

---

# Mudanças nos Hábitos e Rotinas da Contabilidade Gerencial nas Empresas de Governança Corporativa de Santa Catarina

Roberto Carlos Klann<sup>1</sup>  
Reinaldo de Lima Jr.<sup>2</sup>  
Ilse Maria Beuren<sup>3</sup>

---

## Resumo

O objetivo do artigo é analisar as mudanças nos hábitos e rotinas da contabilidade gerencial em decorrência de alterações ocorridas nos últimos cinco anos nos processos, tecnologia da informação e controles de gestão, nas empresas de Santa Catarina classificadas nos níveis 1 e 2 de governança corporativa. A metodologia empregada consiste de estudo exploratório, realizado por meio de um estudo multi-casos, com questionário enviado às empresas selecionadas, em que se procurou identificar as principais mudanças nos hábitos e rotinas da contabilidade gerencial, em virtude de alterações organizacionais ocorridas. Os resultados da pesquisa mostram que as alterações organizacionais geram mudanças nos hábitos e rotinas da contabilidade gerencial. Conclui-se que essas mudanças são mais acentuadas em empresas cuja cultura organizacional é mais receptiva aos processos de alterações, e menos perceptíveis em empresas com cultura organizacional mais conservadora.

**Palavras-chave:** Hábitos e rotinas, Contabilidade gerencial, Empresas de governança corporativa.

---

<sup>1</sup> Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau. Endereço: Rua Antônio da Veiga, 140 - Bairro Victor Konder - CEP 89010-971 - Blumenau - SC. E-mail: klann@unifebe.edu.br.

<sup>2</sup> Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau. Endereço: Rua Antônio da Veiga, 140 - Bairro Victor Konder. CEP 89010-971 - Blumenau - SC. E-mail: reidelima@brturbo.com.br.

<sup>3</sup> Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP. Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau. Endereço: Rua Antônio da Veiga, 140 - Bairro Victor Konder - CEP 89010-971 - Blumenau - SC. E-mail: ilse@furb.br.

**Abstract**

The objective of the article is to analyze the changes in the habits and routines of the managerial accounting due to alterations happened in the last five years in the processes, information technology and administration controls, in the companies of Santa Catarina classified in the levels 1 and 2 of corporate governance. The used methodology consists of exploratory study, accomplished through a study multi-cases, with questionnaire sent to the selected companies, in that it tried to identify the main changes in the habits and routines of the managerial accounting, because of happened organizational alterations. The results of the research show that the organizational alterations generate changes in the habits and routines of the managerial accounting. It was ended that those changes are more accentuated in companies whose organizational culture is more receptive to the processes of alterations, and less perceptible in companies with organizational culture more conservative.

**Keywords:** Habits and routines. Managerial accounting. Corporate governance companies.

## 1 Introdução

Alterações no ambiente interno e externo das empresas, ocorridas nos últimos anos, têm refletido na contabilidade gerencial. Segundo Ashton, Hopper e Scapens (1995), nos últimos vinte anos acadêmicos e profissionais contábeis têm discutido a relevância, a natureza e o papel dos Sistemas de Contabilidade Gerencial no contexto das organizações. Conforme Busco, Riccaboni e Scapens (2000), a visão tradicional da contabilidade gerencial nos anos 60 era a de uma ferramenta para auxiliar no uso eficiente e eficaz dos recursos por parte das empresas. Nos anos 80, a pesquisa em contabilidade gerencial foi ampliada. Segundo os autores, muitos estudos relacionaram a contabilidade gerencial com a prática social, cultural e fenômenos políticos. Guerreiro, Frezatti e Casado (2004) alertam para o problema do que se pode denominar de “estabilidade da contabilidade gerencial”, relacionando a teoria com a prática, pois a pesquisa contábil tem tido pouco impacto na prática empresarial.

A contabilidade gerencial exerce importante papel na empresa, o de fornecer à administração informações úteis que serão utilizadas no processo decisório. Verificar se as mudanças organizacionais alteram os hábitos e rotinas da contabilidade gerencial pode ajudar a melhorar a qualidade da informação fornecida por ela aos gestores. Entender as facilidades ou as dificuldades de mudanças na contabilidade gerencial, provocadas pela cultura organizacional da entidade pode ajudar a otimizar os processos de mudanças, melhorando a qualidade da informação contábil.

Pesquisas sobre a cultura organizacional têm sido desenvolvidas, buscando demonstrar como a cultura de uma entidade pode influenciar o desempenho de seus gestores e colaboradores e o próprio sucesso da organização. No entanto, o estudo da cultura organizacional e a sua influência na contabilidade gerencial ainda requerem mais pesquisas. Diante desse contexto, este artigo tem como objetivo analisar as mudanças nos hábitos e rotinas da contabilidade gerencial em virtude de alterações ocorridas nos processos, tecnologia da informação e controles de gestão, nas empresas de Santa Catarina classificadas no nível um e dois de governança corporativa, no período de 2001 a 2006.

Com base no objetivo geral, estabeleceram-se os seguintes objetivos específicos: verificar a existência do departamento de controladoria nessas empresas; identificar as principais mudanças organizacionais ocorridas nas empresas; enumerar as maiores facilidades encontradas na implantação das mudanças; demonstrar as vantagens e desvantagens advindas das mudanças; identificar a participação da controladoria no processo de planejamento, execução e controle, antes e depois das mudanças; apontar as mudanças ocorridas nos métodos de custeio, formas de avaliação de desempenho e tecnologia da informação, em virtude das mudanças organizacionais.

Assim, o trabalho apresenta inicialmente a introdução do estudo. Na seqüência aborda a fundamentação teórica, com ênfase na relação entre a cultura organizacional e a contabilidade gerencial, além da influência dos hábitos e rotinas nas mudanças em contabilidade gerencial e nos sistemas de controle gerenciais. Em seguida apresenta-se a metodologia da pesquisa aplicada no estudo. Na seqüência, faz-se a análise do estudo multi-casos, finalizando o artigo com as considerações finais.

## **2 Cultura organizacional**

A cultura organizacional pode ser compreendida como os pressupostos de determinados grupos. Estes pressupostos são respostas originadas de valores. A cultura organizacional é definida por Schein (1992, p. 12) como:

um padrão de pressuposições básicas compartilhadas, aprendidas por um grupo, na medida em que se resolveram seus problemas de adaptação externa e integração

interna, e que funcionaram suficientemente bem para serem consideradas como válidas e, portanto, ensinadas aos novos membros como o modo correto de perceber, pensar e sentir em relação a esses problemas.

Kotter e Heskett (1994, p. 4) entendem que a cultura organizacional possui dois níveis, que se diferenciam em razão de sua visibilidade e resistência a mudanças. O nível mais profundo e menos visível refere-se a valores compartilhados pelas pessoas em um grupo que persistem mesmo havendo mudanças nos membros do grupo. Já o nível mais visível “representa os padrões de comportamento ou o estilo de uma organização que os empregados, de forma automática, incentivam os novos colegas a seguir”.

Robbins (1996) não faz essa divisão em níveis. Compreende a cultura organizacional como um sistema de significado compartilhado pelos membros, que distingue uma organização de outras. Esse sistema de significado compartilhado é um conjunto de características chave que a organização valoriza.

O processo de formação da cultura organizacional inicia-se com crenças e valores. À medida que essas crenças e valores vão sendo testados e validados, mostrando-se eficazes para resolver os problemas internos e externos do grupo, transformam-se gradativamente em pressuposições básicas compartilhadas. A cultura organizacional pode ser concebida como os modelos mentais coletivos dos membros da organização. Desse modo, uma mudança organizacional só será bem-sucedida se houver uma investigação prévia das premissas culturais. Essas são influenciadas pelas crenças estabelecidas pelos fundadores e líderes e permanecendo por anos, mesmo após eles terem deixado a organização (SCHEIN, 1992).

Segundo Shein (1992), a cultura organizacional pode ser entendida como um fenômeno institucionalizado unido no tempo e no espaço por processos contínuos de interação social. Busco, Riccaboni e Scapens (2000) a conceituam como padrões de suposições básicas socialmente construídas e compartilhadas, que foram desenvolvidas pelos sócios da organização, como aprendizado para se enfrentar os problemas de adaptação externa e de integração interna dos indivíduos da organização. Para Shein (1991), tais suposições devem ser bem trabalhadas para serem consideradas válidas. Representam a síntese de conhecimentos que devem ser repassados aos

recém-chegados na organização como modo de perceber, pensar e sentir em relação a situações específicas que podem acontecer.

Ainda segundo Shein (1991), com base no entendimento do processo de aprendizagem social, através do qual, valores organizacionais e rotinas padronizadas de comportamento podem ser padronizados em uma cultura compartilhada, pode-se propor uma visão holística e dinâmica sobre a transformação organizacional. Nessa transformação, estabilidade e mudança não são mutuamente exclusivas. Isto quer dizer que elas não são consideradas dois processos independentes. Pelo contrário, são fenômenos que representam faces contingentes, ou multifacetadas, do processo (BURNS; SCAPENS, 2000).

Então, ao reconhecer as habilidades de adaptação aos macro fatores (adaptação externa) e aos micro fatores (integração interna), Giddens (apud BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2000) entende que o desenvolvimento do conhecimento ou cultura organizacional pode ser conceituado como o resultado contínuo de ambos objetivos. Estes dois domínios, que caracterizam cada configuração organizacional, não são separáveis, não podem ser reduzidos a um dualismo.

O reconhecimento dessa dualidade insinua que as organizações tenham suas próprias culturas e identidades distintas (PARKER, 2000). Tal cultura organizacional, que é caracterizada por valores, regras e recursos compartilhados, pode ser descrita fora do tempo e espaço como uma configuração de propriedades institucionalizadas da própria organização.

Segundo Busco, Riccaboni e Scapens (2000), os membros já adaptados da organização confiam em modelos específicos de estruturação para habilitar processos de comunicação de significados (por esquemas de interpretação), para determinar padrões de comportamento para sanções ou recompensas e facilitar a representação de poder. Esta confiança se reflete também nos hábitos e rotinas e mudanças na contabilidade gerencial.

### **3 Hábitos, rotinas e mudanças na contabilidade gerencial**

O assunto mudanças em contabilidade foi alvo de diversas pesquisas durante os anos 90. Os principais temas abordados eram: sistemas contábeis, técnicas de contabilidade, a profissão contábil e o papel do contador. No

entanto, pouco foi estudado sobre o porquê e como a contabilidade evoluiu frente a situações organizacionais específicas (BURNS, 2000).

Este segundo enfoque começou a ser estudado no final dos anos 90. De acordo com Burns e Scapens (2000), as mudanças em contabilidade podem ser entendidas em termos de mudanças em rotinas contábeis, que podem ou não ser incorporados nas suposições e convicções da organização. Tais suposições e convicções, comum aos membros da organização, são chamadas de instituições.

As principais características do atual ambiente social e empresarial constituem-se em fatores indutores de processos de mudanças; em tese, as empresas são induzidas a implementar processos profundos de mudanças na sua forma de atuação, no seu modelo de gestão de negócios, nos seus instrumentos gerenciais e, portanto, na contabilidade gerencial (GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2004, p. 2).

Burns (2000), explica que a teoria institucional que fundamenta estudos analíticos de mudanças nas rotinas dos sistemas de contabilidade gerencial é a Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics – OIE*). Essa teoria foi fundada por Veblen (1898, 1909 e 1919), e está sendo trazida à tona novamente em atividades escolares. Originou-se como oposição à estática teoria econômica do ator racional. Ela não deve ser confundida com a Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics – NIE*), a qual tem sido empregada previamente em pesquisas contábeis. Além disso, a *NIE* permanece firmemente arraigada dentro da estática teoria econômica neoclássica. Já a *OIE* tenta explicar os fenômenos em termos processuais, buscando explicar o porquê e como as coisas se tornam o que elas são ou não são, com o passar do tempo.

De acordo com Burns (2000), a *OIE* não pode ser confundida com a Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology – NIS*), que também tem sido empregada em trabalhos contábeis. A *NIS* tende a assumir certas instituições e está mais focada em macro-instituições (como o emprego dos princípios contábeis em diferentes sociedades). Já a *OIE* estuda mais diretamente o aparecimento, a continuidade e as mudanças nas instituições ao longo do tempo. Está mais focada em micro-instituições dentro das organizações.

Como enfoque teórico para explorar processos de mudanças em contabilidade, a adoção da *OIE* é recente. Ela define tipicamente instituições como “uma maneira de pensar ou agir sobre algumas prevalências e permanências, as quais estão embutidas nos hábitos de um grupo de pessoas” (HAMILTON apud BURNS, 2000, p. 571). Podem ser entendidas como modos comuns de pensar de uma comunidade, como os membros de uma organização, por exemplo, (BURNS, 1997).

Por outro lado, as rotinas podem ser entendidas como regras básicas de comportamento, que se fortalecem com a repetição contínua dessas regras. Com o passar do tempo, as rotinas se tornam cada vez mais suportadas por conhecimentos tácitos que os indivíduos adquirem pelo monitoramento reflexivo de comportamentos passados. Rotinas são, assim, os hábitos de um grupo e os componentes das instituições (HODGSON, 1993).

Burns e Scapens (2000) aplicam tais conceitos teóricos para sugerir como práticas contábeis podem se tornar rotinizadas, e com o passar do tempo, passem a constituir parte das práticas inquestionáveis e crenças de uma organização. A visão da *OIE* é útil para a concepção de continuidade da Contabilidade. Utilizam o exemplo do processo orçamentário em muitas organizações para ilustrar seu ponto de vista. Eles argumentam que as rotinas orçamentárias emergem e se reproduzem, com o passar do tempo, no momento em que regras e procedimentos orçamentários são estabelecidos. Com o passar do tempo, o processo orçamentário pode vir a se tornar uma prática inquestionável entre o pessoal de tal forma que é executado sem os recursos conscientes das regras iniciais.

Práticas contábeis e rotinas emergentes podem ser ditas institucionalizadas quando são aceitas amplamente na organização, de tal forma que se tornam formas inquestionáveis de controle gerencial. Neste caso, elas são características inerentes do processo de controle gerencial, e representam formas esperadas de comportamento e definem as relações entre os vários grupos da organização (BURNS; SCAPENS, 2000).

Isto não quer dizer, porém, que toda contabilidade se torne rotinizada e institucionalizada, mas há potencial para isso acontecer, como também pode haver mudanças nessas rotinas e instituições (BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2000). Segundo Guerreiro, Frezatti e Casado (2004, p. 4),

assim a contabilidade gerencial como uma instituição corresponde a um conjunto de rotinas institucionalizadas e aceitas na organização, devendo-se observar que a contabilidade gerencial tanto é moldada quanto impacta outras instituições no âmbito da organização.

Pode-se entender então que há uma ligação entre os hábitos, rotinas e as instituições de uma entidade. Os hábitos são pressuposições básicas compartilhadas e aceitas de forma inquestionável. A partir do momento em que esses hábitos são formalizados, passam a constituir rotinas. Com o passar do tempo, as rotinas passam a ser institucionalizadas, ou seja, aceitas amplamente na organização de forma inquestionável, tornando-se assim, instituições daquela organização.

## **4 Hábitos, rotinas e mudanças nos sistemas de controle gerencial**

Segundo Simons (1995, p 5), “sistemas de controles gerenciais são formais, informações baseadas em rotinas que os administradores utilizam para manter ou alterar padrões em atividades organizacionais”. O centro da maioria dos sistemas de controles gerenciais é a fixação de comportamentos ou padrões de *outputs* e emprego de mecanismos para assegurar que estes padrões sejam alcançados (FORD; GREER, 2005). A maioria desses mecanismos é diagnosticada naturalmente. Significa que eles requerem avaliação de como uma performance está alcançando objetivos e análises sobre onde problemas podem existir.

O fluxo de ações corretivas advindas dos diagnósticos é empregado para revisão de comportamentos, metas ou ambos, para reduzir suficientemente uma perda de desempenho percebida. Muitos sistemas de informações podem ser empregados em diagnósticos sobre capacidade de controle, incluindo planos de lucros, orçamentos, sistemas de gerenciamento de projetos, processos de recursos humanos, e sistemas que medem o desempenho estratégico (SIMONS, 2000).

Ford e Greer (2005) ressaltam que existem três variáveis centrais para operacionalizar um sistema de controle gerencial: revisão e avaliações de desempenho, recompensas e monitoramento de resultados. A primeira variável

é normalmente usada para controlar o comportamento dos empregados. A segunda, sistema de recompensas, é usada constantemente para motivar o comportamento para se alcançar resultados organizacionais positivos. A terceira, monitoramento de resultados, é usada para formular um fluxo de informação que mostrará um quadro de como a organização está funcionando. É usada também para avaliar a informação a fim de verificar se a iniciativa está no caminho certo ou prover ações corretivas quando necessário.

A literatura não é enfática em relação à importância dos sistemas de controles gerenciais quando da implementação de um plano de mudança organizacional. O plano de mudança se refere a uma premeditada intervenção de um agente facilitador com a intenção de modificar o funcionamento da organização para se obter resultados mais favoráveis (FORD; GREER, 2005). Desde que ajudem a manter os objetivos traçados, os sistemas de controles deveriam ajudar os gerentes a dirigir o processo de implementação (SIMONS, 1995).

Essa falta de clareza quanto à importância dos sistemas de controles gerenciais nos processos de mudança é comentada por Ford e Greer (2005, p. 31) ao citarem que, “realmente, variados sistemas de controle de alto nível têm sido especificados em muitos modelos conceituais de mudanças”. No entanto, ressaltam que “a utilização de sistemas de controles pobres têm sido citada como um impedimento do efetivo alcance da mudança”.

Simons (1995) adverte que os sistemas de controle são geralmente prescritos como elementos necessários ao efetivo processo de mudança. No entanto, muitos gerentes parecem ignorar ou evitar sistemas de controles formais para gerenciar mudanças. Talvez os gerentes podem não usar os sistemas de controles gerenciais quando da implementação de mudanças por medo de que seus planos originais seriam provados como errados.

Além do mais, os resultados de muitas mudanças, particularmente aquelas de natureza estratégica, são geralmente difíceis de medir, o que pode reduzir a efetividade dos sistemas de controle baseados nos mecanismos de medição e monitoramento. Além disso, atividades rotineiras associadas ao controle gerencial, como informações de revisão de estados, seguidas de ações corretivas, podem ser vistas como entediantes para muitos gerentes quando comparadas com outras atividades relacionadas à mudança, como

reuniões com empregados, clientes e outros interessados para motivar o programa de mudança (FORD; GREER, 2005).

Dessa forma, pode haver certa resistência quanto à utilização total de sistemas de controle gerencial na implementação das mudanças. A natureza reativa de muitos sistemas de controle, dificuldades de identificação e medição das metas, e a natureza intrusa de muitos sistemas de controle baseados no monitoramento, sugerem um papel insignificante ou talvez negativo para os sistemas de controle gerencial na implementação dos processos (FORD; GREER, 2005).

Porém, os benefícios dos sistemas de controle gerencial deveriam ser superiores às desvantagens quando da implementação do plano de mudança. A mudança organizacional é preliminarmente alcançada através do comportamento adaptável dos indivíduos, levando-se em conta metas fixadas interiormente. Contudo, as metas entre os indivíduos e a organização geralmente divergem quando uma nova iniciativa é introduzida, causando resistência à mudança. Os sistemas de controle gerencial ajudam a mitigar essa resistência pelo encorajamento da congruência de metas da organização. Essa congruência de metas é alcançada por meio do estabelecimento de objetivos de desempenho individual e organizacional e o subsequente confronto do desempenho com essas metas (FORD; GREER, 2005).

Depreende-se do exposto que existe resistência por parte dos administradores em utilizar os sistemas de controle gerencial nos processos de mudança organizacional. Dificuldades de medição dos resultados, de identificação e medição das metas, divergências entre as metas dos indivíduos e da organização, entre outros aspectos, acabam por causar essa resistência.

Por outro lado, os sistemas de controle gerencial podem reduzir essa resistência, promovendo um alinhamento das metas individuais com as da organização. Simons (1995) explica que os sistemas de controle gerencial são formados por informações baseadas em rotinas. Portanto, o estabelecimento de novos hábitos e rotinas, em virtude do processo de mudança organizacional, deve procurar sempre unir os objetivos individuais com os da organização. Os novos hábitos e rotinas dos indivíduos devem estar em consonância com os novos hábitos e rotinas da organização.

## 5 Metodologia da pesquisa

A metodologia da pesquisa adotada, quanto ao objetivo, caracteriza-se como uma pesquisa exploratória. Segundo Cervo e Bervian (2002, p. 69),

o estudo exploratório, designado por alguns autores como pesquisa quase científica ou não científica é, normalmente, o passo inicial no processo de pesquisa pela experiência e um auxílio que traz a formulação de hipóteses significativas para posteriores pesquisas.

Em relação aos procedimentos, este artigo divide-se em dois momentos. O primeiro refere-se à pesquisa bibliográfica, em que procurou-se fundamentar a pesquisa. Na seqüência, com base nos fundamentos teóricos, elaborou-se um questionário, com perguntas abertas e fechadas, o qual foi encaminhado por correio eletrônico para o *controller* das empresas em abril de 2006.

O foco inicial do artigo era fazer a pesquisa com as 100 maiores empresas da Região Sul do País, conforme Revista Exame Melhores e Maiores do ano de 2005. Foi enviado o questionário para essas empresas, considerando seu faturamento. No entanto, nenhuma empresa respondeu ao instrumento. Diante disso, houve a necessidade de mudança de foco na pesquisa.

Sendo assim, optou-se por trabalhar com as empresas listadas na governança corporativa. Essa escolha decorre de dois motivos principais: primeiro, essas empresas têm compromisso com a evidenciação da informação (*full disclosure*); segundo, o interesse em investigar se a sua inclusão nos níveis de governança corporativa provoca mudanças organizacionais.

Considerado este novo foco da pesquisa, a população da pesquisa constituiu-se das cinco empresas do Estado de Santa Catarina listadas no nível um e dois de governança corporativa da Bovespa. Dessas cinco empresas, três responderam ao questionário, portanto, a amostra se deu por acessibilidade.

Quanto à abordagem do problema, na análise dos dados coletados em campo, este artigo utilizou-se da abordagem qualitativa. Segundo Raupp e Beuren (2004), este tipo de pesquisa visa destacar aspectos não observados no estudo quantitativo.

As principais limitações do estudo estão na quantidade de empresas pesquisadas e na estratégia de pesquisa escolhida. O envio de questionários

pelo correio eletrônico não permitiu a verificação *in loco* de determinados aspectos de interesse, o que seria viabilizado no caso de entrevistas. Quanto ao número de empresas, vale destacar que os resultados se restringem a elas, não podendo ser realizadas generalizações.

## **6 Descrição e análise dos dados**

Para analisar as alterações nos hábitos e rotinas da controladoria em decorrência de mudanças organizacionais ocorridas nas empresas de Santa Catarina, classificadas no nível um e dois de governança corporativa, elaborou-se um questionário, que foi enviado às empresas Sadia S/A, S/A Fábrica de Produtos Alimentícios Vigor, Cia. Hering, Weg S/A e Celesc S/A, por de correio eletrônico.

Das cinco empresas acima, apenas três (Hering, Weg e Celesc) responderam os questionários. Na tabulação dos dados, para preservar a identidade da empresa, passou-se a denominá-las de empresas A, B e C, sem relacionar as respostas com a seqüência mencionada anteriormente. No Quadro 1, apresentam-se as respostas às questões de número 1 a 7 do questionário.

**Quadro 1: Mudanças organizacionais ocorridas nas empresas**

EMPRESA “A”	EMPRESA “B”	EMPRESA “C”
A empresa possui um departamento de controladoria ou equivalente?		
Sim	Sim	Sim
A quem está subordinada a controladoria?		
Diretoria Administrativa	Diretoria Administrativa	Diretoria Corporativa
Quais as mudanças ocorridas na empresa nos últimos cinco anos?		
Custeio ABC Cálculo do EVA	Nenhuma	Redirecionamento para o acompanhamento do desempenho da empresa
Qual o tempo que levou a implantação das mudanças?		
ABC - 1 ano EVA - imediato	Não se aplica	Implantação em 01/2006 (em fase de implantação)
Quais as facilidades encontradas nas mudanças ocorridas? Atribuindo pesos de (0 a 4)		
Peso 3 - Treinamento de pessoal e sua adaptação Peso 2 - Não resistência à mudança (pessoal) Peso 2 - Os recursos financeiros	Não se aplica	Peso 4 - Treinamento de pessoal Peso 3 - Recursos financeiros Peso 2 - Não resistência à mudança (pessoal) Peso 2 - Adaptação dos colaboradores Peso 1 - Obtenção de informações sobre o desempenho das áreas
Quais as principais vantagens destas mudanças?		
Melhor disseminação da atividade operacional	Não se aplica	Competitividade e facilitar para seus <i>stakeholders</i>
Quais as principais desvantagens destas mudanças?		
Manutenção de dois sistemas de custos	Não se aplica	Cultura da empresa

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se que as 3 empresas possuem um departamento de controladoria ou equivalente. Em duas delas, A e B, o departamento de controladoria está subordinado à Diretoria Administrativa. Já na empresa C, a controladoria está subordinada à Diretoria de Gestão Corporativa. A empresa C não possui um departamento específico de controladoria, sendo chamado de Divisão de Desempenho Corporativo.

Com relação às mudanças organizacionais ocorridas nos últimos cinco anos, a empresa B menciona não ter nenhuma mudança relevante neste período. Já a empresa A apresentou como principais mudanças a forma de custeio, adotando o ABC (*Activity-Based Costing*), e a forma de medir o desempenho, em que passou a utilizar o EVA® (*Economic Value Added*). Para a empresa C, a principal mudança apontada foi em relação à troca do departamento de controladoria pela Divisão de Desempenho Corporativo. O departamento de controladoria foi criado em 30/04/2002. Teve como objetivo os aspectos preventivos, orientativos e de controle, os quais deram suporte aos processos internos. Em janeiro de 2006, este departamento foi extinto, substituído pela Divisão de Desempenho Corporativo, o qual tem a finalidade de acompanhar o desempenho de todas as áreas da empresa e está voltado para a gestão por resultados. Portanto, houve uma mudança de foco, do controle para a gestão de resultados.

Para a empresa A, a implantação do Custeio ABC levou aproximadamente um ano. Quanto ao EVA, a implantação foi imediata, visto que já trabalha com os resultados apurados. Para a empresa C, a implantação das mudanças não tem um prazo pré-determinado para conclusão. A empresa entende que este é um processo de longo prazo, pois envolve a cultura organizacional da entidade. O processo de implantação desta nova metodologia da Divisão de Desempenho Corporativo exige constantes ajustes e revisões, o qual deve ser flexível, o que garante o seu aperfeiçoamento.

As principais facilidades encontradas pela empresa A foram adaptação dos colaboradores aos novos hábitos e rotinas da controladoria e o treinamento do pessoal. Para a empresa C, as maiores facilidades na implementação das mudanças foram, em ordem decrescente, o treinamento do pessoal, depois os recursos financeiros, a não resistência à mudança por parte dos colaboradores e também a sua rápida adaptação. Nota-se que em ambas as empresas, a resistência às mudanças por parte dos colaboradores foi classificada como grau 2, ou seja, essa resistência não impediu as mudanças, mas também não foi um facilitador preponderante para tal processo.

As principais vantagens que a empresa A considera em razão das duas mudanças evidenciadas (ABC e EVA) foi a melhor disseminação/apropriação dos custos e despesas das atividades operacionais e o acompanhamento dos resultados gerados pela empresa nos períodos. Tem como principal desvan-

tagem a manutenção do sistema que trabalha o ABC (ela precisa alimentar 2 sistemas, o gerencial e o fiscal). Na empresa C, a principal vantagem é que a empresa está se tornando mais competitiva e facilitando o relacionamento com os *stakeholders*. A empresa não considera nenhuma desvantagem que mereça destaque, apenas faz uma observação de que a cultura organizacional não está totalmente adequada aos novos procedimentos, porém considera isso normal.

No Quadro 2, apresentam-se as respostas às questões 8 a 11 do questionário enviado às empresas.

**Quadro 2: Participação da controladoria nos processos de planejamento, execução e controle antes e depois das mudanças**

EMPRESA “A”		EMPRESA “B”		EMPRESA “C”	
Antes	Depois	Antes	Depois	Antes	Depois
Qual a participação da controladoria no processo de planejamento estratégico da empresa?					
Muito importante	Muito importante	Importante		Nenhuma	Importante
A controladoria fornece informações sobre oportunidades, ameaças, pontos fortes e fracos?					
Muita informação	Muita informação	Muita informação		Pouca informação	Bastante informação
A controladoria fornece informações sobre o planejamento e o controle?					
Não se aplica	Não se aplica	Peso 1: Orçamento de tendências, com base histórica Peso 2: Demonstrativos contábeis projetados		Não fornecia informação	Não fornece nenhuma informação
Quais as informações fornecidas pela controladoria na execução e controle? Atribua pesos de (0 a 4)					
Não se aplica	Não se aplica	Peso 4. Ciclo operacional, econômico financeiro. Peso 3. Análise da liquidez; endividamento; rentabilidade; rotação de estoques, contas a receber e a pagar		Peso 3. Análise de liquidez, endividamento e rentabilidade	Peso 4. Análise de liquidez, endividamento e rentabilidade

Fonte: dados da pesquisa.

Nota-se que na empresa A, a controladoria tem participação muito importante no processo de planejamento estratégico da empresa, antes e depois das mudanças. Para a empresa B, a participação da controladoria é importante. Para a empresa C, antes das mudanças ocorridas, a controladoria não fornecia nenhuma informação para o planejamento estratégico. Depois das mudanças, seus objetivos mudaram e estas informações estão sendo consideradas importantes neste processo. Da mesma forma, a controladoria da empresa C, antes das mudanças, fornecia pouca informação para os gestores sobre os negócios da empresa. Hoje, ao contrário, este departamento reporta bastante informação, facilitando a administração por parte dos executivos da empresa.

Também perguntou-se às empresas sobre as informações de planejamento e controle, solicitando a elas que atribuíssem uma nota de 0 a 4, sendo nota 4 para a maior e nota zero para a menor intensidade de fornecimento da informação. Nesta questão foi abordado o orçamento de tendências com base em dados históricos, o orçamento corrigido, o orçamento em moeda estrangeira e os demonstrativos contábeis projetados. A empresa B considera que as principais informações fornecidas pela controladoria referem-se ao orçamento de tendências, com base em dados históricos, atribuindo peso 4, e sobre os demonstrativos contábeis projetados, com peso 1. As duas outras empresas comentaram que a controladoria não fornece nenhuma informação sobre o planejamento e o controle. Portanto, elas não utilizam as projeções dos resultados, talvez essa informação seja fornecida por outro setor.

Quanto ao processo de execução e controle, a controladoria da empresa A também não presta nenhuma informação. Já a controladoria da empresa B, neste aspecto, fornece informações principalmente referentes ao ciclo operacional (peso 4), análise da liquidez, endividamento, rentabilidade, rotação de estoque, prazos de recebimento e pagamentos (peso 3), e sobre a gestão de capital de giro e do imobilizado (peso 1). O departamento de controladoria da empresa C disponibiliza informações sobre a análise da liquidez, endividamento e rentabilidade (peso 3), antes das mudanças. Após a implantação da Divisão de Desempenho Corporativo, estas mesmas informações tornaram-se muito importantes (peso 4), visto que está preocupada com a captação de recursos.

No Quadro 3, apresentam-se as respostas às questões de número 12 a 15 do questionário.

### Quadro 3: Mudanças na controladoria em relação aos processos de formação do preço de venda, métodos de custeio e indicadores de acompanhamento

EMPRESA “A”		EMPRESA “B”		EMPRESA “C”	
Antes	Depois	Antes	Depois	Antes	Depois
Cite quais são as outras informações gerenciais fornecidas pela controladoria. Atribua pesos de (0 a 4)					
Não se aplica	Não se aplica	Peso 4. Margem de contribuição, ponto de equilíbrio. Peso 3. Mark-up. Peso 2. Preço de venda a partir do custo, concorrência, margem de lucro. Peso 1. Preço de venda a partir do mercado.		Peso 4: Tarifa	Peso 4: Tarifa
Quais são os métodos de custeio utilizados pela empresa?					
Variável	Variável ABC	Variável (sempre)		Absorção	ABC
Quais as formas de custeio?					
Real	Real	- Estimado - Padrão (sempre)		Real	Real
Quais são os indicadores de acompanhamento utilizados pela empresa? Atribua pesos de (0 a 4)					
Não se aplica	Não se aplica	Peso 4. Prazo de estocagem. Peso 3. Custo de estocagem, Ciclo de produção. Peso 2. Variação do consumo e do nível de venda.		Peso 4. Variação do nível de venda.	Peso 4. Variação do nível de venda.

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se que a empresa B aponta por meio de nota (0 a 4) a intensidade de fornecimento da informação. Para a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio foi atribuído pela empresa peso 4, diminuindo para 3 às informações sobre o *mark-up*. Para os dados que possibilitam a formação de

preços de venda a partir do custo, preço de venda a partir da concorrência e a margem de lucro por produto, foram consideradas menos relevantes, com peso 2. As informações sobre preço de venda a partir do mercado foi atribuído peso 1. Percebe-se, portanto, que a empresa B dá maior importância ao ponto de equilíbrio e à margem de contribuição.

O departamento de controladoria da empresa C não fornece informações sobre o preço de venda, ponto de equilíbrio, sendo que os preços são definidos pelo órgão regulador. A empresa A não utiliza informações de seu departamento de controladoria para fins de preço de venda, margem de contribuição e ponto de equilíbrio. Em relação à empresa C, esse procedimento é compreensível, visto que o seu preço de venda é regulado por uma agência governamental. É possível que a empresa utilize essas informações em outros setores, para diferentes tipos de decisões.

Com relação aos métodos de custeio utilizados, a empresa A, antes da mudança, utilizava o Custeio Variável. Após o processo de mudança vem utilizando o Custeio Variável e o ABC (*Activity-Based Costing*). A empresa B sempre utilizou o Custeio Variável. A empresa C utilizava o Custeio por Absorção e atualmente trabalha com o ABC (*Activity-Based Costing*). Nesse tópico nota-se que a empresa A e a empresa C tiveram mudanças significativas no processo, o que fatalmente deve ter afetado os hábitos e rotinas da controladoria dessas empresas.

Quando as empresas foram questionadas sobre as áreas operacionais, notou-se que a empresa A não utiliza nenhuma informação do Departamento de Controladoria para este fim. Já a empresa B utiliza estas informações descritas na seqüência, de acordo com o grau de intensidade proposto pelo questionário: Prazo de estocagem (4), Custo de estocagem e Ciclo de produção (3), Variação no consumo de materiais na produção e também a variação do nível das vendas (2). A empresa C utiliza com um grau de intensidade (4) antes e depois das mudanças ocorridas, as informações para a Variação no nível de vendas. Portanto, neste quesito, não houve alterações, ou seja, os processos de mudança na empresa A e na C não produziram alterações na controladoria em relação a essa questão.

#### Quadro 4: Mudanças na controladoria em relação à avaliação de desempenho e tecnologia da informação

WEG		HERING		CELESC	
Antes	Depois	Antes	Depois	Antes	Depois
A empresa efetua alguma avaliação de desempenho? Atribua pesos de (0 a 4)					
Não se aplica	Não se aplica	Peso 4. Centros de responsabilidade e preço de transferências e ROI. Peso 1. EVA, MVA e BSC.		ROI	Centros de responsabilidades BSC
O que a empresa utiliza em termos de tecnologia da informação?					
Possuía sistema de custos integrado com a contabilidade.	SIG	<ul style="list-style-type: none"> <li>- SIG</li> <li>- Possui sistemas informatizados de contabilidade, custos e orçamento.</li> <li>- Possui sistema de custos integrado com a contabilidade.</li> <li>- Possui outros sistemas de apoio gerencial.</li> </ul>		Possui sistema de custo integrado com a contabilidade	Utiliza o SIG

Fonte: dados da pesquisa.

Percebe-se que a empresa A não utiliza nenhuma informação fornecida pela controladoria para avaliar o desempenho da empresa. Já a empresa B utiliza estas informações para avaliar o desempenho dos centros de responsabilidade, acompanhamento dos preços de transferência (4), e com uma intensidade bem menor (1), utiliza estas informações para calcular o EVA® (*Economic Value Added*), MVA® (*Management Value Add*) e o BSC (*Balanced Scorecard*). Este procedimento vem sendo utilizado sem determinação de tempo por parte da empresa. A empresa C costuma utilizar estas informações como parâmetro para avaliar o desempenho da empresa, sendo que antes da mudança utilizava habitualmente o ROI (*Return of Investment*). Após a mudança, vem elaborando sistematicamente o BSC (*Balanced Scorecard*) e também a avaliação do desempenho dos centros de responsabilidade. Nota-se, portanto, que na empresa C houve uma alteração significativa com a implantação do BSC e da avaliação por centros de responsabilidade. Os hábitos

e rotinas da controladoria, em virtude dessas mudanças, devem ter sido alterados, pois principalmente o BSC requer uma análise muito mais subjetiva por parte da controladoria em relação ao ROI.

A respeito da tecnologia de informação, a empresa A declara que não utiliza nenhum sistema de informação, porém, em outras questões, observou-se que ela utiliza dois sistemas para apurar o custo da empresa, variável e ABC, e é provável que ela efetue os registros contábeis através de um sistema informatizado. A empresa B sempre utilizou um Sistema de Informações Gerenciais, pois tem um sistema informatizado (integrado) de contabilidade, custos e orçamento, e também utiliza outros sistemas de informações para apoio às decisões. A empresa C, através do seu extinto Departamento de Controladoria, utilizava um sistema de custos integrado com a contabilidade. Atualmente, através da Divisão de Desempenho Corporativo da empresa, utiliza o Sistema de Informação Gerencial (SIG). Percebe-se que houve uma alteração substancial na empresa C, pois a implantação do SIG requer várias mudanças nos hábitos e rotinas da empresa como um todo. Provavelmente, a Divisão de Desempenho Corporativo (antigo departamento de controladoria) deve ter passado por várias mudanças de procedimentos para a implantação desse processo.

## **7 Considerações finais**

O objetivo do artigo foi analisar as alterações nos hábitos e rotinas da controladoria em decorrência de mudanças ocorridas nos últimos cinco anos nos processos, tecnologia da informação e controles de gestão, nas empresas de Santa Catarina classificadas no nível um de governança corporativa. Após a exposição do referencial teórico e da análise dos resultados da pesquisa, algumas considerações podem ser apresentadas.

Em relação à existência do departamento de controladoria, as três empresas analisadas possuem o departamento de controladoria, sendo que a empresa C alterou esse departamento para uma divisão, chamada de Divisão de Desempenho Corporativo.

Sobre as principais mudanças organizacionais ocorridas nas empresas, percebe-se que a empresa B não passou por mudanças organizacionais nos últimos cinco anos. A empresa A fez alterações nesse período, mais

relacionadas aos processos, alterando o método de custeio, com a implantação do ABC (*Activity-Based Costing*), e alterando o método de avaliação de desempenho, com a implantação do EVA® (*Economic Value Added*). As mudanças na empresa C foram mais estruturais, com a alteração do departamento de controladoria para a Divisão de Desempenho Corporativo.

Quanto às facilidades encontradas nas mudanças, as empresas A e C apontaram como a principal facilidade o treinamento do pessoal. Num nível intermediário (peso 2), ambas apontaram a resistência à mudança por parte dos colaboradores. Isto significa que, embora não possa ser considerado um empecilho, os colaboradores tiveram certa resistência às mudanças implementadas por essas empresas.

As principais vantagens oriundas das mudanças observadas pelas empresas são, no caso da empresa A, a melhor disseminação e apropriação dos custos e despesas das atividades operacionais e o melhor acompanhamento dos resultados. A empresa C, a principal vantagem apontada é em relação ao aumento da competitividade e um melhor relacionamento com os *stakeholders*. Já a única a apontar desvantagens foi a empresa A, que relacionou a obrigação de manter dois sistemas de custeio (ABC e o fiscal) como um problema oriundo das mudanças.

Quanto à participação da controladoria no processo de planejamento, execução e controle, antes e depois das mudanças, a única empresa a apresentar uma alteração significativa foi a empresa C. No caso, antes das mudanças, não havia participação da controladoria nesse processo. No entanto, depois das mudanças implementadas pela empresa, essa participação passou a ser importante.

Em relação às mudanças ocorridas nos métodos de custeio, formas de avaliação de desempenho e tecnologia da informação, em decorrência das mudanças organizacionais, pode-se observar que houve a implantação do custeio ABC e do SIG nas empresas A e C. Além disso, a empresa C passou ainda a adotar o BSC. É muito provável que a implantação dessas ferramentas deve ter alterado os hábitos e rotinas da controladoria, pois são processos completos, que exigem mudanças institucionais dentro das empresas.

Pode-se concluir que, embora haja indícios de possíveis mudanças nos hábitos e rotinas da controladoria nessas empresas (A e C), pela análise

dos questionários em si não se pode levantar quais hábitos e rotinas foram alterados. Para esse nível de análise, seria necessário um acompanhamento mais aprofundado da cultura organizacional dessas instituições, o que se recomenda para futuras pesquisas. No entanto, pelas mudanças de enfoque observadas na controladoria dessas empresas, oriundas das mudanças organizacionais implementadas, pode-se afirmar que os hábitos e rotinas e até mesmo certas “instituições” dessas entidades foram alteradas durante esses processos.

## Referências

- ASHTON, D.; HOPPER, T; SCAPENS, R.W. **The changing nature of issues in management accounting**. Londres: Prentice Hall, 1995.
- RAUPP, F. B.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.) **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.
- BURNS, J. The institutionalization of accounting routines: Keano Ltd. **Proceedings of the Management Control Association Symposium**. pp. 217-233, 1997.
- BURNS, J. The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**. Adelaide/Austrália, v. 13, n. 5, p. 566-596, 2000.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. Conceptualising management accounting change: an institutional framework, forthcoming. **Management Accounting Research**. Londres, vol. 11, p. 3-25, 2000.
- BUSCO, C.; RICCABONI, A.; SCAPENS, R.W. **Management accounting systems and organizational culture: an institutional framework for interpreting their linkages and processes of change**. Paper prepared for the 2nd Workshops on Management Accounting Change, Oslo, Norway, p. 11-14, May 2000.
- CERVO, A. L.; BERVIAN, P.A. **Metodologia científica**. São Paulo: Prentice Hall, 2002.
- FORD, M. W.; GREER, B. M. The relationship between management control system usage and planned change achievement: an exploratory study. **Journal of Change Management**. Londres, v. 5, n. 1, p. 29-46, Mar. 2005.
- GUERREIRO, R.; FREZATTI, F; CASADO, T. . Em busca do entendimento da formação dos hábitos, rotinas e instituições da contabilidade gerencial. In:

CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4, 2004.

**Anais...** São Paulo, FEA/USP, 2004.

HODGSON, G. M. **The economics of institutions**. Aldershot: Edward Elgar, 1993.

KOTTER, J. P.; HESKETT, J. L. **A cultura corporativa e o desempenho empresarial**. São Paulo: Makron Books, 1994.

PARKER, M. **Organizational culture and identity**. Londres: Sage Publications, 2000.

REVISTA EXAME. **Melhores e maiores**: as 500 maiores empresas do Brasil. São Paulo, p. 51-71, Jul. 2005.

ROBBINS, S. P. **Organizational behavior**. 7. ed. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall, 1996.

SCHEIN, E. H. "What is culture?". In: Frost P. J., Larry F. M., Louis M. R., Lundberg C. C., Martin J. (org.). **Reframing Organizational Culture**. Londres: Sage Publications, 1991.

SCHEIN, E. H. **Organizational culture and leadership**. 2. ed. San Francisco: Jossey-Bass Publishers, 1992.

SIMONS, R. **Levers of control**. Boston: Harvard Business School Press, 1995.

SIMONS, R. **Performance measurement and control systems for implementing strategy**. New Jersey: Prentice Hall, 2000.

**Artigo recebido em:** 27 de agosto de 2006

**Artigo aceito para publicação em:** 28 de setembro de 2006