

EM BUSCA DE UM MELHOR ENTENDIMENTO DA CONTABILIDADE GERENCIAL ATRAVÉS DA INTEGRAÇÃO DE CONCEITOS DA PSICOLOGIA, CULTURA ORGANIZACIONAL E TEORIA INSTITUCIONAL*

THE SEARCH FOR A BETTER UNDERSTANDING OF MANAGEMENT ACCOUNTING BY INTEGRATING CONCEPTS FROM PSYCHOLOGY, ORGANIZATIONAL CULTURE AND INSTITUTIONAL THEORY

REINALDO GUERREIRO

Professor Titular do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – *Campus Capital*
E-mail: reiguerr@usp.br

FÁBIO FREZATTI

Professor Livre-Docente do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – *Campus Capital*
E-mail: frezatti@usp.br

TÂNIA CASADO

Professora Doutora do Departamento de Administração da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – *Campus Capital*
E-mail: tcasado@usp.br

RESUMO

Pesquisas empíricas constataam que apesar de fatores indutores e facilitadores do ambiente externo, o que se observa é o baixo grau de implementação de novas técnicas e conceitos de contabilidade gerencial nas empresas. A teoria institucional é uma abordagem sociológica que tem sido aplicada na área contábil para estudar esse fenômeno. Essa teoria foca a contabilidade como uma instituição dentro da empresa, isto é, uma rotina formada por hábitos que dá sentido a determinado grupo de pessoas. O ponto central sobre o qual repousa a teoria institucional é a idéia de hábitos de um grupo de pessoas: a instituição é estruturada a partir de rotinas e as rotinas dependem de hábitos. A hipótese de pesquisa que se coloca é que determinados conceitos da psicologia e da cultura organizacional podem contribuir para uma melhor compreensão da abordagem institucional aplicada à Contabilidade Gerencial. Nesse contexto, o objetivo deste ensaio é aprofundar o nível de entendimento sobre as causas do *gap* que existe entre a teoria e a prática da Contabilidade Gerencial. O método de pesquisa utilizado envolve a correlação entre a abordagem institucional com a abordagem de cultura organizacional e ainda com o conceito de inconsciente da psicologia, tendo como pano de fundo as características ambientais próprias da Contabilidade Gerencial. A contribuição esperada deste ensaio é adicionar novos elementos à abordagem institucional, bem como integrá-la com as abordagens psicológica e de cultura organizacional, no sentido de gerar um melhor entendimento da Contabilidade Gerencial.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial; Inconsciente coletivo; Cultura organizacional; Teoria institucional.

ABSTRACT

In spite of motivating and facilitating factors in the external environment, the implementation of new management accounting techniques and concepts in companies is disappointing. Institutional theory is a sociological approach that can be applied in accounting to study this phenomenon. It focuses on accounting as an institution within the company—that is, as a routine made up of habits that make sense to a certain group of people. The essential tenet of institutional theory is the idea of ‘group habits’—whereby the institution is understood to be structured on the basis of routines and habits. The research hypothesis of the present study is that certain concepts from psychology and organizational culture can contribute to the application of the institutional approach to management accounting. In particular, this study examines the causes of the existing gap between management accounting theory and management practice. The study adds new elements to the institutional approach, and integrates it with concepts from psychology and organizational culture, to create a better understanding of management accounting.

Keywords: Management accounting; Institutional theory; Organizational culture; Archetypes.

Recebido em 30.01.2006 • Aceito em 18.05.2006 • 2ª versão aceita em 02.07.2006

* Ensaio originalmente apresentado no Congresso Internacional *New Directions on Management Accounting*, Bruxelas, 2003.

1 INTRODUÇÃO

Pesquisas empíricas, tais como a desenvolvida por Granlund (2001), 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. A teoria institucional é uma abordagem sociológica que tem sido aplicada na área contábil para explicar o paradoxo estabelecido. Essa teoria, refutando as premissas da teoria neoclássica que têm orientado a abordagem normativa da Contabilidade Gerencial, foca-a como uma instituição dentro da empresa, isto é, uma rotina formada por hábitos que dá sentido a determinado grupo de pessoas, sendo esta rotina amplamente aceita de forma inquestionável. O ponto central sobre o qual repousa a teoria institucional é a idéia de hábitos de um grupo de pessoas: a instituição é estruturada a partir de rotinas e as rotinas dependem de hábitos. Os hábitos caracterizam-se como uma tendência para se engajar em formas de ação anteriormente adotadas. Formalizados e institucionalizados, os hábitos formam as rotinas que, por sua vez, moldam as instituições. Este ensaio foi desenvolvido considerando-se como premissa que o indivíduo é o átomo fundamental dos grupos sociais; assim, o entendimento da formação de hábitos por determinado grupo social passa certamente pelo entendimento da adoção de hábitos pelos indivíduos, bem como pela influência que os indivíduos sofrem participando de um determinado grupo social. A hipótese de pesquisa que se coloca é que determinados conceitos da psicologia e da cultura organizacional podem contribuir para uma melhor compreensão da abordagem institucional aplicada à Contabilidade Gerencial. Nesse contexto, o objetivo deste ensaio é aprofundar o nível de entendimento sobre as causas do *gap* que existe entre a teoria e a prática da Contabilidade Gerencial. A

busca por esse entendimento é efetuada a partir do estudo analítico do conceito de hábito, estudo esse realizado através de reflexão e de correlação de conteúdos conceituais da psicologia e de cultura organizacional.

O encadeamento metodológico é sustentado na presunção de que a prática da Contabilidade Gerencial pode ser explicada pela teoria institucional e que os conceitos fundamentais empregados por essa teoria – hábitos e rotinas – possuem suas raízes conceituais na dimensão sociológica de cultura organizacional e na dimensão da psicologia humana. A relação entre a dimensão pessoal e a dimensão social é uma via de mão dupla. Indivíduos influenciam o grupo e o grupo influencia os indivíduos. Neste ensaio é empregado o conceito de inconsciente da Psicologia para colocar luzes sobre o entendimento da formação de hábitos de pessoas e grupos, que é um conceito fundamental no âmbito da teoria institucional. O método de pesquisa utilizado envolve a correlação entre a abordagem institucional com a de cultura organizacional e ainda com o conceito de inconsciente da Psicologia, tendo como pano de fundo as características ambientais próprias da Contabilidade Gerencial. Uma pressunção subjacente a este ensaio é que a integração dos conteúdos conceituais disponíveis em diversas áreas do conhecimento é mais eficaz para explicar os fenômenos da realidade do que o conhecimento disponível em uma única área isolada. A contribuição esperada deste ensaio é adicionar novos elementos à abordagem institucional, bem como integrar a abordagem institucional com as abordagens psicológica e de cultura organizacional, no sentido de gerar um melhor entendimento das causas da estruturação e do funcionamento da Contabilidade Gerencial. Acredita-se que esse melhor entendimento deve facilitar processos de análise, de intervenção e de mudança na Contabilidade Gerencial, sendo o *gap* existente entre a sua teoria e a sua prática analisado sob novas perspectivas.



2 MUDANÇAS AMBIENTAIS E A ESTABILIDADE DA CONTABILIDADE GERENCIAL

A sociedade, notadamente a partir dos anos 80 do século passado (BAINES e LANGFIELD-SMITH, 2003), constituiu-se em ambiente completamente diferente do ambiente social das décadas anteriores. As diferenças são significativas e passam por um novo elenco de valores aceitos pelas pessoas, por novas formas de organização social, pela valorização do conhecimento, pelo fortalecimento extremado do capitalismo, pela desregulamentação de mercados, por novas formas de financiamento das economias, pela intensificação da acumulação de capital, pelas novas estruturas de fluxos dos recursos financeiros, pela intensificação do processo de comunicação decorrente do desenvolvimento tecnológico, dentre outros aspectos. Zeffane (1996) menciona que o processo de criação e manutenção do sucesso

organizacional é mais complexo atualmente do que o era há dez anos. Na obra referenciada, Zeffane (1996) cita que o mundo tem crescido em complexidade como resultado da grande interdependência entre as economias mundiais. Ao mesmo tempo, o mundo tem se tornado muito mais dinâmico em decorrência da explosão das comunicações em rede mundial. Essa complexidade e esse dinamismo demonstram que as organizações não podem permanecer sem mudanças (estáveis) por muito tempo.

No âmbito filosófico, esse novo ambiente tem sido classificado e denominado por diversos autores, tais como Harvey (1998), como *pós-modernidade*. No âmbito das empresas, nesse período de *pós-modernidade*, podem-se observar diferenças profundas em relação ao ambiente das

primeiras décadas do século vinte, no que diz respeito às novas formas de produção, à utilização intensa de novos frutos do desenvolvimento tecnológico tanto na atividade de produção de bens e serviços como nas formas de comunicação, à especial atenção com o atendimento das necessidades dos clientes, à atuação em ambiente extremamente competitivo, à atuação em mercados globalizados, à preocupação com a cidadania organizacional, dentre inúmeras outras características.

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. Baines e Langfield-Smith (2003, p. 675) afirmam que é um tema comum na pesquisa normativa em Contabilidade Gerencial que mudanças no ambiente externo das organizações devem 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. Granlund e Lukka (1998) utilizam o conceito de direcionadores de convergência e divergência na argumentação de que existe atualmente uma tendência no sentido da convergência dos conceitos e concepção de sistemas de Contabilidade Gerencial em termos globais. De forma geral, as forças que influenciam processos de mudanças em Contabilidade Gerencial são classificadas por Kasurinen (2002, p. 335) como motivadoras, facilitadoras e catalisadoras. Além dos desafios ambientais atuais, que se convertem em fatores motivadores que devem impulsionar as empresas no sentido da implementação de processos de melhoria contínua, existem outras características do tempo pós-moderno, ou seja, fatores facilitadores e catalisadores do processo de

mudanças nos sistemas de Contabilidade Gerencial, dentre os quais: nova tecnologia de informação disponível atualmente e maior facilidade de acesso ao conhecimento.

A despeito da existência de fortes fatores motivadores, facilitadores e catalisadores para a modernização da Contabilidade Gerencial, ela pouco tem se modificado. Diversos autores e pesquisadores têm alertado para o problema do que se pode denominar de “estabilidade da Contabilidade Gerencial”, chamando a atenção para o fato de que a pesquisa contábil tem tido pouco impacto na prática empresarial e para as diferenças existentes entre o que diz a teoria e o que é feito na prática. Diversos trabalhos desde o início da década de 90, de forma direta ou indireta, abordam esse tema, destacando-se: Otley (1985), Choudhury (1986), Johnson e Kaplan (1987), Edwards e Emmanuel (1990), Cohen e Paquette (1991), Brighth et al. (1992), Emore e Ness (1991), Green e Amenkhienan (1992), Ask e Ax (1992), Drury et al. (1993), Scapens e Roberts (1994), Scapens (1994), Covaleski et al. (1996), Evans e Ashworth (1996), Libby e Waterhouse (1996), Granlund e Lukka (1998), Burns (2000), Burns e Scapens (2000) e Granlund (2001).

Green e Amenkhienan (1992) mencionam que existe um descompasso significativo entre inovações em manufatura e inovações na Contabilidade Gerencial. Embora mudanças estejam ocorrendo, as empresas em grande extensão continuam a se apoiar em modelos contábeis desatualizados. Bright et al. (1992), também, têm opinião semelhante afirmando que é possível observar que muitas empresas estão ainda ativamente trabalhando na introdução e no desenvolvimento do que muitos observadores poderiam caracterizar como sistemas de custeio tradicionais. Granlund (2001) menciona que um fato freqüentemente observado é que os sistemas contábeis são difíceis de mudar, apesar da influência das mudanças significativas no mercado e de outras mudanças que colocam grande pressão sobre a contabilidade para que se modifique.



3 A TEORIA NEOCLÁSSICA COMO BASE DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Os pesquisadores da teoria institucional defendem as idéias dessa teoria a partir de fundamentadas críticas à teoria neoclássica. Scapens (1994) menciona que o conhecimento teórico no âmbito da Contabilidade Gerencial é fortemente orientado pela teoria neoclássica da firma e que essa teoria não se constitui em referencial teórico adequado para explicar o desenvolvimento de sistemas de Contabilidade Gerencial. Burns (2000) menciona que o conhecimento contido na teoria convencional (*conventional wisdom*), ou seja, a forma usualmente aceita de como as coisas devem ser feitas, foca a mudança na contabilidade como um produto de um comportamento racional que busca otimizar o lucro da empresa através da geração de [novas] informações eficazes, visão essa fundamentada na teoria econômica neoclássica da firma. A essa idéia contrapõe-se a visão da teoria institucional, na qual a con-

tabilidade é enfocada como uma instituição que dá sentido a determinado grupo social. Deve ser observado que a adoção do enfoque institucional como *insight* teórico para explorar processos de mudanças contábeis é recente. Santos (2003) menciona que o institucionalismo surge da divergência com a linha ortodoxa do pensamento econômico, que distorce a realidade, querendo explicá-la pelo uso de modelos extremamente abstratos e matemáticos e desconsiderando o ambiente institucional que condiciona a política econômica.

A teoria neoclássica foi desenvolvida por economistas para ajudá-los a prever comportamentos, efetuar estudos e análises em nível da indústria e do mercado como um todo. Não havia intenção de explicar o comportamento de gestores dentro das firmas. Duas pressuposições importantes no âmbito da teoria neoclássica da firma são: (i) a maximiza-

ção racional dos agentes econômicos e (ii) o equilíbrio geral proporcionado pelas forças de mercado. O pressuposto da racionalidade econômica dos indivíduos considera que estarão sempre tomando individualmente decisões racionais. Nesse sentido, todas as demais dimensões que cercam o ser humano, principalmente a psicológica e a sociológica, são desconsideradas na análise econômica do modelo neoclássico. O equilíbrio do mercado é visto como uma consequência dos comportamentos econômicos individuais, considerando que o todo é formado pela soma das partes e não considerando outras variáveis externas ao modelo da racionalidade econômica.

Pela influência da escola neoclássica, a crença na racionalidade econômica dos indivíduos e dos agentes do sistema econômico foi transferida para dentro das empresas. Nesse contexto, os funcionários, gestores e donos dos empreendimentos são considerados agentes econômicos racionais e a Contabilidade Gerencial tem a missão de prover informações adequadas para que os tomadores de decisões maximizem o resultado econômico de suas decisões. Como consequência, os estudos da contabilidade são desenvolvidos sob essa orientação, buscando-se a estruturação dos modelos de decisão mais adequados, os melhores conceitos de mensuração, as melhores soluções de sistema etc. que levem à maximização do lucro da empresa. Fonseca e Machado da Silva (2002) esclarecem que na abordagem institucional não se exclui a possibilidade de existirem organizações predominantemente orientadas pela lógica da eficiência, nas quais se privilegia a natureza técnica do processo produtivo. No entanto, em sua essência, o conceito

de organização, sob o enfoque institucional, baseia-se no desencadeamento do processo de institucionalização e no seu efeito sob a ação.

Existe uma profusão de modelos “ideais” (*Activity Based Costing*, *Balanced Scorecard*, Teoria das Restrições, entre outros) no campo da Contabilidade Gerencial que surgiram há algumas décadas, mas as pesquisas empíricas demonstram que as empresas quase não estão usando esses novos modelos (GREEN e AMENKHIENAN, 1992; BRIGHT et al., 1992; SCAPENS, 2006). Assim, algumas questões fundamentais podem ser formuladas: (i) Por que as empresas não utilizam com mais intensidade os novos modelos conceituais (adequados) propostos na teoria? (ii) Por que um conjunto significativo de conceitos teóricos inadequados para a gestão empresarial continua a ser utilizado na prática? (iii) Quais modelos conceituais teóricos de Contabilidade Gerencial propostos dentro da abordagem neoclássica são realmente eficazes para a gestão das empresas? Este ensaio enfatiza a primeira questão que é fundamentada em pesquisas empíricas que constata a existência do *gap* entre a teoria e a prática da Contabilidade Gerencial. As demais questões não são tratadas no âmbito deste ensaio. Os gestores não utilizam os novos modelos para a otimização dos resultados dos negócios, dentre várias possibilidades de respostas, porque (i) os modelos não são adequados, ou (ii) os gestores não são guiados prioritariamente pela racionalidade econômica, ou seja, outros fatores de importância igual ou superior exercem influência sobre eles.



4 TEORIA INSTITUCIONAL

Fonseca e Machado da Silva (2002) observam que os partidários da abordagem institucional consideram 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.

Burns e Scapens (2000) afirmam que o interesse pela teoria institucional nas Ciências Sociais tem aumentado e que pelo menos dois enfoques dessa teoria podem ser observados na literatura contábil: (i) nova sociologia institucional (NIS – *New Institutional Sociology*) e (ii) velha economia institucional (OIE – *Old Institutional Economics*). De acordo com Burns (2000), 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 denominada nova sociologia institucional (NIS).

A denominada velha economia institucional, pode-se dizer, forma um corpo teórico muito heterogêneo, pois são considerados fazendo parte dessa corrente autores como Karl Marx, Vilfredo Pareto, além daqueles considerados empiricistas, nacionalistas, influenciados pela biologia da-

rwinista e vinculados à escola histórica alemã do último quartel do século XIX, como Gustav Schmoller, Adolph Wagner e Wilhem Roscher (SANTOS, 2003). Dada a imprecisão de se perceber um autor institucionalista ou não, Santos (2003), optou por considerar como autores institucionalistas apenas aqueles em que há relativo consenso, a exemplo de Thorstein Veblen, Gunnar Myrdal, Charles Lindblom e Douglass C. North.

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. Burns e Scapens (2000, p. 8) definem instituição a partir da versão de Barley e Tolbert (1997), ou seja, “[...] pressuposições compartilhadas e aceitas de forma inquestionável as quais identificam categorias de atores humanos e suas atividades e relacionamentos apropriados.” Scapens (1994) menciona que, no âmbito da OIE, a primeira definição de instituição foi dada por Veblen em 1919: “[...] um determinado modo de pensar comum para um conjunto de pessoas”. Santos (2003) enfatiza esse fato mencionando

que talvez o personagem mais forte e influente da chamada Escola Institucionalista seja o economista e sociólogo norte-americano, de origem irlandesa, Thorstein Bunde Veblen (1857 – 1929), até porque é considerado o seu fundador. Segundo Burns (2000), a idéia de instituição mais aplicada na OIE foi dada por Walton Hamilton em 1932, a qual considera instituição como uma forma de pensar ou agir de algo que prevalece e permanece, o qual está inserido nos hábitos de um grupo ou nos costumes de um povo. Essa definição traz à tona o caráter social e cultural e enfatiza a importância do comportamento habitual. Nesse contexto, Rowsell e Berry (1993) utilizam em seu estudo conceitos de Selznick (1957), que definiu uma instituição como um produto natural das necessidades e pressões sociais. A instituição é um sistema social e não é vista apenas como uma ferramenta, mas como um sistema que dá sentido à aspiração e à integração de um grupo de pessoas. Selznick (1957) contrastou instituição com organização administrativa, a qual ele descreveu como sendo um instrumento racional definido para realizar um trabalho.

As idéias de hábitos e instituições estão conectadas através do conceito de rotina, conforme apresentado na figura 1. A caracterização de hábitos envolve uma predisposição ou tendência para se engajar em formas de ação anteriormente adotadas ou adquiridas. É importante ob-

servar que a existência de hábitos não exclui a idéia da intencionalidade do comportamento individual e não significa que hábitos não possam ser modificados. Embora hábitos estejam na esfera pessoal, as rotinas podem envolver um grupo de pessoas e, assim, tornam-se os principais componentes das instituições. Em outras palavras, as rotinas são hábitos formalizados e institucionalizados, incorporando comportamentos orientados por regras, sendo que se fortalecem pelo processo de repetição de ações para o atendimento das regras. Representam formas de pensar e de agir que são habitualmente adotadas por um grupo de indivíduos de forma inquestionável.

Burns e Scapens (2000, p. 7) caracterizam os conceitos de regras e rotinas mencionando que as regras são as declarações formais de procedimentos, enquanto rotinas são os procedimentos efetivamente em uso. Zeffane (1996), referindo-se ao trabalho de Bowman (1994), observa que as organizações são restringidas pelas rotinas, porém as rotinas são o sangue da vida das organizações – sem rotinas as organizações não poderiam funcionar. Bowman (1994) menciona que as rotinas trazem problemas para a organização quando elas atrapalham o pensamento estratégico e a mudança estratégica, ou ainda quando as rotinas inibem o pensamento inovador.

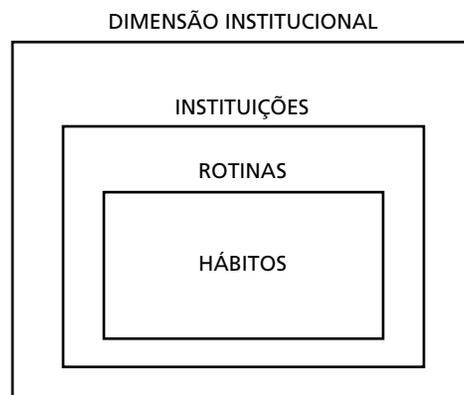


5 A CONTABILIDADE GERENCIAL COMO UMA INSTITUIÇÃO

Scapens (1994) 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 institucional não deve ser considerada nem a única, nem a melhor abordagem, 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.

Burns e Scapens (2000) utilizam os conceitos de hábitos, rotinas e instituições para sugerir como as práticas contábeis podem se tornar rotinizadas e através do tempo começarem a fazer parte do conjunto das pressuposições e crenças inquestionáveis da organização (*taken for gran-*



■ Figura 1 ■

Elementos da Teoria Institucional

ted), ou seja, pressuposições e crenças profundamente instaladas no grupo social e aceitas de forma automática, de forma que as pessoas nem cogitam indagar sobre elas. Práticas contábeis e rotinas emergentes podem ser caracterizadas como institucionalizadas quando elas se tornam amplamente aceitas na organização e quando elas se tornam formas de controle gerencial inquestionáveis. Não se pode afirmar que toda a contabilidade se torna rotinizada e institucionalizada, porém existe um forte potencial para que isso ocorra. Dessa forma, a Contabilidade Gerencial como uma instituição corresponde a um conjunto de rotinas institucionalizadas e aceitas na organização, devendo-se observar que a Contabilidade Gerencial tanto é moldada quanto impacta em outras instituições no âmbito da organização.

De forma geral, o sistema de Contabilidade Gerencial pode ser visto como uma importante rotina no âmbito das organizações ou, ainda, a Contabilidade Gerencial pode ser enfocada como um conjunto fortemente estruturado de rotinas. Os orçamentos são elaborados, a *performance* monitorada, e relatórios produzidos de um modo regular e rotineiro através de regras e procedimentos claramente especificados. A Contabilidade Gerencial estabelece uma estrutura fundamental para que os eventos econômicos sejam apresentados e representados para os membros da organização. A *performance* organizacional é reportada tanto internamente como externamente de acordo com regras e convenções. Os eventos econômicos não falam por si mesmos; as atividades organizacionais são vistas pelas pessoas de acordo com a lógica da mensuração contábil.

Além de prover os meios para representar o desempenho, as regras e os procedimentos da contabilidade, também, definem os direitos dos grupos de indivíduos (donos, financiadores, gestores, trabalhadores etc.) e estabelecem as diretrizes para a implementação de ações (alocação de recursos, decisões operacionais, decisões de preços etc.). Nesse contexto, mais do que adotar na Contabilidade Gerencial os preceitos da teoria convencional, ou seja, como geradora de informações para a tomada de decisões racionais para a maximização do lucro, pode ser explorada a extensão com que a Contabilidade Gerencial pode prover uma base institucional para a tomada de decisões e estruturar a formação de crenças e expectativas. A questão é o entendimento de como as suas práticas proporcionam coerência social, bem como significado ao comportamento organizacional, permitindo aos indivíduos e grupos dentro da organização dar significado às suas atividades do dia-a-dia. Quando as práticas contábeis se tornam rotinas institucionalizadas, seus papéis no processo organizacional e na tomada de decisões são totalmente aceitos pelos membros da organização. A contabilidade, dessa forma, torna-se um mecanismo que dá sentido às atividades empresariais sendo utilizado como mediador de potenciais conflitos dentro da organização. Por outro lado, a referida institucionalização pode não ser sempre prontamente alcançada. Podem existir conflitos e resistência sobre novos sistemas contábeis e, ainda, a contabilidade pode não ser a forma dominante de controle organizacional.



6 OS FATORES INCONSCIENTES NA PSICOLOGIA HUMANA

Hall e Lindzey (1984) mencionam que, sob uma perspectiva recente, a teoria da personalidade tem sido influenciada por diversas correntes de estudos. Durante as décadas do começo do século passado, a psicologia acadêmica era dominada pelos comportamentalistas, nos moldes de Skinner, os quais advogavam que somente comportamentos que pudessem ser vistos externamente de forma objetiva poderiam ser estudados com acuracidade científica. Goleman (1997) observa que no final dos anos 60, ocorreu a “revolução cognitiva” e o foco da ciência psicológica mudou para o estudo de como a mente registra e acumula informações, e o estudo da natureza da inteligência. Marshak et al. (2000), em sua pesquisa sobre as lacunas existentes na literatura do discurso organizacional, contempla a importância dos aspectos inconscientes considerando duas formulações para o conceito de inconsciente. A primeira evoca os trabalhos pioneiros de Freud, Jung e de seus seguidores. A segunda é a concepção de inconsciente baseada nas ciências cognitivas e mais recentemente referida como inconsciente cognitivo. Essa segunda perspectiva propõe que a maioria dos pensamentos dos indivíduos não são inconscientes no sentido Freudiano e Junguiano de se-

rem reprimidos, mas no sentido de que eles operam abaixo do nível de consciência cognitiva de forma muito rápida, inacessível à consciência.

O trabalho de Quellette e Wood (1998) aborda os temas hábito e intento consciente na vida diária das pessoas sob a abordagem da psicologia cognitiva, mencionando que hábitos são tendências para a repetição de respostas, dado um contexto estável e facilitador. De acordo com a abordagem da psicologia cognitiva, o comportamento do passado tem grande probabilidade de explicar respostas futuras na existência de alguns fatores: (i) comportamentos bem praticados (bem aprendidos), (ii) contexto estável (pequenas mudanças nos objetivos) e (iii) elevada frequência (muita repetição). Na presença desses fatores, uma ação iniciada não requer controle consciente, as respostas tornam-se automáticas, a ação pode ser desempenhada muito rapidamente e paralelamente com outras atividades, com a alocação de atenção focal mínima. Na ausência dos referidos fatores, a ação é guiada e controlada pelo intento consciente. Quellette e Wood (1998) sugerem que a geração e o controle da ação podem seguir dois processos: (a) automático, repetição não consciente de atos passados e (b)

controlado, confiança consciente nas intenções comportamentais. No âmbito da corrente de psicologia cognitiva, a idéia geral é de que o comportamento pode ser controlado através de processamento cognitivo consciente e não consciente. É importante frisar que essa abordagem psicológica não emprega a terminologia inconsciente e, sim, não consciente. Nesse contexto, segundo a abordagem psicológica cognitiva, as ações, embora realizadas de forma não consciente, são guiadas por processamentos cognitivos, velozes e fáceis, que requerem atenção mínima e são processadas paralelamente com outras atividades.

O conceito de inconsciente é próprio da psicologia psicanalítica cujos pioneiros são Freud e Jung, sendo esse conceito aprofundado nos trabalhos de Jung. Carr (2002, p.477) menciona que: “O psiquiatra Carl Gustav Jung (1875-1961) é a pessoa talvez mais lembrada pelas idéias a respeito do inconsciente coletivo e pela crença que aquelas experiências ancestrais estavam registradas no cérebro como arquétipos.” De acordo com a corrente Junguiana de Psicologia, a personalidade total de um indivíduo, conforme demonstrado na figura 2, pode ser visualizada como uma esfera composta de várias camadas, sendo a camada mais externa relacionada ao campo da consciência, a camada imediatamente abaixo corresponde ao inconsciente pessoal e, finalmente, mais abaixo, têm-se as camadas dos inconscientes de grupo e o coletivo.

Santos (1976, p. 3) menciona que: “[...] de um lado, nossa consciência acaba onde terminam nossos conhecimentos das coisas exteriores a nós”. Assim, o nível de consciência do indivíduo tem estreita correlação com a quantidade de conhecimentos que ele adquire através da vivência no seu meio ambiente específico e do relacionamento no seu grupo social. Jung (1995, p. 58) caracteriza o inconsciente pessoal:

O inconsciente pessoal contém lembranças perdidas, reprimidas (propositalmente esquecidas), as evocações dolorosas, percepções que, por assim dizer, não

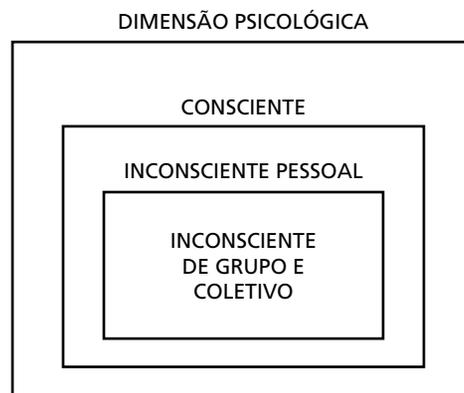
ultrapassaram o limiar da consciência (subliminais), isto é, percepções dos sentidos que por falta de intensidade não atingiram a consciência e conteúdos que ainda não amadureceram para a consciência.

Essa citação de Jung (1995, p. 58) evidencia conceitos negativos estabelecidos no inconsciente pessoal, tais como “lembranças reprimidas” e “evocações dolorosas”. Santos (1976, p. 21) enfatiza “coisas simplesmente esquecidas” observando que o inconsciente pessoal é inteiramente individual. Vai-se formando com o indivíduo. Constitui-se de coisas simplesmente esquecidas; de coisas que, por exemplo, se passaram a nosso redor, mas a que não se deu atenção para que se pudesse concentrar em outras que, no momento, nos estavam interessando mais (coisas suprimidas) e também de coisas reprimidas (de que se fez até força para não se lembrar mais).

Jung (1995) afirma que, afora as recordações pessoais, há em cada indivíduo as grandes imagens “primordiais”, ou seja, a aptidão hereditária da imaginação humana de ser como nos primórdios, caracterizando o inconsciente coletivo. Essa hereditariedade explica o fenômeno surpreendente de alguns temas e motivos de lendas se repetirem no mundo inteiro e em formas idênticas, além de explicar porque doentes mentais podem reproduzir exatamente as mesmas imagens e associações que se conhecem dos textos antigos.

Na teoria Junguiana da Psicologia, tão importante quanto a idéia de inconsciente coletivo é a idéia de arquétipo. Por meio do atendimento a pessoas com problemas mentais e refletindo sobre as observações efetuadas, Jung (1995, p. 57) foi caracterizando o conceito de arquétipo, conforme é relatado:

Logo, nesse estágio mais adiantado do tratamento, em que as fantasias não repousam mais sobre reminiscências pessoais, trata-se da manifestação da camada mais profunda do inconsciente, onde jazem adormecidas as imagens humanas universais e originárias. Essas



|| **Figura 2** ||

Personalidade do indivíduo segundo Jung

imagens ou motivos, denominei-os arquétipos (ou então dominantes).

Segundo Silveira (1994), arquétipo pode ser caracterizado como uma espécie de aptidão para reproduzir constantemente as mesmas idéias míticas, se não as mesmas, pelo menos parecidas, sendo também focado como núdulos de energia psíquica.

Tanto o consciente como o inconsciente pessoal são atributos específicos do indivíduo, porém o inconsciente coletivo incorpora traços universais que independem de raças, épocas e religiões. Observa-se, no entanto, sob uma perspectiva social, que a psicologia de um brasileiro não é, com certeza, totalmente igual à psicologia de um japonês. Santos (1976, p.125) menciona que

Jung pondera ademais que, assim como podemos considerar a existência de uma diferenciação correspondente a cada raça, a cada tribo, a cada família, podemos verificar também a existência de uma camada de inconsciente que corresponde a cada um desses grupos humanos.

Santos (1976) denomina essa esfera de inconsciente como *inconsciente próprio de determinado grupo humano*. A existência desse inconsciente, segundo a autora, serve de alerta para que, ao se estudar o psiquismo de determinadas pessoas ou grupos específicos, sejam levados em consideração, quando necessário, fatores particulares a eles atinentes.

Diversos trabalhos com focos distintos como Contabilidade Gerencial, auditoria, tomada de decisão, cultura organizacional, mudança organizacional, têm contemplado a concepção de inconsciente. Harung (1993) enfatiza a importância da integração das abordagens objetiva e subjetiva aplicadas ao processo de tomada de decisões. Willcocks e Rees (1995) observam que os teóricos de organizações,

adotando uma perspectiva psicanalítica, enfatizam a importância da personalidade. Esses autores empregam, em seu estudo sobre mudança organizacional, a perspectiva psicanalista cujo principal mentor foi Freud. Esses autores citam Morgan (1986) que declara que muito da realidade da vida diária, considerada racional e encarada de forma inquestionável, na verdade materializa em forma real as preocupações que jazem abaixo do nível da consciência. Morgan (1986) enfatiza que os indivíduos podem ficar presos na armadilha dos seus pensamentos que são influenciados pelas preocupações inconscientes derivadas da sua história pessoal.

No que diz respeito aos fatores que influenciam o processo de tomada de decisões, Harung (1993, p. 40) observa que: “Considero dois principais fatores que influenciam nossas decisões: a experiência passada e o condicionamento”. Na perspectiva desse autor a experiência é a memória acumulada das impressões, ações e conquistas passadas. A experiência é considerada uma amiga, no entanto, através do condicionamento, ela pode se tornar uma inimiga, uma vez que hábitos passados podem impedir a atenção objetiva nas condições do momento presente e produzir erros sistemáticos de julgamento. Uma concepção semelhante à de erros sistemáticos de julgamento é utilizada por Bazerman et al. (2002) contemplando o problema dos escândalos contábeis. Os autores argumentam que a causa fundamental dos problemas não é a corrupção deliberada. A causa mais profunda e mais perniciosa é a vulnerabilidade ao viés inconsciente (*unconscious bias*). Os autores mencionam que pesquisas na área da psicologia demonstram que os nossos desejos influenciam fortemente a maneira como se interpretam informações, mesmo quando se deseja ser objetivos e imparciais. Os autores citam exemplos do viés de “legislar em causa própria”: diferentes pessoas municiadas com as mesmas informações chegam a diferentes conclusões, ou seja, conclusões que lhes favoreçam.



7 OS FATORES INCONSCIENTES NA CULTURA ORGANIZACIONAL

Fleury (1989, p. 20) destaca a importância de Schein mencionando que esse é “um dos autores que vai mais adiante na proposta de trabalhar a questão da cultura”. Schein (1990) afirma que a cultura diz respeito ao conjunto de pressuposições compartilhadas pelos membros do grupo e aceitas sem discussão, as quais o grupo aprendeu através da história. Buch e Wetzel (2001, p. 41), em trabalho em que propõem um processo de alinhamento entre a cultura declarada e a cultura efetivamente existente na organização, utilizam a definição de cultura organizacional de Schein (1992):

Um padrão de pressuposições básicas compartilhadas que o grupo aprendeu, à medida que elas resolviam seus problemas de adaptação externa e integração interna, que tem funcionado bem o suficiente para ser consideradas válidas e, portanto, para serem ensinadas para novos membros como a forma correta de perceber, pensar e sentir em relação aos referidos problemas.

Lundberg (1990) destaca a grande quantidade de definições de cultura organizacional que se observa na literatura, e apresenta os principais pontos de entendimento consensual sobre o tema: (i) quadro de referência comum, ou seja, é amplamente aceito sem questionamentos e compartilhado por um conjunto relevante de membros do grupo social; (ii) adquirido e indutor, ou seja, é socialmente aprendido e transmitido pelos membros do grupo e os suporta com regras para comportamento na organização; (iii) incorpora uma psicologia comum demonstrando a característica particular da organização e contribuindo para a sua identidade; (iv) noção de permanência no tempo, podendo ser encontrada em qualquer unidade social estável e justa de qualquer porte desde que tenha uma história razoável; (v) simbolismo, isto é, manifesta-se de forma observável como, por exemplo, através da linguagem, do comportamento e de coisas às quais são atribuídos significados; (vi) seu ponto central

é invisível e determinante e, em última instância, consiste na configuração de valores e pressuposições profundamente inseridos; (vii) modificável, mas não facilmente.

Locatelli e West (1996) mencionam que pesquisadores (SCHEIN, 1985; SCHEIN, 1990; LUNDBERG, 1990; PAYNE, 1991) enfocam a cultura organizacional como um fenômeno em camadas composto por diversos níveis integrados de significados, desde os mais relativamente observáveis até os mais invisíveis. Deve ser observado que Schein (1985) apresentou uma tipologia de cultura com os seguintes níveis: (i) artefatos e criações, (ii) valores e (iii) pressuposições básicas subjacentes, como pode ser observado na figura 3.

No estudo de Hofstede et al. (1990) sobre cultura organizacional de diferentes empresas em diferentes países, os autores evidenciam o conceito de manifestações de cultura, classificando-as em quatro tipos: valores, rituais, heróis e símbolos. A forma de percepção dos significados culturais proposta por Lundberg (1990) envolve três níveis. O primeiro nível é denominado de manifestado e integrado pelos artefatos simbólicos, pela linguagem (jargões, dizeres e *slogans*), pelas histórias (mitos e sagas), pelas atividades ritualísticas (rituais e cerimônias) e pela conduta padronizada (normas, convenções e costumes). O segundo nível é denominado estratégico sendo composto pelas crenças estratégicas. O terceiro corresponde ao nível focal composto pelas ideologias, valores e pressuposições. Essa terceira e mais profunda camada do modelo de cultura organizacional proposto por Lundberg (1990) incorpora valores, pressuposições e a correspondente ideologia, e se constitui no verdadeiro caráter da organização direcionado à maioria de seus pensamentos e ações. Lundberg (1990, p.20) menciona que

[...] este nível mais profundo de significados é essencialmente inquestionável e para conhecê-lo, nós podemos inferir seus componentes a partir de outras coisas mais visíveis.

Locatelli e West (1996), utilizando propostas de pesquisas anteriores (MARTIN e SIEHL, 1983, SCHEIN, 1985 e OTT, 1989), estabeleceram uma tipologia de cultura organizacional para orientar estudos e avaliação de cultura nas empresas, estruturada nos seguintes níveis: (i) nível I: artefatos e padrões de comportamento; (ii) nível II: valores e crenças; (iii) nível III: pressuposições subjacentes básicas.

Buch e Wetzel (2001) afirmam que as definições de cultura organizacional (conforme caracterizadas por Schein) referem-se às pressuposições subjacentes básicas (*basic underlying assumptions*), ou seja, definem o mais profundo, o mais fundamental nível da cultura organizacional. As pressuposições subjacentes básicas são inconscientes, são crenças aceitas de forma mecânica sem questionamento, são percepções, pensamentos e sentimentos. Nesse aspecto reside a dificuldade de analisar e modificar a cultura, porque essa não é diretamente observável e, além disso, ela deve ser inferida do que pode ser visto e ouvido na organização. Schein (1992) menciona que as manifestações de cultura visíveis e audíveis referem-se a antigos artefatos e aos valores preservados. Os artefatos são físicos e visíveis, tais como: código de se trajar, características físicas do ambiente (arquitetura, escritórios e símbolos de *status*), signos, assinaturas e bandeiras que são colocados em lugares propícios, tais como: estacionamento, entrada principal, escritório da diretoria, sala de reuniões e locais de trabalho. Os valores preservados são ouvidos e falados incluindo justificativas, objetivos, filosofias, dizeres, *slogans* e estratégias. Os valores preservados estão inseridos em histórias dos heróis da organização, nas lendas e mitos.

Locatelli e West (1996) observam que o conceito de “pressuposição básica” é relativamente novo e apenas recentemente tem recebido atenção na literatura. No entanto, alguns teóricos organizacionais, notadamente Schein (1985), têm definido cultura organizacional como suas pressuposições básicas e definem pressuposições básicas



■ Figura 3 ■

Tipologia cultural proposta por Schein

como as crenças fundamentais, valores e percepções que se tornam tão inquestionáveis que são observáveis apenas pequenas variações na unidade organizacional. Essas pressuposições podem começar como valores, mas, através do tempo, elas, gradualmente, tornam-se aceitas sem questionamentos e movem-se da consciência de seus membros para dentro de suas pré-consciências. Nas palavras de Schein (1985):

Portanto pressuposições básicas podem ser entendidas como um sistema poderoso e integrado de crenças, percepções e valores, estabelecido fora da consciência.

O conceito de pressuposições básicas de Schein (1985) possui uma forte conexão com o conceito de inconsciente de um determinado grupo como caracterizado por Santos (1976), no âmbito da teoria psicológica Junguiana. Schein (1985) menciona que as pressuposições básicas são aceitas sem questionamento, ou seja, não existe reflexão consciente sobre elas, e com o tempo as pressuposições vão para o interior da pré-consciência dos membros da organização, ou seja, estabelecem-se na camada do inconsciente pessoal e o inconsciente do grupo organizacional. Elas estão fora da consciência, mas induzem o comportamento do grupo organizacional.

Analisando a tipologia de cultura organizacional proposta por Locatelli e West (1996), observa-se que as crenças são conscientes, porém os autores mencionam que o nível caracterizado como padrões de comportamento in-

corpora coisas que os membros da organização continuam a fazer freqüentemente sem pensar, portanto automáticas e não conscientes. As pressuposições subjacentes, conforme já discutido, também são predominantemente inconscientes. É possível concluir dessas reflexões que no caldo de cultura de uma organização existe uma quantidade expressiva de seus elementos constituintes que jazem na camada do inconsciente dos seus membros, induzindo formas de relacionamentos inter-pessoais e inter-grupais, julgamentos e avaliações, estratégias e ações e produzindo resultados para a organização.

De acordo com o enfoque de Schein (1990) sobre tipologia de cultura organizacional, a categoria dos artefatos inclui tudo do ambiente físico: a forma de se trajar, a maneira como as pessoas se dirigem umas às outras, as manifestações mais permanentes como registros da companhia, produtos, declarações de filosofia e relatórios anuais. Incorporam-se, ainda, nessa categoria a estrutura organizacional, a tecnologia e a linguagem utilizada, as histórias, as cerimônias e celebrações, as atividades ritualísticas e as normas e práticas gerenciais. As instituições e, nesse contexto, a Contabilidade Gerencial podem ser vistas sociologicamente como artefatos da cultura organizacional em grande parte configurados e estruturados pela influência dos padrões de comportamento e de pressuposições básicas, ou seja, elementos fora da dimensão consciente dos membros da organização.



8 A INFLUÊNCIA DOS FATORES INCONSCIENTES NA CONSTRUÇÃO DA INSTITUIÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL

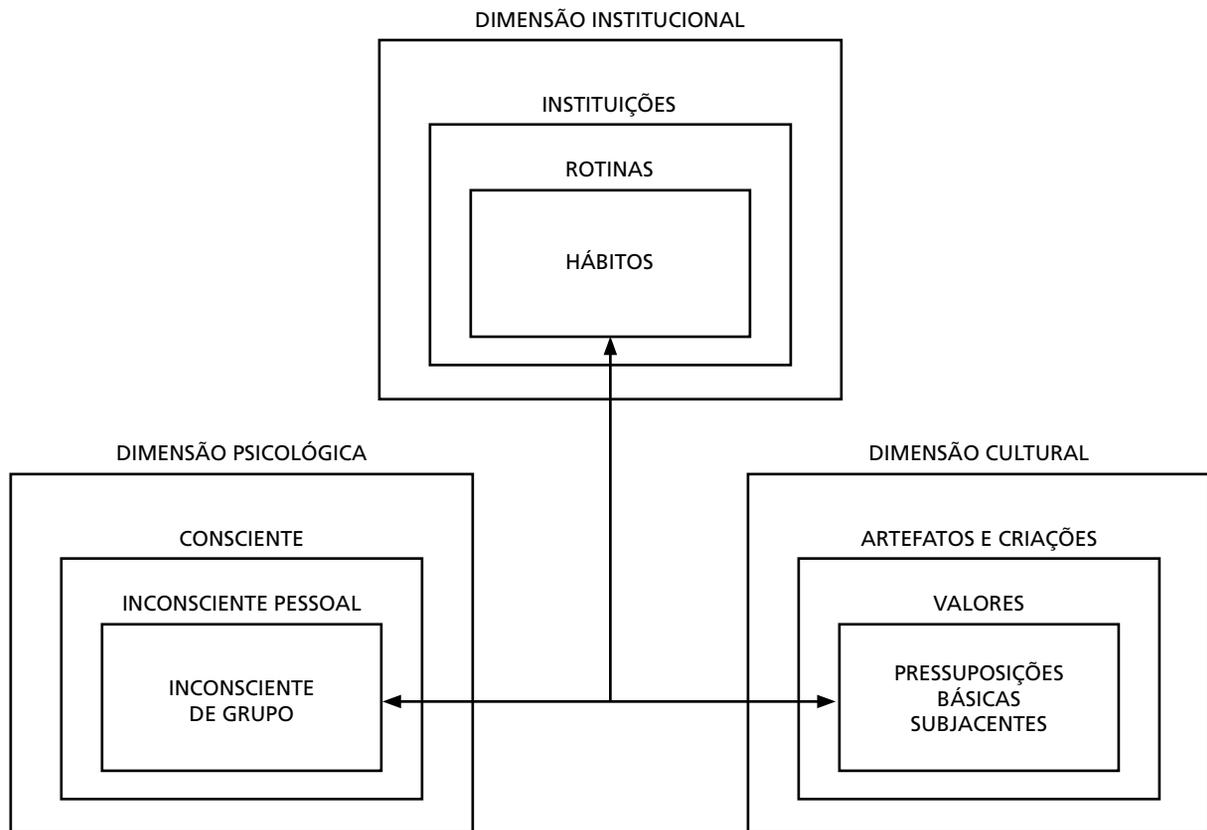
Três abordagens foram tratadas nos tópicos anteriores deste ensaio: (i) abordagem institucional; (ii) abordagem psicológica e (iii) abordagem de cultura organizacional. Conforme é demonstrado na figura 4, essas abordagens, caracterizadas como dimensões, podem ser correlacionadas e integradas. A partir dessa integração, pode ser construído um entendimento mais completo da Contabilidade Gerencial sob a abordagem institucional incorporando o conceito de fatores inconscientes.

A figura 4 foi construída a partir das argumentações desenvolvidas nos tópicos anteriores deste ensaio, que demonstram que os fatores inconscientes estão presentes na psicologia (inconsciente pessoal e inconsciente de grupo) e na cultura de uma organização (pressuposições básicas subjacentes). A influência dos fatores inconscientes na instituição da Contabilidade Gerencial pode ser explicada através das abordagens psicológica e cultural, isto é, as pressuposições básicas subjacentes de um determinado grupo social (dimensão cultural) estão presentes no inconsciente pessoal e inconsciente de grupo dos indivíduos (dimensão psicológica) e estruturam os hábitos (dimensão institucional) que geram as rotinas e a instituição da Contabilidade Gerencial.

Na figura 5, pode-se observar a existência de dois movimentos. Num primeiro sentido: o inconsciente de grupo

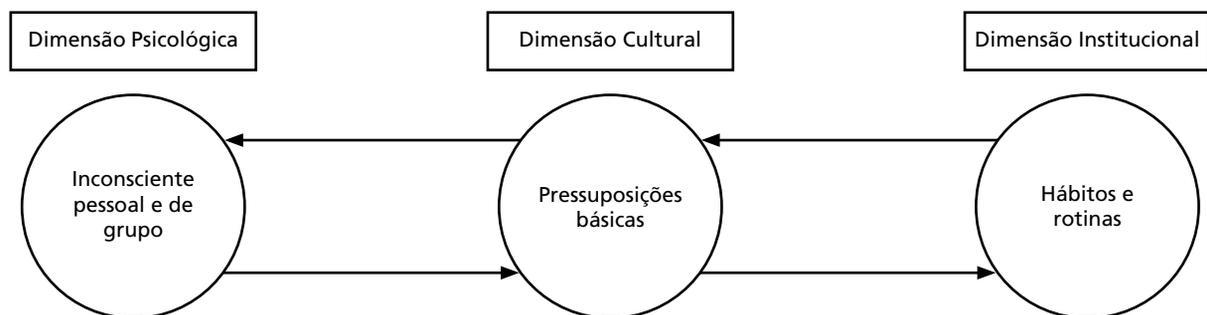
(dimensão psicológica) estrutura as pressuposições básicas subjacentes (dimensão cultural) e estabelece os hábitos (dimensão institucional) que geram as rotinas da Contabilidade Gerencial. Em sentido inverso, a prática das rotinas (dimensão institucional) fortalece os hábitos do grupo e a aceitação das pressuposições subjacentes básicas (dimensão cultural) condicionando o comportamento inconsciente dos indivíduos e de grupos específicos dentro da organização.

Do ponto de vista institucional, a Contabilidade Gerencial é enfocada como uma instituição constituída com base em rotinas e hábitos de um determinado grupo social. O conceito de hábito é o elemento mais analítico no contexto da abordagem institucional que explica a formação de rotinas e a constituição de instituições. Do ponto de vista da cultura organizacional, a contabilidade caracteriza-se como um dos artefatos que exteriorizam a cultura de um determinado grupo social. Como pode ser observado na figura 4, os denominados artefatos da abordagem cultural materializam determinados valores (conscientes) da organização, porém são poderosamente influenciados pelo que se denomina de pressuposições subjacentes básicas de natureza inconsciente, as quais, em momentos passados, já estiveram em nível de valores conscientes. As pressuposições subjacentes básicas são os elementos mais



|| **Figura 4** ||

A integração entre as dimensões



|| **Figura 5** ||

Os relacionamentos entre as dimensões

analíticos na abordagem de cultura organizacional. As pressuposições básicas subjacentes, ou seja, os elementos inconscientes da dimensão cultural são, em larga extensão, responsáveis pela formação dos hábitos, os quais, por sua vez, são os elementos inconscientes da dimensão institucional e os responsáveis pela estruturação da instituição da Contabilidade Gerencial.

A integração entre a teoria institucional e a teoria psicológica é fundamentada no conceito que Santos (1976) denomina de inconsciente próprio de determinado grupo. As pessoas direta e indiretamente ligadas à Contabilidade constituem um grupo específico. Esse grupo é composto pelos profissionais da Contabilidade, estudantes, autores, professores, usuários das informações geradas nessa área,

enfim, por todos aqueles que pesquisam, ensinam, praticam ou utilizam as idéias da Contabilidade. Conforme observado em Guerreiro et al. (2004), como uma atividade milenar, a Contabilidade possui uma base psíquica comum que se assemelha ao conceito de inconsciente próprio de grupo, constituindo uma espécie de “inconsciente coletivo dos contadores” ou um repertório grupal de pessoas sujeitas à sua influência, no seio do qual existe um estrato de inconsciente com formas-pensamento específicas. Essas formas-pensamento incorporam um conjunto de pensamentos, crenças e experiências de muitas pessoas, com relação a um assunto específico, por um longo período de tempo. Não são verdadeiramente arquétipos, mas funcionam de forma muito semelhante aos arquétipos, possuindo, também, forte energia psíquica.

As formas-pensamento existentes no “inconsciente do grupo da Contabilidade” são muito fortes porque vêm incorporando costumes, tradições, hábitos e sistemas de

pensamento que têm sido aceitos por muitos indivíduos há séculos. Cabe lembrar que Krystal (1990) menciona que um pensamento se fará mais poderoso quanto mais carregado estiver de emoção e que, quando um grande número de pessoas se aferra a ele e o alimenta com sua energia, vai se incrementando substancialmente a sua potência. Esse processo explica a formação dos hábitos do grupo social da contabilidade que se convertem em rotinas e em instituições constituindo-se em pressuposições básicas na herança cultural desse grupo. Os hábitos da dimensão institucional e as pressuposições subjacentes básicas da dimensão cultural estão armazenados na mente dos indivíduos de um determinado grupo social. Os hábitos e as pressuposições subjacentes básicas são estabelecidos no interior das camadas do inconsciente pessoal e do inconsciente de grupo dos indivíduos, contribuindo fortemente para moldar suas personalidades individuais e para configurar a cultura do grupo. □

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na introdução deste ensaio, foi caracterizado um problema na Contabilidade Gerencial através da formulação da seguinte questão: Por que as empresas não utilizam de forma intensa os novos modelos conceituais propostos na teoria? Essa questão é suportada em pesquisas empíricas que constata a existência de um *gap* entre a teoria e a prática da Contabilidade Gerencial. O ambiente atual, conforme já caracterizado no início deste ensaio, demanda novos instrumentos de gestão, mais do que isso, o ambiente propicia condições para a utilização de novos instrumentos mais adequados à gestão empresarial. As empresas que fizerem melhor uso de instrumentos mais eficazes terão mais chances de otimizar seus resultados e de sobreviver em ambiente competitivo. Nesse sentido, o *gap* existente entre a prática da Contabilidade Gerencial quando materializada na utilização de conceitos inadequados para a otimização de resultados e a teoria normativa quando propõe a utilização de conceitos adequados para a otimização de resultados constitui-se em um problema real a ser enfrentado pelas empresas em ambiente competitivo.

No que diz respeito ao *gap* mencionado, Scapens (1994, p. 303) resume o objetivo do seu trabalho mencionando: “Assim a mensagem deste artigo para os pesquisadores em contabilidade gerencial é: não importa o *gap*, estude a prática da contabilidade gerencial.” As críticas dos pesquisadores institucionalistas aos postulados da teoria neoclássica que têm embasado o desenvolvimento teórico da Contabilidade Gerencial, bem como os estudos sob a abordagem institucional, no âmbito da OIE – *Old Institutional Economics*, encaminham propostas para a solução do problema caracterizado, através do estudo da prática da contabilidade, assim como sugerem o aprofundamento de pesquisas orientadas pela abordagem institucional.

Para o encaminhamento de propostas de solução ou de minimização do problema caracterizado, é necessário com-

prender a verdadeira natureza do problema e estudar as suas possíveis causas geradoras. A teoria institucional, na abordagem da OIE – *Old Institutional Economics*, contribui fortemente para a compreensão da natureza do problema da Contabilidade Gerencial. A visão da Contabilidade Gerencial como uma instituição, ou seja, como conjunto de rotinas desempenhadas de forma habitual por um grupo de indivíduos, evidencia a natureza social e não técnica do problema da Contabilidade Gerencial. A contribuição do presente estudo está em adicionar elementos no sentido de identificar e entender as causas geradoras dessa natureza de problema. De acordo com as abordagens apresentadas neste ensaio, é possível inferir que as causas fundamentais do problema da Contabilidade Gerencial correspondem aos hábitos instalados na organização. A abordagem da cultura organizacional adverte que os hábitos residem na camada mais profunda da cultura da empresa e são caracterizados como pressuposições básicas subjacentes. A abordagem psicológica psicanalítica nos orienta que os hábitos são em grande parte inconscientes. Os hábitos profundamente enraizados na mente dos indivíduos e na cultura do grupo são simplesmente aceitos, não importa quão adequados ou inadequados sejam para a organização. Eles são, em grande parte, de natureza inconsciente e são aceitos pelos indivíduos e pelo grupo sem questionamento.

Quellette e Wood (1998), orientados pela abordagem psicológica cognitiva, mencionam que o entendimento conceitual dos hábitos tem conseqüências práticas. As estratégias de intervenção de sucesso para a mudança de comportamentos habituais dependem do entendimento dos fatores que mantêm as respostas rotinizadas. Esse entendimento pode capacitar os cientistas sociais a estabelecerem estratégias eficazes para ajudar pessoas a iniciar novos comportamentos e mudar os comportamentos considerados inadequados. A mudança de comportamentos

existentes em contextos estáveis requer decisão consciente para iniciar e implementar novas respostas e para suprimir ou evitar comportamentos consolidados indesejáveis. Estratégias eficazes de mudanças devem incorporar a formulação de planos explícitos (intento consciente) para iniciar e implementar novos comportamentos. A implementação de mudanças comportamentais deve privilegiar recompensas de curto prazo e não somente de longo prazo, de forma que conseqüências positivas imediatas incentivem a manter o foco no novo comportamento desejado. As estratégias de mudança mais efetivas são aquelas que impedem o desempenho de comportamentos estabelecidos enquanto facilitam a transformação de novos comportamentos em hábitos. Johann (2004, p. 28), inspirado na corrente da psicologia psicanalítica, ressalta a importância do entendimento da influência dos fatores inconscientes, mencionando que conhecer o *self* (elementos inconscientes) de uma determinada empresa abre possibilidades para acessar alguns aspectos do seu inconsciente coletivo organizacional que influenciam fortemente seus valores culturais. Johann (2004) menciona que desnudar esse inconsciente coletivo, que é a parte encoberta do *iceberg* organizacional, permite que a empresa possa efetuar uma análise e um julgamento dos seus verdadeiros motivos, num salutar processo de reavaliação qualitativa de sua cultura.

Tendo em vista que os hábitos e rotinas que estruturam a Contabilidade Gerencial são em grande extensão de natureza inconsciente, eles (i) não são racionais e (ii) não são fáceis de serem modificados. O conhecimento da verdadeira natureza das causas do *gap* da Contabilidade Gerencial permite e facilita o processo de implementação de mudanças e de melhoria nos seus sistemas. À luz do entendimento da influência de fatores inconscientes na construção de rotinas e instituições de Contabilidade Gerencial, a minimização do descompasso entre a sua teoria e a sua prática envolve, entre outras, as seguintes ações: (i) conscientização: trazer para o

nível da consciência das pessoas, profissionais da Contabilidade Gerencial e usuários, a necessidade de discussão dos conceitos utilizados na sua prática; (ii) entendimento: elevar o nível de entendimento dos conceitos efetivamente adotados na Contabilidade Gerencial a partir de um processo coletivo de reflexão e a busca do significado dos conceitos utilizados em contraposição com conceitos alternativos; (iii) crítica: analisar de forma crítica os possíveis efeitos gerenciais (operacionais e estratégicos) dos conceitos empregados na organização, bem como analisar criticamente novos modelos propostos na teoria. A ausência da reflexão e da crítica conduz a organização ao condicionamento e ao automatismo na execução de antigas rotinas. Por outro lado, é preciso cuidado com os novos modelos (modismos) sem efetivo valor para a organização; (iv) escolha consciente: o processo de reflexão e crítica é fundamental para a quebra da inércia e para a escolha consciente de alternativas conceituais racionais e otimizadoras compatíveis com valores fundamentais do grupo; (v) criação de novos hábitos: os novos modelos ou conceitos conscientemente escolhidos somente produzirão efeitos se forem convertidos em hábitos, rotinas e instituições. Os novos artefatos culturais construídos devem ser efetivamente institucionalizados.

Este ensaio não apresenta idéias acabadas e nem proposições conclusivas. A sua principal contribuição é adicionar novos elementos ao estudo da Contabilidade Gerencial sob a abordagem institucional, buscando a integração dessa abordagem com as abordagens de cultura organizacional e psicológica e destacando a existência dos fatores inconscientes. Nesse sentido, novas pesquisas devem ser desenvolvidas buscando-se, entre outros objetivos: (i) melhor entendimento das relações entre as abordagens institucional, cultural e psicológica e (ii) validação empírica da influência de fatores inconscientes na estruturação da Contabilidade Gerencial.



Referências Bibliográficas

- ASK, U.; AX, C.. Trends in the development of product costing practices and techniques – a survey of Swedish manufacturing industry. Paper presented at the 15th Annual Congress of the European Accounting Association, Madri, 1992.
- BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K.. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, 28, p. 675-698, 2003.
- BARLEYS, R.; TOLBERT, P. S.. Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution. *Organization Studies*, 18 (1), p. 93-117, 1997.
- BOWMAN, C.. Stuck in the old routines. *European Management Journal*, v. 12, n. 1, p. 76-82, 1994.
- BRIGTH, J.; DAVIES, R. E.; DOWNES, C. A.; SWEETING, R. C.. The deployment of costing techniques and practices: a UK study. *Management Accounting Research*, v. 3, p. 201-212, 1992.
- BUCH, K.; WETZEL, D. K.. Analysing and realigning organizational culture. *Leadership & Organizations Development Journal*, v. 22, n. 1, p. 40, 2001.
- BURNS, J.. The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13, 5, p. 566-596, 2000.
- ; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, v. 11, p. 3-25, 2000.
- CARR, A.. Jung, archetypes and mirroring in organizational change management: lessons from a longitudinal case study. *Journal of Organizational Change Management*, v. 15, n. 5, p. 477-490, 2002.

- CHOU DHURY, N.. In search of relevance in management accounting research. *Accounting and Business Research*, Winter, p. 21-26, 1986.
- COHEN, J. R.; PAQUETTE, L.. Management accounting practices: perceptions of controllers. *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, p. 73-83, 1991.
- COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W.; SAMUEL, S.. Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research*, 8, p. 1-35, 1996.
- DRURY, C.; BRAUND, S.; OSBORNE, P.; TAYLEST, M.. A survey of management accounting practices in UK manufacturing companies. *Chartered Association of Certified Accountants*, 1993.
- EDWARDS, K. A.; EMMANUEL, C. R.. Diverging views on the boundaries of management accounting. *Management Accounting Research*, 1 (1), p. 551-563, 1990.
- EMORE, J. R.; NESS, J. A.. The slow pace of meaningful changes in cost systems. *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Winter, p. 36-45, 1991.
- EVANS, H.; ASHWORTH, G.. Survey conclusion: make up to the competition. *Management Accounting (UK)*, v. 74, p.16-18, 1996.
- FLEURY, M. T. L.. In: FLEURY, M. T. L.; FISCHER, R. M. (Coordenadoras). *Cultura e poder nas organizações*. São Paulo: Atlas, 1989.
- FONSECA, Valéria da; MACHADO-DA-SILVA, Clóvis L.. Conversação entre abordagens da estratégia em organizações: escolha estratégica, cognição e instituição. *Organizações e Sociedade*, v. 9, n. 25, p. 93-109, 2002.
- GOLEMAN, D.. *Emotional Intelligence*. New York: Bantam Books, 1997.
- GRANLUND, M.; LUKKA, K.. It's a small world of management accounting practices. *Journal of Management Accounting Research*, 10, p. 153-179, 1998.
- _____. Towards explaining stability in and around management accounting systems. *Management Accounting Research*, v. 12, p. 141-146, 2001.
- GREEN, F. B.; AMENKHIANAN, F. E.. Accounting innovations: a cross sectional survey of manufacturing firms. *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Spring, 1992.
- GUERREIRO, R.; CASADO, T.; BIO, S. R.. Some reflections on the archetypes in cost accounting: an exploratory study. *Journal of Applied Management Accounting Research*, v. 2, n. 1, p. 41-54, 2004.
- HALL, C.S.; LINDZEY, G.. *Teorias da personalidade*. São Paulo: EPU, 1984.
- HARUNG, H. S.. More effective decisions through synergy of objective and subjective approaches. *Management Decisions*, v. 31, n.7, p. 38-45, 1993.
- HARVEY, D.. *Condição pós-moderna – Uma pesquisa sobre as origens da mudança cultural*. 7ª ed., São Paulo: Atlas, 1998.
- HOFSTEDE, G.; NEUIJEN, B.; OHAYV, D.D.; SANDERS, G.. Measuring organizational cultures: a qualitative and quantitative study across twenty cases. *Administrative Science Quarterly*, v. 35, p. 286-316, 1990.
- JOHANN, S. L.. *Gestão da cultura corporativa*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S.. *Relevance lost-the rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press, 1987.
- JUNG, C. G.. *Psicologia do inconsciente*. Petrópolis: Vozes, 1995.
- KASURINEN, T.. Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation. *Management Accounting Research*, v.13, p. 323-341, 2002.
- KRYSTAL, P.. *Cortando mas lazos que atan*. Buenos Aires: Errepar, 1990.
- LIBBY, T.; WATERHOUSE, J. H.. Predicting change in management accounting system. *Journal of Management Accounting Research*, 8, 137-150, 1996.
- LOCATELLI, V.; WEST, M. A.. On elephants and blind researchers: methods for accessing culture in organizations. *Leadership & Organizations Development Journal*, v. 17, n. 7, p. 12, 1996.
- LUNDBERG, C.C.. Surfacing organizational culture. *Journal of Managerial Psychology*, v. 5, n. 4, p. 19-36, 1990.
- MARSHAK, R. J.; KEENOY, T.; OSWICK, C.; GRANT, D.. From outer words to inner words. *The Journal of Applied Behavioral*, v. 36, n. 2, p. 245-259, 2000.
- MARTIN, J.; SIEHL, C.. Organizational culture and counterculture: an easy symbiosis. *Organizational Dynamics*, Autumn, p. 52-64, 1983.
- MORGAN, G.. *Images of organization*. London: Sage, 1986.
- OTLEY, D. T.. Developments in management accounting research. *Management Accounting*, p. 37-42, sep. 1985.
- OTT, J. S.. *The organizational culture perspective*. Pacific Grove: Brooks/Cole, 1989.
- PAYNE, R.. Taking stock of corporate culture. *Personnel Management*, p. 26-29, Jul., 1991.
- QUELLETTE, J. A.; WOOD, W.. Habit and intention in everyday life: the multiple processes by which past behavior predicts future behavior. *Psychological Bulletin*, v. 124, n. 1, p. 54-74, 1998.
- ROWSSELL, K.; BERRY, T.. Leadership, vision, values and systemic wisdom. *Leadership & Organization Development Journal*, v. 14, n.7, p. 18-22, 1993.
- Santos, C. C.. *Individualização Junguiana*. São Paulo: Sarvier, 1976.
- _____, Reginaldo Souza. As contribuições dos economistas ao estudo da administração política: o institucionalismo, o gerencialismo e o regulacionismo. *Organizações e Sociedade*, v. 10, n. 28, p. 99-116, 2003.
- SCAPENS, R. W.. Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38, p. 1-30, 2006.

- _____. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5, p. 301-321, 1994.
- _____; ROBERTS, J.. Accounting and control. a case study of resistance to accounting change. *Management Accounting Research*, 5, p. 301-321, 1994.
- SCHEIN, E. H.. *Organizational culture and leadership*. San Francisco: Jossey-Bass, 1985.
- _____. *Organizational culture and leadership: a dynamic view*. San Francisco: Jossey-Bass, 1992.
- _____. Organizational culture. *American Psychologist*, v. 45, p. 109-119, 1990.
- SELZNICK, P.. *Leadership in Administration*. New York: Harper & Row, 1957.
- SILVEIRA, N.. *Jung: Vida e Obra*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1994.
- WILLCOCKS, S. G.; REES, C. J.. A psychoanalytic perspective on organizational change. *Leadership & Organization Development Journal*, v. 16, n. 5 p. 32- 38, 1995.
- ZEFFANE, R.. Dynamics of strategic change: critical issues in fostering positive organizational change. *Leadership & Organization Development Journal*, v. 17, n. 7 p. 36, 1996.

NOTA – Endereço dos autores

Universidade de São Paulo
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
Av. Prof. Luciano Gualberto, 908 – Cidade Universitária

São Paulo – SP
05.508-900