

Institucionalização de Artefatos Gerenciais: O Caso de uma Indústria Plástica no Estado do Espírito Santo

Emanuel Junqueira (UFES) - ejunqueira@usp.br

Marllon Maykow Torres (UFES) - marllon.torres@gmail.com

Júlio Orestes da Silva (USP / UFG) - orestesj@gmail.com

Marilia Nascimento (UFES) - mariliacna@gmail.com

Resumo:

O estudo busca analisar o desenho e o uso, medido pelos estágios de institucionalização propostos por Tolbert e Zucker (1996), do sistema de controle gerencial de uma empresa familiar da indústria plástica no Estado do Espírito Santo. Os dados foram obtidos, por meio de um estudo de caso, a partir da análise de documentos e de entrevistas realizadas junto aos diretores e presidentes da empresa. Os resultados apontam que as escolhas dos artefatos de controle gerencial adotados ocorrem por decisão dos proprietários, e na organização, os artefatos totalmente institucionalizados são: i) o planejamento estratégico; ii) o orçamento; iii) o benchmarking; e iv) método Kaizen. Verificou-se que a organização utiliza os artefatos para acompanhar os resultados com ênfase no curto prazo, resultado que diverge de uma das premissas ao tratar as empresas familiares, a qual enfatiza que os objetivos da organização têm foco principalmente no longo prazo, com a intenção de perpetuar a organização no ambiente familiar.

Palavras-chave: *Controle Gerencial, Teoria Institucional, Empresa Familiar*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Institucionalização de Artefatos Gerenciais: O Caso de uma Indústria Plástica no Estado do Espírito Santo

RESUMO

O estudo busca analisar o desenho e o uso, medido pelos estágios de institucionalização propostos por Tolbert e Zucker (1996), do sistema de controle gerencial de uma empresa familiar da indústria plástica no Estado do Espírito Santo. Os dados foram obtidos, por meio de um estudo de caso, a partir da análise de documentos e de entrevistas realizadas junto aos diretores e presidentes da empresa. Os resultados apontam que as escolhas dos artefatos de controle gerencial adotados ocorrem por decisão dos proprietários, e na organização, os artefatos totalmente institucionalizados são: i) o planejamento estratégico; ii) o orçamento; iii) o benchmarking; e iv) método Kaizen. Verificou-se que a organização utiliza os artefatos para acompanhar os resultados com ênfase no curto prazo, resultado que diverge de uma das premissas ao tratar as empresas familiares, a qual enfatiza que os objetivos da organização têm foco principalmente no longo prazo, com a intenção de perpetuar a organização no ambiente familiar.

Palavras-Chave: Controle gerencial. Teoria institucional. Empresa Familiar.

Área Temática: 2 - Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1. INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, o processo de “mudança” tem sido um tema relevante nas pesquisas sobre os artefatos de contabilidade gerencial. Para Ribeiro & Scapens (2004) essas pesquisas decorrem do reconhecimento de que uma perspectiva estática, utilizando abordagens convencionais para prever artefatos “ideais” em busca da eficiência organizacional limitava o avanço das pesquisas no campo. Ou seja, não são apenas os aspectos técnicos que determinam as escolhas das práticas de gestão da organização (Meyer & Rowan, 1977).

Para Caldas & Fachin (2005), na tradição funcionalista dominante até o início da década de 1980, dominada pelo imperativo objetivista-racional de teorias, os atores seriam objetivos e racionais o que impossibilitava responder questões relacionadas como o fato de que, por exemplo, elementos normativos como legitimidade social ou aderência cultural importariam mais do que ditames técnicos do ambiente.

Dentre as diferentes abordagens que adotam esse enfoque, destaca-se a teoria institucional que enfatiza o ambiente como socialmente construído e analisa o impacto que o sistema de crenças e as restrições normativas e culturais exercem na organização (Mckinley & Mone, 2003).

Dessa forma, as escolhas nem sempre conduzem a uma estrutura adequada do Sistema de Controle Gerencial (SCG). Para Fonseca & Machado (2002), um dos motivos pode estar no fato das organizações procurarem estabelecer suas atividades de acordo com padrões considerados referência pelas demais organizações, vislumbrando um estado de conformidade com o sistema social do qual fazem ou desejam fazer parte.

DiMaggio & Powell (1983) e Meyer & Rowan (1977) indicam como causa desse comportamento, o fato de que as organizações focam mais a legitimidade que a eficiência e, por isso, copiam práticas gerenciais aceitas pelas instituições, independentemente dos

resultados que possam gerar. Essas escolhas são ainda mais complexas em empresas familiares onde o proprietário tende a influenciar todas as etapas de implementação da estratégia organizacional (Harris, Martinez & Ward, 1994), indicando a possibilidade de diferenças significativas: i) na forma como o conjunto de objetivos é estabelecido; ii) como o processo de implementação das estratégias é realizado; e iii) na determinação dos participantes envolvidos entre as empresas familiares e não familiares (Sharma, Chrisman & Chua, 1997).

Nesse contexto, é oportuno investigar como são feitas as escolhas dos artefatos de controle gerenciais pelas organizações familiares e qual a sua efetiva utilização, pois, no ambiente organizacional da empresa familiar, a gestão é permeada por valores e desejos da família (Lopes et al., 2013) o que pode interferir no Sistema de Controle Gerencial (SCG) e na escolha de artefatos contábeis (Salvato & Moores, 2010). Ou seja, é preciso identificar os fatores que determinam o desenho (Malmi & Brown, 2008) e o uso (Simons, 1995) desses artefatos, analisando como os gestores institucionalizam os mesmos (Meyer & Rowan, 1977; Dimaggio & Powell, 1983; Tolbert & Zucker, 1999).

Outro aspecto importante no campo é a necessidade de desenvolvimento de um número maior de pesquisas que analisem a institucionalização dos artefatos de forma integrada, conforme proposto por Otley (1980), Chenhall (2003), Malmi & Brown (2008), Ferreira & Otley (2009), dentre outros, e não de forma individualizada, como normalmente as pesquisas são realizadas no campo (Chenhall, 2003).

Portanto, com o intuito de discutir o processo de escolha e de institucionalização dos artefatos de controle gerencial utilizados em empresas familiares, a presente pesquisa visa responder a seguinte questão: *quais são as características do desenho e do uso dos artefatos de controle gerencial em uma indústria plástica do Espírito Santo, sob a ótica dos gestores?*

Dessa forma, o objetivo geral do estudo consiste em identificar os fatores que determinam a escolha dos artefatos que farão parte do desenho do sistema de controle gerencial dessas empresas, bem como os fatores determinantes da institucionalização dos mesmos.

A pesquisa utiliza como conceito de empresa familiar aquela gerenciada com o propósito de elaborar e perseguir uma visão do negócio que foi estabelecida por uma coalisão dominante, controlada pelos membros de uma mesma família, ou de uma pequena quantidade de famílias, de uma forma potencialmente sustentável ao longo das gerações (Chua, Chrisman & Sharma, 1999).

Para identificar os artefatos de controle gerencial utilizados pela organização foi utilizado o *framework* proposto por Ferreira & Otley (2009) que permite avaliar o desenho e o uso do sistema de controle gerencial da organização e se propõe ser a base para o desenvolvimento de pesquisas que analisem o sistema de controle gerencial de forma integrada.

Para identificar os fatores que determinaram as escolhas dos artefatos que formam o desenho do sistema de controle gerencial, foi utilizado o conceito de isomorfismo, como proposto por Powell & DiMaggio (1991) e a institucionalização como um processo, conforme proposto por Tolbert & Zucker (1996).

2. PLATAFORMA TEÓRICA

2.1 Controles gerenciais no contexto empresarial

A intensificação do desenvolvimento e utilização de novos artefatos de controle gerencial é uma das consequências do aumento da competitividade entre as empresas e

requer, por parte dos gestores, a escolha de quais artefatos formarão a estrutura do Sistema de Controle Gerencial (SCG) da organização (Johnson & Kaplan 1993).

Embora a expectativa seja a de que essas escolhas considerem aqueles artefatos que auxiliam a maximização do resultado da organização, isso nem sempre acontece. É possível constatar que a heterogeneidade da institucionalização desses artefatos por parte das organizações esta ligada a uma prática em que as escolhas são feitas de acordo com padrões considerados referência pelas demais organizações, buscando estar em conformidade com o sistema social do qual faz ou deseja fazer parte (Fonseca & Machado, 2002), ou seja, legitimar as práticas adotadas pela organização.

Frezatti et al. (2009, p. 72) definem o SCG, como “[...] um conjunto de recursos e procedimentos interdependentes que interagem para produzir e fornecer informações que atendam às necessidades que os usuários internos demandam para desempenharem seus papéis”.

Johnson & Kaplan (1993) vão além, indicando que o SCG serve como ligação fundamental e bidirecional entre os gestores e seus subordinados, uma vez que possibilita a transmissão dos objetivos e metas traçados pelos gestores e, ao mesmo tempo em que sugere o resultado desejável, que seus subordinados informem quanto ao desempenho obtido, fluxo fundamental para o sucesso da organização.

Mesmo com toda capacidade latente em fornecer informação relevante ao processo de tomada de decisões, a dificuldade de justificativa da escolha dos artefatos implantados bem como a efetiva contribuição dos mesmos nos processos decisórios, prevalece (Santana & Colauto, 2010).

Por meio de uma análise crítica, Frezatti & Aguiar (2007) sugerem, uma proposta para identificação e avaliação da estrutura apropriada de um sistema de controle gerencial, ressaltando que não há uma única estrutura de SCG capaz corresponder plenamente e de forma eficaz a todas as necessidades das diversas realidades existentes nas organizações, propondo levar em consideração no contexto em que se encontram, variáveis relevantes na adoção de um sistema em questão.

O framework desenvolvido por Ferreira & Otley (2009), uma evolução do modelo de Otley (1999), contribui para o estudo das diferentes estruturas do SCG. Ele parte do pressuposto de que as pesquisas no campo apresentam uma visão segmentada sobre as práticas gerenciais adotadas e, portanto, há a necessidade de propor uma abordagem abrangente do tema.

Ferreira & Otley (2009) afirmam que ao analisar as práticas gerenciais de forma segmentada questões importantes relacionadas com a interdependência entre os elementos que compõem o sistema de controle gerencial deixam de ser discutidas, prejudicando a evolução das pesquisas, com resultados muitas vezes divergentes.

Os trabalhos desenvolvidos por Otley (1999) e Ferreira & Otley (2009) contribuíram para a evolução no campo ao incorporarem a dimensão “uso”, proposta por Simons (1990, 1995), como complemento ao desenho do sistema de controle gerencial. Esta dimensão compreende a forma pela qual a informação é utilizada pelos gestores da organização e enfatiza a diferença entre “ter” um determinado artefato e efetivamente utilizá-lo, destacando principalmente a forma de sua utilização.

Simons (1990, 1995), apresenta três formas distintas de uso do sistema de controle gerencial: i) o uso diagnóstico visa monitorar o desempenho e, quando necessário, adotar ações corretivas; ii) o uso interativo visa monitorar as incertezas estratégicas e permitir diálogos entre gestores e subordinados, o que possibilitaria um aprendizado constante; e iii) o

uso disfuncional que representaria o uso do sistema para outras finalidades que não aquelas previstas pelo uso diagnóstico ou interativo.

O desenho do sistema de controle gerencial será formado a partir das escolhas dos artefatos que o integram e que são classificados na literatura como tradicionais e contemporâneos (Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Otley, 1999; Ferreira & Otley, 2006), no entanto, sem um consenso entre a composição desses grupos.

Todavia, para efeito desta pesquisa, a divisão nesses dois grupos é irrelevante, pois o que se pretende evidenciar é quais os artefatos estão efetivamente sendo utilizados, independentemente de sua classificação, e quais fatores determinaram a sua institucionalização.

A operacionalização do framework proposto por Ferreira & Otley (2009) ocorre a partir de um conjunto de 12 questões relacionadas com as etapas do processo de gestão organizacional. A Figura 1 apresenta essas etapas bem como as perguntas com elas relacionadas.

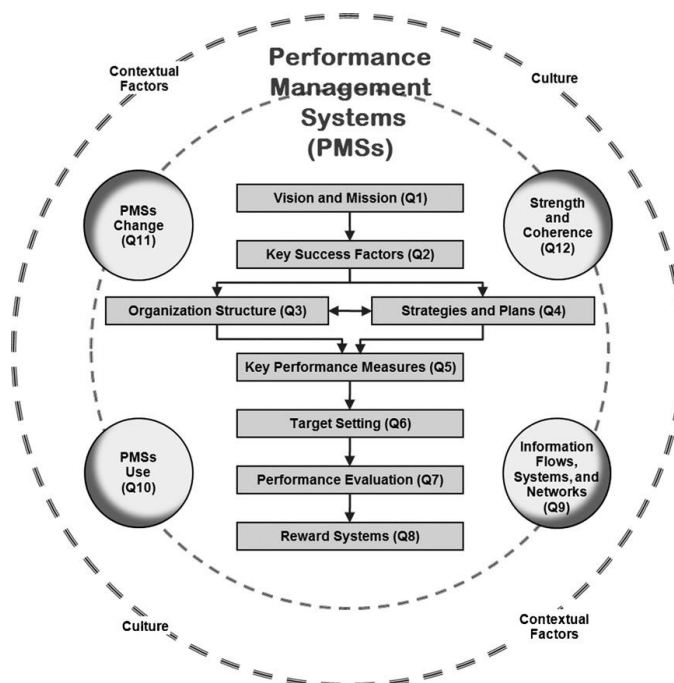


Figura 1. Modelo Ferreira e Otley (2009)

Berry et al. (2009), avaliaram o framework proposto por Ferreira & Otley (2009) e concluíram que o mesmo possui perguntas amplas o suficiente para englobar todo o processo, com foco nas interconexões entre as várias partes da estrutura, fornecendo uma maneira sistemática para categorizar e discutir os resultados.

No caso das empresas familiares, os estudos que analisam especificamente estas empresas e considerando suas particularidades no âmbito da adoção e uso de controles gerenciais, ainda não possui muitas evidências, mas existem estudos, como o trabalho de Moores e Mula (2000), o qual indica que as empresas familiares podem se utilizar de mecanismos informais até sistemas sofisticados de controle gerencial, e um fator que pode explicar estas escolhas é o estágio do ciclo de vida em que a organização está.

Outro fator, que demonstra certo consenso nas investigações sobre empresas familiares e que relaciona-se diretamente com o desenho e uso de controles gerenciais, é o

foco dos objetivos e metas nestas empresas, os quais enfatizam o longo prazo, ou seja, os objetivos que irão direcionar a organização, geralmente são formulados com foco no longo prazo (Anderson et al., 2005; Zellweger & Astrachan, 2008). Por fim, destaca-se a tendência da preocupação das empresas familiares em formalizar seus planos, de maneira suficiente para que seja possível acompanhar os resultados atingidos (Upton, Teal, & Felan, 2001).

2.2 Teoria Institucional

A Teoria Neoinstitucional (NIS) teve seus alicerces nos trabalhos desenvolvidos por Meyer & Rowan (1977) e DiMaggio & Powell (1983). Meyer & Rowan (1977) abordam os seguintes aspectos do processo de institucionalização: i) incorporam elementos que são legitimados externamente, em vez daqueles relacionados à eficiência; ii) empregam critérios de avaliação externos e cerimoniais para definir o valor dos elementos estruturais; e iii) a dependência de instituições fixadas externamente reduz a turbulência e mantém a estabilidade. Já DiMaggio & Powell (1993) propuseram que a mudança estrutural ocorre não por razões de eficiência ou da concorrência, mas em razão de outros processos que tornam as organizações mais semelhantes sem necessariamente fazê-las mais eficientes (Caldas & Fachin, 2007).

Tolbert & Zucker (1996) definem a institucionalização como o processo pelo qual as estruturas e as práticas organizacionais se tornam amplamente aceitas. Eles argumentam que a decisão inicial de adotar uma “inovação” em uma estrutura ou processo formal depende, em grande parte, da forma como tal adoção melhorará o funcionamento interno de uma organização. Em contraste, uma vez que a continuidade organizacional estabelece a importância da adoção de inovações, mudanças nas estruturas ou nos processos são adotadas por outros membros da organização apenas por sua legitimidade social, independentemente de seu valor para o funcionamento interno.

Para Oliver (1991), a teoria institucional se centra na reprodução ou imitação de estruturas organizacionais, atividades e rotinas, em resposta às pressões do Estado, às expectativas de profissões, ou às normas coletivas do ambiente institucionalizado. Não por acaso, os estudos que utilizam a NIS assumem que as organizações competem não apenas por recursos e clientes, mas também por poder político e legitimidade institucional (Bery et al., 2009).

Tolbert & Zucker (1996) afirmam que a institucionalização é um processo que pode assumir três estágios: pré-institucional, semi-institucional e total institucionalização. O trabalho de Burns & Scapens (2000) ajuda a explicar os conceitos analíticos, que segundo os autores podem ser utilizados para estudos de caso interpretativos, demonstrando o processo de institucionalização e seu caráter cumulativo de mudanças em regras e rotinas por meio do tempo, conforme apresentado na Figura 2.

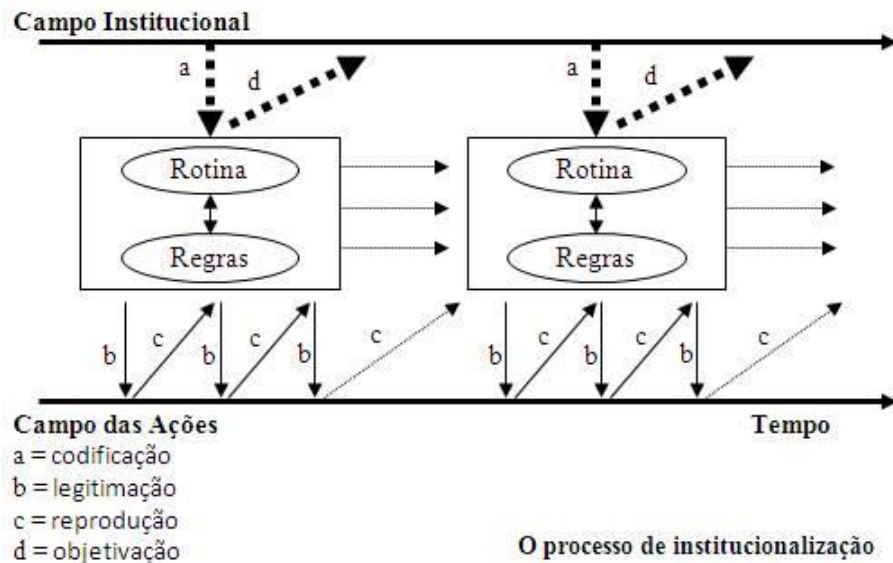


Figura 2. Processo de institucionalização
Fonte: Burns & Scapens, 2000

Burns & Scapens (2000) explicam que a Figura 2 combina tanto elementos sincrônicos quanto diacrônicos, inicialmente se deve considerar que as instituições restringem e dão forma às ações organizacionais de forma sincrônica (ou síncrona, ou seja, em um ponto específico no tempo); já as ações produzem e reproduzem instituições diacronicamente (ou assincronamente, ou seja, por meio da sua influência acumulada ao longo do tempo). Efeitos esses demonstrados com as setas cheias (sincrônica) e as setas taxadas (diacrônica).

Além disso, a Figura 2 demonstra o campo institucional com sua característica diacrônica, "seta a" (codificação de princípios institucionais em regras e rotinas) e "seta d" (objetivação, isto é, a institucionalização das regras e rotinas reproduzidas) e o campo das ações com característica sincrônica, "seta b" (legitimação de significados, valores, crenças e poder codificados) e "seta c" (comportamento repetitivo de reprodução).

No modelo proposto por, Tolbert & Zucker (1996) o processo de institucionalização é constituído por três fases: habitualização, objetificação e sedimentação. Cada fase sugere variações nos níveis de institucionalização da organização, destacando que padrões de comportamento social estão sujeitos a diferentes níveis de avaliação crítica, modificações e mesmo eliminação. São estas fases:

- **Habitualização:** estágio pré-institucional, envolvendo a geração de novos arranjos estruturais em resposta a problemas organizacionais específicos, como também a formalização de tais arranjos em políticas e procedimentos de uma ou mais organizações (Tolbert & Zucker, 1996).
- **Objetificação:** estágio semi-institucional, representa um movimento em direção a um status mais permanente e disseminado e envolve o desenvolvimento de certo grau de consenso social entre os gestores a respeito do valor da estrutura, e a crescente adoção pelas organizações com base nesse consenso. A objetificação da estrutura é, em parte, consequência do monitoramento que a organização faz dos competidores e dos esforços para aumentar sua competitividade relativa. (Tolbert & Zucker, 1996).
- **Sedimentação:** fase considerada de total institucionalização, envolvendo a utilização contínua da estrutura ao longo de gerações de membros dentro da

organização. A sedimentação fica caracterizada pela propagação dos hábitos entre todos os atores envolvidos no processo e também pela perpetuação das mudanças introduzidas por um período considerável de tempo (Tolbert & Zucker, 1996).

Na fase de sedimentação três variáveis levam à total institucionalização: i) combate a resistência de grupos de oposição; ii) apoio continuado de grupos de defensores; e iii) correlação positiva com resultados desejados. Tolbert & Zucker (1999).

Conforme destacado, uma das questões que essa teoria tenta responder é: por que as organizações tendem a se tornar mais parecidas ao longo do tempo, adotando estruturas e processos institucionais semelhantes? DiMaggio & Powell (1983) argumentam que o conceito que melhor captura o processo de homogeneização é o de pressões isomórficas, onde as empresas buscam legitimação interna e externa.

Podemos entender o isomorfismo como a busca da homogeneidade de estruturas, processo e ações, sendo também o resultado das pressões competitivas que forçam as organizações a adotarem formas adaptadas para colaborar em sua existência e sobrevivência, podendo se restringir a setores ou a toda organização. Essas pressões tanto externas quanto internas propiciam a planificação do comportamento das organizações, levando a similaridade comportamental do ambiente institucional (Dimaggio & Powell, 1991).

Complementam que os isomorfismos institucionais acontecem quando organizações colocadas sobre pressões de atores externos buscam estabilidade, se legitimando através de comportamentos ou atividades tidas como aceitáveis e desejadas. Dependendo da forma e dos motivos que levam a organização a adotar esses comportamentos, pode-se enxergar um tipo de isomorfismo específico.

DiMaggio & Powell (1983) propugnam a existência de três tipos de pressões isomórficas: i) o isomorfismo coercitivo que resulta de pressões formais e informais exercidas sobre as organizações por outras organizações que elas são de alguma forma dependentes e/ou por expectativas culturais da sociedade em que as organizações funcionam; ii) o isomorfismo mimético que ocorre como resultado da imitação de outras organizações e é especialmente evidente em ambientes incertos, pois minimiza o risco; a conduta mimética também tem o benefício econômico na medida em que reduz o custo de encontrar uma solução viável quando as organizações se deparam com problemas semelhantes, com causas ambíguas ou soluções pouco claras; e iii) o isomorfismo normativo que é o resultado da profissionalização dos agentes institucionais, destacando-se dois aspectos: a educação formal apoiada uma base cognitiva produzida por especialistas universitários; e o crescimento e a elaboração de redes profissionais que perpassam as organizações e por meio das quais novas práticas gerenciais se difundem rapidamente.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso, com corte transversal e avaliação longitudinal, em uma indústria plástica de grande porte, com quatro unidades fabris localizadas em quatro diferentes Estados brasileiros. O trabalho de campo foi iniciado em julho de 2013, por meio de entrevista semi-estruturada realizada com os dois presidentes, irmãos que compartilham a gestão da empresa. Após o contato inicial, foi oferecida como contrapartida uma versão completa do estudo e a garantia de anonimato da empresa e dos participantes.

Durante os meses de agosto de 2013 a dezembro de 2013, foi realizada a fase principal da coleta de dados, com a permanência dos pesquisadores na empresa em encontros

periódicos com os Presidentes e Diretores, resultando em observações, entrevistas semi-estruturadas com os três principais diretores (administrativo financeiro, logística e industrial), participação em reuniões formais e informais e pesquisa documental realizada nos arquivos da empresa.

As entrevistas permitiram a coleta de informações básicas sobre os artefatos de controle gerencial presentes na rotina da empresa. A análise da primeira entrevista, realizada com os presidentes, permitiu a elaboração de um roteiro de entrevista, com 20 questões abertas que foi utilizado durante a coleta de dados junto aos diretores. O objetivo foi validar os fatores que determinaram a adoção dos artefatos, bem como verificar o estágio de institucionalização dos mesmos. Já nas categorias de pesquisa direcionadas à institucionalização dos instrumentos Gerenciais, foram utilizados os três estágios do processo de institucionalização sugeridos por Tolbert e Zucker (1996) e apresentados no Quadro 1:

Dimensões	Estágios de Institucionalização e dimensões comparativas		
	Pré-Institucional	Semi-Institucional	Total Institucionalização
Processos	Habitualização	Objetificação	Sedimentação
Características dos adotantes	Homogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos
Ímpeto para difusão	Imitação	Imitativo/Normativo	Normativa
Atividade de teorização	Nenhuma	Alta	Baixa
Variância na implementação	Alta	Moderada	Baixa
Taxa de fracasso estrutural	Alta	Moderada	Baixa

Quadro 1. Estágios de institucionalização e dimensões comparativas.

Fonte: Tolbert e Zucker (1996)

Conforme proposto por Santana (2010), na dimensão “Processos”, foi considerado como critério de análise o aspecto temporal, ou seja, quanto mais tempo o artefato estiver inserido no processo de gestão de uma empresa, maior é a possibilidade do mesmo ser aceito entre os decisores e começar a fazer parte do conjunto das pressuposições e crenças inquestionáveis da organização.

Já na dimensão “Características dos Adotantes”, os instrumentos foram caracterizados como homogêneos ou heterogêneos. Os instrumentos homogêneos são adotados pelos gestores de uma empresa em decorrência a similaridade já vivenciada em outras organizações, ou seja, faz alusão a possibilidade da forma de gerir levar em consideração as soluções desenvolvidas por outras empresas que enfrentam situações semelhantes na mudança de sua estrutura de gestão. Enquanto que os heterogêneos estão ligados à adoção ou transformação dos instrumentos gerenciais de acordo com as necessidades e peculiaridades observadas em cada empresa ou departamento (Santana, 2010).

No que tange ao Ímpeto para Difusão, os artefatos gerenciais foram analisados quanto ao isomorfismo mimético e normativo propostos por Powell & Dimaggio (1991). A opção de não utilizar o isomorfismo coercitivo está ancorado ao fato de que o mesmo apresenta um enfoque externo, não contribuindo assim para o estudo (Santana, 2010). Por limitação do instrumento de coleta de dados não foi possível identificar as três últimas dimensões propostas por Tolbert e Zucker (1996). Dessa forma, o instrumento de coleta de dados foi composto de 9 perguntas abertas para identificação dos estágios de institucionalização e fatores isomórficos que determinaram a escolha dos artefatos (Quadro 2) e 12 perguntas

abertas, propostas por Ferreira e Otley (2009) para identificação da estrutura do sistema de controle gerencial e dos artefatos utilizados.

DIMENSÃO PROCESSOS
1) Quais artefatos de controle gerencial são utilizados pela organização?
2) Quando e como foi realizada a aquisição e implantação destes artefatos?
3) Atualmente, como está sendo utilizado o artefato?
4) Quais os benefícios/problemas identificados com a utilização desses artefatos?
DIMENSÃO CARACTERÍSTICA DOS ADOTANTES
5) Quais fatores influenciaram a adoção de novos artefatos?
6) Como ocorre o processo de avaliação dos artefatos?
7) Quais mudanças ocorreram na empresa em função da adoção dos artefatos?
DIMENSÃO ÍMPETO PARA DIFUSÃO
8) Na definição dos artefatos a serem utilizados pela organização, a gestão utiliza-se de <i>benchmarking</i> externo? Qual(is) é a referência?
9) Atualmente, a organização estuda a implantação de novos artefatos? Quais? Por que?

Quadro 2. Instrumento de coleta de dados classificados segundo as dimensões para identificação dos estágios de institucionalização dos instrumentos gerenciais.

3.1 Procedimentos para análise dos dados

Foi utilizada, para a análise de dados, a técnica de análise de conteúdo das respostas, com transcrição das entrevistas com os dois Presidentes e os Diretores: Financeiro, Logístico e Industrial. Dessa maneira, tornou-se possível identificar os artefatos de controle gerencial utilizados e especificar os estágios de institucionalização dos mesmos.

Assim, para que um instrumento fosse classificado na fase de pré-institucional, foram analisadas as características em três dimensões, seguindo a proposição da pesquisa de Santana e Colauto 2010. Desta maneira, para um instrumento gerencial ser inserido no estágio de pré-institucionalização, foi avaliado: 1) se ele desencadeou a criação de novos arranjos estruturais a partir de demandas da organização; 2) se uma parcela dos gestores iniciou estudos de projetos sobre a utilização de determinados instrumentos na prática de gestão; e 3) se foi proveniente da junção de ideias dos gestores quanto à utilização de instrumentos gerenciais por determinado setor, com base em empresas que vivenciam situações semelhantes.

Na fase semi-institucional, foi observado: 1) se houve incentivos para a consolidação e difusão dos arranjos estruturais; 2) se os instrumentos gerenciais já haviam sido inseridos nas práticas de gestão de alguns departamentos, de forma singular; 3) se existem disseminação e incorporação dos instrumentos gerenciais nas práticas de outros.

Para que um instrumento fosse alocado na fase de total institucionalização, nota-se: 1) se existiram continuidade histórica e tendência para a consolidação dos arranjos estruturais estabelecidos; 2) se em boa parte da empresa foram consolidados os instrumentos e práticas de gestão, classificando-o como homogêneo. Ou se tornou necessário o ajuste por parte de cada gestor afim de melhor adequação em seu setor, classificando-o assim como heterogêneo; 3) se os instrumentos gerenciais foram incorporados às práticas de gestão da empresa, portanto, há monitoramento e controle por meio de normas e sanções.

4. RESULTADOS E ANÁLISES DA PESQUISA

De acordo com os gestores, os instrumentos de gestão do grupo, Método de Mensuração e Avaliação de desempenho adotado pela instituição são: (1) Orçamento; (2) Planejamento estratégico; (3) Benchmarking; (4) Valor econômico Adicionado; (5) Avaliação de desempenho; (6) Método Kaizen.

O Quadro 03 apresenta os artefatos adotados pela organização no momento da coleta de dados.

Sistema de Avaliação de Desempenho	Artefatos de Controle Gerencial Adotados
Modelo Ferreira & Otley (2009)	<ul style="list-style-type: none"> • Visão e missão • Planejamento estratégico • Orçamento • Avaliação de desempenho • <i>Benchmarking</i> • EBITDA • Valor econômico adicionado • Método Kaizen

Quadro 3. Variáveis da pesquisa quanto aos artefatos.

O Planejamento Estratégico, para os gestores, é uma visão ampla de onde e como a empresa vai chegar. É através dele que são validadas questões mercadológicas, *branding*, visão, missão e valores. Esse artefato foi implantado pela empresa há oito anos e encontra baixa resistência, com apoio continuado de defensores e, na opinião dos Presidentes, uma correlação positiva com os resultados desejados. Para os gestores, a partir do uso correto do Planejamento Estratégico, foi possível expandir a empresa para outros Estados, aumentar a linha de produtos e consolidar a marca como referência nacional no setor em que atua.

De acordo com os gestores, o orçamento exerce um papel chave na empresa. É com ele que são definidos as métricas de investimento e o posicionamento no mercado. De acordo com o Orçamento, é possível avaliar o desempenho de cada setor e prospectar as diretrizes a serem seguidas pela companhia. Mesmo a companhia existindo há mais de 25 anos, o orçamento formal somente foi adotado há oito anos, junto com o planejamento estratégico.

Quanto ao processo orçamentário, os gestores começam a elaborar o orçamento cinco meses antes do fim de um período. Três meses antes de encerrar o ano, esse orçamento é validado por todas as diretorias e pelos proprietários da empresa, sendo conduzido operacionalmente pela diretoria administrativa, contando com o apoio de toda a diretoria e dos Presidentes.

Atualmente, o orçamento é elaborado considerando uma expectativa de crescimento da empresa para os próximos períodos, decorrente dos investimentos realizados nos últimos anos e do aumento da demanda pelos produtos disponibilizados para os clientes. Com uma meta de crescimento global, há o desdobramento dos objetivos entre as áreas comercial e industrial. Na área comercial, são delineados os objetivos regionais. Na área produtiva, o enfoque está na capacidade instalada e a necessidade de investimento para atingir o crescimento prospectado. A área de Logística avalia a estrutura a fim de suportar tal expectativa, assim como a área de gestão de pessoas que é encarregada de verificar a necessidade de adequação do quadro pessoal.

Com a validação de todos os setores, é alimentado um sistema para que todos acompanhem o orçamento diariamente durante o exercício. Mensalmente é feita uma reunião de diretoria onde são discutidos os desvios, tanto positivos quanto negativos. Tanto a existência, quanto a utilização para acompanhamento de resultados dos planos estratégicos e operacionais da empresa, demonstram a preocupação do grupo familiar em formalizar os procedimentos de controle gerencial, o que corrobora o achado de (Upton, Teal, & Felan, 2001), ou seja, a medida que a organização cresce, a família utiliza-se de procedimentos formais para acompanhar planejar e acompanhar os resultados.

Cabe ressaltar que a etapa de identificação dos fatores críticos de sucesso não foi identificada durante o processo, provavelmente, pelo foco excessivo no uso de índices econômico-financeiros na avaliação de desempenho da organização. Observou-se que esse enfoque prejudica o alinhamento entre o planejamento estratégico e orçamento, pois o desempenho é avaliado com foco no curto prazo. Resultado divergente da tendência identificada por (Anderson et al., 2005; Zellweger & Astrachan, 2008), os quais ressaltaram a preocupação das empresas familiares com os objetivos de longo prazo.

Quanto ao instrumento *Benchmarking*, foi citado que ao longo dos anos a empresa passou por diversas consultorias importantes para o desenvolvimento e evolução da organização em geral, buscando sempre agregar conhecimento e boas práticas em diversas áreas. Dentre as mais relevantes, destaca-se o Instituto de Desenvolvimento Gerencial (INDG), onde foram revistos diversos conceitos de estrutura e gestão organizacional, no período de 2008 a 2010.

Como existem várias unidades fabris pelo Brasil, acontece também o benchmarking interno, onde mensalmente são demonstradas as melhores práticas de cada unidade ou setor, com o intuito de valorizar as implementações geradas pelos colaboradores. Não foi possível especificar quando foi o início da utilização de Benchmarking, mas segundo os diretores, essa ferramenta é utilizada a mais de 10 anos.

No que tange à avaliação do desempenho, foram identificados dois índices principais: i) o EBITDA; e ii) o EVA. O *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization* (EBITDA) é utilizado para avaliar o desempenho dos gestores operacionais, e o EVA para avaliar os diretores e como parâmetro para avaliação do resultado por parte dos Presidentes. Os Presidentes entendem que o EVA é utilizado para demonstrar se a empresa está criando valor para o “grupo”, justificando assim direcionar investimentos para ampliar resultados futuros.

Esses dois indicadores foram identificados como os principais índices para a avaliação de desempenho dos colaboradores. No passado, essa avaliação foi utilizada por muito tempo apenas para acompanhamento de produção e vendas. Com o crescimento exponencial da empresa, foi identificada a necessidade de avaliar o desempenho de todos seus setores. Para elaboração das metas individuais, foi necessário um trabalho de um ano com consultoria especializada. Essa implementação resultou hoje na instituição da Participação sobre Lucros. O processo teve início há quatro anos.

O método Kaizen, por sua vez, é amplamente utilizado por todos os departamentos da empresa e chamado internamente de “Melhoria Contínua”. O mesmo tem enfoque no envolvimento da equipe em conseguir ganhos substanciais de produtividade, qualidade e redução de custos, e possibilita uma remuneração de acordo com a contribuição para a instituição. De acordo com os diretores, o método já funciona há cinco anos e traz resultados satisfatórios.

Ao classificarmos os instrumentos pesquisados por meio das fases as fases de institucionalização dos instrumentos: Orçamento, Planejamento Estratégico, Benchmarking e Método Kaizen, encontram-se em fase de total institucionalização, ou seja, possuem continuidade histórica e tendência para a consolidação dos arranjos estruturais estabelecidos, estando consolidados como práticas de gestão, de maneira homogênea dispondo de monitoramento e controle.

O EVA, classificado por essa pesquisa na fase semi-institucional, vem se justificando e se consolidando por direcionar os investimentos do grupo sendo inserido nas práticas de gestão de alguns departamentos, ou seja de maneira heterogênea, apesar de não ter sido possível identificar o impedimento de difusão do mesmo.

Por fim o ultimo instrumento a ser adotado se encontra em fase de pré-institucionalização, ou seja, a Avaliação de Desempenho, desde 2009, vem se consolidando de maneira homogênea sendo difundido normativamente por todos os setores da empresa.

O Quadro 4 sintetiza a análise com a classificação dos instrumentos avaliados no estudo proposto indicando o estágio de institucionalização em que se encontram.

INSTRUMENTOS DE GESTÃO	FASES DA INSTITUCIONALIZAÇÃO/ CARACTERÍSTICAS
PRÉ-INSTITUCIONALIZAÇÃO	
AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO	Processo: Instituído em 2009 e presente até o momento Características dos adotantes: Homogêneo - Difundido por toda a organização Ímpeto para difusão: Normativo
SEMI-INSTITUCIONALIZAÇÃO	
VALOR ECONÔMICO ADICIONADO / EVA	Processo: Instituído em 2011 Características dos adotantes: Heterogêneo - Somente utilizado pela diretoria da empresa Ímpeto para difusão: Não foi possível identificar
TOTAL INSTITUCIONALIZAÇÃO	
ORÇAMENTO	Processo: Utilizado a 8 anos Características dos adotantes: Homogêneo - Utilizado por todas as áreas da empresa Ímpeto para difusão: Imitativo / Mimético
PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	Processo: Utilizado a 8 anos Características dos adotantes: Homogêneo - Presente em toda Empresa Ímpeto para difusão: Imitativo / Mimético
BENCHMARKING	Processo: Não tem início exato, mas é utilizado a mais de 10 anos Características dos adotantes: Homogêneo - Presente em toda Empresa Ímpeto para difusão: Imitativo / Mimético
MÉTODO KAIZEN	Processo: Instituído em 2008 Características dos adotantes: Homogêneo - Presente em toda Empresa Ímpeto para difusão: Imitativo / Mimético

Quadro 4. Estágios de institucionalização dos artefatos gerenciais. Fonte: empresa pesquisada 2013.

O principal fator isomórfico identificado para a adoção dos artefatos de controle gerencial foi o mimético. Constatou-se que os presidentes e diretores apresentam à empresa as “melhores práticas” adotadas pelos principais concorrentes e por empresas de sucesso no mercado nacional e, após aprovadas, normalmente, é contratada uma consultoria para legitimar a adoção do artefato escolhido, o que justifica o baixo nível encontrado de resistência na adoção dos mesmos.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a análise dos dados foi possível identificar os artefatos de controle gerencial que são utilizados pela organização e o estágio de institucionalização dos mesmos. De acordo com o framework proposto por Ferreira e Otley (2009), o processo de gestão da organização pesquisada ainda carece de etapas importantes para o processo, destacando-se a determinação dos fatores críticos de sucesso, fundamental para a ligação entre o planejamento estratégico e o orçamento, adoção de medidas qualitativas de desempenho, fundamental para uma visão de longo prazo do desempenho obtido pela organização e determinação de critérios objetivos e

individualizados para o sistema de recompensar, visto que, atualmente, a empresa adota a participação nos lucros de forma linear, com remuneração única para todos os seus colaboradores.

Estes achados divergem das evidências de (Anderson et al., 2005; Zellweger & Astrachan, 2008), que destacaram a preocupação das empresas familiares com os objetivos de longo prazo, visão que justifica-se pela intensão da família em manter e preservar a riqueza para as próximas gerações, que neste caso, pode não ter sido enfatizada, pelo contexto de rápido crescimento e expansão do negócio familiar.

Os resultados apontam que as escolhas dos artefatos de controle gerencial adotados ocorrem por decisão dos proprietários, irmãos que exercem uma gestão compartilhada, e a adoção desses artefatos é feita, normalmente, com apoio de consultoria especializada. Os artefatos totalmente institucionalizados são: i) o planejamento estratégico; ii) o orçamento; iii) o benchmarking; e iv) método Kaizen. O uso do EVA encontra-se em fase de semi-institucionalização e a avaliação do desempenho dos colaboradores está na fase pré-institucional.

Conclui-se que os proprietários é que influenciam as escolhas do desenho do sistema de controle da organização e que os mesmos utilizam-se do apoio de consultores especializados como forma de legitimar essas escolhas e diminuir as resistências à implantação dos artefatos escolhidos. A principal influência isomórfica nas escolhas dos artefatos da organização é a mimética, a partir do contato dos proprietários e diretores com gestores e proprietários de empresas do setor.

Uma limitação deste estudo é o fato de que os resultados encontrados não podem ser indiscriminadamente generalizados, pois a análise foi limitada a um único estudo de caso. Outra limitação é a necessidade de aprofundar o efeito das dos fatores contextuais e da cultura nas escolhas do artefato, conforme recomendado por Ferreira e Otley (2009). Como um dos fatores encontrados na pesquisa, enfatizou a visão de curto prazo proporcionada pelos mecanismos de controle gerencial analisados, e que este resultado contraria a visão de longo prazo presente no negócio familiar, sugere-se que em pesquisas futuras, busque-se também, analisar as intenções da família, por meio dos familiares presentes na gestão, com a continuidade e transferência da empresa para as gerações futuras. O que pode contribuir para explicar o horizonte temporal proporcionado pelos artefatos identificados.

Ao investigar o desenho e uso dos artefatos de controle gerencial, especificamente em uma organização familiar, esta pesquisa contribui para ascender o interesse pela temática e ainda, demonstra resultados que podem ser analisados sob vários enfoques, como por exemplo a intensão da família em manter e perpetuar a organização, o que pode interferir diretamente no desenho e uso dos artefatos de controle gerenciais.

REFERÊNCIAS

- ANDERSON, A. R., JACK, S. L., & DODD, S. D. (2005). The Role of Family Members In Entrepreneurial Networks: Beyond the Boundaries of the Family Firm. **Family Business Review**, 18(2), 135–154.
- BERRY, A. J.; COAD, A. F.; HARRIS, E. P.; OTLEY, D. T.; STRINGER, C. (2009). Emerging themes in management control: a review of recent literature. **The British Accounting Review**, v. 41, n. 1, p. 2-20, mar.
- BURNS, J., SCAPENS, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, nº 11, p. 3 – 25, 2000.

- CALDAS, M. P., FACHIN, R. (2005). Paradigma funcionalista: desenvolvimento de teorias e institucionalismo nos anos 1980 e 1990. **RAE**, Rio de Janeiro: FGV, v. 45, n. 2, p. 46-51, abr./jun.
- CALDAS, M. P.; FACHIN, R. (2007) Paradigma funcionalista: desenvolvimento de teorias e institucionalismo nos anos 1980 e 1990. In: **Teoria das Organizações**, Editora Altas.
- CHUA, J. H.; CHRISMAN, J. J.; SHARMA, P. Defining family business by behavior. **Entrepreneurship Theory and Practice**. Summer, 1999. p. 19-39.
- CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. **Accounting, Organizations and Society**. Vol. 23, pp.243-264.
- CHENHALL, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: finding from contingency based research and directions for the future. **Accounting, Organization and Society**, nº 28, p. 127 – 168.
- DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v.48, n.2, p.147-160, April.
- FERREIRA, A.; OTLEY, D. (2006). Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control systems. 29th, **Annual Congress of the European Accounting Association**, 22-24, March 2006.
- FERREIRA, A. OTLEY, D. (2009). The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis. **Management Accounting Research**, 20, p. 263 – 282.
- FREZATTI, F. AGUIAR, A. B. (2007). Escolha da estrutura apropriada de um sistema de controle gerencial: uma proposta de análise. **REPeC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 1, n. 3, art. 2, set/dez., p. 21 – 44.
- FREZATTI, F. ET AL. (2009). **Controle Gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental sociológico**. São Paulo: Atlas.
- FONSECA, V. S.; MACHADO, C. L. (2002). Conversação entre abordagens da estratégia em organizações: escolha estratégica, cognição e instituição. **Organizações & Sociedade**, v. 9, n. 25, p. 93-109, set./dez..
- JOHNSON, H. T., KAPLAN, R. S. (1993). **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus.
- LOPES, F. T.; CARRIERI, A.; SARAIVA, L. A. S. Relações entre poder e subjetividade em uma organização familiar. **Organizações & Sociedade**. v. 20, n. 65, p. 225–238, 2013.
- MALMI, T.; BROWN, D. A. (2008). Management control systems as a package: opportunities, challenges and research directions. **Management Accounting Research**, v. 19, n. 4, p. 287-300.
- MCKINLEY, W., MONE, M.A. (2003). Micro and macro perspectives in organization theory in: **The Oxford HandBook of Organization Theory: Meta-Theoretical Perspectives**. Oxford: University Press.

- MEYER, J. W. & ROWAN, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. **American Journal of Sociology**. v. 83, p. 340-363.
- MOORES, K., & MULA, J. (2000). The Salience of Market, Bureaucratic, and Clan Controls in the Management of Family Firm Transitions: Some Tentative Australian Evidence. **Family Business Review**, 13(2), 91–106.
- OLIVER, C. (1991). Strategic Responses to Institutional Processes. Academy of Management. **The Academy of Management Review**, 16 (1), 145-179.
- OTLEY, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**. Vol. 5, n. 4, PP. 413-428.
- OTLEY, D. (1999). Performance Management: a framework for management control systems research. **Management Accounting Research**, vol. 10, p. 363 – 382.
- POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. J. (1991). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: The University of Chicago Press.
- SALVATO, C., & MOORES, K. (2010). Research on Accounting in Family Firms: Past Accomplishments and Future Challenges. **Family Business Review**, 23(3), 193–215.
- SANTANA G. A. S., COLAUTO R. D. (2010). Institucionalização de Instrumentos Gerenciais: o caso de uma organização do setor elétrico. **Anais XXXIV encontro da ANPAD**. Rio de Janeiro. 25 a 29 setembro.
- SANTANA G. A. S. (2010). **Institucionalização de instrumentos gerenciais: o caso de uma organização do setor elétrico**. Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG).
- SHARMA, P.; CHRISMAN, J. J.; CHUA, J. H. (1997). Strategic management of the family business: past research and future challenges. **Family Business Review**, p. 1-36.
- SIMONS, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. **Accounting, Organizations and Society** 15, 127-143.
- SIMONS, R. (1995). **Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal**. Boston: Harvard Business School Press.
- TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. **The institutionalization of institutional theory**. (1996). In: Clegg, S. R.; Hardy, C.; Nord, W. R. (Eds.). *Organization Studies*.[s.l.]Sage, v. 33p.175-190.
- TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. (1999). **A institucionalização da teoria institucional**. Handbook de estudos organizacionais, modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais. v. 1. São Paulo: Atlas, p. 194-217.
- UPTON, N., TEAL, E. J., & FELAN, J. T. (2001). Strategic and business planning practices of fast growth family firms. **Journal of Small Business Management**. 39(1), 60–72.
- ZELLWEGER, T. M., & ASTRACHAN, J. H. (2008). On the Emotional Value of Owning a Firm. **Family Business Review**, 21(4), 347–363.