

Não deu certo por quê? Uma aplicação empírica da extensão do modelo de Burns e Scapens no âmbito da implementação de um departamento de controladoria*

Why has not it worked? An empirical application of the extended Burns and Scapens' framework within the implementation of a controlling department

Márcia Maria dos Santos Bortolocci Espejo

Universidade Federal do Mato Grosso do Sul, Escola de Administração e Negócios, Campo Grande, MS, Brasil

Neusa Sawczuk von Eggert

Faculdade Anchieta de Ensino Superior do Paraná, Departamento de Ciências Contábeis, Curitiba, PR, Brasil

Recebido em 30.11.2015 – Desk aceite em 15.12.2015 – 5ª versão aprovada em 19.09.2016

RESUMO

Este estudo tem como objetivo compreender a implementação de um departamento de controladoria aplicando o modelo de Bogt e Scapens (2014) como mecanismo de observação empírica para investigar as lógicas que impediram a implementação deste departamento. Este estudo foi realizado em uma empresa da Região Sul do Brasil que possui uma história de sucesso em seus 63 anos de existência. Espera-se, com os resultados, promover *insights* práticos para aqueles que pretendem realizar mudanças nesta área em um ambiente organizacional. A motivação para a pesquisa decorreu de dois aspectos: a lacuna observada na literatura, cujo tema ainda é pouco explorado, bem como a oportunidade diante do contexto para pesquisa de aplicação empírica do modelo de Burns e Scapens (2000) reformulado pelos autores Bogt e Scapens (2014). Bogt e Scapens (2014), inspirados pela existência de diferentes lógicas (Bogt & Scapens, 2012), sugerem a inclusão de um termo bastante importante para reavaliar o modelo original dos autores Burns e Scapens (2000): a lógica. Este novo elemento evidencia a ação deliberada do ator organizacional, seu modo de pensar. No entanto, mesmo com a introdução da lógica por Bogt e Scapens (2014) no modelo, suas rotinas e regras continuam como elementos importantes para a materialização das ações. A metodologia utilizada consiste em estudo de caso interpretativista com análise documental, observações diretas e aplicação de entrevistas semiestruturadas. Por meio das entrevistas e discussão com os indivíduos envolvidos no estudo pode-se inferir que algumas lógicas resultaram em conflitos. Lógicas diferentes, cultura das pessoas e cultura da organização são aspectos relevantes que foram observados nos discursos analisados. Todos podem ser fatores que conduziram ao hiato do departamento de controladoria na organização. Além disso, o fator tempo, proposto no modelo ajustado de Bogt e Scapens (2014), possui primordial importância, pois as mudanças precisam acontecer de maneira mais gradativa.

Palavras-chave: controladoria, teoria institucional, estudo de caso, implementação.

ABSTRACT

The aim of this study is to understand the implementation of a controlling department within Bogt and Scapens' framework (2014) as an empirical observation mechanism towards investigating rationalities, which prevented its implementation. This study was conducted in a quite successful 63-year old company in the South of Brazil. We hope these results promote practical insight to those interested in supporting changes within this field of organizational environment. There had been two main reasons leading to such work: a lack of equivalent study in the scholarly literature as well as empirical application of Burns and Scapens' framework (2000) reorganized by Bogt and Scapens (2014). Bogt and Scapens (2014), inspired by different logics (Bogt & Scapens, 2012) and in order to reevaluate their original framework (2000), suggest the introduction of a fairly important term: rationality. This new element shows the deliberate action from the organizational player – his/her way of thinking. However, even with the introduction of rationales within the model by Bogt and Scapens (2014), rules and routines remain as important elements so that actions take shape. Used methodology consists of an interpretational case study with document analysis, direct observation, and application of semi-structured interviews. Through the interviews and discussions with individuals involved in the study, it can be observed that some rationality resulted in conflicts. Different rationales and the culture of the individual and the organization are relevant aspects observed in the speeches analyzed; all may be factors, which led to the gap within the process of implementation of controlling department in the organization. In addition, time factors suggested in the extended Bogt and Scapens' (2014) framework is of utmost importance for changes must occur gradually.

Keywords: controllership, institutional theory, study case, implementation.

*As autoras agradecem, em especial, aos Revisores *Ad-Hoc* do artigo, que contribuíram fortemente para o seu amadurecimento.

1. INTRODUÇÃO

A constante evolução no mundo dos negócios cria sempre ambientes complexos, exigindo inovação da estratégia gerencial (Burns, Ezzamel, & Scapens, 2003; Ezzamel & Burns, 2005) especialmente de seus gestores. A fim de cumprir essas exigências, o departamento de controladoria é convocado e prospera em informações fornecidas pelas contabilidades de custo, financeira e de gerenciamento, entre outros (Boff, Beuren, & Guerreiro, 2008; Borinelli, 2006; Borinelli & Rocha, 2007; Busco & Scapens, 2011; Siti-Nabiha & Scapens, 2005).

Segundo Almeida, Parisi e Pereira (2001), a controladoria se divide em duas principais partes: (i) controladoria - campo de conhecimento, que proporciona a maioria das bases conceituais e (ii) departamento de controladoria (unidade administrativa), responsável pela coordenação e divulgação da informação. No presente estudo, o departamento de controladoria deve ser abordado como uma unidade administrativa e, portanto, o seu principal objetivo será promover esforços para cumprir a missão e tornar a organização mais forte (Boff et al., 2008).

De acordo com Boff et al. (2008), o departamento de controladoria tem sido visto, por um indivíduo que interage com ele, como um departamento com rotinas de atividades diárias; e tais atividades podem ter sido impostas por aqueles com poder de decisão ou simplesmente terem sido imperceptivelmente adotadas por alguns dentro da organização. É importante observar que os hábitos e as rotinas são algumas das características que definem a cultura organizacional; no entanto, o departamento de controladoria, como tal, também possui, direta ou indiretamente, a sua própria cultura organizacional. Por conseguinte, a cultura organizacional do departamento de controladoria pode ser forçosamente formada pelos gestores ou de acordo com a cultura individual (Boff et al., 2008).

Em vez de tal contexto, as lentes para a teoria institucional emergem como uma opção adequada para estudar mudanças na contabilidade gerencial da empresa, especialmente em um departamento de controladoria (Burns & Scapens, 2000). O processo de mudança dentro deste estudo está relacionado à implementação de um departamento de controladoria. Contradições entre os indivíduos ou grupos de indivíduos relacionados a este processo devido às suas diferentes racionalidades resultariam em conflitos e resistências, por fim alterando o curso das ações (Bogt & Scapens, 2014).

Burns and Scapens (2000) mencionam três tendências:

(i) Institucionalismo Histórico ou Velha Economia Institucional [*Old Institutional Economics*] (OIE); (ii) Institucionalismo Econômico ou Nova Economia Institucional [*New Institutional Economics*] (NIE), e (iii) Institucionalismo Novo ou Nova Sociologia Institucional [*New Institutional Sociology*] (NIS). Embora sejam vertentes de diferentes origens e lentes, compartilham um interesse comum pelos temas instituição e mudança institucional (Burns & Scapens, 2000; Liguori & Steccolini, 2012).

Contando com os *insights* de OIE, Burns e Scapens (2000) desenvolveram uma base institucional para o estudo de processos intraorganizacionais de mudança de gerenciamento de contabilidade. A estrutura tem sido extensamente utilizada quando os estudos lidam com a mudança de contexto na contabilidade gerencial (Bogt & Scapens, 2012; Busco & Scapens, 2011; Cruz, Major, & Scapens, 2009; Ribeiro & Scapens, 2006).

No entanto, Bogt e Scapens (2014) decidiram expandir o modelo de Burns e Scapens (2000) depois de terem encontrado algumas contradições na base institucional de duas universidades examinadas em 2012. Um modelo estendido é desenvolvido, reconhecendo tanto as instituições externas quanto as internas, o papel da deliberação humana, agência e poder de indivíduos específicos e/ou grupos para impor novas regras (Bogt & Scapens, 2014).

Por conseguinte, esta investigação será baseada no modelo de Burns e Scapens (2000), no entanto adaptada ao modelo de Bogt e Scapens (2014). Bogt e Scapens (2014), inspirados por diferentes lógicas (Bogt & Scapens, 2012) e com o intuito de reavaliar seu modelo original (2000), sugerem a introdução de um termo bastante importante: racionalidade. Este novo elemento mostra a ação deliberada do ator organizacional, sua forma de pensar. Estes diferentes tipos de lógicas podem ser aplicados por um indivíduo ou grupo de indivíduos e pode resultar em uma ação específica. No entanto, mesmo com a introdução de lógicas dentro do modelo, regras e rotinas permanecem como elementos importantes para que ações tomem forma. De acordo com Bogt e Scapens (2014):

As regras podem ser expressas em manuais de procedimento formalizados ou verbalmente pelos altos membros das organizações. [...] Como tal, rotinas resultam da aplicação das regras, mas por outro lado podem influenciar as regras como práticas estabelecidas (ou seja, rotinas) que eventualmente podem vir a ser codificadas em novas regras. (p. 10)

A inclusão da lógica dentro do modelo original causou uma lacuna de pesquisa não apenas por ser um modelo recente, mas também por não existirem quaisquer discussões sobre o tema na literatura descrita por Bogt e Scapens (2014). A inclusão de lógicas no modelo de Bogt e Scapens (2014) ocorre no sentido de preencher uma lacuna conhecida na investigação institucionalista proveniente de dois suportes distintos: o primeiro a partir de Meyer e Rowan (1977) e Zucker (1977), com base em suas interpretações de obras de Berger e Luckmann (1967), que consideram instituições como socialmente construídas como modelos de ação, geradas e mantidas através de interações continuadas; elas conduziram à construção de instituições consideradas como *taken-for-granted*, isto é, o ator organizacional passivo. O segundo, de acordo com DiMaggio e Powell (1983), considera o papel e a autoconsciência dos elementos e seus próprios interesses mais explicitamente - os seus poderes de agência.

Adicionalmente, a ampliação da massa crítica sobre a racionalidade no modelo pode mitigar a aparente fragilidade do modelo ampliado levando em conta: (i) que um dos próprios autores sugeriu que o modelo original fosse estendido e (ii) os trabalhos fundamentados no modelo original.

Com base na teoria institucional do modelo de Bogt e Scapens (2014) e na investigação empírica, a seguinte questão de pesquisa foi lançada: como a implementação de um departamento de controladoria pode ser compreendida a partir da extensão do modelo Burns e Scapens (2000)?

O objetivo deste estudo é compreender a implementação de um departamento de controladoria dentro do modelo de Bogt e Scapens (2014) como um mecanismo de observação empírica para investigar as racionalidades, como lógicas locais, que impediram a sua execução.

Este estudo é justificado pelo teste empírico do modelo ajustado de Bogt e Scapens (2014) em um ambiente

distinto do original localizado em um país diferente (Brasil) e dentro de um setor diferente - industrial - ao invés do original educacional.

O Brasil é um país economicamente emergente com grandes mercados e tem atraído grandes investimentos estrangeiros (Kamakura & Mazzon, 2013; Sethi, 2009). Os mercados emergentes, como tais, tornar-se-ão cada vez mais importantes para o desenvolvimento global de 2011 a 2025 (Srivastava, 2012).

Ambas contribuições práticas e teóricas justificam o presente estudo. Teoricamente, novas discussões sobre Bogt e Scapens (2014) podem contribuir para reforçar a base teórica apresentada. A contribuição empírica deste trabalho se baseia em testar o modelo dado de Scapens e Bogt (2014) incluindo as racionalidades como uma manifestação do elemento organizacional poder de agência. Além disso, as empresas com o objetivo de implementar um departamento de controladoria podem tomar algumas medidas preventivas devido a este estudo.

Qualquer processo de mudança dentro de uma organização envolve investimento de tempo e de recursos e mudança de paradigma individual na direção de objetivos organizacionais. Portanto, há necessidade de planejamento anteriores, um “modo de pensar”. A partir dele, pressões provenientes estão presentes em qualquer processo de mudança e no ambiente institucional em que as organizações estão inseridas (Busco, Quattrone, & Riccaboni, 2007; Scapens & Roberts, 1993).

O modelo de Bogt e Scapens (2014) - lógica incluída - tem provado ser importante para explicar as razões para controlar as falhas de implementação do departamento. As diversas lógicas individuais dentro do processo e a forma como elas resultaram em conflitos - causando um desvio nos cursos de ação - foram claramente observadas através de entrevistas.

2. BASE TEÓRICA

2.1 Um Modelo Estendido

Burns e Scapens (2000) explicam estudos englobando alterações na contabilidade gerencial, que são geralmente efetuadas sob assistência de teorias institucionais de origens distintas: a NIS, a NIE e a OIE.

A NIS se concentra em organizações em vez de uma abrangente rede de relações interorganizacionais e sistemas culturais (DiMaggio & Powell, 1983; Meyer & Rowan, 1977); ela também enfatiza que o comportamento da

organização advém tanto da pressão do mercado como da pressão institucional (Guerreiro, Frezatti, Lopes & Pereira, 2005). Além disso, esta abordagem é caracterizada pela criação de regras, práticas, símbolos, crenças e requisitos normativos que os indivíduos e as organizações têm de tolerar a fim de adquirir o suporte e legitimidade (Guerreiro et al., 2005).

A literatura a respeito da variação da NIE considera as contribuições de vários autores (Coase, 1937; North, 1992; Williamson, 1992). Tal abordagem considera ambiente

institucional um grupo de regras sociais, jurídicas e políticas, que estabelecem a base para produção, troca e distribuição (Guerreiro et al., 2005). Além disso, ela influencia profundamente os comportamentos econômicos da organização, que podem ser considerados como grupos de indivíduos relacionados com uma finalidade comum para alcançar os seus objetivos através de transações de mercado (Guerreiro et al., 2005).

A OIE compreende um corpo teórico bem heterogêneo (Guerreiro et al., 2005). Tal tendência vê as instituições como elementos básicos de análise, substituindo o indivíduo e sua lógica, como sugerido no paradigma neoclássico (Guerreiro et al., 2005), portanto, a liderar o caminho para o desenvolvimento de conceitos de hábitos e rotinas (Burns & Scapens, 2000). Mesmo que não haja nenhuma definição simples e amplamente aceita de instituição, pode ser concebida como uma maneira de

pensar ou agir que se destaca e permanece como parte dos hábitos de um grupo ou indivíduos (Guerreiro et al., 2005).

Baseado na OIE, Burns e Scapens (2000) desenvolveram um modelo para estudar os processos de mudança na contabilidade gerencial, amplamente utilizado há mais de quinze anos (Bogt, 2008; Bogt & Scapens, 2012; Börner & Verstegen, 2013; Busco & Scapens, 2011; Rautiainen & Scapens, 2013; Ribeiro & Scapens, 2006; Siti-Nabiha & Scapens, 2005; Van der Steen, 2009, 2011; Youssef, 2013).

Antes de se aprofundar no modelo reformulado de Burns e Scapens (2000), é de primordial importância rever o modelo no seu formato original, como mostrado na Figura 1. De acordo com Burns e Scapens (2000), o modelo de institucionalização pode ser apresentado em quatro etapas: codificação, incorporação, reprodução e institucionalização.

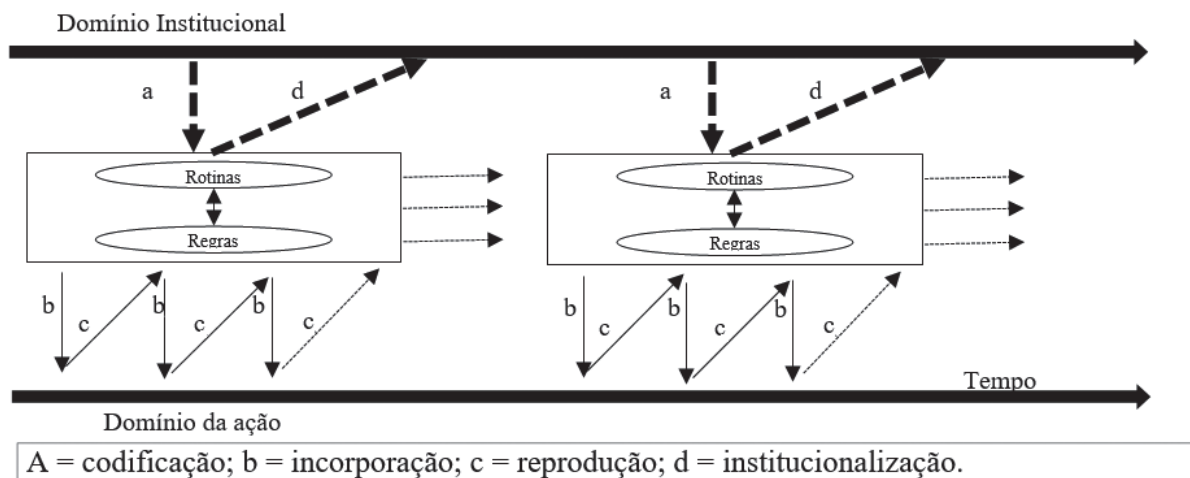


Figura 1 Processo de Institucionalização

Fonte: Burns e Scapens (2000).

A primeira etapa (seta a) explica a codificação de princípios institucionais no sentido de normas e rotinas. A segunda etapa (seta b) explica as regras e rotinas por aqueles que incorporam os princípios institucionais. A terceira etapa (seta c) explica como a repetição de comportamento leva a reproduções de rotinas e regras. O último passo (seta d) é a institucionalização de normas e rotinas que tenham sido reproduzidas através de comportamentos individuais, dentro de um período de tempo (Burns & Scapens, 2000).

No entanto, Bogt e Scapens (2014) tiveram por objetivo ampliar Burns e Scapens (2000), reconhecendo as instituições internas e externas no modelo e a

importância do papel da deliberação humana, de agência e de indivíduos específicos e/ou grupos de indivíduos no sentido de impor novas regras. Incorporando deliberação dentro do quadro a importância da lógica é enfatizada (Bogt & Scapens, 2014).

Eles explicam que cada grupo ou mesmo indivíduo tem diferentes modos de pensar relacionados a situações específicas. Para compreender tais grupos e indivíduos, portanto, nós podemos conduzir a soluções alternativas sobre a lógica entre instituições e ações (Bogt & Scapens, 2014). Para uma melhor compreensão da importância da lógica, consulte o modelo estendido de Burns e Scapens (2000) (Figura 2).

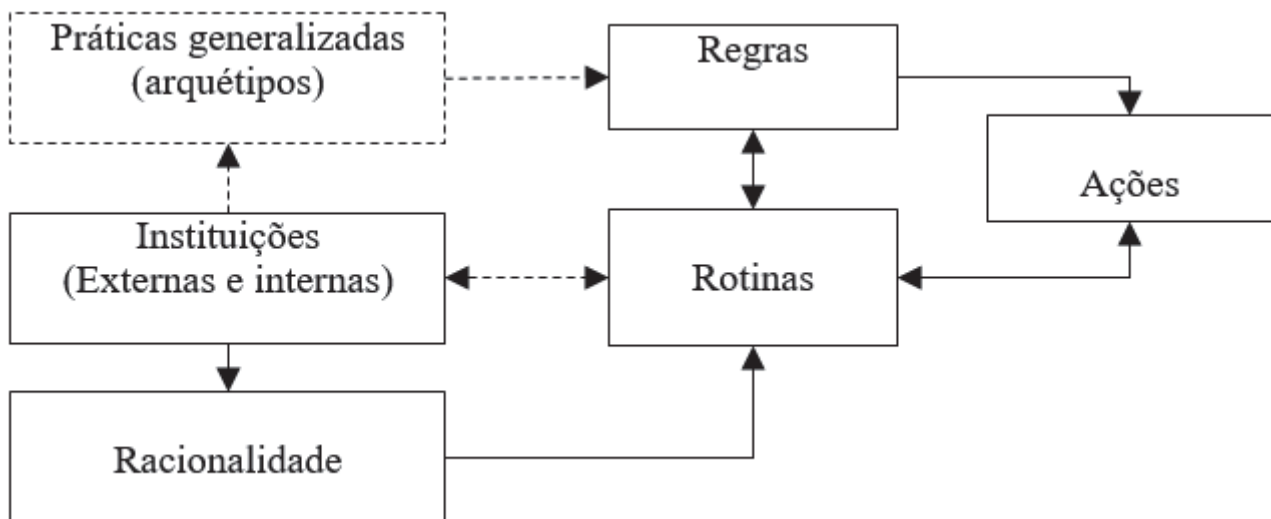


Figura 2 Modelo estendido de Burns e Scapens
Fonte: Burns e Scapens (2000).

Na Figura 2 observa-se que os elementos: instituições (externas e internas), rotinas e regras influenciam e sofrem influências, afetando ações e a geração de práticas generalizadas (arquétipos) que se estendem além dos limites da organização e que, de forma generalizada, atuam sobre as regras dentro da organização. Essa possibilidade de olhar para questões institucionais de fora da organização introduz um olhar da NIS para dentro do modelo, ao considerar que as *taken-for-granted* são as responsáveis por estabelecer os padrões que serão considerados nas regras.

A racionalidade, que é um elemento importante, também é incluída com seus efeitos diretos às rotinas. Estes agem no sentido de instituições externas e internas e no sentido de suas próprias regras. O modelo ainda reside nas possibilidades de interação entre lógicas e regras de instituições externas e internas, entre outros, embora não representados graficamente.

O modelo de Burns and Scapens' framework (2000), no seu formato original e conforme a Figura 1, usa as setas "a" e "d" para indicar que as instituições são codificadas de acordo com regras e rotinas e elas podem se tornar rotinas institucionalizadas, como mostrado através da seta pontilhada com duas pontas entre as instituições (internas e externas) e rotinas. No entanto, no modelo estendido, essa ligação também pode ocorrer através de lógica. Por conseguinte, lógicas diferentes - e conflitos - podem surgir.

Um grande número de instituições (internas e externas) podem moldar as bases teóricas aplicadas dentro de uma organização. Houve incompatibilidades, confusão

e conflito em relação a essas lógicas e resistência em potencial à implementação e novas ações podem surgir.

De acordo com Bogt e Scapens (2014) é provável que a racionalidade seja moldada por uma multiplicidade de instituições internas e externas; para qualquer situação pode haver esses dois tipos dentro das organizações. As externas são entendidas como a maneira correta de pensar, que vão para além de organizações, por exemplo, valores e códigos de grupos profissionais específicos, como engenheiros e contabilistas, enquanto os internos representam os valores e códigos partilhados pelos mesmos engenheiros ou contabilistas, por exemplo (Bogt & Scapens, 2014). Embora as regras geralmente sejam definidas por aqueles em maior posição hierárquica, os indivíduos e grupos dentro da organização transformarão diariamente estas regras em rotinas (Bogt & Scapens, 2014).

Por outro lado, normas e rotinas, geralmente podem ser adotadas ou selecionadas como um resultado da deliberação adequada, que enfatizam a lógica (Institucional ou situada).

Lógica situada (LS), adotada em casos específicos, permite que atores racionalizem as escolhas e forneçam mecanismos para abstrair situações, criando normas para ações individuais e organizacionais. A noção de LS reconhece que em qualquer organização haverá múltiplas instituições (Bogt & Scapens, 2014). Quando o termo "lógica institucional" é usado, a referência depende de formas de lógica que são incorporadas nas instituições externas e que sustentam as formas generalizadas de prática, ou seja, o de arquétipos (Bogt & Scapens, 2014).

Para estimular a compreensão da importância das lógicas, destaca-se na Figura 3 a racionalidade como forma de aprofundar o entendimento sobre esse novo

elemento do modelo. Conforme sugerido por Bogt e Scapens (2014), a figura foi girada 90° a fim de melhor visualizar o elemento Tempo.

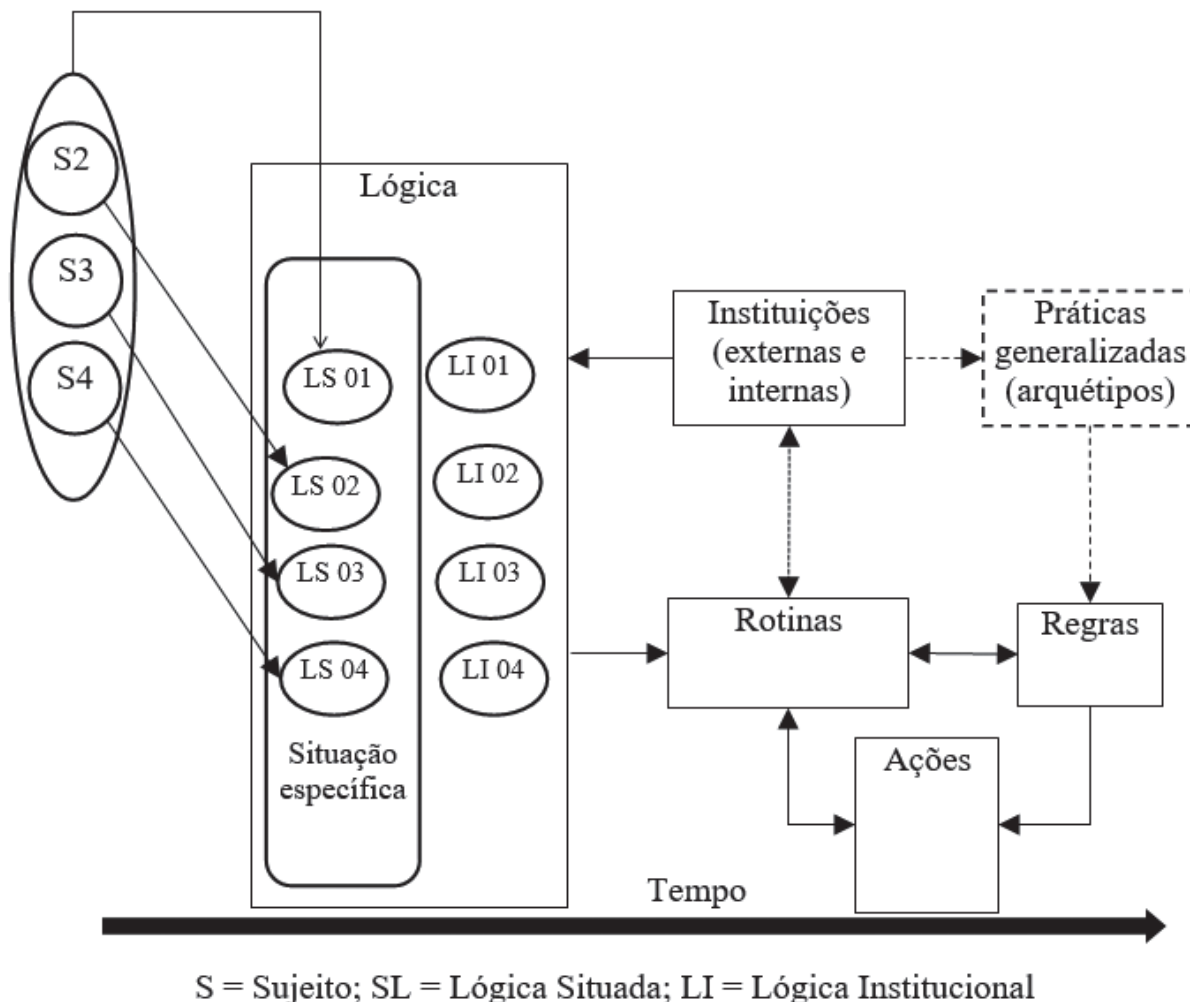


Figura 3 Processos de lógica
Fonte: Elaborado pelas autoras.

Na Figura 3 apresentada, S2, S3 e S4 são considerados indivíduos tomando parte em uma situação específica dentro da organização. Cada um pode apresentar sua LS2, LS3 e LS4, respectivamente. Esses indivíduos podem também apresentar uma lógica única juntos: LS1. Por conseguinte, tendo em conta lógicas diferentes, lógicas distintas seriam impostas. Além disso, incluir explicitamente “lógica” no modelo permite a discussão de LS e a distinção da “lógica institucional” discutidos na literatura NIS.

2.2 Aspectos Gerais do Departamento de Controladoria

Quando um departamento de controladoria é analisado,

é importante examinar suas funções; segundo Lunkes, Schnorrenberger, Gasparetto e Vicente (2009), embora a literatura seja um pouco confusa em relação a este assunto, as funções mais citadas são as de planejamento e controle, com ênfase para o papel do controlador, que deve possuir um caráter proativo na organização.

Após uma extensa revisão da literatura, Borinelli (2006) definiu uma Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC) compreendendo as seguintes funções: contábil, tributária, de controles internos, das finanças ou da tesouraria, gerencial, da gestão da informação, entre outras. Tal ECBC foi testada pelo autor sobre as 100 maiores empresas brasileiras e os resultados indicam que 77,27% delas dispõem de um departamento

chamado Departamento de Controladoria, sendo que alguns deles - apesar de não terem esse departamento *per se* - executam muitas das suas funções através de novos departamentos dentro da organização (Borinelli & Rocha, 2007).

Cruz (2009) adaptou a ECBC de Borinelli (2006) e testou no Brasil os 50 principais bancos. Achados demonstraram que funções tais como contabilidade corporativa, contabilidade fiscal, gerenciamento de informações e serviço de atendimento ao cliente externo tinham sido realçadas no estudo, apesar de funções como de risco, controle interno e finanças ainda não terem sido confirmadas como funções básicas do departamento de controladoria.

O estudo de Borinelli (2006) foi testado em nível nacional. Em nível internacional, a Federação Internacional de Contabilidade [*International Federation of Accounting*] (IFAC, 1998) elenca como funções da controladoria: planejamento, avaliação e controle das atividades, visando a assegurar o uso otimizado dos recursos organizacionais. Segundo Borinelli e Rocha (2007), alguns aspectos deveriam estar presentes sempre que os departamentos de controladoria existirem como um sistema de organização formal: sua missão, os seus objetivos, a sua posição hierárquica dentro da organização da empresa e a sua organização interna.

Segundo Boff et al. (2008), a missão do departamento de controladoria é a de ser um elo entre todas as áreas de uma organização e a missão organizacional. Alguns autores citam que a missão do departamento de controladoria é proteger a empresa, garantindo a otimização do resultado global (Catelli, Guerreiro, & Pereira, 2001). Frezatti, Rocha, Nascimento e Junqueira (2009) mencionam:

A missão do departamento de controladoria busca a eficiência em relação aos objetivos tanto internos quanto externos, para a disponibilidade da informação financeira e econômica a todas as partes interessadas [...], esforçando-se para o equilíbrio do monitoramento nas suas relações; para a coordenação de processos de gerenciamento - do planejamento estratégico e operacional até o controle do orçamento. (p. 26)

Além de sua missão, o departamento de controladoria tem objetivos específicos. De acordo com Almeida et al. (2001, p. 372), “os objetivos da controladoria, em conformidade com a missão, são: i) promoção da eficácia organizacional; ii) garantia da viabilidade da gestão econômica; iii) promoção da integração das áreas de responsabilidade”.

Com relação à posição hierárquica do departamento de controladoria dentro do organograma da empresa, pode ser apresentado como departamento de linha, participando ativamente nas decisões, ou como uma equipe de apoio

nos processos de decisão (Borinelli & Rocha, 2007). Sobre a organização interna do departamento de controladoria, ela existe dentro da organização através da interpretação da atividade e função, sendo o controlador o profissional responsável pelo departamento de controladoria (Borinelli & Rocha, 2007).

Outros estudos (Anthony & Govindarajan, 2004; Roehl-Anderson & Bragg, 1996) sugerem que uma das principais funções de um departamento de controladoria é o fornecimento de informações de contabilidade gerencial. Frezatti, Carter e Barroso (2014) indicam que a falta de gerenciamento de informações de contabilidade pode induzir a organização para a formulação de discursos gerenciais sem embasamento, além de focar em questões operacionais diárias. Kirch, Lima e Terra (2012) enfatizam que as informações contabilísticas não são exclusivamente relacionadas à sua natureza e ao seu conteúdo, mas também com à sua natureza temporal.

Cavalcante, Luca, Ponte e Gallon (2012) afirmam que, considerando aspectos internacionais da contabilidade, é importante que o departamento de controladoria abrace as práticas modernas. De acordo com Robalo (2014), as pressões externas e internas que podem causar qualquer impacto para um departamento de controladoria deveriam ser consideradas ao longo do tempo, e não só durante a fase inicial do processo de mudança. Neitzke, Voese e Espejo (2014) demonstram associações recorrentes entre variáveis tanto no ambiente interno quanto externo, comportamento de organização dos membros e cultura organizacional; portanto, a última é evidenciada através de instituições internas e externas.

Granlund (2001) realizou um estudo sobre mudanças na contabilidade gerencial e afirma que sistemas de contabilidade gerencial são resistentes quanto a mudanças, independentemente de pressões externas. O autor concluiu que, em qualquer processo de mudança, os fatores humanos, institucionais e econômicos ficam emaranhados.

Nor-Aziah e Scapens (2007) estudaram uma empresa do Governo da Malásia, que introduziu práticas gerenciais privadas: concluíram que qualquer processo de mudança é construído por meio de interações gerenciais operacionais e contábeis, misturando confiança, resistência e poder.

Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008) testaram a aplicabilidade do modelo de Burns e Scapens (2000) para a avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. Os autores sugeriram o modelo como uma referência conceitual para os processos de mudança de sistema de contabilidade gerencial.

Boff et al. (2008) analisaram o processo de insitucionalização do departamento de controladoria sobre hábitos e rotinas em empresas no estado de Santa

Catarina, identificando o indivíduo como o papel principal no processo de institucionalização de hábitos e rotinas dentro de pessoal do departamento de controladoria.

Busco et al. (2007) salientam que o processo de mudança na contabilidade gerencial pode ser implementado gradualmente, rejeitado ou aceito. Em nosso estudo, o processo de mudança foi rejeitado.

Este estudo objetiva compreender a implementação de um departamento de controladoria dentro do modelo de Bogt e Scapens (2014) como um mecanismo de observação

empírica para investigar lógicas (como lógicas locais) que impediram a sua execução.

As racionalidades são lógicas locais que permitem alterar as rotinas e dessa forma atuar sobre as regras e nas ações, no entanto, as rotinas e regras continuam como meio materializar as ações (Bogt e Scapens, 2014). Através da literatura em contexto, esta pesquisa sugere lógicas divergentes compartilhadas durante a mudança organizacional que resultam em conflito e resistência.

3. ESTRATÉGIAS METODOLÓGICAS

Normas, rotinas e instituições não são sugeridas como variáveis empíricas, a fim de que possam ser objetivamente medidas. Algumas objetividades podem ser especificadas nos manuais de procedimento, por exemplo. Além disso, rotinas e instituições são ferramentas úteis teóricas, uma vez que facilitam a interpretação da ação observável (Burns & Scapens, 2000).

Quando o fenômeno específico a ser estudado só pode ser capturado por meio de observação ou interação, um método de estudo de caso se torna adequado (Martins & Theóphilo, 2007). Segundo Yin (2001), um único estudo de caso é aceitável sempre que confirmar uma proposta teórica anteriormente formulada.

No que diz respeito aos aspectos epistemológicos e ontológicos, este trabalho depende da interpretação. Portanto, será realizado um estudo de caso interpretativista em uma organização industrial que pretendia implementar um departamento de controladoria; no entanto, por certo tempo não obteve sucesso. A perspectiva interpretativista é um dos quatro paradigmas utilizados na análise

organizacional identificados por Burrell e Morgan (1979). Além da perspectiva interpretativista, o estudo pode ser considerado exploratório, *ex post facto*, explicativo, transversal e em ambiente de campo (Cooper & Schindler, 2011).

3.1 Especificação do Campo de Investigação

A empresa não obteve sucesso na sua tentativa de implementar um departamento de controladoria e, por conseguinte, selecionado; a sua sede está localizada no estado do Paraná e pertence ao segmento da indústria mecânico-metalúrgica. Por mais de 60 anos, ela cresceu, estendeu seus mercados, desenvolveu projetos de ponta e abriu filiais no estado de Santa Catarina.

A empresa não obteve êxito temporariamente na sua tentativa de implementar um departamento de controladoria. Atualmente, algumas práticas de controladoria foram adotadas através da terceirização. A Figura 4 representa a organização da empresa e a sua estrutura organizacional.

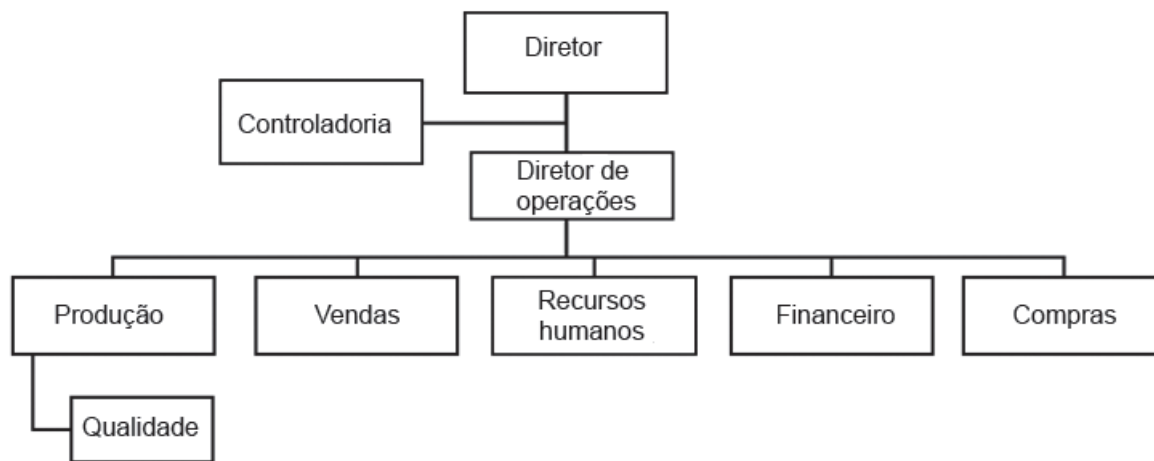


Figura 4 Organograma
Fonte: Elaborado pelas autoras.

A estrutura da empresa é de certa forma mínima e o diretor de operações é responsável tanto pela filial de Santa Catarina, quanto pela matriz.

Para desenvolver a pesquisa, foi necessário identificar as categorias de análise estabelecidas em conformidade com Bogt e Scapens (2014). Por se tratar especificamente da implementação de um departamento de controladoria,

também foram investigadas as categorias Departamento de Controladoria e Controlador (Borinelli & Rocha, 2007).

A construção da pesquisa conduz ao desenvolvimento de entrevistas cruzadas com outras técnicas, como a análise documental e de observação do ambiente (Eisenhardt, 1989; Yin, 2001) (Tabela 1).

Tabela 1 Construto da Pesquisa

Categorias	Definição constitutiva	Perguntas	Autores
Departamento de controladoria	Um sistema de organização formal com atividades de rotina diárias e a sua própria cultura organizacional. Aspectos apresentam: sua missão, seus objetivos, sua posição hierárquica dentro do organograma e sua organização interna.	1-5	Boff et al. (2008); Borinelli (2006); Borinelli e Rocha (2007); Cavalcante et al. (2012); Frezatti et al. (2009); Guerreiro et al. (2008).
Controlador	O profissional responsável pelo departamento de controladoria.	6-8	
Instituições (externas e internas)	As externas são entendidas como a maneira correta de pensar, que vão além de organizações, por exemplo, valores e códigos de grupos profissionais específicos, como engenheiros e contabilistas, enquanto as internas representam os valores e códigos compartilhados pelos mesmos engenheiros ou contabilistas, por exemplo. Especificamente o ambiente interno remete à análise da manifestação da cultura organizacional.	9	Bogt e Scapens (2014); Burns e Scapens (2000); Busco e Scapens (2011); Busco et al. (2007); Granlund (2001); Scapens e Roberts (1993).
Lógica	Este novo elemento mostra a ação deliberada do ator organizacional, sua forma de pensar.	10-13	
Regras	Declarações formais de procedimentos.		
Rotinas	Procedimentos em uso.		
Ações	O Resultado. As regras e rotinas não são ações <i>per se</i> , mas têm o potencial de formatar a ação.	14	

Fonte: Elaborado pelas autoras.

Após a apresentação do construto de pesquisa, e ainda em conformidade com Yin (2001), o desenvolvimento de um estudo de caso requer um protocolo como se segue: (i), planejamento, produção e publicação de uma carta de convite à empresa selecionada, desenvolvimento de protocolos de estudo de caso, definição de agenda de pesquisa; (ii) coleta de dados (observação do ambiente da empresa), pesquisa documental, entrevistas semiestruturadas com foco delimitado; (iii) análise dos dados, referência cruzada (pesquisa documental e entrevistas), análise do discurso; (iv) conclusão, análise de diferentes lógicas considerando o modelo de Bogt e Scapens (2014).

3.2 Fontes de Dados

O estudo foi realizado através de um estudo de caso interpretativista. O procedimento de coleta de dados é descrito da seguinte maneira: (i) análise documental

- publicado no *site* da empresa e outros de natureza semelhante, tais como os manuais e os memorandos internos emitidos disponibilizados pela empresa; (ii) entrevistas semiestruturadas - diretores, gerentes de departamento relacionado à controladoria e mais pessoal relevante; (iii) observação direta - dentro de instalações da empresa.

3.3 Pesquisa

O primeiro contato com a empresa aconteceu em agosto de 2014, através do controlador que tinha recebido a carta convite e foi transmitido para o Conselho de Administração. Uma vez aprovada, a primeira visita aconteceu em outubro de 2014. Na época, o controlador já não trabalhava na empresa e o gerente de operações efetuava os procedimentos.

As entrevistas com os sujeitos selecionados para participar do estudo aconteceram nos meses de outubro

de 2014, dezembro de 2014 e fevereiro de 2015. O objetivo era entrevistar as pessoas que participaram ativamente da implementação do departamento de controladoria. Foram selecionadas apenas três pessoas, pois alguns funcionários envolvidos no processo foram desligados da empresa, inclusive o controlador. Assim, foram entrevistadas duas pessoas na organização e o controlador - contatado fora da organização e aceitando gentilmente o convite para participar da entrevista - totalizando três pessoas.

Observações sobre o ambiente da empresa, bem como entrevistas semiestruturadas focadas e a pesquisa

documental, foram então realizadas. Poucos documentos tinham sido disponibilizados para análise: declaração de renda mensal de 2013, contas a pagar e a receber, *cockpit* de vendas. Eles foram considerados suficientes para a análise deste estudo.

Segundo Yin (2001), entrevistas semiestruturadas focadas são processadas em um curto período de tempo dentro de uma abordagem informal e de acordo com as perguntas pré-estabelecidas. Maiores detalhes sobre os procedimentos de entrevista estão na Tabela 2.

Tabela 2 Procedimentos da entrevista

Entrevistado	Cargos	Localização da entrevista	Entrevistas (n)	Data da entrevista	Duração da entrevista (h)	Validação dos dados
S2	Diretor de operações	Na empresa	2	30/10/2014 10/12/2014	1 2	E-mail
S3	Controlador	Fora da empresa	1	12/02/2015	3	E-mail
S4	Analista financeiro	Na empresa	2	10/12/2014 18/02/2015	3 1	E-mail

Fonte: Elaborado pelas autoras.

Depois de realizadas, as entrevistas foram transcritas e validadas com os entrevistados via e-mail. Em seguida, foi realizada uma análise do discurso (AD) na qual foram identificadas quais mensagens seriam objeto desta análise (Pêcheux, 2001).

Caregnato e Mutti (2006), de acordo com M. Pêcheux (1938-1983), preconizam que o *corpus* da Análise do Discurso Francês (doravante também AD) ser constituído pela seguinte fórmula: ideologia + história + idioma. A ideologia é entendida como um sistema de ideias que constitui representação, a história representa o contexto social e histórico e a língua refere-se à materialidade do texto, gerando “pistas” sobre significados destinados pelo sujeito. Esta fórmula é utilizada como padrão para

este trabalho e, por conseguinte, a leitura dos textos que compõem o objeto de análise da pesquisa foi realizada para a posição discursiva do sujeito - socialmente legitimado pela união do social, da história e da ideologia - produzindo significados. Segundo Caregnato e Mutti (2006), AD trabalha com o sentido do discurso - não traduzida, mas produzidos - e preocupa-se com a compreensão dos significados manifestados pelos sujeitos em seus discursos.

Com relação às questões éticas pertinentes às ciências sociais, todos os dados da análise documental, entrevistas e observações diretas foram mantidos em segredo. Nenhuma informação foi compartilhada entre os funcionários entrevistados e os nomes dos participantes, assim como da organização, foram omitidos.

4. ESTUDO DE CASO

4.1 Apresentação de Provas Empíricas

As informações mais relevantes, reunidas em conformidade com o protocolo do estudo de caso, são como a seguir: informação do *site* da empresa sobre a sua origem, missão, valores, produtos fornecidos, quotas de mercado e tais foram analisados primeiro. A empresa possui uma missão bem definida, uma gama de produtos

diferenciadas e marca forte no seu segmento. Em segundo lugar, documentos disponibilizados pela empresa foram analisados, tais como relatórios financeiros diários e mensais. Alguns foram considerados mais relevantes, como relatórios de faturamento, relatório diário de pedidos feitos, pedidos por fechar, o fluxo de caixa. Em relação aos relatórios mensais, destaca-se o uso da demonstração do resultado (DR) e do balancete, ambos com análises

em relação ao mês e ano anterior.

Todos os relatórios e alguns gráficos complementares do Excel foram prontamente disponibilizados. Uma observação mais detalhada com relação às instalações demonstraram um ambiente de trabalho afável reforçado por resultados da entrevista.

Uma vez ocorrido o primeiro passo para a coleta de dados, foram realizadas entrevistas com perguntas mais específicas buscando uma compreensão profunda dos

temas selecionados. Para isso, entrevistas com o diretor de operações, e com as pessoas relacionadas à tentativa de processo de implementação do departamento de controladoria, foram realizadas.

A análise do documento, observações diretas e entrevistas foram executadas de setembro de 2014 até fevereiro de 2015. A Tabela 3 ilustra o pessoal diretamente relacionado ao processo de implementação da controladoria.

Tabela 3 *Sujeitos da pesquisa*

Indivíduo	Posição	Tempo de serviço	Gênero	Nível educacional
S1	Entrevistador		F	Mestre em Contabilidade
S2	Diretor de operações	Desde dez. 2013	M	Pós-graduado
S3	Controlador	Dez. 2013 - set. 2014	M	Pós-graduado
S4	Analista financeiro	Desde jul. 2014	F	Pós-graduado

F = feminino; M = masculino.

Observação: Todos os indivíduos tinham entre 25 e 35 anos de idade.

Fonte: Elaborado pelas autoras.

Todas as entrevistas foram realizadas individualmente entre o entrevistador (S1) e apenas um outro inquirido (S2, S3 e S4). As respostas dadas por qualquer um deles não foram - em qualquer momento durante ou antes das entrevistas - comunicadas a outro entrevistado; desta forma, as respostas ocorreram independentemente. Enquanto S2 e S4 tiveram suas entrevistas dentro da empresa, a de S3 ocorreu fora da empresa, já que ele/ela estava desligado.

Uma vez que as pessoas foram identificadas, o ponto de partida das entrevistas foram perguntas sobre o que era controladoria. Como ponto de partida, as perguntas foram feitas para S2 em relação ao que era o departamento de controladoria. O objetivo desta questão é a confirmação da existência do departamento de controladoria em uma empresa (perguntas 1-5).

[1] S1 - Pergunta 1: O que é controladoria?

[2] S2 - O que é controladoria para você?

[3] A mesma pergunta foi feita para S3, seguindo a sua resposta:

[4] S3 - Controladoria é o departamento que informa a administração sobre todos os desempenhos nos aspectos ligados à organização: pessoal, contabilidade e outras variáveis que formam todo o negócio.

[5] Continuando as perguntas, outras características também foram encontradas quando, tanto para S2 quanto para S3, foram feitas perguntas sobre o departamento de controladoria estar ou não preocupado com os custos da organização.

[6] S1 - Pergunta 2: O departamento de controladoria está preocupado com os custos da organização?

[7] S2 - Sim, todos os custos foram analisados e um resultado mínimo foi sempre esperado. Sempre que foi negativo, houve dois problemas: ou de mercado ou de custo; um problema dentro do mercado ou o desperdício, por exemplo. Houve muitas perdas nos últimos três anos na empresa.

[8] S3 - A empresa tinha os seus objetivos e o controlador tinha de realizá-los, portanto, verificar custos.

[9] Analisando as respostas de S2 e S3, percebe-se o foco em áreas de custo, tentando otimizar os resultados dentro da organização. Buscando um melhor desempenho, o departamento de controladoria necessita de dados e informações; portanto, foram questionados quanto à utilidade e à coleta dos mesmos.

[10] S1 - Pergunta 3: Como a controladoria obtinha as informações? Pergunta 4: Elas eram úteis?

[11] S2 - Todas as informações estavam no sistema da empresa. Com as informações produzidas pelo departamento de controladoria, alguns clientes foram dispensados devido à fraca margem de lucro. A informação foi sempre importante, no entanto, por vezes não muito útil devido ao tempo, uma possibilidade de compreender melhor as coisas.

[12] S3 - Após o fechamento mensal de contabilidade e com as informações produzidas, os indicadores foram criados. A informação foi útil e a qualidade da informação variada; seja muito útil, não muito útil ou nem um pouco útil, geralmente em relação às diferenças em termos de confiabilidade dos novos controles (baixo) e dos antigos (alta).

[13] S1 - Pergunta 5: A empresa tem um sistema

de Planejamento de Recursos Empresariais (PRE)? O controlador usava-o?

[14] S2 - Sim, tem sido usado por mais de seis anos.

[15] Como a existência do escritório de controladoria foi estabelecida, o seu perfil foi questionado no sentido de cumprir as exigências da empresa (perguntas 6-8). S2 e S3 foram questionados.

[16] S1 - Pergunta 6: Quais foram as funções desempenhadas pelo controlador da empresa?

[17] S2 - A produção de muitos relatórios para gerenciamento de custos, relatórios financeiros e de contabilidade diários e mensais, controle financeiro de tecnologia da informação (IT) suporte e departamento de recursos humano (RH).

[18] S3 - Basicamente, financeiro, de controladoria, TI e de contabilidade. Ele também era contabilista da empresa e foi responsável pelos impostos. Não era uma estrutura ideal; o melhor seria ter um controlador e um contabilista trabalhando juntos, que era o objetivo da administração.

[19] Analisando as repostas de S2 e S3, algumas características do perfil de controladoria podem ser observadas. Outras questões foram feitas a S2.

[20] S1 - Pergunta 7: O controlador era conhecedor do Excel?

[21] S2 - Sim. Habilidade obrigatória para essas posições. Excel avançado.

[22] S1 - Pergunta 8: O controlador era proficiente no sentido de normas internacionais de contabilidade?

[23] S2 - Neste caso, sim; o controlador veio de operações multinacionais. Não é obrigatório, no entanto.

[24] A seguinte pergunta foi formulada com a intenção de compreender as instituições internas e externas dentro do processo de mudança da organização.

[25] S1 - Pergunta 9: Houve resistência devido ao apego aos modos de pensar e de agir incorporada em rotinas e instituições existentes?

[26] S2 - Sim. A regra de executar tarefas do mesmo jeito tornou o processo difícil. Muitos gestores entravam e saíam, cada um desejava coisas da sua forma e nada funcionou.

[27] S3 - Sim. A empresa tinha os padrões de protocolo (a partir de uma área para outra) com assinaturas e carimbos, substituída pela ferramenta de produtividade do Google. Simples questões começaram a ser resolvidas mais rapidamente com uma grande redução de uso de e-mail. O Outlook foi eliminado; portanto, quando surgiu a necessidade de substituição - seja de equipamento ou pessoal - as informações tinham sido armazenadas nas nuvens, e não em máquinas. Outras alterações ocorreram na contratação de pessoal, implementando uma nova regra: sempre que alguém fosse contratado deveria haver

disponibilidade anterior sobre instalações e equipamentos.

[28] As seguintes questões (10-13) foram formuladas com relação às lógicas dos entrevistados.

[29] S1 - Pergunta 10: Como o departamento de controladoria começou a existir?

[30] S2 - Ele surgiu como consequência da necessidade de saber o que estava acontecendo. Antes de dezembro de 2013, ele não existia para o proprietário; não acreditavam que era importante. Os sistemas de controladoria vieram primeiro, uma auditoria para resultar em análise de custos. Depois de seis a oito meses, mais relatórios consolidados tinham surgido.

[31] S3 - Através da contratação de um controlador, em vez de um revisor de contas.

[32] S4 - Desde o nascimento de uma empresa, a necessidade de um controlador é primordial.

[33] S1 - Pergunta 11: Houve alguma resistência formal sobre conflitos de interesse com relação às alterações?

[34] S2 - Muito, especialmente no que se refere à falta de competência.

[35] S3 - Houve resistência formal para ambos os conflitos de interesse e devido à falta de competência. A última apareceu através de conflitos no seio da empresa, muito devido a puro narcisismo, porque todos querem destacar seus melhores ângulos. Por isso, algumas áreas nunca haviam trabalhado com indicadores que podem ser, muito frequentemente, uma realidade negligenciada dentro de um setor da empresa. Por conseguinte, algumas áreas criavam resistências e críticas às aceitações do indicador. Áreas com bons resultados no cumprimento de seus deveres não mostraram resistência.

[36] S1 - Pergunta 12: Qual é a função de um gestor na organização?

[37] S2 - Na gestão, o mais importante é a criação de indicadores. A gestão é semelhante ao voo: o gestor precisa de um *cockpit* capaz de fornecer tudo o que precisa para ser piloto da empresa.

[38] S3 - O gestor precisa transmitir os objetivos da administração em microatividades, visando à realização dos seus objetivos.

[39] S1 - Pergunta 13: Por que o departamento de controladoria não foi mantido dentro da empresa?

[40] S2 - Devido à necessidade de atualização fiscal e a empresas especializadas no domínio. A questão importante é que a controladoria por um terceiro mantém a mesma qualidade, porém mais atualizada. O custo da controladoria por terceiros não é sempre inferior; além disso, penso que a cultura das pessoas foi o principal fator que impediu a evolução da controladoria na empresa.

[41] S3 - Quando a controladoria estava sendo implementada houve alterações quanto à produção de recompensas e os trabalhadores entraram em greve. Para

resolver isso, houve uma reunião entre o sindicato e os diretores da empresa, sem acordo. Após o quinto dia de greve, as negociações foram interrompidas, estendendo a greve para mais de trinta dias. A experiência do sindicato causou interferência, embora eu não creia que tenha sido crucial. O desejo por alguma resposta, fosse um “sim” ou “não”, pode ter influenciado na implementação de um departamento de controladoria. A necessidade dessa resposta não deve ser exigida pela força, mas pela análise de risco e os seus resultados no processo de tomada de decisão. O gerenciamento é um processo contínuo e humilde.

[42] S4 – Pelo tamanho da empresa, ficou fora de controle. Também pela quantidade de informações, nós as tivemos, mas não havia ninguém para analisá-las. O modo de pensar das pessoas também influenciou nas mudanças.

[43] A seguinte pergunta foi formulada com a intenção de analisar as regras, rotinas e ações, antes e após o processo de mudança ser concluído.

[44] S1 - Pergunta 14: Como você poderia caracterizar a empresa, antes e após o departamento de controladoria, tendo em consideração o ambiente da empresa e os controles estabelecidos?

[45] S2: Antes da implementação de um departamento de controladoria, a empresa trabalhou conforme o proprietário ditava. Depois, os controles foram usados para orientá-la; foi um momento muito importante para estabelecê-los. Controles diários e mensais foram criados. A partir de relatórios diários nós usamos relatórios de faturamento, relatórios diários de pedidos em espera, pedidos não preenchidos e o fluxo de caixa. Mensalmente, uma declaração de rendimento e de balanço, ambos analisados em comparação aos meses e anos anteriores. Todos os relatórios podem ser emitidos por setores. Temos aqui o setor de caldeiraria, oxicorte, corte e dobra.

[46] S3 - Antes, a contabilidade voltava-se para impostos e faturas; depois, todos os indicadores necessários vieram da implementação da declaração de rendimento e da plataforma visual. Alguns relatórios foram criados, tais como: agendamento de fechamento de contabilidade, período de coleta médio e prazo médio de pagamento. O tempo entre a emissão de uma fatura de compra do produto, a recepção na empresa e a entrada de tal fatura começou a ser controlado, a fim de garantir informações mais precisas no fluxo de caixa da empresa. O controle mais efetivo resultou em uma melhoria significativa sobre os relatórios de fluxo de caixa. Todos os controles foram discutidos em uma reunião mensal, dividida em pequenos segmentos e que durava dia todo. Foram apresentados os objetivos e um plano de ação foi definido. A pessoa responsável por ela deveria apresentar os resultados dentro

de um mês. Esses resultados não foram sempre uma solução para um problema. A solução em si foi sempre um consenso entre o controlador, Diretor Executivo (CEO) e gestão.

[47] S4 - Após a execução de um departamento de controladoria, seguiu-se a redução de custos, os melhores benefícios do pessoal. Hoje em dia, as pessoas são capazes de executar as suas funções dentro de seus departamentos. Alguns foram dispensados. O controle de pagamento melhorou substancialmente.

4.2 Discussão do Estudo de Caso

Nesta seção, o modelo estendido de Bogt e Scapens (2014) aparece como uma ferramenta útil para compreender um contexto específico: a lacuna na implementação de um departamento de controladoria.

4.2.1 Departamento de controladoria.

Como ponto de partida, as perguntas foram feitas para S2 sobre o que era controladoria. O objetivo desta questão é a confirmação da existência de um departamento de controladoria na empresa. S2, respondendo à questão relativa às definições de controlar, levantou a questão sobre a existência real de um departamento de controladoria na empresa ([2]).

Certas dúvidas quanto às definições de controladoria são comuns. Lunkes et al. (2009), analisando as funções/posições de controladoria em relação às obras publicadas no Brasil, Alemanha e Estados Unidos da América falam que há trabalhos que definem tais termos de maneira ininteligível, mencionando os pontos de vista contraditórios e referências controversas, situação difícil para o leitor. Sobre as normas internacionais, o IFAC (1998) define como o controle de funções o planejamento, avaliação e controle das atividades de forma a garantir a adequada utilização dos recursos.

A mesma pergunta foi feita para S3 ([1]). S3 apresentou características com as quais Borinelli e Rocha (2007) concordam: quando o escritório de controladoria existe formalmente dentro das empresas, enfatiza o planejamento, orçamento e emissão de relatório de desenvolvimento e de análise - em curto e em médio prazos ([4]). Por conseguinte, devido a essa resposta, pode-se concluir que havia um departamento de controladoria para um dos principais deveres dos escritórios de controladoria, que é o processamento de informações de gerenciamento contábil (Anthony & Govindarajan, 2004; Roehl-Anderson & Bragg, 1996).

Buscando um melhor desempenho, o departamento de controladoria necessita de dados e informações; portanto, foram questionados quanto à utilidade e à coleção dos mesmos ([11], [12]).

Os sujeitos da pesquisa, quando perguntados sobre a utilidade do controle das informações, apresentaram diferentes pareceres:

S2. Nem toda a informação é útil, no entanto, todas elas são importantes.

S3. Todas as informações disponíveis do sistema são úteis.

S4. Houve muita informação e ninguém para analisá-los.

Informações confiáveis de alta qualidade podem perder a sua utilidade para as decisões se não publicadas dentro do período correto (Kirch et al. 2012). A informação foi sempre importante, no entanto, por vezes não muito útil devido ao tempo, uma possibilidade de compreender melhor as coisas. ([11]).

4.2.2 Controlador.

Quando a existência do escritório de controladoria foi estabelecida, o seu perfil foi questionado no sentido de cumprir as exigências da empresa. Roehl-Anderson e Bragg (1996) define o controlador não como o capitão do navio, o CEO, mas como o diretor navegação, responsável pelos instrumentos de navegação. S2 e S3 foram questionados.

Em relação aos resultados relacionados aos conhecimentos de ERP e TI necessários, os mais valiosos sistemas integrados são Sistemas Aplicativos e Produtos (SAP) e Microsiga Protheus, respectivamente, a respeito da operação, gerenciamento e níveis estratégicos ([17], [18]) A ferramenta mais necessária, contudo, não obstante o fator anterior, foi o Excel (Lunkes et al., 2009) ([13]-[15]).

De acordo com as respostas de S2, o controlador cumpria com as necessidades da empresa e tinha uma abordagem proativa para a organização, e não simplesmente um informativo. Lunkes et al. (2009) sugerem que uma abordagem proativa é importante para cumprir os requisitos de controlador e funções dentro de uma organização ([23]).

Mais evidências sobre as funções do departamento de controladoria podem ainda ser encontradas, tais como controle interno (Borinelli & Rocha, 2007) ([17], [18], [21]).

4.2.3 Instituições (externas e internas).

Os indivíduos que participam nas entrevistas são S2, S3 e S4. Quando perguntado sobre a resistência devido à maneira de pensar e agir, eles responderam positivamente, demonstrando que a cultura pode ser classificada como uma instituição interna (Boff et al., 2008). Embora as respostas mencionem instituições internas, as empresas são também afetadas pelas instituições externas (Granlund, 2001).

Quanto à instituição, seja interna ou externa, devido à sua experiência, o programa de prêmio da empresa não está diretamente relacionado aos resultados da empresa. A empresa tentou promover ajustes, gerando conflitos devido a um gerenciamento diferente das lógicas dos diretores e funcionários (Granlund, 2001). Sindicatos foram um exemplo de instituições externas.

Neitzke et al. (2014) estabelecem que a maioria dos autores utilizam uma abordagem empírica quando da realização dos estudos sobre cultura organizacional. Uma vez que a abordagem empírica é uma técnica de investigação adequada para a cultura organizacional, conclusões relativas à interferência daquela cultura de controlar rotinas e funções são um fator relevante que deve ser considerado uma constante impedindo o problema mencionado nas entrevistas ([40]-[42]).

Sobre o papel da cultura no processo de institucionalização, Busco e Scapens (2011) reforçam a importância cultural no sentido de uma abordagem de mudança organizacional. Segundo os autores, a cultura ganha validação interna enquanto favorece a diminuição da ansiedade com relação ao “novo” e ganha a validação externa através de um controle confiável para tarefas do elemento organizacional. De acordo com Busco e Scapens (2011, p. 347), é através desse processo que a cultura organizacional (ou “esquemas” organizacionais comuns) consegue(m) sua estabilidade. Assim quando se revelar bem-sucedida e fornecer aos agentes com um sentido de segurança psicológica, emerge um sentimento de confiança que preserva as suas características institucionalizadas através do tempo e do espaço.

Conforme Robalo (2014) as dificuldades durante um processo de mudança podem surgir porque as rotinas e instituições estabelecidas são desafiadoras ou porque não são seguidas. Para resolver essa questão as mudanças precisam acontecer de forma gradativa, de maneira menos desafiadora, para que as mudanças possam ser absorvidas aos poucos no ambiente empresarial, sendo este caracterizado por uma cultura bastante forte. A questão do fator tempo, proposto no modelo ajustado de Bogt e Scapens (2014) possui primordial importância, onde as mudanças precisam acontecer de maneira mais gradativa.

4.2.4 Lógica.

Em conformidade com a revisão da literatura aqui apresentada, a lógica permite que os elementos racionalizem as suas escolhas, independentemente da conclusão da ação. Diferentes lógicas têm sido identificadas em relação às informações recolhidas pelo departamento de controladoria. Essas lógicas provaram ser um obstáculo para a realização de uma ação. Isso representa apenas uma

situação específica, com indivíduos específicos; no entanto, é possível ter várias situações específicas simultaneamente, embora difícil de ser explicado especificamente (Bogt & Scapens, 2014).

Diferentes lógicas podem já ter sido observadas mesmo antes do início do departamento de controladoria da empresa: divergências em relação aos propósitos, objetivos e a não-implementação do controlador. O motivo fica evidente na seguinte frase: “muitos gestores já passaram, cada um com sua própria maneira - e nada funcionou”. Assim, o escritório de controladoria foi uma alternativa a ser considerada. Portanto, o controlador parecia somente outra alternativa. O objetivo de um departamento de controladoria era embasado na “necessidade de substituir o contabilista”, “necessidade de saber o que estava acontecendo na empresa”; diferentes lógicas são observadas quanto ao objetivo real de um departamento de controladoria dentro da organização (Almeida et al., 2001).

A partir de discursos anteriores ([30]-[32], [34], [35], [37], [38], [40]-[42]), tornou-se claro que houve resistência contra as alterações, seja por conflitos de interesse, falta de competência ou mesmo apego à empresa anterior, formas de pensar e de executar funções (Bogt & Scapens, 2014; Burns & Scapens, 2000; Granlund, 2001; Scapens & Roberts, 1993).

Este caso tem evidenciado aspectos de lógica, tais como: ausência de rotinas, aumento da incerteza nas tarefas (Bogt & Scapens, 2014), hierarquia e poder dentro dos departamentos (Scapens e Roberts, 1993) e a falta de confiança no departamento de controladoria levando a serviços de consultoria terceirizados. De acordo com Granlund (2001), a falta de confiança nos resultados de terceiros contratados e a falta de tempo para fazer isso impediu a construção dessa confiança. Esses são apenas alguns aspectos evidentes associados às alterações já institucionalizados (como cortes nos dividendos dos lucros). Por conseguinte, aqueles aspectos foram determinantes nesta análise, resultando na falha da execução do departamento de controladoria (Busco et al., 2007).

O modelo estendido de Bogt e Scapens (2014) mostra que essas diferentes lógicas causaram conflito. Grandes grupos imporão novas regras e rotinas resultando em greves prejudiciais, especialmente para o escritório de controladoria.

De acordo com o modelo de Bogt e Scapens (2014), muitas contradições da lógica têm sido observadas, gerando ansiedade e estresse que podem ter contribuído para a não execução do escritório de controladoria dentro da organização. A sugestão para o modelo estendido de Burns e Scapens (2000) é bastante importante para

a compreensão e o desenvolvimento deste estudo. (Guerreiro et al., 2008).

4.2.5 Regras, rotinas e ações.

No que diz respeito às normas, uma sequência de instruções compreensíveis para executar funções em departamentos (manuais) não foi verificada; sobre as rotinas, excesso de protocolos entre departamentos. Substituindo protocolos, uma ferramenta de produtividade da empresa Google foi implementada, promovendo comunicação mais clara entre departamentos. Quanto à controladoria, algumas rotinas foram gradualmente desenvolvidas: emissão de relatório mensal e diária, reuniões mensais, melhor controle de custos e descarte de clientes não rentáveis.

Depois de uma breve análise do ambiente anterior para implementação da controladoria, alguém pode inferir que ela era regida principalmente pela intuição do proprietário ([45]). Posteriormente, vários relatórios têm sido adicionalmente utilizados ([45]-[47]). Quando a resposta de S2 é analisada ([45]), o parecer do proprietário vem das características do ciclo de vida da organização, onde se deriva das crenças e da forma como os parceiros raciocinam, especialmente no que diz respeito aos valores morais e pessoais relacionados ao negócio (Frezatti et al., 2014).

Mesmo depois de algum tempo da implementação da controladoria na empresa, a gestão comentou sobre a ausência de informações para gerenciar a empresa - a falta de um *cockpit* para “pilotar”, conforme mencionado anteriormente ([37]). Dentro desta analogia, a falta de um *cockpit* com todas as informações necessárias nos leva a compreender que o controlador não estava executando suas funções, “tornando disponíveis as informações necessárias para o capitão”. Nor-Aziah e Scapens (2007) concluíram que qualquer processo de mudança é construído por meio das interações das gestões contábil e operacional, misturando confiança, resistência e poder.

É importante, então, considerar o fator tempo, embora não mencionados pelo modelo estendido de Bogt e Scapens (2014). O curto período de tempo em que o departamento de controladoria esteve presente na empresa pode ser um dos fatores que contribuíram para a não realização do departamento de controladoria como uma instituição. Regras e rotinas precisam de tempo adequado para serem implementadas. Os gestores hoje em dia, além de relatórios contabilísticos, utilizam uma grande variedade de indicadores de desempenho, financeiros e outras modalidades para supervisionar os resultados dos negócios (Robalo, 2014). Portanto, as instituições internas e externas, bem como as diferentes lógicas, são claramente mencionadas durante as entrevistas,

destacando a utilidade do modelo estendido de Bogt e Scapens (2014) para a compreensão dos motivos que resultam no conflito na execução de um escritório de controladoria.

Teoricamente, novas discussões sobre Bogt e Scapens (2014) podem contribuir para reforçar a base teórica

apresentada. Algumas observações mais detalhadas seguem, menos especificamente, a fim de nos permitir detectar diferentes lógicas dos sujeitos. Os dados empíricos são bastante ricos, permitindo muitas observações, apesar do reduzido número de respostas selecionadas para análise.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise do contexto corporativo em todo o discurso dos entrevistados tem extrema importância para a compreensão deste estudo (Matthews, 2007). O objetivo foi cumprido, uma vez que o modelo de Bogt e Scapens (2014) permitiu a investigação das lógicas (como lógica local) para compreender a implementação de um departamento de controladoria que tenha sido malsucedida.

Respondendo à questão da pesquisa, a implementação de um departamento de controladoria pode ser entendida por meio do modelo de Bogt e Scapens (2014) com a observação da relação do modelo de elemento constante. Portanto, pode-se verificar se a implementação de um departamento de controladoria tem sido malsucedida dentro de uma organização específica devido a conflitos de diversas lógicas participantes, gerando resistências que podem ter interferido no prazo de tais processos de mudança, e devido ao curto espaço de tempo no qual tentou-se implementar o departamento dentro da empresa.

De acordo com o modelo de Bogt e Scapens (2014), muitas contradições na lógica têm sido observadas, gerando ansiedade e estresse que podem ter contribuído para a não execução do escritório de controladoria dentro da organização. A sugestão para o modelo estendido de Burns e Scapens (2000) é bastante importante para a compreensão e o desenvolvimento deste estudo.

Embora a proposição deste trabalho tenha sido investigar as diversas racionalidades como lógicas que impediram o processo de implementação, elas não podem ser vistas negativamente. Racionalidades divergentes podem causar conflitos e resistência em um processo de mudança, mas também podem incentivar este processo quando combinadas adequadamente com o elemento Tempo. Esses incentivos provêm tanto do ambiente interno quanto externo devido às várias relações do modelo de Bogt e Scapens (2014).

Assim, é possível que as racionalidades divergentes sejam o incentivo, pois mesmo que o departamento de controladoria, enquanto unidade administrativa, não tenha sido implementado na organização, algumas

funções da controladoria continuaram sendo exercidas, amparadas por uma empresa terceirizada de consultoria.

Embora seja apenas uma das funções desempenhadas pelo departamento de controladoria, os planejamentos fiscais a serem desenvolvidos não resultam em impactos em toda a organização e exige um profundo conhecimento da legislação atual; assim, a evasão fiscal pode ocorrer. Ter a mesma pessoa como um controlador e responsável por impostos não foi a escolha mais adequada. Por mais qualificado que o controlador/contabilista possa ser, ao executar ambas as funções, resultará num desvio do modelo ideal.

A decisão quanto a algumas funções de controladoria pode ser considerada uma inovação estratégica gerencial; no entanto, a empresa contratante não deve ser vista unicamente como um cliente; é fundamental considerar, em todos os momentos, as razões que resultaram em terceirização para todos os requisitos de controladoria que ainda deveriam ser preenchidos. Um departamento de controladoria como uma unidade administrativa tem a sua própria cultura e aspectos que precisam ser considerados para que não perca a sua essência.

A cultura e a experiência da empresa, como aqui observada, também sugerem a atribuição de controlar departamentos dentro da terceirização. Impactos poderão ocorrer quando as empresas acostumadas com os próprios padrões precisam se adaptar para incorporar novos padrões.

Independente de se tornar uma implementação, qualquer melhoria perceptível, seja momentaneamente útil ou não - ou, em última análise, tendo sido buscada ou não - é sempre bem-vinda. Como aqui mencionado por um dos entrevistados: há esperança, apesar de tudo.

A contribuição empírica deste estudo se baseia no fato de que ela apresenta aspectos racionais em que os gestores precisam de foco durante um processo de mudança a fim de atenuar resistências. Teoricamente, novas discussões sobre Bogt e Scapens (2014) podem contribuir para reforçar a base teórica apresentada.

Devido a alguns impedimentos, este estudo não inclui um profundo estudo de caso; no entanto, os resultados

da investigação demonstram o propósito do modelo de Bogt e Scapens (2014), de tal forma que está aberto a um exame complementar. Assim, na medida em que estudos futuros sejam feitos, sugere-se realizar uma

investigação mais profunda sobre as mudanças de rotinas e suas consequências para a ação, como resultado de lógicas, em conformidade com Bogt e Scapens (2014).

REFERÊNCIAS

- Almeida, L. B., Parisi, C., Pereira, C. A. (2001). Controladoria. In A. Catelli (Coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON* (2ª ed.) (pp. 367-382). São Paulo, SP: Atlas.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2004). *Management Control System* (11th ed.). Irwin, NY: Homewood.
- Berger, P. L., & Luckmann, T. (1967). *The social construction of reality: a treatise in the sociology of knowledge*. New York, NY: Doubleday Anchor Book.
- Boff, M. L., Beuren, I. M., Guerreiro, R. (2008). Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do estado de Santa Catarina. *Organizações & Sociedade*, 15(46), 153-174.
- Bogt, H. J. (2008). Management accounting change and new public management in local government, a reassessment of ambitions and results: an institutionalist approach to accounting change in the Dutch public sector. *Financial Accountability & Management*, 24(3), 209-241.
- Bogt, H. J., & Scapens, R.W. (2012). Performance management in universities: effects of the transition to more quantitative measurement systems. *European Accounting Review*, 21(3), 451-497.
- Bogt, H. J., & Scapens, R. W. (2014). Institutions, rationality and agency in management accounting: rethinking and extending the Burns and Scapens' framework. Recuperado de http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2464980.
- Borinelli M. L., & Rocha W. (2007). Práticas de controladoria: um estudo nas cem maiores empresas privadas que atuam no Brasil. *Anais do 7º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 301.
- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis* (Tese de Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Börner, T., & Verstegen, B. (2013). Change within institutional theory: towards a framework of coping with change. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 9(3), 304-321.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, 3-25.
- Burns, J., Ezzamel, M., & Scapens, R. (2003). *The challenge of management accounting change: behavioural and cultural aspects of change management*. Oxford: CIMA Publishing/Elsevier.
- Burrell, G., & Morgan, G. (1979). *Sociological paradigms and organizational analysis*. London: Heinemann.
- Busco, C., & Scapens, R.W. (2011). Management accounting systems and organizational culture: interpreting their linkages and processes of change. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 8(4), 320-357.
- Busco, C., Quattrone, P., & Riccaboni, A. (2007). Management accounting issues in interpreting its nature and change. *Management Accounting Research*, 18(2), 125-149.
- Caregnato, R. C. A., & Mutti, R. (2006). Pesquisa qualitativa: análise de discurso versus análise de conteúdo. *Texto Contexto Enfermagem*, 15(4), 679-684.
- Catelli, A., Guerreiro, R., Pereira, C. A. (2001). Controladoria. In A. Catelli (Coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON* (2ª ed.) (pp. 383-426). São Paulo, SP: Atlas.
- Calvante, D. S., Luca, M. M. M de, Ponte, V. M. R., & Gallon, A. V. (2012). Características da controladoria nas maiores companhias listadas na BM&FBOVESPA. *Revista Universo Contábil*, 8(3), 113-134.
- Coase, R. H. (1937). The nature of the firm. *Economica*, 4, 386-405.
- Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2011). *Métodos de pesquisa em administração* (10ª ed.). Porto Alegre, RS: Bookman.
- Cruz, B. R. (2009). *A prática da controladoria nos maiores bancos que operam no Brasil à luz de uma estrutura conceitual básica de controladoria* (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Cruz, I., Major, M., & Scapens, R. W. (2009). Institutionalization and practice variation in the management control of a global/local setting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(1), 91-117.
- DiMaggio, P.J., & Powell, W.W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building theories from case study research. *The Academy of Management Review*, 14(4), 532-550.
- Ezzamel, M., & Burns, J. (2005). Professional competition, economic value added, and management control strategies. *Organization Studies*, 26(5), 755-777.
- Frezatti, F., Carter, D., & Barroso, M. F. G. (2014). Accounting without accounting: informational proxies and the construction of organisational discourses. *Accounting, Auditing and Accountability*, 27(3), 426-464.
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R., & Junqueira, E. (2009). *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo, SP: Atlas.
- Granlund, M. (2001). Towards explaining stability in and around management accounting systems. *Management Accounting Research*, 12(2), 141-166.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da

- teoria institucional. *Revista Organizações e Sociedades*, 12(35), 91-106.
- Guerreiro, R., Pereira, C. A., Frezatti, F. (2008). Aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. *Organização e Sociedade*, 15(44), 45-62.
- International Federation of Accountants (IFAC). (March 1998). International management accounting practice statement: management accounting concepts. EM NOVA IORQUE: Financial and Management Accounting Committee, 82-100.
- Kamakura, W. A., & Mazzon, J. A. (2013). Socioeconomic status and consumption in an emerging economy. *International Journal of Research in Marketing*, 30(1), 4-18.
- Kirch, G., Lima, J. B. N., Terra, P. R. S. (2012). Determinants of disclosure timing for financial statements of Brazilian public companies. *Revista Contabilidade & Finanças*, 23(60), 173-186.
- Liguori, M., & Steccolini, I. (2012). Accounting change: explaining the outcomes, interpreting the process. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 25(1), 27-70.
- Lunkes, R. J., Schnorrenberger, D., Gasparetto, V., & Vicente, E. F. R. (2009). Considerações sobre as funções da controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. *Revista Universo Contábil*, 5(4), 63-75.
- Martins, G., Theóphilo, C. R. (2007). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo, SP: Atlas.
- Matthews, P. H. (2007). *The concise Oxford dictionary of linguistics* (2ª ed.). Oxford: Oxford University Press.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363.
- Neitzke, A. C. A., Voese, S. B., Espejo, M. M. dos S. B. (2014). O estado da arte da produção científica da contabilidade gerencial sob a abordagem da cultura organizacional. *Anais do VIII Encontro de Estudos Organizacionais da ANPAD EnEO*, Gramado, RS, Brasil, EnEO312.
- Nor-Aziah, A. K., Scapens, R. W. (2007). Corporatisation and accounting change: the role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. *Management Accounting Research*, 18(2), 209-247.
- North, D. C. (1992). Institutions and economic theory. *The American Economist*, 36(1), 3-6.
- Pêcheux M. (2001). Análise automática do discurso. In F. Gadet, T. Hak (Orgs.), *Por uma análise automática do discurso: uma introdução à obra de Michel Pêcheux* (pp. 61-161). Campinas, SP: Editora da Unicamp.
- Rautiainen, A., & Scapens, R. W. (2013). Path-dependencies, constrained transformations and dynamic agency. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 10(2), 100-126.
- Ribeiro, J., & Scapens, R. W. (2006). Institutional theories in management accounting change: complementaries, issues and paths for development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(2), 94-111.
- Robalo, R. (2014). Explanations for the gap between management accounting rules and routines: an institutional approach. *Revista de Contabilidade - Spanish Accounting Review*, 17(1), 88-97.
- Roehl-Anderson, J. M., & Bragg, S. M. (1996). *The controller's function: the work of the managerial accounting*. New York, NY: John Wiley & Sons.
- Scapens, R. W., & Robert, J. (1993). Accounting and control: a case study of resistance to accounting and change. *Management Accounting Research*, 4(1), 1-32.
- Sethi, D. (2009). Are multinational enterprises from the emerging economies global or regional? *European Management Journal*, 27, 356-365.
- Siti-Nabiha, A. K., & Scapens, R. W. (2005). Stability and change: an institutionalist study of management accounting change. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 18(1), 44-73.
- Srivastava, S. (2012). The emerging economies and changing prospects of the multicurrency global order: avenues and challenges in times ahead. *The International Conference on Emerging Economies*, 37, 46-56.
- Van der Steen, M. (2009). Inertia and management accounting change: The role of ambiguity and contradiction between formal rules and routines. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 22(5), 736-761.
- Van der Steen, M. (2011). The emergence and change of management accounting routines. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 24(4), 502-547.
- Williamson, O. (1992). Markets, hierarchies, and the modern corporation: an unfolding perspective. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 17, 335-352.
- Yin, R. (2001). *Estudo de caso: planejamento e métodos* (2ª ed.). Porto Alegre, RS: Bookman.
- Youssef, M. A. (2013). Management accounting change in an Egyptian organization: an institutional analysis. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 9(1), 50-73.
- Zucker, L. G. (1977). The role of institutionalization in cultural persistence. *American Sociological Review*, 42(5), 726-743.

Endereço para correspondência

Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo

Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Escola de Administração e Negócios
Avenida Senador Filinto Muller, 1555 – CEP: 79070-900
Cidade Universitária – Campo Grande – MS – Brasil
E-mail: marcia.bortolucci@ufms.br