



## Fatores Preditivos à Desinstitucionalização de Hábitos e Rotinas na Controladoria: Um Estudo de Caso

### *Factors that Predict the Deinstitutionalization of Habits and Routines in Controllershship: A Case Study*

Paulo Roberto da Cunha<sup>1</sup>, Ilse Maria Beuren<sup>2</sup>, Reinaldo Guerreiro<sup>3</sup>

#### RESUMO

O estudo objetiva analisar os fatores que contribuíram à desinstitucionalização de hábitos e rotinas na controladoria de uma empresa, com a mudança do seu sistema de informações. Pesquisa descritiva, de abordagem qualitativa, foi realizada com a utilização das técnicas de grupo focal, entrevista e análise documental, considerando cinco fatores preditivos: pressões políticas, funcionais, sociais, entropia e inércia. Os resultados mostram que o fator preditivo que mais contribuiu ao processo de desinstitucionalização foi o relacionado às pressões políticas na distribuição da mudança do poder, onde todas as categorias foram observadas. Conclui-se que entre os fatores preditivos à desinstitucionalização de hábitos e rotinas se destacam, a partir da mudança do sistema de informações na controladoria da empresa pesquisada, respectivamente, as pressões políticas e inércia.

Palavras-chave: Controladoria. Desinstitucionalização. Hábitos e rotinas. Teoria Institucional. Nova Sociologia Institucional.

#### ABSTRACT

*This study investigated the factors contributing to the deinstitutionalization of habits and routines in the controllershship of a company when changes were made in its information system. A descriptive, qualitative study was carried out using the techniques of focus groups, interviews and document analysis. Five predictive factors were considered: political, functional, social, entropy and inertia pressures. The results show that the predictive factor that contributed the most to the deinstitutionalization process was that of political pressures arising from changes in the distribution of power. Overall, the predictive factors that stand out with respect to the deinstitutionalization of habits and routines stemming from changes in the information system of the company in the controllershship studied were political pressures and inertia.*

*Keywords: Controllershship. Deinstitutionalization. Habits and routines. Institutional Theory. New Institutional Sociology.*

<sup>1</sup> Universidade Regional de Blumenau - Santa Catarina - Brasil. paulocsa@furb.br

<sup>2</sup> Universidade Federal do Paraná - Curitiba, Paraná - Brasil. ilse.beuren@gmail.com

<sup>3</sup> Universidade de São Paulo - São Paulo, São Paulo - Brasil. reiguerr@usp.br

## 1 INTRODUÇÃO

A Teoria Institucional, nos seus diferentes aspectos, tem sido utilizada como base teórica em diversos estudos na área das ciências sociais por diferentes autores, como Meyer e Rowan (1977), Dimaggio e Powel (1983), Zucker (1987), Covaleski e Dirsmith (1988), Scapens e Roberts (1993), Scapens (1994, 2006), Covaleski, Dirsmith e Samuel (1996), Dirsmith, Hein e Covaleski (1997), Tolbert e Zucker (1999), Burns (2000), Burns e Scapens (2000), Fogarty e Dirsmith (2001), Guerreiro *et al.* (2005), Ribeiro e Scapens (2006), Guerreiro, Pereira e Frezatti (2006; 2008), Armênio Neto e Machado-da-Silva (2009).

Contudo, Oliver (1992) destaca que a ênfase na literatura sobre os processos de legitimação institucional e a conformidade organizacional tende a impedir pesquisas sobre os fatores que levam as organizações a rejeitar ou abandonar práticas organizacionais legitimadas ou institucionalizadas. A autora destaca ainda que a literatura institucional tem negligenciado abordagens que busquem explicar o processo de desinstitucionalização do comportamento e de mudanças organizacionais.

Desinstitucionalização é compreendida por Oliver (1992) como o processo pelo qual a legitimidade de uma prática organizacional estabelecida ou institucionalizada é corroída ou perdida. Entender o processo de desinstitucionalização do comportamento e de mudanças organizacionais é tão relevante quanto compreender o processo de institucionalização de hábitos e rotinas em uma organização. Compreender esse processo é relevante diante das mudanças exigidas pela dinâmica do contexto organizacional, que muitas vezes implicam desinstitucionalização dos hábitos e rotinas vigentes e institucionalização de outros.

A atenção de Oliver (1992) ao processo de desinstitucionalização é justificada pelo fato desse processo poder explicar uma ampla gama de mudanças nas organizações que a perspectiva institucional tem tradicionalmente negligenciado. Incluem-se os desafios institucionais para o *status quo*, o abandono de hábitos e costumes e a deterioração de um consenso organizacional em torno do valor da atividade institucionalizada. Outra justificativa decorre das causas da desinstitucionalização e da explicação de quando pressões institucionais são menos propensas a exercer influência duradoura sobre as organizações.

Embora o processo de desinstitucionalização possa explicar uma ampla gama de mudanças nas organizações na perspectiva da Teoria Institucional, uma lacuna de pesquisa é percebida no sentido de identificar fatores preditivos desse processo em organizações. Os fatores preditivos do processo de desinstitucionalização discutidos no estudo de Oliver (1992) ensejam sua verificação empírica, em diferentes situações de mudanças organizacionais. No caso deste estudo, focalizam-se alterações de hábitos e rotinas na controladoria em decorrência do processo de mudança do sistema de informações.

Tendo como motivação a abordagem conceitual apresentada por Oliver (1992) e como base empírica as mudanças nas funções e atividades da controladoria em função de alterações no sistema de informações, foi caracterizada a seguinte questão-problema: Quais fatores contribuíram para a desinstitucionalização de hábitos e rotinas na controladoria no processo de mudança do sistema de informações da empresa objeto do estudo? O estudo objetiva analisar os fatores que contribuíra à desinstitucionalização de hábitos e rotinas na controladoria de uma empresa, com a mudança do seu sistema de informações.

A relevância dessa pesquisa está em verificar empiricamente quais fatores preditivos abordados no estudo teórico de Oliver (1992) são identificados. A pesquisa concentra-se nos fatores que contribuíram para a desinstitucionalização de hábitos e rotinas na controladoria com as mudanças no sistema de informações. O estudo justifica-se, inicialmente, pelo fato da desinstitucionalização de hábitos e rotinas no campo contábil ser um tema pouco pesquisado na realidade brasileira (REZENDE, 2009). Também, pela relevância de se compreender os reflexos desse processo nas funções e atividades da controladoria em uma organização.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 A Vertente NIS da Teoria Institucional

A Teoria Institucional é o resultado da convergência teórica advinda da ciência política, da sociologia e da economia, “que buscam incorporar em suas proposições a idéia de instituições e de padrões de comportamento, de normas e de valores, de crenças e de pressupostos, nos quais se encontram imersos indivíduos, grupos e organizações” (MACHADO-DA-SILVA; GONÇALVES, 1999, p. 220).

Guerreiro *et al.* (2005, p. 96) destacam que o interesse pela Teoria Institucional nas ciências sociais tem aumentado e que três vertentes dessa literatura são abordadas na área contábil: a Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics - OIE*), a Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics - NIE*) e a Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology - NIS*).

Para o alcance do objetivo desta pesquisa, a vertente utilizada é a da Nova Sociologia Institucional. A *New Institutional Sociology (NIS)* foi desenvolvida a partir da década de 70, momento em que um crescente número de estudiosos das organizações começou a ter o entendimento de que muito do que ocorria dentro das organizações tinha baixa relação com as tarefas para as quais as empresas foram designadas, mas alta relação com aspectos sociais que foram incorporados (PALMER; BIGGART; DICK, 2008).

A NIS é uma corrente da Teoria Institucional que ajuda a explicar por que as organizações se assemelham, mesmo pertencendo a segmentos completamente diferentes e atuando em contextos variados. A Nova Sociologia Institucional procura explicar também porque gerentes adotam práticas administrativas desenvolvidas em segmentos diferentes (PALMER; BIGGART; DICK, 2008). Frezatti *et al.* (2009, p. 233) mencionam que “a Nova Sociologia Institucional (NIS) estuda como o ambiente institucional, composto de normas, crenças, tradições e necessidades de legitimidade, afeta o comportamento das organizações”. Os autores enfatizam ainda que a questão central ocorre por fatores externos à organização.

Nesse contexto de interferências de pressões externas nas organizações, existe o fenômeno do isomorfismo, abordado por Dimaggio e Powel (1983), quando buscaram estudar fatores de homogeneização entre as organizações. Hawley (1968 apud DIMAGGIO; POWEL, 1983) menciona que “isomorfismo constitui um processo de restrição que força uma unidade em uma população a se assemelhar a outras unidades que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais”.

Regras culturais e normas sociais são refletidas em determinadas estruturas e procedimentos formais das organizações, ou seja, as organizações tendem a adotar estruturas e procedimentos que são valorizados em seu meio social e cultural. As organizações fazem isso para conseguir legitimidade e assegurar os recursos que são essenciais para sua sobrevivência (RIBEIRO; SCAPENS, 2006). No entanto, o isomorfismo pode ocorrer de três formas: a) isomorfismo coercitivo, que deriva de influências políticas e do problema da legitimação; b) isomorfismo mimético, que resulta de respostas padronizadas à incerteza; c) isomorfismo normativo, associado à profissionalização (DIMAGGIO; POWEL, 1983).

O isomorfismo coercitivo resulta tanto de pressões formais como informais exercidas sobre a organização por outras, das quais ela depende, e pelas expectativas culturais da sociedade em que atua. Tais pressões podem ser sentidas como coerção, persuasão ou um convite para se unirem em conluio. Em algumas circunstâncias a mudança organizacional é uma resposta direta a ordens governamentais, por exemplo: os produtores adotam novas tecnologias de controle de poluição para se adequarem à regulamentações ambientais; organizações não lucrativas mantêm contabilidade e contratam contadores a fim de se adequarem às obrigações legais e fiscais (DIMAGGIO; POWEL, 1983).

O isomorfismo mimético resulta da incerteza, que constitui uma força que encoraja a

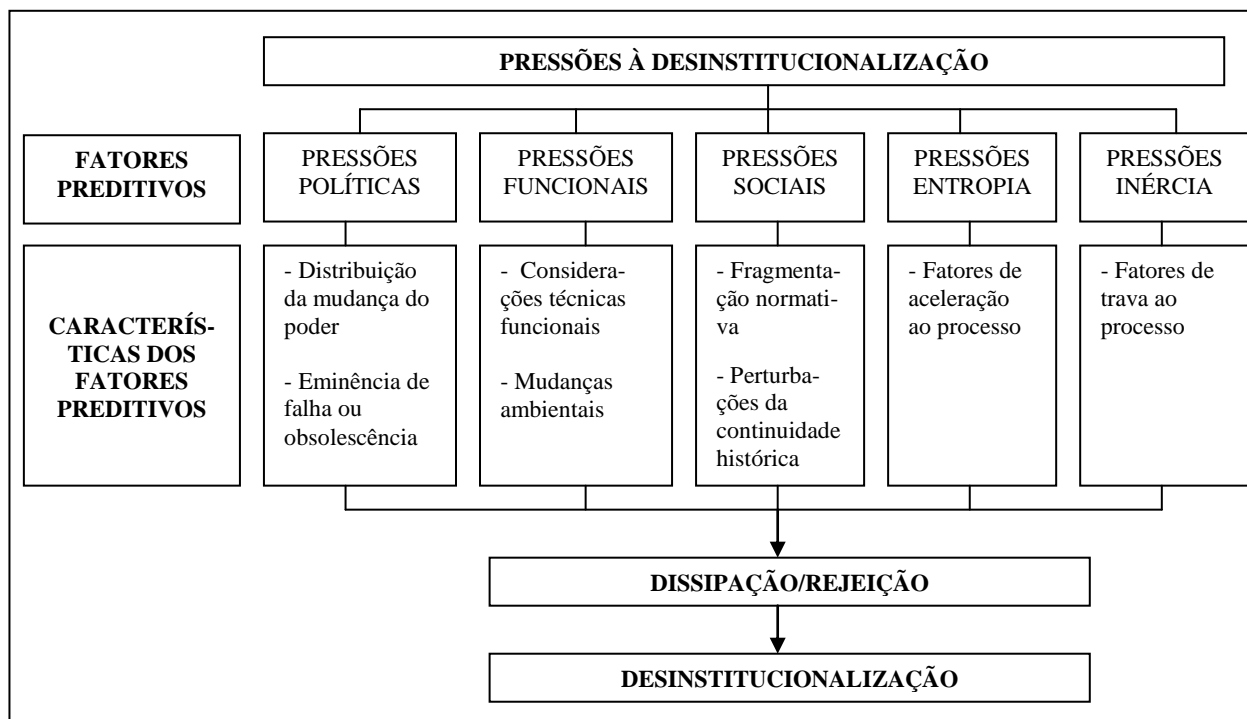
imitação. Quando as tecnologias organizacionais não são suficientemente entendidas, quando as metas são ambíguas ou o ambiente cria uma incerteza simbólica, as organizações podem vir a tomar outras organizações como modelo (DIMAGGIO; POWEL, 1983).

O isomorfismo normativo deriva principalmente da profissionalização, como a luta coletiva de membros de uma profissão para definir as condições e os métodos de seu trabalho, para controlar a produção dos produtores. Dois aspectos da profissionalização são fontes importantes no isomorfismo: a) apoio à educação formal e legitimação em uma base cognitiva produzida por especialistas; b) crescimento e constituição de redes profissionais que perpassam as organizações e por meio das quais novos modelos são rapidamente difundidos (DIMAGGIO; POWEL, 1983).

As três formas (coercitivo, mimético e normativo) do fenômeno do isomorfismo, conforme proposto por Dimaggio e Powel (1983), podem atuar de modo conjunto ou isolado nas organizações. Notadamente, influências políticas e o desafio da legitimação, respostas padronizadas à incerteza e a necessidade de profissionalização não são elementos excludentes no cotidiano organizacional. Todavia, a sua institucionalização pode ser abalada com mudanças abruptas ocorridas e/ou promovidas na organização. Nessa perspectiva é que se destaca a relevância de compreender os fatores preditivos à desinstitucionalização.

## 2.2 Fatores Preditivos à Desinstitucionalização

Como esse estudo se fundamenta nos pressupostos de Oliver (1992), apontam-se os fatores preditivos preconizados que podem pressionar o processo de desinstitucionalização em uma organização. A autora divide esses fatores em cinco categorias de pressões: políticas, funcionais, sociais, entropia e inércia. Na Figura 1 apresentam-se as cinco categorias de pressões e suas respectivas características.



**Figura 1 – Fatores preditivos à desinstitucionalização**

Fonte: adaptada de Oliver (1992).

Observa-se na Figura 1 os fatores preditivos à desinstitucionalização descritos por

Oliver (1992). O primeiro fator preditivo, pressões políticas, é caracterizado pela distribuição da mudança do poder e da eminência de falha ou obsolescência. No que tange à distribuição da mudança do poder, fatores como a sucessão de líderes, o aumento da criticidade, a oposição ao *status quo* e a discordância política podem contribuir para o processo de desinstitucionalização (OLIVER, 1992).

A sucessão de líderes pode contribuir para um processo de desinstitucionalização de hábitos e rotinas. Essa característica é observada, por exemplo, quando há aumento na representação e promoção das mulheres em uma organização tradicionalmente gerida por homens. Nesse contexto haverá uma tendência de desinstitucionalizar práticas e políticas institucionalizadas que perpetuam comportamentos e papéis masculinamente estereotipados (OLIVER, 1992).

O aumento da criticidade tende a ocorrer com novos investimentos realizados pela organização. A necessidade de controle aumenta com visões diferentes sobre o foco da análise dos investimentos realizados e, por conseguinte, são exigidos relatórios diferenciados, por exemplo, com gastos em rubricas contábeis, centros de custos, projetos e unidades de negócios. Essas demandas são percebidas com o aumento da criticidade e necessidade de controle pelos usuários dos diversos investimentos realizados na organização.

A oposição ao *status quo* da organização é acelerada quando novos gestores são contratados com a incumbência de sacudi-lo. Eles ganham maior apoio quando o desempenho atual é insuficiente e se há crescente pressão da concorrência para que a organização melhore o seu desempenho ou desenvolva processos inovadores (OLIVER, 1992).

A discordância política ou de interesses conflitantes que prejudiquem a unanimidade dos membros de uma organização sobre o valor de determinada prática institucionalizada podem ser antecedentes críticos. A discordância política não emerge somente em momentos de crises, mas também em circunstâncias em que as partes interessadas da organização já não possuem qualquer interesse em sustentar uma prática organizacional ou percebem tal prática conflitante com seus próprios interesses ou crenças (OLIVER, 1992).

Entre os fatores relativos à eminência de falha ou obsolescência, têm-se os problemas de desempenho ou crise, além dos aspectos ligados às pressões externas, como a competição e a inovação (OLIVER, 1992). As crises geradas por pressões externas para a empresa se manter competitiva e inovadora tendem a aumentar o potencial de conflitos internos e questionamentos sobre o comportamento organizacional. Problemas de desempenho e crises tendem a levantar dúvidas sobre a pertinência ou legitimidade dos procedimentos institucionalizados e fornecem a base para a divergência interna sobre a necessidade de abandonar ou revisar atividades para corrigir problemas existentes (OLIVER, 1992).

No que concerne ao segundo fator preditivo, pressões funcionais, é ressaltado por Oliver (1992) que essas são caracterizadas por aspectos relacionados às considerações técnicas ou funcionais e mudanças ambientais. As considerações técnicas ou funcionais relacionam-se às mudanças de utilidade econômica e pressões inovadoras, enquanto as mudanças ambientais contemplam eventos inesperados no ambiente (OLIVER, 1992).

O terceiro fator preditivo, pressões sociais, abrange aspectos relativos à fragmentação normativa e perturbações da continuidade histórica, caracterizadas pela alta rotatividade e pela diversidade da força de trabalho (OLIVER, 1992). A fragmentação normativa refere-se à perda de consenso ou acordo entre os membros da organização sobre os significados e interpretações atribuídos às atividades permanentes da organização.

As perturbações da continuidade histórica da organização decorrem de fusões, cisões ou incorporações, mudanças de leis ou expectativas sociais, que proíbem ou desencorajam a perpetuação de uma prática institucional e tendem a contribuir para desagregar normas e valores coletivos. Reorganizações societárias geralmente introduzem uma nova cultura, que

interrompe a continuidade histórica de seu sistema de valores e cria pressões sociais sobre a organização para rever os seus procedimentos estabelecidos (OLIVER, 1992).

O quarto fator preditivo consiste das pressões para entropia e o quinto para inércia. A entropia organizacional tende a acelerar o processo de desinstitucionalização, enquanto a inércia organizacional tende a prejudicá-lo (OLIVER, 1992). Em ambos, as pressões podem advir de interferências externas ou internas, seja para acelerar ou desacelerar o processo. Estas cinco formas de pressões determinam a probabilidade de dissipação ou rejeição de uma prática organizacional institucionalizada, ou seja, leva à sua desinstitucionalização.

A dissipação refere-se a uma perda progressiva da aceitação e da utilização de uma determinada prática institucionalizada. Uma organização pode interromper gradualmente a execução de códigos, por exemplo, do uso de uniforme. Neste caso, a desinstitucionalização ou deslegitimação de uma prática habitual é o resultado de um atrofiamento progressivo, em que práticas previamente aceitas ou atividades já não são continuamente reproduzidas ou promulgadas ao longo do tempo. Por sua vez, a rejeição é uma agressão mais direta sobre a validade de uma longa tradição ou atividade estabelecida (OLIVER, 1992).

### 3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

Pesquisa descritiva com abordagem qualitativa foi realizada por meio de um estudo de caso, com a utilização das técnicas de grupo focal, entrevista e análise documental. A conotação descritiva decorre do fato de se identificar os fatores preditivos predominantes no processo de desinstitucionalização refletidos na mudança do sistema de informações gerenciais em uma empresa. Essa foi selecionada considerando-se os seguintes aspectos: a) que estivesse interessada no estudo e permitisse a realização da pesquisa sem qualquer restrição de informações de interesse; b) que se tratasse de empresa familiar, conforme interesse inicial dos pesquisadores; c) que tivesse o fenômeno possível de ser estudado relacionado com a Teoria Institucional, em específico, o processo de desinstitucionalização.

A técnica de pesquisa grupo focal (*focus group*), também denominada de entrevista focalizada de grupo ou entrevista profunda em grupos, conforme Martins e Théophilo (2007, p.88), “é um tipo de entrevista em profundidade realizada em grupo. Tem como objetivo a discussão de um tópico em grupo”. Barbour (2009, p. 20) explica que o grupo focal “se baseia em gerar e analisar a interação entre os participantes, em vez de perguntar a mesma questão (ou lista de questões) para cada integrante do grupo por vez, o que seria a abordagem favorecida pelo que é mais usualmente referido como sendo a entrevista de grupo”.

O grupo focal foi realizado nas dependências da empresa objeto de estudo, em que participaram quatro de seus funcionários, além do moderador, no caso um pesquisador, e de outro pesquisador que acompanhou o moderador para fazer apontamentos. Os funcionários selecionados foram os mais diretamente envolvidos na mudança objeto de estudo: a gerente administrativo-financeira, o *controller*, uma analista de controladoria e a analista de recursos humanos. Desses participantes, somente o *controller* iniciou suas atividades na empresa com o processo de mudança do *software*, os demais já faziam parte do quadro de funcionários antes da mudança do *software* contábil. O grupo focal foi gravado mediante autorização dos participantes e durou 59 minutos. O mesmo foi transcrito literalmente para posterior análise de conteúdo pelos participantes.

Além do grupo focal, foi realizada uma entrevista com o atual gerente de Tecnologia da Informação (TI) da empresa, que também fazia parte do quadro funcional da empresa quando da decisão de mudança do *software*. A entrevista foi realizada por *skype*, já que ele não conseguiu participar do grupo focal, com gravação autorizada pelo entrevistado para posterior transcrição, e durou aproximadamente 30 minutos. Foi realizada ainda pesquisa documental, em específico analisaram-se os relatórios gerenciais que surgiram a partir do

novo *software* contábil implementado, além do organograma que foi alterado durante o processo de mudança desse *software*.

Tanto o grupo focal como a entrevista foram conduzidos com base nas perguntas elaboradas a partir do *constructo* desta pesquisa. No Quadro 1 apresenta-se o *constructo* pautado nos fatores preditivos à desinstitucionalização e respectivas categorias de análise, descritos por Oliver (1992), e as questões elaboradas com base no referencial teórico.

**Quadro 1 - Constructo da pesquisa**

Fatores Preditivos	Características dos FP	Categorias de análise	Questões	
Pressões políticas	Distribuição da mudança do poder	Sucessão de líderes	1.Quais alterações no quadro de gestores ocorreram no período que antecedeu a mudança do <i>software</i> contábil? 2.Quais cargos foram criados que passaram a necessitar de informações para gerir seu departamento?	
		Aumento da criticidade	3.Que investimentos foram realizados em outras plantas fabris do mesmo ramo de atividade ou em outros setores que demandaram melhoria das informações?	
		Oposição ao <i>status quo</i>	4.Quais insatisfações existiam por parte dos usuários no uso/manuseio do sistema contábil? 5.Como as informações entre os departamentos se apresentavam (de forma coordenada, tempestiva e confiável)?	
		Discordância/ Dissenso político	6.Quais as divergências entre os gestores ou usuários sobre a confiabilidade e tempestividade das informações geradas pela contabilidade?	
	Eminência de falha ou obsolescência	Pressões externas – Concorrência	7.Como a criação de novas metas aos gestores pode ter influenciado na mudança do <i>software</i> contábil?	
		Pressões externas – Inovação	8.Que inovações no processo de geração da informação foram necessárias para o cumprimento/gerenciamento das metas?	
		Problemas de desempenho/ crise	9.Ocorreram situações em que decisões foram tomadas de forma equivocada pelas informações disponibilizadas ou que decisões foram postergadas por falta de informação (confiabilidade e tempestividade da informação contábil)?	
	Pressões funcionais	Considerações técnicas ou funcionais	Mudanças de utilidade econômica	10.Os custos de manter a prática utilizada superam os benefícios das informações geradas?
		Mudanças ambientais	Pressões inovadoras	11.O surgimento de novas soluções contábeis aumentou a necessidade de substituição do sistema contábil?
Eventos inesperados			12.Ocorreu nova regulamentação que necessitasse adequação ou mudança do <i>software</i> contábil? Qual(is)?	
Pressões sociais	Fragmentação normativa	Alta rotatividade	13.Qual a rotatividade nos cargos de gestores/diretores? 14.Qual a rotatividade no departamento contábil/ controladoria?	
		Diversidade da força de trabalho	15.Realizaram-se contratações de profissionais para o departamento Contábil/Controladoria no período que precedeu à mudança do <i>software</i> contábil, que resultaram em diversidade na força de trabalho (gênero, origem, cidade)?	
	Perturbações da continuidade	Mudança societária	16.A empresa passou por mudanças societárias (reorganizações societárias)?	
		Alteração/ Inclusão de lei	17.Ocorreram mudanças de legislação que contribuíram ou necessitaram de mudança de <i>software</i> ?	
Pressões para entropia	Fatores de aceleração ao processo	Questionamento de práticas	18.Existia consenso entre os funcionários do setor contábil sobre a necessidade de mudança do <i>software</i> contábil? 19.Que necessidades os gestores apresentavam para uma informação coordenada, tempestiva e confiável?	
			Pressões para inércia	Fatores de trava ao processo
Onerosidade	22.Quais restrições a empresa apresentava financeiramente para a mudança do <i>software</i> contábil?			

Fonte: Elaboração própria.

Os dados oriundos da aplicação do grupo focal e da entrevista foram analisados por meio da técnica de análise de conteúdo. Para Bardin (2004, p. 27), “a análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise das comunicações”. Martins e Theóphilo (2007, p.95) explicam que se trata de “uma técnica para estudar e analisar a comunicação de maneira objetiva e sistemática. Buscam-se inferências confiáveis de dados e informações com respeito a determinado contexto, a partir dos discursos escritos ou orais de seus atores e/ou autores”.

A análise de conteúdo do grupo focal e da entrevista foi realizada com o auxílio do *software* Atlas TI, tendo como referência as respostas à cada pergunta do instrumento de pesquisa. Para tal, empregou-se o procedimento proposto por Strauss e Corbin (2008), que classificam as codificações em aberta, axial e seletiva. A codificação foi realizada em consonância com os fatores preditivos e suas respectivas características, as quais foram decompostas nas categorias de análise expostas no constructo.

Para não revelar a autoria das respostas no instrumento de pesquisa, cujo compromisso foi assumido no contato com a empresa e no início da pesquisa com os atores, a identificação dos relatos efetuados pelos participantes do grupo focal são descritos na análise dos dados utilizando-se as denominações de participante 1, 2, 3 e 4. Para os relatos da entrevista utilizou-se o termo entrevistado, embora se tenha mencionado acima a sua função.

## 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

### 4.1 A empresa objeto de estudo

A empresa objeto do estudo de caso foi fundada em 1965 e caracteriza-se como uma empresa familiar, pelo fato do comando e a propriedade ainda serem da família do fundador. Fabrica roupas infantis com coleções próprias e com marcas licenciadas e vende seus produtos em todo o território nacional. Possui um parque fabril em torno de 36 mil m<sup>2</sup> e emprega mais de 1.500 pessoas.

Com o crescimento e aumento da complexidade das atividades da empresa ao longo do tempo, de acordo com o entrevistado, os gestores constaram a necessidade de informações diferenciadas no processo de gestão. Iniciou, então, a mudança do *software* contábil para um que não teve sua implantação finalizada. Diversos transtornos ocorreram, os relatórios eram inconsistentes, não era possível gerar o balanço patrimonial e a demonstração de resultados, a integração com as áreas de recursos humanos e financeiro não era possível.

A empresa observou a necessidade de um novo sistema de informações, após essa tentativa frustrada de implantação de um *software* contábil. Paralelo a isso, conforme o entrevistado, foi decidido que a empresa teria uma reestruturação na parte contábil. A intenção era que a contabilidade fosse a provedora de informações aos usuários internos e externos da empresa. Isso implicou no processo de desinstitucionalização de hábitos e rotinas na controladoria da empresa.

### 4.2 Fatores Preditivos ao Processo de Desinstitucionalização Identificados na Pesquisa

#### 4.2.1 Pressões Políticas

As características relativas às pressões políticas, destacadas por Oliver (1992), foram identificadas como fatores preditivos que contribuíram ao processo de desinstitucionalização de hábitos e rotinas na controladoria da empresa têxtil pesquisada, a partir da mudança do sistema de informações, conforme observado no Quadro 2.



**Quadro 2 – Pressões políticas identificadas no processo de desinstitucionalização de hábitos e rotinas**

Fator preditivo	Características do fator preditivo	Categorias de análise	Resultados da pesquisa	
Pressões políticas	Distribuição da mudança do poder	Sucessão de líderes	Observado	
		Aumento da criticidade	Observado	
		Oposição ao <i>status quo</i>	Observado	
		Discordância/Dissenso político	Observado	
	Eminência de falha ou obsolescência	Pressões externas - Concorrência		Não observado
		Pressões externas - Inovação	Observado	
		Problemas de crise/Desempenho		Não observado

Fonte: Evidências da pesquisa.

Verifica-se no Quadro 2, que das duas características relativas às pressões políticas, a distribuição da mudança do poder apresentou-se com observações em todas as categorias de análise, enquanto que a eminência de falha ou obsolescência apresentou observação somente na categoria de pressões externas - inovação.

A sucessão de líderes ficou caracterizada no estudo com a criação do cargo de *controller* e a conseqüente demissão do contador. A criação do cargo de *controller* e sua posição hierárquica foram observados no organograma da empresa. Essas ações também foram constatadas no relato de um do participantes do grupo focal.

Participante 1: Toda transformação que nós tínhamos que fazer na contabilidade, nós sabíamos que teríamos que mexer na estrutura de pessoas. De fato, o que ocorreu foi a mudança da instituição do contador, que naquela época nós tínhamos a figura do contador, e criamos o cargo de *controller*. Começamos, então, a olhar não mais só a contabilidade, mas a controladoria como um todo. [...] quando nós tínhamos o cargo de contador, ele obviamente focalizava apenas a contabilidade, e quando nós criamos a controladoria, focalizamos contabilidade, custos, planejamento e controle.

Conforme exposto pelos participantes do grupo focal, outros cargos não foram criados com a mudança do *software* contábil e a reestruturação da controladoria. Porém, foi necessária a abertura de novos postos de trabalho para cargos já existentes, como na área contábil, fiscal e patrimonial. Além disso, houve mudanças de pessoas, mas dentro de um processo normal de desligamento e contratação de novos funcionários.

O aumento da criticidade, conforme relatado no do grupo focal, foi percebido com a realização de novos investimentos, em que houve necessidade de controles diferentes dos frequentemente utilizados pela empresa. Nesse sentido, a controladoria passou a emitir relatórios com foco em rubricas contábeis, centros de custos e valor dos gastos por projetos. Outros relatórios gerenciais estão em fase de implementação, com uma visão por unidades de negócio. Essas demandas foram percebidas com o aumento da criticidade e necessidade dos usuários, com vistas ao controle diferenciado dos diversos investimentos realizados.

Outra categoria de análise percebida nos relatos sobre o processo de desinstitucionalização foi a oposição ao *status quo*. Essa apresentou-se em alguns momentos de modo mais perceptível e em outros mais sutil. A mudança no *status quo* não era observável nos funcionários da empresa no momento que precedeu o processo de mudança do *software*. No entanto, com a contratação de uma analista de controladoria e do *controller*, a necessidade de mudanças e melhorias na contabilidade e na controladoria se mostraram eminentes. No grupo focal, sobre a oposição ao *status quo* obtiveram-se os seguintes relatos:

Participante 3: Eu não vejo que sentiam essa necessidade. [...] O sistema contábil

anterior ao atual deixava muito a desejar e, no entanto, ninguém questionava, ninguém criava rotinas para que ele fosse melhorado, isso eu não percebia. Foi um ano que eu trabalhei nesse sistema e durante esse um ano, eu não ouvia reclamação.

Participante 2: Eu via também que havia uma inconsistência dos relatórios, por exemplo, se eu tirava um relatório hoje, o lucro era R\$1.000. Daqui a meia hora eu tirava o mesmo relatório sem nenhuma movimentação e o relatório passava para R\$ 2.000. Então tinha algum tipo de base corrompida ou o relatório não era confiável.

Convergente aos relatos no grupo focal, obteve-se a seguinte observação do entrevistado quanto à oposição do *status quo*:

Entrevistado: Os usuários não tinham maturidade para apontar os processos que necessitavam ajustes no *software*. Mesmo na implantação, coisas que eram padrão de mercado, não estavam querendo que se colocasse, muitas vezes por não conhecer.

Embora, na percepção da analista de controladoria e do *controller*, não havia insatisfação dos usuários ou entendimento para a necessidade de mudanças no processo de geração de informação na contabilidade, verificaram-se relatos no grupo focal de ações que podem caracterizar a necessidade de mudança do *status quo*, como segue:

Participante 1: No momento que antecedeu a fase que estamos hoje, na tomada de decisão nós não usufruíamos inteiramente das informações da contabilidade. Tanto que o nosso desafio, era o quê? Tornar a contabilidade provedora das informações para a empresa. Naquele momento nós buscávamos algumas informações do financeiro, que em dado momento até tinha uma precisão ou uma agilidade maior do que na contabilidade, a gente tinha esse problema interno. Então, nós tínhamos dentro da própria controladoria, uma área, umas pessoas, que faziam o planejamento e o controle, elas buscavam um pouco de informação, elas garimpavam algumas informações para que a gente pudesse criar o relatório e esse relatório sim dava mais segurança para os tomadores de decisão.

Participante 4: a gente via, momentos que não batiam e que não podiam ser confiáveis e tinham coisas que a gente nem sabia, coisas que se descobria depois. Não se tinha muita noção do todo antes, se sabia que tinha que melhorar o processo dentro dessa nova proposta de trabalhar, de estruturar tudo para que desse base para a tomada de decisão, se sabia que tinha muita coisa que a gente iria mexer, mas não se tinha a noção de tudo que iria envolver.

Pelos relatos no grupo focal e na entrevista sobre as inconsistências e fragmentações apontadas nas informações fornecidas pela controladoria e as mudanças pretendidas no *software* e na área contábil, há indícios do desejo de mudança do *status quo*. Isso se traduziu na intenção de mudança do estado atual da contabilidade, e uma etapa importante para concretização dessa ação se daria por meio da mudança do *software* de contabilidade.

A discordância política, última categoria de análise da característica de distribuição da mudança do poder, também foi observada no estudo. Representa interesses conflitantes, que prejudicam a unanimidade dos membros de uma organização sobre o valor de determinada prática institucionalizada. Nas informações geradas e prestadas pela contabilidade, pode-se constatar esse dissenso. A tomada de decisão ocorria na empresa com informações elaboradas pelo departamento financeiro, portanto uma visão pelo método de caixa. A informação disponibilizada ao gestor, por vezes, não contemplava provisões que afetavam o resultado da empresa, como se observa no depoimento de um dos participantes do grupo focal:

Participante 2: Essa visão financeira poderia ter dado alguns problemas, no sentido de avaliação do resultado, porque alguns critérios, provisionamentos, se esquecia de

fazer, dentro da avaliação do resultado. Pegava-se informação do financeiro, que não tem algumas provisões, então em alguns momentos se questionava se aquele número era o certo. Por quê? Porque se pegava a base do financeiro e o analista de planejamento, que estava analisando o resultado da empresa, também se esquecia de pegar esse provisionamento, então dava algumas discussões nesse sentido.

Ainda em relação às pressões políticas, porém quanto à eminência de falhas ou obsolescência, constatou-se que somente a categoria pressões externas - inovação contribuiu para a mudança do *software* contábil. Essa característica foi observada pelos relatos no grupo focal, de que havia necessidade de desinstitucionalizar o uso de controles paralelos em planilhas eletrônicas e, com isso, verificou-se a necessidade de mudança do *software* contábil existente. Por sua vez, as categorias pressões externas - concorrência e problemas de crise/desempenho não foram observadas.

#### 4.2.2 Pressões Funcionais

Diferente do que se observou no fator preditivo pressões políticas, as pressões funcionais não foram identificadas no estudo, conforme demonstrado no Quadro 3.

**Quadro 3 – Pressões funcionais identificadas no processo de desinstitucionalização de hábitos e rotinas**

Fator preditivo	Características do fator preditivo	Categorias de análise	Resultados da pesquisa
Pressões funcionais	Considerações técnicas ou funcionais	Mudanças de utilidade econômica	Não observado
		Pressões inovadoras	Não observado
	Mudanças ambientais	Eventos inesperados no ambiente	Não observado

Fonte: Evidências da pesquisa.

Quanto à categoria mudanças de utilidade econômica, pode-se constatar que o aspecto econômico não impactou no processo de mudança do *software* contábil. Foram realizados questionamentos com o intuito de verificar se a mudança do *software* contábil traria redução no quadro de funcionários e, conseqüentemente, redução de despesas com pessoal. O relato de um dos participantes do grupo focal evidencia que essa característica não pesou na decisão de mudança do *software* contábil.

Participante 1: Até existia essa preocupação, mas não foi isso que nos motivou a mudar, até porque o grupo, a empresa, vinha num crescimento relativamente alto e nós sabíamos que tínhamos uma equipe contábil bastante enxuta. Então, muito pelo contrário, o *software* poderia até ter otimizado pessoas, mas sabíamos do grupo bastante enxuto e que precisaríamos investir numa estrutura maior.

De acordo com participantes do grupo focal e do entrevistado, embora buscassem assertividade na escolha do *software* contábil, visto que foi perdido o investimento no *software* anterior devido a não conclusão da implantação, os gastos com a mudança não representaram um fator preocupante no contexto, mas sim os benefícios decorrentes da mudança almejada na contabilidade. Isso foi constatado quando se questionou se os custos de manter a prática utilizada na época supera os benefícios das informações geradas atualmente.

Participante 2: O que se tinha custava pouco, mas muito mais do que hoje. Hoje se faz um trabalho de conciliação contábil, tem mais racionalidade no pagamento de impostos, se faz uma série de trabalhos no sentido de direcionar a empresa para que ela gaste de forma correta e invista corretamente. Eu vejo que a expansão de investimentos em unidades de negócios é feita de forma muito mais racional, então se gasta mais, mas o retorno na minha opinião é bem maior do que o custo que se tem. O custo antigamente era pequeno comparativamente ao que se tem hoje, mas o

retorno, o trabalho que estamos fazendo hoje, além do planejamento tributário, que na forma antiga não se tinha como fazer, era praticamente impossível.

As pressões inovadoras também não foram observadas no estudo de caso realizado. O surgimento de novas soluções contábeis não influenciou na necessidade de substituição do *software* contábil. Segundo participantes do grupo focal, foi realizada pesquisa para encontrar o *software* que melhor se adequasse à realidade da empresa, por meio de um *benchmarking*, em que uma equipe de usuários de diversos níveis hierárquicos da empresa visitou outras empresas para observar o *software* efetivamente funcionando e conversar com diversos usuários da empresa visitada. O intuito não foi analisar a concorrência, mas sim ver o que o mercado tem de melhor na área, a prioridade era a confiabilidade do sistema.

Eventos inesperados, segundo os participantes do grupo focal, também não ocorreram de modo que necessitasse de adequação ou mudança do *software* contábil, seja interna ou externamente à empresa, como mudança de legislação, por exemplo.

#### 4.2.3 Pressões Sociais

As pressões sociais não foram os fatores preditivos à desinstitucionalização que mais contribuiriam para a eminência de mudança do *software* contábil. Das categorias analisadas, somente a diversidade na força de trabalho foi observada na empresa, como demonstrado no Quadro 4.

**Quadro 4 – Pressões sociais identificadas no processo de desinstitucionalização**

Fator preditivo	Características do fator preditivo	Categorias de análise	Análise dos dados	
Pressões sociais	Fragmentação social	Alta rotatividade	Observado	Não observado
		Diversidade na força do trabalho		
	Perturbações da continuidade	Alterações societárias		Não observado
		Alterações/inclusões de lei		Não observado

Fonte: Evidências da pesquisa.

Na entrevista e no grupo focal foi reportado que a empresa não apresenta um histórico de alta rotatividade de funcionários, seja da contabilidade, que contribuem diretamente para a geração da informação contábil, nem de funcionários de cargos estratégicos, que demandam da informação contábil para gerir suas áreas de responsabilidade. A baixa rotatividade é observada em trecho da entrevista e no relato de participante do grupo focal:

Entrevistado: Tanto de gestores das diversas áreas da empresa, como do setor de contabilidade, a rotatividade era baixíssima.

Participante 4: Rotatividade não. O que aconteceu foi uma expansão na estruturação da empresa como um todo, mas isso foi consequência. A gente fez um aporte, fomos buscar competências no mercado, mas não porque aqueles que estavam aqui estivessem saindo.

A categoria diversidade na força do trabalho revelou-se contributiva ao processo de mudança do *software* contábil na empresa objeto de estudo. Ao serem questionados sobre esse aspecto, seguem os relatos de alguns dos participantes do grupo focal:

Participante 4: Isso foi evidente. Tinha claro que se precisava dessa contribuição.

Participante 3: Com a saída do contador e a vinda do *controller* foi uma mudança muito grande. Minha vinda pode ter feito diferença, mas era no operacional, e eu me sentia meio sozinha em relação ao restante do pessoal que não tinha esse interesse todo. Não sei se por falta de interesse, era o hábito que não se perdia. E a vinda do

*controller* foi muito importante porque, de fato, ele deu essa oxigenação, eu me senti muito confortável a partir da vinda dele, porque a gente falava a mesma língua. Nós sabíamos das necessidades, das exigências aí fora e que aqui dentro as pessoas não tinham essa percepção. Não tinha essa preocupação de mudar.

Nota-se que a diversidade não focalizou elementos demográficos, como gênero, mas a busca por competências profissionais. Esse aspecto mostrou-se relevante para a inclusão de novas práticas contábil-gerenciais e a exclusão de outras institucionalizadas. Portanto, ainda que a diversidade na força do trabalho não tenha sido observada em sua abrangência possível conforme previsto na literatura, há evidências para corroborar sua ocorrência na empresa.

Observou-se ainda em relatos que a diversidade na força de trabalho foi um processo que abrangeu todas as áreas da empresa e que não foi uma mudança específica a área contábil:

Participante 4: Isso foi um processo da empresa como um todo. A demanda foi geral. Não houve uma área específica. Foi um processo bem claro.

Participante 1: É isso aí. Foi um processo de profissionalização.

Nesse processo de diversidade de frentes de trabalho foram contratados funcionários advindos de outras regiões do Estado, conforme o entrevistado, com experiências em outros ramos de atividade, com vivências diferenciadas, para oxigenar e contribuir com percepções diferenciadas e que observassem a necessidade de mudança no *status quo* da empresa.

A categoria alterações societárias não foi observada na pesquisa documental e nem mesmo nos relatos, ou seja, nenhum tipo de transformação societária ocorreu, por exemplo, uma cisão, fusão ou incorporação. No período de decisão de mudança do *software* contábil também não foi identificada nenhuma alteração ou emissão de lei que contribuísse para a necessidade de adequação ou troca de *software*.

Portanto, das categorias analisadas relativas ao fator preditivo pressões sociais, somente a diversidade na força do trabalho contribuiu ao processo de mudança do *software* contábil, conforme enfatizado pelo entrevistado e por participantes do grupo focal.

#### 4.2.4 Pressões para Entropia e Inércia

No processo de mudança do *software* contábil, observou-se que as pressões para inércia estiveram mais presentes do que as pressões para entropia, que se mostraram de forma menos evidente no contexto, conforme demonstrado no Quadro 5.

**Quadro 5 – Pressões para entropia e inércia identificadas no processo de desinstitucionalização**

Fatores preditivos	Características dos fatores preditivos	Categorias de análise	Análise dos dados	
Pressões para entropia	Fatores de aceleração ao processo	Questionamento de práticas		Não observado
Pressões para inércia	Fatores de trava ao processo	Redução da incerteza	Observado	
		Onerosidade		Não observado

Fonte: Evidências da pesquisa.

No que concerne à categoria questionamento de práticas, relativo ao fator preditivo pressões para entropia, verificou-se nos relatos que não havia consenso entre os funcionários do setor contábil para as necessidades de mudanças, como captado no grupo focal:

Participante 3: Eu acho que não tinha consenso. Até porque pouco era utilizado e solicitado da contabilidade. Acho que em função disso não tinha essa preocupação. Talvez no momento que soubessem que aquelas informações fossem levadas para a tomada de decisão dos sócios, aí sim houvesse essa preocupação, mas eu acho que ao saberem que a informação não partia dali não havia essa preocupação.

Em relação ao fator preditivo pressões para inércia, no grupo focal foi mencionado que, no início desse processo de mudança, que não se limitou à mudança do *software* contábil, mas também da forma como eram concebidas e utilizadas as informações geradas pela contabilidade, havia resistências e preocupações por parte dos gestores e diretores da empresa. Um trecho do relato de um dos participantes do grupo focal evidencia essa postura:

Participante 1: Do *software* contábil em si, eles [gestores e diretores] não apresentavam nenhuma resistência. Houve resistência em mudar a estrutura da contabilidade, e que considero normal para a época, mas hoje já está superado. Em uma empresa familiar e com um modelo familiar se confia muito nos profissionais, tem-se os profissionais de confiança e o contador era um profissional de confiança da diretoria, dos sócios. Essa mudança de estrutura, do contador para um *controller*, é onde realmente houve bastante resistência. Foram várias reuniões, várias conversas, mostrando todo o plano, o que nós iríamos ganhar com isso, de uma forma muito clara e até de minha parte bastante insistente. Então, essa foi a resistência, não pela mudança do *software* contábil, mas pela mudança na estrutura.

A resistência à mudança mencionada, da substituição do contador para um *controller*, implicava demissão de um profissional de confiança dos gestores e diretores da empresa, por outro que, além de desconhecido, exigia uma nova estrutura na área contábil. Esse cenário foi um fator de trava ao processo de mudança, até que houvesse a redução da incerteza.

Onerosidade poderia ser um fator de trava ao processo, mas não foi esse o entendimento dos participantes do grupo focal sobre a experiência anterior frustrada com a implantação iniciada de um *software* contábil. Ao contrário, ela foi percebida como um elemento de incerteza, portanto, significou um fator de inércia ao processo como um todo.

Participante 3: Até no início desse *software* anterior, ainda era utilizado o primeiro, estamos falando de três *softwares* aí no caso. Enquanto o segundo estava atrasado, lá no primeiro tinha alguma informação, eram lançados alguns documentos naquele primeiro paralelamente para que se pudesse ter algum relatório. Balanço sem nenhuma condição, [...] importação de dados, que era um trabalho de uma pessoa específica, mantinha nos dois sistemas e se confiava mais no primeiro. Então esse segundo sistema, que foi utilizado por um ano, era bem falho.

Participante 1: Na verdade, foi uma experiência um pouco frustrada, então na equipe como um todo gerou certa insegurança, certo medo de mudar novamente. Eu me lembro de algo sempre comentado nas reuniões: se a gente esperar mais um pouco, tentar efetivamente implantar toda ferramenta e colocar ela para rodar, será que ali na frente ela não vai responder bem? Temos que mudar novamente de *software*? É uma necessidade? Então eu lembro que a gente se questionava muito sobre isso, porque havia uma angústia, um medo muito grande na equipe. Poxa, a gente vai trocar novamente. E se esse for pior do que a gente tem agora?

Participante 3: Existia um pânico muito grande, pois é um desgaste muito grande você implantar, cadastrar todas as informações duas vezes em menos de dois anos.

Este sentimento de desconfiança e dúvida, conforme o entrevistado, havia na equipe no momento que precedeu à decisão de mudar o *software* contábil e durante o processo de implantação do novo *software*. Isso ocorreu pelo fato da equipe envolvida na implantação ter a desconfiança do sistema não ser adequado e que não atendesse as necessidades da empresa.

Apesar destes fatores relacionados às pressões de inércia, prevaleceu o contexto favorável à mudança. No grupo focal foi apontado um fator que contribuiu sobremaneira para que o processo de implantação ocorresse na organização:

Participante 2: Eu percebi isso bastante forte. As pessoas que vinham de fora tinham muito mais condições de entender que a mudança do *software* muitas vezes é saudável e não tinham medo de fazê-la e sim preocupação de fazer dar certo. Pessoas que não estavam tão acostumadas e viviam no comodismo, encaravam com bastante medo e não tinham a preocupação de fazer a coisa certa. Então a probabilidade de não conseguir fazer, de colocar defeitos era muito maior.

Depreende-se que esse fator positivo estava relacionado com os funcionários recém contratados, que não tiveram a experiência frustrada com o *software* anterior e que entendiam a necessidade de mudança do mesmo. Portanto, esses novos funcionários tiveram papel importante junto aos demais para a redução da incerteza no processo de mudança.

## 5 Conclusões

A verificação empírica dos fatores preditivos propostos por Oliver (1992), que contribuíram para a desinstitucionalização de hábitos e rotinas na controladoria na empresa objeto do estudo de caso, em decorrência da mudança do seu sistema de informações, revelou a presença nesse processo, mesmo que de forma diferenciada, de pressões políticas, funcionais, sociais, entropia e inércia.

O fator preditivo que mais contribuiu ao processo de desinstitucionalização de hábitos e rotinas na controladoria da empresa têxtil pesquisada, a partir da mudança do seu sistema de informações, foi o de pressões políticas, especificamente distribuição da mudança do poder. Todas as categorias de análise dessa característica, sucessão de líderes, aumento da criticidade, oposição ao *status quo* e discordância/dissenso político, foram mencionadas no grupo focal e na entrevista como contributivas nesse processo. Esse resultado é convergente com o estudo de Rezende (2009), que constatou maior destaque nas categorias relativas às pressões políticas, dentre as tipologias de Oliver (1992).

A sucessão de líderes, com a instituição do cargo de *controller*, em substituição à função de contador, foi apontada nessa categoria pelo grupo focal. O aumento da criticidade ocorreu com os diversos investimentos realizados na empresa, que implicaram necessidades de controle com visões diferenciadas, de relatórios e formas de controle. A oposição ao *status quo* não era uma característica observável nos funcionários da controladoria, mas se tornou latente com a contratação de uma analista de controladoria e do *controller*. A discordância/dissenso político foi destacada em relação às informações elaboradas pelo departamento financeiro e disponibilizadas aos gestores, que por vezes não contemplavam provisões e afetavam o resultado da empresa, gerando discussões sobre essa prática institucionalizada.

Ainda relacionado ao fator preditivo pressões políticas, porém quanto à característica da eminência de falha ou obsolescência, somente a categoria pressões externas - inovação foi observada no estudo. Pelos relatos observou-se que havia necessidade de eliminar o uso de controles paralelos em planilhas eletrônicas, necessitando da mudança do *software* contábil existente. Portanto, as outras duas categorias de análise, pressões externas - concorrência e problemas de crise/desempenho, não foram indicadas no grupo focal e na entrevista como contributivas à desinstitucionalização de hábitos e rotinas na controladoria da empresa.

Os fatores preditivos relativos às pressões funcionais e às pressões para entropia demonstraram não exercer influência no caso estudado. Já os relacionados às pressões sociais, revelaram que somente a categoria diversidade na força do trabalho teve influência. A contratação de funcionários oriundos de outras regiões do Estado, com experiências em outros ramos de atividade, com vivências diferenciadas, contribuiu em função das percepções diferenciadas e porque entendiam e observavam a necessidade de mudança do *software* contábil e da concepção da contabilidade como um todo na empresa.

A ausência de pressões funcionais neste processo é divergente dos resultados do

estudo de Armênio Neto e Machado-da-Silva (2009), que observaram predominância das pressões funcionais. Também Rezende (2009) constatou, juntamente com predominância das pressões políticas, a presença das pressões funcionais. O comparativo com esses estudos deve ser visto com cautela, uma vez que os campos de investigação foram distintos, o que certamente pode explicar grande parte das diferenças nos achados das pesquisas.

As pressões para inércia ficaram evidentes nos relatos do grupo focal, mas apenas na categoria redução à incerteza. Não havia consenso para a realização da mudança do *software* contábil e o processo era realizado com desconfiança, tanto por parte dos diretores quanto dos funcionários diretamente envolvidos com a sua implantação. A experiência frustrada com a implantação de um *software* contábil que a equipe vivenciou anteriormente e a forma como a contabilidade era concebida durante anos, contribuíram para esse estado de inércia.

Assim conclui-se que entre os fatores preditivos à desinstitucionalização de hábitos e rotinas preconizados por Oliver (1992), os que se destacaram a partir da mudança do sistema de informações na controladoria da empresa pesquisada são, respectivamente, as pressões políticas e de inércia. Por outro lado, os que não influenciaram foram pressões funcionais e pressões para entropia. Porém, os resultados do estudo devem ser considerados à luz das limitações da pesquisa, pois têm aplicabilidade somente à empresa objeto de estudo. Assim, recomenda-se reaplicar esta pesquisa em empresa não familiar e comparar os resultados.

Pontua-se ainda que a elaboração do *constructo* pautou-se no estudo de Oliver (1992), no qual foram capturadas variáveis representativas dos fatores preditivos destacados pela autora. Portanto, poderia-se contemplar o processo de desinstitucionalização com características diversas das evidenciadas e que levam ao abandono de hábitos e rotinas institucionalizados. Ressalta-se ainda que a análise de conteúdo realizada nas transcrições do grupo focal e da entrevista, embora norteada pelo *constructo*, tem seu grau de subjetividade.

## REFERÊNCIAS

- ARMÊNIO NETO, J.; MACHADO-DA-SILVA, C.L. Institucionalização e desinstitucionalização de práticas sociais: o caso das tecnologias VOIP e CIRCUIT SWITCHED. **RESI. Revista Eletrônica de Sistemas de Informação**, v. 8, n. 2, p. 01-21, 2009.
- BARBOUR, R. **Grupos focais**. Porto Alegre: Artmed, 2009.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 3. ed. Lisboa, Portugal: Edições 70, 2004.
- BURNS, J. The dynamics of accounting change inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 14, n. 5, p. 566-596. 2000.
- BURNS, J.; SCAPENS, R.W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 1, p. 3-25. 2000.
- COVALESKI, M.A.; DIRSMITH, M.W. An institutional perspective on the rise, social transformation and fall of a University Budget Category. **Administrative Science Quarterly**, v. 33, n. 4, p. 562-587, 1988.
- 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, n. 1, p. 1-35, 1996.
- CUNHA, P.R.; SANTOS, V.; BEUREN, I.M. Traços de artigos que relacionam a teoria institucional com a contabilidade gerencial: estudos em periódicos internacionais. In: **EnANPAD**, 34., 2010, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2010. CD-ROM.



- DIMAGGIO, P.J.; POWELL, W.W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2. p. 147-160, 1983.
- DIRSMITH, M.W; HEIAN, J.B.; COVALESKI, M.A. Structure and agency in an institutionalized setting: The application and social transformation of control in the Big Six. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 22, n. 1, p.1-27. 1997.
- FOGARTY, T.; DIRSMITH, M.W. Organizational socialization as instrument and symbol: an extended institutional theory perspective. **Human Resource Development Quarterly**, v. 12, n. 3, p, 247-267, 2001.
- FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A.R.; JUNQUEIRA, E. **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.
- GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A.B.; PEREIRA, C.A. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Organizações & Sociedade**. v. 12, n. 35, p. 91-106, 2005.
- GUERREIRO, R.; PEREIRA, C.A.; FREZATTI, F. Aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. **Organizações & Sociedade**. v. 15, n. 44, p.45-62, 2008.
- GUERREIRO, R.; PEREIRA, C.A.; FREZATTI, F. Evaluating management accounting change according to the institutional theory approach: a case study of a Brazilian bank. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 2, n. 3, p. 196-228, 2006.
- MACHADO-DA-SILVA, C.L.; GONÇALVES, S.A. Nota Técnica: a Teoria Institucional. In: CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (Orgs.). **Handbook de Estudos Organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1999. vol. 1. pp 220-226.
- MARTINS, G.A.; THEÓPHILO, C.R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.
- MEYER, J.W.; ROWAN, B. Institutional organizations: formal structure as myth and ceremony. **The American Journal of Sociology**, v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977.
- OLIVER, C. The antecedents of deinstitutionalization. **Organization Studies**. v. 13, n. 4, p. 563-588, 1992.
- PALMER, D.; BIGGART, N.; DICK, B. Is the new institutional a theory? In. GREENWOOD, R.; OLIVER, C.; SAHLIN, K.; SUDDABY, R. (Org.). **The sage handbook of organizational institutionalism**. London: Sage Publications, 2008.
- REZENDE, A.J. **Um estudo sobre o processo de desinstitucionalização das práticas contábeis de correção monetária em empresas brasileiras**. 2009. 260 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.
- RIBEIRO, J.A.; SCAPENS, R.W. Institutional theories in management accounting change: contributions, issues and paths for development. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 13, n. 2, p. 94-111, 2006.
- SCAPENS, R.W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management Accounting Research**, v. 5, n. 3/4, p. 301-321, 1994.
- SCAPENS, R.W. Understanding management accounting practices: a personal journey. **The**

**British Accounting Review**, v. 38, n. 1, p. 1-30, 2006.

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

STRAUSS, A; CORBIN, J. **Pesquisa qualitativa: técnicas e procedimentos para o desenvolvimento de teoria fundamentada**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2008.

TOLBERT, P.S.; ZUCHER, L.G. A institucionalização da teoria institucional. In: CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (Orgs.). **Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1999. Vol. 1. pp 196-219.

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

ZUCKER, L.G. Institutional theories of organization. **Annual Review of Sociology**. v. 13, p. 443-464, 1987.