

Revista Contabilidade & Amazônia

ISSN: 2175-1722

SINOP/MT, v. 9, n. 1, art. 5, pp. 97-114, Jan/Dez., 2016

Disponível em: <http://sinop.unemat.br/projetos/revista/index.thp/contabilidade>

O alinhamento teórico entre a contabilidade gerencial e a teoria institucional

Silvia Diane Dalpiaz
Bacharel em Ciências Contábeis (UNEMAT)
e-mail: Silvia.dalpiaz@hotmail.com

Claiton Pazzini Goulart
Professor do Curso de Ciências Contábeis (UNEMAT)
e-mail: pazzinieg@gmail.com

Bruna Socreppa
Professora do Curso de Ciências Contábeis (UNEMAT)
e-mail: brunasocreppa@unemat-net.br

Copyright © 2016 Revista Contabilidade & Amazônia. Todos os direitos são reservados. É permitido citar parte dos artigos sem autorização prévia, desde que seja identificada a fonte.

Resumo

A maneira de como a transformação ocorrida na contabilidade gerencial está inserida nas organizações é vista como uma prática social e institucional, através das relações sociais internas e externas. No entanto, o estudo da contabilidade gerencial com base nos conceitos da economia neoclássica não atendiam mais quanto à natureza social nas organizações. Em função de tal necessidade, iniciou-se estudos sobre a utilização e influência das teorias organizacionais na pesquisa em contabilidade gerencial, dentre elas a teoria institucional. O objetivo desse trabalho foi analisar e descrever as abordagens teóricas que propuseram um relacionamento entre a contabilidade gerencial e a teoria institucional. Logo, essa pesquisa caracteriza-se como teórica qualitativa com a intenção de descrever a relação e interação existente entre os elementos envolvidos. Portanto, o estudo indica que a contabilidade gerencial de acordo com a teoria institucional, pode ser considerada uma instituição de práticas e rotinas da organização e a abordagem utilizada para isso é a velha economia institucional, a qual contribui fortemente para a compreensão da institucionalização da contabilidade gerencial nas organizações.

Palavras-chave: Ambiente Organizacional. Contabilidade Gerencial. Teoria Institucional. Velha Economia Institucional.

INTRODUÇÃO

O atual ambiente de negócios mostra claramente como a competitividade entre as organizações tem sido cada vez mais evidente, tornando-se algo que possa causar efeitos positivos, incentivando as organizações a buscarem mudanças e inovações para garantir sua continuidade no mercado. Para isso é importante que elas tenham suporte de ferramentas como a contabilidade. Pois, o processo de tomada de decisão é peça fundamental da ciência contábil, e seu principal objetivo é fornecer informações aos diversos usuários, dando a eles segurança e direção para que tomem a decisão mais assertiva possível. Nesse sentido Garrison (2007) também confirma que a contabilidade gerencial se preocupa com o fornecimento de informações aos administradores, ou seja, há indivíduos no interior das organizações que dirigem e controlam suas operações, tentando sempre conduzir seu papel de uma forma que contribua significativamente com a realidade em que as organizações estão vivendo no momento.

Durante os anos 1980, vários autores, com destaque à Johnson e Kaplan (1996) colocaram em questão a relevância da contabilidade gerencial em ambientes que estão em constante competitividade e mudanças impactantes na gestão operacional das organizações. Neste contexto, a contabilidade se dispõe a apresentar novos métodos, abrangendo procedimentos de controle e medição da eficácia do desempenho organizacional.

A busca por mudanças e inovações fez com que os contadores mudassem seu comportamento, ou seja, ao invés de ser aquele que só registrava fatos passados, ele passou a ser o responsável por fornecer as informações contábeis para o processo decisório.

Entretanto, a transformação ocorrida na contabilidade gerencial, na forma pela qual está inserida nas organizações, é vista como uma prática social e institucional, por meio da formação de relações sociais internas e externas. Percebe-se que o estudo da contabilidade gerencial com base nos conceitos da economia neoclássica não atendiam mais no que dizia respeito à natureza social nas organizações, e em função responder as perspectivas das mesmas, iniciaram-se estudos sobre a utilização e influência de teorias organizacionais na pesquisa em contabilidade gerencial, dentre elas a teoria institucional que estuda a relação entre as estruturas sociais e os comportamentos individuais e coletivos.

Nota-se então que as organizações buscam suprir suas necessidades relacionadas à gestão de forma que seja adequada às suas práticas, levando em consideração a interação existente entre a organização e as pessoas nela inserida e também considerando que o ambiente que as envolve influencia na estrutura e no comportamento organizacional. Surge então a necessidade de identificar quais as abordagens teóricas que relacionam a contabilidade gerencial com as organizações, podendo verificar através deste trabalho baseado em teorias como acontece essa relação entre as organizações e a contabilidade gerencial. Neste sentido a pergunta a ser feita é: como a teoria institucional se relaciona com a contabilidade gerencial e o ambiente organizacional?

Portanto, a partir de tal questionamento, o objetivo geral deste trabalho, é, analisar e descrever as abordagens teóricas que propuseram um relacionamento entre a contabilidade gerencial e o ambiente organizacional. Com o intuito de alcançar tal objetivo em busca de resposta ao problema em questão, os objetivos específicos serão pontuados em: (i) analisar as abordagens conceituais relacionadas à contabilidade gerencial; (ii) apresentar as premissas teórico-conceitual da teoria institucional; (iii) identificar o imbricamento teórico entre a contabilidade gerencial e a teoria institucional.

Não obstante, a contabilidade tem papel de destaque nas organizações, porém é extremamente importante entender as mudanças que ocorreram em seu sistema no decorrer do tempo, avaliar como ocorreram os processos de mudanças e sua estruturação, e por fim como surgiram as abordagens teóricas como a teoria institucional. Diante disso, Reis (2008) afirma que ao adotar-se uma visão institucional do processo contábil, especificamente da contabilidade gerencial, a mesma não é vista apenas como o registro de eventos passados, realizando-se investigações de como a contabilidade transforma o mundo e por ele é transformada.

Partindo desse contexto, e considerando a interação entre organização e indivíduos, é importante saber como acontece a relação entre as organizações e a contabilidade gerencial, e através das abordagens teóricas foi possível entender esta relação. Nota-se então a importância desse estudo, que mostra uma tentativa de cooperar com a abordagem teórica sobre o modo como a contabilidade agrega a teoria institucional.

Papel da Contabilidade Gerencial nas Organizações

De acordo com Crepaldi (2002, p. 18), “contabilidade gerencial é o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais”. Percebe-se que a contabilidade gerencial não é apenas uma ferramenta racional, mas possui uma dimensão humana, social e organizacional.

Segundo Iudícibus (1998), através da contabilidade gerencial são verificadas técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e presentes na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços, colocando os dados numa outra amplitude, com mais detalhes, de forma a propiciar a tomada de decisão. Ela visa atender a todos os usuários internos da organização, através de suas informações, contribuindo para que sejam tomadas as melhores decisões.

A contabilidade gerencial refere-se à informação contábil desenvolvida para gestores dentro de uma organização. Ou seja, ela é o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004).

Relacionada com o fornecimento de informações para os administradores, a contabilidade gerencial é utilizada na organização como ferramenta de auxílio à gestão, suprimindo os gestores com o fornecimento de informações necessárias à tomada de decisão (ROSA, 2000).

As informações geradas pela Contabilidade Gerencial

A contabilidade possui um papel fundamental de gerar informações aos gestores, contribuindo para que as decisões sejam tomadas de forma assertiva e em tempo hábil. Mas quem são os usuários da informação contábil? Conforme esclarece Horngren et al (2004), enquadram-se em três categorias: (i) gestores internos que usam as informações para o planejamento e controle, em curto prazo em operações de rotina; (ii) gestores internos que usam a informação para tomar decisões não rotineiras; (iii) usuários externos, como investidores e autoridades governamentais.

O foco principal da contabilidade gerencial é o uso da informação contábil como ferramenta para administração. Sendo capaz de produzir informações operacionais financeiras para funcionários e administradores (CREPALDI, 2004)

Medidas da condição econômica da empresa, como as de custos e lucratividade de produtos, serviços, clientes e outras atividades da empresa, são obtidos do sistema de contabilidade gerencial. O sistema gerencial contábil também é capaz de medir o desempenho econômico de unidades operacionais descentralizadas. Sendo um meio pelo qual os operadores/funcionários e gestores recebem feedback sobre seus desempenhos (ATKINSON et al, 2000).

Warren (2003, p. 3) afirma que “as informações da contabilidade gerencial incluem dados históricos e estimados usados pela administração na condução de operações diárias, no planejamento de operações futuras e no desenvolvimento de estratégias de negócios integradas”. A contabilidade gerencial é considerada como um dos pilares na gestão das organizações. Ela é responsável em fazer a conexão entre os gestores e as informações financeiras da empresa, mostrando a estes gestores o caminho a percorrer para melhorar a lucratividade do negócio.

Oliveira (2000, p. 3) argumenta que “para cumprir seu papel como fonte de informações úteis para o processo de tomada de decisão, a contabilidade deve acercar-se de características fundamentais à administração, tais como: ser útil, oportuna, clara, íntegra, relevante, flexível, completa e preditiva, além de ser direcionada à gerência do negócio”.

Percebe-se que a informação é considerada um instrumento útil aos gestores na solução dos problemas organizacionais, contudo é importante que possua tais características, tornando sua aplicabilidade oportuna e eficaz.

Funções da Contabilidade Gerencial

A contabilidade gerencial abrange diversas funções dentro de uma organização, Atkinson (2000, p. 45) afirma que “dependendo do nível organizacional, a demanda pela informação gerencial contábil é diferente”, ou seja, ela é capaz de contribuir funcionalmente com os diversos níveis organizacionais de formas diferentes, de acordo com suas necessidades e especificidades.

Quadro 01: Funções da informação gerencial contábil

| Onde | Como |
|---------------------------------|---|
| Controle operacional | Fornece informação (feedback) sobre a eficiência e qualidade das tarefas executadas. |
| Custeio do produto e do cliente | Mensura os custos dos recursos para se produzir, vender e entregar um produto ou serviço aos clientes. |
| Controle administrativo | Fornece informação sobre o desempenho de gerente e de unidade operacional. |
| Controle estratégico | Fornece informações sobre o desempenho financeiro e competitivo de longo prazo, condições de mercado, preferências dos clientes e inovações tecnológicas. |

Fonte: Adaptado de Atkinson (2000, p. 45)

Uma das principais funções da informação gerencial é dar subsídio aos gestores em diversas áreas da organização, desde o nível operacional ao estratégico, como mostra o quadro acima.

A função da contabilidade gerencial atender as necessidades dos administradores no que concerne ao uso de informações contábeis para o planejamento e ações relacionadas à alocação dos recursos, identificação de processo ineficientes, identificação da combinação ideal de produtos e serviços, avaliação de desempenho de unidades, etc., alinhadas com a política e os objetivos da organização (PARISI; MEGLIORINI, 2011).

Mesmo sabendo que suas funções buscam atender aos gestores de forma específica, direcionada para cada tipo de processo, Parisi et al (2011) defende que a contabilidade gerencial, de forma diferente, estrutura-se conforme o modelo de gestão que a administração imprime a cada empresa, ou seja, conforme a necessidade de cada negócio.

Ambiente Organizacional – Enfoque Neoclássico

Nesta seção será abordado os principais elementos, conceitos e teorias que envolvem o ambiente organizacional. Todos os itens a seguir apresentam forte ligação tanto com a contabilidade gerencial, quanto com a teoria institucional, e serviram de base para o desenvolvimento e entendimento deste estudo.

Dimensões do Ambiente Organizacional

De acordo com a definição de Chiavenato (1999, p. 52) “o ambiente representa todo o universo que envolve externamente uma organização. É tudo aquilo que está situado fora da organização, ou seja, é um amplo e complexo universo onde outras empresas, organizações e grupos estão inseridos”.

Para um melhor entendimento, Barnard, (1971, apud Chiavenato, 1999, p. 19), define “organização como um sistema de atividades conscientemente coordenadas de duas ou mais pessoas”. Conforme o autor, as organizações são criadas pelo homem para se adaptarem a circunstâncias ambientais a fim de alcançarem objetivos.

Ambiente é tudo aquilo que envolve extremamente um sistema. Todo sistema existe e opera em um ambiente. O ambiente proporciona os recursos de que o sistema precisa para existir (CHIAVENATO, 2002, p. 33). Desta forma conforme afirma o autor, as organizações então inseridas em seus ambientes, os quais são capazes de fornecer auxílio para as mesmas e

assim tornarem seus processos contínuos. No entanto, é preciso que façam uso correto dos auxílios.

Lacombe (2005, p. 10) afirma que “ambiente é tudo o que circunda o sistema organizacional”. No entanto, em consequência disso, ele conclui que as organizações estão sempre mudando, pois são sistemas abertos e sofrem a influência do ambiente no qual estão inseridas.

Apesar das constantes mudanças que as organizações sofrem, tantos por fatores internos quanto externos, é possível considera-la eficaz ao conseguir alcançar seus objetivos, e manter-se competitiva em sua atuação.

Objetivos Organizacionais

Uma organização pode ser definida como um arranjo de componentes projetados para cumprir um particular objetivo de acordo com um plano (CHIAVENATO, 2009). Assim, é necessário que toda organização tenha uma finalidade, uma direção e saiba o porquê de sua existência, e o que ela pretende fazer e de que forma fazer. A forma mais correta para tal situação é que sejam definidos seus objetivos e metas, e que as estratégias sejam traçadas conforme as exigências do ambiente em que está inserida. Agindo dessa maneira a organização ficará menos suscetível às variáveis que possam atingi-la desprevenidamente e causarem grandes consequências.

Gore (1964, apud Chiavenato 2009, p. 56) define os objetivos como “os objetos em direção aos quais as organizações dirigem suas energias e seus recursos”. Em concordância com Gore, Chiavenato (2009) conclui que “para alcançar seus objetivos da maneira mais eficiente e eficaz, cada organização se concentra com maior ênfase naqueles recursos que lhe são mais problemáticos, difíceis e escassos em detrimento da preocupação e atenção dada aos recursos mais fáceis e abundantes”.

Os objetivos naturais de uma organização geralmente são: - proporcionar satisfação das necessidades de bens e serviços da sociedade; - proporcionar emprego produtivo para todos os fatores de produção; - aumentar o bem-estar da sociedade por meio do uso econômico dos fatores de recursos; - proporcionar um retorno justo aos fatores de entrada; - proporcionar um clima envolvente em que as pessoas possam satisfazer uma variedade de necessidades humanas normais (KOHN, 1977, apud CHIAVENATO, 2002, p. 46).

Apesar da existência dos objetivos naturais nas organizações, percebe-se então que as organizações estabelecem seus objetivos conforme suas necessidades, e são eles que irão sustentar a relação entre a organização e o seu ambiente.

Estratégias Organizacionais

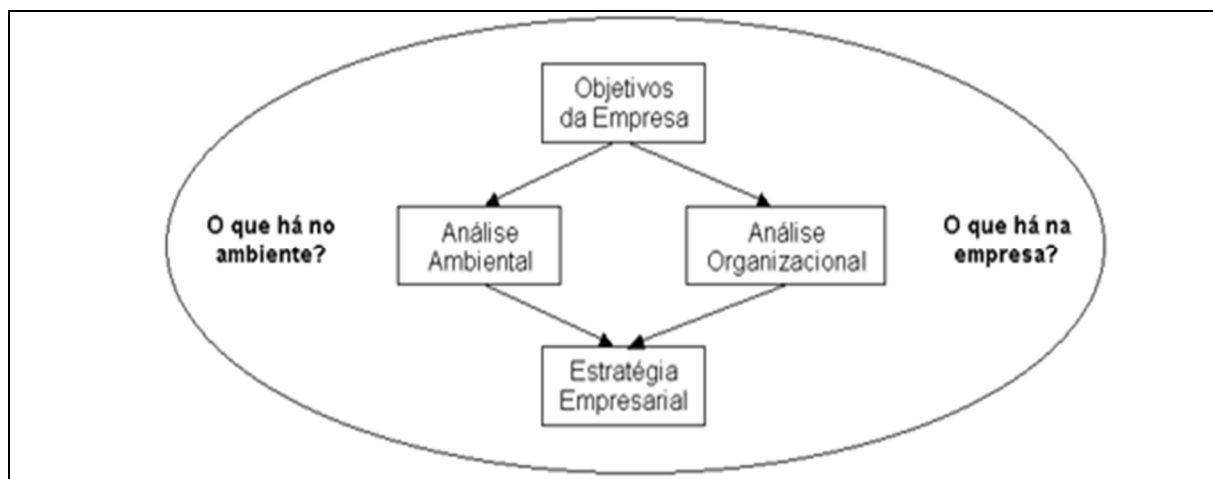
A estratégia relaciona-se com as decisões sobre as metas e objetivos a curto, médio e longo prazo. E de que forma serão direcionados os recursos para atingir essas metas e objetivos. Assim, Cerqueira Neto (1993) define gestão estratégica como o processo que busca a combinação da empresa com seu meio ambiente externo, por meio de atividades de planejamento, implementação e controle, consideradas as variáveis técnicas, econômicas, informacionais, sociais, psicológicas e políticas.

Segundo Chiavenato (2009, p. 86) “a estratégia representa o que a organização deseja fazer, qual o negócio ela pretende realizar, qual o destino a seguir”. O nível institucional define-se os objetivos organizacionais e, para que sejam alcançados, escolhem as estratégias

mais adequadas, baseadas na análise ambiental, organizacional e opções estratégicas mais favoráveis ao contexto (CHIAVENATO, 2009, p. 89). Assim o referido autor, cita os três componentes básicos de uma estratégia organizacional:

- Ambiente: as oportunidades visualizadas no ambiente tarefa, e mais especificamente no mercado, bem como as restrições, limitações, contingências, coações e ameaças nele existentes;
- Organização: os recursos de que a organização dispõe, sua capacidade e habilidade, bem como seus pontos fortes e fracos, compromissos e objetivos;
- Adequação entre ambos: qual postura a organização deverá adotar para compatibilizar seus objetivos recursos, potencialidades e limitações com as condições ambientais, no sentido de extrair o máximo das oportunidades externas e expor-se o mínimo possível as ameaças, coações e contingências ambientais.

Figura 01: Componentes da estratégia organizacional.



Fonte: Adaptado Chiavenato (2003)

Conforme o autor cita os componentes básicos para a estratégia organizacional, é viável que seja realizada uma análise comparativa, percebendo tudo que o ambiente oferece à organização, sendo que esta irá absorver somente o que for relevante para sua estratégia.

Para formulação e implementação de uma estratégia empresarial eficaz é preciso uso de vários recursos como humanos, materiais, capital intelectual, sistemas de informações e controle, pois eles irão contribuir no alcance de maiores níveis de qualidade, produtividade, desempenho e na superação dos desafios impostos pelo mercado.

Fator Humano nas Organizações

Toda organização deve trabalhar com e por meio de pessoas, em função da realização de seu trabalho que permite que os objetivos determinados sejam alcançados (CHIAVENATO, 1999). Percebe-se que o fator humano é o principal meio de se atingir resultados em qualquer empreendimento.

Chiavenato (1999, p. 82) afirma: “não existem organizações sem pessoas”. Uma organização, de acordo com sua definição é formada por pessoas, que busca através de bens

ou serviços atender as necessidades humanas e, conseqüentemente, este processo tem como objetivo a obtenção de lucro. As pessoas denominadas de colaboradores são consideradas o capital humano da organização são elas as responsáveis pelos processos internos e tornam tangíveis os resultados. Desta forma a empresa não alcançará seus objetivos e o sucesso se elas estiverem desmotivadas, desqualificadas ou a mercê de conflitos internos que venham prejudicar o desempenho destes colaboradores.

O novo paradigma organizacional enfatiza qualidade, serviço, fluidez, comunicação, informalidade, intuição, conhecimento e criatividade. É no indivíduo, em seu cérebro, que está a riqueza das organizações. Ou seja, numa realidade em que a única certeza é a incerteza, a única fonte de vantagem competitiva duradoura é o conhecimento (NONAKA e TAKEUCHI, 1997).

As organizações vêm passando ao longo do tempo por processos constante de mudanças, em que a competitividade passou a ser cada vez mais acirrada, dessa forma o capital humano passa a ser o fator principal. Neste contexto Chiavenato (1999), afirma que o fator humano tem sido o responsável pela excelência de organizações bem-sucedidas. Por isso a importância do fator humano em plena era da informação. De acordo com esta concepção é que as organizações julgam o seu capital intelectual como principal vantagem competitiva.

Podemos visualizar de várias formas a interação entre pessoas e organização, pois é um assunto complexo e dinâmico. Assim Barnad (1971, apud Chiavenato, 2002, p. 115) faz uma interessante distinção entre eficiência e eficácia quanto aos resultados da interação entre pessoas e organização. Para ele “toda pessoa precisa ser eficiente para satisfazer suas necessidades individuais mediante sua participação na organização, mas também precisa ser eficaz para atingir os objetivos organizacionais por meio de sua participação”.

É possível perceber que as organizações estão focando cada vez mais os seus recursos naquilo que tem mais valor, ou seja, o que é considerado o seu ativo intangível capaz de proporcionar a inteligência competitiva¹. É importante que uma organização em tempos de competitividade, esteja preocupada em conhecer as mudanças que afetam de forma positiva (ou negativa) o comportamento humano dentro das organizações.

Motivação Humana

O ser humano precisa ser motivado, ou seja, precisa ser movido por algo que instigue ele a buscar determinados objetivos, a fim de satisfazer suas necessidades. Então, diante desse pensamento, é possível indagar qual a relação da contabilidade gerencial com a motivação humana? Nesse sentido, Rosa (2000) argumenta afirmando que a informação contábil pode ajudar no processo de motivação dos empregados. Para garantir a motivação, para produzir um efeito duradouro na satisfação, no aumento da produtividade e qualidade é imprescindível que os interesses das pessoas estejam sincronizados com os interesses da empresa. Deste modo os colaboradores motivados tendem a ter um comprometimento maior com os objetivos e metas e conseqüentemente esteja apto a produzir mais e melhor.

A motivação é algo que não é fácil definir com exatidão por ser utilizada em diferentes sentidos. Mas de modo geral, Kast (1971, apud Chiavenato, 1999, p. 88) afirma que “motivo é tudo aquilo que impulsiona a pessoa a agir de determinada forma ou, pelo menos, que dá origem a um comportamento específico”. Ou seja, o indivíduo pode ser impulsionado à

¹ Inteligência Competitiva – é uma forma proativa de captar e organizar informações relevantes sobre o comportamento da concorrência, mas também dos clientes e do mercado como um todo, analisando tendências e cenários, e permitindo um melhor processo de tomada de decisão no curto e longo prazo.

determinada ação através de estímulos externos, ou também pode ser gerado nos seus processos mentais internos. O comportamento humano é sempre motivado por um fator interno do próprio indivíduo ou algum fator externo, do ambiente. Neste sentido, motivação é sinônimo da relação de causa e efeito no comportamento das pessoas.

No entanto, Robbins (2009, p. 48) define a motivação como “um comportamento externado. As pessoas motivadas dedicam um esforço maior ao seu desempenho do que as desmotivadas”. Embora tal definição seja relativa e pouco representativa, o referido autor aborda uma definição mais descritiva, porém menos substantiva, no que afirma “a motivação como a disposição para fazer alguma coisa, que é condicionada pela capacidade dessa ação de satisfazer uma necessidade do indivíduo”.

Assim a motivação é a adição do indivíduo com a situação e com o meio externo, assim, é essencial que as organizações ofereçam condições satisfatórias para que o ambiente organizacional seja motivador.

Cultura organizacional

Conforme afirmam Pires e Macedo (2006, p. 87) “as organizações estão inseridas dentro de um ambiente e interagem com ele, recebendo dele influências e influenciando-o. As pessoas que atuam nas organizações são agentes que contribuem para esse intercâmbio constante, sendo seus valores componentes para a formação da cultura da organização”.

A cultura tem grande importância e influência no funcionamento das organizações, pois as decisões tomadas por estas são de acordo com um quadro de referências determinado por sua cultura. Assim, Chiavenato (2009, p. 199) relata que “cada organização tem sua própria cultura organizacional ou cultura corporativa. Para se conhecer uma organização, o primeiro passo é conhecer sua cultura”.

Conforme Robbins (2009) em razão de a cultura organizacional ser formada por características relativamente estáveis, é difícil promover mudanças. Pois seu desenvolvimento vem acontecendo ao longo dos anos, com raízes profundas em valores pelos quais os funcionários estão completamente envolvidos.

É possível afirmar que o desenvolvimento humano ocorre a partir de uma cultura organizacional. Sujeitos e organizações se formam ao longo de suas próprias existências e estão, constantemente, expostos às mais variadas contingências (BARRETO, 2005). A cultura é fator de grande relevância para a compreensão das ações humanas, tendo como função parametrizar a identificação dos grupos, como também formas de agir e pensar.

A cultura pode ser trabalhada em vários sentidos e formas, sob esse aspecto Lacombe (2005, p. 231) corrobora que “a cultura da empresa é um recurso da administração e pode ser usada para alcançar os objetivos da mesma forma que a tecnologia, os insumos de produção, os equipamentos, os recursos financeiros e recursos humanos”.

Toda organização está baseada na formalidade, ou seja, nasce com uma natureza formal, e está subordinada a certos princípios básicos. No entanto, também possui estrutura informal, e que juntas, constituem a personalidade da organização. Isto significa que ela possui características das demais instituições ao adotar princípios da teoria geral, mas se diferencia no que diz respeito à constituição e à dinâmica interna (XAVIER, 1986). Faz parte da função da cultura organizacional poder contribuir com a organização para que ela tenha distinção entre as outras organizações e seus ambientes, proporcionando assim uma própria identidade externa.

Assim, a institucionalização trabalha para criar uma compreensão comum, entre os membros da organização sobre o que é o comportamento apropriado. E a partir disso é que se compreende a cultura organizacional. Sendo que esta exerce significativa influência nas percepções, nos valores e nos sentimentos, transformando os comportamentos das pessoas mais semelhantes entre si.

Em função disso Lacombe (2005, p. 229) esclarece que, “uma cultura bem definida garante consistência e coerência nas ações e decisões, proporcionando, em média, melhores condições para alcançar as metas aprovadas”.

A cultura exerce várias funções dentro de uma organização. Para Robbins (2009, p. 228) “a cultura é a argamassa social que ajuda a manter a organização coesa fornecendo os padrões adequados para fundamentar o que os funcionários vão fazer ou dizer”. Ou seja, ela representa algo que irá equilibrar as atitudes e comportamentos dos colaboradores através dos padrões estabelecidos por ela.

O clima organizacional é um dos elementos fundamentais da cultura organizacional, pois mostra a percepção do colaborador dentro do ambiente organizacional. Por isso é relevante apresentar a sua importância em uma organização.

Clima Organizacional

O clima organizacional está relacionado com a forma que os colaboradores se comportam e interagem uns com os outros dentro da organização, podendo influenciar o grau de produtividade.

De acordo com Chiavenato (2009, p. 60), o clima organizacional refere-se “ao ambiente interno que existe entre os membros da organização e está relacionado com o grau de motivação de seus participantes”. No entanto, o mesmo autor (1999, p. 128) afirma que “a integração entre o indivíduo e a organização não é uma problemática nova”. Ou seja, a relação existente entre ambos é semelhante, pois ambos desejam alcançar objetivos, e por isso a interação entre pessoas e organizações torna-se algo complexo e dinâmico.

O conceito de clima organizacional traduz a influência ambiental sobre a motivação dos participantes, podendo ser descrito como a qualidade ou propriedade do ambiente organizacional que é percebida ou experimentada pelos membros da organização e que influencia seu comportamento (CHIAVENATO, 2002).

O clima organizacional constitui uma representação direta com a cultura organizacional, onde acontece o envolvimento de todos os colaboradores e de toda a organização, desde daqueles que exercem funções operacionais até mesmo os que atuam a nível estratégico. O clima pode ser comparado dentro da organização como um termômetro, capaz de medir o grau de satisfação dos colaboradores em relação aos diversos aspectos organizacionais.

Bispo (2004, p. 259) expõe que “estão sendo desenvolvidas diversas ferramentas gerenciais para melhorar o nível de relacionamento entre as empresas e seus clientes, porém, não estão sendo desenvolvidas, com a mesma intensidade, ferramentas gerenciais para melhorar o nível de relacionamento entre as empresas e os seus funcionários”. Por isso é importante estar atentos nos efeitos causados pelo clima organizacional, não só em seus colaboradores, mas também na própria organização. Uma vez que isso será usado gestores como ferramenta importante no ajuste dos processos internos, contribuindo para um melhor desenvolvimento e percepção da organização.

Para Maximiano (2000, p. 107), o clima é representado pelos “conceitos e sentimentos que as pessoas partilham a respeito da organização e que afetam de maneira positiva ou negativa sua satisfação e motivação para o trabalho”. Isso significa dizer que, os sentimentos expressados pelo colaborador têm forte impacto sobre a forma de percepção do seu trabalho, manifestando-se assim a subjetividade do seu comportamento.

Teoria Institucional

A abordagem institucional tem como conceito principal o campo organizacional, ou seja, o espaço de trocas, não somente práticas materiais, mas como culturais e simbólicos. E considerando que as organizações são sistemas abertos, as trocas materiais e subjetivas são realizadas também com o ambiente e não só dentro da organização, levando a crer que o ambiente, em que as organizações estão inseridas, influencia na sua estrutura e no seu comportamento. Para Freitas (2005, p. 5), a teoria institucional procura “explicar por que as instituições surgem, tornam-se estáveis ou são transformadas, assim como são estruturadas as formas e a cultura que delas fazem parte”.

Entretanto, Guerreiro (2006, p. 11) conceitua que “a instituição é um sistema social e não é vista apenas como uma ferramenta, mas como um sistema que dá sentido à aspiração e à integração de um grupo de pessoas”. Pode-se perceber então como essa interação entre pessoas e organização é de grande importância, pois é através desses relacionamentos que são institucionalizados os processos contábeis.

Para a realização de pesquisas na área contábil diversas abordagens qualitativas são utilizadas e novas teorias foram introduzidas, porém uma das que mais se destacou foi a teoria institucional, que no campo dos estudos organizacionais possui diversas vertentes, mas o foco principal deste trabalho são as que se relacionam com a contabilidade gerencial (PARISI, 2011).

Para Frezatti et al (2009, p. 228) “a teoria institucional é utilizada para a compreensão da contabilidade dentro de um contexto específico. Ou seja, a teoria institucional mostra que a contabilidade não pode ser analisada como um mero instrumento técnico, isolada, deslocada de seu ambiente de atuação”. Portanto ela busca estudar a relação existente entre as estruturas sociais e o comportamento dos indivíduos. Lembrando que ela foca na troca informal do ambiente, seus valores culturais e subjetivos.

Entende-se como institucionalização o processo de transformação pelo qual individualmente transmite-se o que é socialmente definido como realidade. Portanto, a própria contabilidade pode ser uma instituição de acordo com a teoria institucional, ou seja, a contabilidade não é apenas um artefato técnico, que não está associado a valores subjetivos que permeiam a atuação do ser humano na sociedade, ela contribui para a mudança da realidade social e essa realidade exerce papel fundamental na implementação no uso das práticas contábeis (FREZATTI et al 2009). Neste sentido Guerreiro et al (2005) contribui dizendo que as práticas contábeis e rotinas emergentes podem ser caracterizadas como institucionalizadas quando elas se tornam amplamente aceitas na organização e quando elas se tornam formas de controle gerencial inquestionáveis.

De acordo com Parisi (2011) a visão institucional da contabilidade conduziu a realização de estudos com a utilização da teoria institucional, com base sociológica, que possui três enfoques: a Nova Economia Institucional, a Nova Sociologia Institucional e a Velha Economia Institucional (VEI). E que entre essas três vertentes a que mais tem sido usada nos estudos das modificações dos processos contábeis é a Velha Economia Institucional (VEI).

A Nova Economia Institucional

É o primeiro enfoque da Teoria Institucional, foca os custos de transação e executa uma análise institucional a respeito de como os agentes se comportam, institucionalmente, em relação ao ambiente no qual estão inseridos, considerando que este ambiente está mediado de imperfeições do mercado (PARISI, 2011).

A Nova Economia Institucional (NEI) propõe uma visão institucional que tem por unidade de análise a transação em si e como pressuposto básico a racionalidade limitada dos indivíduos que não fornece uma estrutura conceitual suficiente para analisar, de forma clara as relações existentes em um processo de mudança em contabilidade gerencial provocado no ambiente interno organizacional (PARISI, 2011).

Frezatti (2009, p. 232) sustenta que “na concepção na Nova Economia Institucional (NEI), o custo de transação é a principal motivação para a existência de empresas. Só existem empresas porque é mais barato realizar transações a partir de organizações do que com as pessoas agindo individualmente”.

Segundo Parisi (2011), essa vertente possui enfoque a estudos relacionados às formas de governança, com o intuito de estruturar um processo que permita que os indivíduos façam as melhores escolhas, em busca de maximizarem os resultados econômicos das atividades, com foco na eficiência dos processos, visando reduzir os custos de transação envolvidos.

A Nova Sociologia Institucional

A nova sociologia institucional (NSI) estuda como o ambiente institucional, composta de normas, crenças, tradições e necessidade de legitimidade, afeta o comportamento das organizações. E que a questão principal é o impacto do ambiente externo, além do contexto na adoção das práticas de contabilidade gerencial (FREZATTI, 2009). Ou seja, conforme diz o autor, de forma geral, é possível afirmar que a questão principal é o movimento da adaptabilidade que as organizações buscam para se ajustar ao seu ambiente social e político.

De acordo com Parisi (2011, p. 341) “o fenômeno pelo qual as organizações se estruturam a partir das exigências do seu ambiente é explicado mediante práticas isomórficas²”. E, segundo Dimaggio e Powel (1983), existem três tipos de isomorfismo: - isomorfismo coercitivo, que origina-se em influências políticas e problemas de legitimidade; - isomorfismo mimético, resultante dos padrões de reposta à incerteza; - isomorfismo normativo, o qual pode ser associado à ação das profissões.

Ao estudar o meio ambiente organizacional no qual as empresas interagem, provavelmente existem organizações modelos, que servem como comparação de atitudes ativas e passivas, as quais poderão ter suas políticas e estruturas reproduzidas, conforme as pressões existentes nesse ambiente sejam elas, coercitivas, miméticas ou normativas, independentemente da existência de alguma noção de que tal comportamento trará um aumento da eficiência organizacional interna (PARISI, 2011).

No entanto, a nova sociologia institucional é utilizada para realização de pesquisas em macro instituições, estudos que buscam a identificação de um processo de legitimação externa.

² Práticas isomórficas – são práticas de gestão que visam à conformidade e à homogeneidade organizacional em seu ambiente; caracterizam-se como forças coercitivas, normativas e miméticas.

A Velha Economia Institucional

A velha economia institucional (VEI) tem foco interno voltado para o ambiente organizacional. Parisi (2011, p. 343) destaca que a (VEI) “tem por objeto as chamadas micro instituições, realizando estudos sobre as relações entre os indivíduos no interior das organizações, tendo por objetivo analisar os comportamentos que produzem uma nova realidade social, que após um processo de mudança, possa ser considerada institucionalizada”.

Burns & Scapens (2000, p. 6) afirmaram que “a instituição diz respeito a uma forma e coerência social impostas sobre uma atividade humana, através da produção e reprodução de hábitos estabelecidos de pensamento e ação”.

Angonese (2012, p. 35) comenta que “a principal preocupação da pesquisa baseada na (VEI), para o estudo da contabilidade gerencial é entender o processo através de que regras e rotinas da contabilidade gerencial podem vir a ser institucionalizadas na organização”, já que o processo de rotinas das tarefas humanas, potencializam a institucionalização nas organizações.

Segundo Guerreiro (2006), a teoria institucional, na abordagem da Velha Economia Institucional (VEI), contribui fortemente para a compreensão da contabilidade gerencial. A visão da contabilidade gerencial como uma instituição, ou seja, como conjunto de rotinas desempenhadas de forma habitual por um grupo de indivíduos, evidencia a natureza social e não técnica do problema da contabilidade gerencial.

Frezatti et al (2009, p. 228) afirma que a Velha Economia Institucional (VEI) “rompe com a tradição da economia neoclássica de que o homem é um ser dotado de racionalidade extrema, abstraído de valores, aspectos históricos e concepções culturais”. Para o autor o indivíduo é o centro da análise, podendo interferir na construção das instituições e atribuir características de modelagens à ela.

Considerando a teoria institucional segundo a ótica da (VEI), a instituição é o principal objeto de análise e não mais o comportamento racional e maximizador dos indivíduos tomadores de decisões, conforme aceito pela teoria neoclássica (GUERREIRO, 2006).

De acordo com Burns & Scapens (2000), a velha economia institucional forma um corpo teórico heterogêneo, pois diversos autores fazem parte dessa corrente. Ela tem sido utilizada por dispor de um arcabouço teórico que é útil para descrever e explicar conceitos analíticos, em pesquisa empírica, por meio de estudo de caso, com abordagem interpretativa dos processos de mudança em Contabilidade Gerencial (Burns & Scapens, 2000).

Síntese das Abordagens da Economia Institucional

Cada vertente da teoria institucional apresenta uma particularidade ao remeter-se à contabilidade gerencial, aprofundando-se em temas e focos diferentes na organização.

Quadro 02: Abordagens da economia institucional e seu impacto na contabilidade gerencial.

| | Nova Economia Institucional | Nova Sociologia Institucional | Velha Economia Institucional |
|--|---|---|--|
| Temática estudada em contabilidade gerencial | Estrutura de governança que reduza o custo de transação | Impacto do ambiente institucional na adoção de novos artefatos de contabilidade gerencial | Institucionalização de práticas de contabilidade gerencial no dia a dia das organizações |

| | | | |
|------|---------------------------------|---------------------------------------|--|
| Foco | Externo e interno à organização | Foco externo (ambiente institucional) | Foco interno (ambiente organizacional) |
|------|---------------------------------|---------------------------------------|--|

Fonte: Frezatti, (2009, p. 236)

Através desse quadro pode-se perceber como cada vertente da teoria institucional se apresenta como instrumento de estudo na contabilidade gerencial e o direcionamento do seu foco.

A Nova Economia Institucional tem seu foco no ambiente interno e externo da organização, e visa estudar as estruturas de governança, enquanto a Nova Sociologia Institucional busca entender como o ambiente institucional afeta o comportamento das organizações, com foco no ambiente externo. Já a velha economia institucional (VEI) tem foco interno no ambiente organizacional, buscando entender como ocorrem e são institucionalizadas as práticas contábil gerencial nas organizações pelo indivíduo.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através do estudo realizado, é possível considerar que, as organizações são especialmente movidas por um dos seus recursos mais importante, que é o recurso humano. O ser humano é um ser dotado de hábitos, crenças, costumes variados, e culturalmente moldado por suas experiências vividas. No entanto, esses indivíduos que agem mutuamente com as organizações, é que são responsáveis pela direção e controle das mesmas utilizando as informações que a contabilidade gerencial se propõe a oferecer para que tomem a decisão mais correta, diante de um ambiente tão competitivo e instável.

Porém, no decorrer do tempo a contabilidade gerencial passar por mudanças, onde não só propõe informações importante ao gestores, mas sim outras diversas ferramentas, fazendo uso de novos métodos, em busca de suprir as necessidades da organização com relação à gestão de modo que seja propícia à suas práticas.

Destaca-se que a contabilidade gerencial acontece por meio de suas práticas sociais e institucionais, através do indivíduo nas organizações e seu ambiente, e que para uma melhor compreensão da contabilidade gerencial dentro desse cenário é utilizada a teoria institucional, a qual propõe estudar a relação existente entre as estruturas sociais e o comportamento dos indivíduos.

Nesse sentido, a contabilidade gerencial, de acordo com a teoria institucional, pode ser considerada uma instituição de práticas e rotinas da organização. E a vertente da teoria institucional que estuda os processos de mudanças da contabilidade gerencial é a velha economia institucional (VEI), com foco no ambiente organizacional. Enfatizando que, a contabilidade gerencial não é simplesmente um mecanismo técnico, ao contrário, ela pode sofrer influências subjetivas por parte de quem está exercendo, através da perspicácia dos indivíduos que atuam sob condições diversas, acarretando consequências mediante o uso da informação contábil. Lembrando que, as instituições se desencadeiam através de um processo de rotinização das tarefas humana. Ou seja, para que a contabilidade gerencial seja institucionalizada nas organizações é preciso que suas práticas operacionais transformem-se em hábitos e rotinas, havendo assim um processo de mudança da contabilidade gerencial.

A VEI proporciona compreender a contabilidade gerencial dentro do ambiente organizacional, e junto a isso envolve o ser humano, que traz consigo toda uma bagagem

cultural própria missigenando com a cultura da organização. Por isso é fundamental que o ser humano esteja apto a cultura instituída, que o clima organizacional seja favorável a um ambiente agradável e que ele seja motivado em busca tanto dos interesses da organização quanto dos seus próprios interesses.

Diante desse contexto, pode-se verificar como existe um forte comprometimento na ligação entre os principais objetos estudados, o ambiente organizacional, a contabilidade gerencial, a teoria institucional, e que a necessidade dessa ligação faz com que um complemento o outro se transformando em um processo contínuo.

Referências

- ANDRADE, M. M. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ANGELONI, M. T. **Organizações do Conhecimento: infraestrutura, pessoas e tecnologias**. São Paulo: Saraiva, 2003.
- ANGONESE, R. **O Processo de Mudança do Sistema de Contabilidade Gerencial: análise da implementação de sistemas integrados de gestão sob a ótica da teoria institucional**. Blumenau; FURB, 2012 228 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis e Administração) – Universidade Regional de Blumenau, 2012.
- ATKINSON, A. A. (et al). **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARRETO, A. M. **O Fator Humano e o Desenvolvimento de Competências nas Unidades de Informação. Perspectiva da ciência e informação**. Belo Horizonte, V. 10, n. 2, p. 166-177, jul/dez. 2005.
- BEUREN, I. M. (org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- BISPO, C. A. F. **Um Novo Modelo de Pesquisa de Clima Organizacional**. Produção. São Paulo: V. 16, n. 2, p. 258-273, mai/ago 2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/prod/v16n2/06>>. Acesso em: 14 de mar. 2016.
- BEUREN, I. M. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. **Conceptualizing Management Accounting Change: an institutional framework**. Management Accounting Research, v. 11, 2000.
- CERQUEIRA NETO, E.P. de. **Gestão da Qualidade: princípios e métodos**. 3 ed. São Paulo: Pioneira, 1993.
- CHIAVENATO, I. **Teoria geral da administração**. São Paulo: Makron Books, 1993.
- _____. **Administração de Recursos Humanos: fundamentos básicos**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- _____. **Gestão de Pessoas: o novo papel dos recursos humanos nas organizações**. 9 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999.
- _____. **Recursos Humanos: edição compacta**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- _____. **Administração de Recursos Humanos: Fundamentos Básicos**. São Paulo. Editora Atlas, 2003.
- _____. **Administração de Recursos Humanos: fundamentos básicos**. 7 ed. Barueri, SP: Manole, 2009.
- _____. **Recursos Humanos: o capital humano das organizações**. 9 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- CREPALDI, S. A. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- _____. **Contabilidade Gerencial: teoria e pratica**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- DIMAGGIO, P. J.; POWEL, W.W. **The iron cage revisited: institucional isomorphism and collective rationality in organizational fields**. *American Sociological Review*, v. 48, 1983.

S. D. DALPIAZ; C. P. GOULART; B. SOCREPPA

DINIZ, E. **Contribuições para Elaboração do Trabalho Acadêmico: artigo científico e monografia.** Pós graduação Facisa. Set/ 2013. Disponível em: <<http://www.cesed.br/portal/documentos/posgraduacao/tipostcc.pdf>>. Acesso em: 15 ago. 2016.

FREITAS, C. A. S. **Aprendizagem, Isomorfismo e Institucionalização: o caso da atividade de auditoria operacional no Tribunal de Contas da União.** 2005. Dissertação (Mestrado em Administração) - Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade de Brasília, 2005.

FREZATTI, F. (et al). **Controle Gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico.** São Paulo: Atlas, 2009.

GARRISON, Ray H. **Contabilidade Gerencial.** Rio de Janeiro: LTC, 2007.

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 - Outubro/Dezembro – 2005. Disponível em: <http://www.portalseer.ufba.br/index.php/revistaoes/article/view/10806/7753>. Acesso em: 11 abr. 2016.

GUERREIRO, R.; FREZATTI F.; CASADO, T. **Em Busca de um Melhor Entendimento da Contabilidade Gerencial Através da Integração de Conceitos da Psicologia, Cultura Organizacional e Teoria Institucional.** *Revista Contabilidade Financeira - USP - São Paulo*: Edição Comemorativa - p. 7 - 21 - Setembro/2006. Disponível em: <http://scholar.google.com.br/scholar_url?url=http://www.revistas.usp.br/rcf/article/download/34192/36924&hl=ptBR&sa=X&scisig=AAGBfm2HFFsIHKL3fM0IBDzTz5D8FWaP9A&nossl=1&oi=scholar&ved=0ahUKEwjy7vJ9IfMAhUckpAKHWKZCiIQgAMIHCgBMAA>. Acesso em: 11 abr. 2016.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HILSDORF, C. **O que é inteligência competitiva?** 2010. Disponível em: <www.administradores.com.br/artigos/negocios/>. Acesso em: 20 fev. 2017.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRANTTON, W. O. **Contabilidade Gerencial.** São Paulo: Prentice Hall, 2004.

LACOMBE, F. **Recursos Humanos: princípios e tendências.** 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

IUDICIBUS, S. **Contabilidade Gerencial.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **A Relevância da Contabilidade de Custos.** 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

MARCONI, M. A. **Técnicas de Pesquisa.** 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MAXIMIANO, A. C. A. **Introdução à Administração.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

NONAKA, I.; TAKEUCHI, H. **Criação de Conhecimento na Empresa.** Rio de Janeiro: Campus, 1997.

OLIVEIRA, A. G. de; MULLER, A. N.; NAKAMURA, W. T. **A utilização das Informações Geradas pelo Sistema de Informação Contábil como Subsídio aos Processos Administrativos nas Pequenas Empresas.** *Revista FAE*, Curitiba, v.3, n.3, p.1-12, set./dez. 2000. Disponível em: <http://sottili.xpg.uol.com.br/publicacoes/pdf/revista_da_fae/fae_v3_n3//a_utilizacao_das_informacoes.pdf>. Acesso em: 29 mar. 2016.

PARISI, C.; MEGLIORINI, E. **Contabilidade Gerencial.** São Paulo: Atlas, 2011.

PIRES, J. C. S.; MACÊDO, K. B. **Cultura Organizacional em Organizações Públicas no Brasil.** Rap. Rio de Janeiro: 81-105, jan/fev 2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v40n1/v40n1a05>>. Acesso em: 14 mar. 2016.

REIS, L.G. **A Influência do Discurso no Processo de Mudança da Contabilidade Gerencial: um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional.** 2008. 196 fls. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração, e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROBBINS, S. P. **Fundamentos do Comportamento Organizacional.** São Paulo: Pearson Hall, 2009.

ROSA, J. A. **A contabilidade gerencial no processo de gestão empresarial.** Florianópolis: UFSC, 2000. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/78131>>. Acesso em: 16 jun. 2016.

S. D. DALPIAZ; C. P. GOULART; B. SOCREPPA

XAVIER, O. S. **Clima Organizacional na Pesquisa Agropecuária: percepção e aspiração**. 21 vol. Rio Grande do Sul: *Revista de Administração*, 1986.

WARREN, C. S. **Contabilidade Gerencial**. 6 ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.