seu caráter de permanência que, por sua vez, resulta de seus registros históricos. Assim, a substituição de uma prática de contabilidade gerencial por outra poderia implicar uma perda de referência histórica para a organização, o que não seria preferido em comparação à persistência dessa prática.

Tem-se ainda que, em um nível organizacional, se sistemas de contabilidade gerencial podem ser utilizados como um mecanismo de controle social entre diferentes *sites*, então, em um primeiro momento, não interessa a eficiência de uma ou outra prática em termos de seu relacionamento com o preço ou o retorno das ações. O que irá determinar a substituição de uma prática de contabilidade gerencial por outra é se a prática atual perdeu ou está perdendo sua capacidade de cumprir seu papel como mecanismo de controle social.

Reforça-se que, neste estudo, não está se defendendo a primazia teórica de um paradigma institucional sobre um econômico para estudar processos de persistência e mudança de sistemas de contabilidade gerencial. Ao contrário, considera-se que cada paradigma tem o seu lugar e pode oferecer contribuições para o entendimento desses processos. Tal fato não exclui a possibilidade de que, em determinadas organizações ou campos organizacionais, um determinado paradigma pode predominar e ter um maior poder explicativo em comparação a outros paradigmas. Esse aspecto pode representar um direcionamento para futuras pesquisas.

REFERÊNCIAS

- BAXTER, J.; CHUA, W. F. Alternative management accounting research – whence and whither. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28, p. 97-126, 2003.
- BERGER, P. L.; LUCKMANN, T. *A construção social da realidade*. 24 ed. Petrópolis: Vozes, 2004.
- BONNER, S. E.; SPRINKLE, G. B. The effects of monetary incentives on effort and task performance: theories, evidence, and a framework for research. *Accounting, Organizations and Society*, v. 27, p. 303-345, 2002.
- BRUGGEN, A.; LUFT, J. Capital rationing, competition, and misrepresentation in budget forecasts. *Working Paper*, 2008.
- BURRELL, G.; MORGAN, G. *Sociological paradigms and organisational analysis: elements of sociology of corporate life*. London: Heinemann, 1979.
- BROMWICH, M. Management accounting research: the state of the art. In: BROMWICH, M.; HOPWOOD, A. G. (edits.). *Research and current issues in management accounting*. London: Pitman, 1986. p. 217-231.

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

CARRUTHERS, B. C. Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*, v. 20, n. 4, p. 313-328, 1995.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, v. 23, n. 5, p. 243-264, 1998.

COHEN, I. J. Teoria da estruturação e práxis social. In: GIDDENS, A.; TURNER, J. *Teoria social hoje*. São Paulo: Editora UNESP, 1999. p. 393-446.

COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W. Budgeting as a Means for Control and Loose Coupling. *Accounting, Organizations and Society*, v. 8, n. 4, p. 323-340, 1983.

COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W.; SAMUEL, S. Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research*, v. 8, 1996.

COVALESKI, M. A.; EVANS III, J. H.; LUFT, J. L.; SHIELDS, M. D. Budgeting research: three perspectives and criteria for selective integration. *Journal of Management Accounting Research*, v. 15, p. 3-49, 2003.

DIAS FILHO, J. M.; MACHADO, L. H. B. Abordagens da pesquisa em contabilidade. In: IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A. B. (cords.). *Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2004. p. 15-69.

DIMAGGIO, P. Culture and cognition. *Annual Review of Sociology*, v. 23, p. 263-287, 1997.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. In: POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. J. *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: The University of Chicago Press, p. 63-82, 1991.

FELTHAM, G. A. Information economics and management accounting: a brief personal perspective. *Journal of Management Accounting Research*, v. 17, p. 145-152, 2005.

FIELDS, T. D.; LYS, T. Z.; VINCENT, L. Empirical research on accounting choice. *Journal of Accounting and Economics*, v. 31, p. 255-307, 2001.

GRANLUND, M. Towards explaining stability in and around management accounting systems. *Management Accounting Research*. v. 12, p. 141-166, 2001.

GRANLUND, M.; LUKKA, K. It's a Small World of Management Accounting Practices. *Journal of Management Accounting Research*, v. 10, p. 185-211, 1998.

KERR, S. On the folly of rewarding A, while hoping for B. *Academy of Management Journal*, v. 18, n. 4, p. 769-783.

- HANNAN, R. L. The combined effect of wages and firm profit on employee effort. *The Accounting Review*, v. 80, n.1, p. 167-188, 2005.
- HEMMER, T. On the design and choice of “modern” management accounting measures. *Journal of Management Accounting Research*, v. 8, p. 87-116, 1996.
- HOLMSTROM, B. Moral hazard and observability. *The Bell Journal of Economics*, v. 10, n. 1, p. 74-91, 1979.
- HOPPE, F.; MOERS, F. Bonus contract, private information, and CEO turnover. *Working Paper*, 2007.
- HOPPER, T.; OTLEY, D.; SCAPENS, R. W. British management accounting research: whence and whither: opinions and recollections. *British Accounting Review*, v. 33, p. 263-291, 2001.
- HOPWOOD, A. G. Management accounting and organizational action: an introduction. In: BROMWICH, M.; HOPWOOD, A. G. *Research and current issues in management accounting*. London: Pitman, 1986. p. 9-30.
- HORNGREN, C. T. Cost management accounting: yesterday and today. In: BROMWICH, M.; HOPWOOD, A. G. *Research and current issues in management accounting*. London: Pitman, p. 31-43, 1986.
- HOSKIN, K.; MACVE, R. Writing, examining, disciplining: the genesis of accounting’s modern power. In: HOPWOOD, A. G.; MILLER, P. (edits.). *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge: Cambridge University Press, 1994. p. 67-97.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). *International Management Accounting Practice I*. March, 1998.
- ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, v. 32, p. 349-410, 2001.
- ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Empirical managerial accounting research: are we just describing management consulting practice? *The European Accounting Review*, v. 11, n. 4, p. 787-794, 2002.
- JOHNSON, H.; KAPLAN, R. S. *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. 2 ed. Boston: Harvard Business School Press, 1991.
- KASURINEN, T. Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation. *Management Accounting Research*, v. 13, n. 3, p. 323-343, 2002.
- LAMBERT, R. A. Contracting theory and accounting. *Journal of Accounting and Economics*, v. 32, p. 3-87, 2001.
- LOPES, A. B. *A informação contábil e o mercado de capitais*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

LUKKA, K.; MOURITSEN, J. Homogeneity or heterogeneity of research in management accounting? *The European Accounting Review*, v. 11, n. 4, p. 805-811, 2002.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; FONSECA, V. S. DA; CRUBELLATE, J. M. Estrutura, agência e interpretação: elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização. *Revista de Administração Contemporânea*, 1. ed. esp., v. 9, p. 09-39, 2005.

MCPHEE, R. D. Text, agency and organizations in the light of structuration theory. *Organization*, v. 11, n. 3, p. 355-372, 2004.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. In: POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. J. *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: The University of Chicago Press, p. 41-62, 1991.

MILLER, P. Accounting as social and institutional practice: an introduction. In: HOPWOOD, A. G.; MILLER, P. (edits.). *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge: Cambridge University Press, p. 1-39, 1994.

MILLER, P.; O'LEARY, T. Governing the calculable person. In: HOPWOOD, A. G.; MILLER, P. (edits.). *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge: Cambridge University Press, 1994. p. 98-115.

MORAES, M. R. *As relações intergovernamentais na República Federativa da Alemanha: uma análise econômico-institucional*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001.

OLIVER, C. The antecedents of desinstitutionalization. *Organization Studies*, v. 13, n. 4, p. 563-588, 1992.

POWER, M. The audit society. In: HOPWOOD, A. G.; MILLER, P. (edits.). *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge: Cambridge University Press, 1994. p. 299-316.

QUATTRONE, P.; HOPPER, T. What does organizational change mean? Speculations on a taken for granted category. *Management Accounting Research*, v. 12, p. 403-435, 2001.

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

SCAPENS, R. W.; ARNOLD, J. Economics and management accounting research. In: BROMWICH, M.; HOPWOOD, A. G. (edits.). *Research and current issues in management accounting*. London: Pitman, 1986. p. 78-102.

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

SCOTT, W. R. *Institutions and organizations*. 2. ed. Thousand Oaks: Sage, 2001.

SLIWKA, D. On the use of nonfinancial performance measures in management compensation. *Journal of Economics & Management Strategy*, v. 11, n. 3, p. 487-511, 2002.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses. *The Accounting Review*, v. LIV, n. 2, p. 273-305, 1979.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. Positive accounting theory. *The Accounting Review*, v. 65, n. 1, p. 131-156, 1990.

WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *The Accounting Review*, v. LIII, n. 1, p. 112-134, 1978.

ZIMMERMAN, J. L. Conjectures regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics*, v. 32, p. 411-427, 2001.