

A CONTABILIDADE GERENCIAL E SUA RELAÇÃO COM A TEORIA INSTITUCIONAL E A TEORIA DA CONTINGÊNCIA

Valnir Alberto Brandt¹

Resumo: A contabilidade gerencial como ferramenta de gestão, tem ao longo dos tempos, sofrido várias alterações em sua estrutura e forma de atuar pelos gestores. A teoria contábil normalmente tem-se focado no âmbito da contabilidade financeira, talvez por ela ser padronizada, diferentemente da contabilidade gerencial que os padrões são determinados pela própria empresa. A teoria da contingência procura explicar os fatores de mudança nas organizações oriundos de fatores externos ocasionados por uma contingência qualquer. A teoria institucional procura compreender e definir as alterações que possam ocorrer no âmbito das organizações oriundas de fatores internos, provocados por hábitos e costumes das pessoas ligadas a ela. Assim, este trabalho procura trazer a luz da teoria os conceitos pertinentes à contabilidade gerencial e relacionar suas mudanças de postura e comportamento através da teoria institucional e da teoria da contingência, para ao final verificar que grande parte das mudanças na contabilidade gerencial, à luz dos conceitos, pode ser atribuída aos fatores explicados pelas duas teorias objeto do presente estudo.

Palavras-chave: Contabilidade gerencial; Teoria institucional; Teoria da contingência.

Abstract: Managerial accounting as a management tool, has over the years, undergone several modifications in its structure and way of acting managers. The accounting theory has usually focused within the financial accounting, perhaps because it is standardized, unlike that of accounting standards are determined by the company. The contingency theory seeks to explain the factors of change in organizations from external factors caused by any contingency. Institutional theory seeks to understand and define the changes that may occur within the organizations from internal factors, caused by habits and customs of the people connected to it. This study seeks to bring the light of theory concepts relevant to management accounting and to relate their changes of attitude and behavior through the institutional theory and contingency theory, to the end found that most changes in accounting management, light of the concepts can be attributed to factors explained by two theories object of this study.

Keywords: Management accounting; Institutional theory; Contingency

¹ Professor da UNIOESTE, Campus de Marechal Candido Rondon, Mestre em Ciências Contábeis FEA – USP, Doutor em Contabilidade pela Universidade da Minho, Braga, Portugal. E-mail: valniralberto@gmail.com.

theory

1 INTRODUÇÃO

Muitos textos relativos à teoria da contabilidade tratam essencialmente da contabilidade financeira e sua divulgação para usuários externos, como forma de atender as normativas fiscais e societárias, porém, um enfoque que normalmente não tem sido tratado pelos teóricos é o aspecto relativo à contabilidade gerencial.

Lopes e Martins (2005) procuram dar uma definição para a ocorrência deste fato, que reside pela falta de padronização de práticas gerenciais, o que dificulta a determinação de princípios e normas para sua utilização.

Molinari e Guerreiro (2004) mencionam que intuitivamente, a palavra 'teoria' é associada a uma tentativa de explicar um fenômeno ou realidade. Uma teoria é uma hipótese não confirmada ou uma especulação da realidade que não está definitivamente confirmada. Portanto, uma teoria é um conjunto de conhecimentos que apresentam credibilidade para explicar ou interpretar um fenômeno.

A Contabilidade gerencial tem como função primeira a geração de informações para os gestores para que estes possam tomar decisões adequadas para a manutenção da atividade empresarial. Porém, fatores internos e externos, especialmente aqueles que a empresa não tem controle, acabam por impactar muitas vezes a estrutura destas empresas e por consequência seu resultado.

Os funcionários adotam rotinas que acabam muitas vezes sendo institucionalizada pela empresa. Burns (2000) define que com relação a Teoria Institucional, ela trata de uma abordagem sociológica que tem sido aplicada na área contábil que tem orientado a abordagem normativa da Contabilidade Gerencial, ficando-a como uma instituição dentro da empresa, isto é, uma rotina amplamente aceita de forma inquestionável pelos gestores e encarregados de sua prática.

Porto outro lado à ocorrência de fatos externos a empresa também impactam seu resultado, vindo daí a criar novas formas de trabalhar a geração da informação. A Teoria da Contingência busca definir e explicar o processo de mudança organizacional interno e externo das organizações e suas interdependências com os fatores ambientais e explicando fatores. De certa forma essa teoria fornece argumentos que possibilitam uma melhor compreensão de fatores que levaram determinada empresa reagir ao ambiente, implementar determinado sistema de gestão ou simplesmente abandoná-lo.

Assim, neste trabalho será abordada a contabilidade gerencial e a forma de buscar compreender a ocorrência de fenômenos que venham a modificar sua forma de agir e de geração de informação. Serão abordados aspectos teóricos relativos à contabilidade gerencial, a teoria institucional e a teoria da contingência.

1.1 Objetivos e Delimitação do Tema

O objetivo do presente artigo é trazer conceitos relativos à contabilidade gerencial e uma tentativa de relacionar a sua formação teórica no âmbito das teorias institucional e de contingência, procurando explicar em parte o processo de mudanças que ocorre dentro das organizações, tendo o encadeamento metodológico sustentado de que as alterações nas práticas da contabilidade gerencial podem ser explicadas pela teoria institucional como fonte de mudanças de origem interna e pela teoria da contingência com fonte de mudanças ocasionada por fatores externos.

Neste aspecto surgem algumas questões que motivaram o presente trabalho:

1) As mudanças que ocorrem nos procedimentos e das práticas de gestão no âmbito da contabilidade gerencial podem ser explicadas pelas teorias da contingência e institucional?

2) Tais teorias encontram abrigo na área da contabilidade?

Na busca do entendimento destes conceitos e teorias o tema se delimita aos conceitos sobre contabilidade gerencial, teoria institucional e teoria da contingência.

2 METODOLOGIA

A abordagem metodologia do presente artigo levou em consideração suas características e tipologia do estudo. Quanto aos objetivos caracteriza-se como uma pesquisa exploratória, por buscar uma visão geral sobre um determinado fato. Segundo Beuren (2006), a exploração de um assunto "significa reunir mais conhecimento e incorporar características inéditas, bem como buscar novas dimensões até então não conhecidas".

Quanto à abordagem do problema, tendo em vista que a presente pesquisa visa investigar a consistência dos dados pesquisados e sistematizados são analisados na perspectiva qualitativa.

Quanto aos procedimentos trata-se de uma Pesquisa Bibliográfica. Cervo e Bervian (1983) definem pesquisa bibliográfica como a que "explica um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos, [...] buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre determinado assunto".

3 REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 Contabilidade Gerencial

As decisões tomadas dentro do ambiente empresarial acontecem dentro de um complexo sistema organizacional. Assim a contabilidade gerencial assume um papel importante neste processo de geração de informação útil para a tomada de decisão que poderão impactar o futuro financeiro de uma empresa.

Segundo o International Federation of Accountants (1989), a contabilidade gerencial pode ser definida como sendo o processo de identificação, mensuração, análise, preparação, interpretação e comunicação de informação (tanto financeira como operacional), utilizada pela gestão para planejamento, avaliação e controle dentro da organização, para assegurar o uso e a responsabilidade de seus recursos.

A contabilidade gerencial em suas várias etapas ao longo dos tempos, tem buscado nestes anos objetivos diferenciados, em conformidade com a realidade de cada época, porém, sempre direcionada a busca da excelência da informação aos gestores. Atualmente seu perfil tem-se voltado à criação de valor.

Padoveze (1999) menciona que o atual estágio da contabilidade gerencial, que engloba todos os estágios evolutivos anteriores, centra-se no processo de criação de valor, através do uso efetivo dos recursos empresariais.

Ainda segundo o autor a função de criação de valor ou de renda não é especificamente uma função da contabilidade, mas sim da ciência econômica, porém, a produção de renda ocorre de forma paralela ao processo de produção.

As empresas tem sido o meio mais eficaz de produção de renda e riqueza, e desta forma as metodologias utilizadas para o uso eficaz dos recursos, tem levado as empresas a desenvolverem formas de controle que geram informação aos gestores com vistas à maximização do resultado, portanto da renda, e diminuição dos gastos.

Nos últimos tempos, especialmente durante o Século 20, muitos processos gerencial foram implementados com a utilização de novas técnicas sugerindo novos modelos e sistemas gerenciais, tais como Balanced Scorecard, ABC (Activity Based Costing) entre outras, caracterizando-se por uma perspectiva normativa.

Segundo Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) citam em seu trabalho de pesquisa que;

Diversas pesquisas empíricas constataam que existe atualmente um aparente paradoxo no que diz respeito à prática da contabilidade gerencial. Apesar de fatores indutores e facilitadores do ambiente externo, apesar do rol de novas técnicas e instrumentos à disposição dos gestores empresariais, o que se observa efetivamente, na prática, é o baixo grau de implementação de novas técnicas e conceitos de contabilidade gerencial nas empresas.

Diversas teorias têm dado suporte metodológico e bibliográfico para a explicação de fenômenos que ocorrem no âmbito das empresas, neste trabalho será dado ênfase especial a Teoria Institucional e da Teoria da Contingência para identificar uma construção teórica para a Contabilidade Gerencial.

3.2 TEORIA INSTITUCIONAL

A Teoria Institucional, vista na sua perspectiva, procura tratar as razões e por que os processos organizacionais tornam-se legitimados, tornando-se uma prática nas organizações, os quais podem sofrer ao longo dos anos alterações promovidas pelos seus gestores. Tais práticas são institucionalizadas e tornam-se altamente organizadas e se estabilizam no decorrer do processo.

Rosseto e Rosseto (1999) mencionam que as organizações se institucionalizam para adquirir legitimidade e institucionalizar é infundir valor além dos requisitos técnicos da tarefa à mão.

Selzick (1957) distinguiu entre organizações, técnicas e organizações que se tornaram institucionalizadas, ou seja, comunidades naturais valorizadas e preocupadas com sua própria automanutenção e com fim em si mesmas. Rosseto e Rosseto (1999) afirmam que o autor, claramente, viu institucionalização como um processo, algo que acontece na organização através do tempo, tendo observado a sua extensão por várias organizações.

Nos primeiros trabalhos, Selznick (1957) enfatizou a natureza dos processos institucionais como sendo sem planejamento e indesejados; por contraste, em seus outros trabalhos, mais prescritivos, adotou uma forte concepção ao enfatizar que os líderes são hábeis para definir e defender os valores institucionais da organização.

Fonseca e Silva (2002) mencionam que a Teoria Institucional considera que o comportamento individual é modelado por padrões criados e compartilhados na interação mas incorporados na forma de normas e regras objetivas, cristalizadas na sociedade como concepções legitimadas sobre a maneira mais eficaz de funcionamento das organizações.

Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) apud Burns (2000 p.56) afirmam que: O interesse pela teoria institucional nas ciências sociais tem aumentado e que pelo menos dois enfoques dessa teoria podem ser observado na literatura contábil: 1. nova sociologia institucional (NIS); e 2. velha economia institucional (OIE).

Ainda de acordo com os autores citados anteriormente a teoria institucional que fundamenta estudos analíticos de mudanças nas rotinas dos sistemas de contabilidade gerencial é a velha economia institucional (OIE) e não deve ser confundida com a NIS.

Guerreiro, Frezatti e Casado (2006 p.12) definem que:

Considerando a teoria institucional segundo a ótica OIE, a instituição é o principal objeto de análise e não mais o comportamento racional e maximizador dos indivíduos tomadores de decisões, conforme aceito pela teoria neoclássica. Assim, a conceituação de instituição é relevante, embora não exista uma definição simples e amplamente aceita de instituição.

Assim, a teoria institucional assume uma função de definidora das alterações nos processos da empresa, é possível, portanto, entender em parte o papel que o pensamento

institucional possui para a contabilidade.

A teoria institucional vista sob a ótica da microeconomia foi citada por Lopes e Martins (2005) em que a empresa é operada por um único administrador-proprietário, não existindo problemas de informação e os custos de transação seriam insignificantes, a contabilidade não exerceria nenhum tipo de função, pois não haveria assimetria de informação para ser quebrada.

Ainda segundo referido autor:

Se todos os gestores forem devidamente dotados de boas intenções e sem a existência de diferenças informacionais, para que monitorar o desempenho? Qual a função da remuneração variável? Os orçamentos seriam usados para medir performance nesta estrutura.

Pelo exposto a teoria da contabilidade está intimamente ligada com a demanda por informação nas empresas e a contabilidade gerencial surge com uma forma de atender em parte esta demanda.

O processo de geração de informações, quer seja em empresas pequenas ou de porte maior está ligada a rotinas e hábitos que envolvem uma predisposição ou tendência para se engajar em formas de ação anteriormente adotadas ou adquiridas.

Em outras palavras, as rotinas são hábitos formalizados e institucionalizados, incorporando comportamentos orientados por regras, sendo que as rotinas se fortalecem pelo processo de repetição de ações para o atendimento das regras. As rotinas representam formas de pensar e de agir que são habitualmente adotadas por um grupo de indivíduos de forma inquestionável. No âmbito da dimensão institucional, é importante entender os elementos principais que a compõem: instituição, rotinas e hábitos Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) Dentro desta perspectiva há muitas escolas de pensamento e muito da literatura atual encontra-se embasada sobre o conceito de isomorfismo. Sob este conceito muitas organizações se ajustam a normas aceitáveis de suas populações.

O isomorfismo pode ser compreendido como um conjunto de restrições que forcem uma unidade de uma determinada população a se parecer com outras unidades que se colocam em um mesmo conjunto de condições ambientais.

Dimaggio e Powell (1983) mencionam que as forças motoras que conduzem à racionalização e à burocratização se baseiam em uma economia capitalista de mercado, tendo a burocratização como uma jaula de ferro a que a humanidade se vê confinada. Ainda segundo os autores, em nível de população, tal abordagem sugere que as características organizacionais são modificadas na direção do aumento de compatibilidade com as características ambientais; o número de organizações em uma população é função da capacidade ambiental projetada, e a diversidade das formas organizacionais é isomórfica à diversidade ambiental.

Hannan e Freeman (1977) arguem que o isomorfismo pode resultar em formas não ótimas, selecionadas fora de uma população de organizações, ou os tomadores de decisão

organizacional podem aprender respostas que não são apropriadas, ajustando seu comportamento de acordo com elas.

A compreensão do processo de institucionalização de práticas contábeis e a mudança de comportamento pode ser desenvolvida com maior eficiência quando a análise contempla também os fatores contingentes do ambiente no qual as empresas e organizações estão inseridas. Assim, na próxima etapa serão desenvolvidos alguns conceitos relativos à teoria da contingência com vistas ao processo de compreensão da teoria da contabilidade gerencial.

3.3 TEORIA DA CONTINGÊNCIA

As principais características do atual ambiente social e empresarial constituem-se em fatores indutores de processos de mudanças; em tese, as empresas são induzidas a implementar processos profundos de mudanças na sua forma de atuação, no seu modelo de gestão de negócios, nos seus instrumentos gerenciais e, portanto, na contabilidade gerencial. Nesse contexto, a abordagem da teoria da contingência surge sob forte influência.

Enquanto que a teoria institucional é uma abordagem sociológica com aplicação na área contábil para a explicação de fenômenos contábeis, a teoria da contingência busca explicar o processo de mudança organizacional internos e externo e suas interdependências com os fatores ambientais, fazendo relações na busca de explicação destes fatores.

De forma intuitiva, a palavra 'contingência' é associada a algo que está fora do controle de uma determinada pessoa ou entidade, ou seja, é um fator que envolve um certo grau de incerteza. No âmbito empresarial, a palavra 'contingência' pode ser entendida como uma variável que não pode ser influenciada pela organização. Entretanto, uma contingência influencia a organização.

Soler *et al.* (2008) definem que a Teoria Contingente se iniciou com o trabalho de Woodward (1958), ao estudar as relações entre estrutura e tecnologia. Khandwalla, nos anos 70, apontou que o êxito de uma empresa não dependia do uso de um determinado parâmetro (a formalização, a centralização e outros), e sim da combinação dos parâmetros mais adequados e segue trazendo alguns aspectos históricos desta teoria.

Vários outros pesquisadores contribuíram para a construção da Teoria da Contingência, entre eles pode-se citar: Woodward (1958, 1965) que tratou da Tecnologia como fator de contingência; Burns e Stalker (1960) estudaram o ambiente externo – mecânico e orgânico; Chandler (1962) relacionou a estratégia e a estrutura; Lawrence e Lorsch (1967) pesquisou sobre ambiente e estrutura; Perrow (1976) tratou da tecnologia e a estrutura, e, mais recentemente, Chenhall (2003) que fez uma revisão sobre estudos utilizando esta teoria desde 1980, ressaltando para a urgência de futuros trabalhos com abordagem qualitativa a serem desenvolvidos; Tilema (2005), Aguiar e Frezatti (2007) e Cadez (2007) estudaram fatores de contingência relacionando sistemas contábeis, e Chen (2008) tratou efeitos dos fatores de contingência nas questões orçamentárias.

Segundo Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) a teoria da contingência tem sua aplicação na área contábil e sua importância se dá por três tipos de contingência que são particularmente importantes no processo de influenciar a estrutura de organizações empresariais: 1. seu tamanho; 2. sua tecnologia utilizada; 3. seu meio ambiente, e que segundo ainda seu conceito existem duas principais implicações a partir desta teoria: 1. não existe uma melhor forma de uma empresa se organizar; e 2. se diferentes partes da organização são influenciadas de diferentes formas pelas contingências, então pode ser apropriado para elas serem de estruturadas de formas diferentes.

De acordo com Molinai e Casado (2006) a teoria da contingência baseia-se na premissa da inexistência de um modelo de contabilidade gerencial que se adapte a todas as empresas em todas as circunstâncias, pois as mudanças ocorrem nos sistemas de contabilidade em função do impacto de determinados tipos de ocorrências..

Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) comentam que sob a influência da abordagem contingencial, mudanças nas práticas contábeis podem ser entendidas a partir do contexto no qual elas estão sendo implementadas, ou seja, a partir da consideração de variáveis contingentes. Práticas contábeis, financeiras ou gerenciais, implementadas em desacordo com o contexto de uma determinada organização, podem ser descontinuadas ou não exercer o propósito para o qual foram inicialmente concebidas. Kasurinen (2002) apresenta uma interessante experiência de implementação de *Balanced Scorecard* que reforça esse argumento. Baines e Langfiels-Smith (2003) afirmam que é um tema comum na pesquisa normativa em contabilidade gerencial que mudanças no ambiente externo das organizações devam conduzir mudanças nos sistemas de contabilidade gerencial das empresas.

Essa afirmativa fundamenta-se na idéia de que os gestores demandam informações gerenciais específicas para suportar suas necessidades de tomada de decisões em ambiente de crescente incerteza e para monitorar o progresso no alcance de estratégias.

Percebe-se que o enfoque contingencial fornece importantes fundamentos para a explicação de mudanças nas práticas da contabilidade ao superar uma das limitações da abordagem anterior, qual seja, a não-consideração dos fatores situacionais. No entanto, a abordagem contingencial mantém a idéia de racionalidade, ou seja, a partir do momento que se tenha consciência dos fatores contingentes presentes, pode-se implementar as práticas contábeis que melhor se encaixem a tais fatores.

Ao lado do ambiente, a tecnologia constitui outra variável importante que influencia as características organizacionais. Além do impacto ambiental existe o impacto tecnológico sobre as organizações. As organizações dependem da tecnologia para funcionar e alcançar seus objetivos. A tecnologia pode ser vista por dois ângulos diferentes como: Tecnologia como variável ambiental e Tecnologia como variável Organizacional.

Com essa abordagem, portanto, a ênfase passa a ser dada ao ambiente e às demandas deste que impactam a organização. É no ambiente que estão as causas das características das organizações, assim, não há uma forma única de se organizar. Tudo depende das características ambientais. A

visão contingencial sugere que a organização é um sistema composto de sub-sistemas e definido por limites que o identificam em relação ao supra-sistema ambiental. A visão contingencial verifica as relações dentro e entre os subsistemas, e entre a organização e seu ambiente. Está voltada para desenhos organizacionais e sistemas gerenciais adequados para cada situação específica.

Molinari e Guerreiro (2004) citam em seu trabalho que:

De acordo com Yassay-Ardekani e Nystrom (1996), o ambiente muda e a organização se adapta a fim de sobreviver e prosperar. Os autores verificam que estudos anteriores da teoria organizacional são focados na incerteza, instabilidade e complexidade do ambiente. Conclui-se que além das mudanças ambientais, o tamanho da empresa e a inflexibilidade da tecnologia tornam o *environmental scanning* necessário para a adaptação da empresa ao ambiente.

Seguem ainda os autores mencionando que o processo de tomada de decisão tende a ser semelhante em todas as organizações, mesmo que as decisões sejam sobre assuntos peculiares aos diferentes tipos de organizações: industriais, prestadoras de serviços ou militares, por exemplo. Tarter e Hoy (1998) descrevem e comparam seis modelos de tomada de decisão contemporâneos. Os autores concluem que não existe um modelo mais apropriado para a tomada de decisão, pois a eficácia de tais modelos depende das circunstâncias. Portanto, a teoria da contingência pode ser utilizada para identificar o modelo de decisão apropriado para cada situação.

4 A CONTABILIDADE GERENCIAL VISTA SOB O ENFOQUE DAS TEORIAS INSTITUCIONAL E DE CONTINGÊNCIA

A contabilidade tem, ao longo dos anos, se constituído de um forte canal de informação, quer seja para usuários externos, como investidores e financiadores de capital, que seja para usuários internos, como gestores, administradores e todos envolvidos no seu processo de gestão. Explicar suas alterações ao longo desses anos não é uma tarefa simples, porém, pode ser objeto de estudos mais aprofundados.

Assim, Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) *apud* Scapens (1994 p.34) afirma que o conjunto de idéias contidas na teoria institucional - *OIE* estrutura um arcabouço intelectual mais adequado para o entendimento dos sistemas de contabilidade gerencial do que a estrutura conceitual do modelo neoclássico. Segundo esse autor, a abordagem das instituições não deve ser considerada nem a única nem o melhor *approach*, porém se apresenta como uma estrutura válida para o entendimento das práticas contábeis gerenciais como rotinas institucionalizadas e para explorar a interação entre a contabilidade gerencial e outras instituições sociais. Assim a contabilidade gerencial pode ser vista como uma instituição.

Ainda segundo estes autores, o enfoque institucional fornece uma perspectiva alternativa

para o estudo das práticas da contabilidade gerencial. Essa perspectiva induz o pesquisador a uma análise detida da natureza das práticas vigentes na empresa. Muito mais do que desqualificar determinadas práticas da contabilidade gerencial que não se conformam com as diretrizes das modernas teorias apresentadas nos livros-texto, a contabilidade gerencial deve ser estudada como um produto de processos institucionais nos quais hábitos e rotinas são desenvolvidos para dar coerente significado para o comportamento da organização. Novas técnicas e procedimentos de contabilidade gerencial são introduzidos na organização ao longo do tempo por meio da ação dos contadores e gestores, bem como pelo processo de institucionalização (formação de hábitos e rotinas).

Essas novas técnicas e rotinas desenvolvem-se e adaptam-se às condições ambientais e, dessa forma, tornam-se instituições amplamente aceitas no âmbito das organizações. Por outro lado, o monitoramento reflexivo sobre essas práticas também pode encorajar adaptações, modificações e até mesmo a exclusão de tais rotinas.

A implementação gradativa de novas técnicas e procedimentos podem-se dar por um processo de acomodação com as demais rotinas da empresa, caracterizando uma mudança evolucionária. Por outro lado, técnicas e procedimentos completamente diferentes e alternativos aos usualmente empregados na empresa podem ser criados e implementados, caracterizando uma mudança revolucionária.

Sob o enfoque da teoria da contingência o objetivo é encontrar uma combinação entre o desenvolvimento dos sistemas de contabilidade gerencial e das contingências específicas. Portanto, não existe uma estratégia administrativa geral aplicável em todas as organizações e em todas as circunstâncias, pois os sistemas contábeis são desenvolvidos com base em uma combinação de fatores externos e as características internas das empresas.

Uma contingência por representar uma circunstância do ambiente externo à qual a organização precisa se adaptar para garantir sua continuidade e atingir seus objetivos, ou seja, uma contingência é algo que não pode ser influenciado pela organização, porém é capaz de influenciar a organização.

Portanto, a contingência obriga muitas vezes as empresas a implementar mudanças que a ajudem a se manter no mercado, mudanças especialmente no âmbito interno para que gestores adotem novas técnicas de gerenciamento, fazendo com que a teoria venha a dar suporte para a implementação de novas práticas.

As contingências sempre existiram e continuarão a existir, fazendo com que as empresas, especialmente seus gestores se adaptem a novas situações, porém, não é necessário que uma contingência ocorra para o processo de gestão sofra modificações.

Lopes e Martins (2005) mencionam que o conceito sociológico de instituição é mais amplo do que o econômico. A abordagem econômica enxerga as instituições como elementos existentes para solucionar problemas de informação.

Por fim, Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) definem que a contabilidade gerencial orientada pela postura racional não propicia todas as respostas que as pessoas esperam, ou seja, a prática da contabilidade gerencial é influenciada por outras variáveis de caráter social no ambiente da organização.

A teoria institucional e da contingência, nesse contexto, apresenta-se como uma forma alternativa válida de analisar e explicar a prática da contabilidade gerencial. Dessa forma, a contabilidade gerencial é vista como uma instituição orientada, principalmente, para dar respostas, prioritariamente, às questões sociais dos grupos da organização e não, necessariamente, às questões racionais.

5 CONCLUSÕES

A prática da contabilidade gerencial pode ser explicada em parte pela teoria institucional, considerando que os hábitos e rotinas possuem suas raízes conceituadas na dimensão sociológica e de cultura organizacional.

Dentro de uma organização ocorre a relação entre pessoas e uma dimensão social, os indivíduos destas organizações influenciam o grupo e o grupo influencia as pessoas, assim, a Contabilidade Gerencial pode ser vista como uma instituição, constituída com bases, rotinas e hábitos que podem explicar a formação de rotinas e constituição de instituições.

Sob o enfoque da teoria da contingência, na qual fatores externos surgem e com eles novas práticas devem ser implementadas, tais mudanças nas práticas contábeis podem ser entendidas a partir do contexto no qual elas estão sendo implementadas, ou seja, a partir da consideração de variáveis contingentes e que mudanças no ambiente externo das empresas podem conduzir mudanças nos sistemas de contabilidade gerencial das empresas.

O enfoque contingencial fornece elementos importantes para a explicação de mudanças nas práticas da contabilidade, deve-se, no entanto, manter a racionalidade, ou seja, a partir do momento que se tenha consciência dos fatores contingentes presentes, podem os gestores implementar as práticas contábeis que melhor se encaixem a nova realidade.

A contabilidade gerencial continua sendo uma forma cada vez mais eficaz de controle e gestão de uma empresa. Num mundo em constantes mudanças, quer seja de ambiente, processos ou mesmo de pessoal, é preciso estar preparado e entender a mudança como sendo um fato normalmente positivo e oportunidade de crescimento. As contingências continuarão a existir.

Portanto, a teoria institucional e de contingência servem como fator de explicações para as mudanças no âmbito das organizações, é bem verdade que tais alterações não se resumem à ocorrência de fenômenos explicados por estas duas teorias, mas ambas conseguem relatar em boa parte o processo de mudança e sua relação com a teoria da contabilidade gerencial.

Tais teorias se aplicam às diversas áreas do conhecimento, inclusive a contabilidade,

porém, uma teoria específica para atender a contabilidade ainda é matéria de estudo e análise, talvez num futuro próximo haverá teorias mais específicas à contabilidade.

6 REFERÊNCIAS

BAINES, A.; LANGFIELS-SMITH, K. **Antecedents to management accounting change: a structural equation approach.** Accounting, Organizations and Society. Vol. 28p. 675-698. 2003.

BEUREN, I. M. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BURNS, J. **The dynamics of accounting change: inter-play between new practices.** Accounting, Auditing & Accountability Journal. Vol. 13, n.º 5, p. 566 - 596. 2000.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia Científica:** para uso dos estudantes universitários. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. **The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organization fields.** American Sociological Review. Vol. 48p. 147-160. 1983.

FONSECA, V.; SILVA, C. L. M. D. **Conversação entre abordagens da estratégia em organizações: escolha estratégia, cognição e instituição.** Organizações e Sociedade. Vol. 9, n.º 25, p. 93-109. 2002.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. **Em busca de um entendimento da Contabilidade Gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional.** Revista de Contabilidade Financeira da USP - Edição Comemorativa. Vol. 1p. 7-21. 2006.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J. **Em busca de entendimentos dos hábitos e rotinas da contabilidade gerencial.** Revista de Administração Mackenzie. Vol. 7, n.º 2, p. 78-101. 2006.

HANNAN, M. T.; FREEMAN, J. H. **The population ecology of organizations.** American Journal of Sociology. Vol. 82p. 929-964. 1977.

IFAC, I. F. O. A. I. M. A. P. S. **Management Accounting Concepts.** Relatório de fevereiro de 1989. 1989.

KASURINEN, T. **Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation.** Management Accounting Research. Vol. 13p. 323-341. 2002.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da Contabilidade - Uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

MOLINARI, S. K. R.; GUERREIRO, R. **Teoria da Contingência e Contabilidade Gerencial**: Um estudo de caso sobre o processo de mudança na Controladoria do Banco do Brasil. 10 Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. 2004.

PADOVEZE, C. **O papel da contabilidade gerencial no processo empresarial de criação de valor**. Caderno de Estudos. Vol. 21. 1999.

ROSSETO, C. R.; ROSSETO, A. M. **A combinação das perspectivas institucional e da dependência de recursos no estudo da adaptação estratégica organizacional**. Teoria Evidenciação Econômica. Vol. 7, n.º 12, p. 111-136. 1999.

SELZICK, P. **Leadership in Administration**. New York: Harper & Row, 1957.

SOLER, C. C. [et al.] **Proposta de pesquisa em contabilidade: Consideração sobre a teoria da contingência**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ. Vol. 13, n.º 2. 2008.

TARTER, C. J.; HOY, W. K. **Toward a contingency theory of decision making**. Journal of Educational Administration. Vol. 36. 1998.