

A Institucionalização de Práticas de Contabilidade Gerencial com auxílio de uma Consultoria Gerencial em uma Rede de Farmácias

Rodrigo Barraco Marassi

Mestrando do PPGC – Universidade Regional de Blumenau – FURB
Rodrigomarassi_16@hotmail.com

Estelamaris Reif

Mestranda do PPGC – Universidade Regional de Blumenau – FURB
stelamarisreif@gmail.com

Luciano Gomes dos Reis

Professor do PPGA – Universidade Estadual de Londrina – UEL
professorlucianoreis@gmail.com

Resumo: Este estudo teve por objetivo analisar o processo de institucionalização de práticas contabilidade gerencial, com auxílio de uma consultoria externa, em uma rede de farmácias, utilizando como arcabouço teórico a Teoria Institucional, sob o enfoque da Velha Economia Institucional, utilizando-se o modelo proposto por Burns e Scapens (2000). Para isso, realizou-se uma pesquisa exploratória, sob o procedimento de estudo de caso e abordagem qualitativa, em que os dados foram coletados por meio análise documental e da realização de entrevistas com os principais envolvidos no processo de mudança da organização em estudo. Os resultados permitiram compreender como a inserção de novas práticas de contabilidade gerencial pode auxiliar na reestruturação organizacional, por intermédio de informações de resultados oriundos de novos métodos de custeio e indicadores complementares, em uma empresa de pequeno porte, com o auxílio de uma consultoria externa.

Palavras-chave: Institucionalização. Consultoria Gerencial. Mudança. Contabilidade Gerencial.

1. Introdução.

Na atualidade, à medida que aumenta a complexidade do ambiente de negócios, a eficiência dos profissionais internos da organização se torna insuficiente às necessidades da empresa, o que contribui para que os gestores recorram à terceiros, como consultores externos, para fornecer suporte ao controle gerencial da organização (OLIVEIRA, 2005). Em contextos como esses, quando os gestores optam por buscar os serviços de uma consultoria gerencial, seus objetivos consistem em obter as respostas que precisam para atingir os objetivos da organização por meio de propostas ou aconselhamentos dos consultores (MILANO; DAVOK, 2009).

Donadone (2003) entende que as atividades de consultoria têm a capacidade de difundir e introduzir novos arranjos organizacionais, que podem influenciar e direcionar possíveis novas formatos para a empresa. O autor ainda menciona que a relação entre firmas de consultoria e seus clientes, pode afetar diretamente na dinâmica dos envolvidos nesse processo.

Neste contexto de mudança ou implementação de novos sistemas de contabilidade gerencial, há diversos enfoques de pesquisa que podem ser realizados, tendo apresentado destaque nos últimos anos aqueles realizados sob a ótica da Teoria Institucional, que

proporciona meios para investigar a institucionalização ou não de determinadas práticas por meio de três abordagens distintas: a Nova Sociologia Institucional, a Nova Economia Institucional e Velha Economia Institucional (GUERREIRO, et al. 2005).

Dentre as pesquisas que analisam as alterações nas práticas de contabilidade gerencial, pode-se destacar a vertente que se utiliza da Velha Economia Institucional, em especial os estudos que se utilizam do modelo proposto por Burns e Scapens (2000), que se utilizam conceitos como hábitos, regras, rotinas e instituições, para sugerir como novos procedimentos podem se tornar institucionalizados e, após determinado período de tempo, começar a integrar o conjunto das pressuposições assumidas (*taken for granted*) e crenças aceitas de forma inquestionável pela organização.

Diante deste contexto, no qual o processo de mudança em sistemas de contabilidade gerencial com o auxílio de uma consultoria gerencial pode contribuir e modificar rotinas organizacionais, e que a institucionalização pode ser objeto de estudo mediante a utilização do modelo proposto por Burns e Scapens (2010), surge a seguinte questão de pesquisa: como ocorreu o processo de institucionalização de práticas de contabilidade gerencial, com auxílio de uma consultoria externa, em uma rede de farmácias? Dessa forma, o objetivo deste estudo consiste em analisar o processo de institucionalização de práticas contabilidade gerencial, com auxílio de uma consultoria externa, em uma rede de farmácias.

Algumas pesquisas já realizadas que analisaram as mudanças na contabilidade gerencial e nos controles gerenciais sob a ótica da Teoria Institucional propuseram diversos objetivos como: averiguar a introdução da mudança de contabilidade gerencial na forma de gestão financeira (COLLIER, 2001); analisar o processo de interiorização da substituição de um sistema de contabilidade gerencial em pequenas empresas e examinar como as características deste processo afetam sua institucionalização (LAVARDA; FELIU; PALANCA, 2009); investigar a mudança nas práticas de contabilidade gerencial, como a mudança nas regras e rotinas (COYTE; EMSLEY; BOYD, 2010), (GUERREIRO et al. 2005), (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2008), (ROCHA; GUERREIRO, 2010); contribuir para a compreensão da relação entre o uso de informações contábeis e as estruturas de influência nas organizações (ARTZ; HOMBURG; RAJAB, 2012); ou ainda contribuir para a investigação sobre a mudança no papel dos contadores gerenciais (GORETZKI; STRAUSS; WEBER, 2013).

Dessa forma, a presente pesquisa justifica-se por trazer como diferencial a análise do processo institucionalização de uma consultoria gerencial, que abrange a participação de terceiros no processo de mudança e como o envolvimento desses indivíduos interfere com a adaptação das novas regras e rotinas organizacionais. Essa circunstância representa uma contribuição para o avanço de pesquisas sobre o tema estudado.

Além da introdução, este estudo é composto por uma seção sobre o referencial teórico, que trata sobre a teoria institucional, consultoria gerencial e estudos relacionados, seguido dos aspectos metodológicos. Posteriormente, são apresentados os resultados encontrados com a pesquisa e por fim as considerações finais.

2. Referencial Teórico.

O referencial teórico aborda tópicos que embasam e fornecem suporte na realização do estudo. Primeiramente apontam-se os conceitos e as vertentes da Teoria Institucional, para em seguida, discorrer-se sobre o processo de consultoria externa como apoio à gestão, sendo apresentados ao final estudos relacionados que abordam o tema.

2.1 Teoria Institucional

Cada vez mais a teoria institucional tem chamado a atenção de estudiosos nas áreas de ciências sociais. Seu comportamento acompanha o mundo contemporâneo e vem sendo

utilizado como uma forma de examinar sistemas que integram desde interações interpessoais, passando por pequenas estruturas e alcançando até grandes estruturas (SCOTT, 2004).

Burns e Scapens (2000) afirmam que as instituições são definidas para com seu meio, por intermédio de suas propriedades estruturais, juntamente com as demais atividades relacionadas a grupos sociais específicos da sua área ou que possuam laços. A visão sobre esta perspectiva define a relação das ações e instituições de fato semelhante entre o seu discurso e seus atos, que para uma comunicação eficaz deve expressar-se de acordo com sua base de forma entendível. Porém, os autores ressaltam que assim como o mundo evolui, a linguagem acompanha essa evolução e sofre alterações ao longo do tempo. Tal fato reflete nas instituições e nos resultados dos comportamentos no meio social em que elas estão amparadas.

A teoria institucional discute os vários aspectos sobre a instituição, entre elas o fato que uma instituição pode ser caracterizada como um produto advindo das necessidades sociais e que seus padrões de comportamento são definidos de acordo com as pressões que estes grupos realizam. Além de discutir, ela também define que uma instituição e respectivamente sua estrutura são baseadas em hábitos e rotinas, sendo que a instituição pode dar sentido social aos trabalhadores envolvidos no seu meio, e desta forma permite uma integração com o grupo (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE, 2006).

Na visão de Fonseca e Silva (2010), é necessário esclarecer que na abordagem institucional há de fato a possibilidade de existirem organizações predominantemente orientadas pela lógica da eficiência, em que se favorece a técnica do processo produtivo. Porém, na sua essência, conceitua-se organização com base no estímulo do processo de institucionalização e o efeito sobre a ação que se pode vir a ter. Neste contexto, a organização é visualizada como um campo social e parte que integra um sistema de relações específico, constituído por padrões que refletem nas normas e regras sociais.

As ciências sociais aplicadas têm aumentado seu interesse pela teoria institucional devido aos três enfoques que ela apresenta na literatura: a nova sociologia institucional (*NIS – new institutional sociology*), a nova economia institucional (*NIE – new institutional economics*) e a velha economia institucional (*OIE - old institutional economics*). Cabe ressaltar que estes três enfoques possuem origens e raízes filosóficas distintas, porém acabam por compartilhar interesses em comum por temas como a instituição e a mudança institucional (GUERREIRO et al., 2005).

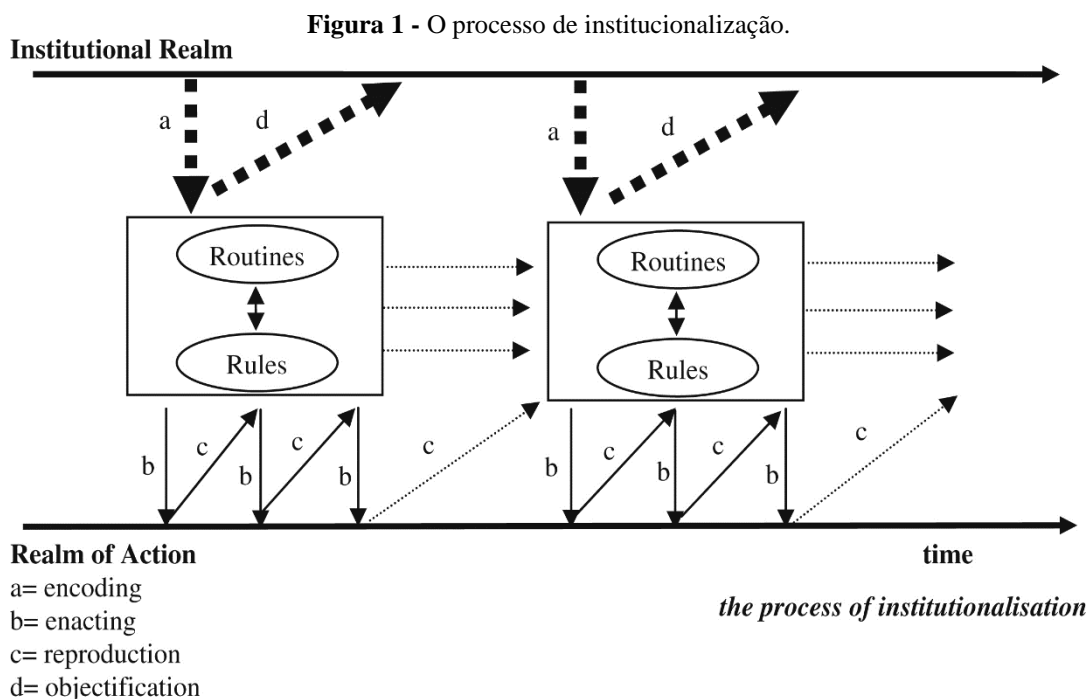
Ao analisar a Teoria Institucional pela vertente da Velha Economia Institucional, o principal objeto de análise é a instituição e não o comportamento racional e potencializador dos indivíduos envolvidos responsáveis pelas decisões. Este fato é contraditório ao aceite pela teoria neo-clássica, sendo que, dessa forma, o conceito de instituição é relevante, mesmo não existindo uma definição simples e amplamente aceita (REIS, 2008).

Klann, Lima Júnior e Beuren (2009), que realizaram pesquisa com base na Velha Economia Institucional, entendem que existe uma relação entre as instituições, seus hábitos e rotinas, ao considerar hábitos como hipóteses que são compartilhados de forma legitimamente aceita. Os autores mencionam que no instante em que estes hábitos são formalizados, constituem-se rotinas, que passam a ser institucionalizadas ao longo do tempo, de forma que são aceitas amplamente pela organização.

De acordo com Guerreiro, Pereira e Frezatti (2006), surge no processo de implantação de novos sistemas contábeis, a necessidade de acompanhar e avaliar este processo de institucionalização da implantação de novos instrumentos. Mesmo a Teoria Institucional sendo vista de forma estrutural e conceitual adequada para este procedimento, encontram-se poucas noções que tangem esta teoria de avaliações no processo de institucionalização. Dessa forma, os autores embasaram seu estudo com os aspectos da Velha Economia Institucional para analisar o processo de mudança na contabilidade gerencial.

Com o intuito de compreender como ocorre o processo de institucionalização, sob a vertente da Velha Economia Institucional, Burns e Scapens (2000), desenvolveram a ideia que é expressa na Figura 1, cujo objetivo é o de explicar os conceitos que possam ser usados em estudos de mudança de contabilidade.

Para Burns e Scapens (2000), a parte superior da figura 1 representa o campo institucional e a parte inferior representa o campo de ação, enquanto o centro da figura demonstra de que forma as regras e rotinas interagem com o campo institucional e o campo de ação. Quanto aos estágios do processo, os autores apontam que o primeiro estágio envolve a codificação de princípios institucionais em regras e rotinas. Após esse estágio, a segunda etapa envolve os atores articulados a estas regras e rotinas que codificaram os princípios institucionais. O terceiro estágio, por sua vez, ocorre como um comportamento repetitivo que leva a uma reprodução das rotinas sendo que, ao final, o quarto estágio do processo culmina com a institucionalização de regras e rotinas que tenham sido reproduzidas por meio do comportamento dos atores individuais.



Fonte: Burns e Scapens (2000)

Observa-se que o pouco tempo de utilização do estudo da abordagem institucional gera algumas limitações. Pode-se citar como exemplo, o desprovimento de pesquisas que testem os seus pressupostos básicos, de modo que se entenda de forma adequada sua aplicação com o intuito de explicar determinados fenômenos. Neste contexto, torna-se necessário a aplicação de testes empíricos, que permitam a comprovação e a validação das abordagens apresentadas (SILVA; FONSECA, 2010).

A institucionalização dos sistemas de contabilidade gerencial, por sua vez, não podem ser considerados um processo irreversível. Estudos, como o de Cunha, Beuren e Guerreiro (2014), apontam que no decorrer da vida organizacional pode ocorrer a desinstitucionalização de hábitos e rotinas na área de controladoria, podendo, inclusive, haver fatores preditos a respeito de como esse processo irá ocorrer.

Desse modo, como o intuito da presente pesquisa trata-se de analisar o processo de institucionalização de contabilidade gerencial, com auxílio de consultoria, o próximo item a ser abordado traz uma visão da consultoria externa e a sua utilização na gestão empresarial.

2.2 Consultoria externa como apoio à gestão

Nos últimos anos, ocorreu um aumento da utilização da contabilidade como ferramenta de apoio à decisão. Tornou-se fundamental a presença da contabilidade num âmbito geral em que todos os processos da gestão empresarial podem vir a depender da informação contábil. Cada vez mais, discursa-se sobre o valor que ela pode trazer para a empresa, vindo estes de forma agregada ou medidas de rentabilidade (VIEIRA; HOSKIN, 2005). Na mesma linha, Ribeiro e Scapens (2004) apontam ainda que a contabilidade gerencial envolve-se também em experiências estratégicas com o intuito de remodelar ou até mesmo corrigir novas regras consideradas fundamentais. Porém, é importante ressaltar que isto não significa de fato que essas tentativas produzirão os efeitos pretendidos.

Para Alvesson e Karreman (2004), toda ideia de implantação de contabilidade gerencial baseia-se na necessidade de um controle gerencial dentro da organização em prol de melhores resultados nos negócios. Os autores afirmam que na literatura existem uma grande variedade de formas de controle gerencial e que em alguns casos a gestão busca em uma consultoria gerencial a possibilidade de desenvolvimento e implementação de controles que forneçam informações adequadas para solução dos problemas que a gestão enfrenta.

Neste contexto de modernização no formato de controles de natureza gerencial, com amparo nas informações contábeis, a busca por uma consultoria externa geralmente advém da insegurança que os gestores possuem em tomar determinada decisão ou proceder mediante situações que necessitam de controle e idéias, bem como pode surgir como um processo de evolução natural, de profissionalização da gestão empresarial. Nesse contexto, a visão interpretativa dos consultores externos fornecem informações valiosas sobre o processo gerencial (STURDY, 1997).

Fichmann (1999) menciona que é função dos consultores externos fornecer a seus clientes modelos e estratégias gerenciais, seja no desenvolvimento de práticas ou no aperfeiçoamento de determinada prática que a empresa já realiza, que proporcione à empresa contratante uma estabilidade organizacional. O autor ainda afirma que cabe aos consultores externos auxiliar no apoio que a gestão necessita em relação as mudanças organizacionais.

Entre os autores que estudam pequenas empresas existe uma opinião similar de que a falta de estabelecimento de um sistema eficaz de contabilidade gerencial e a sua incorreta utilização como apoio à administração, acaba por penalizar de alguma forma a empresa (CIA; SMITH, 2001).

Dessa forma, as mudanças organizacionais tornam-se uma razão consistente para que os gestores optem pelo auxílio de empresas de consultoria, pelo fato de que várias empresas não possuem uma equipe organizacional capaz de desenvolver ou implementar projetos de mudança sem ajuda externa. Em alguns casos, os consultores desempenham um papel que vai além da implementação ou desenvolvimento de projetos, pois devido ao contato que ocorre entre consultor e cliente, muitas vezes o consultor evidencia para o cliente as fraquezas de gestão que ele e sua equipe possuem, em prol de melhorias no desempenho (SORGE; WITTELOOSTUIJN, 2004).

Desta forma, observa-se que, em determinadas situações específicas, a contratação de consultores externos, mesmo para empresas de pequeno e médio porte, pode ser útil, auxiliando o processo de mudança em seus controles gerenciais. Considerando-se esses fatos, a próxima seção apresenta estudos relacionados a esta temática, visando estabelecer a conexão entre a visão da Teoria Institucional e sua aplicabilidade em mudanças organizacionais, aliada ao fato

de que este processo de mudança pode ocorrer com o apoio de uma consultoria externa ou, ainda, de um consultor-pesquisador.

2.3 Estudos Relacionados

Alguns estudos têm sido realizados para abordar o tema de implementação de sistemas gerenciais com auxílio de consultoria. Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) objetivaram identificar aspectos fundamentais de hábitos e rotinas da contabilidade gerencial, tendo como base a teoria institucional e a teoria da contingência. A metodologia enquadrou-se como pesquisa-ação, devido a necessidade de compreender a situação da empresa antes, durante a mudança e após o processo de mudança. Os resultados alcançados demonstraram que a análise dos impactos de contingências ambientais tornou ineficazes os hábitos e rotinas de contabilidade gerencial existente, havendo dificuldade de mudança nos velhos hábitos e rotinas institucionalizados e empregando-se diferentes estratégias para a institucionalização dos novos conceitos gerenciais.

Oyadomari et al. (2008), por sua vez, buscaram entender à luz da Teoria Neo-Institucional, a adoção de artefatos de contabilidade gerencial no ambiente empresarial brasileiro. Para alcançar seu objetivo, utilizou uma amostra não probabilística de 27 empresas de médio e grande porte e as enviou um questionário estruturado com questões fechadas. Os resultados obtidos permitiram concluir que há uma adoção do tipo cerimonial na implementação dos artefatos, que o mecanismo mimético é o mais importante na adoção desses artefatos, a obtenção do conhecimento sobre novos artefatos ocorre, preponderantemente, pela forma de socialização do conhecimento. O primeiro fato levantado diz respeito à constatação de que as consultorias têm um papel importante na adoção dos artefatos, sendo verificado que a imposição dos acionistas é pequena, sendo, portanto, minimizado o mecanismo coercitivo e a decisão da escolha dos artefatos é prerrogativa do corpo diretivo e gerencial da empresa.

Bogt e Helden (2012) tiveram por objetivo apresentar como o consultor-pesquisador pode contribuir para o desenvolvimento de inovações de contabilidade gerencial no setor público e como a teoria institucional desempenha seu papel neste cenário. Realizou-se um estudo de caso em uma organização governamental da Holanda, utilizando as técnicas de grupo de discussão com o comitê encarregado dos assuntos orçamentários e contábeis, e entrevistas com os demais envolvidos no processo de mudança. Os resultados permitiram obter uma imagem mais clara da transição da velha administração pública para a nova administração Pública, mostrando que ao invés de simplesmente utilizar a teoria institucional para a compreensão de práticas contábeis, este estudo mostrou que ela também pode ser útil na definição de processos de mudança contábil. O papel dos pesquisadores, como conselheiros neste processo de mudança, ofereceu conhecimento geral sobre as lógicas de diferentes abordagens para o controle do setor público.

Tomando-se por base os estudos anteriores, percebe-se que usualmente há dificuldades encontradas na implantação de novos sistemas de controle gerencial, cujo processo como um todo pode ser objeto de estudo, tendo-se por base a Teoria Institucional, seja na Nova Sociologia Institucional, sejam na Velha Economia Institucional. Dessa forma, este trabalho apresenta uma análise do processo de implantação de um novo sistema de controle gerencial, no qual está inserida a Contabilidade, sob a ótica da vertente da Velha Economia Institucional.

Na próxima seção, serão apresentados os aspectos metodológicos que nortearam o processo de pesquisa.

3. Aspectos Metodológicos.

O presente estudo classifica-se, quanto aos objetivos, como uma pesquisa exploratória, quanto aos procedimentos técnicos, como um estudo de caso, pois foi selecionada uma empresa que passou por inserção de práticas de contabilidade gerencial, com auxílio de consultoria

externa. A empresa em estudo trata-se de uma rede de farmácias, localizada na região do Vale do Itajaí em Santa Catarina. Justifica-se a escolha desta empresa, devido a dois fatores principais: (1) por ter passado por um processo de mudança em seus sistemas gerenciais, que remete ao tema central deste estudo, a ser realizado sob a ótica da Teoria Institucional; (2) pela acessibilidade e disponibilidade em conceder os dados necessários para a realização da pesquisa.

Para garantir um maior grau de confiabilidade no estudo de caso, realizou-se triangulação dos dados que, refere-se “a utilização de várias fontes de evidências, sendo que a significância dos achados terá mais qualidade ainda se as técnicas forem distintas (MARTINS, 2006, p. 80)”. Sendo assim, a primeira técnica utilizada na pesquisa tratou-se da análise de documentos internos, fornecidos pela empresa, que foram documentos desenvolvidos e alterados pela implementação das práticas de contabilidade gerencial, que foram desenvolvidas junto à empresa de consultoria externa.

Após a coleta e análise preliminar dos documentos obtidos junto à empresa, seguiu-se a segunda técnica de coleta de dados, que consistiu em entrevistas por meio de dois roteiros semiestruturados, dos quais um foi aplicado aos dois gestores gerais da empresa em estudo e a um dos membros da empresa de consultoria que participou da implantação das práticas de contabilidade gerencial, enquanto o outro foi aplicado a dois gerentes de unidades, da rede de farmácias. O instrumento de pesquisa que compõe o roteiro de entrevista, pode ser explicado no Quadro 1 de acordo com modelo da Velha Economia Institucional proposto por Burns e Scapens (2000).

Quadro 1 – Caracterização dos roteiros de entrevista

Assunto	Aspectos abordados	Questões	Autores
Caracterização do respondente, da empresa e das mudanças gerenciais na empresa.	Tempo de empresa; Tempo na função; formação; Estrutura organizacional da empresa; Últimas ocorridas nos processos gerenciais; Fase da implementação do modelo.	Blocos 1, 2, 7 e 10	Elaborado pelos autores.
Codificação	Identificação do campo institucional da organização; Definição de premissas; Especificação de conceitos;	Blocos 3 e 9	Burns; Scapens (2000); Guerreiro et al. (2005); Rocha e Guerreiro (2010).
Incorporação	Incorporação as rotinas e regras pelos atores incorporando; Possibilidades de resistência de incorporação das regras e rotinas.	Blocos 4 e 10	Burns; Scapens (2000); Guerreiro et al. (2005); Rocha e Guerreiro (2010).
Reprodução	Reprodução de rotinas por meio do comportamento repetitivo ou por meio de escolha consciente ou inconsciente.	Blocos 5 e 11	Burns; Scapens (2000); Guerreiro et al. (2005); Rocha e Guerreiro (2010).
Institucionalização	Dissociação dos padrões de comportamento de modo que as regras e rotinas assumem uma qualidade normativa e factual.	Blocos 6 e 12	Burns; Scapens (2000); Guerreiro et al. (2005); Rocha e Guerreiro (2010).

Fonte: Elaborado pelos autores

Cabe salientar que os blocos de questões, do 1 ao 6, constituem o primeiro roteiro de entrevista, direcionado aos gestores gerais e um dos membros da empresa de consultoria. Enquanto os blocos de questões, do 7 ao 12, constituem o segundo roteiro de entrevista, direcionado a dois gerentes de unidades, da rede de farmácias. Durante o processo de análise coletados durante a entrevista, a triangulação foi realizada mediante a comparação e complementação das informações fornecidas pelos entrevistados, com as informações oriundas dos documentos.

Para realizar a análise dos dados obtidos por meio das entrevistas e dos documentos que a empresa fornece, foi utilizada a técnica de análise de conteúdo, que de acordo com Bardin (2010) trata de um agrupamento de técnicas de análises das comunicações que pretende obter, a descrição do conteúdo de mensagens ou fatores que permitam a inferência de aspectos relacionados com as condições de produção ou recepção destas mensagens ou fatores.

A triangulação foi possível mediante a análise e comparação realizada entre as informações constantes dos documentos examinados e as informações obtidas pelas entrevistas, que poderiam confirmar ou não a existência de determinada rotina ou, ainda, de determinada questão gerencial. Por intermédio da triangulação, tornou-se possível a detecção e tratamento de inconsistências das informações extraídas dos documentos e das entrevistas com as pessoas envolvidas no processo de mudança.

Como limitação desta pesquisa, pode ser mencionada o de caracterizar-se como um estudo de caso, sendo importante frisar que os resultados não podem ser generalizados para outras empresas, mesmo aquelas que passaram por uma situação semelhante. Também vale mencionar que os dados obtidos por meio das entrevistas semiestruturadas podem não representar totalmente o processo que está ocorrendo na empresa, devido a fatores como omissão de fatos por parte dos entrevistados, ou simplesmente, falta de compreensão no entendimento da pergunta feita pelo entrevistador.

Da mesma forma, a empresa pode ter omitido documentos que foram considerados sigilosos ou de caráter estratégico, sendo esta uma situação fora de controle dos pesquisadores. Outra limitação que essa pesquisa abrange, trata-se o risco de subjetividade no processo de análise dos dados, devido ao fato que o método utilizado para analisá-los consiste em análise documental e análise de conteúdo.

4. Descrição e análise dos dados.

Esta seção apresenta as características da empresa em estudo e dos envolvidos no processo de mudança, assim como realiza a análise do processo de mudança gerencial, tendo como foco as etapas do processo de institucionalização sob a ótica da Velha Economia Institucional, de acordo com o modelo proposto por Burns e Scapens (2000).

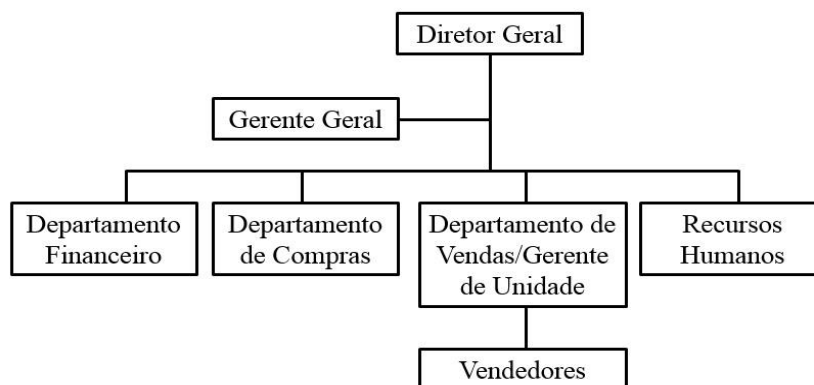
4.1 Características da empresa em estudo e dos envolvidos no processo de mudança

A organização objeto do estudo de caso foi uma rede de farmácias, situada na mesorregião do Vale do Itajaí no estado de Santa Catarina. Essa organização teve o início de atividades durante o ano de 1997, com apenas uma unidade, chegando a possuir 6 unidades no ano de 2012, das quais 3 foram gradualmente desativadas, devido a um processo de reestruturação ocorrido na organização. Atualmente, a rede de farmácias está composta de 3 unidades, contando com um total de 45 colaboradores.

Ao realizar a análise documental, de acordo com as informações coletadas nos documentos formais, foi identificada a estrutura organizacional, que estabelece a hierarquia entre as funções, que pode ser identificada de acordo com a Figura 2:

Como observa-se na Figura 2, que foi elaborada tendo por base a análise documental e com a respectiva confirmação por intermédio das entrevistas, no interior da empresa em estudo a função de diretor geral é responsável por coordenar e decidir todas as atividades da organização, envolvendo o departamento de vendas, compras, financeiro, recursos humanos, propaganda e contabilidade. Todos os demais departamentos, dessa forma, são subordinados à direção geral.

Figura 2 – Estrutura hierárquica organizacional



Fonte: Dados da pesquisa.

Por decisão da direção geral, e no intuito de se obter melhores resultados econômicos, durante o ano de 2013 a empresa realizou a opção de alterar a empresa que lhe prestava serviços contábeis, mudando para uma empresa de serviços contábeis e consultoria, com a qual foi contratada, além da realização dos serviços usuais de contabilidade (escrituração fiscal, folha de pagamento, contabilidade fiscal, etc), a prestação de serviços de consultoria gerencial. Desde então, a empresa objeto de estudo está passando por uma fase de reestruturação organizacional.

A motivação para a adoção do processo de mudança ocorreu diante da necessidade de minimização de erros causados pela antiga empresa prestadora de serviços contábeis, bem como pela constatação, por parte da direção geral, da existência de diversos processos gerenciais e operacionais que eram adotados sem controle adequado. De acordo com o Diretor Geral, alguns processos necessitam de um controle mais apurado, tais como redução de custos e melhor aproveitamento no quadro de funcionários, com o objetivo de proporcionar o aumento na margem de lucro que a empresa almeja alcançar, no médio e longo prazo.

Com a substituição e posterior alteração da empresa responsável pela prestação de serviços contábeis, adicionando-se para a nova empresa contratada os serviços de consultoria gerencial, ocorreu uma mudança institucional na organização, onde ocorreu a implementação de uma nova forma de apurar o resultado, complementados por indicadores de desempenho econômico, para fins de tomada de decisão.

Segundo a análise documental, a empresa de consultoria realizou a inserção de um modelo de Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) gerencial com base no Custeio Variável, no qual foi obtido o total das receitas, sendo que deste total são reduzidos os custos e despesas variáveis para apuração da margem de contribuição por loja, sendo posteriormente deduzidos os custos e despesas fixas, para que se possa apurar o resultado da empresa. Também por meio deste relatório, a empresa de consultoria forneceu alguns indicadores econômicos para proporcionar maior suporte a tomada decisão dentro da rede de farmácias, como o percentual de lucratividade, o ponto de equilíbrio contábil, o percentual de margem de contribuição e o percentual dos custos e despesas fixas.

No decorrer da pesquisa, por intermédio das entrevistas, identificou-se que a empresa está em fase de adaptação à nova estrutura organizacional, em que já foram realizados os ajustes mais avançados, como o fechamento de três unidades que não apresentavam um resultado lucrativo, demissão de funcionários e unificação de departamentos. No momento, a reestruturação está concentrada no ajuste do estoque da empresa para uma quantidade ideal e no controle dos custos e despesas, sendo que tais processos são acompanhados pela empresa

de consultoria, que monitora a DRE mensalmente para avaliar se as medidas tomadas estão proporcionando os efeitos desejados. Por intermédio da análise documental, verificou-se que, embora os documentos prevejam a implementação de todas as práticas gerenciais e contábeis, elas ainda não estão em efetivo funcionamento, na sua totalidade.

A reestruturação que ocorreu na empresa afetou todos os setores da organização, dos quais vários funcionários foram desligados, cabendo à organização adaptar-se a nova estrutura. Dessa forma, para a realização deste estudo de caso foram entrevistados alguns dos indivíduos, dos quais todos foram afetados pelo processo de mudança, conforme suas características são descritas no Quadro 2.

Quadro 2 – Características dos participantes da pesquisa

Função	Tempo na empresa	Tempo na função	Formação
Diretor geral	17 anos	17 anos	Superior completo – Tecnólogo em Processos Gerenciais.
Gerente geral da rede	14 anos	8 anos	Superior Completo – Administração; e Pós-Graduação em andamento - MBA em Gestão Empresarial.
Contador (Empresa de consultoria)	10 meses	10 meses	Superior Completo – Ciências Contábeis
Gerente de unidade 1	2 anos e 3 meses	2 anos	Superior Completo – Farmácia.
Gerente de unidade 2	5 anos	3 anos	Superior Completo – Farmácia.

Fonte: Dados da pesquisa.

Justifica-se a escolha destes participantes, pelo fato de representarem as funções que mais foram afetadas pelo processo de reestruturação organizacional. Cabe salientar que sobre as funções de gerente de unidade, o gerente de unidade 1 é responsável pela gestão de uma unidade farmacêutica, enquanto o gerente de unidade 2 coordena a gerência de duas unidades farmacêuticas, as quais totalizam três unidades que compreendem a rede de farmácias em estudo. Quanto ao participante que possui a função de contador, este pertence a uma empresa terceirizada que presta serviços contábeis e consultoria de apoio à gestão para a empresa em estudo.

Observou-se no relato do Gerente geral, que antes da atual reestruturação a empresa já buscava melhorias em seus processos gerenciais e contábeis, sendo que devido aos resultados alcançados de modo satisfatório motivaram a continuidade de melhorias que originaram o atual cenário de mudanças que a empresa se encontra.

Antes da inserção destas novas práticas adotadas pela empresa, o Diretor geral e o Gerente geral já participavam de cursos com consultores do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), referentes a novos cenários para o mercado farmacêutico e com isso notaram grandes mudanças neste contexto, principalmente no que refere-se a aplicação de descontos, como nota-se no seguinte trecho de entrevista:

“Percebemos a grande mudança em lucratividade e descontos fornecidos, estávamos acostumados a fornecer descontos iguais em toda linha de produtos, pois isto sempre funcionou muito bem, mas com os treinamentos, percebemos que precisamos mudar a estratégia para recuperar nossa lucratividade, então mudamos os descontos por tipo de produto” (Gerente geral).

Dessa forma, para dar continuidade ao projeto de mudanças, este foi orientado pelo contador, que com sua experiência profissional, trouxe as melhores práticas vivenciadas para

este projeto. Para análise do processo de mudanças como um todo, a seção a seguir irá apresentar como está ocorrendo essa reestruturação.

4.1 Processo de institucionalização das novas práticas de controle gerencial

O processo de institucionalização proposto por Burns e Scapens (2000) inicia-se com a etapa de codificação, a qual os princípios institucionais são codificados na organização. Na empresa em estudo, as decisões são tomadas pelo Diretor geral e Gerente Geral, juntamente com a participação do responsável pelo departamento relacionado, com o apoio do contador externo, pois conforme mencionado anteriormente além de realizar serviços contábeis, este também atua como *staff* gerencial. Conforme mencionado pelo Gerente Geral, por mais que determinada decisão tenha participação de várias pessoas para ser tomada, o processo decisório sempre ocorre de forma ágil.

Logo, foi constatado que nesta empresa os princípios institucionais desta reestruturação, mesmo que com a participação de diversos membros da equipe, foram codificados pelo Diretor geral e Gerente geral, com o auxílio do Contador. A participação dos demais membros aconteceu referente a informação que estes transmitiam para a diretoria, que remetiam a necessidade de mudanças. Essa codificação a respeito dos procedimentos gerenciais e operacionais ocorreu por intermédio de documentos internos à organização.

Quando a formalização dos procedimentos da reestruturação junto aos funcionários, esta ocorreu da seguinte forma:

“Foi formulado aqui na farmácia por meio de Procedimento Operacional Padrão (POP) e foi apresentado para todos os funcionários e todos leram, assinaram e sabem quanto eles ganham, qual a atividade que eles têm de exercer aqui dentro e no que eles estão inseridos (Gerente de Unidade 1)”.

Como mencionado, foram elaborados e distribuídos aos funcionários novos procedimentos, codificados pelos superiores da organização, nos quais há princípios a serem seguidos pelos demais membros da organização, para que a mudança traga bons resultados e, conseqüentemente, rotinas vigentes foram alteradas devido ao processo de reestruturação, conforme são mencionadas no relato de participantes da pesquisa.

“Mudamos vários processos de controle e isto mudou a rotina de várias pessoas dentro da organização, por isso que várias pessoas não se adaptaram e foram desligadas ou substituídas, pois algumas funções que existiam antes, agora não existem mais (Gerente Geral).”

Como se pode observar, no trecho transcrito da entrevista realizada com o Gerente Geral da empresa em estudo e também pelas percepções dos Gerentes de Unidade, o processo de reestruturação causou alterações significativas na rotina de da organização como um todo, devido a inserção de novas regras que afetaram vários indivíduos, principalmente no que refere-se ao novo modelo de gestão a ser utilizado, que proporcionou informações mais consistentes para tomada de decisão.

Porém, por mais consistente que este modelo seja, o processo de reestruturação da empresa depende fortemente da aceitação e adaptação das mudanças pelos membros da organização, sendo que, de acordo com o Contador, este processo foi aceito e “abraçado” pelo topo da gestão na empresa em estudo. Entretanto, a percepção do Diretor Geral e do Gerente Geral sobre a aceitação do novo modelo pelos outros membros da organização ocorreu de acordo com as informações expressas no Quadro 3.

Quadro 3 – Aceitação da proposta de mudança pelos membros da organização

Departamento	Diretor Geral	Gerente geral
Compras	Aceitação de forma fácil.	Não apresentou resistência.
Vendas	Aceitação de forma complexa.	Grande resistência, pois os vendedores estavam muito acostumados a aplicar um desconto padrão e afirmavam que o cliente também estava. Mas com as mudanças e a aceitação do cliente, a resistência foi diminuindo e hoje deixou de existir.
Administrativo/Financeiro	Aceitação de forma complexa.	Houve resistência de nossa equipe administrativa, pois setores foram unificados e algumas funções deixaram de existir. Algumas pessoas não conseguiram se realocar por mais que tentamos.
Recursos Humanos	Não foi mencionado.	Não foi mencionado.

Fonte: Informações das entrevistas

Conforme observa-se no Quadro 3, na percepção do Diretor Geral e do Gerente Geral, as maiores resistências ocorreram no Departamento de Vendas e Administrativo/Financeiro, que de acordo com tais percepções foram os que mais tiveram que readequar seus hábitos para contribuir com o processo de reestruturação. Nota-se, que de acordo com o Gerente Geral, a forte resistência do Departamento de Vendas não existe mais atualmente.

Sobre as principais dificuldades e benefícios que emergiram no processo de mudanças gerenciais, o Diretor geral posicionou-se da seguinte forma:

“Quanto as dificuldades posso citar a demissão de pessoal, a reorganização da equipe de vendas, e a reorganização da empresa como um todo. Agora olhando para os benefícios, hoje nós podemos olhar a empresa e encontrando situações que não tínhamos antes do processo, redução de Custos e reorganização das tarefas (Diretor geral).”

Como observado pelo relato dos entrevistados o processo de mudança trouxe dificuldades imediatas, que com o decorrer do processo trouxe benefícios, como a geração de informações necessárias para o progresso da empresa.

Ao indagar se houve uma necessidade de atendimento à legislação no sentido da implementação do novo modelo, tanto o Gerente Geral quanto o Diretor Geral afirmaram que não, porém o Contador afirmou que “Com certeza, para todas as decisões tomadas, foram analisados os aspectos legais”. Tal diversidade pode justificar-se pela limitação do conhecimento contábil que o Diretor Geral e Gerente Geral possuem, por não pertencerem à área contábil, cabendo ao contador ter entendimento sobre os aspectos legislativos que podem interferir no processo de mudança.

Atualmente, a aceitação vem ocorrendo com maior clareza, apesar da empresa ainda estar no estágio de incorporação do novo modelo de gestão, que transmite periodicamente informações necessárias aos funcionários, pois a empresa tornou-se menor em relação faturamento. Em relação ao acompanhamento do processo de mudança, quando estas começaram a acontecer, o processo foi acompanhado dependendo da necessidade cada departamento. Houve acompanhamento semanal pela gerência, quinzenalmente pela diretoria e mensalmente a gerência e a diretoria recebiam acompanhamento da empresa de consultoria, que recomendou a implementação de novos processos e procedimentos, sendo que, nesta etapa, o contador realiza a avaliação dos resultados do período anterior, de acordo com os indicadores determinados.

No início do processo de mudança, a gestão da empresa recebeu vários questionamentos sobre as novas regras implantadas, por parte dos funcionários da empresa, que de certa forma contribuíram para melhorar o processo de implantação, pois conforme os gestores eram questionados, estes indagavam a empresa de consultoria para melhor compreensão e acompanhamento dos resultados.

No decorrer da implementação, a empresa realizou o monitoramento dos indivíduos que estavam executando as novas práticas por meio de software especializado e planilhas de Excel, mas dependendo do setor, estes são acompanhados pelo gerente de unidade e sucessivamente pelo diretor geral e pelo gerente geral. O monitoramento de questões centrais do processo de gestão contábil-financeiro, tais como o fluxo de caixa, DRE e compras, ocorre semanalmente com base nos relatórios e nos indicadores gerenciais da semana anterior até meses anteriores, pois os gestores necessitam perceber qualquer divergência ou mudança de rumo de imediato.

Os entrevistados afirmaram, por unanimidade, que o novo modelo foi projetado e sintonizado totalmente com as crenças e valores aceitos e compartilhados pelos membros da organização. No processo de decisão da implementação foram apresentados vários modelos que não se adequavam as crenças e valores que a empresa possui, como realizar o fechamento da atual empresa, realizar os ativos para ficar com dinheiro em caixa e proceder a abertura de outra empresa. Porém a empresa optou pela manutenção da atual estrutura organizacional, sem provocar prejuízos a terceiros, como está ocorrendo atualmente.

Quando indagou-se nas entrevistas sobre o tempo total despendido desde a decisão de fazer a mudança até o momento em que as novas regras e rotinas se tornassem aceitas por todos, sem resistência, e se tal situação poderia ter sido mais rápida, o Diretor Geral e o Gerente Geral apontaram que o processo ainda está no estágio de incorporação, tendo sido iniciado há três anos. Por outro lado, acredita-se que está progredindo no tempo adequado, sendo que o contador afirmou que nos últimos 3 meses o processo foi acelerado, tendo em vista a redução de resistências. Entretanto mesmo com o processo em andamento, de acordo com a percepção dos entrevistados as perspectivas com a mudança estão sendo atendidas.

De acordo com os participantes da pesquisa o entendimento da necessidade das mudanças para que a empresa se tornasse mais rentável, foi um fator essencial para que mudança pudesse ser adaptada pelos funcionários.

Ao relacionar os resultados encontrados na presente pesquisa com o processo de institucionalização proposto por Burns e Scapens (2000), nota-se que a organização em estudo encontra-se, atualmente, entre o estágio de incorporação e o estágio de reprodução, segundo e terceiros estágios do modelo proposto pelos autores. Em algumas rotinas, que foram implementadas no início do processo de mudança, o processo encontra-se no estágio onde um comportamento repetitivo proporciona reprodução das rotinas. Entretanto, em outros procedimentos e processos, ainda está ocorrendo a incorporação de novas rotinas, já codificadas, mas ainda não em efetivo funcionamento.

Justifica-se a classificação do atual estágio da empresa para esta etapa do processo, pelo fato de já terem sido implantadas as alterações na empresa, os atores organizacionais já começaram fazer uso regras e estes estão seguindo a direção para transformá-las em rotinas, como o monitoramento de suas atividades pelos superiores da organização.

5. Considerações Finais.

No decorrer da realização desta pesquisa, analisou-se o processo de institucionalização de práticas contabilidade gerencial, no âmbito de uma mudança gerencial completa, com auxílio de uma consultoria, em uma rede de farmácias. De acordo com os resultados encontrados, o processo de institucionalização de práticas de contabilidade gerencial no grupo de empresas objeto do estudo, intermediada por consultoria externa, teve seus princípios institucionais codificados pela consultoria externa, que promoveu na empresa a implementação

de novos controles e métodos, como a apuração de resultados pelo método de custeio variável, juntamente com a utilização de indicadores de desempenho gerencial, como o percentual de lucratividade, o ponto de equilíbrio contábil, o percentual de margem de contribuição e o percentual dos custos e despesas fixas.

No decorrer do processo de mudança, com as informações fornecidas pelos consultores, os gestores tomaram decisões estratégicas e operacionais direcionadas por essas informações, tais como optar pelo fechamento de filiais não lucrativas, promover a redução no quadro de funcionários e adotar novas formas de gerenciamento das vendas. Tais mudanças promoveram uma completa reestruturação na empresa. Esse processo de mudança, para alguns processos, de acordo com o modelo proposto de institucionalização de Burns e Scapens (2000), a organização está no estágio de reprodução das novas rotinas, em que os indivíduos são monitorados por seus superiores e o desempenho da organização é avaliado pelo consultor externo que implementou as novas práticas de contabilidade gerencial. Para outros processo, entretanto, o estágio ainda é incipiente, com a codificação já realizada e a incorporação sendo realizada gradativamente, tendo em vista as resistências e dificuldades inerentes a um processo de mudança estrutural.

A realização desta pesquisa forneceu elementos que permitiram compreender como a inserção de novas práticas de contabilidade gerencial pode impactar em um processo de mudança, promovendo, inclusive, uma reestruturação organizacional. Com a mudança do enfoque das informações geradas pelo sistema contábil, que forneceu informações dos resultados obtidos com um novo método de custeio e indicadores complementares, pode-se visualizar que a organização necessitava alterar sua estrutura para obter melhores resultados, em prol da obtenção de uma rentabilidade satisfatória.

Como contribuição teórica, conclui-se que o estudo permitiu demonstrar a viabilidade da aplicação do modelo de Burns e Scapens (2000), em uma organização de pequeno porte, fato este ainda não encontrado na literatura contábil. Como contribuição prática, pode-se afirmar que existem indícios de que a inserção de uma consultoria externa permitiu aos gestores uma visão diferenciada sobre a realidade da organização, permitindo a adoção do processo de mudança de forma mais eficaz e com um acompanhamento regular.

Destaca-se, como limitação para os resultados, que a organização em estudo, que se constitui como uma rede de farmácias, ainda se encontra em pleno processo de mudança das práticas de contabilidade gerencial, de acordo com os documentos analisados e com as entrevistas realizadas, com determinados procedimentos identificados como estando no estágio de incorporação e outros procedimentos em estágio de reprodução, não havendo a institucionalização de hábitos e rotinas sob nenhum aspecto, o que impede os pesquisadores de analisarem o processo proposto por Burns e Scapens (2000) de forma integral.

Dessa forma, sugere-se para futuras pesquisas a análise deste processo em outras empresas, que já estejam com os processos de mudança consolidados, a fim de se compreender como ocorre o processo de implementação de novas práticas de contabilidade gerencial de forma completa, no qual ser analisada como se deu a institucionalização das práticas de contabilidade gerencial, com auxílio de uma empresa de consultoria externa.

Referências.

ALVESSON, M.; KÄRREMAN, D. (2004) Interfaces of control. Technocratic and socio-ideological control in a global management consultancy firm. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, n. 3, p. 423-444.

ARTZ, M.; HOMBURG, C.; RAJAB, T. (2012) Performance-measurement system design and functional strategic decision influence: The role of performance-measure properties. **Accounting, Organizations and Society**, V. 37, Issue 7, October, Pages 445–460.

BARDIN, L. (2010) **Análise de conteúdo** – Edição revisada e atualizada. Lisboa: Edições 70.

BOGT, H. J. T.; HELDEN, G. J. V..(2011) The role of consultant-researchers in the design and implementation process of a programme budget in a local government organization. **Management Accounting Research**, v. 22, n. 1, p. 56-64.

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

BURNS, J. (2000) The dynamics of accounting change inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 13, n. 5, p. 566-596.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. (2007) **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall.

CIA, J. N. S.; SMITH, M. S. J. (2001) O papel da contabilidade gerencial nas PMES (pequenas e médias empresas): um estudo nas empresas de calçados de Franca-SP. **ENCONTRO ANUAL DA ANPAD**, v. 25.

COLLIER, P. M. (2001) The power of accounting: a field study of local financial management in a police force. **Management Accounting Research**, v. 12, n. 4, p. 465-486.

COLLIS, J; HUSSEY, R. (2005) **Pesquisa em administração**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman.

COYTE, R.; EMSLEY, D.; BOYD, D. (2010) Examining Management Accounting Change as Rules and Routines: The Effect of Rule Precision. **Australian Accounting Review**, v. 20, n. 2, p. 96-109.

CUNHA, P. R., BEUREN, I. M., GUERREIRO, R. (2014) Fatores Preditivos à Desinstitucionalização de Hábitos e Rotinas na Controladoria: Um Estudo de Caso. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 17, n. 2, p. 60 – 77, Mai./ago.

DONADONE, J. C. (2003) O mercado internacional de consultorias nas últimas décadas: crescimento, diversificação e formas de disputa. **Caderno de Pesquisas em Administração**, v. 10, n. 2, p. 1-15.

EISENHARDT, K. M. (1989) Building theories from case study research. **Academy of management review**, v. 14, n. 4, p. 532-550.

FINCHAM, R. (1999) The consultant–client relationship: Critical perspectives on the management of organizational change. **Journal of Management Studies**, v. 36, n. 3, p. 335-351.

FONSECA, V. S.; SILVA, C. L. M. (2002) Conversação entre Abordagens da Estratégia em Organizações: Escolha Estratégica, Cognição e Instituição. **RAC. Revista de Administração Contemporânea (Impresso)**, v. 14, p. 51-75

GORETZKI, L.; STRAUSS, E.; WEBER, J. (2013) An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. **Management Accounting Research**, V. 24, Issue 1, March, Pages 41–63.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, A. C.; REZENDE, A. J.; AGUIAR, A. B. (2005) Fatores determinantes do processo de institucionalização de uma mudança na programação orçamentária: uma pesquisa-ação em uma organização brasileira. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 10, n. 1.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. (2006) Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 7, n. 2.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; FREZATTI, F. (2006) Evaluating management accounting change according to the institutional theory approach: a case study of a Brazilian bank. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 2, n. 3, p. 196-228.

GUERREIRO, R.; *et al.* (2005) O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Revista Organizações & Sociedade**, v. 12, n. 35, p. 91-106.

KLANN, R. C.; LIMA JÚNIOR, R.; BEUREN, I. M. (2009) Mudanças nos Hábitos e Rotinas da Contabilidade Gerencial nas Empresas de Governança Corporativa em Santa Catarina. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 17, n. 3, p. 67-89.

LAVARDA, C. E. F.; FELIU, V. M. R.; PALANCA, M. B. (2009) La Interiorización del cambio de un sistema Contable de Gestión en la pequeña empresa. **Revista Contabilidade & Finanzas**, v. 20, n. 51, p. 101-115.

MARTINS, G. A. (2006) **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. São Paulo: Atlas.

MILANO, M. C. D.; DAVOK, D. F. (2009) Consultor de informação: serviços prestados por empresas de consultoria nas áreas de biblioteconomia e gestão da informação. **Revista ACB**, v. 14, n. 1, p. 253-278.

OLIVEIRA, E. S. (2005) **Critérios de decisão relevantes na escolha e contratação de serviços de consultoria de gestão: a perspectiva dos clientes**. 213 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo – SP.

OYADOMARI, J. C.; MENDOÇA NETO, O. R.; CARDOSO, R. L.; LIMA, M. P. (2008) Fatores que influenciam a adoção de Artefatos de Controle Gerencial nas Empresas Brasileiras. Um Estudo Exploratório sob a ótica da Teoria Institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, p. 55-70.

RIBEIRO, J. A.; SCAPENS, R. W. (2004) **Power, ERP systems and resistance to management accounting: a case study**. Universidade do Porto, Faculdade de Economia do Porto.

ROCHA, W.; GUERREIRO, R. (2010) Desenvolvimento de modelo conceitual de sistemas de custos - um enfoque institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 8, p. 24-46.

SCOTT, W. R. (2005) Institutional theory: Contributing to a theoretical research program. **Great minds in management: The process of theory development**, p. 460-484.

SILVA, C. L. M.; FONSECA, V. S. (2010) Competitividade Organizacional: uma Tentativa de Reconstrução Analítica. **Revista de Administração Contemporânea, Curitiba, Edição Especial, art**, v. 2, p. 33-49.

SORGE, A.; WITTELOOSTUIJN, A. V. (2004) The (non) sense of organizational change: An essay about universal management hypes, sick consultancy metaphors, and healthy organization theories. **Organization Studies**, v. 25, n. 7, p. 1205-1231.

STEFANO, N. M.; GODOY, L. P.; CASAROTTO FILHO, N; CATARINA, A. S. (2010) Uma proposta de gerenciamento de custos em pequenas organizações de serviço utilizando o Activity Based Costing. **ABCustos Associação Brasileira de Custos. mai/ago**, v. 5, n. 2, p. 1-28.

STURDY, A. (1997) The consultancy process—an insecure business? **Journal of Management Studies**, v. 34, n. 3, p. 389-413.

VIEIRA, R; HOSKIN, K. (2005) **Management accounting practices and discourses change: the role and use of management accounting systems**. Working Paper.

YIN, Robert K. (2010) **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 4 ed. Porto Alegre: Bookman.