

GISELE FERNANDA SALVADOR

**INFORMAÇÕES CONTÁBEIS TEMPESTIVAS: UMA ANÁLISE DOS
MECANISMOS ISOMÓRFICOS DO PROCESSO DE FECHAMENTO
CONTÁBIL**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de
Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito
para a obtenção do título de Mestre em Ciências
Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Cláudio Parisi

U
d
657.458
S182i
2015
Ex.2

N. Cham.: d 657.458 S182i 2015
Autor: Salvador, Gisele Fernanda
Título: Informações contábeis



94321

Ac. 53411

Ex.2

São Paulo

2015

Uc. 53411
T. 94321

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

Reitor: Prof. Dr. Edison Simoni da Silva

Pró-reitor de Graduação: Prof. Dr. Ronaldo Frois de Carvalho

Pró-reitor de Pós-graduação: Prof. Dr. Edison Simoni da Silva

Diretor da Pós-Graduação Lato Sensu: Prof. Alexandre Garcia

Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis: Prof. Dr. Cláudio Parisi

Coordenador do Mestrado Profissional em Administração: Prof. Dr. Heber Pessoa da Silveira

FICHA CATALOGRÁFICA

S182i	Salvador, Gisele Fernanda
	Informações contábeis tempestivas: uma análise dos mecanismos isomórficos do processo de fechamento contábil / Gisele Fernanda Salvador. -- São Paulo, 2015.
	137 f.
	Orientador: Prof. Dr. Claudio Parisi.
	Dissertação (mestrado) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis.
	1. Contabilidade gerencial. 2. Controle gerencial. 3. Mercado de capitais.
	CDD 657.458

FOLHA DE APROVAÇÃO

GISELE FERNANDA SALVADOR

INFORMAÇÕES CONTÁBEIS TEMPESTIVAS: UMA ANÁLISE DOS MECANISMOS ISOMÓRFICOS DO PROCESSO DE FECHAMENTO CONTÁBIL

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA

Reinaldo Guerreiro

Universidade de São Paulo - USP

Ivam Ricardo Peleias

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

Cláudio Parisi

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 31 de agosto de 2015

Dedico este trabalho a Deus, ao
Murilo, meu esposo, e aos meus
pais, Aparecida e Inácio.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao Professor Claudio Parisi por sua paciência, perseverança, confiança, colaboração, dedicação e persistência em transformar inquietações em conhecimento. Sua constante e sábia orientação foi imprescindível para a realização dessa pesquisa.

Sou agradecida ao Professor Ivam Peleias que generosamente me auxiliou nesse processo com a transmissão de conhecimentos e materiais de pesquisa.

Agradeço ao Professor Reinaldo Guerreiro por suas críticas construtivas que foram o alicerce para a realização desse estudo.

Devo um agradecimento muito especial ao ex-CEO da organização, ao ex-presidente da América Latina e aos funcionários e ex-funcionários que concederam parte de seu tempo para a realização desse trabalho, pois a participação dessas pessoas tornou possível a realização dessa pesquisa.

Muito obrigada aos professores do mestrado da FECAP que contribuíram graciosamente para o meu desenvolvimento pessoal e profissional.

Agradeço ao Murilo, meu esposo, por todas as revisões de texto e que, com muita paciência e resignação, apoiou esse projeto de modo incondicional.

Aos meus pais serei eternamente grata pelo encorajamento, orações, sonhos renunciados em favor dos meus, ensinamentos dos valores que hoje vivo e por compreenderem minha ausência durante esse período de estudo.

Sou imensamente agradecida a Deus por sua infinita misericórdia que de modo especial me fez chegar até aqui.

RESUMO

Em meio ao presente contexto organizacional em que se intensificam os esforços despendidos pelas organizações visando conferir maior eficiência aos sistemas de controle gerencial, apresenta-se essa pesquisa, a qual tem como objetivo conhecer a influência dos mecanismos isomórficos no processo de fechamento contábil tempestivo para a gestão de desempenho. A metodologia de pesquisa aplicada nesse exame consiste na realização de um estudo de caso acerca dos processos de uma organização multinacional, de grande representatividade no segmento em que atua, por meio de entrevistas, questionários, vídeo, informações eletrônicas e documentos obtidos junto à sua administração. Essa pesquisa traz substantivas contribuições por meio de exames dos três mecanismos do isomorfismo em relação ao fechamento contábil tempestivo para a gestão de desempenho. Por fim, as conclusões demonstram que não há relação entre os três mecanismos do isomorfismo, na medida em que foi identificada a influência apenas do mecanismo mimético, em relação a influência do Sistema Toyota de Produção e do mecanismo coercitivo no que tange à tempestividade do fechamento contábil, não havendo evidência relativa à influência do mecanismo normativo.

Palavras-chave: Isomorfismo. Teoria Institucional. Contabilidade Gerencial. Fechamento Contábil.

ABSTRACT

Considering the present organizational context in which there is an intensification of the efforts made by organizations aiming to provide higher efficiency to the management control systems, this research is presented. Such work aims to understand the influence of an isomorphic mechanism on the timely closing process in relation to the performance management. The research methodology applied on this examination consists in a case study in a large representative multinational organization in the segment in which it operates, through interviews, questionnaires, video, electronic information and physical documents obtained from the organization's management. This research brings substantial contributions through the analysis of the three isomorphic mechanisms on the timely closing in relation to the performance management. Finally, the findings suggest that there is no relation among the three isomorphic mechanisms to the extent that it was identified that only the coercive and mimetic mechanisms influence the timely closing process, while there is no evidence on the influence of normative mechanism regarding the such process.

Key-words: Isomorphism. Institutional Theory. Management Accounting. Month End Closing.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Relação entre a perspectiva cognitiva e comportamental	23
Figura 2 – Relação dos mecanismos isomórficos e as questões de pesquisa	55
Figura 3 – Bloco de contabilização que obedece a estrutura global	64
Figura 4 – Linha do tempo da antecipação do fechamento contábil	66

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – As principais características dos três enfoques da Teoria Institucional	17
Tabela 2 – Relação entre os mecanismos do isomorfismo, indicadores e a legitimação .	20
Tabela 3 – Benefícios com a implantação de sistemas integrados	32
Tabela 4 – Atenuar o conflito de agência	41
Tabela 5 – Distribuição geográfica e quantitativa dos entrevistados	52
Tabela 6 – Definição do propósito de cada estrutura	62
Tabela 7 – Questões relacionadas ao Isomorfismo sob o mecanismo Normativo	76
Tabela 8 – Questões relacionadas ao Isomorfismo sob o mecanismo Coercitivo	78
Tabela 9 – Questões relacionadas ao Isomorfismo sob o mecanismo Mimético	81
Tabela 10 – Questões relacionadas à gestão de desempenho	84
Tabela 11 – Questões relacionadas à gestão de desempenho	86
Tabela 12 – Questões relacionadas à gestão de desempenho	87
Tabela 13 – Status do fechamento no primeiro dia útil	90
Tabela 14 – Cronograma de fechamento mensal	91
Tabela 15 – Agenda de fechamento mensal	92
Tabela 16 – Escalonamento em situações de atraso	92

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	11
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA	14
1.3 OBJETIVO	14
1.4 JUSTIFICATIVA	14
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	16
2.1 TEORIA INSTITUCIONAL.....	16
2.1.1 ISOMORFISMO COERCITIVO	20
2.1.2 ISOMORFISMO MIMÉTICO	22
2.1.3 ISOMORFISMO NORMATIVO	25
2.2 SISTEMAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	27
2.3 QUALIDADE DA INFORMAÇÃO	38
2.4 GESTÃO DE DESEMPENHO	42
2.5 ESTUDO ANTERIORES: ISOMORFISMO EM CONTABILIDADE E SISTEMAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	46
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	50
3.1 TIPO DE ESTUDO.....	50
3.2 O PROTOCOLO DO ESTUDO DE CASO.....	51
3.2.1 VISÃO GERAL DO PROJETO DE ESTUDO DE CASO.....	51
3.2.2 PROCEDIMENTOS ADOTADOS PARA PESQUISA DE CAMPO	51
3.2.3 QUESTÕES DO ESTUDO DE CASO	53
3.3 DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA	53
3.3.1 QUESTIONÁRIO	54
3.3.2 TESTE DO QUESTIONÁRIO.....	57
3.3.3 ENTREVISTA	57
3.3.4 COLETA E ANÁLISE DE DADOS E DE DOCUMENTOS.....	58
3.4 LIMITAÇÕES DO MÉTODO	59
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	60

4.1 APRESENTAÇÕES DA ORGANIZAÇÃO.....	60
4.1.1 APRESENTAÇÕES DA ÁREA FINANCEIRA E SUAS RESPONSABILIDADES	60
4.1.2 SISTEMAS	63
4.1.3 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DO FECHAMENTO CONTÁBIL	64
4.2 ANÁLISE DE RESULTADOS	65
4.2.1 ENTREVISTAS E VÍDEO	66
4.2.2 QUESTIONÁRIOS.....	76
4.2.3 ANÁLISE DE DOCUMENTOS.....	89
4.3 TRIANGULAÇÃO DOS RESULTADOS	94
4.3.1 TRIANGULAÇÃO DOS RESULTADOS ENCONTRADOS SOBRE O ISOMORFISMO NORMATIVO	94
4.3.2 TRIANGULAÇÃO DOS RESULTADOS ENCONTRADOS SOBRE O ISOMORFISMO COERCITIVO	95
4.3.3 TRIANGULAÇÃO DOS RESULTADOS ENCONTRADOS SOBRE O ISOMORFISMO MIMÉTICO ..	95
4.3.4 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO SOB O ASPECTO DE UMA ABORDAGEM INTEGRADA, QUE REÚNA TODOS OS NÍVEIS DE MEDIDA DE DESEMPENHO.....	96
4.3.5 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO SOB O ASPECTO DE QUE OS RELATÓRIOS CONTÁBEIS SÃO FERRAMENTAS DE COMUNICAÇÃO DE ESTRATÉGIA	98
4.3.6 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO SOB O ASPECTO DE TOMAR MEDIDAS COM BASE NOS RESULTADOS DA AVALIAÇÃO E GARANTIR QUE OS RESULTADOS ALVO SEJAM ALCANÇADOS.	98
5 CONCLUSÃO.....	100
5.1 PESQUISAS FUTURAS	103
REFERÊNCIAS.....	105

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Em relação à relevância da divulgação das demonstrações contábeis, Kirch, Lima e Terra, (2012, p. 174) concluem que a informação contábil afeta os preços das ações e, portanto, apresenta relevância para o mercado de capitais, e que a utilidade da informação contábil não está relacionada apenas à sua natureza e conteúdo, mas também ao momento em que é divulgada, ou seja, que atenda ao atributo da tempestividade, que é definido por Moores e Yuen (2001, p. 355 - 357) como velocidade e frequência dos relatórios.

Informações de alta qualidade e confiabilidade podem deixar de influir no processo decisório se não divulgadas no momento apropriado, dessa forma, organizações comprometidas com melhores práticas de governança corporativa e sob maior escrutínio do mercado, estão mais dispostas à divulgação das demonstrações contábeis tempestivamente (KIRCH; LIMA; TERRA, 2012, p. 174). Organizações com faturamento acima de R\$ 5 milhões anuais recebem as informações contábeis com maior frequência quando comparado com empresas de menor faturamento (FERNANDES et al., 2011 p. 121). Organizações que estão em ambiente competitivo, na tentativa de fornecer informações ao mercado, publicam suas informações tempestivamente. Nessas condições, ter um processo de fechamento contábil que assegure a apuração dos resultados no primeiro dia útil de cada mês agrega valor aos atributos de qualidade das informações contábeis (ALMEIDA, 2010, p.142). Kenneth J. Johnson, vice-presidente corporativo e *controller* da Motorola acredita que as organizações que divulgam as informações financeiras mais cedo, são percebidas como organizações que têm mais controle em suas responsabilidades financeiras. (ETTORRE, 1995, p. 44).

Edwards et al. (1995) comentam pelo menos sobre quatro empresas que anteciparam o fechamento contábil por motivos diferentes. Na Alcoa o interesse por informações internas é exigência para o gerenciamento dos negócios, porém há requisições externas como regras e procedimentos estabelecidos por órgãos de classe, de fiscalização ou governamentais, que contribuem para o aumento do prazo para entrega de relatórios. O departamento de contabilidade, que é responsável por atender todas essas exigências, é reconhecido por muitas organizações como uma área que agrega custos, pois tem muitas pessoas executando atividades que não tem como objetivo agregar valor para o negócio. A Alcoa na tentativa de combater esse impasse concentrou seus esforços em quatro itens:

- a) Implementar processos de negócios de alta eficiência, incluindo os centros de serviços compartilhados para modificar partes das transações.
- b) Simplificar a tecnologia e estabelecer padrões de dados coerentes.
- c) Desenvolver parceiros vitais para os negócios.
- d) Melhorar o quadro de funcionários.

Para aumentar a eficiência e qualidade dos relatórios financeiros, a Alcoa reduziu o prazo de fechamento de oito para três dias. O projeto foi lançado em outubro de 1991 e em fevereiro de 1993 já fechava em três dias.

No caso da Union Carbide e da Bethlehem Steel o objetivo foi reduzir custos. A Union Carbide reduziu o tempo de fechamento de doze para cinco dias, não só economizaram tempo, como reduziram o custo com o processamento total do ciclo de fechamento. A Bethlehem Steel reduziu o prazo de fechamento de nove para um dia e meio. No caso da Motorola o objetivo foi aumentar o controle, pois para controlar essa organização que estava crescendo significativamente em 1993 e 1994, mesmo com a queda do preço por volta de 20% a 30% por ano, a Motorola decidiu reduzir o prazo de fechamento, não somente para melhorar os processos, mas para ter os dados o mais rápido possível para tomada de decisão. O prazo de fechamento para as subsidiárias passou a ser de um dia útil e a consolidação na metade do segundo dia (EDWARDS et al., 1995).

Considerando as pressões representadas no atual ambiente competitivo, o alto grau de conectividade dos sistemas de informação global e da sua complexidade e o fenômeno da rapidez das mudanças levam as organizações à incerteza, e como resultado dessas incertezas as organizações são impelidas a se tornarem cada vez mais parecidas. No contexto das relações entre as organizações, o comportamento de uma organização é condicionado ou determinado pelo conjunto de relações mantidas em seu campo organizacional. As organizações estão se tornando cada vez mais similares com outras organizações com as quais compartilham o mesmo campo organizacional (DIMAGGIO; POWELL, 2005 p. 76; PARISI; MEGLIORINI, 2011).

O estudo das relações organizacionais e o ambiente no qual estão inseridas pode ser encontrado na Teoria Institucional através da Nova Sociologia Institucional. O conceito de institucionalização não é por definição relacionado a um processo distinto, dessa forma há diversos tipos de processos que podem levar uma organização a mudar sua estrutura para adequar-se a um padrão institucional (SCOTT, 1987, p. 498). Dimaggio e Powell (2005) por meio do isomorfismo distinguiram três mecanismos que podem conduzir as organizações à

conformidade, são eles: coercitivo (regras, leis e sanções), normativo (certificação e aceitação) e mimético (resultante dos padrões de resposta à incerteza) (DIMAGGIO; POWELL, 2005).

Considerando a premissa do aspecto relevância da tempestividade das informações contábeis financeiras para as organizações, é proposto como objeto de pesquisa o desenvolvimento de um estudo de caso em uma organização multinacional, pioneira na indústria do alumínio, uma das maiores empresas do mundo no segmento de produção de alumínio primário (lingotes e tarugos), pó de alumínio, alumínio transformado, mineração de bauxita e refino de alumina, e que atua ainda no segmento de soluções, incluindo a produção de produtos laminados, extrudados, sistemas para construção civil, oferece ainda produtos e projetos para indústria automotiva, aviação, embalagens, eletrônica, óleo, gás e diversos projetos industriais.

Com sede nos Estados Unidos, fundada a mais de 125 anos, atua em 30 países, tem mais de 200 plantas ao redor do mundo, possui 60 mil funcionários, investe em projetos comunitários, é uma empresa fortemente comprometida com o meio ambiente, que é um dos principais valores que a norteia, exemplo deste comprometimento é a reabilitação das áreas mineradas, que tem reconhecimento internacional, a organização possui certificação ISO 14.001.

Essa organização faz o uso da tecnologia de informação avançada, atualmente disponível no mercado, com o objetivo de obter e disponibilizar de maneira rápida e segura as informações financeiras e de mercado para auxiliar no processo de tomada de decisão. O planejamento estratégico é uma forte ferramenta de auxílio à tomada de decisão, onde há metas de longo prazo (próximos dez anos), planos operacionais anuais para cada divisão da organização, e acompanhamento mensal e semanal dos objetivos traçados pela alta liderança, que são executados por diversos níveis da organização. Este monitoramento constante faz com que as pessoas trabalhem em um alto nível de comprometimento e com prioridades bem definidas, com o objetivo de que todas as metas estabelecidas sejam alcançadas. A busca constante por melhorias faz com que a organização aprimore processos, com o objetivo de atingir excelência em seus resultados, que é um dos valores da organização objeto de estudo.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Levando-se em consideração os mecanismos do isomorfismo mimético, coercitivo e normativo e a utilidade da informação contábil em relação ao tempo em que é divulgada, conforme relatado anteriormente, o presente trabalho descreve e analisa a seguinte questão: **Como os mecanismos isomórficos influenciam o processo de fechamento contábil para geração de informações contábeis tempestivas em uma organização?**

1.3 OBJETIVO

Este estudo tem como objetivo conhecer a influência dos mecanismos isomórficos no processo de fechamento contábil tempestivo para a gestão de desempenho.

1.4 JUSTIFICATIVA

A Contabilidade Gerencial tem sido objeto de críticas quanto à validade de suas práticas, quando analisadas em relação a evolução do ambiente operacional das organizações. Após a publicação do livro *Relevance Lost* (JOHNSON; KAPLAN, 1987), o desenvolvimento e as proposições de novos artefatos de Contabilidade Gerencial foram intensificados, pois esses autores sugerem a obrigação de um reexame dos sistemas tradicionais de controles gerenciais (GUERREIRO; CORNACHIONE JR; SOUTES, 2011 p. 88).

Uma das críticas desses autores se dá quanto à tempestividade das informações contábeis, pois consideraram que as informações contábeis gerenciais são produzidas muito tarde para suportarem as operações e estratégias das organizações (JOHNSON; KAPLAN, 1987, p. 256). As organizações competem por clientes cada vez mais exigentes por prazo, eficiência e eficácia. Portanto, a contabilidade precisou se adaptar para prover ao usuário informações atualizadas rapidamente (LIMA et al., 2011, p.178).

Considerando a intensificação das organizações na melhoria dos sistemas de controle gerencial, este estudo tem o propósito de relacionar os três mecanismos de mudança institucional isomórfica apresentados por DiMaggio e Powell (2005) e a relevância da tempestividade das informações contábeis dentro da contabilidade, pois compreende em

justificar as razões pelas quais uma organização apresenta os números contábeis no primeiro dia útil do mês seguinte e quais foram os sistemas de controles gerenciais utilizados por ela para que acontecesse a antecipação do processo de fechamento através da mudança de valores dentro da organização. Dessa forma, este estudo justifica-se porque possibilitou o aprofundamento do conhecimento sobre os mecanismos isomórficos no fechamento contábil para a geração de informações contábeis financeiras tempestivas.

A contribuição obtida através deste estudo é a descrição de como os fenômenos isomórficos influenciam as práticas de contabilidade gerencial. Outra contribuição é que este estudo tem como foco o estudo dos três mecanismos isomórficos, pois durante o processo de pesquisa houve dificuldade de encontrar materiais específicos que detalhem o aspecto de isomorfismo coercitivo, bem como em encontrar análises dos três mecanismos isomórficos aplicados às informações contábeis. Esta constatação está em linha com os achados de Mizruchi e Fein, (1999), pois testaram 160 artigos em revistas norte americanas e concluíram que em apenas 26 artigos os autores tentaram operacionalizar e empiricamente testaram um ou mais componentes da tese de DiMaggio e Powell (2005).

Este é um estudo de caso único, em uma organização de grande representatividade mundial, uma das maiores empresas do mundo no segmento de produção de alumínio. A organização objeto de estudo tem como objetivo a divulgação de informações contábeis - financeiras tempestivamente. E para que este objetivo seja atingido todos os meses, a organização mantém uma estrutura de tecnologia e de formação de pessoas que estão alocadas em todas as subsidiárias ao redor do mundo, e que prezam pela excelência em atender ao prazo de fechamento contábil no primeiro dia útil do mês subsequente. Desta forma, o método do estudo de caso foi considerado como o método mais adequado para esta pesquisa, porque permitiu acesso às circunstâncias inacessíveis à investigação científica realizada por outro método, portanto, é um caso com elevado potencial de revelação.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 TEORIA INSTITUCIONAL

O conceito instituição denota estabilidade e ordem, mas isso não significa que as instituições não sejam objeto de mudanças. Sistemas institucionais estão suscetíveis a mudanças, tanto por circunstâncias externas como internas, assim como os processos institucionais podem ser estabelecidos não somente no sentido do topo para a base, mas também fluir da base para o topo. A razão destas mudanças pode ser explicada por discrepâncias entre sistemas de macro e micro atividades em resposta a circunstâncias locais, por incoerência entre os elementos institucionais, por estruturas concorrentes, ou mesmo por níveis de desempenho abaixo das expectativas (SCOTT, 2008, p. 431 e 437).

Elementos institucionais implementados comumente podem ser originados dentro da própria organização ou através de imitação de organizações similares (ZUCKER; TOLBERT 1983, p.26), ou mesmo de interações. Elementos esses que foram definidos como regras, normas, ou crenças podem operar desde sistemas interpessoais até sistemas transnacionais ou mundiais, e são preservados ou modificados através do comportamento dos atores sociais (SCOTT, 2008, p.429). As organizações estão se tornando cada vez mais homogêneas, porém não necessariamente mais eficientes ou competitivas (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 75), entretanto Machado-da-Silva (2010, p.16) argumenta que o isomorfismo é um mecanismo vantajoso para as organizações já que a similaridade facilita as transações interorganizacionais e favorece o seu funcionamento interno através da incorporação de regras socialmente aceitas. O processo pelo qual as ações são repetidas e assimiladas por todos os integrantes de uma determinada organização é definido como institucionalização (SCOTT, 1987, p.495). A institucionalização é o resultado dos esforços dos atores para chegarem ao fim proposto, e o sucesso da institucionalização depende do poder relativo dos atores que apoiam, se opõem ou não se esforçam na influência do objetivo proposto (DIMAGGIO, 1988 apud SCOTT, 2008, p. 431).

A Teoria Institucional proporciona uma visão rica e complexa das organizações (Zucker, 1987, p. 443) e é apresentada sob três enfoques: Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology – NIS*), Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics – NIE*) e Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics – OIE*), (GUERREIRO, 2006, p. 3).

O isomorfismo é estudado sob o enfoque da Nova Sociologia Institucional (NIS), pois este enfoque considera que para as organizações assegurarem sua continuidade precisam se conformar às normas sociais de comportamento aceitável, além de atingir diversos níveis de eficiência produtiva. Este enfoque é destinado ao estudo de macro instituições na análise da relação entre a organização e o ambiente em que estão inseridas, bem como o comportamento dos atores institucionais, na pesquisa de suas decisões para aumentar a legitimidade (GUERREIRO et al., 2005, p. 97; GUERREIRO, 2006, p. 3). Veja na tabela 1 algumas das principais características dos três enfoques da Teoria a Institucional:

TABELA 1- AS PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DOS TRÊS ENFOQUES DA TEORIA INSTITUCIONAL

	New Institutional Economics - NIE	New Institutional Sociology – NIS	Old Institutional Economics – OIE
Unidade de análise	Transação	Organização	Social (sub) grupo
Hipótese individual	Racionalidade delimitada	Determinismo Institucional	Realidades e construções sociais individuais
Visão do Processo?	Não	Não	Sim
Mudanças destinadas a	Estrutura de Governança	Práticas formais institucionalizadas	Uniformidade comportamental
Foco Institucional	Eficiência	Legitimidade externa	Uniformidade comportamental

Fonte: Adaptado de Steen (2005, p.30)

As mudanças organizacionais ocorrem como resultado de processos que tornam as organizações cada vez mais similares. Essas organizações buscam legitimidade externa, contribuindo para o entendimento das relações entre a estrutura organizacional e o ambiente no qual estão inseridas, porém essa homogeneidade não necessariamente irá torná-las mais eficiente (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 81). Estratégias que são racionais para as organizações individualmente podem não ser adotadas por um grande número de outras organizações, mas o fato dessas estratégias serem normativamente sancionadas aumenta a possibilidade de sua adoção em outras organizações (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 76).

Na tentativa de minimizar ou eximir restrições ou incertezas em campos organizacionais, há uma inexorável tendência à homogeneidade em termos de estrutura, cultura organizacional e resultados, esta homogeneização é institucionalizada quando for assimilada e repetida por todos os integrantes de uma determinada organização. O melhor indicador de mudanças isomórficas é a diminuição de variação e diversidade (DIMAGGIO;

POWELL, 2005, p. 75 e 83). O processo de homogeneização pode ser definido como “isomorfismo”, onde as características organizacionais são direcionadas ou impelidas à similaridade das características da população que estão inseridas no mesmo ambiente (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 76). O isomorfismo é o processo restritivo que força uma unidade em uma população a se parecer com outras unidades que enfrentam condições semelhantes, porém deve-se levar em consideração que a institucionalização de mudanças propostas para atingir a homogeneidade não acontece somente através da imposição, pois há conflitos quando os atores sociais passam a competir por poder, recursos ou controle no campo de batalha, desta forma a implantação de ações propícias à mudança pode não implicar em uma alteração imediata, mas sim apenas em redefinições do arranjo organizacional (CHENG; YU, 2008, p. 334; DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 76).

O isomorfismo facilita as transações interorganizacionais e favorece o seu funcionamento interno através da incorporação de regras socialmente aceitas (MACHADO-DASILVA, 2010, p. 16).

A compreensão de processos isomórficos, em nível estratégico, pode contribuir para um aperfeiçoamento das teorias que buscam explicar diferenças e similaridades em posicionamentos competitivos (GIMENEZ et al., 2007, p. 44). As organizações analisam seus concorrentes e imitam práticas que são consideradas bem-sucedidas e já legitimadas (BRANDAU et al., 2013, p. 472; SLACK; HININGS, 1994, p. 817). Quando as organizações adotam mudanças em suas regras e estruturas em resposta a pressões institucionais, as mudanças inicialmente são superficiais, porém tornam-se significativas com o passar do tempo (SCOTT, 2008, p. 432). As características organizacionais podem ser mudadas facilmente, mas os valores centrais das organizações são minimamente alterados, pois alguns valores e crenças podem ser consagrados como elementos estruturais (SLACK; HININGS, 1994, p. 821).

O entendimento do significado das práticas organizacionais supõe a capacidade dos agentes para reordenarem a estrutura no curso da interação de acordo com seus valores e interesses (MACHADO-DASILVA, 2010, p. 18), fazendo assim com que os processos em cada unidade não sejam engessados.

Os estudiosos Dimaggio e Powell (2005, p. 77) distinguiram três mecanismos pelos quais ocorrem mudanças isomórficas e conduzem a conformidade: coercitivo, mimético e normativo. Slack e Hinings (1994, p. 821) concluíram que os três mecanismos do isomorfismo são distintos, porém eles reforçam a existência um do outro. Com base em seu

estudo, o isomorfismo coercitivo foi imposto pelo Governo Federal canadense onde as organizações esportivas devem submissão ao Governo Federal, como consequência, mimeticamente modelos foram copiados de associações que obtiveram sucesso e normativamente o Governo Federal através do *Sport Canada* que está diretamente envolvido na contratação de pessoas, para garantir que valores e crenças se perpetuem de acordo com as diretrizes impostas de modo coercitivo (SLACK; HININGS, 1994, p. 821).

Cheng e Yu (2008 p. 344) em seu trabalho demonstraram que no início da internacionalização das pequenas e médias empresas de Taiwan, essas não sofreram pressão normativa significativa, justificada por experiências ou relacionamento interpessoal de CEO's anteriores ao processo de internacionalização, porém as pressões coercitiva e mimética são significativas. Esta divergência pode ser justificada por fatores culturais legitimados, pois a liderança chinesa é orientada para o benefício mútuo dos parceiros, e precisam confiar no parceiro para atingir o objetivo proposto. A gerência chinesa depende de conexões pessoais para encontrar pessoas chave, assistências e recursos escassos. As relações trabalhistas são personalizadas, ou seja, o funcionário trabalha para o líder e não para a empresa. Entretanto, a cultura ocidental negocia com maior independência relativa ao grupo oposto, não há a valorização do desenvolvimento de relacionamento interpessoal no processo de negociação e as relações trabalhistas são despersonalizadas (CHENG; YU, 2008, p. 344, RENAND, 2007, p. 7; SLACK; HININGS, 1994, p. 821).

Dessa forma, este estudo aborda o enfoque da Nova Sociologia Institucional (NIS), com foco para o isomorfismo, pois trata questões relacionadas à similaridade de processos entre as unidades do grupo, para atingirem o objetivo proposto de concluírem o fechamento contábil do mês corrente no primeiro dia útil do mês seguinte, a fim de obter os números contábeis tempestivamente, para auxiliar na tomada de decisão. A base deste trabalho está relacionada aos três mecanismos do isomorfismo propostos por DiMaggio e Powell (2005). Veja a seguir na tabela 2 a relação entre os mecanismos propostos, os indicadores e a base de legitimação entre eles:

TABELA 2 - RELAÇÃO ENTRE OS MECANISMOS DO ISOMORFISMO, INDICADORES E A LEGITIMAÇÃO

Mecanismos	Coercitivo	Normativo	Mimético
Indicadores	Regras, leis e sanções	Certificação	Predomínio
Base da legitimação	Legalmente sancionada	Moralmente governada	Culturalmente apoiada, conceitualmente correta

Fonte: Adaptado de Scott, (2001 p. 52).

As próximas seções apresentarão a base teórica sob a qual este trabalho está fundamentado.

2.1.1 ISOMORFISMO COERCITIVO

O isomorfismo coercitivo resulta de pressões formais e informais exercidas por uma organização sobre outra que se encontra em condição de dependência, ou até mesmo por expectativas culturais da sociedade. Essas pressões podem ser sentidas como coerção, persuasão ou conluio (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 77).

Em Taiwan um estudo realizado por Cheng e Yu (2008, p 344) concluiu que uma forte pressão é exercida sobre as pequenas e médias empresas através da internacionalização de seus clientes, pois essas empresas se encontram em condição de dependência de recursos externos e se submetem a operações de alto risco sem avaliar as possibilidades de riscos menos elevados (CHENG; YU, 2008, p. 344). De acordo com o estudo realizado por Alver e Alver (2013) nas subsidiárias existentes na Estônia, as empresas multinacionais têm instituído sistemas de gerenciamento financeiro sofisticados, com o objetivo de harmonizar os sistemas globais de relatórios financeiros, sob a justificativa de estabelecer o regime regulatório das nações dominantes sobre as economias emergentes, e reforçar o desejo de desenvolvimento dessas economias em conformidade com as práticas adotadas por corporações multinacionais (ALVER; ALVER, 2013, p. 6). Em um estudo realizado em duas subsidiárias, uma localizada nos EUA e outra no México, com sede na Alemanha, identificou-se que há limitação na tomada de decisões estratégicas e coercivamente existe uma proeminente homogeneidade nas subsidiárias quanto à orientação para os controles internos, pois a influência política e legitimidade da matriz são resultados de pressões tanto formais quanto informais exercidos nessas organizações (GOTO, 2013).

As ordens governamentais também são um exemplo de isomorfismo coercitivo, pois impõem a conformidade entre os atores afetados, seja individual ou coletivo (SCOTT, 2008, p. 430). A existência de um ambiente legal comum, afeta diversos aspectos do comportamento e da estrutura das organizações, pois há exigência de controles organizacionais apropriados para honrar compromissos legais, como por exemplo, a exigência de relatórios financeiros que assegurem a elegibilidade para licitações ou contratos federais. A expansão do domínio do Estado e também outras organizações racionalizadas às diversas arenas da vida social resultam em organizações mais homogêneas dentro de determinado domínio, que estão cada vez mais organizadas em torno de rituais de conformidade com instituições maiores, e cada vez menos integradas por controles de resultados (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 77). Slack e Hinings (1994, p. 808 e 817) identificaram que organizações esportivas do Canadá, que eram altamente dependentes de suporte ou recursos financeiros do *Sport Canada*, que é uma agência do Governo Federal, estavam suscetíveis a pressões coercitivas exercidas pelo Governo Federal. Assim as ideias promovidas pelo *Sport Canada* foram rapidamente implementadas, como a criação de sistemas de tomada de decisão sob a autoridade de profissionais e redução do envolvimento de voluntários. O processo chave de institucionalização das organizações esportivas do Canadá foi o controle estabelecido pelo *Sport Canada*, feito através de monitorias e avaliações. Assim as organizações esportivas foram pressionadas a se tornarem cada vez mais homogêneas quanto aos projetos estabelecidos, os direcionando à profissionalização e burocratização, para que as metas de sucesso esportivo internacional impostas pelo Governo fossem atingidas.

Em um estudo realizado por Kneipp et al. (2012, p. 55 e 66) identificaram que três empresas brasileiras do setor de mineração por eles estudadas, em relação a adoção de práticas de gestão para a sustentabilidade, priorizam o atendimento de exigências legais e a busca por certificações a partir de normas como a ISO 14001, que envolve diretrizes para o sistema de gestão ambiental, avaliação e certificação de qualidade ambiental e critérios para avaliação da qualidade e eficácia da relação empresa e ambiente, ou seja, as empresas estudadas são impulsionadas por mecanismos de isomorfismo coercitivo, a partir da influência formal de um órgão regulador, ISO (International Organization for Standardization), que tem por objetivo padronizar as empresas para desimpedir possíveis barreiras ao comércio internacional.

O isomorfismo coercitivo pode não proceder necessariamente de escolhas conscientes, uma vez que diante da escassez de informações, uma ação pode ser efetuada de

acordo com normas postuladas socialmente, ao menos para manter a legitimidade da organização em seu campo (MACHADO-DA-SILVA; FONSECA, 2010, p. 15). A imposição de procedimentos e regras padronizados, ditados pela empresa matriz, pode ocorrer a partir das relações de autoridade como no caso da adoção por parte de uma subsidiária, ou quando as estruturas são alteradas e impostas em empresas que foram adquiridas (MACHADO-DA-SILVA; FONSECA, 2010, p. 15; SCOTT, 1987, p. 501). Práticas contábeis, avaliações de desempenho e planos orçamentários compatíveis com as políticas da matriz, são exemplos de mecanismos padronizados adotados por subsidiárias (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 78). Brandau et al. (2013, p. 471) demonstram em seu trabalho realizado em empresas no Brasil que utilizam o sistema ERP alemão que a adoção do IFRS no Brasil foi um exemplo de adoção por pressão coercitiva, basicamente imposta por duas perspectivas, primeiro sinaliza aos investidores que as empresas estão divulgando seus relatórios de acordo com a contabilidade financeira internacional, possibilitando a comparação com outras empresas, e facilitando assim o acesso a capital, clientes e funcionários altamente qualificados. Em segundo lugar, a adoção do IFRS no Brasil também proporcionou às organizações a oportunidade de adotarem ferramentas de gestão mais modernas.

2.1.2 ISOMORFISMO MIMÉTICO

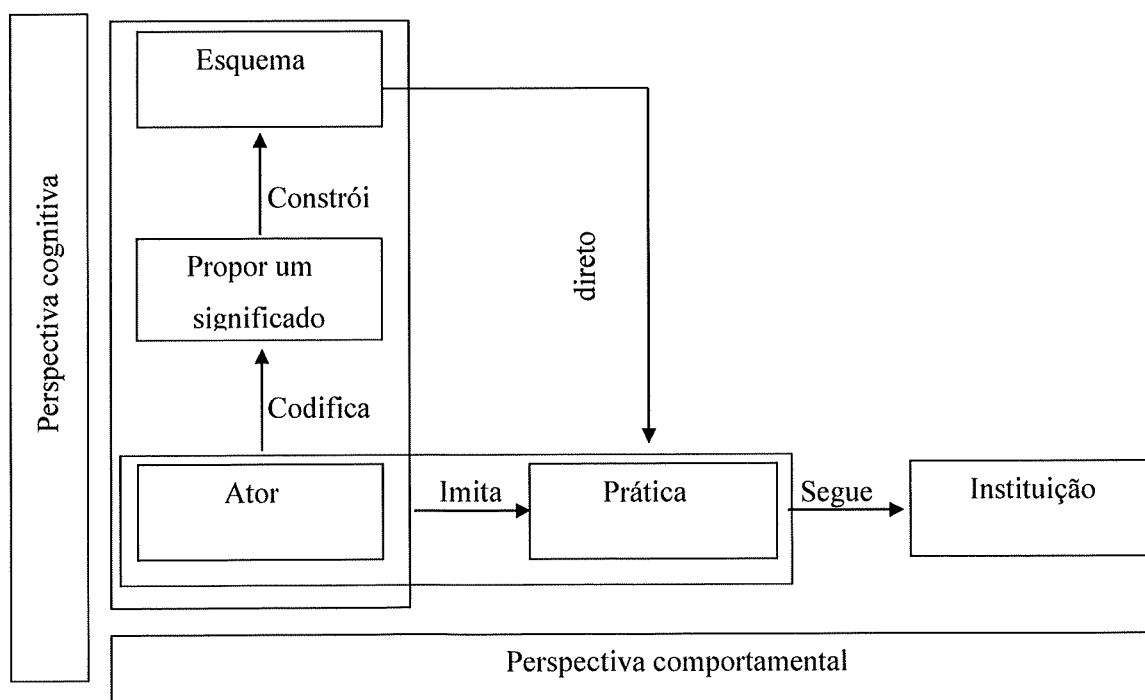
O isomorfismo mimético deriva dos padrões de resposta à incerteza, que encoraja a imitação, ou seja, quando uma organização toma outra como exemplo, face a um problema com resposta incerta (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 78). Cheng e Yu (2008, p. 344) identificaram que as pequenas e médias empresas de Taiwan adotaram o isomorfismo mimético quando começaram a operar no mercado externo, pois as poucas experiências internacionais as deixaram inseguras a ponto de não avaliarem as oportunidades já existentes, e forçaram a imitação a outras empresas, até mesmo através de medidas agressivas necessárias para essa homogeneização.

Machado-da-Silva e Fonseca (2010) argumentam que esta imitação de arranjos estruturais e procedimentos têm como objetivo reduzir a incerteza ocasionada por problemas tecnológicos, objetivos conflitantes e exigências institucionais. Esses modelos podem ser incorporados indiretamente, mediante a transferência e rotatividade de funcionários, ou mesmo diretamente através de contratação de consultorias (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 78; MACHADO-DA-SILVA; FONSECA, 2010, p. 16). A organização imitada pode não estar

ciente de que está sendo imitada, ou pode até mesmo não ter o desejo de ser imitada, porém essa pode ser uma solução econômica, pois antecipa a identificação de possíveis problemas, e não há a necessidade de iniciar a criação de um modelo desde o estágio inicial (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 78).

O processo de imitação acontece sempre que os atores entram em um novo campo social, pois os recém-chegados tendem a imitar o comportamento dos atores mais experientes. Há dois efeitos a considerar sobre o mimetismo, o primeiro é o comportamental, onde claramente pode ser observada a imitação de outros atores, o segundo efeito é a influência na cognição humana, em que esquemas de percepção e ação são construídos e impactarão as futuras práticas destes atores, ou seja, quando novas práticas forem legitimadas há uma forte tendência a imitação dessas por novos atores (SIEWEKE, 2014, p. 30 e 31). Veja a seguir a figura 1 que exemplifica os efeitos: cognitivo e comportamental.

FIGURA 1 - RELAÇÃO ENTRE A PERSPECTIVA COGNITIVA E COMPORTAMENTAL



Fonte: Sieweke (2014, p31).

As organizações analisam seus concorrentes e imitam práticas que são consideradas bem-sucedidas e já legitimadas. Na amostra utilizada por Brandau et al. (2013, p. 472) a implantação do sistema ERP alemão possibilitou às essas empresas brasileiras a oportunidade

de importar da Alemanha conceitos de contabilidade gerenciais bem-sucedidos, pois deve-se considerar que a implantação desse sistema aconteceu anteriormente na Alemanha e fez com que esse país desenvolvesse base teórica para fazer uso de muitas funções do sistema. Dessa forma, para essas empresas, a contabilidade gerencial alemã tornou-se um modelo de isomorfismo mimético para as empresas que fazem parte da amostra dessa pesquisa e que adotaram o ERP alemão no Brasil (BRANDAU et al., 2013, p. 469 e 472). No estudo realizado por Alver e Alver (2013) em organizações na Estônia, identificou-se que na tentativa de aumentar investimentos na Estônia é constante a imitação de estruturas e customizações de empresas multinacionais, isso porque a imigração da Estônia para a União Europeia resultou na convergência das normas e práticas contábeis locais para o IFRS, e essa migração trouxe maior confiabilidade às organizações (ALVER; ALVER, 2013, p. 6).

Sob a ótica do mecanismo mimético Slack e Hinings (1994, p. 818 e 819) consideram que as ideias promovidas pelo *Sport Canada* foram implementadas e analisadas, pois as organizações esportivas tenderam a copiar modelos já legitimados e bem-sucedidos em organizações similares. Esses modelos foram difundidos, até mesmo involuntariamente, através do processo frequente de transferência de funcionários na busca de melhorar a perspectiva de suas carreiras, comumente os funcionários mudaram de uma organização para outra, e esse tipo de mobilidade auxiliou na criação do mercado de trabalho interno assegurando a promoção de valores similares. Outro fator que contribuiu para essa propagação foi a contratação de duas consultorias com experiências em organizações esportivas com o objetivo de implantar diretrizes e procedimentos, que foram claramente embasados em diretrizes universais e em associações esportivas de sucesso. Para reforçar a estrutura organizacional adotada, foram propostos seminários, conferências e workshops, com palestrantes vindos de organizações que tiveram maior sucesso.

DiMaggio e Powell (2005, p. 79) citam um exemplo surpreendente de imitação bem-sucedida que foi a modernização do Japão no final do século XIX, onde o país tomou como modelo protótipos ocidentais e os modernizou. A similaridade entre organizações pode facilitar o envolvimento em transações, reconhecimento como legítimas e respeitadas, atrair pessoas focadas em carreira, e serem reconhecidas elegíveis para contratos públicos ou privados, porém não assegura que organizações que agem dessa forma serão mais eficientes do que as outras que assim não agem. Reconhecer que estruturas organizacionais estão sujeitas a pressões isomórficas não elimina a autonomia das mesmas, ou seja, há possibilidade de ação por parte da organização no sentido de exercer controle sobre as condições do

ambiente, visando o alcance de seus objetivos e a manutenção de seus interesses (MACHADO-DA-SILVA, 2010, p. 16).

No estudo de Machado-da-Silva e Fonseca (2010, p. 15) identificaram que em 1990 o Governo Collor implantou um severo plano econômico-administrativo, que visava dentre outros fatores a modernização do parque industrial brasileiro, para aumento de qualidade e produtividade. Porém, houve o confisco de ativos financeiros e a desindexação da economia, que levou o Brasil a uma forte recessão, que foi acarretada por aumento dos índices inflacionários e das taxas de juros, e por consequência, houve redução da produção industrial e do nível de emprego. As empresas nesse período, no esforço de aumentar a competitividade no mercado, tentaram reduzir os custos ao máximo. Uma investigação proposta em uma empresa familiar, que tentava manter sua competitividade, decidiu redirecionar seus investimentos para a modernização do processo produtivo, seguindo uma tendência mimética quando os sócios da empresa visitaram o Japão, Estados Unidos e Alemanha com o objetivo de aumentar o conhecimento tecnológico e conseguir futuros clientes. Simultaneamente, essa ação visou uma melhor adaptação às regras contidas no novo plano governamental, no sentido de equiparar-se a qualidade internacional e aumentar a produtividade. A combinação das exigências internas e externas culminou na implementação de ações modernizadoras, como um programa de planejamento estratégico, um sistema de informações gerenciais de acordo com as normas internacionais e a modernização do parque fabril.

2.1.3 ISOMORFISMO NORMATIVO

Isomorfismo normativo pode ser associado a profissões. As associações profissionais e de certificação contribuem para a promulgação de regras normativas sobre comportamento organizacional e profissional. Outro meio de propagação de regras normativas são as universidades e instituições de treinamento profissional e também a seleção de pessoal, pois para determinados cargos os pré-requisitos são cuidadosamente definidos e invariáveis (BRANDAU et al. 2013, p. 473; DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 80). Ainda que tipos diversificados de profissionais de uma organização possam diferir uns dos outros, há muita semelhança entre seus pares profissionais em outras organizações. (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 80).

Através da perspectiva do mecanismo normativo, Slack e Hinings (1994, p. 819 e 820) identificaram que na profissionalização das organizações esportivas do Canadá,

principalmente dois aspectos contribuíram para essa profissionalização, o primeiro foi o histórico educacional e o treinamento de profissionais e o segundo aspecto foi a seleção de pessoal, pois somente pessoas com valores e crenças compatíveis com o propósito da estrutura das organizações esportivas foram contratadas.

Em diversos campos organizacionais indivíduos que alcançam o topo são praticamente indistinguíveis, pois o processo de seleção é desenhado para que não existam variações. A seleção de pessoal ocorre pela contratação de indivíduos de organizações do mesmo segmento, pessoal com alto desempenho de um grupo restrito de instituições de treinamento, ou por meio de requerimentos de habilidades atreladas a cargos específicos. Como consequência a esta invariabilidade no processo de seleção, os tomadores de decisão tendem a resolver os problemas de maneira similar, pois os procedimentos já estão normativamente sancionados e legitimados (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 80). O processo de recrutamento e seleção foi uma característica apontada no estudo de Brandau et al. (2013) quando tratou do aspecto normativo, pois concluiu que tanto na Alemanha quanto no Brasil as empresas têm preferência em contratar candidatos de determinadas universidades, pois os profissionais seguem a mesma linha de raciocínio.

A incorporação de conhecimentos oriundos da percepção externa possibilita que os esquemas interpretativos sejam direcionados à padronização das atividades dentro da estrutura por meio da elaboração dos padrões interativos organizacionais (MACHADO-DA-SILVA, 2010, p. 18). Na pesquisa elaborada por Brandau et al. (2013, p. 473) a qualificação profissional foi outra característica encontrada no estudo direcionado ao aspecto normativo, onde os programas de formação de executivos no Brasil aumentaram após 1990, pois o mercado exigiu melhor qualificação, porque está em crescente expansão internacional, e influenciou fortemente o intercâmbio de estudantes, fator esse que contribuiu para o aumento da qualidade da mão de obra especializada. Entretanto, a pesquisa realizada por Cheng e Yu (2008, p. 344) demonstrou que a internacionalização das pequenas e médias empresas de Taiwan não sofre pressão normativa, justificada por experiências ou relacionamentos interpessoais de CEO's anterior ao processo de internacionalização. As relações entre os líderes são mais valorizadas do que o *network* com novos profissionais. Depois de sedimentado o processo de internacionalização houve indícios de que o *network* passou ter maior relevância nessas empresas. Essa divergência pode ser justificada por fatores culturais orientais legitimados (RENAND, 2007, p. 5). Na cultura ocidental, em resposta à pressões externas, as organizações tendem a incorporar novos atores com conhecimento suficiente para

tratar com essas novas pressões, e assim mudanças estruturais podem acontecer com o surgimento de especialistas que contribuem para o aumento da produtividade e da diversificação da força de trabalho (SCOTT, 2008, p. 433).

Outro meio utilizado para a adoção de práticas normativas são as associações de regulamentação ou certificação. Kneipp et al. (2012, p. 66) identificaram em seu estudo de caso em relação a adoção de práticas de gestão para a sustentabilidade, que as organizações não atendem somente aos mecanismos de isomorfismo coercitivo através de influência formal dos órgãos governamentais, mas também aos mecanismos de isomorfismo normativo, na medida em que se adaptaram a normas reguladoras impostas por associações de certificação. Alver e Alver (2013) concluíram em sua pesquisa realizada na Estônia, que a qualidade dos relatórios financeiros auditados na Estônia pelas quatro maiores empresas de auditoria do mundo (Big 4) foi maior tanto no preparo, quanto na apresentação das demonstrações financeiras, quando comparadas com auditorias menores. Estas empresas de auditoria influenciaram o desenvolvimento do sistema contábil na Estônia (ALVER; ALVER, 2013, p. 5).

2.2 SISTEMAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Com a modernização das organizações por meio de avanço tecnológico, redução no ciclo de vida dos produtos e a globalização dos mercados, as organizações investiram em sistemas de informações contábeis mais relevantes e precisos. Os sistemas de informações contábeis da organização devem prover informações tempestivas e acuradas para facilitar o esforço de controlar custos, mensurar e melhorar a produtividade e criar melhorias no processo de produção. A relevância e a confiabilidade das informações são dependentes da tempestividade de sua divulgação (MOORES; YUEN, 2001, p. 355 e 357).

Vicente, Major e Pinto, (2011) por meio de testes executados em Portugal e no Reino Unido, concluíram que as organizações buscam os progressos tecnológicos como forma de introduzir técnicas de controle de gestão mais avançadas que lhes permitam obter informação de gestão de natureza financeira ou não financeira, para apoiar as suas decisões e assim podem lidar com as pressões cada vez mais competitivas impostas pelo seu ambiente (VICENTE; MAJOR; PINTO, 2011, p. 25).

O sistema de informações contábeis é um canal de comunicação entre a alta liderança e os gerentes, e esse canal pode reduzir a assimetria de informações internamente para

facilitar a tomada de decisão. Mas vale ressaltar que somente um eficiente sistema de informações contábeis não é a garantia do sucesso de uma organização, pois essa depende de que os produtos atendam as necessidades dos clientes, de sistemas eficientes de produção e esforços de marketing efetivos, assim como um sistema de informações contábeis ineficientes por si só não levará a organização ao fracasso (JOHNSON; KAPLAN, 1987, p. 261).

Com a evolução da tecnologia da informação, o mundo dos negócios também precisou acelerar as tomadas de decisões e definir estratégias de comunicação de resultados aos investidores e ao mercado. Para isso é necessário que os gestores tenham informações atuais disponíveis o mais rápido possível para terem habilidade de reagir à incertezas econômicas, pois a assimetria de informações entre gestores e investidores pode subavaliar bons investimentos e supervalorizar investimentos ruins. Como solução deste problema há pelo menos duas possibilidades, a divulgação tempestiva das informações financeiras, ou a busca por informações intermediárias como agências de rating ou analistas financeiros, que não necessariamente proverão informações precisas (HEALY; PALEPU, 2001 p. 407 - 408).

A redução da assimetria através de informações úteis, confiáveis e de alta qualidade entre a organização e acionistas ou potenciais compradores, proporciona um menor custo de capital, porém a utilidade da informação contábil não está relacionada apenas com a sua natureza ou conteúdo, mas também ao momento em que é divulgada (KIRCH; LIMA; TERRA, 2012, p. 175).

Quanto maior a complexidade do ambiente empresarial maior a demanda de informações que viabilizem para a empresa a manutenção da competitividade no novo ambiente (BEUREN; RENGEL, 2012, p. 457). Em um mercado extremamente competitivo e em constante mudança, é indispensável que os gestores tenham informação atualizada sobre a organização, para que tomem decisões de modo eficiente e eficaz, do contrário há incidência de risco de continuidade (ALVES, 2013, p. 128).

O uso da informação financeira dentro da organização é um elemento prioritário no processo de tomada de decisão, mas deve ser tempestiva para que possa ser utilizada no processo de formulação estratégica (FREZATTI et al., 2007, p. 41), porém Johnson e Kaplan (1987) discordaram sobre a importância da informação contábil, mas concordaram sobre a tempestividade, pois consideraram que as informações contábeis gerenciais são produzidas muito tarde para serem agregadas e muito distorcidas para serem relevantes para os gestores de planejamento e controle, pois a contabilidade interna está focada em apenas fornecer relatórios mensais, mas não considera as figuras que levaram ao resultado atual de crescimento ou redução do valor econômico, consequentemente, os relatórios contábeis

ajudam pouco as organizações a reduzirem custos e aumentarem a produtividade. Os relatórios contábeis não trazem informações relevantes e tempestivas para auxiliarem os gestores na eficiência de processos. O sistema de informação contábil pode ser destinado a suportar operações e estratégias das organizações, porém é necessário que aconteçam melhorias no sistema atual. Considerando o competitivo cenário atual e o ambiente tecnológico, há probabilidade de que a organização tenha melhores indicadores de avaliação de curto prazo do que as demonstrações financeiras trimestrais. Certamente o fluxo de caixa é importante, assim como conhecer a estrutura do recebimento e do gasto de caixa. Entretanto, conhecer as fontes e uso do caixa é muito diferente do trabalho árduo de cada mês e trimestre dedicado a produzir demonstrações financeiras completas, considerando amortizações, capitalizações entre outras muitas provisões (JOHNSON; KAPLAN, 1987, p. 256).

Na pesquisa realizada por Beuren e Rengel (2012, p. 472) em micro e pequenas empresas nas fases iniciais do ciclo de vida, identificaram que as empresas com maior faturamento têm disponíveis as informações financeiras com maior agilidade, assim como as empresas que atuam no ambiente externo, com contabilidade interna e com consultoria, quando comparadas com empresas que não possuem estas características. As autoras avaliaram que as organizações fazem o uso de diversos tipos de informações, mas consideram que várias informações não são utilizadas por não serem oportunas, ou seja, são apresentadas com atraso para o seu devido fim. Sengupta (2004, p. 18) corrobora que a divulgação das demonstrações contábeis está relacionada com o tamanho da organização, ou seja, quanto maior a organização, mais rapidamente as demonstrações financeiras serão divulgadas, quando comparadas com empresas menores. As grandes empresas sofrem maior pressão do público externo para divulgar mais rapidamente seus demonstrativos contábeis (KIRCH; LIMA; TERRA, 2012, p. 182).

O momento ótimo de divulgação das informações financeiras pode ser mensurado pelos gestores com base nos custos e benefícios que essa divulgação resulta. Esses custos e benefícios estão relacionados às características da organização, seu ambiente competitivo e ao conteúdo dos demonstrativos contábeis no período de divulgação. As características específicas das organizações e de seu ambiente competitivo que podem influenciar a defasagem da divulgação das demonstrações contábeis são aquelas relacionadas à complexidade das operações, custos de litígio e à governança corporativa (KIRCH; LIMA; TERRA, 2012, p. 185). A antecipação da divulgação das informações financeiras é de interesse dos membros independentes do conselho, que podem ser condenados por serem

passivos ou por não cumprimento de sua responsabilidade em proteger os interesses dos investidores. Para evitar estes custos de litígios, há interesse por parte dos membros do conselho em divulgar precocemente as informações financeiras, assim como emitir previsões frequentes dos resultados na tentativa de compartilhar o conhecimento sobre os resultados esperados. Quando a organização não tem acionistas fora da administração não há esforço em antecipar a divulgação das informações financeiras. O atraso na divulgação dessas informações pode ser incentivado pelo fato de que as informações antecipadas poderiam beneficiar concorrentes, ou ainda pode ser motivado pela complexidade das transações, como por exemplo, se a organização atua em mais de um segmento, pelo número de aquisições feitas no período corrente, ou mesmo por divulgação de más notícias (SEGUPTA, 2004, p. 17, 18 e 21). Porém, os investidores não devem interpretar o atraso na divulgação necessariamente como preditivo de resultados negativos. Na tentativa de se proteger de uma notícia desfavorável, o investidor pode buscar informação de fontes externas, através de intermediários (por exemplo, analistas financeiros, agências de rating) para realizarem pesquisas, mas essas podem ser de alto custo e também não serem precisas. Com a antecipação da divulgação dos relatórios financeiros os gestores têm uma posição favorável para reduzir a assimetria de informação a custos mais baixos, sendo esse, outro fator que contribui para a tempestividade dos relatórios financeiros, pois dessa forma, não haverá disseminação de informações distorcidas que poderia resultar em um maior custo de capital (ZHOU; AGUIRRE-URRETRA, 2013, p. 42 e 43).

Outro aspecto relevante que pode contribuir para que as organizações não divulguem as informações financeiras tempestivamente é possuir sistemas de informação inefficientes. As organizações que antecedem as divulgações, por outro lado, devem ter sistemas eficientes e eficazes que lhes permitam publicar os relatórios financeiros de maneira conveniente, ou seja, mais cedo ou mais tarde. Um sistema eficiente poderia facilitar o carregamento das informações, para que a análise de transações complexas seja feita mais rapidamente. Sendo assim, o tempo mínimo necessário para produzir relatórios financeiros poderia ser determinado por dois aspectos, o primeiro é o tempo de processamento de transações financeiras existentes, que depende do sistema de informação utilizado, o segundo seria pela expectativa dos gestores da organização (ZHOU; AGUIRRE-URRETRA, 2013, p. 43).

As principais razões para a adoção de um sistema de informação são basicamente: o aumento da necessidade de informação em tempo real, busca de informações para tomada de decisão, integração de software, reengenharia de processos, redução de custo, aumento de

vendas, necessidades legais e conversão de taxa de câmbio para as operações globalizadas (SPATHIS, 2006, p. 73). Os sistemas integrados provêm suporte para as atividades centrais da organização, e têm em suas bases as melhores práticas padronizadas para a condução dos negócios (COLMENARES, 2009, p. 3).

Para que as informações financeiras estejam disponíveis de forma tempestiva é necessário que a organização invista em tecnologia da informação para a automatização, integração e padronização de processos, com o objetivo de atingir maior eficiência, qualidade e uniformidade, na tentativa de reduzir assim o tempo de conclusão das informações financeiras e o custo operacional com a integração dos processos, conduzindo a organização para uma redução de custo de capital. O intervalo de tempo, ou o tempo de fechamento contábil entre o final do ano fiscal e a publicação das demonstrações financeiras se deve em função da qualidade e da sofisticação dos sistemas de informação existentes (ZHOU; AGUIRRE-URRETRA, 2013, p. 43).

Os sistemas ERP (*Enterprise Resources Planning*) oferecem às organizações atividades como o gerenciamento de ativos, de caixa, planejamento estratégico, produção, manutenção, compras, vendas, estoque, contas pagar, contas a receber, gerenciamento de material, logística, distribuição e recursos humanos. Com a implantação de um sistema ERP a controladoria se envolve menos com tarefas rotineiras e passa a prover maior suporte aos gestores nas tomadas de decisão, seja para gestores de plantas, que precisam de informações relacionadas a operação diária, quanto aos executivos que precisam de informações para decisões mais estratégicas (DAVIS; ALBRIGHT, 2000, p. 447). O gerenciamento financeiro pode ser mais efetivo com o uso de sistemas integrados para incorporar atividades de custos e mensuração de desempenho (COLMENARES, 2009, p. 3).

Spathis (2006, p. 75) em seu estudo realizado na Grécia identificou 17 benefícios contábeis com a implantação de sistemas integrados, e estes benefícios estão elencados a seguir na tabela 3 em ordem decrescente de sucesso em sua pesquisa:

TABELA 3 - BENEFÍCIOS COM A IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS INTEGRADOS.

		Média	Desvio padrão	Mediana	Moda
1	Aumento de flexibilidade na geração de informação	5,68	0,97	6	6
2	Integração de software	5,47	1,13	5	5
3	Aumento na qualidade de relatórios	5,44	0,94	5	6
4	Redução de tempo na preparação de relatórios	5,22	1,1	5	6
5	Melhora nas decisões baseadas em informações contábeis confiáveis e tempestivas	5,05	1,07	5	5
6	Redução no prazo de fechamento das demonstrações financeiras	5,03	1,04	5	5
7	Melhora no processo de tomada de decisão	4,99	1,14	5	5
8	Melhora na função da auditoria	4,89	1,01	5	5
9	Aumento de comunicação interna	4,88	1,3	5	5
10	Melhora na coordenação entre departamentos	4,75	1,13	5	5
11	Redução de tempo no fechamento trimestral	4,68	1,32	5	5
12	Redução de tempo no fechamento mensal	4,63	1,32	5	5
13	Redução de tempo nos processos transacionais	4,62	1,15	5	4
14	Aumento de proporção nas análises financeiras	4,56	1,38	5	6
15	Melhora de controle de working capital	4,23	1,38	4	5
16	Redução de tempo para efetuar pagamentos	3,55	1,75	4	4
17	Redução de pessoas no departamento contábil	2,84	1,37	3	4

Notas: 1 Nem todos, 2 muito baixo grau, 3 baixo grau, 4 média, 5 alto grau, 6 alto grau e 7 perfeito

Fonte: Adaptado de Spathis, 2006 p.75.

O ERP é um software padrão que pode ser customizado para diferentes organizações, considerando as variações de negócios, tamanho e complexidade de cada organização. Os módulos do ERP são integrados entre as áreas em que o sistema foi instalado. Sua principal característica é prover soluções aos negócios, que suportam o processo central da organização e também as funções administrativas. Não é simples listar todas as características de um ERP, pois ele tem a habilidade de suportar diferentes organizações com uma única solução, mas também oferece soluções pré-configuradas para cada organização individualmente. O ERP foi desenhado para atuar em organizações ao redor do mundo, e por esta razão, está preparado para ser implantando em diferentes regiões, considerando as particularidades existentes em cada lugar e tem a habilidade de transacionar em diferentes moedas (HELMUT; ROSEMAN; GABLE, 2000, p. 143).

Com os mercados globalizados, as organizações que operam nesse mercado tendem a consolidar suas informações para aproveitar melhor sua capacidade ao redor do mundo. As unidades de negócio que usam o mesmo sistema facilitam o momento de consolidação, mas ainda assim, análises e configurações ou ajustes devem ser feitos, desta maneira, a interação

entre os sistemas e o gerenciamento humano começa a ser mais colaborativo, pois o sistema pode ser parametrizado para tomar algumas decisões, e agir como uma extensão humana com a habilidade de armazenar dados e os processar através de análises estatísticas. Com a globalização dos mercados e a pressão por consolidação das unidades de negócios, o gerenciamento das organizações se tornou complexo. E para redução do custo de comunicação as organizações estão sendo pressionadas a se realinharem horizontalmente, ou seja, determinadas funções, exceto funções centrais, devem ser separadas e agregadas em novas empresas ou unidades, como por exemplo, a terceirização de um Call Center, ou a criação de um centro de serviço compartilhado. Sendo assim, as organizações deverão separar e juntar dados e processos inúmeras vezes, e o ERP pode fazer este trabalho mais facilmente, porém mesmo assim não é um processo simples, e cada instalação para integração de sistemas precisa de uma customização que representa custo (DAVENPORT, 2000, p. 165).

Os sistemas integrados podem ajudar as organizações a tomar decisões de forma mais consistente e também auxiliar gestores a se moverem rapidamente de uma decisão para a ação. A automatização de processos também pode, potencialmente, ajudar as organizações a reduzir os custos com mão de obra, aumentar o conhecimento, melhorar a qualidade, reforçar as políticas e responder mais rapidamente aos clientes. Os sistemas são adequados para as decisões que devem ser feitas frequentemente e com agilidade, através do uso de dados eletrônicos (DAVENPORT; HARRIS, 2005, p. 84). A integração de áreas e processos faz com que todos os usuários, seja o CEO ou o comprador que pode estar em um lugar remoto, tenham uma visão única e real da disponibilidade de recursos da organização. Esta disponibilidade de informação propicia um ambiente em que decisões podem ser tomadas mesmo estando remotamente alocado ou mesmo para projeções de resultados e definições de estratégias (MINAHAN, 1998, p. 112 e 113).

O ERP conecta e gerencia o fluxo de informações em organizações, permitindo que gerentes tomem decisões baseadas em informações que refletem exatamente o estado atual de seus negócios. Estes sistemas além de automatizar processos rotineiros, podem ser úteis na automatização de processos complexos e dessa forma ter potencial para redução de custos envolvidos nestas transações (DAVENPORT; HARRIS; CANTRELL, 2004, p. 19). Com a automatização mais decisões se tornam possíveis, e é importante para executivos e gestores selecionarem as decisões que devem ser executadas por pessoas e aquelas que podem ser informatizadas (DAVENPORT; HARRIS, 2005, p. 84). A implantação de um sistema ERP é constante, pois as organizações estão sempre em busca de ajustes e melhorias na integração e na otimização e maximização do valor das informações (DAVENPORT; HARRIS;

CANTRELL, 2004, p. 19). Os contadores atualmente devem ter conhecimento avançado em sistemas de informação para liderar trabalhos de melhoria continua nos processos (SPATHIS, 2006, p. 80).

Colmenares (2009, p. 5 e 6) em seu estudo realizado em uma organização na Venezuela concluiu que os sistemas ERP tornaram as organizações mais eficientes, pois são capazes de fornecer informações oportunas, precisas, relevantes e atuais para a tomada de decisão. Estes sistemas que têm ênfase na padronização, racionalização dos procedimentos e integração de informações e processos, são ferramentas importantes para o controle da gestão. Seu estudo apresentou evidências de que os maiores benefícios no uso do ERP foram obter as informações em tempo real e ter informações de uso exclusivo para a tomada de decisão. Esta afirmação confirma que o ERP é uma ferramenta necessária para que as organizações se mantenham competitivas no ambiente de negócios.

Veja a seguir alguns benefícios que podem ser conquistados com a implantação de um ERP:

- Redução de tempo e maior acuracidade

A implantação de um sistema ERP provê a organização maior transparência, acuracidade, tempestividade, compreensibilidade das informações e mais agilidade na análise das informações financeiras, pois os contadores deixam de realizar tarefas rotineiras e se dedicam mais tempo em análises mais profundas e sofisticadas, e as tarefas rotineiras se tornam padronizadas e inseridas em sistemas de informação (DAVIS; ALBRIGHT, 2000, p. 449 e 462; LIRA et al., 2012, p. 343; SÁNCHEZ-RODRÍGUES; SPRAAKMAN, 2012, p. 339, 400 e 411; SIAHAAN, 2013, p. 274). A padronização traz como benefício a eliminação de retrabalhos promovendo mais agilidade e qualidade às informações financeiras (LIRA et al., 2012, p. 343). Com as informações disponíveis em tempo real os gestores podem fornecer suporte imediato a departamentos, divisões, unidade de negócios ou mesmo a demandas globais. No processo de fechamento contábil, ao invés dos contadores reconciliarem os saldos ou fazerem correções através de lançamentos manuais, após a implementação de sistemas integrados, os contadores em menos tempo podem analisar e se necessário solicitar ao grupo de analistas possíveis ajustes. Este procedimento de revisão e segregação de funções agrega mais acuracidade e tempestividade à informação financeira (DAVIS; ALBRIGHT, 2000, p. 462).

- Confiança nos controles

O ERP aumenta a transparência e a efetividade nas amostras para os testes que devem ser realizados por auditores externos, ou seja, em processos não automatizados os auditores testariam apenas uma amostra, já com o ERP implantado os sistemas devem ser testados para garantir a confiabilidade nos mesmos, e através de definição de critérios a auditoria poderá reduzir o tempo de realização e ainda assim aumentar a população dos testes (SIAHAAN, 2013, p. 273). Com a sofisticação do sistema de informação, a quantidade de lançamentos manuais é reduzida e os testes de detalhe de auditoria também podem ser minimizados por haver confiança nos controles. Como resultado desta sofisticação a quantidade de auditores internos pode ser reduzida por haver menor demanda de testes (DAVIS; ALBRIGHT, 2000, p. 459). A padronização de processos e procedimentos minimiza o risco operacional bem como requerimentos legais. O ERP possibilita melhorar a rastreabilidade das informações (LIRA et al., 2012, p. 342 e 344). O uso de sistemas de informação integrados aumenta a velocidade, confiabilidade e comparabilidade de uma maior quantidade de informações num espaço de tempo limitado, proporcionado assim mais qualidade e valor para as informações, que resulta no melhor desempenho das organizações (MACCARI; SAUAIA, 2006, p. 377).

- Centralização

O sistema integrado permite a centralização de processos através de centros de serviços compartilhados. Estes centros são capazes de absorver funções como faturamento, contabilização de armazenagem, frete, contas a pagar, contas a receber, ativo fixo, cartões de compras e viagens, atividades de contabilidade geral e controles internos. Esta centralização proporciona a vantagem de eliminar atividades duplicadas entre unidades de negócios, elimina viagens de auditores internos, contribuindo para o aumento da produtividade do trabalho, reduz o custo com deslocamento e ainda minimiza o volume de testes realizados em cada unidade de negócio, o que contribui para a redução da quantidade de auditores (DAVIS; ALBRIGHT, 2000, p. 459).

- Tomada de decisão mais rápida e precisa

O sistema integrado aumentou a visibilidade das informações e permite a tomada de decisão em tempo real, em vez de rumores ou opiniões subjetivas. Uma vez que as informações estão visíveis instantaneamente para múltiplos níveis na organização não há tempo para manipulação de informação ou suavização de efeitos. A integração entre os dados contábeis e financeiros aumenta a flexibilidade na geração de informações, melhora a qualidade dos relatórios e as decisões são baseadas em informações contábeis atuais e precisas (COLMENARES 2009, p. 5).

Anteriormente citamos alguns benefícios que o ERP proporciona às organizações, porém, alguns desafios também podem surgir. Veja a seguir alguns exemplos de desafios:

- Compromisso da liderança

Um dos relevantes fatores de sucesso de implantação de um sistema integrado é manter o compromisso dos altos executivos das organizações em apoiar a necessidade de um novo sistema, porque estes legitimam os apelos para a nova tecnologia e também disponibilizam os recursos necessários para a implantação de novos sistemas (FERREIRA; BUFONI, 2006, p. 15, 21 e 26).

- Mudança no perfil do profissional

A implantação de sistemas de ERP promove mudanças que podem ser aceitas com facilidade por funcionários que considerarem as alterações como uma oportunidade para seu desenvolvimento, porém outros podem entender que a nova proposta seria uma ruptura, e esta mudança gera a percepção de incapacidade de adaptação ao novo cenário, ou mesmo a perda de poder e estes sentimentos provocariam a resistência à implantação dos sistemas de informação. Como sugestão para a solução destes impasses seria trabalhar possíveis expectativas de melhoria nos processos organizacionais e também a possibilidade de redistribuição de poder na tentativa de reduzir os efeitos de resistência. Outro fator que pode minimizar o efeito negativo é a opinião positiva dos colegas em relação a aceitação do sistema positivamente (OLIVEIRA et al., 2009, p. 519 e 520).

O departamento de controladoria também deve ser adaptado para atender as mudanças, como por exemplo, incorporar novos conceitos de gerenciamento, que é o resultado de boas

práticas de mercado que já estão incorporadas em sistemas ERP, a redução de tempo para execução de atividades, melhora nos processos de tomada de decisão e na qualidade das informações (LIRA et al., 2012, p. 347).

- Relatórios

Os sistemas ERP promovem melhorias para a controladoria na geração de informações base para o preparo de relatórios, porém os relatórios ainda são criados manualmente por analistas através de planilhas eletrônicas. Esta carência nos sistemas ERP tem como justificativa os altos investimentos necessários para fornecer orçamentos ou simulações (LIRA et al., 2012, p. 347).

- Gerenciamento de resultado

O sistema ERP coleta e distribui informações em tempo real, e esta atividade possibilita que a gestão das organizações monitore antecipadamente o resultado esperado para o período. Esta liberalidade aumenta a oportunidade de gestão do resultado através de provisões discricionárias antes da divulgação do mesmo para o mercado, para que não existam oscilações entre o resultado real e o orçado (BRAZEL; DANG, 2008, p. 17).

- Confiança nos controles

Após a implantação de um sistema ERP as auditorias tendem a reduzir quantidade de testes por confiarem nos controles, mas esta ação dá margem para deficiências na gestão sobre o resultado (ANNI; KRISMIAJI, 2013, p. 29; BRAZEL; DANG, 2008, p. 17). Porém, com a sofisticação dos sistemas e a padronização de processos, o sistema possibilita melhorar a rastreabilidade das informações (COLMENARES, 2009, p. 6; LIRA et al., 2012, p. 344) minimizando o efeito de possíveis falhas de controles.

- Custo para a implantação de um ERP

Inicialmente o ERP era implantado somente por grandes corporações, mas atualmente a demanda por ERP aumentou para pequenas e médias empresas, porém implantar um ERP não é barato. O custo com um ERP inclui gastos com software, hardware e suporte de

consultores que é definido em acordo contratual. Estes custos podem ser categorizados em: treinamento, integração e testes, conversão e análise de dados e a transição de caros consultores internos para funcionários. Os custos associados com implementação do sistema totalmente integrado com os sistemas já existentes e padronização de dados e processos, são expressivos (WILLIS; WILLIS –BROWN; MCMILLAN, 2001, p. 41).

Depois do processo de coleta de informação concluído, a organização precisa definir com quem esta informação deve ser compartilhada, pois as melhores informações podem se perder se não forem devidamente endereçadas para as pessoas que delas precisam para a execução de seus trabalhos. O sistema de informação é uma grande ferramenta de centralização e disseminação de informações. Para a tomada de decisão há informações que os gestores precisam saber, e que vêm de fontes diversas externas, como clientes, conferências, concorrentes, entre outros, assim os melhores sistemas de captação de informação é a combinação de sistemas e pessoas. Para que o processo de informação tenha valor, as informações precisam ser sistematicamente analisadas e interpretadas, e ações devem baseadas no resultado destas análises, através de reunião de planejamento, definição de orçamento de longo prazo, anual, trimestral, mensal, semanal, etc (DAVENPORT; BEERS, 1995, p. 69, 70 e 71).

2.3 QUALIDADE DA INFORMAÇÃO

O ERP tem como objetivo coletar e disseminar informações tempestivamente para que os gestores tenham a habilidade de processar e analisar as informações contábeis de forma rápida e precisa. As informações geradas através do sistema devem possuir determinadas características como clareza, precisão, rapidez e devem ser direcionadas a um propósito específico (ANNI; KRISMIAJI, 2013, p. 29; MACCARI; SAUAIA, 2006, p. 373).

Quanto à definição do conceito de qualidade, quando aplicado ao objeto principal, a informação, não há consenso definitivo (OLETO, 2006, p. 58). A informação pode ser subjetiva quando as preferências de usuários variam, são contingenciais e nem sempre se explicitam de forma adequada em demandas claras e objetivas ou quando há conflitos entre as preferências e as prioridades de produção que os provedores de informação tendem a estabelecer (PAIM; NEHMY; GUIMARÃES, 1996, p. 113). Mesmo que o sistema integrado execute o processamento destas informações de maneira exemplar, se as informações

imputadas no sistema não forem adequadas às expectativas dos usuários, o resultado das análises pode ser tendencioso ou impreciso.

A qualidade das informações financeiras das organizações pode ser impactada por premissas como conservadorismo e gerenciamento de resultado, pois as demonstrações são o resultado de escolhas subjetivas, como estimativas e políticas contábeis. Este cenário nos leva a observar que as métricas de avaliação de desempenho podem influenciar os executivos a tomarem decisões que podem distorcer os resultados das organizações e não apresentarem fidedignamente as informações financeiras aos usuários, fazendo com que os mesmos tenham uma interpretação equivocada sobre o resultado financeiro. A seguir serão detalhadas duas premissas que podem impactar o resultado das informações financeiras: o conservadorismo e o gerenciamento de resultado.

- Conservadorismo

A posição tendenciosa ao registro de passivos por conta de uma visão conservadora do auditor externo pode levar a distorção das demonstrações financeiras. A suavização ou redução dos lucros são identificadas em organizações mais conservadoras. Esta postura pode distorcer os números contábeis podendo afetar as decisões econômicas dos agentes usuários destas informações. As organizações que menos interferem no resultado (por práticas de suavização de resultados) possuem maior oportunidade no reconhecimento das perdas econômicas futuras (más notícias) (ALMEIDA et al., 2012, p. 74). Um exemplo de que os procedimentos contábeis contribuem conservadoramente para a redução do lucro é o registro do ativo de forma subavaliada, onde o estoque deve seguir a premissa de que o ativo deve ser avaliado pelo custo histórico e a valor de mercado, e ser registrado pelo menor valor apurado.

O conservadorismo tende a proteger organização para a não descapitalização sob a forma de distribuição de dividendos, e penaliza os executivos inibindo a maximização dos resultados, impactando diretamente a remuneração variável.

- Gerenciamento de resultado

Inicialmente, antes da criação dos centros de lucros e métricas de avaliação de desempenho, os gestores estavam preocupados em atingir um bom resultado através da operação e de decisões de investimentos em novos e melhores produtos para aumentar as

vendas e reduzir custos operacionais. Mas com o passar do tempo os gestores passaram a ter desafios como redução das vendas e aumento de custos, as margens foram reduzindo e os laboratórios já não tinham ideias de novos produtos. Os gestores descobriram que o desempenho poderia ter um bom resultado não somente por redução de custo ou aumento das vendas, mas também por atividades não relacionadas diretamente a produção, como explorar convenções contábeis, se engajar no empreendedorismo financeiro e reduzir despesas discricionárias (JOHNSON; KAPLAN, 1987, p. 197).

E com esta linha de pensamento financeiro relacionado a melhoria de métricas de avaliação de desempenho, ter as informações antecipadamente permite que os usuários tenham mais tempo para análises, e esta disponibilidade de tempo pode fazer com que a qualidade das informações seja alterada, ou manipulada. Após a implantação de sistemas integrados o registro das informações pode ser alterado, reduzindo assim a qualidade das informações financeiras, pois este maior tempo de análise pode gerar assimetria de informações entre os usuários internos e externos. Os gestores passam a ter mais tempo e informações para gerenciar o resultado, alterar classificação de valores que podem afetar as métricas de avaliação de desempenho, antecipar o registro de perdas através de provisões ou mesmo suavizar variações entre os valores reais e orçados (ANNI; KRISMIAJI 2013, p. 29).

Na tentativa de reduzir a assimetria de informações o usuário tende a usar ferramentas para monitorar os administradores, e a Governança Corporativa pode atuar como uma ferramenta para reduzir o conflito de agência entre os agentes que estão dentro da organização que poderiam suavizar impactos no resultado da organização e o investidor (principal) que recebe as informações. A Governança Corporativa tem como objetivo fazer com que as informações sejam mais transparentes para os usuários, que haja equidade entre os agentes, que esses prestem de contas de sua atuação e que tenham responsabilidade corporativa, visando a longevidade da organização (IBGC).

Giroux, 2006 (p.55 e 56) destaca na tabela 4, quatro itens que são importantes para atenuar o conflito de agência:

TABELA 4. ATENUAR O CONFLITO DE AGÊNCIA

Item	Conceito
Estratégia do negócio bem definida	Avaliação da estratégia do negócio é uma análise qualitativa que determina a relativa efetividade da estratégia da organização, comparada à da indústria, e a condição econômica em que todas as organizações estão inseridas.
Estrutura da Governança Corporativa	A estrutura da governança das organizações é a primeira linha de defesa para a qualidade das demonstrações financeiras para detectar e eliminar desvios financeiros por parte dos executivos.
Tempo real e relevância	Quanto mais rápido a informação chegar aos canais após o início do período de divulgação e quanto mais completa for, melhor. A relevância está relacionada com a informação necessária para que cada agente faça o seu julgamento.
Transparência	Significa que toda a informação é observável e completamente divulgada para a análise do agente, desde que necessária.

Fonte: adaptado de Giroux, 2006

A auditoria externa é outro recurso que pode minimizar a assimetria, pois tem o papel fundamental de atestar para os acionistas e demais usuários que os relatórios financeiros da organização auditada são precisos e verdadeiros. Como resultado de sua pesquisa realizada no Brasil, a partir de uma amostra de 131 empresas observada no ano de 2009, Bortolon, Salo Neto e Santos (2013) demonstram resultados que apontaram para uma relação negativa entre governança corporativa e os custos de auditoria independente. Como conclusão sugere-se que uma melhor governança reduz o risco da auditoria independente permitindo a redução das taxas cobradas. (BORTOLON; SALO NETO; SANTOS, 2013, p. 35).

Considerando que a qualidade das informações contábeis é base para uma medição de desempenho adequada, estas informações devem ter características qualitativas, como relevância, ser entendível, verificável e comparativa internacionalmente. A avaliação de desempenho aparece na atualidade como uma nova perspectiva para as empresas de consultoria, porém, as demonstrações financeiras parecem não ser usuais, sob a justificativa de que somente o necessário precisa ser explicado. Com o advento dos softwares de inteligência de negócios (*Business Objects, Hyperion, Cognos*, etc) que permitem que as organizações tenham acesso a novos níveis de dados integrados, e a relatórios que podem ser customizados de maneiras variadas, a utilização dos indicadores de desempenho está cada vez mais fácil e também mais rápido de serem obtidos, e as demonstrações financeiras estão cada vez mais esquecidas (BRUDAN, 2010, p. 114; WAGNER, 2012, p. 58). Da mesma forma Johnson e Kaplan (1987, p. 256) concordaram que considerando o competitivo cenário atual e o ambiente tecnológico, há probabilidade de que a organização tenha melhores indicadores de avaliação de curto prazo do que as demonstrações financeiras trimestrais.

2.4 GESTÃO DE DESEMPENHO

Frezatti et al. (2007, p. 40) destacam que os relatórios contábeis são importantes ferramentas de comunicação de estratégia, e por esta razão a contabilidade tem uma função importante que é monitorar o desempenho, seja dos atores, custos, despesas e planos de lucros, e estas ferramentas devem ser adaptadas ao ambiente no qual a organização está inserida.

Para Johnson e Kaplan (1987) o uso da informação financeira tem propósitos diferentes dentro da mesma organização, o departamento de contabilidade produz informações para usuários externos, com base em regulamentações nacionais e internacionais, e com certificação de qualidade revisada por auditores externos. Já a contabilidade gerencial produz informações para usuários internos, tanto verticalmente como horizontalmente. E esta departamentalização tem como propósito responder a uma pergunta “Qual informação é necessária para o controle e gerenciamento contábil?” Com base no modelo mencionado pode-se concluir que o atual modelo de contabilidade indica não atender a demanda de informações internamente. Ao invés de extrair informações de sistemas já preparados para atender a demandas externas e preencher requerimentos de auditoria, deveríamos ter sistemas que atendessem a estratégia organizacional (JOHNSON; KAPLAN, 1987, p. 261).

O propósito da departamentalização entre os dois perfis do departamento de contabilidade é para atender aos usuários externos e internos, que têm necessidades diferentes, pois as informações requeridas para divulgação são apresentadas de forma sintética e as informações gerenciais devem ser detalhadas analiticamente, pois estas servem de base para projeções, avaliação de desempenho e conseqüentemente para tomada de decisão.

Desempenho pode ser definido como atuação, porém não associada a uma apresentação artística, mas sim no ambiente de negócios, social ou político, onde os gestores são classificados como os atores que atuam gerenciando, com o uso de ferramentas ou instrumentos gerenciais, baseados em estratégias organizacionais. A gestão de desempenho é um processo abrangente, que inclui subprocessos tais como: definição da estratégia (planejamento e metas), a execução da estratégia, treinamento e medição de desempenho. A medição de desempenho é parte do processo de gerenciamento de desempenho que se concentra na identificação, rastreamento e comunicação dos resultados de desempenho através da utilização de indicadores de desempenho (BRUDAN, 2010, p. 111).

Os indicadores de desempenho não são necessariamente só financeiros, há indicadores não financeiros que são essenciais para a organização definir sua estratégia, como por exemplo, quantidade de peças com defeito, garantias, paradas na produção não programadas, absenteísmo, segurança, etc. Estes indicadores serão monitorados e relacionados com indicadores financeiros, pois com base nestas informações os gestores atualizam os indicadores ou mesmo definem novas estratégias para as organizações. Nem todos os indicadores são úteis para todas as organizações. Os gestores precisam definir quais são os indicadores que atendem aos objetivos da organização. É necessário que os gestores sejam informados sobre a eficiência e a lucratividade dos processos internos. E com o ambiente altamente competitivo da atualidade, para que a organização sobreviva é necessário que se desenvolva novas e flexíveis abordagens gerenciais, de controle e de sistemas de avaliação de desempenho (JOHNSON; KAPLAN, 1987, p. 174).

A medição do desempenho lida com a avaliação dos resultados, enquanto gerenciamento de desempenho lida em tomar medidas com base nos resultados da avaliação e garantir que os resultados alvo sejam alcançados (BRUDAN, 2010, p.111). Na tentativa de descentralizar os objetivos e as tomadas de decisão, a medição de desempenho pode ser dividida em estratégica, operacional e individual, ou seja, os objetivos são definidos no topo e distribuídos até a base da organização. A seguir veja a definição destas três abordagens:

- **Medição de desempenho estratégico:**

A medição de desempenho estratégico é parte do sistema de controle formal, e permite que gerentes influenciem outros membros de suas organizações, a fim de atingir os objetivos organizacionais. (BRUDAN, 2010, p. 114; SOBÓTKA; PLATTS, 2010, p. 30).

- **Medição de desempenho operacional:**

A gestão do desempenho operacional está tem foco na realização dos objetivos departamentais ou de grupo. Embora esteja alinhada com estratégia corporativa, o foco da gestão de desempenho operacional é mais funcional. Scorecard é um exemplo de ferramentas de medição de desempenho utilizada atualmente. As ferramentas de gestão de desempenho operacional são utilizadas pelo departamento de finanças, onde relatórios financeiros são gerados para orientar os gestores na tomada de decisão também no nível operacional. Tradicionalmente o desempenho operacional é avaliado por eficiência e eficácia, e a maneira

mais simples de mensurar é por meio de indicadores financeiros, fornecidos pela contabilidade das organizações.

O aumento de produtos de software de inteligência em negócios ao longo dos últimos dez anos teve um profundo impacto na gestão do desempenho operacional das organizações. Sistemas integrados como os ERP (SAP, Oracle, etc), combinados com um software de inteligência de negócios (Business Objects, Hyperion, Cognos, etc) permitiram que as organizações tivessem acesso a novos níveis de dados integrados, fazendo a coleta de dados e o processo de informação mais ágil. A disponibilidade de relatórios de desempenho foi ampliada para funcionários em toda a organização e não apenas para um número limitado de funcionários, como foi no passado. Os relatórios se tornaram mais complexos, com altos fluxos de dados e análises em tempo real por meio de indicadores de desempenho. Os usuários são capazes de customizar estes relatórios por categorias ou blocos para facilitar a análise e controle destes dados (BRUDAN, 2010, p. 113 e 114).

- Medição de desempenho individual:

Medição de desempenho individual apoia o sistema de controle da organização, relacionando o trabalho de cada funcionário ou gerente para a missão global da unidade de trabalho (SOBÓTKA, PLATTS, 2010, p.30).

Com o impulso das estratégias militares, na administração pública e nas empresas industriais, o conhecimento sobre a gestão de desempenho individual ganhou força para garantir uma progressão simplificada na hierarquia organizacional. Porém, nos últimos anos aumentou a integração entre a gestão de desempenho estratégico e a gestão de desempenho individual facilitada pela introdução de ferramentas gerenciais como o BSC. Os objetivos organizacionais foram refletidos em metas individuais em um esforço para aumentar a responsabilidade de todos os funcionários para a execução da estratégia organizacional (BRUDAN, 2010, p. 112).

O surgimento da gestão de desempenho foi impulsionado pelo comando e controle. Se você não pode medir você não pode controlá-lo, diz Garvin (1993 p. 89). Esta frase resume o conceito do pensamento mecanicista, que emergiu como soluções simples para responder às necessidades do ambiente social, tecnológico e econômico no passado, onde a força de trabalho pouco especializada, e a crescente demanda de clientes priorizou o volume, normas e controle por meio da padronização de produtos, processos especializados e o uso de metas. O

estabelecimento de metas, o monitoramento e a sua realização foram impulsionadas principalmente pelos indicadores financeiros e o aumento da produção. Estes indicadores foram utilizados para o controle de que as pessoas estavam completando as tarefas que lhe foram atribuídas.

Porém o ambiente atual é diferente. As necessidades dos clientes são mais diversificadas, o que torna o trabalho mais complexo. A força de trabalho é mais educada, mais versátil e tem diferentes aspirações. A natureza do trabalho mudou de trabalho mecânico na maioria das instalações de produção, para o trabalho do conhecimento tanto no segmento de serviços como na indústria. A automatização do trabalho industrial e o crescimento do setor de serviços transformaram radicalmente a realidade socioeconômica. A grande maioria da força de trabalho atua em tecnologia intensiva e indústrias de serviços, que envolvem interações humanas, gestão de investidores, tomada de decisão rápida e regular realizada por cada funcionário (BRUDAN, 2010, p. 115 e 116).

Há diversos casos em que organizações têm prioridades e metas conflitantes dentro da mesma organização, e gestão de desempenho ineficaz devido ao excesso de ênfase no controle gerencial. O pensamento de comando e controle determina que as organizações tenham definições de cima para baixo, onde os gestores tomam decisões usando orçamentos, normas e metas. O trabalho deve ser especializado em funções que se complementam, porém não são completamente integrados. Os trabalhadores são controlados com um leque cada vez maior de ferramentas de gestão e práticas, regras, especificações, procedimentos, inspeções, revisões de gerenciamento de desempenho, etc. Na tentativa de resolver este conflito, o pensamento sistêmico é uma alternativa para o pensamento mecanicista.

O pensamento sistêmico determina que ao invés dos gestores simplesmente controlarem seus funcionários, eles trabalham em equipe na solução dos problemas. O foco desta abordagem é a integração de todos os componentes do sistema, mapeamento da relação entre eles e atendimento da demanda. Porém, esta abordagem requer pessoas com competências profissionais, uma força de trabalho com a mentalidade diferente do pensamento mecanicista. Dependendo da capacidade e das condições internas e externas, a abordagem de comando e controle pode ser mais apropriada para algumas organizações (como por exemplo: o exército, o serviço público, uma vez que são mais lentas para mudar), enquanto pensamento sistêmico para outros (como aqueles que operam na fabricação e comércio eletrônico). Como alternativa, uma abordagem equilibrada pode ser um primeiro passo para a melhoria dos sistemas de gestão de desempenho organizacional.

A gestão eficaz do desempenho requer mais do que medir e relatar de forma isolada. Como uma ferramenta de gestão de desempenho, o BSC permite não só a medição e controle, mas também a comunicação e a aprendizagem. Assim, a abordagem do pensamento sistêmico para o gerenciamento de desempenho, juntamente com a ênfase na aprendizagem, destaca a necessidade de uma abordagem integrada do sistema de gestão de desempenho. Uma abordagem integrada, que reúna todos os níveis de medida de desempenho (estratégico, operacional e individual) se torna uma necessidade para facilitar a compreensão e a utilização de sistemas de gestão de desempenho (BRUDAN, 2010, p. 116 e 117).

Um ponto de atenção sobre a avaliação de desempenho é o conflito dos agentes, pois a avaliação de desempenho é a base de incentivos para o agente, ou seja, o uso de metas para controle e a relação com a realização de objetivos para a avaliação de desempenho individual, pode ter a incidência de risco de que as pessoas possam manusear as informações ou processos, na tentativa de suavizar, enganar, ou distorcer informações em benefício próprio, gerando assim a assimetria de informações (BRUDAN, 2010, p. 118; SOBÓTKA, PLATTS, 2010, p. 29).

Enquanto os defensores do modelo baseado em controle oferecem um argumento convincente para o uso de um sistema formal de medição de desempenho, outros a veem como algo pré-moldado, ou seja, uma estrutura baseada em abordagem, como um modismo gerencial caro que desumaniza as pessoas nas organizações. Esta falta de acordo sugere que o entendimento de como o modelo de medição de desempenho realmente funciona nas organizações é incompleto. (SOBÓTKA, PLATTS, 2010, p.30)

2.5 ESTUDO ANTERIORES: ISOMORFISMO EM CONTABILIDADE E SISTEMAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Os mecanismos do isomorfismo foram explorados na área da contabilidade por diversos autores. O objetivo desta seção é descrever uma breve revisão de pesquisas que tiveram em comum o enfoque entre o isomorfismo e a contabilidade gerencial e pesquisas relacionadas ao estudo dos três mecanismos do isomorfismo.

No estudo de Mizruchi e Fein (1999) foi identificado que DiMaggio e Powell (1983) tiveram o cuidado de salientar que os três mecanismos do isomorfismo institucional envolvem processos separados, mas dois ou mais poderiam funcionar simultaneamente e seus efeitos

podem não ser sempre perfeitamente identificáveis. Para esse trabalho os autores identificaram todas as citações da tese de Dimaggio e Powell em artigos a partir de 1.984 (ano em que as citações iniciaram) até 1.995, onde tinham recebido 556 citações. Até agosto de 1.995, 160 dessas citações foram em seis grandes periódicos nos Estados Unidos, o *American Sociological Review* (25), o *American Journal of Sociology* (25), *Social Forces* (12), *Administrative Science Quarterly* (56), a *Academy of Management Journal* (25), e *Organization Science* (17). Cento e quinze desses cento e sessenta fizeram apenas uma breve menção sem acompanhamento da discussão. Outros 46 artigos incluíam referências implícitas ou explícitas a um ou mais mecanismo do isomorfismo. Apenas 45 artigos restantes continham discussões do conceito de Dimaggio e Powell, mas não explicitamente operacionalizaram um ou mais destes conceitos como parte de um teste empírico. Por fim encontraram 26 casos em que os autores tentaram operacionalizar e empiricamente testaram um ou mais componentes da tese de Dimaggio e Powell.

Entre os três mecanismos do isomorfismo, o isomorfismo mimético atraiu a maior atenção dos pesquisadores. Embora não se pode concluir que é uma constatação universal, pois o teste se deu em revistas norte-americanas, essa preferência pode ser explicada pelo fato de que isso reflete a tendência dominante entre as organizações norte-americanas de minimizar as relações de poder e coerção em favor de uma abordagem cognitiva de percepção e ação (MIZRUCHI; FEIN, 1999).

Dias Filho e Moura (2013) analisaram informações constantes nos Balanços Sociais seis importantes bancos brasileiros: Bradesco, Itaú, Unibanco, Santander, Banco da Amazônia e Banco do Brasil, com o objetivo de verificar se as variações dos indicadores sociais de um período divulgados no Balanço Social do banco de maior porte explicam as variações nos indicadores dos bancos de menor porte, divulgados em período imediatamente posterior, sob a perspectiva do isomorfismo mimético. A escolha do Balanço Social foi motivada pelo fato de que a publicação ainda não é obrigatória no Brasil.

Concluíram que quatro dos cinco menores bancos têm as variações nos indicadores divulgados em seus balanços sociais explicadas pelas variações ocorridas nos indicadores do banco modelo, que para esse teste foi definido o Bradesco com base na receita líquida média entre o período de 2001 a 2004. Para essa análise o banco com maior média de receita líquida para o período acima descrito foi o Banco do Brasil, mas os pesquisadores entenderam que por ele fazer parte da administração pública indireta, na forma de sociedade de economia mista, e ter suas receitas fortemente influenciadas pela exclusividade na prestação de alguns

serviços, tal como o gerenciamento do crédito agropecuário, preferiu-se não considerá-lo como instituição modelo. Essa conclusão confirma a hipótese de que em situações de incertezas e ambiguidades as organizações modelam-se imitando outras que tendem a ser percebidas como eficientes no ambiente em que estão inseridas (DIAS FILHO; MOURA, 2013).

Sacomano Neto, Truzzi e Kirschbaum (2013) analisaram como os mecanismos do isomorfismo mimético, normativo e coercitivo e a capacidade de controle suportam a estrutura de uma planta modular da indústria automotiva. Esse estudo explorou a dualidade entre a estrutura e agência existente nas relações de troca. O isomorfismo procura entender como as organizações se tornam semelhantes e o controle busca compreender a habilidade dos atores em induzir outros atores a adotarem significados compartilhados. Concluíram que o controle entre os módulos levou a padronização das práticas produtivas. Dessa forma encontraram a relação dos três mecanismos do isomorfismo ao analisar a estrutura de uma planta modular da indústria automotiva.

O isomorfismo coercitivo foi encontrado na situação em que “[...] a montadora impõe um conjunto de requisitos operacionais, sistemas de desempenho e contratos capazes de homogeneizar o comportamento dos fornecedores no sentido de manter níveis de qualidade e desempenho. Os fornecedores têm que atender normas similares”. (SACOMANO NETO; TRUZZI; KIRSCHBAUM, 2013 p. 534). O isomorfismo coercitivo também foi encontrado na rigorosa auditoria diária realizada pela montadora, onde todos os módulos sabem quem não conseguiu cumprir os objetivos, pois caso o veículo não seja aprovado, nenhum fornecedor recebe

O isomorfismo normativo foi identificado na

[...] troca constante de interação entre os profissionais de organizações e culturas distintas. Os treinamentos, as práticas, os processos operacionais e os constantes encontros entre os executivos dos módulos e a montadora levam as empresas a uma imitação de estrutura, comportamento e principalmente das práticas organizacionais. (SACOMANO NETO; TRUZZI; KIRSCHBAUM, 2013 p. 534).

O isomorfismo normativo foi encontrado também no controle informacional entre os módulos no sentido de manter níveis elevados de produtividade.

O isomorfismo mimético foi identificado quando a montadora criou uma sistemática de eleger as melhores práticas de cada modulista, e que todos os outros modulistas deveriam adotar a mesma prática. A adoção das mesmas práticas levou a um alto nível de padronização e homogeneidade de práticas e rotinas entre os fornecedores inseridos na planta da montadora.

A padronização de processos, exigências de qualidade e a busca por elevados níveis de eficiência reduz o grau de incerteza da montadora, pois há maior previsibilidade do comportamento dos fornecedores (SACOMANO NETO; TRUZZI; KIRSCHBAUM, 2013 p. 534).

Através da pesquisa de Santana et al. (2009 p. 214) foi possível concluir que muitos gestores utilizam o orçamento como uma ferramenta gerencial mas não questionam se este é realmente o melhor instrumento de controle gerencial, no entanto por ter sido aplicado com sucesso em outros ambientes foi mimeticamente adotado também por outras empresas por considerarem a ferramenta como legítima, pois o orçamento pode ser caracterizado como um instrumento norteador das estratégias empresariais, capaz de prever os resultados das ações dos diversos atores, e também gera o desenvolvimento de um conjunto de conhecimentos rotineiros e habituais, que moldam as práticas gerenciais adotadas pelos gestores.

O estudo de Souza, Lisboa e Rocha (2003) concluiu que a informação útil no aspecto gerencial é um fator crítico de sucesso, pois essas informações podem viabilizar a manutenção da competitividade entre as organizações. Considerando o cenário globalizado, as subsidiárias de empresas multinacionais tendem a seguir um padrão de procedimentos determinado pela matriz quanto à forma de elaboração de seus relatórios financeiros. Essa padronização permite que a matriz mantenha consistência nos trabalhos de consolidação, bem como na avaliação e comparabilidade do desempenho atingido por suas unidades localizadas em diversos países. Concluiu que indicadores de desempenho não legitimados por outras organizações e inconsistentes com determinações da matriz não foram adotados pelas 49 subsidiárias brasileiras testadas. (SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003).

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 TIPO DE ESTUDO

Este é um estudo de caso onde os fatos foram observados, registrados e analisados através de documentos históricos, entrevistas e questionários. Associações foram feitas entre as variáveis encontradas por meio de entrevistas, questionários, documentos históricos, vídeos e publicação em mídia eletrônica.

Um estudo de caso consiste em preservar o caráter unitário do objeto de estudo e investigar um fenômeno contemporâneo em seu contexto real, quando seus limites não são claramente definidos (GIL 2010, p.37). Dessa forma, essa pesquisa consiste em um estudo profundo que foi realizado através de verificação empírica e foi constituído como um estudo de caso único por associar os mecanismos isomórficos e o processo de fechamento contábil no primeiro dia útil de uma empresa com mais de 125 anos e de significativa representatividade global no segmento em que atua (YIN 2006, p. 22; GIL, 2010 p.37).

Yin (2006, p.32 e 33), concluiu que o estudo de caso é uma inquirição empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro do contexto da vida real, quando a fronteira entre o fenômeno e o contexto não estão claramente evidentes e tem embasamento em múltiplas fontes de evidências.

A aplicação de um estudo de caso deve acontecer nas seguintes situações:

- a) para explicar ligações causais em intervenções da vida real que são muito complexas para serem abordadas pelas estratégias experimentais àquelas usadas em levantamentos;
- a) para descrever uma intervenção e o contexto da vida real no qual ela ocorre;
- b) para fazer uma avaliação de modo descritivo, na intervenção realizada;
- c) para explorar aquelas situações onde as intervenções avaliadas não apresentem resultados claros e simples;
- d) podem incluir uma apresentação de casos individuais ou mesmo chegar a generalizações amplas baseadas em evidências. (YIN, 2006, p. 34 e 35).

3.2 O PROTOCOLO DO ESTUDO DE CASO

Yin (2006) recomenda que um protocolo de estudo apresente as seguintes seções:

- a) visão geral do projeto de estudo de caso;
- b) procedimentos adotados para a pesquisa de campo;
- c) questões do estudo de caso;
- d) guia para o relatório de um estudo de caso.

Com base nessas instruções, a seguir serão abordados os procedimentos e instrumentos utilizados para a realização do proposto estudo de caso.

3.2.1 VISÃO GERAL DO PROJETO DE ESTUDO DE CASO

Esta pesquisa tem como objetivo identificar como os mecanismos isomórficos influenciam o processo de fechamento contábil para geração de informações contábeis tempestivas em uma organização. O isomorfismo é estudado sob o enfoque da Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology – NIS*), que é um dos três enfoques apresentados pela Teoria Institucional.

No capítulo 2 foi apresentada a revisão teórica base para esse estudo de caso, onde foram abordados os principais fundamentos sobre o tema da pesquisa.

3.2.2 PROCEDIMENTOS ADOTADOS PARA PESQUISA DE CAMPO

Depois de explicar a consistência da pesquisa para a liderança da organização objeto de estudo, o presidente em exercício na data da consulta na América Latina, em conjunto com o departamento de comunicação regional autorizaram a realização da pesquisa em campo nessa organização.

A leitura de artigos de revistas científicas nacionais e internacionais, teses e dissertações sobre o tema auxiliaram no direcionamento da pesquisa. Com base na fundamentação teórica apresentada no capítulo 2 foi desenvolvido um roteiro de questões que foi submetido a um pré-teste, aplicado em um grupo de profissionais da organização em estudo, porém esses não fizeram parte da amostra para o teste.

O primeiro instrumento aplicado foi o questionário com perguntas fechadas, respondidas individualmente por gerentes contábeis, gestores de tecnologia da informação e *controller* de localidades selecionadas para a análise, o segundo instrumento foi a entrevista em profundidade, realizada com o presidente global responsável por antecipar o fechamento contábil na organização para o primeiro dia útil, um ex-presidente regional e dois ex-funcionários que participaram da antecipação do fechamento contábil na América Latina. O roteiro teve como base perguntas semiestruturadas, pois foi possível incluir questões adicionais no decorrer da entrevista.

Veja a seguir na tabela 5 a distribuição geográfica e quantitativa dos entrevistados e respondentes fundamentais para a realização desse estudo.

TABELA 5 - DISTRIBUIÇÃO GEOGRÁFICA E QUANTITATIVA DOS ENTREVISTADOS

Cargo	País ou continente (quantidade)
Presidentes	AML (1) e USA (1)
Diretor Financeiro	AML (1)
<i>Controller</i>	AML (1) e EUR (1)
Gestor contábil	AML (2) AUS (1)
Gestor de Tecnologia da Informação	AML (1)

Fonte: Do Autor

Os dados foram coletados em unidades de diferentes continentes, para que não exista qualquer viés regional, obtidos exclusivamente junto ao departamento de controladoria, tecnologia da informação e planejamento financeiro de cada unidade pesquisada. Após a realização das entrevistas com os respondentes, foi feita a análise do significado dos conteúdos e em sequência os resultados foram apresentados.

O uso do método de coleta de dados históricos também foi utilizado para comprovar o objetivo proposto. Esses dados foram coletados com a empresa matriz e subsidiárias por meio de documentos de circulação interna, políticas da organização, vídeo e dados históricos obtidos por meio de publicação em mídia eletrônica com o objetivo de fazer a triangulação com as respostas concedidas pelos entrevistados e respondentes.

A análise dos dados foi realizada através de dados históricos, interrogação e solicitações de informações a um grupo selecionado de pessoas acerca do problema estudado, e sob análise qualitativa e quantitativa se chegou às conclusões correspondentes aos dados coletados. Tal procedimento teve como objetivo conhecer se os procedimentos adotados para atender ao propósito específico, que nesse estudo se dá por identificar como os mecanismos

isomórficos influenciam o processo de fechamento contábil para geração de informações contábeis tempestivas em uma organização foi atingido.

3.2.3 QUESTÕES DO ESTUDO DE CASO

Os instrumentos de pesquisa desse estudo tiveram como base os conceitos encontrados nos mecanismos do isomorfismo apresentado pela Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology – NIS*), que é um dos três enfoques apresentados pela Teoria Institucional. Esses instrumentos possibilitaram o entendimento de cada mecanismo, bem como a identificação desses no processo de fechamento contábil tempestivo. Esse processo foi possível através do uso de diferentes fontes, como entrevistas, questionários, informações eletrônicas e documentos obtidos junto à organização em teste.

Esse estudo tem como objetivo responder a seguinte pergunta: como os mecanismos isomórficos influenciam o processo de fechamento contábil para geração de informações contábeis tempestivas em uma organização?

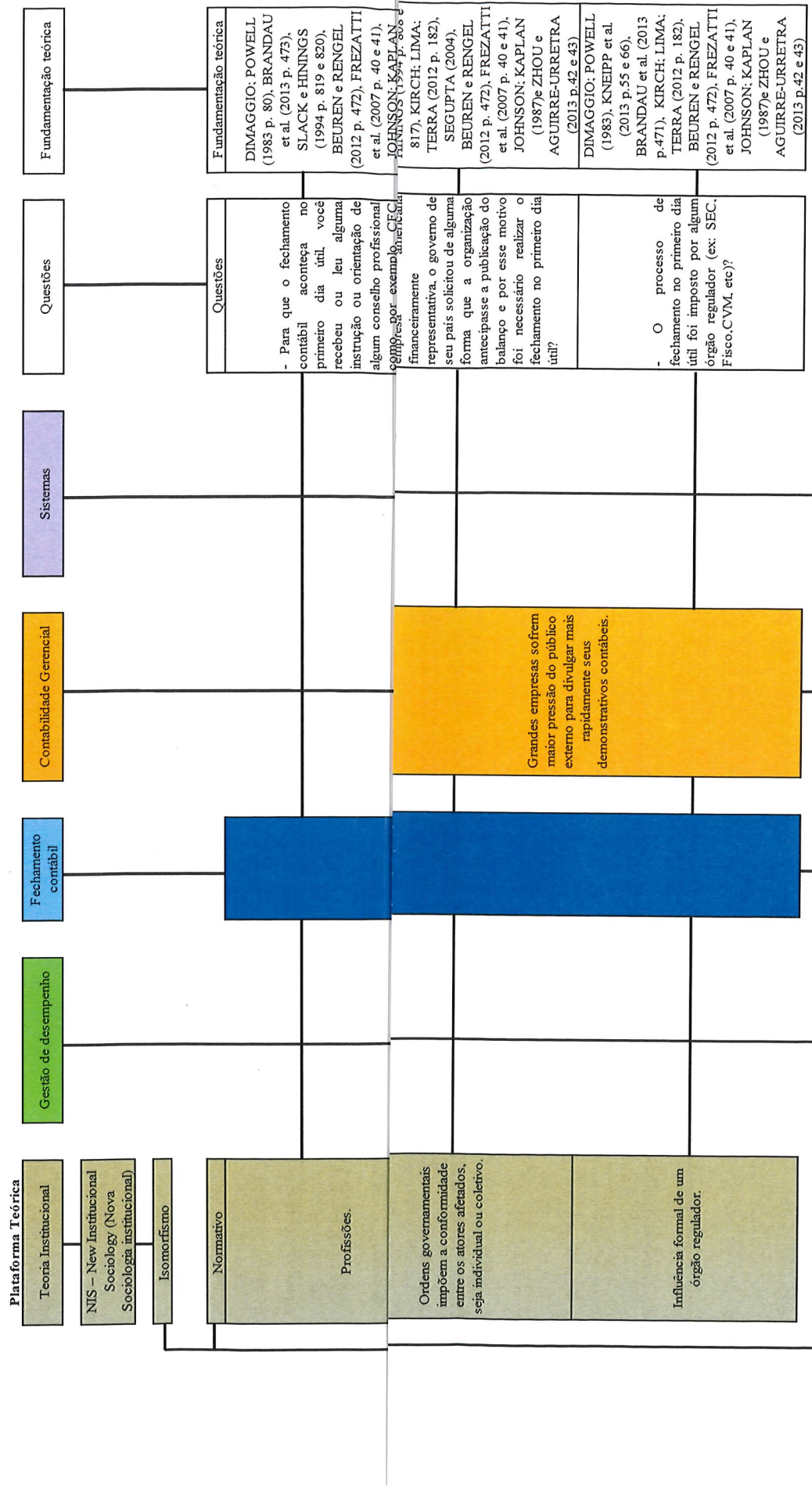
3.3 DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA

Após definido o propósito do estudo e apresentada a inquietação sobre o tema fechamento tempestivo e a relação com os mecanismos do isomorfismo, se deu início a revisão teórica, que foi um processo fundamental para o desenvolvimento da plataforma teórica onde essa pesquisa está fundamentada.

Depois de construída a plataforma teórica, o planejamento de coleta de dados começou com a construção do questionário com perguntas semiestruturadas e também do roteiro de entrevistas, que possibilitou a relação entre os mecanismos isomórficos com o processo de fechamento contábil tempestivo, em seguida foram identificadas as pessoas chave da organização que deveriam responder o questionário ou ser entrevistados.

Para que a triangulação fosse feita com as respostas obtidas por meio de entrevistas e questionários, documentos e registros obtidos na organização em estudo também foram analisados, assim como documentos públicos obtidos através de mídia eletrônica fornecida por entidades reguladoras, dessa forma foi possível analisar os dados identificados sob diferentes perspectivas.

FIGURA 2 – RELAÇÃO DOS MECANISMOS ISOMÓRFICOS E AS QUESTÕES DE PESQUISA



Mimético																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																				
----------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

3.3.2 TESTE DO QUESTIONÁRIO

O questionário foi submetido como teste para um grupo de colaboradores da mesma empresa, que estão envolvidos com o processo de fechamento tempestivo, mas que não fizeram parte da amostra da pesquisa final. Sua contribuição foi identificar pontos de ajustes e melhorias que foram incorporadas ao questionário.

Depois de revisado, o questionário foi alterado, pois o entendimento de algumas questões não estava claro para os respondentes, assim como a apresentação do questionário deixava dúvidas quanto ao relatório base para análise, pois algumas unidades fazem o reporte para a matriz em USGAAP e também fazem o reporte local, porém essa pesquisa trata apenas do relatório em USGAAP que deve ser consolidado na matriz. Como esse questionário foi enviado por e-mail para as pessoas da organização, no momento do envio o pesquisador já tinha conhecimento sobre o cargo, identificação e região de cada respondente, já era conhecido também se os respondentes faziam parte da organização no momento em que houve a antecipação do fechamento contábil. Dessa forma, perguntas que tinham relação com a identificação e qualificação dos respondentes foram excluídas do questionário.

O questionário foi traduzido para o inglês, revisado por um tradutor e submetido para teste também em inglês, pois foi enviado para unidades em outros continentes. Como a empresa tem sede nos Estados Unidos, a língua utilizada entre as unidades de todos os continentes é o inglês.

3.3.3 ENTREVISTA

Para que a triangulação fosse feita com as respostas obtidas através dos questionários, houve ainda a aplicação de quatro entrevistas em profundidade, uma realizada com o ex-vice-presidente de planejamento financeiro global, que posteriormente tornou-se presidente regional na América Latina, outra com o ex CEO que foi o líder responsável por antecipar o fechamento do terceiro dia útil para o primeiro dia útil, e outras duas entrevistas realizadas com ex-funcionários da área financeira, que estavam presentes no momento da antecipação do fechamento para o terceiro dia e depois para o primeiro dia útil. O roteiro teve como base perguntas semiestruturadas, pois quando necessário foi possível incluir questões adicionais, que foram respondidas para atender o objetivo da pesquisa.

O roteiro das entrevistas para os dois presidentes teve como objetivo identificar quais foram as motivações que os levaram a antecipar o fechamento contábil e se durante a implantação desse projeto houve a aplicação dos três mecanismos do isomorfismo. As entrevistas com os dois ex-funcionários que participaram da antecipação do fechamento contábil tiveram como objetivo entender se durante a implantação desse projeto e também na manutenção do processo houve a aplicação dos três mecanismos do isomorfismo.

3.3.4 COLETA E ANÁLISE DE DADOS E DOCUMENTOS

Durante o processo de pesquisa foi concedido acesso a alguns documentos internos como uma política global denominada “Fechamento elegante em oito horas” que determina instruções para o fechamento e como acionar a cadeia de ajuda em caso de previsão de atraso, verificou-se também o calendário anual de fechamento contábil para os anos de 2013, 2014 e 2015 e todos determinam o fechamento no primeiro dia útil, caso tenha algum feriado nacional, essa data é respeitada apenas para a localidade que está localizada no referido país. Feriados estaduais e municipais são considerados como dia útil. Verificou-se que há um calendário de fechamento do mês corrente, e esse calendário fica disponível através da intranet e determina o dia e o horário limite de submissão dos relatórios financeiros. Através da intranet há uma divulgação sobre o objetivo da metodologia de melhoria contínua denominada ABS (*A Business System*). Para entendimento sobre o processo de consolidação, foi recebida uma apresentação que foi ministrada em um treinamento interno, essa determina o bloco de contabilização para cada número registrado no ERP Oracle.

Foi obtido junto a ex-funcionários cópias de jornais informativos publicados no Brasil 1989, esse documento registra como iniciou a melhoria de processos que levou à antecipação do fechamento.

Foi analisado um vídeo disponível em mídia eletrônica, onde o presidente global explica suas motivações para antecipar o fechamento para o terceiro dia útil, outro documento disponível em mídia eletrônica utilizado para a triangulação executada nesse trabalho foi a divulgação dos prazos de publicação determinado pelo órgão regulador norte americano.

O questionário foi enviado para sete pessoas, sendo esses gerentes contábeis, gestores de tecnologia da informação e *controller* das localidades selecionadas para análise. Houve uma análise descritiva dos dados coletados através dos questionários, e com base nessas informações outras evidências foram coletadas para que fosse possível o cruzamento dos

dados. Através da análise de documentos, vídeo e registros obtidos na organização em estudo, assim como documentos públicos obtidos através da mídia eletrônica fornecida por entidade reguladora e por meio de entrevistas, foi possível analisar os dados sob diferentes perspectivas para que as respostas obtidas fossem confirmadas e a conclusão desse estudo não fosse enviesada por uma só perspectiva.

3.4 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

O prazo para a realização dessa pesquisa é limitado para atender aos padrões da CAPES e dada a complexidade do método de estudo de caso é possível afirmar que a adequada realização da pesquisa foi impactada por conta do prazo. A escolha do método de estudo de caso limita a generalização científica deste estudo, porém permite uma análise mais profunda.

Outro fato que limita a pesquisa está relacionado ao tempo em que os funcionários fazem parte da organização, pois nem todos estavam presentes na data em que a organização adotou o fechamento tempestivo ou não estavam no mesmo cargo.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Essa seção apresenta o histórico da organização, o perfil organizacional e a atual estrutura financeira. Em seguida são apresentados os resultados da pesquisa.

4.1 APRESENTAÇÕES DA ORGANIZAÇÃO

A organização objeto de estudo foi fundada em 1.888 nos Estados Unidos e atualmente tem filiais em 30 países, tem mais de 200 unidades e 60 mil funcionários ao redor do mundo.

Essa organização é pioneira na indústria do alumínio, uma das maiores empresas do mundo no segmento de produção de alumínio primário (lingotes e tarugos), pó de alumínio, alumínio transformado, mineração de bauxita e refino de alumina. A organização atua ainda no segmento de soluções, incluindo a produção de produtos laminados, extrudados, sistemas para as indústrias de construção civil, automotiva, aeronáutica, química, eletrônica, óleo, gás e uma vasta diversidade de aplicações para produtos de consumo.

O sistema integrado Oracle é utilizado para controlar toda a movimentação financeira e operacional da organização e o sistema Hyperion é utilizado para controle gerencial.

4.1.1 APRESENTAÇÕES DA ÁREA FINANCEIRA E SUAS RESPONSABILIDADES

A área financeira corporativa é dividida em duas partes, a controladoria é responsável por todas as políticas contábeis e informações que devem ser divulgadas ao mercado como as demonstrações financeiras locais e em USGAAP asseguradas por auditoria externa e a área de planejamento financeiro é responsável por controlar as informações gerenciais e divulgá-las internamente. Essa departamentalização tem o objetivo de atender aos usuários externos por meio de informações necessárias para divulgação e que são apresentadas de forma sintética e aos usuários internos que necessitam de informações gerenciais que devem ser detalhadas analiticamente, pois são a base para projeções, avaliação de desempenho e consequentemente para tomada de decisão. Com base no modelo mencionado, pode-se concluir que o atual modelo de gestão financeira atende à demanda de informações externa e interna, pois os dados são extraídos do mesmo sistema que já está preparado para atender a demandas

externas e preencher requerimentos de auditoria e também atendem a estratégia organizacional.

O centro de serviço compartilhado é responsável por coordenar e divulgar o relatório financeiro às 18 horas no primeiro dia útil, para que isso ocorra há uma integração entre todas as unidades produtivas e o centro de serviço compartilhado que é composto por contadores responsáveis por processos específicos. Os centros de serviços compartilhados têm um cronograma para o fechamento de cada conta contábil e de cada operação que gera lançamento contábil, esse cronograma tem início cinco dias antes do último dia útil. A partir desse período todos os processos são monitorados, caso algum processo atrase, esse processo pode representar riscos para a transmissão do balanço, e deve ser reportado e se não resolvido pela coordenação deve ser escalonado para os níveis mais altos da organização, gerentes, *controller* e diretores financeiros. Durante o primeiro dia útil no Brasil duas reuniões de 30 minutos são agendadas entre todas as localidades, centro de serviço compartilhado e a coordenação, uma às 10 horas da manhã e outra às 15 horas. Essas reuniões tem o propósito de informar qualquer desvio no processo de transmissão. A área de planejamento financeiro envia previsões de resultados e a comparação do resultado previsto com o resultado real. Essas informações são enviadas para usuários internos, tanto verticalmente quanto horizontalmente. As previsões para os próximos dez anos são preparadas anualmente, para o ano seguinte as previsões são atualizadas trimestralmente. Há também o acompanhamento mensal e semanal. Esse monitoramento constante faz com que as pessoas trabalhem com um alto nível de comprometimento e com prioridades bem definidas, com o objetivo de que todas as metas estabelecidas sejam alcançadas.

As informações são necessárias para controle através de índices de avaliação de desempenho, suportam as tomadas de decisões e demonstram a expectativa de resultados futuros. O grupo de planejamento financeiro consolida as informações que recebe de cada localidade. A projeção do resultado de cada operação é responsabilidade de cada unidade. Essas projeções depois de consolidadas são analisadas pelo grupo de planejamento financeiro regional, e são determinadas ações de melhoria nas operações. Estas ações são monitoradas por grupos regionais semanalmente e informadas para a diretoria. Cada unidade é monitorada por índices de avaliação de desempenho.

O resultado projetado é comparado com o resultado real no momento da transmissão pelo departamento de planejamento financeiro, qualquer desvio é monitorado em tempo real e cada unidade deve justificar qual foi o motivo da variação. O relatório contábil só pode ser

liberado para transmissão depois da aprovação da controladoria das unidades de produção, responsáveis pela parte operacional e por último pela controladoria corporativa, que é responsável pela análise técnica dos números reportados.

Veja na tabela 6 a seguir o propósito de cada estrutura:

TABELA 6 - DEFINIÇÃO DO PROPÓSITO DE CADA ESTRUTURA

	Controladoria	Planejamento
Usuário	Externo e interno	Interno
Dados	Históricos	Projeção
Formato	Sintético	Analítico
Aplicação	Em conformidade com as regulamentações contábeis	De acordo com o critério definido pela organização
Frequência de relatórios	Mensal, trimestral e anual	Quando necessário (diário, semanal, mensal, trimestral, anual, 10 anos, etc.)
Propósito	Avaliar desempenho e informar usuários externos e internos	Avaliar desempenho e suporte para tomada de decisão

Fonte: Do Autor

Em conformidade com Davenport (2000), a organização para evitar redundâncias, padronizar e unificar as atividades financeiras criou centros de serviços compartilhados, que são responsáveis por receber as informações das localidades regionais, consolidar e enviar para a consolidação global. Dessa forma, foi possível reduzir custo com comunicação, pois houve um alinhamento horizontal, onde determinadas funções, exceto funções centrais, são constantemente separadas e agregadas através dos centros de serviços compartilhados, com o auxílio do ERP Oracle.

No fechamento não há cortes de processo antecipadamente, ou seja, os processos acontecem até o último dia do mês anterior (EDWARDS et al, 1995, p.26). Para que o processo seja padronizado em todos os meses, os centros de serviços compartilhados determinam um cronograma definindo dia e horário para que cada processo gere as contabilizações.

4.1.2 SISTEMAS

Os sistemas integrados auxiliam na preparação das informações, no controle, na disponibilidade da análise em tempo real e na consolidação. Para o controle e execução de algumas atividades a organização utiliza o ERP Oracle em quase todas as unidades distribuídas ao redor do mundo. Para as informações de planejamento financeiro a organização utiliza o software Hyperion. De acordo com a opinião da liderança da organização ter sistemas eficientes e eficazes é fundamental para que se tenha segurança nas informações e agilidade para divulgação dos dados processados. Essa afirmação corrobora com a opinião de Zhou e Aguirre-Urretra (2013) de que organizações que antecedem as divulgações devem ter sistemas eficientes e eficazes que lhes permitam publicar os relatórios financeiros de maneira conveniente.

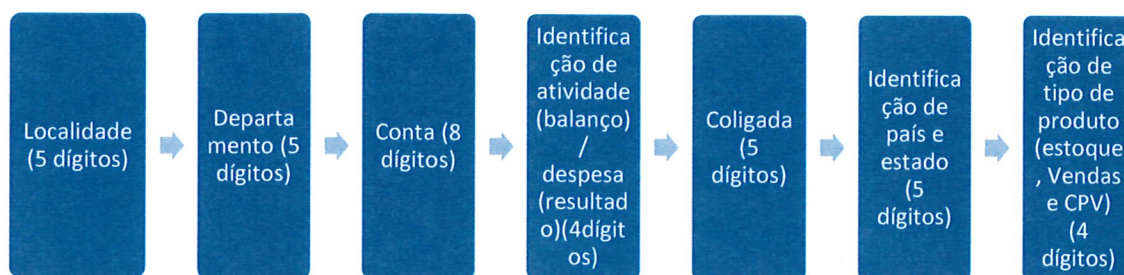
Em conformidade com a conclusão de Colmenares (2009) sobre os sistemas integrados, que provêm suporte para as atividades centrais da organização e têm em suas bases as melhores práticas padronizadas para a condução dos negócios, a iniciativa de adquirir o ERP Oracle como o sistema integrado para essa organização teve como objetivo padronizar os sistemas financeiros e de controle em todas as unidades ao redor do mundo. O ERP não é utilizado em sua totalidade para todas as regiões, pois há processos que são executados por sistemas paralelos. Esses sistemas legados recebem informação, preparam a mesma e transmitem a informação final para o ERP.

O sistema gerencial Hyperion não foi implantado no mesmo momento da antecipação do fechamento, a aquisição desse sistema aconteceu anos mais tarde com o intuito de melhorar as análises gerenciais consoante com o estudo de Spathis (2006) onde se identificou que as principais razões para a adoção de um sistema de informação são basicamente o aumento da necessidade de informação em tempo real, busca de informações para tomada de decisão, integração de software, reengenharia de processos, redução de custo, aumento de vendas, necessidades legais e conversão de taxa de câmbio para as operações globalizadas.

Para que a consolidação fosse concluída no tempo determinado, as informações foram disponibilizadas em um formato acordado mundialmente, com detalhes capazes de determinar, qual unidade enviou os dados, a categoria que deve ser consolidado, o tipo de despesa, a atividade que gerou o registro no balanço, se este número deve ser eliminado no

momento da consolidação ou não, entre outros detalhes. A figura 3 mostra como foi consolidado o bloco de contabilização para cada número registrado no ERP.

FIGURA 3 - BLOCO DE CONTABILIZAÇÃO QUE OBEDECE A ESTRUTURA GLOBAL



Fonte: Apresentação interna

4.1.3 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DO FECHAMENTO CONTÁBIL

Na América Latina a avaliação de desempenho do fechamento é divulgada durante o primeiro dia útil, para que todas as unidades possam acompanhar quais são as localidades que enviaram com atraso. As localidades recebem por e-mail um gráfico, dividido em três cores, verde (no horário), amarelo (com até uma hora de atraso) e vermelho (mais de uma hora de atraso). Cinco minutos após a transmissão da última localidade da América Latina, todas as áreas financeiras da organização na América Latina, incluindo diretores e presidente, recebem um aviso de transmissão concluída, com o gráfico de avaliação de desempenho do processo de transmissão.

Esse sistema de medição de desempenho pode ser um meio de imposição de significado e normas aos atores organizacionais dispersos, de modo que ações não sejam indeterminadas para facilitar a identificação dos custos e benefícios da prática implementada. Entretanto, as práticas de contabilidade gerencial são entendidas como modos de dominação e não otimização (BAXTER; CHUA, 2003, p. 101, 103 e 111). Essa afirmação corrobora com a conclusão de Riccio, Mendonça Neto e Sakata (2007) e , quanto às pesquisas de contabilidade gerencial relacionadas às obras de Michel Foucault, pois 52% dos artigos por eles analisados tratam da disciplina, poder disciplinar, vigilância e práticas de comportamento.

Globalmente, a monitoria do desempenho é executada durante o primeiro dia útil, e a partir dos primeiros dez minutos de atraso o grupo de consolidação global inicia o contato com as regiões para identificar o problema e qual é o prazo para a solução. Por volta do décimo dia do mês seguinte, os gerentes da área financeira, diretores e presidentes recebem a avaliação do processo global identificando o desempenho de todas as regiões. O resultado de cada trimestre é comparado com o ano e trimestre anterior de todas as regiões. Após a divulgação, uma reunião é agendada entre os centros de serviços compartilhados para identificar os planos de ação para cada localidade que submeteu em atraso. Possíveis erros durante o processo de fechamento são identificados e devem ter um plano de ação para a solução do problema, logo após o fechamento.

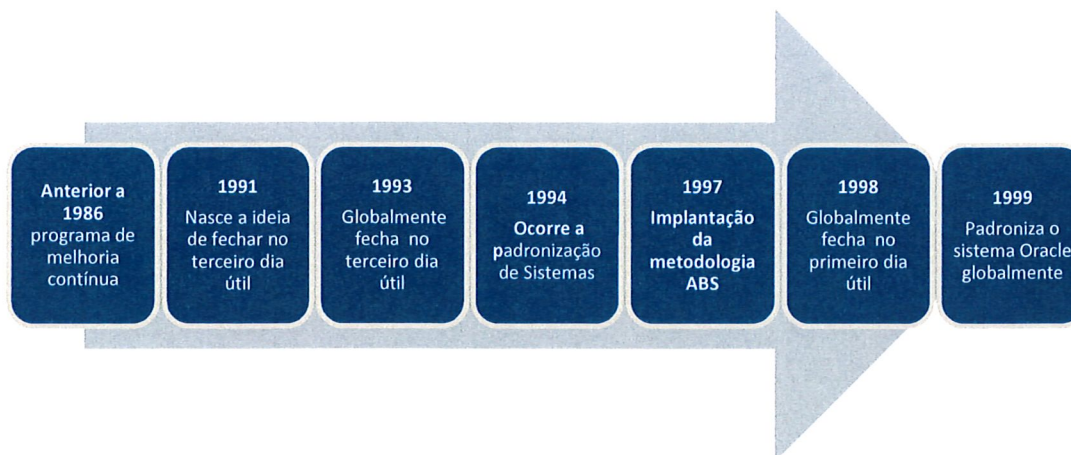
Para minimizar a possibilidade de que os relatórios financeiros sejam divulgados com erros, depois de concluídas todas as rotinas de fechamento, estes relatórios são disponibilizados em tempo real para todas as localidades e para as controladorias regionais, que fazem uma revisão de qualidade do balanço patrimonial e da demonstração de resultado. O grupo de planejamento financeiro também revisa os relatórios financeiros de modo analítico, para que as métricas de avaliação de desempenho não sejam distorcidas. No sexto dia útil o grupo de planejamento das unidades envia para o grupo de planejamento financeiro global a previsão do resultado do mês corrente, semanalmente a previsão mensal é atualizada e no último dia útil do mês é concluída a última atualização da previsão dos resultados, bem como a atualização do fluxo de caixa projetado e a expectativa de valores dos componentes do *working capital*.

4.2 ANÁLISE DE RESULTADOS

Depois de concluída as atividades de coleta de dados por meio de questionários, entrevistas e análise documental, a seguir são apresentadas as análises de dados agrupadas por tipo de ferramenta de teste utilizada nessa pesquisa, e são essas: entrevistas e vídeo, questionários e documentos históricos.

Com base nas análises dos dados foi possível elaborar uma linha do tempo através da qual é demonstrada a evolução da organização até o atingimento do fechamento contábil no primeiro dia útil e a evolução da atualização dos sistemas. Veja essa linha do tempo através da figura 4.

FIGURA 4 - LINHA DO TEMPO DA ANTECIPAÇÃO DO FECHAMENTO CONTÁBIL



Fonte: Do autor

4.2.1 ENTREVISTAS E VÍDEO

Em 1987 quando Paul O'Neill foi nomeado CEO da organização objeto de estudo, a situação econômica não era favorável, pois o preço do alumínio estava declinando por conta do aumento da oferta, e a expectativa era que ele mudasse esse cenário, mas sua postura diante dos acionistas não foi bem aceita. Ele se posicionou dizendo que o objetivo primordial da organização era melhorar os índices de segurança no trabalho, mesmo sabendo que o índice de incidentes da referida organização já era inferior a média dos Estados Unidos. A meta imposta por Paul O'Neill era chegar a zero incidente e essa meta foi atingida.

Paul O'Neill acreditava que as pessoas eram o início de tudo, e como a organização precisava de transformação, ele iniciou sua gestão com o objetivo de mudar o comportamento das pessoas em relação a segurança, pois ele entendia que as pessoas queriam respeito, encontrar significado em seu trabalho e serem reconhecidos. Com base nessa filosofia, de que a organização valorizava o trabalhador independente da posição que ocupasse na organização, foi instituída a busca por excelência em todas as áreas da organização.

O engajamento de todos os funcionários fez com que cada um encontrasse meios de contribuir para a melhoria dos resultados da organização. Ideias de melhoria contínua de todos os funcionários eram analisadas e colocadas em prática, esse novo comportamento fez com que a organização atingisse resultados financeiros recordes um ano após a liderança de

Paul O'Neill. Houve um esforço em compartilhar a responsabilidade com todos os funcionários para que a execução da estratégia organizacional tivesse sucesso.

Paul O'Neill percebeu que as áreas ligadas a produção tinham conseguido melhorar os índices de segurança, qualidade e produtividade, mas queria ver melhorias na área financeira. Em 1991 a empresa fechava em oito dias úteis, tinha 1.300 pessoas na área financeira envolvidas no fechamento contábil e estava presente em 43 países. Paul O'Neill perguntou para o *controller* global Earnie Edwards qual seria o limite teórico de dias para ter o fechamento contábil antecipado, desde que o sistema fosse fácil de usar e seguro. E a análise do *controller* foi de três dias. O projeto foi lançado em outubro de 1991, quando se fechava em oito dias úteis e em fevereiro de 1993 passou a fechar em três dias úteis (EDWARDS et al, 1995 p. 26).

Após a saída do CEO Paul O'Neill, o CEO seguinte que assumiu a organização deu sequência a mesma estratégia de Paul O'Neill que era alterar a cultura da organização fundamentado no sistema Toyota de Produção, onde a responsabilidade era compartilhada com o funcionário independente do cargo ocupado.

Para que esse objetivo fosse alcançado, houve reestruturação de sistemas, revisão e simplificação dos procedimentos, redução de relatórios desnecessários, maior automação dos relatórios financeiros e mais engajamento das pessoas. *“Em 1987 houve o início da automatização e aumento de investimentos em tecnologia nessa organização. Lembro que ideias eram premiadas, havia um movimento grande para que cada colaborador contribuísse com a melhoria contínua”* (ENTREVISTADO 3). *Foi necessário criar um canal de comunicação da presidência com todos os funcionários, para aproveitar as boas ideias por meio de recompensas para as melhores ideias* (ENTREVISTADO 4).

Simplificar processos não era sinônimo de desligar pessoas, mas sim de redução de pessoas ligadas diretamente às rotinas de fechamento, e essas passaram a integrar times de análises que eram necessárias para melhoria de processos e aumento de produtividade da organização. A antecipação do fechamento *“não significava demitir as pessoas que não seriam mais necessárias, o objetivo era alocar essas mesmas pessoas que agora tinham mais tempo porque fechavam oito dias a menos, e usá-las para criar valor, seja na área de análise de resultado, de precificação, de custos, controle de despesas, etc”* (ENTREVISTADO 1). O modo como o objetivo foi alcançado corrobora com a opinião de Zhou e Aguirre-Urretra (2013, p. 43) onde menciona que a tempestividade das demonstrações financeiras está relacionada com a melhoria da tecnologia da informação no sentido de automatizar processos,

integração e padronização de processos, com o objetivo de atingir maior eficiência, qualidade e uniformidade, na tentativa de reduzir assim o tempo de conclusão das informações financeiras.

A partir desse momento a melhoria constante nos processos fez com que a organização atingisse o fechamento no primeiro dia útil do mês seguinte, até às 18 horas do horário local de cada unidade. As demonstrações financeiras de cada país são submetidas à célula de consolidação que está localizada nos Estados Unidos na sede na organização.

De acordo com a liderança da empresa, o maior objetivo não era fechar no primeiro dia útil, mas sim executar as atividades diárias sem erros e consequentemente sem retrabalho, era ter funcionários bem qualificados e comprometidos em obter o melhor resultado possível com o seu trabalho, não ter funcionários ocupados no mês seguinte, tentando fechar números do mês anterior, mas que esses funcionários tivessem tempo disponível para fazer análises no mês corrente, e que essas análises pudessem trazer resultados positivos para a organização. *“Fechar mais rápido é uma consequência daquilo que se espera, como disciplina, estabilidade no processo e não ter retrabalho, não ter erro. No dia seguinte a pessoa está liberada para começar a fazer análises do resultado do mês corrente e não quarenta e cinco dias fora o mês, o que normalmente acontecia na maioria das empresas: fecham vinte ou trinta dias depois do mês. Fechar no primeiro dia útil dá liberdade para que os tomadores de decisão possam executar as ações: tem-se o conhecimento do que aconteceu e as informações para corrigir e tomar ações gerenciais.”* (ENTREVISTADO 2).

O treinamento das pessoas foi essencial, pois precisavam entender que seu trabalho tinha muita relevância para o usuário seguinte e tinham que concluir as atividades sem desperdícios. O balanceamento dos recursos e o nivelamento de conhecimento foram fundamentais nos departamentos para atingir o objetivo de antecipar o fechamento contábil. *“Mesmo com investimento em software e hardware não foi suficiente para realizar o fechamento no primeiro dia útil, foi necessário treinar, capacitar e engajar o usuário, pois na verdade são as pessoas que fazem o trabalho acontecer e elas devem identificar o que é necessário para melhorar o desempenho dos processos”* (ENTREVISTADO 4). *“O objetivo era que a área administrativa tivesse o conceito de excelência, sentissem orgulho de fazer parte da área financeira, afinal éramos a primeira empresa do índice Dow Jones que publicava o resultado”* (ENTREVISTADO 1).

O pensamento sistêmico pode explicar o objetivo da organização em compartilhar a responsabilidade com todos os funcionários, porque ao invés dos gestores simplesmente

controlarem seus funcionários, eles trabalham em equipe na solução dos problemas, buscam a integração de todos os componentes do sistema, mapeando a relação entre eles para atender um objetivo comum. A gestão eficaz do desempenho requer mais do que medir e relatar de forma isolada, mas depende do gerenciamento de desempenho, juntamente com a ênfase na aprendizagem por meio de uma abordagem integrada da gestão de desempenho que reúne todos os níveis de medida de desempenho: estratégico, operacional e individual (BRUDAN, 2010, p. 116 e 117).

Em 2001 quando o CEO da organização foi questionado sobre a importância de fechar os livros contábeis em oito horas, ele respondeu que *“não é necessário que as pessoas trabalhem por 15 dias tentando encontrar o que não deu certo. O que foi feito na contabilidade que não estava certo? Ou o estoque não estava salvaguardado? É possível concluir em 8 horas porque o trabalho é executado com perfeição todos os dias dos meses, então fechar em 8 horas é um objetivo de perfeição e não simplesmente dizer que nós fechamos em oito horas”*. Afirmou ainda que o fechamento no primeiro dia útil foi possível porque a empresa perseguiu um único objetivo, execução do trabalho com perfeição. A organização tentava atingir a perfeição todos os dias em todos os sentidos. E isso não era ele, mas sim todas as pessoas que faziam parte dessa organização. E esse era o segredo, todos os funcionários perseguindo a perfeição (EPSTEIN, 2001, p.18).

De acordo com Edwards et al. (1995) o segredo para antecipar o fechamento está relacionado com a qualidade do processo: *“Faça o que você pode fazer e não o que deve fazer, porque quando avaliar o fechamento contábil, certamente você vai perceber que as pessoas postergam as tarefas”*. O segundo segredo foi não deixar as pessoas perdidas, porque *“se quiser fechar no terceiro dia, não use prazos intermediários”*. Essa conclusão foi possível, pois a Austrália fechou no terceiro dia antes mesmo do que a matriz, dessa forma a matriz copiou o modelo de comunicação de uma subsidiária localizada na Austrália e implantou na matriz.

Quatro ações foram tomadas para que globalmente a empresa tivesse o mesmo processo:

- a) estabeleceu um linguajar financeiro comum;
- b) estabeleceu um data warehouse;
- c) criou centros de serviços compartilhados;
- d) reduziu o ciclo de processo em todas as atividades da organização, inclusive do fechamento contábil (EDWARDS et al, 1995, p.26).

Atualmente a organização utiliza o sistema integrado Oracle, porém a implantação do ERP não se deu por conta da antecipação do fechamento contábil, pois a implantação do Oracle aconteceu em 1999, entretanto a organização passou a fechar no primeiro dia útil em 1998. O motivo da implantação desse ERP foi devido ao fato de que os sistemas nessa organização eram bastante antiquados e diversificados por conta de incorporações de empresas que tinham sistemas próprios, outro motivo foi a falta de integração entre os sistemas dentro da mesma unidade. Dessa forma, foi possível concordar com Davenport (2000, p. 165) no sentido de que as unidades de negócio que usam o mesmo sistema facilitam o momento de consolidação e organizações que operam em mercados globalizados tendem a consolidar suas informações para aproveitar melhor sua capacidade ao redor do mundo para facilitar o gerenciamento das organizações e também para consolidar as demonstrações contábeis com o intuito de atender a requisitos normativos.

A escolha do ERP Oracle se deu porque a organização tinha *“uma visão de que no futuro o que realmente importaria seriam os dados, e como você iria trabalhar com eles, como interagir, correlacioná-los”* de modo diferente do previsto em 1999, com o objetivo de fazer análises diferentes daquelas realizadas até 1999 (ENTREVISTADO 2). O sistema Oracle permitia reorganizar os dados de diversas formas e quando comparado com o concorrente que não permitia essa reorganização no futuro, optou-se então pelo Oracle. Com o intuito de especializar a mão de obra, a organização criou centros de serviços compartilhados, e por conta dessa centralização de processamento de informações, essas devem ser separadas e agregadas inúmeras vezes, e o ERP auxiliou esse processo, pois o sistema pode fazer este trabalho mais facilmente, porém mesmo assim não é um processo simples, e cada instalação para integração de sistemas precisa de uma customização que representa custo (DAVENPORT, 2000, p. 165).

A importância que a administração atribui ao fechamento no primeiro dia útil, além da qualidade exigida em todos os processos de fechamento, é a redução da assimetria de informações por meio de processos confiáveis, com dados de alta qualidade e divulgação das informações em tempo adequado para responder ao mercado quando necessário. *“Se fechar o balanço no dia 20, mas no dia 10 o resultado já for conhecido, há uma abertura para ações criativas que podem gerar manipulação. Fechar no primeiro dia útil é uma ferramenta para evitar manipulação, mas possibilita executar análises e agir sobre os problemas ao invés de fazer contabilidade criativa”* (ENTREVISTADO 2). Dessa forma, sob o aspecto da tempestividade é possível concordar com Kirch, Lima e Terra (2012, p. 175), Alves (2013, p.

128), Frezatti et al. (2007, p.41), (Healy e Palepu, 2001) e Johnson e Kaplan (1987) pois a tempestividade das informações dá aos gestores habilidade para reagir sobre as incertezas econômicas e reduzir a assimetria de informações que encarece o processo decisório.

Porém não foi possível concordar com e Johnson e Kaplan (1987, p. 256) sob o aspecto da relevância da informação contábil, pois nessa organização os relatórios gerenciais têm o objetivo de ajudar a administração reduzir custos e aumentar a produtividade, considerando que os relatórios contábeis-financeiros são concluídos mensalmente no primeiro dia útil, *“é pra isso que a gente fecha no primeiro dia útil, para começar a tomar decisões que afetam os outros meses do ano”* (ENTREVISTADO 2), pois nessa organização os relatórios contábeis-financeiros são oficiais tanto para a divulgação societária, como para a fiscal e a partir desses relatórios consolidados as informações gerenciais são geradas.

4.2.1.1 *Análise das Entrevistas Quanto ao Mecanismo Normativo*

Quanto às associações profissionais ou de certificação ou mesmo seleção de pessoal, conforme definido por Brandau et al. (2013) e Dimaggio e Powell (2005), que ocorre pela contratação de indivíduos de organizações do mesmo segmento, pessoal com alto desempenho de um grupo restrito de instituições de treinamento, ou por meio de requerimentos de habilidades atreladas a cargos específicos, foi identificado que a ação de antecipar o fechamento era inovadora sem referência em outras organizações.

Foi possível concluir que fechar no primeiro dia útil não era o objetivo inicial da liderança, mas fechar no primeiro dia útil foi consequência para atingir os objetivos primordiais para a liderança que eram: executar as rotinas diárias com disciplina, sem retrabalho e sem postergar a execução dos trabalhos diários. Esses objetivos têm como base a prática de melhoria contínua, que se deve às técnicas propostas pelo TPS (*Toyota Production System*) na área produtiva e também na área administrativa. *“O tempo das pessoas em fazer um trabalho que tem 30 dias passados é um desperdício. Recontabilizar, ver onde estava errado, etc., tudo isso é um desperdício. Dentro desse conceito a procura de eliminação de todo retrabalho é permanente, o que se almeja é a perfeição, ou seja, fazer o melhor que pode ser feito. Se você dissesse que o melhor que se pode fazer é fechar no primeiro minuto do mês, eu iria procurar o primeiro minuto do mês também”* (ENTREVISTADO 2).

O conceito básico do TPS era eliminar desperdícios e fazer pleno uso da capacidade de mão de obra, promovendo ambientes adequados de trabalho com uma mão de obra com alto grau de habilidade. Tratando os trabalhadores com respeito e consideração e construir um sistema que permite que os funcionários tenham liberdade de demonstrar suas habilidades (SUGIMORI, Y et al., 1977, p.554).

4.2.1.2 Análise das Entrevistas Quanto ao Mecanismo Coercitivo

Tanto a imposição do fechamento no primeiro dia útil quanto a mensuração dos índices de avaliação de desempenho foram identificadas como impostas formalmente pela matriz nas subsidiárias. *“O CEO solicitou ao controller da época para entender como implantar excelência na área administrativa, dessa forma solicitou o limite teórico em dias para o fechamento contábil, se tivéssemos um sistema fácil de usar e sem transposição de dados. Depois de pesquisar concluiu-se que o limite teórico seria três dias. Então o CEO determinou que esse seria o objetivo”*(ENTREVISTADO 1).

Com relação à questão que trata da exigência na comparação entre o resultado orçado e o real para validação das demonstrações contábeis, foi possível observar que essa exigência não aconteceu no início do processo de mudança para fechar no primeiro dia útil, mas posteriormente, a administração entendeu que essa comparação também seria adequada para manter a qualidade dos controles gerenciais, pois as subsidiárias têm planos orçamentários compatíveis com as políticas da matriz. Essa constatação confirma a conclusão de Dimaggio e Powell (2005) em relação a práticas contábeis, avaliações de desempenho e planos orçamentários compatíveis com as políticas da matriz adotados por subsidiárias, assim é possível corroborar com as conclusões de Machado-da-Silva e Fonseca (2010) e Scott (1987) sobre a imposição de procedimentos e regras padronizados, ditados pela empresa matriz, que podem ocorrer a partir das relações de autoridade com subsidiárias.

Os aspectos relacionados tanto a ordens governamentais ou influência formal de um órgão regulador não foram identificadas, pois o prazo do fechamento contábil implantado pela organização é inferior ao prazo exigido por órgãos reguladores, conforme emenda publicada em 2005 pela SEC (*Securities and Exchange Commission*) relacionada a esse assunto, em que o menor prazo identificado para publicações trimestrais foi de 40 dias.

A padronização de sistemas logo após à antecipação do fechamento para o terceiro dia foi imposta pela matriz, pois as unidades até então não tinham um sistema único. Entre 1993 e 1994 a matriz determinou um plano de contas global por meio de um único sistema da IBM denominado Vista e de acordo com o entrevistado 3, no final da apresentação do plano para unificar o sistema tinha uma animação dizendo: “*adapte-se ou morra*” no sentido de que aquela era a única opção e não teria qualquer justificativa para não padronizar o sistema.

4.2.1.3 Análise das Entrevistas Quanto ao Mecanismo Mimético

Por intermédio de entrevistas não há evidências do mecanismo mimético diretamente relacionado ao processo de fechamento contábil. O fato de não encontrar esse mecanismo pode ser explicado porque o processo foi estruturado pela organização globalmente no mesmo ano e os processos para o uso da informação foram padronizados para todas as unidades do grupo, por intermédio de um projeto desenvolvido pela controladoria global, que estava relacionado com a filosofia implantada na organização com base no Sistema Toyota de Produção, onde os próprios funcionários da área financeira implantaram o processo desde o início e desenvolveram alternativas para os problemas específicos de cada subsidiária. O uso do Sistema Toyota de Produção evidencia o isomorfismo mimético, pois esta organização imitou práticas já legitimadas em outra organização (SIEWEKE, 2014).

Outro fator que pode contribuir para o desenvolvimento de processos próprios em cada subsidiária foi a falta de padronização de sistemas, pois cada unidade tinha seu próprio sistema. Por exemplo, em 1989 a organização no Brasil iniciou a padronização de sistemas em algumas unidades no Brasil, em 1993 todas as unidades no Brasil tinham como sistema único o GL da IBM, somente entre 1993 e 1994 a matriz determinou um plano de contas global por meio de um único sistema da IBM denominado Vista.

Não foi identificada a transferência de funcionários, ou mesmo a contratação de consultorias para a implantação do processo de fechamento no primeiro dia útil. Foi identificado apenas a participação de auditoria externa na revisão dos processos implementados para validar os relatórios financeiros. Durante a execução da pesquisa uma empresa visitou um dos centros de serviço compartilhado para entender como funciona o processo de fechamento, pois essa empresa tem interesse em antecipar seu fechamento que acontece 45 dias posteriores à data fim do exercício fiscal. Assim constatou-se que a

organização foi utilizada como modelo por outra organização e por meio de entrevistas, identificou-se que a empresa objeto de estudo foi utilizada como modelo por outras organizações, porém a organização objeto de estudo não imitou outras organizações no que se relaciona ao fechamento no primeiro dia útil.

4.2.1.4 Análise das Entrevistas Quanto a Avaliação de Desempenho

Com base nas respostas obtidas por meio de entrevistas foi possível concluir que para atingir o fechamento contábil no primeiro dia útil foi necessário mensurar indicadores de desempenho não financeiros como, por exemplo, qualidade de informação, produtividade e segurança. Essa estratégia da organização está de acordo com o posicionamento de Johnson e Kaplan (1987, p. 174) quanto ao uso de indicadores financeiros ou não financeiros que são necessários para a definição de novas estratégias organizacionais e para manter os gestores informados sobre a eficiência e a lucratividade dos processos internos. Esse monitoramento no ambiente altamente competitivo é necessário para que a organização sobreviva e desenvolva novas e flexíveis abordagens gerenciais de controle e de sistemas de avaliação de desempenho.

As posições que estão no topo da organização não fazem uso de sistemas para obterem dados para análise dos resultados, essas informações são obtidas através de reuniões onde as estratégias são definidas e os sistemas são utilizados no preparo das informações para essas reuniões. As informações para os índices não financeiros estão disponíveis somente no Hyperion, que é o sistema gerencial utilizado pela organização. Essa resposta corrobora com Brundan (2010, p. 113 e 114), pois os dois sistemas Hyperion e Oracle em conjunto permitem que a organização tenha acesso aos dados de forma integrada, bem como a coleta de dados e o processamento de informação rapidamente.

Por intermédio de entrevistas foi possível concluir que a administração considera os relatórios contábeis extremamente necessários para o gerenciamento dos negócios, pois através das análises que acontecem nos primeiros dias do mês, e que tem como base os relatórios contábeis, estratégias são definidas ou mesmo ajustadas. Os indicadores não financeiros como segurança e produtividade também são avaliados em reuniões mensais nos primeiros dias do mês. De acordo com o entrevistado 2 *“é pra isso que a gente fecha no primeiro dia útil, para começar a tomar decisões que afetam os outros meses do ano”* Essa

verificação é consoante com a conclusão de Frezatti et al. (2007) que destacam que os relatórios contábeis são importantes ferramentas de comunicação de estratégia, e que tem como função monitorar o desempenho, seja dos atores, custos, despesas e planos de lucros, e estas ferramentas devem ser adaptadas ao ambiente no qual a organização está inserida.

Souza, Lisboa e Rocha (2003) também destaca que a informação útil no aspecto gerencial é um fator crítico de sucesso, pois essas informações podem viabilizar a manutenção da competitividade entre as organizações.

A presidência regional não recebe instruções para melhoria de indicadores de desempenho, porém como parte do controle formal, as posições de liderança abaixo da presidência são cobradas no que se refere à melhoria de indicadores de desempenho tanto pela liderança local quanto por gestores de unidades de negócio globais.

A visão da liderança da organização é de que há a redução da assimetria das informações quando o tempo de fechamento é reduzido, pois para que o fechamento acontecesse no primeiro dia útil, foi necessário definir e padronizar contabilizações, dessa forma não há oportunidade para manipulação ou ajustes de dados antes do reporte para a matriz, ou seja, todos os procedimentos de controle necessários para que o fechamento no primeiro dia útil aconteça colaboram para que o conflito dos agentes seja reduzido. Assim o fechamento no primeiro dia útil pode ser mais uma ferramenta para evitar o gerenciamento de resultado, consoante com a opinião de Giroux (2006) quanto a quatro itens que podem atenuar o conflito de agência, são eles: estratégia do negócio bem definida, tempestividade e relevância, estrutura da governança corporativa e transparência. E sob a perspectiva da tempestividade, o resultado encontrado está em desacordo com Anni e Krismiaji (2013), pois concluíram que ter as informações antecipadamente permitiria mais tempo para manipulação de resultados ou alteração da qualidade das informações.

Foi possível identificar através das entrevistas que o objetivo inicial da mudança de comportamento dos atores era esperado no sentido de maximizar o resultado da organização com o envolvimento de todos os funcionários e que a ênfase não estava em indicadores de desempenho, mas sim na rentabilidade dos acionistas desde que o bem estar de cada funcionário fosse respeitado. *“Atrás de tudo isso tinha uma filosofia que era o seguinte: resultado financeiro é consequência, não é meta, você tem que ser excelente em alguma outra esfera para conseguir resultado financeiro. Nós tínhamos que ser ótimos na manufatura, na entrega para o cliente, seja o que for, e se a organização fosse excelente, o resultado financeiro seria consequência”* (ENTREVISTADO 1). Essa constatação confirma a

inferência de Brudan (2010) quanto aos objetivos organizacionais serem refletidos em metas individuais em um esforço para aumentar a responsabilidade de todos os funcionários para a execução da estratégia organizacional.

4.2.2 QUESTIONÁRIOS

Veja a seguir a apresentação das perguntas e a consolidação das respostas obtidas por meio de questionários enviados aos escritórios corporativos da organização em teste. As respostas estão agrupadas em quatro divisões relacionadas ao estudo dos mecanismos do isomorfismo normativo, coercitivo e mimético e por último, avaliação de desempenho.

4.2.2.1 *Análise dos Questionários em Relação ao Isomorfismo Normativo*

Com base nas definições de Dimaggio e Powell (2005, p. 80) quanto ao isomorfismo normativo, três questões foram levantadas para analisar a associação do mecanismo normativo em relação a profissões, associações profissionais ou de certificação e seleção de pessoas associados ao processo de antecipação do fechamento contábil para o primeiro dia útil. A tabela 7 mostra as três perguntas relacionadas ao mecanismo normativo.

TABELA 07 – QUESTÕES E RESPOSTAS RELACIONADAS AO MECANISMO NORMATIVO

Aspectos	Mecanismo Normativo Questões	Quantidade de Respostas		
		Sim	Não	Não sabe
Profissões	1. Para que o fechamento contábil aconteça no primeiro dia útil, você recebeu ou leu alguma instrução ou orientação de algum conselho profissional como, por exemplo, CFC ou CPA?		7	
Seleção de pessoas	2. Na empresa em que você trabalha algum funcionário ou especialista que já possuía experiência em empresas que tinham o fechamento no primeiro, foi contratado para que o fechamento no primeiro dia útil fosse devidamente implantado?		7	
Associações de regulamentação ou certificação	3. O processo de fechamento no primeiro dia útil foi estruturado para atender a necessidade de algum órgão regulador (SEC, Fisco etc)?		7	

Fonte: Do Autor

A primeira pergunta teve sete respostas negativas. Essa está vinculada ao aspecto profissões, que teve como objetivo identificar se a organização ou algum profissional recebeu ou leu alguma instrução ou orientação de conselhos profissionais. Dessa forma foi possível concluir que a organização não seguiu qualquer instrução profissional para a definição do plano de antecipação do fechamento. A segunda pergunta está relacionada à seleção de pessoas, com o objetivo de identificar se algum funcionário ou especialista que já possuía experiência em empresas que tinham o fechamento no primeiro dia foi contratado, com as sete respostas negativas constatou-se que não houve seleção de especialistas. A terceira pergunta fez referência a associações de regulamentação ou certificação, que buscou entender se o processo de fechamento no primeiro dia útil foi estruturado para atender a necessidade de algum órgão regulador, e por meio de sete respostas negativas foi possível concluir que não houve propagação de regras normativas por meio de universidades ou instituições de treinamento profissional.

As três questões relacionadas à associação do isomorfismo normativo a profissões, seleção de pessoas e associações de regulamentação ou certificação, conforme definido por Dimaggio e Powell (2005, p. 80) e corroborada por Brandau et al. (2013 p. 473), não tiveram aceitação de nenhum dos aspectos anteriormente mencionados em relação ao mecanismo normativo.

4.2.2.2 Análise dos Questionários em Relação ao Isomorfismo Coercitivo

Com base nas definições de Dimaggio e Powell (2005, p. 77) quanto ao isomorfismo coercitivo, seis questões foram levantadas para analisar a associação do mecanismo coercitivo em relação a pressões formais e informais exercidas por uma organização sobre outra que se encontra em uma condição de dependência, ordens governamentais ou influência formal de um órgão regulador sobre o processo de antecipação do fechamento contábil para o primeiro dia útil. Essas perguntas foram analisadas sob duas perspectivas, a primeira foi sob a imposição do fechamento no primeiro dia útil e a outra perspectiva foi a mensuração dos índices de avaliação de desempenho. Veja a seguir através da tabela 8, cada uma dessas seis perguntas relacionadas ao mecanismo coercitivo.

TABELA 8– QUESTÕES RELACIONADAS AO ISOMORFISMO SOB O MECANISMO COERCITIVO

Mecanismo Coercitivo		Quantidade de Respostas		
Aspectos	Questões	Sim	Não	Não sabe
Pressões formais e informais exercidas por uma organização sobre outra que se encontra em condição de dependência.	4. A prática de se comparar o resultado realizado com o <i>forecast</i> no primeiro dia útil é imposta pela empresa Matriz?	6	1	
	5. A análise de variação do balanço e resultado financeiro entre o real e o <i>forecast</i> , no primeiro dia útil oportuniza aos gestores decisões para melhoria de desempenho?	7		
	6. A análise de variação entre o real e o <i>forecast</i> no primeiro dia útil é uma exigência da Matriz para validação das demonstrações contábeis?	7		
	7. Os rituais para uso da informação contábil gerada no primeiro dia útil de cada mês são padronizados para todas as subsidiárias de acordo normas da Matriz?	6	1	
Ordens governamentais impõem a conformidade entre os atores afetados, seja individual ou coletivo.	8. Por divulgar o balanço publicamente e ser uma empresa americana financeiramente representativa, o governo de seu país solicitou de alguma forma que a organização antecipasse a publicação do balanço e por esse motivo foi necessário realizar o fechamento no primeiro dia útil?		6	1
Influência formal de um órgão regulador.	9. O processo de fechamento no primeiro dia útil foi imposto por algum órgão regulador (ex: SEC, Fisco, CVM, etc)?		7	

Fonte: Do Autor

A análise realizada sobre o aspecto das pressões formais e informais exercidas por uma organização sobre outra que se encontra em condição de dependência, conforme definido por Dimaggio e Powell (2005 p.77), foram analisadas sob duas perspectivas. A primeira perspectiva analisada, por meio da questão sete, foi a padronização dos rituais para uso da informação contábil gerada no primeiro dia útil de cada mês para todas as subsidiárias de acordo normas da matriz, e das sete respostas recebidas apenas uma delas não confirma que os rituais para uso da informação contábil gerada no primeiro dia útil de cada mês são padronizadas para todas as subsidiárias de acordo com as normas da matriz, com isso é possível concluir que há pressão formal exercida pela matriz sobre a subsidiária. A questão quatro permite que seja feita a avaliação quanto a perspectiva de mensuração dos índices de avaliação de desempenho, por meio do pressuposto de que a prática de comparar o resultado realizado com o orçamento no primeiro dia útil foi imposta pela empresa matriz. Seis respondentes concordaram que essa comparação foi imposta pela matriz, dessa forma é possível pactuar com a afirmação de Machado-Da-Silva e Fonseca (2010, p. 15) quanto a

imposição de procedimentos e regras padronizados, ditados pela empresa matriz, que podem ocorrer a partir das relações de autoridade.

A imposição em comparar o resultado financeiro entre o real e o orçado é pertinente quando vinculada com a concordância dos sete respondentes na questão cinco sobre o fato de que essa análise no primeiro dia útil dá aos gestores a oportunidade de decidir em tempo real meios de melhoria de indicadores de desempenho. Essa afirmação corrobora com Moores e Yuen (2001, p. 355 e 357) quanto a afirmação de que os sistemas de informações contábeis da organização devem prover informações tempestivas e acuradas para facilitar o esforço de controlar custos, mensurar e melhorar a produtividade, e criar melhorias no processo de produção, pois a relevância e a confiabilidade das informações são dependentes da tempestividade de sua divulgação.

A questão seis teve como resposta a concordância de sete dos respondentes quanto a exigência da Matriz para validação das demonstrações contábeis por meio de análise de variação entre o real e o orçado no primeiro dia útil, sendo assim pode-se discordar de Johnson e Kaplan (1987, p. 256) quando consideraram que as informações contábeis são produzidas muito tarde para serem agregadas às análises gerenciais e que os relatórios contábeis ajudam pouco as organizações a reduzirem custos e aumentarem a produtividade por não trazerem informações relevantes e tempestivas para auxiliarem os gestores na eficiência de processos. Se a comparação do orçamento com o real é feita no primeiro dia útil pela organização para a validação das demonstrações financeiras, pode-se dizer que as demonstrações suportam as operações e estratégias das organizações. O orçamento pode ser um instrumento norteador das estratégias empresariais, capaz de prever os resultados das ações dos diversos atores (SANTANA et al., 2009, p. 214).

Com o objetivo de identificar se ordens governamentais foram impostas à organização objeto de estudo, com o propósito de influenciar a organização no que se refere a divulgação tempestiva das demonstrações contábeis-financeiras, a questão oito que trata desse objetivo teve seis respostas negativas e uma resposta “não sei” de um respondente localizado fora dos Estados Unidos, e que pode ser justificada por não conhecer as leis norte americanas em sua totalidade. De acordo com as características expostas por Scott (2008, p.430) e Dimaggio e Powell (2005, p. 77), em relação às ordens governamentais como um exemplo de isomorfismo coercitivo, não foram encontrados indícios de que houve coerção por parte do governo norte-americano quanto ao fechamento contábil no primeiro dia útil nessa organização.

Outras organizações, como órgão regulador, também podem influenciar as organizações a se tornarem mais homogêneas, ou mais organizadas em torno de rituais de conformidade (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 77). Por essa razão buscou-se entender através da questão nove se o processo de fechamento no primeiro dia útil foi imposto por algum órgão regulador, mas através de sete respostas negativas inferiu-se que não houve qualquer imposição de órgãos reguladores.

Os três aspectos do isomorfismo coercitivo referente a pressões formais e informais exercidas por uma organização sobre outra que se encontra em uma condição de dependência, ordens governamentais e por organizações racionalizadas às diversas arenas da vida social, conforme definido por Dimaggio e Powell (2005, p. 77), apenas pressões formais exercidas pela matriz foram identificadas. No que se refere a ordens governamentais e órgãos reguladores, não foram identificadas associações à antecipação do fechamento contábil no primeiro dia útil.

4.2.2.3 Análise dos Questionários em Relação ao Isomorfismo Mimético

Com base nas definições de Dimaggio e Powell (2005 p. 78) quanto ao isomorfismo mimético, sete questões foram levantadas com o objetivo de identificar se há associação do mecanismo mimético sobre o processo de antecipação do fechamento contábil para o primeiro dia útil. Essas perguntas foram agrupadas em três aspectos: quando uma organização toma outra como exemplo, em face de um problema com resposta incerta, quando há transferência e rotatividade de funcionários, ou mesmo diretamente através de contratação de consultorias e quando as organizações analisam seus concorrentes e imitam práticas que são consideradas bem-sucedidas e já legitimadas. A tabela 9 apresenta seis perguntas relacionadas ao isomorfismo mimético.

TABELA 9 – QUESTÕES E RESPOSTAS RELACIONADAS AO ISOMORFISMO SOB O MECANISMO MIMÉTICO

Mecanismo Mimético		Quantidade de Respostas		
Aspectos	Questões	Sim	Não	Não sabe
Quando uma organização toma outra como exemplo, em face de um problema com resposta incerta.	10. O processo de fechamento no primeiro dia útil foi estruturado pela Matriz e replicado para as subsidiárias?	5	2	
	11. Os rituais para uso da informação contábil gerada no primeiro dia útil de cada mês são específicos para cada subsidiária?	5	1	1
	12. Depois de concluído o fechamento no primeiro dia útil, é feita alguma reunião com outras localidades para trocar experiências de como solucionar possíveis falhas do processo de fechamento?	6	1	
Transferência e rotatividade de funcionários, ou mesmo diretamente por contratação de consultorias.	13. O processo de fechamento no primeiro dia útil foi estruturado com o auxílio de alguma consultoria de mercado?		7	
As organizações analisam seus concorrentes e imitam práticas que são consideradas bem-sucedidas e já legitimadas.	14. Você conheceu outra empresa anteriormente que implantou o fechamento do balanço no primeiro dia útil?		7	
	15. Essa organização já foi utilizada como modelo por outras empresas para a implantação do fechamento no primeiro dia útil?	5	1	1
	16. O processo de fechamento no primeiro dia útil foi estruturado a partir das práticas já adotadas por outra(s) empresa(s)?		7	

Fonte: Do Autor

Quanto à hipótese de uma organização tomar outra como exemplo, em face de um problema com resposta incerta, conforme apresentado por Dimaggio e Powell (2005 p. 78), foram elaboradas três perguntas. A questão dez busca entender se o processo de fechamento no primeiro dia útil foi estruturado pela matriz e replicado para as subsidiárias, e dois respondentes entendem que sim e cinco responderam que não foi estruturado pela matriz e replicado para as subsidiárias. A pergunta onze procura entender se o modo de uso da informação contábil gerada no primeiro dia útil de cada mês é específico para cada unidade, e cinco respostas foram obtidas de que cada unidade tem a liberdade de determinar como o usar

a informação gerada no primeiro dia útil, uma resposta foi negativa a essa opinião e outra não soube responder. Com o intuito de identificar se depois de implantado o fechamento no primeiro dia útil houve ainda alguma interação no sentido de imitar outra organização, a pergunta doze aborda se depois de concluído o fechamento no primeiro dia útil, há alguma reunião entre as unidades para trocar experiências de como solucionar possíveis falhas do processo de fechamento, essa questão teve seis respostas positivas e uma negativa.

As três respostas acima nos permite concluir e concordar com Dimaggio e Powell (2005, p. 78) que a imitação se dá por conta de incerteza na solução de problemas, conforme identificado na questão doze. Também é possível corroborar com Dimaggio e Powell (2005, p. 78) quanto à comunicação entre as subsidiárias e também com a matriz que acontece com o objetivo de encontrar o melhor método de identificar e solucionar determinados problemas, dessa forma não há necessidade de iniciar a criação de um modelo desde o estágio inicial e essa pode ser uma solução econômica, pois a identificação e dissolução dos problemas pode ser antecipada.

A questão treze trata da hipótese de ter ocorrido a contratação de consultorias para a implantação do processo de fechamento no primeiro dia útil, todos os respondentes confirmaram que não houve contratação de consultorias, dessa forma não foi possível constatar o aspecto relacionado a contratação de consultorias específicas para antecipar o fechamento no primeiro dia útil, conforme explica Machado-da-Silva e Fonseca (2010, p. 16), que esse é um meio de incorporar modelos através da imitação de arranjos estruturais e procedimentos que têm como objetivo reduzir a incerteza ocasionada por problemas tecnológicos, objetivos conflitantes e exigências institucionais.

Considerando o aspecto de que as organizações analisam seus concorrentes e imitam práticas que são consideradas bem-sucedidas e já legitimadas. A pergunta quatorze buscou identificar se outra empresa anteriormente implantou o fechamento do balanço no primeiro dia útil, com o objetivo de entender se no momento da antecipação do fechamento existia a possibilidade de imitação de outra organização, mas nenhum respondente conhecia qualquer organização com tal prática, e por esse motivo a questão dezesseis também teve todas as respostas negativas.

A questão quinze teve cinco respostas positivas e uma negativa, um respondente não soube. Com base nessas respostas entende-se que organizações sem experiência tendem a imitar o comportamento da organização mais experiente, confirmação essa que corrobora com a conclusão de Sieweke (2014, p. 30 e 31) de que o processo de imitação acontece quando os

atores entram em um novo campo social, pois os recém-chegados tendem a imitar o comportamento dos atores mais experientes. Dois efeitos devem ser considerados, o primeiro é o comportamental, onde pode ser observada a imitação de outros atores, o segundo efeito é a influência na cognição humana, em que esquemas de percepção e ação são construídos e impactarão as futuras práticas destes atores. Dessa forma, quando novas práticas forem legitimadas há uma forte tendência à imitação dessas por novos atores. É possível concordar com DiMaggio e Powell (2005, p. 78) de que a imitação pode ser uma solução econômica, pois antecipa a identificação de possíveis problemas, e não há a necessidade de iniciar a criação de um modelo desde o estágio inicial.

Há concordância das respostas em relação a uma organização que toma outra como exemplo, em face de um problema com resposta incerta, com base nas respostas das questões 10, 11 e 12, já a questão 13 retrata a não concordância sobre a hipótese da contratação de consultorias, assim como há discordância por meio das questões 14 e 16 sobre a imitação de outras organizações por essa organização, entretanto a questão 15 confirma que essa organização já foi imitada por outras organizações.

4.2.2.4 Análise dos Questionários em Relação a Gestão de Desempenho

Sete questões relacionadas a gestão de desempenho foram elaboradas e são apresentadas nas próximas três tabelas. A tabela 10 apresenta duas questões sobre gestão de desempenho que tem o objetivo de identificar se os relatórios contábeis são ferramentas de comunicação de estratégia e como podem ser divulgados dentro da organização.

TABELA 10 – QUESTÕES E RESPOSTAS RELACIONADAS À GESTÃO DE DESEMPENHO

Gestão de desempenho	
Aspectos	Questões e respostas
Os relatórios contábeis são ferramentas de comunicação de estratégia, pois possuem altos fluxos de dados e análises em tempo real por meio de indicadores de desempenho.	17. Assinale abaixo as análises ou índices acompanhados por você mensalmente no primeiro ou segundo dia útil: (5) Working capital (4) Atualização de Provisões (4) Variações dos estoques (3) Equivalência de investidas (4) Atualização de provisões ambientais (6) ATOI (5) EBTIDA (5) EBIT
	18. Assinale abaixo quais são os softwares utilizados por você para obter as informações de acompanhamento mensal apontados na questão anterior: (5) Hyperion (7) Oracle (0) Outro.

Fonte: Do Autor

Um dos respondentes que ocupa a posição de gestor contábil não soube responder as perguntas da questão dezessete, outros seis respondentes afirmaram acompanhar o índice ATOI (After tax operating income), que consiste no resultado operacional depois dos impostos. Cinco respondentes afirmaram que analisam o *working capital*, EBIT (Earnings before interest and taxes) e EBITDA (Earnings before interest, taxes, depreciation, and amortization). A análise de *working capital* está relacionada à eficiência financeira da empresa no curto prazo, pois esse índice consiste em avaliar os ativos de curto prazo, menos o passivo de curto prazo, o EBIT é o resultado antes dos juros e impostos e o EBITDA é o resultado antes dos juros, impostos, depreciação e amortização. Quatro respondentes acompanham a atualização de provisões e a variação dos estoques e três respondentes acompanham o resultado de equivalência patrimonial. Pode-se concluir que por conta do objetivo de monitorar o desempenho da organização, todos os índices e análise de resultado são monitorados, assim como as análises de variações de provisões são monitoradas em tempo real nessa organização.

Com base na verificação da resposta 17, não é possível concordar com Johnson e Kaplan (1987, p. 256) sobre a importância da informação contábil, quando se posicionam que a contabilidade interna está focada em apenas fornecer relatórios mensais, mas não considera as figuras que levaram ao resultado atual de crescimento ou redução do valor econômico, e tão pouco quando dizem que os relatórios contábeis não trazem informações relevantes e

tempestivas para auxiliarem os gestores na eficiência de processos. Nessa organização as demonstrações financeiras completas, considerando amortização, depreciação e provisões são necessárias para sustentar o sistema de informação contábil que é destinado a suportar operações e estratégias das organizações.

Para que essas análises sejam executadas tempestivamente, sob a justificativa de que o uso da informação financeira dentro da organização é um elemento prioritário no processo de tomada de decisão, desde que seja tempestiva (FREZATTI et al., 2007, p. 41), a pergunta dezoito foi elaborada para identificar quais são os meios que a organização utiliza para informar internamente o resultado da organização. Sete respondentes utilizam o Oracle e cinco utilizam o software gerencial Hyperion para realizar as análises financeiras, os dois respondentes que não utilizam o sistema gerencial são ex-funcionários que foram desligados logo após a implantação do sistema gerencial, ou seja, o não uso do sistema gerencial por esses dois atores pode ser justificada pela falta de legitimidade no início da adoção do sistema, posterior a legitimação, houve uma tendência de imitação dessa prática pelos novos atores (SIEWEKE, 2014, p. 30 e 31).

Assim é possível concordar que com o advento dos softwares de inteligência de negócios (Business Objects, Hyperion, Cognos, etc), as organizações tem acesso a novos níveis de dados integrados e a relatórios que podem ser customizados de maneiras variadas. Esse fato facilita e agiliza a utilização dos indicadores de desempenho, mas não é possível concordar que as demonstrações financeiras estão cada vez mais sendo esquecidas, pois nessa organização as demonstrações financeiras que são preparadas através do ERP são necessárias para suprir o software gerencial que tem indicadores de desempenho que são calculados com base nas demonstrações financeiras (BRUDAN, 2010, p. 114; WAGNER, 2012, p.58).

A tabela 11 levanta dois questionamentos sobre gestão de desempenho, que tem como objetivo identificar se a organização executa ações com base nos resultados de avaliação de desempenho e quais são os meios de proteção que a organização utiliza para que não exista gerenciamento de resultados com o objetivo de melhorar os resultados de avaliação de desempenho.

TABELA 11 – QUESTÕES RELACIONADAS À GESTÃO DE DESEMPENHO

Gestão de desempenho		Quantidade de respostas		
Aspecto	Questões	Sim	Não	Não sabe
O gerenciamento de desempenho lida em tomar medidas com base nos resultados da avaliação e garantir que os resultados alvo sejam alcançados.	19. Após o fechamento no primeiro dia útil você recebe instruções de melhoria de indicadores de desempenho financeiro citados na pergunta 17?	5	2	
	20. Veja abaixo as ferramentas de controle que a organização possui para que não exista manipulação de resultados:			
	- Rastreabilidade de lançamentos manuais e sistêmicos	7		
	- Comitês de auditoria interna com subordinação somente à matriz	7		
	- Auditoria externa	7		
	- Comprometimento em manter altos índices de Governança Corporativa	6		
	- O tempo de fechamento é padronizado em todas as unidades	7		

Fonte: Do Autor

Moore e Yuen (2001, p. 355 e 357) observou que os sistemas de informações contábeis organizacionais devem prover informações tempestivas e acuradas para facilitar o esforço de controlar custos, mensurar e melhorar a produtividade e criar melhorias no processo de produção. Dessa forma, a questão dezenove faz referência ao recebimento de instruções de melhoria de indicadores de desempenho financeiro e teve como resposta cinco positivas e duas negativas, conforme apresentado na tabela onze. Essa aceitação quanto a cobrança de melhoria nos indicadores de desempenho, permite a concordância com Alves (2013, p. 128) sobre a participação da organização em um mercado extremamente competitivo e em constante mudança, onde se torna indispensável que os gestores tenham informação atualizada sobre a organização, para que tomem decisões de modo eficiente, do contrário, há incidência de risco de continuidade.

Com o avanço das análises por meio de avaliação de desempenho organizacional provocado pela redução das vendas e aumento de custos, os gestores descobriram que o desempenho poderia ter um bom resultado não somente por redução de custo ou aumento das vendas, mas também por atividades não relacionadas diretamente a produção, como explorar convenções contábeis, se engajar no empreendedorismo financeiro e reduzir despesas discricionárias (JOHNSON; KAPLAN, 1987, p. 197). De acordo com Anni e Krismiaji (2013, p. 29), ter as informações antecipadamente permite que os usuários tenham mais tempo para

análises e esta disponibilidade de tempo pode fazer com que a qualidade das informações seja alterada ou manipulada. Com base nas duas afirmações anteriores, a questão 20 procura identificar ferramentas de controle que poderiam mitigar o risco de antecipar o registro de perdas através de provisões ou mesmo suavizar variações entre os valores reais e orçados. Veja na tabela onze quantidade de respostas para cada ferramenta de controle que a organização possui para que não exista manipulação de resultados de acordo com a questão 20.

Baseada na aceitação das ferramentas propostas como rastreabilidade de lançamentos manuais e sistêmicos, comitês de auditoria interna com subordinação somente à matriz, revisão mensal de auditoria externa, comprometimento de todos os funcionários em manter altos índices de Governança Corporativa e o tempo de fechamento padronizado em todas as unidades foram características identificadas como parte do sistema de controle da organização. Assim é possível discordar de Anni e Krismiaji (2013, p. 29) sobre o risco de haver influência sobre o resultado através da antecipação do fechamento, porque o fechamento tempestivo não pode ser considerado isoladamente, mas deve existir uma análise conjunta de possíveis ferramentas de controle que podem minimizar o risco de gerenciamento do resultado.

A tabela 12 apresenta três perguntas e respostas que têm como objetivo identificar se há uma abordagem integrada que reúna todos os níveis de medida de desempenho (estratégico, operacional e individual) nos sistemas de gestão de desempenho da organização objeto de estudo.

TABELA 12 – QUESTÕES RELACIONADAS À GESTÃO DE DESEMPENHO

Gestão de desempenho		Quantidade de respostas		
Aspectos	Questões	Sim	Não	Não sabe
Uma abordagem integrada, que reúna todos os níveis de medida de desempenho (estratégico, operacional e individual) facilita a compreensão e a utilização de sistemas de gestão de desempenho.	21. Após o fechamento no primeiro dia útil, você fornece instruções de melhoria de indicadores de desempenho financeiro aos seus subordinados?	5	2	
	22. Você e o seu líder tem acesso aos mesmos dados para tomada de decisão sobre índices que influenciam as métricas de desempenho sob as quais você é avaliado?	7		
	23. Você e o seu subordinado tem acesso aos mesmos dados para tomada de decisão sobre índices que influenciam as métricas de desempenho sob as quais você é avaliado?	7		

Fonte: Do Autor

Conforme exposto por Brudan (2010 p. 111), a medição de desempenho é parte do processo de gerenciamento de desempenho, que se concentra na identificação, rastreamento e comunicação dos resultados de desempenho através da utilização de indicadores. A medição de desempenho está relacionada com a avaliação dos resultados. O gerenciamento de desempenho lida em tomar medidas com base nos resultados da avaliação, para garantir que os resultados alvo sejam alcançados. A medição de desempenho estratégico é parte do sistema de controle formal e permite que gerentes influenciem outros membros de suas organizações, a fim de atingir objetivos organizacionais (SOBÓTKA; PLATTS, 2010, p. 30; BRUDAN, 2010, p. 114). Assim, a questão vinte e um busca identificar se há controle formal no processo de medição de desempenho, e essa pergunta teve cinco respostas positivas e duas negativas, conforme apresentação da tabela 12, essa aceitação corrobora com o pensamento de comando e controle e determina que as organizações tenham definições de cima para baixo, onde os gestores tomam decisões usando orçamentos, normas e metas.

A gestão eficaz do desempenho requer mais do que medir e relatar de forma isolada, mas requer comunicação e aprendizagem. Com o uso de sistemas integrados como os ERP (Oracle) combinados com software de inteligência de negócios (Hyperion) permitiu que as organizações tivessem acesso a dados integrados, fazendo a coleta de dados e o processo de informação mais ágil. A disponibilidade de relatórios de desempenho foi ampliada para funcionários em toda a organização, esses relatórios se tornaram mais complexos, com altos fluxos de dados e análises em tempo real por meio de indicadores de desempenho. Com base nessas inferências, as questões vinte e dois e vinte e três foram desenvolvidas e tiveram todas as respostas afirmativas para as duas perguntas, veja a apresentação dessas respostas na tabela 12, assim é possível concluir que todos os funcionários têm acessos aos mesmos dados para a avaliação de desempenho (BRUDAN, 2010, p. 113 e 114). Essa constatação está em conformidade com a argumentação de Minahan (1998) sobre a integração dos dados e a disponibilidade em tempo real para diferentes níveis hierárquicos, pois contribuem para que todos tenham uma visão única e real da disponibilidade de recursos da organização.

O entendimento obtido com o resultado da questão dezenove é de que a organização aplica o pensamento mecanicista, mas o resultado das questões vinte e dois e vinte e três sinaliza que a organização é gerenciada também pelo pensamento sistêmico. Essa abordagem tem como foco a integração dos componentes do sistema, ou seja, a organização aplica o conceito de uma abordagem equilibrada entre os dois pensamentos, que é uma tentativa de resolver o conflito, do trabalho especializado em funções que se complementam, porém não

são completamente integrados e o trabalho em equipe na solução dos problemas (BRUDAN, 2010, p. 116 e 117).

A abordagem equilibrada entre o pensamento mecanicista e sistêmico nessa organização nos permite concordar com BRUDAN (2010) sobre uma abordagem integrada, que reúna todos os níveis de medida de desempenho, se torna uma necessidade para facilitar a compreensão e a utilização de sistemas de gestão de desempenho. Essa organização busca mais do que medir e relatar de forma isolada, mas requer a comunicação e a aprendizagem, com o objetivo de facilitar a compreensão e a utilização de sistemas de gestão de desempenho.

4.2.3 ANÁLISE DE DOCUMENTOS

Mesmo que a meta de fechar no terceiro dia útil tenha sido lançada em 1991, em 1987 já havia um plano de reduzir custos e aprimorar a qualidade das informações geradas dentro de um prazo menor, essa informação foi encontrada em um jornal informativo publicado no Brasil em janeiro de 1989. Como exemplo, uma fábrica em Pindamonhangaba-SP dividiu o time de controladoria em várias frentes como reestruturação de sistemas, revisão de procedimentos, divulgação, ampliação do nível de automação de serviços para outros departamentos e unidades, treinamentos e integração. Dessa forma, foi possível reduzir em 80% o tempo de digitação, 40% o volume de papéis e 54% a quantidade de funcionários. O fechamento contábil dessa unidade era feito no quarto dia útil e passou a ser executado em 1988 no segundo dia útil.

O mecanismo mimético foi identificado entre uma subsidiária e a matriz, pois uma subsidiária na Austrália atingiu o fechamento no terceiro dia útil antes da matriz e foi copiada pela matriz no sentido de informar todos os colaboradores que o objetivo real da organização era fechar no terceiro dia útil e não determinar fechamentos interinos, pois entenderam que todos os funcionários precisavam saber que deveriam reduzir a quantidade máxima de dias e não somente a quantidade de dias necessária para atingir uma data intermediária ao objetivo final (EDWARDS et al, 1995, p.26). Essa conclusão reforça o entendimento de Dimaggio e Powell (2005) e Machado-da-Silva e Fonseca (2010) sobre a imitação de procedimentos, que teve como objetivo reduzir a incerteza. Nessa situação o fator dependência não tem qualquer relevância, mas o fator sucesso foi a característica observada, assim como a inferência de

Sieweke (2014) quanto a novas práticas, pois assim que forem legitimadas há uma forte tendência a imitação destas por novos atores.

Em 12 de setembro de 2005 a empresa matriz lançou uma política global determinando o horário em que cada processo deve ser concluído no sistema. A matriz informou que a programação para o fechamento não é apenas uma ferramenta de acompanhamento, mas também uma ferramenta de comunicação e que o progresso do fechamento deve ser visível e mensurável, pois é um requisito fundamental do ABS. A matriz determinou ainda que toda transação deve ser padronizada de acordo com cada tipo de complexidade e não deve sofrer variação.

O progresso do fechamento é sinalizado para todo o departamento através de uma tela, onde é possível acompanhar qual processo está atrasado de acordo com as cores determinadas na tabela 13 a seguir:

TABELA 13 - STATUS DO FECHAMENTO NO PRIMEIRO DIA ÚTIL. FONTE: POLÍTICA INTERNA.

Finalizado	✓
Atraso mas deve ser concluído antes de uma hora	
Atrasado – com tempo estimado de conclusão	12:30 PM
Atrasado – sem tempo determinado de conclusão	

Fonte: Política interna

De acordo com a divulgação interna da organização sobre o sistema de melhoria contínua, foi possível identificar que na década de 90 essa organização buscava meios de reduzir custo, melhorar a qualidade, produzir com segurança, de maneira sustentável e manter o cliente satisfeito, por esses motivos em 1997 algumas unidades fabris da organização objeto de estudo nos Estados Unidos, implantaram uma metodologia de melhoria contínua denominada ABS (*A Business System*) e no mesmo ano foi implantada em outras unidades ao redor do mundo. Essa metodologia trouxe resultados significativos como melhorias no processo de produção do alumínio, na redução de estoque e custo, aumento na qualidade e entrega foram determinantes para o sucesso do sistema único de gestão. Antes da implantação desse modelo de gestão, a empresa possuía ferramentas de qualidade, mas essas não estavam diretamente conectadas aos clientes, nem mesmo entre si. Com a adoção dessa metodologia, as melhorias foram percebidas rapidamente. Essa metodologia teve como base o TPS (*Toyota Production System*). O resultado do uso dessa metodologia trouxe para a organização mundialmente uma economia anual acima de US\$ 1 bilhão no período de 1998 a 2004, por

meio de eliminação de desperdícios, redução de custos e melhoria de processos. Sistemas de contabilidade gerencial que são classificados como especialistas permitem a descontextualização de suas origens e podem ser difundidos em outros ambientes (BAXTER; CHUA, 2003, p. 109).

De acordo com a opinião de um dos executivos da América Latina essa metodologia faz parte da cultura da organização e está presente em todos os níveis da organização e é uma filosofia que está disseminada na organização e em todas as fábricas ao redor do mundo.

Os princípios fundamentais que norteiam essa metodologia são:

- a) as pessoas que fazem a diferença;
- b) produzir para uso;
- c) eliminar desperdícios, com simplificação de processos, conexão com clientes e fornecedores, e melhoria contínua.

A organização possui um grupo global de consolidação que determina o calendário de envio dos relatórios contábeis. Esse calendário considera também os feriados no primeiro dia útil. Veja como exemplo a tabela 14, que apresenta o calendário do ano de 2013 enviado para todo o grupo financeiro global em 28/11/12 e que ficou disponível na intranet do grupo financeiro global, determinando os dias de envio das demonstrações financeiras.

TABELA 14 - CRONOGRAMA DE FECHAMENTO MENSAL

Mês	Primeiro dia útil
Dezembro 2012	Quarta - 02 de Janeiro 2013
Janeiro 2013	Sexta - 01 de Fevereiro 2013
Fevereiro 2013	Sexta - 01 de Março 2013
Março 2013	Segunda - 01 de Abril 2013
Abril 2013	Quinta - 02 de Maio 2013
Mai 2013	Segunda - 03 de Junho 2013
Junho 2013	Segunda - 01 de Julho 2013
Julho 2013	Quinta - 01 de Agosto 2013
Agosto 2013	Terça - 03 de Setembro 2013
Setembro 2013	Terça - 01 de Outubro 2013
Outubro 2013	Sexta - 01 de Novembro 2013
Novembro 2013	Segunda - 02 de Dezembro 2013
Dezembro 2013	Quinta - 02 de Janeiro 2014

Fonte: Procedimento interno

Para o ano de 2013, 2014 e 2015 o mesmo procedimento foi repetido, obtivemos junto à administração da organização todos os cronogramas anuais dos referidos anos.

No quinto dia útil de cada mês, o gerente de consolidação envia um e-mail para toda a área financeira divulgando o calendário de fechamento do mês corrente, e esse calendário fica disponível através da intranet, na página de informações financeiras, uma agenda para o mês corrente, determinando o dia e o horário limite de submissão dos relatórios financeiros. Foram analisadas durante o ano de 2013, 2014 e 2015 as agendas mensais e selecionada aleatoriamente, como exemplo, a agenda de Setembro de 2014, conforme demonstrado na tabela 15 a seguir:

TABELA 15 - AGENDA DE FECHAMENTO MENSAL.

Agenda de fechamento mensal (Setembro 2014)		
Primeiro dia útil:	Segundo dia útil:	Terceiro dia útil:
Quarta-feira, 01 de outubro 2014.	Quinta-feira, 02 de outubro 2014.	Sexta-feira, 03 de outubro 2014.
Horário de submissão dos relatórios financeiros: às 18h00min do horário local para todas as localidades	Horário de submissão: <ul style="list-style-type: none"> • Relatórios de análise do resultado: às 09h00min do horário da matriz. • Em caso de ajuste identificado após a submissão reportar até 11h00min do horário da matriz 	Horário de submissão: <ul style="list-style-type: none"> • Relatórios de comparação de orçado versus real: às 10h00min do horário da matriz • Relatórios de análise do balanço: às 11h00min do horário da matriz

Fonte: Procedimento interno

Os processos de fechamento são monitorados e em situações de atraso devem ser informados e escalonados como mostra a tabela 16 a seguir:

TABELA 16 - ESCALONAMENTO EM SITUAÇÕES DE ATRASO.

			Antes do meio dia	Depois do meio dia
Membro do time em atraso	→	Supervisor	30 min	15 min
Supervisor	→	Gerente	60 min	30 min
Gerente	→			

Fonte: Política interna

Em situações em que problemas materiais são identificados antes das 18 horas no primeiro dia útil e que não podem ser resolvidos antes desse horário e que podem levar várias horas para serem resolvidos, a localidade devem transmitir o balanço para não impactar o processo de consolidação e o ajuste pode ser efetuado no segundo dia útil até as 9 horas da manhã. Esse ajuste deve ser enviado para a matriz via formulário e somente a matriz pode fazer esse lançamento no sistema central, pois assim que o balanço é transmitido no primeiro dia útil o sistema é travado e somente com autorização da matriz esse pode ser reaberto. Caso exista qualquer formulário de ajuste, independente da materialidade deve ser revisado pela auditoria externa.

4.2.3.1 Articulação entre a Fundamentação Teórica e os Achados em Documentos

Em 12 de setembro de 2005 foi emitida uma política que determina o horário em que cada processo de fechamento deve ser concluído no sistema e através dessa política foi identificado aspectos do isomorfismo coercitivo, que resulta de pressões formais e informais exercidas por uma organização sobre outra que se encontra em uma condição de dependência (DIMAGGIO; POWELL, 2005, p. 77).

A imposição do calendário de envio dos relatórios contábeis, também foi outra característica do isomorfismo coercitivo, identificada por meio de e-mails de divulgação e do calendário eletrônico disponível via intranet na página de comunicação do time financeiro, esse calendário não pode ser alterado por nenhuma subsidiária, somente pela matriz e conforme Machado-Da-Silva e Fonseca (2010, p. 15) a imposição de procedimentos e regras padronizados, ditados pela empresa matriz, pode ocorrer a partir das relações de autoridade, como no caso da adoção por parte de uma subsidiária.

Em relação ao aspecto normativo, não foi encontrada qualquer evidência em documentos analisados, esse resultado foi confirmado por meio de mídia eletrônica, onde foi possível verificar que em dezembro de 2005 a SEC (*Securities and Exchange Commission*) determinou sua última alteração de prazos de arquivamento das demonstrações financeiras. Foi estabelecido que o prazo mínimo de arquivamento das demonstrações financeiras trimestrais é de 40 dias e de 90 dias para relatórios anuais, não foi distinguido nesse prazo a

classificação das sociedades em relação ao valor de capital aberto conforme é especificado pela SEC (*Securities and Exchange Commission*).

As organizações analisam seus concorrentes e imitam práticas que são consideradas bem-sucedidas e já legitimadas (BRANDAU et al. 2013, p. 469). Fundamentado nessa afirmação não sob o aspecto da concorrência, mas sim sob a imitação de práticas bem-sucedidas e já legitimadas, o isomorfismo mimético foi identificado nessa organização em 1997 quando uma metodologia de melhoria contínua denominada ABS (*A Business System*) foi adotada, e essa teve como base o TPS (*Toyota Production System*), mas foi adaptada para a realidade da organização. De acordo com Machado-da-Silva e Fonseca (2010) a imitação de arranjos estruturais e procedimentos têm como objetivo reduzir a incerteza ocasionada por problemas tecnológicos, objetivos conflitantes e exigências institucionais, porém estar sujeitas a pressões isomórficas não elimina a autonomia por parte da organização, ou seja, ela pode exercer controle sobre as condições do ambiente, visando o alcance de seus objetivos e a manutenção de seus interesses.

Um dos três princípios fundamentais que norteiam essa metodologia ABS é que: as pessoas que fazem a diferença. Dessa forma, possibilita referência ao pensamento sistêmico, que aborda a integração de todos os componentes do sistema de medição de desempenho. Os objetivos organizacionais podem ser refletidos em metas individuais em um esforço para aumentar a responsabilidade de todos os funcionários para a execução da estratégia organizacional (BRUDAN, 2010, p. 112) e a medição de desempenho individual apoia o sistema de controle da organização, relacionando o trabalho de cada funcionário ou gerente para a missão global da unidade de trabalho (SOBÓTKA; PLATTS, 2010, p.30).

4.3 TRIANGULAÇÃO DOS RESULTADOS

4.3.1 TRIANGULAÇÃO DOS RESULTADOS ENCONTRADOS SOBRE O ISOMORFISMO NORMATIVO

Recorrendo a entrevistas e questionários, foi identificado que a ação de antecipar o fechamento era inovadora e sem referência em outras organizações; essa conclusão foi confirmada ainda por meio de documentos analisados. Desse modo, não foi encontrada

qualquer evidência do mecanismo normativo no processo de antecipação do fechamento contábil da organização objeto de estudo.

4.3.2 TRIANGULAÇÃO DOS RESULTADOS ENCONTRADOS SOBRE O ISOMORFISMO COERCITIVO

Pressões formais exercidas pela matriz sobre as subsidiárias foram encontradas por intermédio de entrevistas realizadas e questionários aplicados em relação à exigência da matriz na comparação entre o resultado orçado e o real para validação das demonstrações contábeis, e também sobre a padronização dos rituais para uso da informação contábil gerada no primeiro dia útil de cada mês, para todas as subsidiárias de acordo com as normas da matriz. Pressões formais exercidas pela matriz sobre as subsidiárias também foram encontradas por meio de entrevistas quanto à padronização de sistemas logo após a antecipação do fechamento para o terceiro dia. Mediante a análise de documentos foram identificadas pressões formais na emissão de uma política pela matriz que determina o horário em que cada processo de fechamento deve ser concluído no sistema. A imposição do calendário de envio dos relatórios contábeis foi outra característica do isomorfismo coercitivo identificada por meio de e-mails de divulgação e de calendário eletrônico disponível via intranet, na página de comunicação do time financeiro. Esse calendário não pode ser alterado por nenhuma subsidiária.

Não foi identificado por meio de entrevistas, questionários e documentos a associação de ordens governamentais ou influência formal de um órgão regulador no que se refere à divulgação tempestiva das demonstrações contábeis-financeiras.

4.3.3 TRIANGULAÇÃO DOS RESULTADOS ENCONTRADOS SOBRE O ISOMORFISMO MIMÉTICO

Com base nos questionários e entrevistas foi identificado que as unidades trocaram experiências entre si com o objetivo de encontrar o melhor método de identificar e solucionar determinados problemas, dessa forma não há necessidade de iniciar a criação de um modelo desde o estágio inicial e essa pode ser uma solução econômica, pois a identificação e dissolução dos problemas podem ser antecipadas. Essa inferência foi confirmada por análises

documentais, pois uma subsidiária na Austrália atingiu o fechamento no terceiro dia útil antes da matriz e foi copiada pela matriz no sentido de informar todos os colaboradores que o objetivo real da organização era fechar no terceiro dia útil e não determinar fechamentos interinos, pois entenderam que todos os funcionários precisavam saber que deveriam reduzir a quantidade máxima de dias e não somente a quantidade de dias necessária para atingir uma data intermediária ao objetivo final (EDWARDS et al., 1995, p. 26).

Mediante as entrevistas e análises de documentos, o isomorfismo mimético foi identificado sob o aspecto de que as organizações analisam seus concorrentes e imitam práticas que são consideradas bem-sucedidas e já legitimadas. Na organização objeto de estudo, uma metodologia de melhoria contínua denominada ABS (*A Business System*) foi adotada e teve como base o TPS (*Toyota Production System*), mas foi adaptada para a realidade da organização. Machado da Silva (2010, p. 18) em sua definição de que a incorporação de conhecimentos oriundos da percepção externa possibilita que os esquemas interpretativos sejam direcionados à padronização das atividades dentro da estrutura por meio da elaboração dos padrões interativos organizacionais, conduz ao entendimento de que o (TPS) Sistema Toyota de Produção foi incorporado, ajustado e padronizado dentro da estrutura organizacional, pois a compreensão e internalização do significado das práticas organizacionais supõe a capacidade dos atores reordenarem a estrutura do curso da interação de acordo com seus valores e interesses.

Por meio de entrevistas e questionários, não foi identificada a transferência de funcionários, ou mesmo contratação de consultorias específicas para antecipar o fechamento para o primeiro dia útil. Ainda por meio de entrevistas e questionários, conclui-se que a organização objeto de estudo não imitou outras organizações no que se relaciona ao fechamento no primeiro dia útil, porém a organização em estudo foi utilizada como modelo por outras organizações.

4.3.4 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO SOB O ASPECTO DE UMA ABORDAGEM INTEGRADA, QUE REÚNA TODOS OS NÍVEIS DE MEDIDA DE DESEMPENHO

De acordo com a liderança da organização por meio de entrevistas e análises de documentos, o maior objetivo não era fechar no primeiro dia útil, mas sim executar as atividades diárias sem erros e consequentemente sem retrabalho, ter funcionários bem

qualificados e comprometidos em obter o melhor resultado possível com o seu trabalho. O treinamento das pessoas foi essencial, pois precisavam entender que seu trabalho tinha muita relevância para o usuário seguinte e tinham que concluir as atividades sem desperdícios. E esse era o segredo, todos os funcionários perseguindo a perfeição (EPSTEIN, 2001, p. 18). Houve um esforço em compartilhar a responsabilidade com todos os funcionários para que a execução da estratégia organizacional tivesse sucesso, que faz referência ao pensamento sistêmico sobre a integração de todos os componentes do sistema de medição de desempenho (BRUDAN, 2010 p. 112; SOBÓTKA; PLATTS, 2010, p. 30).

Por intermédio das entrevistas e questionários foi identificado que há controle formal no processo de medição de desempenho. Essa aceitação corrobora com o pensamento de comando e controle, determina que as organizações tenham definições de cima para baixo, onde os gestores tomam decisões usando orçamentos, normas e metas.

As respostas recebidas por meio de entrevistas e questionários confirmam que com o uso do ERP Oracle combinado com software de inteligência de negócios Hyperion, todos os funcionários da área financeira têm acessos aos mesmos dados para a avaliação de desempenho (BRUDAN, 2010, p. 113 e 114). Essa constatação está em conformidade com a argumentação de Minahan (1998) sobre a integração dos dados e a disponibilidade em tempo real para diferentes níveis hierárquicos, pois contribuem para que todos tenham uma visão única e real da disponibilidade de recursos da organização.

Por intermédio de entrevistas constatou-se que a presidência regional não recebe instruções para melhoria de indicadores de desempenho, porém como parte do controle formal, as posições de liderança abaixo da presidência são cobradas no que se refere à melhoria de indicadores de desempenho tanto pela liderança local quanto por gestores de unidades de negócio globais. Com base nos questionários a hipótese sobre cobrança de melhoria nos indicadores de desempenho foi aceita.

Dessa forma, o entendimento obtido com o resultado do questionário, entrevistas e análise documental é de que a organização aplica o pensamento mecanicista, mas é gerenciada também pelo pensamento sistêmico, ou seja, essa organização aplica o conceito de uma abordagem equilibrada entre os dois pensamentos, que pode ser uma tentativa de resolver o conflito do trabalho especializado e em equipe, na busca pela solução de problemas (BRUDAN, 2010 p. 116 e 117).

4.3.5 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO SOB O ASPECTO DE QUE OS RELATÓRIOS CONTÁBEIS SÃO FERRAMENTAS DE COMUNICAÇÃO DE ESTRATÉGIA

Por intermédio de entrevistas foi possível concluir que a administração considera os relatórios contábeis extremamente necessários para o gerenciamento dos negócios, pois os relatórios contábeis são base para as análises que acontecem nos primeiros dias do mês, e por meio dessas análises estratégias são definidas ou mesmo ajustadas. Os indicadores não financeiros como segurança e produtividade também são avaliados em reuniões mensais nos primeiros dias do mês. Com base em entrevistas e questionários foi concluído que por conta do objetivo de monitorar o desempenho da organização, todos os índices e análises de resultado que foram testados nessa pesquisa são monitorados, assim como as análises de variações de provisões são monitoradas em tempo real para sustentar o sistema de informação contábil que é destinado a suportar operações e estratégias das organizações.

Por meio de entrevistas foi constatado um alto grau de importância por parte da administração sobre o fechamento no primeiro dia útil, além da qualidade exigida em todos os processos de fechamento, assim como a redução da assimetria de informações por meio de processos confiáveis, com dados de alta qualidade e divulgação das informações em tempo adequado para responder ao mercado quando necessário. Com base em entrevistas e questionários, pode-se concluir que cinco ferramentas de controle são utilizadas pela organização com o objetivo de mitigar o risco de manipulação de resultado: rastreabilidade de lançamentos manuais e sistêmicos, comitês de auditoria interna com subordinação somente a matriz, auditoria externa, comprometimento em manter altos índices de Governança Corporativa e o tempo de fechamento padronizado em todas as unidades.

As posições que estão no topo da organização não fazem uso de sistemas para obterem dados para análise dos resultados, essas informações são obtidas através de reuniões onde as estratégias são definidas, porém os sistemas são utilizados no preparo das informações para essas reuniões. As informações para os índices não financeiros estão disponíveis somente no Hyperion, que é o sistema gerencial utilizado pela organização.

4.3.6 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO SOB O ASPECTO DE TOMAR MEDIDAS COM BASE NOS RESULTADOS DA AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO E GARANTIR QUE OS RESULTADOS ALVO SEJAM ALCANÇADOS.

Com base nas respostas obtidas por meio de entrevistas e acesso a relatórios de medição de desempenho, concluiu-se que para atingir o fechamento contábil no primeiro dia útil foi necessário mensurar indicadores de desempenho não financeiros como, por exemplo, qualidade de informação, produtividade e segurança.

Atualmente a organização toma suas decisões com base nos resultados obtidos através das avaliações de desempenho, pois por intermédio de entrevistas identificou-se que as posições de liderança abaixo da presidência são cobradas no que se refere à melhoria de indicadores de desempenho, tanto pela liderança local quanto por gestores de negócios globais e essa afirmação foi confirmada por respostas obtidas por meio de questionários.

5 CONCLUSÃO

Esse estudo investigou como os mecanismos isomórficos influenciaram o processo de fechamento contábil para geração de informações contábeis tempestivas em uma organização por meio de um estudo de caso. O objetivo foi atendido evidenciando como os mecanismos do isomorfismo coercitivo e mimético influenciaram o processo de fechamento contábil desde sua concepção.

Nos parágrafos seguintes será apresentada a resposta ao problema da pesquisa que foi identificar como os mecanismos isomórficos influenciam o processo de fechamento contábil para geração de informações contábeis tempestivas em uma organização. Não foi encontrada qualquer evidência do isomorfismo normativo, dessa forma é possível confirmar que não há relação entre os três mecanismos do isomorfismo que são distintos e não reforçam a existência um do outro.

O isomorfismo coercitivo foi encontrado em três situações, todas relacionadas ao aspecto de pressões formais exercidas pela matriz sobre as subsidiárias, a primeira em relação a comparação entre o resultado orçado e o real como exigência da matriz para validação das demonstrações contábeis, a segunda situação foi sobre a pressão formal exercida pela matriz para a padronização dos rituais de uso da informação contábil gerada no primeiro dia útil de cada mês para todas as subsidiárias, a terceira se deu no ato da emissão de uma política pela matriz que determina os horários de conclusão de processos, na imposição do calendário de envio dos relatórios contábeis por meios eletrônicos de divulgação, na padronização de sistemas e de planos de contas.

E com base nessa análise foi identificado que há imposição de procedimentos e regras padronizadas ditadas pela empresa matriz, que ocorre a partir das relações de autoridade sobre organizações que se encontram em condição de dependência, assim como as práticas contábeis, avaliações de desempenho e planos orçamentários são compatíveis com as políticas da matriz adotados por subsidiárias.

O uso da informação no primeiro dia útil e a comparação dessas informações com o orçamento confirma que as informações contábeis são produzidas a tempo de serem agregadas às análises gerenciais e que os relatórios contábeis são essenciais para a organização identificar oportunidades de redução de custos e aumento de produtividade pelo uso de informações tempestivas que auxiliam os gestores na eficiência de processos. Para determinar a antecipação do fechamento contábil o CEO solicitou ao controller uma análise

“de qual seria o limite teórico em dias para o fechamento contábil, se tivéssemos um sistema fácil de usar e sem transposição de dados. Depois de pesquisar concluiu-se que o limite teórico seria três dias. Então o CEO determinou que esse seria o objetivo”(ENTREVISTADO 1).

Não houve identificação de associação de ordens governamentais ou influência formal de um órgão regulador no que se refere à divulgação tempestiva das demonstrações contábeis-financeiras.

O mecanismo mimético foi identificado durante o processo de antecipação do fechamento contábil quando a matriz imitou uma subsidiária, que teve como objetivo reduzir a incerteza da matriz por meio de uma prática de sucesso. Dessa forma é possível concluir que novas práticas legitimadas geram tendência à imitação dessas por novos atores. A troca de experiências entre as unidades subsidiárias com o objetivo de encontrar o melhor método de identificar e solucionar determinados problemas confirma que, a não criação de um modelo desde o estágio inicial é uma solução econômica na identificação e dissolução dos problemas que pode ser antecipada.

A organização objeto de estudo não imitou outras organizações no que se relaciona ao fechamento no primeiro dia útil, mas essa organização buscou melhoria nos processos organizacionais, motivada pelo sucesso identificado em melhorias realizadas nas áreas operacionais, de saúde e segurança dentro da mesma organização. Essa mudança dos processos organizacionais é justificada por circunstâncias internas de desempenho abaixo das expectativas dos acionistas. Essa organização foi utilizada como modelo por outras organizações, o que confirma a hipótese de que organizações sem experiência tendem a imitar o comportamento da organização mais experiente, e que o processo de imitação acontece quando os atores entram em um novo campo social, pois os recém-chegados tendem a imitar o comportamento dos atores mais experientes. Dessa forma, quando novas práticas forem legitimadas há uma forte tendência à imitação dessas por novos atores.

A organização objeto de estudo não imitou outras organizações no que se relaciona ao fechamento no primeiro dia útil, conforme exposto no parágrafo anterior, mas imitou uma metodologia de melhoria contínua denominada ABS (*A Business System*) que teve como base o TPS (*Toyota Production System*), entretanto a organização exerceu controle sobre o ambiente e adaptou a metodologia para sua realidade, essa imitação não eliminou a autonomia da organização imitadora, que exerceu o controle sobre as condições do ambiente, visando o alcance de seus objetivos e a manutenção de seus interesses. O Sistema Toyota de Produção

(TPS) foi incorporado, ajustado e padronizado dentro da estrutura organizacional, pois a compreensão e internalização do significado das práticas organizacionais supõe a capacidade dos atores reordenarem a estrutura do curso da interação de acordo com seus valores e interesses.

Não houve identificação de transferência de funcionários, ou mesmo a contratação de consultorias específicas para antecipar o fechamento no primeiro dia útil. As observações relacionadas ao isomorfismo coercitivo e mimético realizadas nessa pesquisa possibilitou a inferência sobre a não relação entre os três aspectos apresentados para cada mecanismo do isomorfismo, pois dois dos aspectos relacionados ao isomorfismo coercitivo não foram identificados, assim como um dos aspectos relacionados ao isomorfismo mimético.

Além das evidências identificadas dos mecanismos isomórficos também foi possível constatar que:

- a) o uso de sistemas integrados como o ERP Oracle combinado com software de inteligência de negócios Hyperion possibilita que a organização tenha acesso a dados integrados, execute a coleta de dados e tenha um processo de informação ágil e compartilhado com funcionários de diversos níveis hierárquicos em toda a organização, essa integração dos dados e a disponibilidade em tempo real para diferentes níveis hierárquicos contribui para que todos tenham uma visão única e real da disponibilidade de recursos da organização. Essa visão do todo auxilia a organização no uso do conceito de uma abordagem equilibrada entre o pensamento mecanicista e o pensamento sistêmico e também de uma abordagem integrada entre os níveis de medida de desempenho (estratégico, operacional e individual). Esse modelo pode ser uma resposta para a falta de acordo daqueles que entendem que cada um dos pensamentos isoladamente são incompletos;
- b) os relatórios contábeis associados com indicadores não financeiros são monitorados e utilizados para o gerenciamento dos negócios desde os primeiros dias do mês, por meio desses, estratégias são definidas ou mesmo ajustadas, com o objetivo de sustentar o sistema de informação contábil que é destinado a suportar operações e estratégias das organizações, ou seja, os relatórios contábeis trazem informações relevantes e tempestivas para auxiliarem os gestores na eficiência de processos e são agregadas a indicadores financeiros e não financeiros que são necessários para a definição de novas estratégias organizacionais que também mantêm os gestores informados sobre a eficiência e a lucratividade dos processos internos, que são

definições necessárias para que a organização sobreviva e desenvolva novas e flexíveis abordagens gerenciais, de controle e de sistemas de avaliação de desempenho;

- c) a organização monitora tempestivamente e cobra melhoria contínua dos indicadores de desempenho, pois a participação em um mercado extremamente competitivo e em constante mudança torna indispensável que os gestores tenham informação atualizada sobre a organização, para que tomem decisões de modo eficiente e eficaz, do contrário há incidência de risco de continuidade, pois nessa organização o uso da informação financeira é um elemento prioritário no processo de tomada de decisão desde que seja tempestiva;
- d) a tempestividade das informações foi identificada como um fator de redução da assimetria, pois para concluir o relatório no primeiro dia útil é necessário ter processos de fechamento confiáveis, com dados de alta qualidade e a divulgação das informações em tempo adequado para responder ao mercado quando necessário, pois dá aos gestores habilidade para reagir sobre as incertezas econômicas. Outras cinco ferramentas de controle são utilizadas pela organização com o objetivo de mitigar o risco de manipulação de resultado: rastreabilidade de lançamentos manuais e sistêmicos, comitês de auditoria interna com subordinação somente a matriz, auditoria externa, comprometimento da manutenção de altos índices de Governança Corporativa e o tempo de fechamento é padronizado em todas as unidades;
- e) este estudo contribuiu com o entendimento de que a tempestividade das informações contábeis é necessária para o gerenciamento organizacional eficaz, no modelo de gestão utilizado pela organização objeto de estudo que utiliza artefatos de contabilidade gerencial comumente discutidos, conforme apresentado no capítulo 2 dessa pesquisa, conforme entrevistado 2 é por esse motivo que a organização fecha no primeiro dia útil, *“para começar a tomar decisões que afetam os outros meses do ano”*;
- f) outra contribuição deste estudo está relacionada à confirmação da influência dos mecanismos isomórficos miméticos e coercitivos apresentados por DiMaggio e Powell (2005) nas práticas de contabilidade gerencial e o efeito causado na relevância da tempestividade das informações contábeis dentro da contabilidade.

5.1 PESQUISAS FUTURAS

Esse estudo possibilitou a composição de questões que merecem pesquisas futuras, conforme sugestões a seguir:

Buscar conhecimento sobre quais indicadores financeiros e não financeiros necessários devem ser incorporados à informação contábil para que os relatórios contábeis possam auxiliar os gestores na eficiência de processos, desde que a informação contábil seja tempestiva.

Entender quais foram as adaptações necessárias ao sistema TPS para uso da organização objeto de estudo, para justificar se houve a descontextualização de suas origens e quais foram as esferas adaptadas à realidade da organização.

Explorar se somente as ferramentas de controle apresentadas nessas pesquisas são suficientes para eliminar o risco de manipulação de resultado, conforme segue: fechamento contábil tempestivo, rastreabilidade de lançamentos manuais e sistêmicos, comitês de auditoria interna com subordinação somente a matriz, auditoria externa, comprometimento em manter altos índices de Governança Corporativa e o tempo de fechamento é padronizado em todas as unidades.

Aprofundar o conhecimento na identificação de quais influências sobre as práticas gerenciais existentes no processo de antecipação do fechamento tempestivo poderiam ser analisadas sob a fundamentação de Foucault, com o objetivo de entender se outros aspectos são aplicáveis ou somente aqueles relacionados à disciplina e vigilância.

Esse estudo analisou três aspectos do mecanismo normativo, três aspectos do isomorfismo coercitivo e quatro aspectos do isomorfismo mimético. Sugere-se como oportunidade de pesquisa verificar a correlação entre cada aspecto dos mecanismos do isomorfismo.

Considerando que esse estudo identificou quatro aspectos relacionados ao mecanismo mimético e três para o mecanismo normativo, três aspectos para o mecanismo coercitivo, entender se pelo fato de identificar quatro aspectos para o mecanismo mimético não justificaria a maior incidência de pesquisas relacionadas ao mecanismo mimético, de acordo com a pesquisa de Mizuchi e Fein (1999).

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, J. E. F. **Qualidade da informação contábil em ambientes competitivos**. 2010. 188 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.
- ALMEIDA, J. E. F. et al. Alguns aspectos das práticas de suavização de resultados no conservadorismo das companhias abertas listadas na BM&FBOVESPA. **Revista de Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, v. 23, n. 58, p. 65-75, jan./abr. 2012.
- ALVER, L.; ALVER, L. T. J. A. Accounting Policy and Institutional Pressures: the case of Estonia. **GSTF International Journal on Business Review**, Schweiz, v. 3, n. 1, p. 1-8, Nov. 2013.
- ALVES, M. T. V. D. Utilidade da informação financeira na tomada de decisão: a percepção de gestores de PMEs de Luanda e de Lisboa. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 5, n. 2, p. 107-133, maio/ago. 2013.
- ANNI, Y. A.; KRISMIAJI. Enterprise Resource Planning Implementation and Accounting Information Quality. **GSTF International Journal on Business Review**, Schweiz, v. 2, n. 4, p. 25-31, jul. 2013.
- BAXTER, J; CHUA, W.F. Alternative management accounting research— whence and whither. **Accounting, Organizations and Society**, Ithaca, USA, v. 28, p. 97–126, 2003.
- BEUREN, I. M.; RENGEL, S. Uso dos atributos da Contabilidade Gerencial propostos por Moores e Yuen (2001) em empresas de um segmento industrial de Santa Catarina. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, v. 14, n. 15, p. 453-479, out./dez. 2012.
- BORTOLON, P. M.; NETO, A. S.; SANTOS, T. B. Custos de Auditoria e Governança Corporativa. **Revista de Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, v. 24, n. 61, p. 27-36, jan./abr. 2013.
- BRAZEL, J. F.; DANG, L. The Effect of ERP System Implementations on the Management of Earnings and Earnings Release Dates. **Journal of Information Systems**, Germany, ABI/INFORM Global, v. 22, n. 2, p. 1-21, 2008.
- BRANDAU, M.; ENDENICH, C.; TRAPP, R.; HOFFJAN, A. Institutional drivers of conformity: evidence for management accounting from Brazil and Germany. **International Business Review**, United Kingdom, n. 22, p. 466-479, 2013.
- BRUDAN, A. Rediscovering performance management: systems, learning and integration. **Measuring Business Excellence**, Bradford, USA, v. 14, n. 1, p. 109-123, 2010.
- CHENG, H.; YU, C. J. Institutional pressures and initiation of internationalization: evidence from Taiwanese small- and medium-sized enterprises. **International Business Review**, United Kingdom, n. 17, p. 331-348, 2008.

COLMENARES, L. Benefits of ERP systems for accounting and financial management. **Proceedings of the Academy of Information and Management Sciences**, New Orleans, v. 13, n. 1, 2009.

DAVENPORT, T. H.; BEERS, M. C. Managing information about processes. **Journal of Management Information Systems**, United Kingdom, v. 12, n. 1, p. 57-79, 1995.

DAVENPORT, T. H. The Future of Enterprise System-Enabled Organizations. **Information Systems Frontiers**, Hudson, USA, ABI/INFORM Global, v. 2, n. 2, p. 163-180, Aug. 2000.

DAVENPORT, T. HARRIS, J., G.; CANTRELL, S. Enterprise systems and ongoing process change. **Business Process Management Journal**, Bradford, USA, v. 10, n. 1, p. 16-26, 2004.

DAVENPORT, T. H.; HARRIS, J. G. Automated decision making comes of age. **MIT Sloan Management Review**, Hudson, NY, v. 46, n. 4, 2005.

DAVIS, S.; ALBRIGHT, T. The Changing organizational structure and individual responsibilities of managerial accountants: a case. **Journal of Managerial Issues**, Hudson, NY, v. 12, n. 4, p. 446-467, 2000.

DIAS FILHO, J. M. e DE MOURA F. V. Evidenciações de informações sociais em seis bancos brasileiros – uma análise à luz da teoria institucional. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, SC, v. 9, n. 3, p. 6-21, jul./set. 2013.

DIMAGGIO P. J.; POWELL, W.W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, Washington, DC, USA, v. 48, n. 2, p. 147 – 160, 1983.

DIMAGGIO P. J.; POWELL, W.W. A Gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 45, n. 2, p. 74 – 89, 2005.

EDWARDS E. et al. The controller's new agenda. **Financial Executive**, New Jersey, USA, v. 11, n. 1, p. 25-31, Jan./Feb. 1995.

EPSTEIN, G. Alcoa's angels. **Barron's**, New York, USA, v.81, n.10, p.18, 05 Mar. 2001.

ETTORRE, B. How Motorola closes its books in two days. **American Management Association**, New York, USA, Mar. 1995.

FERNANDES, F. C.; KLANN, R. C.; FIGUEREDO, M. S. A. Utilidade da informação contábil para a tomada de decisões: uma pesquisa com gestores alunos. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 22, n. 3, p. 99-126, jul./set. 2011.

FERREIRA, A. C. S.; BUFONI, A. L. Fatores de sucesso e insucesso na implementação de sistemas de informação gerencial: estudo do caso do segmento de exploração e produção de petróleo da Petrobrás S/A. **Revista de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 2, p. 9-31/233-234, abr./jun. 2006.

FREZATTI, F.; GUERREIRO, R.; AGUIAR, A. B.; GOUVÊA, M. A. Análise do Relacionamento entre a Contabilidade Gerencial e o Processo de Planejamento das Organizações Brasileiras. **Revista de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro, 2. ed., p. 33-54, 2007.

GARVIN, D. A. Building a learning organization. **Harvard Business Review**, Boston, USA, Jul./Aug. p. 78-91, 1993.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIMENEZ, F. A. P.; HAYASHI JÚNIOR, P.; GRAVE, P. S. Isomorfismo Mimético em estratégia: uma ferramenta para investigação. **Revista de Administração Mackenzie**, São Paulo, v. 8, n. 4, p. 35-59, 2007.

GIROUX, G.; **Earnings magic and the unbalance sheet: the search for financial reality**. 1. ed. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc, 2006.

GOTO, E. **A controladoria sob a perspectiva da teoria da contingência: a influência dos fatores contingenciais na área de controladoria divisional em subsidiárias de uma organização multinacional**. 2013. 182 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, São Paulo, 2013.

GUERREIRO, R. et al. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Revista Organizações e Sociedades**, Bahia, v. 12, n. 35, p. 91-106, out./dez. 2005.

GUERREIRO, R. A abordagem institucional na Contabilidade Gerencial. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, n. 40, p. 3-6, jan./abr., 2006.

GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JR, E. B.; SOUTES, D. O. Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial? **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v.22, n. 55, p. 88-113, jan./abr. 2011.

HEALY, P. M.; PALEPU, K.G. Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: a review of the empirical disclosure literature. **Journal of Accounting and Economics**, Boston, p. 405-440, 2001.

HELMUT, K.; ROSEMAN, M.; GABLE, G. G. What is ERP? **Information System Frontiers**, Buffalo, USA, ABI/INFORM Global, v. 2, n. 2, p. 141-162, Aug. 2000.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S, **Relevance lost: the rise and fall management of accounting**. Boston: Harvard Business School Press, 1991.

KIRCH, G.; DE LIMA, J. B. N.; TERRA, P. R. S. Determinantes da defasagem na divulgação das demonstrações contábeis das companhias abertas brasileiras. **Revista Contabilidade e Finanças -USP**, São Paulo, v. 23, n. 60, p. 173-186, set./dez. 2012.

KNEIPP, J. M. et al. Gestão para a sustentabilidade em empresas do setor mineral. **Revista de Ciências da Administração**, Florianópolis, SC, v. 14, n. 33, p. 52-67, ago. 2012.

LIMA, E. M. et al. As respostas do GECON às críticas do Relevance Lost. **Contabilidade Vista & Revista**, Minas Gerais, v. 22, n. 1, p. 177-200, jan./mar. 2011.

LIRA, A. M. et al. Uses of ERP Systems and their influence on controllership functions in brazilian companies. **Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação**, São Paulo, v. 9, n. 2, p. 323-352, May/Aug. 2012.

MACCARI, E. A.; SAUAIA, A. C. A. Aderência de sistemas de informação na tomada de decisão: um estudo multicaso com jogos da empresa. **Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação**, São Paulo, v. 3, n. 3, p. 371-388, 2006.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; FONSECA, V. S. DA. Estruturação da estrutura organizacional: o caso de uma empresa familiar. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, Ed. Especial, art. 1, p. 11-32, 2010.

MINAHAN, T. Enterprise resource planning: strategies not included. **Purchasing**, Hudson, USA, v. 125, n. 1, p. 112-127, July, 16, 1998.

MIZRUCHI, M. S.; FEIN, L. C. The social construction of organizational knowledge: a study of the uses of coercive, mimetic, and normative isomorphism. **Administrative Science**, Ithaca, USA, v. 44, p. 653-683, 1999.

MOORES, K., YUEN, S. Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. **Accounting, Organizations and Society**, Ithaca, USA, v. 26, p.351-389, 2001.

OLETO, R.R. Percepção da qualidade da informação. **Ciência da Informação**. Brasília, v. 35, n. 1, p. 57- 62, jan./abr. 2006.

OLIVEIRA, M. M. et al. Análise dos fatores de resistência na implantação de sistemas de informação na manufatura de eletrônicos. **Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação**, São Paulo, v. 6, n. 3, p. 507-524, 2009.

PAIM, I.; NEHMY, R. M.Q; GUIMARÃES, C. G. Problematização do conceito "Qualidade" da Informação. **Ciência da Informação**. Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 111-119, jan./jun. 1996

PARISI, C.; MEGLIORINI, E. (Org). **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011.

RENAND, F. Cultura Gerencial Chinesa versus Cultura Ocidental. **Revista de Ciências da Administração**, Santa Catarina, v. 9, n. 17, jan./abr. 2007.

RICCIO, E. L.; MENDONÇA NETO, O. R.; SAKATA, M.C.G. Movimentos de teorias em campos interdisciplinares: a inserção de Michel Foucault na Contabilidade. **Revista de Administração Contemporânea - RAC**, Rio de Janeiro, RJ, 2. Ed., p. 11-32, 2007.

SANTANA, G. A. S.; MÁRIO, P. C.; SEDIYAMA, M. Y. N.. Análise do orçamento sob uma abordagem teórica da perspectiva institucional. **Revista Contabilidade e Controladoria (RC&C)**, Curitiba, v. 1 n. 3, p. 200-216, set/dez. 2009.

- SACOMANO NETO, M., TRUZZI, O. M. S.; KIRSCHBAUM, C. Isomorfismo e controle institucional em uma planta modular da indústria automobilística. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, v.15, n.49, p. 379-399, out/dez. 2013.
- SANCHES-RODRÍGUES, C.; SPRAAKMAN, G. ERP systems and management accounting: a multiple case study. **Qualitative Research in Accounting & Management**, Bradford, USA, v. 9, n.4, p. 398-414, 2012.
- SCOTT, W. R. The Adolescence of Institutional Theory. **Administrative Science Quarterly**, Ithaca, USA, v. 32, n. 4, p. 493-511, dez. 1987.
- SCOTT, W.R. **Institutions and organizations**. New Jersey: Sage, 2001.
- SCOTT, W. R. Approaching Adulthood: the maturing of institutional theory. **Springer Science**, Germany, v. 37, n. 5, p. 427-442, out. 2008.
- SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION. SEC. Form, 10-Q, dez, 2005. Disponível em: < <http://www.sec.gov/answers/form10q.htm> >. Acesso em: 09 nov. 2014.
- SENGUPTA, P. Disclosure timing: determinants of Quarterly Earnings release dates. **Robert H. Smith School of Business**, University of Maryland, p. 1-35, set. 2004.
- SIAHAAN, F. O. P. Standardization Online Accounting System Based on Information Technology. **International Journal of Business and Social Science**, Hadford, USA, v. 4, n. 12, p. 270-276, Sept. 2013.
- SIEWEKE, J. Imitation and processes of institutionalization: insights from Bourdieu's Theory of Practice. **Schmalenbach Business Review**, Düsseldorf, Alemanha, p. 24-42, Jan. 2014.
- SLACK, T.; HININGS, B. Institutional Pressures and Isomorphic Change: an empirical test. **Organization Studies**, Hudson, NY, v. 15, n. 6, p. 803-827, 1994.
- SOBÓTKA, M.; PLATTS, K. W. Managing without measuring: a study of an electricity distribution company. **Measuring Business Excellence**, Hudson, NY, v. 14, n. 1, p. 28-42, 2010.
- SOUZA, M. A.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 32, p. 40 - 57, maio/ago. 2003.
- SPATHIS, C. Enterprise systems implementation and accounting benefits. **Journal of Enterprise Information Management**, Hudson, NY, v. 19, p. 67-80, 2006.
- STEEN, M. P. V. D. **Human agency in management accounting change**: a cognitive approach to institutional theory. Holanda: Labyrinth Publications, 2005.
- SUGIMORI, Y.; KUSUNOKI, K.; CHO, F.; UCHIKAWA, S. Toyota Production System and Kanban System: materialization of just-in-time and respect-for-human system. **International Journal of Production Research**, London, v. 15, n. 6, p. 553-564, 1977.

- VICENTE, C. S.; MAJOR, M. J.; PINTO, J. C. Estudo da mudança nas práticas de controlo de Gestão em Portugal. **Contabilidade & Gestão**, Lisboa, v. 10, p. 9-40, mar. 2011
- WAGNER, J. Performance measurement systems in 20th Century: a historical perspective into the trends during the 80's and 90's. **International Journal on GSTF Business Review**, Schweis, v. 1, n. 3, p. 56-61, Jan. 2012.
- WILLIS, T. H.; WILLIS-BROWN, A. H.; MCMILLAN, A. Cost containment strategies for ERP system implementations. **Production and Inventory Management Journal**, Hudson, NY, v.2, p. 36-42, second quarter, 2001.
- YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.
- ZHOU, M.; AGUIRRE-URRETA, M. Financial closing time and cost of equity: the role of senior information systems executives. **Review of Business Information Systems**, Colorado, USA, v. 17, n. 1, p. 41-52, 2013.
- ZUCKER, L. G. Institutional theories of organizations. **Annual Review Sociology**, California, USA, v. 13, p. 443-464, 1987.
- ZUCKER, L.; TOLBERT, P. S. Institutional sources of change in the formal structure of organizations: the diffusion of civil service reform, 1880-1935. **Administrative Science Quarterly**, Hudson, NY, v. 28, p. 22-39, 1983.