

Universidade Presbiteriana Mackenzie
Centro de Ciências Sociais e Aplicadas
Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Finanças Empresariais

**O trabalho situado como resposta à complexidade institucional:
Um estudo da interseção entre a Contabilidade Gerencial e a
mudança organizacional**

Fabiano Siqueira de Oliveira

São Paulo

2021

Fabiano Siqueira de Oliveira

**O trabalho situado como resposta à complexidade institucional:
Um estudo da interseção entre a Contabilidade Gerencial e a
mudança organizacional**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Finanças Empresariais da Universidade Presbiteriana Mackenzie para a obtenção do título de Mestre em Controladoria e Finanças Empresariais.

Orientador: Prof. Dr. Octavio Ribeiro Mendonça Neto

São Paulo

2021

O48t Oliveira, Fabiano Siqueira de.
O trabalho situado como resposta à complexidade institucional: um estudo da interseção entre a Contabilidade Gerencial e a mudança organizacional. / Fabiano Siqueira de Oliveira.
107 f. ; 30 cm

Dissertação (Mestrado Profissional em em Controladoria e Finanças Empresariais) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2021.
Orientador: Octavio Ribeiro Mendonça Neto.
Referências bibliográficas: f. 96-107.

1. Lógica situada. 2. Mudança organizacional. 3. Complexidade institucional. 4. Contabilidade Gerencial. 5. Microfundações. 6. Práticas organizacionais. I. Mendonça Neto, Octavio Ribeiro, *orientador*. II. Título.

CDD 658.1511

Bibliotecária Responsável: Jaqueline Bay Inacio Duarte - CRB 8/9509

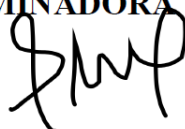
Fabiano Siqueira de Oliveira

**O trabalho situado como resposta à complexidade
institucional: Um estudo da interseção entre a Contabilidade
Gerencial e a mudança organizacional**

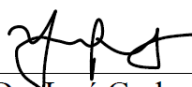
**Trabalho de Conclusão apresentado ao
Programa de Pós-Graduação em
Controladoria e Finanças Empresariais
da Universidade Presbiteriana Mackenzie
como requisito parcial para obtenção do
título de Mestre em Controladoria e
Finanças Empresariais.**

Aprovado em: 09 / 08 / 2021

BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Octavio Ribeiro Mendonça Neto
Universidade Presbiteriana Mackenzie



Prof. Dr. José Carlos Tiomatsu Oyadomari
Universidade Presbiteriana Mackenzie



Prof. Dr. Claudio de Araújo Wanderley
Universidade Federal de Pernambuco

“A menos que modifiquemos a nossa maneira de pensar, não seremos capazes de resolver os problemas causados pela forma como nos acostumamos a ver o mundo”

(Albert Einstein)

AGRADECIMENTOS

Aos Professores Dr. Octavio Ribeiro Mendonça Neto e Dr. José Carlos Tiomatsu Oyadomari, pelos ensinamentos, orientações e contribuições acadêmicas que sempre me conduziram durante o mestrado.

À todos os outros professores pela oportunidade de aquisição de novos conhecimentos, amadurecimento e crescimento.

Agradeço, em especial:

Aos meus pais, por serem o alicerce essencial em todos os momentos da minha vida.

À minha esposa, pelo amor, companheirismo, incentivo e ajuda.

Aos meus filhos, por serem a razão das coisas acontecerem.

RESUMO

O objetivo deste estudo é compreender a mudança e os diferentes usos das práticas contábeis gerenciais frente a complexidade institucional ao apresentar um estudo de caso mini-etnográfico em uma organização familiar adquirida por um conglomerado empresarial que implementou mudanças às práticas contábeis gerenciais utilizadas, emergindo de uma interação complexa de pressões institucionais e de fatores situacionais e históricos. O estudo analisa este contexto de mudanças no nível macro que afetam os processos internos e os resultados no nível micro, conectando um quebra-cabeça teórico analisado sob à luz da Teoria Institucional, mais especificamente a das lógicas institucionais, aliada à perspectiva das lógicas situadas no estudo das organizações, que delinea como emergem 'lógicas situadas' que moldam o uso de práticas contábeis gerenciais, relacionando-as às suposições básicas tidas como certas de diferentes grupos de atores. Este estudo adereça um *gap* na literatura relacionada com a Teoria Institucional, pois aborda a heterogeneidade das práticas de maneira mais compreensiva e justificada dos diferentes usos. A forma como a diversidade das práticas é vista nas organizações, carente de orientação e alinhamento, pode ser menos uma questão de minimizar tensões, situação que inibe o questionamento do conhecimento e informações anteriormente considerados certos. A perspectiva desenvolvida neste estudo abre caminhos de pesquisas promissoras sobre os desafios que as organizações enfrentam à medida que mudam, implicados à importantes questões em como as organizações gerenciam mudanças como mecanismo de constituição e capacitação para medidas adequadas em situações cotidianas nas organizações.

Palavras-chave: Lógica situada. Mudança organizacional. Complexidade institucional. Contabilidade Gerencial. Microfundações. Práticas organizacionais.

ABSTRACT

The aim of this study is to understand the change and different uses of management accounting practices in face of institutional complexity by presenting a mini ethnographic case study in a family organization acquired by a business conglomerate that implemented changes to the management accounting practices used, emerging from an interaction complex of institutional pressures and situational and historical factors. The study analyzes this context of changes at the macro level that affect internal processes and results at the micro level, connecting a theoretical puzzle analyzed under the light of Institutional Theory, more specifically that of institutional logics, combined with the perspective of logics situated in the study of organizations, which outlines how 'situated logics' emerge that shape the use of management accounting practices, relating them to the basic assumptions taken for granted by different groups of actors. This study addresses a gap in the literature related to Institutional Theory, as it addresses the heterogeneity of practices in a more comprehensive and justified way of different uses. The way in which the diversity of practices is seen in organizations, lacking guidance and alignment, may be less a matter of minimizing tensions, a situation that inhibits the questioning of knowledge and information previously considered certain. The perspective developed in this study opens paths for promising research on the challenges that organizations face as they change, implicated in important questions on how organizations manage change as a constitution and capacity building mechanism for appropriate measures in everyday situations in organizations.

Keywords: Situational logic. Organizational change. Institutional complexity. Management accounting. Microfoundations. Organizational practices.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Referencial sobre lógicas institucionais	26
Quadro 2: Lista dos entrevistados da pesquisa.....	57
Quadro 3: Codificação e estruturação das narrativas	59
Quadro 4: Linha do tempo – identificação das lógicas	64
Quadro 5: Codificação da narrativa - falta de conscientização de custos	69
Quadro 6: Codificação da narrativa - reposição de peças não orçadas	71
Quadro 7: Codificação da narrativa - corte da força de trabalho.....	73
Quadro 8: Codificação da narrativa - cooperação no processo de produção integrada.....	74
Quadro 9: Codificação da narrativa - capacidade produtiva máxima e metas de vendas	76
Quadro 10: Codificação da narrativa - manter o estoque mínimo.....	78
Quadro 11: Codificação da narrativa - redução de custos fixos por meio de terceirização	80
Quadro 12: O uso heterogêneo de práticas contábeis gerenciais.....	84
Quadro 13: Resposta à complexidade institucional.....	87
Quadro 14: Contabilidade Gerencial, complexidade institucional e microfundamentos	92

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Modelo conceitual de interação das lógicas dentro da organização	53
Figura 2: Sequencial metodológico	54

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO PROBLEMA	14
1.2	OBJETIVOS DO ESTUDO	19
1.3	IMPLICAÇÕES PRÁTICAS	19
1.4	CONTRIBUIÇÃO TECNOLÓGICA-SOCIAL.....	20
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	21
2.1	TEORIA INSTITUCIONAL.....	21
2.2	LÓGICA INSTITUCIONAL	24
2.3	LÓGICA SITUADA E MICRO FUNDAMENTOS INSTITUCIONAIS	32
2.4	CONTABILIDADE GERENCIAL E O TRABALHO SITUADO	40
3	METODOLOGIA	54
3.1	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	54
3.2	MÉTODO DA PESQUISA	55
3.3	DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	60
3.4	ANÁLISE E TRATAMENTO DOS DADOS	67
4	DISCUSSÃO	81
4.1	CONTABILIDADE GERENCIAL NO TRABALHO SITUADO.....	81
4.2	RESPOSTA À COMPLEXIDADE INSTITUCIONAL	86
5	CONCLUSÃO	93
6	REFERÊNCIAS	96

1 INTRODUÇÃO

Em um cenário caracterizado por constantes transformações e pressões institucionais no ambiente organizacional nas últimas décadas, as organizações buscam constantemente mudanças estratégicas, que muitas vezes precisam mudar o mercado em que operam, a repensarem suas práticas organizacionais e ampliar a exploração de oportunidades de negócios. Em geral, isso requer mudança de artefatos contábeis gerenciais para atender às demandas de informações específicas, bem como a busca por melhor desempenho. Ao mudar, podem se deparar com “prescrições incompatíveis de múltiplas lógicas institucionais”, definidas por pesquisadores como ‘complexidade institucional’ (GREENWOOD et al., 2011, p. 317 *tradução nossa*). Conseqüentemente, essas lógicas são influenciadas e influenciam o uso desses artefatos contábeis gerenciais (OYADOMARI *et al.*, 2018). Os usos das práticas contábeis gerenciais em processos de mudanças organizacionais foram amplamente desenvolvidos na literatura de Contabilidade Gerencial, destacando-se pelo menos duas abordagens distintas.

A primeira, mais instrumental, é baseada na teoria da contingência, que desponta como uma das principais abordagens (MALMI; BROWN, 2008) e se concentra em forças técnicas e racionais, implicadas ao uso de melhores ferramentas na busca por eficiência e desempenho, bem como em eliminar tensões e reduzir as assimetrias de informação entre diferentes grupos de partes interessadas em relação aos objetivos organizacionais (MERCHANT, 2010). Assim, o uso da prática é caracterizado pelo ajuste entre contingências e variáveis organizacionais, ao invés de explicar os processos (WANDERLEY; CULLEN, 2013).

Na segunda, mais simbólica, é a perspectiva institucional em estudos de organizações, conduzida por forças culturais e institucionais no campo organizacional para conformar às normas vigentes frente às pressões isomórficas e assim ganhar legitimidade com práticas semelhantes tidas como certas (QUATTRONE; HOPPER, 2001; WANDERLEY; CULLEN, 2013). Nesses estudos, pode-se observar o uso de práticas cerimoniais ou fracamente acoplados (WANDERLEY; SOEIRO, 2016), mas ainda assim, se mostram insuficientes para explicar a diversidade de práticas dentro de um campo, incluindo àquelas dentro da mesma organização.

Estudos mais recentes na literatura institucional propõem abordagens que complementam esta insuficiência e levam em consideração a variação da prática e a heterogeneidade organizacional, como aqueles que observam as organizações por meio do conceito de lógicas institucionais (LOUNSBURY, 2008). Em específico, um conceito promissor que pesquisadores têm se debruçado para explicar a complexidade institucional nas escolhas de primeira pessoa por meio de objetivos e recursos da organização (FRIEDLAND;

ARJALIÈS, 2020), quer seja pelo poder de uma lógica em um campo organizacional (PACHE; SANTOS, 2013) ou pela disponibilidade de lógicas (MCPHERSON; SAUDER, 2013).

Contudo, se os indivíduos seguem estratégias e fazem uso das práticas em decorrência das lógicas e os constituintes de seu campo, então essa perspectiva examina essencialmente aspectos do nível macro (ZILBER, 2020). A observação mais aproximada de uma organização, pode revelar todo um universo de interações que escapa à níveis maiores, e que mesmo assim possuam impacto e relevância, pois ao contrário não haveria tensões (FRIEDLAND, 2018). Mesmo que os indivíduos tenham sido socializados em nova uma lógica por sua interação cotidiana em um campo (PACHE; SANTOS, 2013), eles podem não se identificar com a nova lógica (ZILBER, 2020) e como exemplo, influenciar o uso de informações contábeis gerenciais de acordo com as suas conveniências pessoais (MENDONÇA NETO *et al.*, 2009).

Especialmente sobre a abordagem de mudanças e uso de práticas contábeis gerenciais na complexidade institucional destaca-se os estudos de Horton e Wanderley (2016) e Oyadomari *et al.* (2018). Horton e Wanderley (2016) explicam como as múltiplas identidades restringem, mas também estimulam o comportamento de agentes nas organizações, destacando mecanismos subjacentes por meio dos quais as tensões entre identidades levam à mudança nas práticas contábeis gerenciais (HORTON; WANDERLEY, 2016). Oyadomari *et al.* (2018) que examinam o uso de orçamentos flexíveis em um estudo de caso único, em uma empresa multinacional subsidiária. Os autores mostram que o uso, quando legitimado pela lógica institucional que pode induzir à inércia organizacional, levando ao uso heterogêneo organizacional. Mas quando há alinhamento entre indivíduos que frequentemente atuam sob diferentes lógicas, pode estimular a flexibilidade organizacional (OYADOMARI *et al.*, 2018).

Portanto, ao abordar essa lente, este estudo busca mudar a visão de um foco em respostas estratégicas com peso na racionalidade dos gestores e o uso de melhores técnicas da Contabilidade Gerencial, para uma abordagem dos micro fundamentos (ZILBER, 2020) ao contabilizar os usos heterogêneos das práticas contábeis gerenciais com base em fatores situacionais e históricos que diferem de uma lógica para outra, pois existem atores que estão sujeitos a tensões da complexidade institucional e que precisam considerá-las em suas práticas cotidianas. Esses fatores referem-se às ‘lógicas situadas’ (BOGT; SCAPENS, 2014), que atuam como filtros desta interação nas formas em como múltiplas lógicas institucionais são englobadas nas organizações (GREENWOOD *et al.*, 2011), incluindo os usos das práticas contábeis gerenciais. Essas lógicas situadas individuais moldam as mentalidades e ações dos atores organizacionais e são formas de racionalidade que grupos específicos de atores aplicam em determinadas situações, ou como Bogt e Scapens (2014) explicitam: “dado que estamos

nesta situação, o que devemos fazer?” (BOGT; SCAPENS, 2014, p. 8 tradução nossa).

Para apoiar a análise, este estudo utiliza como metodologia a mini-etnografia (FUSCH; FUSCH; NESS, 2017) amparada entre a teoria e a prática em um estudo de caso, temporal e espacialmente situado na interseção entre uma organização familiar adquirida por um conglomerado empresarial que implementou mudanças às práticas contábeis gerenciais utilizadas, emergindo de uma interação complexa de fatores situacionais e históricos. O estudo analisa este contexto de mudanças no nível macro que afetam os processos internos e os resultados no nível micro, conectando um quebra-cabeça teórico que delinea como as lógicas situadas moldam o uso de práticas contábeis gerenciais, relacionando-as às suposições básicas tidas como certas de diferentes grupos de atores. Esta interseção remete à tensões discutidas no trabalho cotidiano dos atores.

Nestas discussões, ao invés de questionar a necessidade de adaptar práticas contábeis gerenciais para se adequar à mudança na tentativa de eliminar as tensões no encontro de lógicas incompatíveis, o foco é dado nos pressupostos situados desta interseção nos diferentes níveis locais organizacionais, ao abordar a questão de como a Contabilidade Gerencial está envolvida no trabalho cotidiano em resposta à complexidade institucional. Com isso, o estudo das práticas permite aos pesquisadores explorem *links* de causalidade (HAMMERSLEY, 2018), assim como permite que os pesquisadores gerem e estudem a teoria em aplicações do mundo real, como ferramenta analítica e *insight* teórico de pesquisa ancorada no interacionismo habitado para superar limitações de análises (BINDER, 2007; HALLETT; VENTRESCA, 2006). Consideradas as temáticas e o método que nortearam este estudo, são identificados, nas próximas seções, a contextualização do problema de pesquisa e os objetivos do estudo.

1.1 DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO PROBLEMA

A temática mudança organizacional, incluindo as mudanças de práticas contábeis gerenciais, permaneceu consistentemente como uma preocupação central entre acadêmicos e profissionais, e um tópico caracterizado por interações complexas e paradoxais (MODELL, 2015; SUDDABY; FOSTER, 2017). Por um lado, o desejo das organizações de melhorarem seus processos, práticas ou procedimentos de gerenciamento a fim de alcançar resultados tidos como certos. Por outro, a mudança tida como certa para os indivíduos que a executa deve ser questionada (BATTILANA; CASCIARO, 2012).

A etapa metodológica exploratória deste estudo, se ancora nesse debate no caso aplicado, tornando-o ilustrativo para fins de discussão. O referido caso é a ‘Ind&Co’ (nome fictício), uma empresa familiar, que atua há mais de 30 anos no mercado nacional e

internacional na indústria de couro, que passou por mudanças em seus sistemas contábeis gerenciais após ter sido adquirida em meados de 2013 por um conglomerado empresarial. Ao longo de sua história, a Ind&Co se adaptou à um ambiente de produção horizontal, padronizado e tecnicamente mais racional, dada experiência de vanguarda dos gestores. Ambientes de produção são espaços organizacionais tipicamente caracterizados por estruturas de capital intensivo, tecnologia complexa, orientação de processo e regulamentos de segurança. Isso inclui foco na vigilância da produção, configuração e tempo de execução reduzido, rede interna e externa, manutenção preventiva e auto-inspeção. Neste sentido, uma das principais preocupações dos atores organizacionais da Ind&Co são, portanto, suas responsabilidades em executar com excelência o processo de produção. No entanto, observa-se no estudo de caso que, além de processos padronizados, as práticas cotidianas estão muitas vezes ‘inter-relacionadas’ (CHEN, 2008; TILLEMA; STEEN, 2015). Ao mesmo tempo, estes atores têm responsabilidades financeiras, retratadas por estruturas soberanas e verticalizadas que visam atender necessidades e o conhecimento (PELLINEN; TEITTINEN; JÄRVENPÄÄ, 2016).

Com a influência da cultura de desempenho do conglomerado e a forma como isso se estendeu com a introdução de novas ferramentas da contábeis gerenciais, criou uma forma de racionalidade instrumental para os atores organizacionais e mesmo acreditando no potencial de crescimento dos negócios e legitimação no setor - pressões institucionais que os tornariam exclusivos no mercado brasileiro - a preocupação do conglomerado com investimentos feitos na intenção de planos futuros e consolidação neste mercado, era latente. Dessa forma, implementaram sistemas e métricas gerenciais que, além garantir a aderência às normas e regras aos processos de produção em busca de maior certificado de qualidade; focaram também sua gestão em um plano de reestruturação financeira e de orçamento, resultando assim, numa reorganização das estruturas de controle gerencial; instrumental inédito na história familiar dos atores operacionais da Ind&Co. A forma como os atores racionalizavam as lógicas institucionais (familiar e gerencial) no uso das práticas contábeis gerenciais em suas atividades cotidiana é a lacuna a ser preenchida neste estudo.

Neste contexto, orientações de pesquisas anteriores, destacaram tensões e prescrições incompatíveis na atuação da Contabilidade Gerencial em processos de mudança e integração horizontal sob pressões verticalizadas, como uma importante preocupação de gestão em muitas organizações (CHEN, 2008; PELLINEN; TEITTINEN; JÄRVENPÄÄ, 2016; TILLEMA; STEEN, 2015). Algumas destas pesquisas forneceram evidências de várias tensões, dentre elas, relacionando-as à falhas e comportamentos disfuncionais que podem vir de sistemas da Contabilidade Gerencial mal projetados (CHEN, 2008; TILLEMA; STEEN, 2015). Como

resposta, estudos recentes sugerem o ambiente organizacional ambidestro, onde a interação com o uso específico de ferramentas da Contabilidade Gerencial têm um papel significativo para eliminar as tensões desse fenômeno (BEDFORD; BISBE; SWEENEY, 2019). Para Wanderley e Cullen (2013), essas visões sugerem que a Contabilidade Gerencial é restrita no tempo e no espaço para funcionar apenas em certas situações. Hall (2010) complementa que isso denota uma prática que é realizada por contadores no departamento de contabilidade, em momentos específicos, como relatórios mensais e fechamento de livros. Para Ahrens e Chapman (2007), são visões racionais em que os resultados só serão alcançáveis por meio de melhores técnicas de Contabilidade Gerencial tidas como certas. Para os autores, essas visões remetem à uma perspectiva macro e excessivamente instrumental que, segundo eles, negligencia o envolvimento e a ação dos indivíduos; atores centrais que conduzem o trabalho cotidiano (AHRENS; CHAPMAN, 2007; HALL, 2010; WANDERLEY; CULLEN, 2013).

Em contraste às pesquisas que abordam um *design* aprimorado e novas técnicas que tornam a Contabilidade Gerencial adequada para a visão racional (BEDFORD; BISBE; SWEENEY, 2019; CHEN, 2008; TILLEMA; STEEN, 2015), este estudo se propõe a juntar-se à pesquisa sobre Contabilidade Gerencial na prática, abordando formas de trabalho e o uso das práticas contábeis gerenciais (AHRENS; CHAPMAN, 2007; HALL, 2010). Embora a Contabilidade Gerencial seja frequentemente associada, entre outras coisas, a cálculos de alternativas de decisão, tipificações de processos de trabalho e produção, relatórios internos extraídos como saídas de sistemas e controles abrangentes (MERCHANT, 2010), a Contabilidade Gerencial tem papéis mais amplos a desempenhar nas práticas organizacionais (AHRENS, 2018; VOSSSELMAN, 2014).

Considerando esta abordagem, as práticas contábeis gerenciais podem interferir subjetivamente no trabalho cotidiano dos atores, sendo performativa em um modo de ação e responsabilidade particular desses atores (VOSSSELMAN, 2014). Ou seja, simultaneamente, o indivíduo que está profundamente envolvido em atividades diárias para manter o fluxo contínuo de produção, também precisa refletir e contextualizar suas ações para cumprir suas responsabilidades com metas gerenciais/financeiras da empresa. Nesse sentido, este indivíduo pode transcender espaços da organização e ser capaz de gerenciar tensões para responder em diferentes domínios da organização. Assim, as práticas contábeis gerenciais não é apenas uma representação de uma realidade objetiva 'lá fora' (VOSSSELMAN, 2014), mas moldadas pelos atores envolvidos, assim como contribuindo para moldar o trabalho destes atores. Tal perspectiva implica que as práticas contábeis gerenciais sejam vivenciadas, interpretadas e percebidas por uma ampla gama de atores (AHRENS, 2018), não se limitando apenas a

contadores. Além disso, essas práticas moldam tensões para conseqüentemente prover legitimidade às ações. As tensões em evolução, embora percebidas como uma restrição à mudança, são a base para a mudança na complexidade institucional (GREENWOOD *et al.*, 2011; SEO; CREED, 2002; SMITH; TRACEY, 2016).

Contudo, o entendimento de como os indivíduos podem executar isso permanece vago e pouco se sabe como as tensões produzidas por um conflito de lógicas possibilitam ou restringem as mudanças de uma perspectiva em diferentes níveis locais organizacionais (LOUNSBURY, 2008). Houve sugestões recentes de pesquisas para entender como as lógicas interagem entre si nas organizações individuais (ZILBER, 2020). Inclusive, esse tópico permaneceu pouco pesquisado na Contabilidade Gerencial, conforme afirmam Soeiro e Wanderley (2019), a “literatura ainda é vaga sobre o resultado das interações entre lógicas institucionais e os ajustamentos necessários - na prática ou na organização - no processo de mudança” (SOEIRO; WANDERLEY, 2019, p. 307).

Assim, ao adotar esta perspectiva, este estudo orienta-se nas tensões e no uso dos artefatos contábeis gerenciais oriundas dessa interação com o intuito de organizar esta complexidade em duas direções, formando um roteiro metodológico a ser seguido. Em primeiro lugar, os indivíduos como agentes embutidos em quadros de referências disponíveis, permite analisar os esforços dos indivíduos sob tensões para alcançar o equilíbrio em resposta à complexidade institucional. O balanceamento tem sido tipicamente retratado como um sucesso estratégico da organização em eliminar tensões para preservar o *status quo*, alcançando algum compromisso entre pressões institucionais concorrentes (JARZABKOWSKI *et al.*, 2013; OCASIO; RADOYNOVSKA, 2016) como resposta do uso de ferramentas específicas e direcionadas da Contabilidade Gerencial (BEDFORD; BISBE; SWEENEY, 2019). No entanto, isso desconsidera a possibilidade de atores estarem simultaneamente incorporados em várias lógicas (CHENHALL; HALL; SMITH, 2013; KILFOYLE; RICHARDSON, 2011), onde nenhuma é privilégio de um tipo de ator, e que todo tipo de ator pode estar associado a várias lógicas (MARTÍ; MAIR, 2009). Portanto, esta abordagem, destaca que as tensões oferecem o mecanismo de constituição de como os indivíduos usam os artefatos contábeis gerenciais para se mobilizar e agir na complexidade institucional.

Em segundo lugar, em direção às práticas dos atores que contrastam com prescrições da Contabilidade Gerencial como objetiva e como uma base estável para medidas operacionais. Esta abordagem abriria o caminho para abraçar a multiplicidade inerente à Contabilidade Gerencial (CHENHALL; HALL; SMITH, 2013), ao invés apenas de afastar falhas de implementação e comportamento disfuncional em processos de mudança. Podem ocorrer

interpretações variadas da Contabilidade Gerencial entre os atores e, portanto, formas variadas de fazer e usar a Contabilidade Gerencial (HALL, 2010; JÖNSSON, 1998). Uma perspectiva que abraça a Contabilidade Gerencial como subjetiva, em dimensões espaciais e temporais situadas, onde os indivíduos não podem projetar sistemas, controles e modelos de Contabilidade Gerencial melhores para combiná-los ao ambiente de produção, se não entenderem como a Contabilidade Gerencial está envolvida em suas práticas para dar sentido à demandas concorrentes. Em outras palavras, neste estudo, seguindo Ahrens e Chapman (2007), a Contabilidade Gerencial é conceituada como uma prática social situada onde o indivíduo é central (AHRENS; CHAPMAN, 2007). A Contabilidade Gerencial influencia as rotinas e atividades habituais entre eles, o que permite lidar com a interseção entre as lógicas institucionais, desenvolvendo formas de praticar a Contabilidade Gerencial no trabalho cotidiano.

Diante dos conceitos e orientações apresentadas, associadas à observância das situações identificadas na análise exploratória e contexto do estudo de caso, a lacuna a ser preenchida neste estudo é que, embora existam lógicas institucionais incompatíveis e concorrentes, existem atores que estão sujeitos à tensões de ambas e que precisam considerá-las em seus quadros de referências, bem como em suas práticas cotidianas. As maneiras pelas quais a Contabilidade Gerencial está entrelaçada no trabalho situado dos atores operacionais podem trazer *insights* de como a Contabilidade Gerencial é praticada e se torna parte de seu dia a dia.

Para obter esses *insights*, é necessária uma pesquisa que vá além de contextos tradicionalmente associados à Contabilidade Gerencial como departamentos de contabilidade, escritórios e salas de reuniões em debates sobre contas (CHENHALL; HALL; SMITH, 2013), e tente responder questões organizacionais oriundas de pressões institucionais sobre práticas cotidianas, analisando como a Contabilidade Gerencial informa esses debates. Assim, torna-se clara a relevância na busca por micro fundamentos e mecanismos de auxílio para estas temáticas de forma dinâmica e relacional. Assim, este estudo relaciona os objetivos e o método que nortearam à seguinte questão de pesquisa: *Como a Contabilidade Gerencial está envolvida no trabalho situado em resposta à complexidade institucional?*

1.2 OBJETIVOS DO ESTUDO

Considerando a questão de pesquisa, esta subseção apresenta os objetivos do presente estudo.

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo deste estudo é compreender a mudança e os diferentes usos das práticas contábeis gerenciais frente a complexidade institucional, e assim compreender como a Contabilidade Gerencial está envolvida no trabalho situado desses atores em resposta à complexidade institucional, cumprindo alguns objetivos específicos.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para atender ao objetivo geral formularam-se os seguintes objetivos específicos:

1. Entender o funcionamento das lógicas situadas e dos quadros de referência dos atores organizacionais;
2. Identificar o uso da Contabilidade Gerencial nas práticas cotidianas dos atores organizacionais sob as lógicas situadas e os quadros de referência;
3. Analisar como os indivíduos respondem, mobilizam e priorizam suas ações e responsabilidades em relação à complexidade institucional;
4. Compreender as dimensões e consequências do uso da Contabilidade Gerencial na complexidade institucional.

1.3 IMPLICAÇÕES PRÁTICAS

Ao considerar os objetivos propostos por este estudo, existem algumas implicações práticas importantes. Como várias pesquisas aqui analisadas apontaram para a mudança nas organizações como resposta à complexidade institucional são, em essência, oportunidades estratégicas; são as situações e tensões desencadeadas que abrem uma lacuna que pode ser explorada pela organização oportunista. A forma como uma mudança da prática contábil gerencial é estruturada pode ter um impacto significativo no sucesso e na sobrevivência da organização.

A forma de orientação aos gestores, pode capacitá-los a tomar as medidas adequadas em situações de tensões no trabalho. Isso sugere que o processo pelo qual os gestores gerenciam

tensões e racionalizam suas ações entre suas responsabilidades e funções pode ser visto como uma competência discreta em si. A imersão de gestores em diferentes espaços e campos organizacionais, é crucial para que eles sejam capazes de enquadrar a mudança como oportunidade. Portanto, se uma equipe de gestores tem pouca diversidade, mas apenas indivíduos com histórico semelhante, os gestores podem se motivar em construir incrementalmente os esquemas existentes.

Este estudo aponta também algumas implicações práticas sobre como as equipes operacionais podem crescer em conformidade. É importante notar que esta conformidade pode criar oportunidade e vantagem competitiva devido à especialização de instituições internas em um campo, como a Contabilidade Gerencial. As equipes que desenvolvem quadros de referência e esquemas conformados ganham a vantagem e podem operar de maneira bem-sucedida em seu campo. Além disso, por ter gestores com um alto ajuste interno de como eles pensam e agem sob tensões, os concorrentes podem se ver incapazes de replicar tal consistência em suas equipes, bem como de explorar as lógicas situadas sob mudanças na complexidade que acontecem no futuro.

1.4 CONTRIBUIÇÃO TECNOLÓGICA-SOCIAL

Este estudo, no geral, traz contribuições para a compreensão da mudança nas organizações e o uso heterogêneo de práticas contábeis gerenciais e seus micro fundamentos que podem ser encontrados na complexidade institucional, inserindo no debate sobre a importância da Contabilidade Gerencial em tensões entre lógicas como um fenômeno temporal e espacial do trabalho cotidiano dos indivíduos. Explorar práticas situadas, permite analisar as tensões vividas por indivíduos em resposta às suas responsabilidades de forma macro-micro, dinâmica e relacional. Em suas atividades cotidianas, os indivíduos vivenciam na prática, tensões que os permitem questionar o conhecimento anteriormente considerado certo. Este estudo propõe que isso pode ser menos uma questão de minimizar estas tensões do que de compreender como tais tensões podem ser desenvolvidas para criar reflexividade e contextualização nos indivíduos, enquanto estudos anteriores trataram principalmente dos dilemas envolvendo as temáticas discutidas como uma questão de estratégia e melhores técnicas caracterizadas pelo ajuste entre contingências e variáveis organizacionais, ao invés de explicar os processos, bem como a homogeneidade de práticas dentro de um campo, incluindo àquelas dentro da mesma organização.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Para responder à questão da pesquisa, este estudo é influenciado por uma perspectiva institucional das organizações e da Contabilidade Gerencial no trabalho cotidiano dos indivíduos que vivenciam situações e tensões decorrentes de pressões institucionais em processos de mudanças nas organizações. Considerando esta perspectiva, a apresentação da revisão da literatura inicia com uma breve abordagem da Teoria Institucional, a qual é uma das teorias que fundamenta e deriva as temáticas. O tema lógica institucional é apresentado na seção subsequente, visando melhor compreender suas origens, bem como suas aplicações teóricas, seguindo para compreensão da temática das lógicas situadas e seus micro fundamentos institucionais. Por fim, o papel da Contabilidade Gerencial em uma abordagem dos ambientes locais, no sentido de que os indivíduos e suas ações são entrelaçadas, que moldam e são moldadas por ela, e tornam-se parte do ambiente em que opera.

2.1 TEORIA INSTITUCIONAL

A Teoria Institucional se tornou um campo de investigação muito explorado nos estudos sobre organizações (PALTHE, 2014) e da Contabilidade Gerencial (BURNS; SCAPENS, 2000). Distintas pesquisas têm demonstrado a complexidade dos fenômenos que envolvem as relações sociais, culturais e legais das organizações e instituições em diferentes contextos ambientais. Para melhor compreensão desta teoria, um dos conceitos que se tornou mais conhecido ao longo dos estudos organizacionais e da Contabilidade Gerencial, refere-se aos pressupostos concebidos para compreensão de mudança institucional nas organizações. Nessa perspectiva, torna-se necessário, ainda que brevemente, expor o conceito de instituições; bem como apresentar os debates institucionais que sustentam o contexto de mudança e da Contabilidade Gerencial sob a ótica desta teoria.

Como ponto de partida, Palthe (2014) explicita que a Teoria Institucional está preocupada com as influências reguladoras, sociais e culturais que promovem a sobrevivência organizacional e a legitimidade institucional (PALTHE, 2014). Conforme explicam Bruton et al. (2010), as instituições são arranjos sociais resilientes, complexos e flexíveis que defendem a homogeneidade das organizações. Ou seja, as organizações são cada vez mais similares na medida em que adquirem formas consideradas legítimas, em decorrência de um processo isomórfico e de racionalidade coletiva dos campos organizacionais (BRUTON; AHLSTROM; LI, 2010), onde o isomorfismo e a conformidade estrutural atuam por intermédio de restrições em termos de expectativas ambientais nas escolhas de práticas e estruturas organizacionais.

Estas expectativas ambientais são canalizadas por mecanismos¹ coercitivos, normativos e miméticos que se apresentam como pressões às organizações, levando-as a se tornarem similares (BRUTON; AHLSTROM; LI, 2010; PALTHE, 2014).

Essa abordagem desenvolve três dimensões em que as instituições operam: regulativa, normativa e cognitiva (PALTHE, 2014). Palthe (2014) exemplifica que a dimensão regulativa enfatiza os sistemas de regras, por meio de sistemas jurídicos simbólicos, políticas e regras relacionais, atividades com obrigação legal e artefatos contendo rotinas e protocolos coercitivos. A dimensão normativa enfatiza as prescrições de como os atores devem se comportar, moldados por um senso de obrigação social e apoiados por sistemas éticos simbólicos, hábitos relacionais e papéis de trabalho, atividades que promovem o dever e artefatos que sustentam a responsabilidade moral. E por fim, a dimensão cognitiva enfatiza uma concepção compartilhada de uma realidade social, que se baseia nas próprias aspirações dos atores e nas representações internas do contexto, sustentada por sistemas culturais simbólicos, crenças e suposições relacionais, atividades de interesse pessoal (PALTHE, 2014).

Embora frutífera corrente de pesquisas ao longo do tempo, Machado da Silva et al. (2006) argumentam que a inclinação destas pesquisas em retratarem estas dimensões exclusivamente em movimentos de isomorfismo e conformidade estrutural, negligenciaram dinâmicas internas em contextos de mudanças nas organizações, em detrimento ao resultado que gera a institucionalização no campo organizacional. Com isso, os autores propõem o campo organizacional sob uma ótica multiparadigmática, que ao contrário da definição convencional sobre a linearidade e homogeneidade, a estrutura e agência estão recursivamente implicadas:

“Campos organizacionais são fenômenos históricos e sua localização espaciotemporal é relevante para a compreensão longitudinal de processos de institucionalização, reconhecendo que neles estão associadas a criação de ordens simbólicas e modelos de relacionamento social, de modo que, sem a compreensão dessa especificidade institucional e histórica, qualquer proposta de análise é limitada” (MACHADO-DASILVA; GUARIDO FILHO; ROSSONI, 2006, p. 188).

Com este conceito, o campo organizacional não apenas gera contingências e distúrbios aos quais as organizações devem se adaptar, mas também fornece um contexto socialmente construído que canaliza o processo de decisões e estratégias de uma organização (HEUGENS; LANDER, 2009; MACHADO-DASILVA; GUARIDO FILHO; ROSSONI, 2006). Hallett e

¹ Palthe (2014) apresenta três mecanismos sobre o isomorfismo institucional do artigo seminal de DiMaggio e Powell (1983), defendendo que as causas da burocratização e as estruturas organizacionais mudaram e que este processo tornou as organizações mais similares. Uma organização torna-se semelhante a outra através do: (i) isomorfismo coercitivo – influência política, por regulamentos ou por leis, bem como uma imposição direta e explícita de modelos organizacionais; (ii) isomorfismo mimético – incerteza que conduz à imitação, isomorfismo puro – imitar, seguindo um exemplo que considera bem-sucedido; e (iii) isomorfismo normativo – influências de categorias profissionais, por meio da educação formal nas escolas de negócios e por formação de redes de profissionais (PALTHE, 2014).

Ventresca (2006) complementam que ao ignorar o impacto das forças sociais na ação organizacional, representa um erro crítico, porque as organizações são habitadas e se comunicam e trabalham entre si e atuam como membros de redes sociais (HALLETT; VENTRESCA, 2006). De fato, pode-se verificar diferentes influências macro nas respostas organizacionais às forças institucionais que impelem a adoção de novas regras e normas e, assim, parâmetros desiguais de conformidade ao longo de um campo organizacional (HEUGENS; LANDER, 2009; PALTHE, 2014).

Por exemplo, Casile e Davis-Blake (2002) concentraram-se no pilar normativo e examinaram como fatores técnicos e institucionais afetam os padrões de mudança nas organizações. Os autores argumentam, se todas as organizações respondessem da mesma maneira a forças específicas para a mudança de novos padrões, poder-se-ia pensar que a mudança poderia ser determinada largamente pelo poder destas forças para mudança; onde fatores contextuais e o desempenho de organizações seriam explicados a partir de pressões ambientais de caráter institucional, na medida em que tais fatores afetam as escolhas estratégicas em termos técnicos de recursos, estrutura e capacidades. No entanto, se as organizações não são igualmente receptivas às forças para mudança, qualquer conjunto particular de forças seria capaz de gerar adoção heterogênea no campo.

Além do mais, Casile e Davis-Blake (2002) explicitam que a receptividade à diferentes mecanismos de adoção pode resultar em heterogeneidade, não só em termos de adoção ou não, mas também na forma em que as práticas seriam adotadas pelas organizações, uma vez que em ambientes técnicos fracos e ambientes institucionais fortes, dependem da opinião pública para garantir sua legitimidade e precisam estar em conformidade com práticas institucionalizadas e consequentemente a adoção de estratégias de desempenho e eficiência com uma abordagem orientada por seus valores simbólicos seria apenas para atender às expectativas das partes interessadas (CASILE; DAVIS-BLAKE, 2002).

Em outro estudo, Kostova e Roth (2002) identificaram que pressões institucionais invocaram comportamentos que conflitam com a eficiência das práticas. Ao inserir em sua análise a influência da interpretação e da percepção dos atores sobre a adoção/institucionalização de práticas, verificaram que a variação nas respostas dos atores às pressões para adoção se deve aos contextos institucional externo e relacional interno, que exercem seus efeitos por meio da agência ativa destes atores. Pressupõem com isso, que, em algum grau, o ator não estaria apenas vagando de acordo com as imposições estruturais e influencia nas condições que recaem sobre ele. Para os autores, a interpretação acerca dos elementos que compõem o contexto institucional complexo e as características da relação entre

os atores implica uma resposta de adoção que reflete níveis distintos de componentes comportamentais (KOSTOVA; ROTH, 2002).

Neste sentido, a profundidade de mudança dentro das organizações, como visto, não é necessariamente impulsionada por estratégias e decisões racionais, sejam estas baseadas na eficiência, conformidade e legitimidade das organizações, mas pode ser melhor explicado aos efeitos macro implicados nos resultados das pressões institucionais progressivamente construídas à medida que as organizações internalizam e padronizam os requisitos de controle e se transformam em organizações (GOSAIN, 2004) em termos dos processos sociais interpretativos através dos quais as organizações constroem socialmente percepções sobre a eficiência de sua estrutura (KOSTOVA; ROTH, 2002; ZILBER, 2020). O conceito de processos sociais interpretativos e os quadros de referência em modelos institucionalizados das organizações (BATTILANA; CASCIARO, 2012) foram precursores da lógica institucional (THORNTON; OCASIO; LOUNSBURY, 2012).

A lógica institucional permite analisar como as instituições afetam indivíduos e organizações no campo organizacional e com isso o entendimento de como os atores organizacionais respondem de forma diferente às pressões institucionais que podem gerar mudanças institucionais (FRIEDLAND; ALFORD, 1991). No entanto, há que se levar em consideração sobre como os atores respondem às estas mesmas pressões institucionais em termos de, por exemplo, competição e mudança para novas lógicas institucionais no nível intra-organizacional; e com isso explica-las em processos de mudança relacionando as respostas organizacionais às formas de racionalidade (BOGT; SCAPENS, 2014) dentro do contexto organizacional específico (BURNS; SCAPENS, 2000). Ao fazer isso, pode-se alcançar uma compreensão mais completa da miscelânea de influências inter-relacionadas dentro da organização (SCAPENS, 2006) sob a perspectiva da lógica situada. Dessa forma, ao considerar a abordagem institucional para sustentação deste estudo, apresentam-se a seguir como essas lógicas se relacionam entre as mudanças, organizações e instituições.

2.2 LÓGICA INSTITUCIONAL

Antes de discutir questões importantes relativas às lógicas situadas, é necessário definir e explicar conceito subjacente das lógicas institucionais. O conceito de lógica institucional, que é extraído do neoinstitucionalismo, é importante para fornecer *insights* úteis para a compreensão do conceito de lógica situada que se baseia no velho institucionalismo - embora seja necessário reconhecer as diferenças entre os dois conceitos explicados adiante.

Como visto na seção anterior, as organizações sofrem pressões e são afetadas por forças institucionais que pressionam as organizações (PALTHE, 2014). Para Gosain (2004), as lógicas institucionais influenciam as práticas organizacionais, construídas sob essas pressões institucionais (GOSAIN, 2004). A lógica institucional baseia-se no pressuposto de que as instituições são construídas nas inter-relações de indivíduos, grupos e organizações (FRIEDLAND; ALFORD, 1991). Com isso, as lógicas são o resultado das interações e comunicação das diferentes comunidades. No entanto, cada sociedade tem sua própria identidade coletiva, uma vez que é formada pelos próprios indivíduos através do *status* comum com outros membros de um grupo social (THORNTON; OCASIO, 2008). Dentro destes grupos sociais, podem ocorrer conflitos de interesses. Com base nesses conflitos, surgem as lógicas.

O termo lógica institucional tornou-se conhecido por um número maior de leitores após as publicações de Friedland e Alford, no início dos anos 90, em que pese os autores não terem a pretensão de desenvolver uma nova teoria e sim, contemplarem aspectos conflitantes em termos da lógica de ação, enfatizando o papel da cultura no direcionamento e na interpretação das atividades dos indivíduos e das organizações. Apesar de Friedland e Alford (1991) terem chamado atenção pela noção diferenciada sobre o conceito de mudança que encabeçava na época, a mesma ficou abafada pela concepção de homogeneidade, que provinha da agenda teórica e empírica do isomorfismo e conformidade estrutural (THORNTON; OCASIO, 2008), visto na seção anterior. Para os autores seminais, em contextos institucionais onde há foco nos recursos simbólicos e contradições do sistema interinstitucional, a realidade social é compreendida como envolta em diversas lógicas, que podem ser trabalhadas pelos atores de modo a suscitar disposições que não refletem a mera reprodução das condições estruturantes. Nessa perspectiva, há espaço para dicotomias, dentre elas o isomorfismo e a diversidade; a homogeneidade e a heterogeneidade; formal e informal; instrumental e cerimonial (FRIEDLAND; ALFORD, 1991).

Na definição de Jackall (1988) apresentada no estudo de Thornton e Ocasio (2008), a lógica institucional é um conjunto de regras, que foi experimentalmente construído em contextos particulares de forma que seu comportamento e perspectiva sejam, em certa medida, previsíveis (THORNTON; OCASIO, 2008). Resume isso, a maneira como um mundo social específico funciona. No entanto, alguns investigadores têm investido nesse tema para explicar processos de mudanças; e remetem seus estudos a Thornton e Ocasio (2008) que foram os autores que despenderam os maiores esforços nos últimos anos, no sentido de atingir a coerência em torno dos atributos do conceito e na delimitação do seu significado (MODELL, 2015; OCASIO; GAI, 2020; SMETS; GREENWOOD; LOUNSBURY, 2015). Para definir o

termo lógica institucional, esses autores reformularam o conceito das abordagens de estruturais e simbólicos de Friedland e Alford (1991), combinando ainda o conceito estrutural e normativo de Jackall (1988) em uma lógica institucional. A integração inclui as dimensões estruturais normativas, regulativas e cognitivas das instituições, como necessárias e complementares em contextos de mudança, definindo as lógicas institucionais “como padrões históricos, socialmente construídos, de práticas materiais, pressuposições, valores, crenças e regras pelos quais os indivíduos produzem e reproduzem sua subsistência material, organizam o seu tempo e espaço e fornecem significado a sua realidade social” (THORNTON; OCASIO, 2008, p. 101 *tradução nossa*).

De forma geral, muitos pesquisadores tem recorrido a este conceito como a proposta de elaborar uma compreensão de uma integração das dimensões das lógicas e mudanças, tendo percorrido, ao longo dos últimos anos, um caminho como uma alternativa promissora para aplicar em inúmeros contextos e diferentes abordagens, conforme apresentado cronologicamente no Quadro 1.

Quadro 1: Referencial sobre lógicas institucionais

Autores	Artigos	Método	Foco da análise de lógicas institucionais
Suddaby e Greenwood (2005)	Campo 1997 - 2000 Firmas de Auditoria Independente nos EUA	Narrativa histórica e Análise quantitativa	A linguagem e a retórica para alterar a lógica institucional, expondo significado contraditório embutido na lógica institucional e conectando-os para modelos culturais mais amplos.
Lounsbury (2008)	Campo 1944 - 1985 Setor financeiro nos EUA	Análise quantitativa	A disseminação de uma nova prática é moldada por lógica concorrente que geram variação no comportamento organizacional e na prática.
Binder (2007)	Organização 2003 - 2005 Setor de serviços sociais nos EUA	Estudo de caso etnográfico	As unidades organizacionais dentro da mesma organização respondem de maneiras variadas às pressões impostas pelas lógicas institucionais.
Reay e Hinings (2009)	Campo 1994 - 2008 Assistência médica no Canadá	Estudo de caso	A persistência de uma multiplicidade de lógicas é destacada. Sua gestão através do compromisso entre atores de campo é investigada.
Dunn e Jones (2010)	Campo 1910 - 2005 Educação médica nos EUA	Narrativa histórica e análise quantitativa	As lógicas plurais são apoiadas por grupos e interesses distintos; as lógicas flutuam com o tempo e criam tensões dinâmicas.
Battilana e Dorado (2010)	Campo 1997 - 2000 Microfinanças na Bolívia	Estudo de caso	Socialização no desenvolvimento de uma identidade organizacional que atinja um equilíbrio entre as lógicas que estão sendo combinadas.
Tracey, Phillips e Jarvis (2011)	Organização social 2001- 2004 Recrutamento de sem-teto na Inglaterra	Estudo de caso	Lógicas combinadas com o empreendedorismo institucional para demonstrar como os agentes criam uma organização híbrida com base em aspectos de lógicas já estabelecidas.
McPherson e Sauder (2013)	Campo 2008 - 2009 Tribunal de dependentes químicos nos EUA	Estudo de caso etnográfico	As lógicas não são necessariamente estruturas internalizadas de comportamento, mas podem formar usos do discurso reflexivo.

Pache e Santos (2013)	Organização social 2005 - 2009 Integração no trabalho na França	Múltiplos casos	As organizações não necessariamente se desacoplam quando enfrentam lógicas concorrentes; em vez disso, os agentes da organização combinam elementos estrategicamente para ganhar legitimidade.
Smets, Jarzabkowski, Burke e Spee (2015)	Organização 2009 - 2010 Banco no Reino Unido	Estudo de caso etnográfico	Lógicas concorrentes persistem porque os agentes ajustam suas práticas para lidar com a situação.
Mangen e Brivot (2015)	Organização 1999 - 2011 Escritório de Advocacia na França	Estudo de caso	Os agentes podem enfrentar ameaças institucionais à sua identidade e as lógicas institucionais desafiam as relações de poder em uma organização.
Bertels e Lawrence (2016)	Individual 2006 - 2007 Estudantes de distrito escolar no Canadá	Estudo de caso indutivo exploratório qualitativo	Os agentes individuais e coletivos que vivenciam as lógicas complexas e evocam respostas. O sensemaking dos indivíduos responsáveis afeta a resposta organizacional geral.

Fonte: Adaptado de Greenwood et al. (2011) / Complemento pelo autor (2020)

Ao longo dos anos, observa-se no Quadro 1, diante do conceito apresentado das lógicas institucionais, a noção de que as organizações são caracterizadas por tensões e sempre consistem em lógicas concorrentes e complementares oriundas de pressões institucionais. Por exemplo, Reay e Hinings (2009) descreveram que após um período de transição, em que lógicas conflitantes coexistem em rivalidade, uma se sobressai, fazendo com que o campo organizacional se restaure em torno da lógica que passa a ser reconhecida como dominante (REAY; HININGS, 2009). Semelhantemente, Lounsbury (2008) percebeu que a adoção de práticas de contrato de fundos de investimento era influenciada por lógicas concorrentes que geram variação no comportamento organizacional e na prática. Para o autor, a fundação para as tensões e mudança provém dos múltiplos tipos de sistemas de crenças historicamente enraizadas e, portanto, as lógicas concorrentes favorecem a variação em práticas e comportamento de grupos de atores distintos (LOUNSBURY, 2008). Lounsbury (2008) ressalta que como campos são compostos por lógicas múltiplas e, portanto, de múltiplas formas de racionalidade, permite aos pesquisadores uma nova visão da variação de práticas e suas dinâmicas. Para o autor, esse processo implica na interação dos atores e das práticas da seguinte forma:

“Lógicas múltiplas podem criar diversidade em práticas, ao possibilitar a variedade na orientação cognitiva e a contestação sobre quais práticas são apropriadas. Como resultado, essa multiplicidade pode criar enorme ambiguidade que, por sua vez, gera amalgamento de lógicas, a criação de novas lógicas e a emergência continuada de novas variantes de práticas” (LOUNSBURY, 2008, p. 354 tradução nossa).

Esta perspectiva, têm atraído particular interesse nos últimos anos. Tracey et al. (2011) mostraram que a perspectiva sobre lógica forneceu novos *insights* sobre a dualidade das organizações no que diz respeito à gestão de diferentes demandas, prescrições para ações e identidades (TRACEY; PHILLIPS; JARVIS, 2011). Pache e Santos (2013) apontaram que os

indivíduos não seguem lógicas sem pensar; não são fins, mas ferramentas para atingir objetivos. Segundo os autores, as organizações podem agir com muita flexibilidade e usar a lógica como *kits* de ferramentas culturais (SWIDLER, 1986) para atingir os objetivos (PACHE; SANTOS, 2013); portanto, com mais frequência, as organizações incorporam várias lógicas para atender a diferentes partes interessadas (GREENWOOD *et al.*, 2011). Como resultado, o pluralismo institucional pode não ser uma instância passageira, mas uma característica permanente de muitas organizações (PACHE; SANTOS, 2013). Essa indagação também é observada por Dunn e Jones (2010) ao enfatizar em seu estudo que algumas profissões operam em várias esferas institucionais e geralmente têm lógicas plurais e dessa forma são apoiadas por grupos e interesses distintos que flutuam ao longo do tempo e criam tensões dinâmicas sobre como educar futuros profissionais (DUNN; JONES, 2010).

Battilana e Dorado (2010) sobre microfinanças ilustrou que lógicas opostas podem ser combinadas. A lógica da comunidade de cuidar da própria comunidade e angariar recursos financeiros através de uma lógica de mercado, encontrou coexistência (BATTILANA; DORADO, 2010). Binder (2007) também percebeu que as microdinâmicas do processo de recomposição de lógicas e que as lógicas existentes se tornam remanescentes e continuam a definir o comportamento dos indivíduos, muitas vezes de forma complementar (BINDER, 2007). Smets *et al.* (2015) forneceram um estudo aprofundado dos assinantes em um banco. Seu estudo indica que os indivíduos garantem a combinação de lógicas concorrentes empregando três estratégias: demarcação, segmentação e ponte; que permitem aos indivíduos equilibrar lógicas conflitantes em um estado de tensão dinâmica em que se alimentam frutuosamente um do outro. Os autores mostraram que lógicas concorrentes persistem porque os agentes ajustam suas práticas para lidar com a situação (SMETS *et al.*, 2015). Mangen e Brivot (2015) matizaram essa perspectiva argumentando que os indivíduos podem enfrentar ameaças institucionais à sua identidade e que as lógicas institucionais desafiam as relações de poder em uma organização (MANGEN; BRIVOT, 2015). Para Bertels e Lawrence (2016), dependendo da perspectiva adotada pela nova lógica institucional, a mudança pode ser apoiada ou contestada total ou parcialmente (BERTELS; LAWRENCE, 2016).

Por outro lado, estudos revelaram que a agência pode ser muito livre e tática. McPherson e Sauder (2013) mostraram, em sua análise dos tribunais de drogas, que os agentes podem manipular a lógica para atingir seus objetivos. O estudo de McPherson e Sauder (2013) é uma representação da abordagem do *kit* de ferramentas para a lógica institucional (SWIDLER, 1986). No caso de McPherson e Sauder (2013), os agentes podem recorrer à lógica para encarcerar alguém ou, alternativamente, recorrer à lógica da reabilitação para reduzir a pena.

As lógicas não eram valores em si, mas formas de ação e justificativa que permitiam a um agente atingir um objetivo. Os autores expressam com isso, como as lógicas não são necessariamente estruturas internalizadas de comportamento, mas podem formar usos do discurso reflexivo para criar agência (MCPHERSON; SAUDER, 2013).

Em diferentes abordagens, pesquisas vem surgindo para discutir como os atores operacionalizam tensões em lógicas institucionais incompatíveis. Neste ponto, essas discussões sugerem que múltiplas lógicas institucionais podem ter interações importantes que afetam as formas como as organizações obtêm legitimidade. Dessa forma, avança-se a seguir, para compreensão do papel das múltiplas lógicas institucionais e sua interação.

2.2.1 Complexidade institucional

A complexidade institucional remonta à conceituação original de lógica de Friedland e Alford (1991), onde argumentam que as principais lógicas - estado, religião, democracia e família - muitas vezes se sobrepõem e carregam contradições que os indivíduos podem explorar para a mudança (FRIEDLAND; ALFORD, 1991). Como visto no Quadro 1, este conceito conduziu à um grande fluxo da literatura com foco em como as organizações vivenciam e lidam com essa complexidade. Greenwood et al. (2011), em sua revisão, descrevem a literatura da seguinte forma:

“As organizações enfrentam a complexidade institucional sempre que confrontam prescrições incompatíveis de múltiplas lógicas institucionais. Lógicas institucionais são conjuntos abrangentes de princípios que prescrevem como interpretar a realidade organizacional, o que constitui um comportamento apropriado e como ter sucesso (GREENWOOD *et al.*, 2011, p. 318 *tradução nossa*).

As lógicas de mercado e profissão comumente se cruzam neste conflito de prescrições incompatíveis. Estudos na área da saúde (por exemplo REAY; HININGS, 2009) são um exemplo comum de conflito entre gestores na área de saúde e profissionais médicos, à medida que o setor se torna cada vez mais mercantilizado. Um médico trabalha com conhecimento pessoal e se concentra em corrigir um problema específico de um paciente, utilizando suas habilidades pessoais. Em contraste, um gestor de negócios orientado para a economia foca na padronização de processos e na criação de rotinas que reduzem custos e aumentam a eficiência do hospital (REAY; HININGS, 2009). Em outro, na área farmacêutica (por exemplo DAMBRIN; LAMBERT; SPONEM, 2007), a lógica profissional foca na novidade e no possível impacto do desenvolvimento de um novo medicamento. Essa lógica provavelmente é justificada por uma norma acadêmica de descoberta. Em contraste, a lógica do mercado questionaria se esse novo medicamento é lucrativo. É irrelevante para essa lógica se o produto

é radical e novo. A justificativa aqui está alinhada com a lucratividade e o uso mais eficiente de recursos (DAMBRIN; LAMBERT; SPONEM, 2007). Nestes exemplos, tratam de uma das correntes que debatem a complexidade institucional em visões onde provavelmente entrarão em conflito porque, essencialmente, enquadraram e persistem as coisas de maneira diferente.

Outra corrente da literatura de complexidade institucional é sobre organizações sociais, que devem acoplar uma lógica de trabalho social comunitário ou profissional à uma lógica de mercado (por exemplo BATTILANA; DORADO, 2010; PACHE; SANTOS, 2013). Nestes estudos, uma nova perspectiva foi abordada. Ao invés de prescrições incompatíveis que invariavelmente colidem e persistem, concentram-se em organizações que combinam essas prescrições com sucesso, as chamadas ‘organizações híbridas’ (BATTILANA; DORADO, 2010; PACHE; SANTOS, 2013; SMETS *et al.*, 2015; SMETS; JARZABKOWSKI, 2013; SMITH; BESHAROV, 2017). Embora esta perspectiva tenha tido sua origem em estudos de empresas sociais, Ocasio e Radoynovska (2016) argumentam que todas as organizações são essencialmente híbridas que resolveram com sucesso essas lógicas incompatíveis (OCASIO; RADOYNOVSKA, 2016). A forma como isso é realizado se baseia em respostas organizacionais estratégicas, as quais Greenwood *et al.* (2011) descrevem o ‘hibridismo como estratégia’, onde a organização tenta deliberadamente acessar um conjunto maior de recursos e legitimidade atendendo a um conjunto complexo de partes interessadas (GREENWOOD *et al.*, 2011).

Por exemplo, Ocasio e Radoynovska (2016) ajustaram modelos de negócios e governança à complexidade para resolver lógicas incompatíveis. De uma perspectiva macro em que a complexidade institucional era um obstáculo e uma ameaça, passa a ser uma oportunidade de agir estrategicamente para garantir o sucesso e a sobrevivência organizacional (OCASIO; RADOYNOVSKA, 2016). No entanto, em que pese o fato de organizações serem ‘ambidestras’ (JARZABKOWSKI *et al.*, 2013) ou de buscarem recursos e legitimidade (GREENWOOD *et al.*, 2011), não explica por que os atores, inseridos em cada lógica, seguiriam uma estratégia híbrida e mesclariam suas lógicas (SMITH; BESHAROV, 2017). Esse *trade-off* entre uma estratégia híbrida que permite um conjunto mais amplo de recursos e legitimidade, embora existam atores que podem não ‘comprar’ essa estratégia, em vez disso, usam a natureza ambígua do ambiente para formar sua própria estrutura na organização, se valendo de diferentes processos e estruturas que são legítimas, exatamente porque o ambiente complexo, permite processos e estruturas concorrentes simultaneamente (CHENHALL; HALL; SMITH, 2013; KILFOYLE; RICHARDSON, 2011).

A noção de mudança como respostas organizacionais apontadas nestas pesquisas, explicam muitas nuances dos problemas que as organizações enfrentam quando lidam com um ambiente institucional mutável e complexo (GREENWOOD *et al.*, 2011). No entanto, conforme exemplificados nestes estudos, as pesquisas adotaram uma abordagem organizacional, questionando ‘o que a organização quer’ (ZILBER, 2020). Nesse sentido, Zilber (2020) defende maior ênfase em estudos locais, e portanto, como os indivíduos se unem às práticas, identidades e objetivos de diferentes lógicas (ZILBER, 2020). Em estudos empíricos que adotaram esta abordagem, detalham a variabilidade das respostas organizacionais às pressões institucionais concorrentes, implicando-as à contextos locais nesta complexidade (BERTELS; LAWRENCE, 2016; EVERITT; LEVINSON, 2016). Por exemplo, Bertels e Lawrence (2016) observam que são os agentes individuais e coletivos que vivenciam lógicas complexas e evocam respostas. Em seu estudo sobre um distrito escolar canadense, os autores descobriram que a criação de sentido dos atores responsáveis afetava a resposta organizacional (BERTELS; LAWRENCE, 2016). Em outros, o institucionalismo habitado explica como os indivíduos em cooperativas respondem de maneira única às pressões das práticas comerciais convencionais (por exemplo HAEDICKE, 2012) ou como as ações e identidades dos indivíduos refletem as particularidades de suas culturas de local de trabalho (por exemplo BINDER, 2007; EVERITT; LEVINSON, 2016).

Bertels e Lawrence (2016) argumentam que sob situações assim, os indivíduos constroem significado em suas lógicas ao priorizar os objetivos e recursos de suas organizações (BERTELS; LAWRENCE, 2016). Essa variação, destaca em como os indivíduos respondem às pressões institucionais e que a literatura sobre respostas organizacionais e complexidade institucional se esforça para mudar a discussão de um foco em como os indivíduos utilizam estruturas tidas como certas (SMITH; TRACEY, 2016) em respostas estratégicas às pressões institucionais (OCASIO; RADOYNOVSKA, 2016; PACHE; SANTOS, 2010). No entanto, Smith e Tracey (2016) argumentam que a literatura raramente olha para como os indivíduos gerenciam essas situações quando se deparam com complexidade institucional (SMITH; TRACEY, 2016). Em como estes atores podem estabelecer conexão diferentes entre as estruturas formais e as relações com as partes interessadas, mitigando e equilibrando assim possíveis tensões (SMITH; BESHAROV, 2017). Em outras palavras, indivíduos devem diferir entre as organizações porque, de outra forma, não haveria diferença nas respostas.

Nesta perspectiva, os indivíduos apenas entendem as pressões institucionais conflitantes, mas não explica como os indivíduos podem ‘brincar’ com lógicas e adequá-las às suas necessidades (BINDER, 2007; ZILBER, 2020). As ambigüidades podem fazer com que

os indivíduos experimentem tensões e, portanto, permiti-los que questionem algo considerado como certo, podendo levá-los a deliberar e ver cursos alternativos de ação. Uma abordagem de situações específicas que resolvem a complexidade institucional. Questões importantes que ainda pouco se sabe como esta interação acontece no contexto situado da mudança ou no nível intra-organizacional, que neste estudo se baseia na perspectiva situacional extraída do conceito de lógica situada, na tentativa a seguir de cobrir esta lacuna.

2.3 LÓGICA SITUADA E MICRO FUNDAMENTOS INSTITUCIONAIS

Ao explicar os fundamentos para enquadrar lógicas institucionais na análise empírica que endereça o entendimento dos indivíduos quanto às pressões institucionais conflitantes, é necessário aqui, reconhecer os micro fundamentos e sua funcionalidade situada em fenômenos dentro da organização quanto a natureza das respostas locais de diferentes grupos de atores organizacionais. Conforme apontado por Bogt e Scapen (2014) em seu estudo, existem inúmeras discussões filosóficas sobre lógicas situadas na literatura, como exemplo trabalhos de Popper (1957; 1972) e outros mais recentes, como Biggart (2001) (BOGT; SCAPENS, 2014). Segundo os autores, esses estudos observam que os atores organizacionais são propensos a deliberadamente escolher as práticas apropriadas para usá-las em situações particulares. Os autores argumentam ainda que tal deliberação é moldada por lógicas situadas particulares, que permitem aos atores racionalizarem suas escolhas. As lógicas situadas fornecem o conteúdo e o significado pelos quais as instituições mais abstratas, ou seja, suposições tidas como certas, influenciam as deliberações dos atores e fornecem a base para ações específicas. Tal entendimento é particularmente útil para explicar como as práticas, compostas de regras, rotinas e/ou ações, diferem ao longo do tempo em locais diferentes. Tais diferenças são devidas à capacidade das instituições existentes e outras pressões institucionais de moldar as práticas de acordo com lógicas específicas (BOGT; SCAPENS, 2014).

Embora as regras se refiram às formas formalmente reconhecidas em que as coisas devem ser feitas, as rotinas têm o potencial de executar essas regras. No entanto, existe a possibilidade de as ações se tornarem parte das práticas em curso e levarem à estabilidade ou à mudança (BURNS; SCAPENS, 2000). Assim, embora as rotinas surjam como resultado da implementação de regras, elas também podem surgir como resultado da formalização de rotinas. De acordo com Burns e Scapens (2000), regras e rotinas são promulgadas e reproduzidas dentro da ação e, com o tempo, regras e rotinas podem se institucionalizar. Como resultado, eles podem se tornar as formas inquestionáveis de fazer coisas que não precisam mais do pensamento consciente durante o processo de atuação. Mesmo que relativamente estáveis, as rotinas podem

mudar gradativamente ao longo do tempo por meio de encenações e reproduções repetidas ou por meio da deliberação dos atores (BURNS; SCAPENS, 2000).

Além disso, as instituições existentes podem ser desafiadas e possivelmente produzir novas instituições que condicionem as ações. Neste caso, pode não haver regras ou rotinas estabelecidas, pois a mudança ainda está em andamento (BURNS; SCAPENS, 2000). Alguns estudos tem examinado como as regras e rotinas mudam gradativamente ao longo do tempo (BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006; DAMBRIN; LAMBERT; SPONEM, 2007; EZZAMEL; ROBSON; STAPLETON, 2012), mas conforme argumentam Bogt e Scapens (2014), ainda não está claro se as regras e rotinas podem mudar em determinadas situações e, em caso afirmativo, como. Assim, há uma necessidade de olhar mais de perto para a promulgação de regras e rotinas que são observáveis por meio das ações dos atores, que são contingentes situacionais, pois são guiadas por lógicas situadas particulares (BOGT; SCAPENS, 2014).

A perspectiva da lógica situada como lente teórica, se baseia também na perspectiva da lógica institucional. Essa relação diz respeito entre instituições e ações (BOGT; SCAPENS, 2014). Ou seja, analisa o papel das lógicas situadas em moldar as ações dos atores em determinadas situações. Como visto, as lógicas institucionais são usadas para fornecer uma compreensão de como são moldadas as respostas dos atores organizacionais frente às pressões organizacionais, que podem emergir dos ambientes institucionais (THORNTON; OCASIO; LOUNSBURY, 2012), externos e/ou internos, que trazem consigo lógicas específicas de acordo com situações particulares. Isso possibilita elucidar as interações entre diferentes lógicas e analisar como a complexidade institucional pode se tornar a fonte de aceitação e resistência à mudança e as instituições como premissas tomadas como certas tanto internas quanto externas.

Em muitos aspectos, as instituições são semelhantes às lógicas institucionais (GREENWOOD *et al.*, 2011). No entanto, se faz necessário reconhecer as diferenças entre a lógica situada e a lógica institucional. Enquanto as lógicas institucionais tendem a se concentrar no campo organizacional (ou nível macro) (GREENWOOD *et al.*, 2011), as lógicas situadas tendem a se concentrar mais nas instituições dentro das organizações (BOGT; SCAPENS, 2014). Dentro das organizações, podem haver múltiplas lógicas institucionais (externas e internas) que afetam suas atividades e experiências internas. Especificamente, os Bogt e Scapens (2014) afirmam que as formas de racionalidade que emergem de lógicas (externas) mais amplas e/ou de atividades e experiências locais (internas) criam as lógicas situadas que governam as maneiras como as pessoas pensam e deliberam sobre certos problemas em determinadas situações (BOGT; SCAPENS, 2014).

Em qualquer situação específica, é provável que haja múltiplas lógicas situadas que emergem da mistura de instituições internas e externas. Bogt e Scapens (2014) argumentam ainda que diferentes grupos dentro de uma determinada organização podem aplicar lógicas diferentes, o que pode dar origem a tensões e levar a mudanças institucionais dentro da organização. Neste sentido, enquanto as instituições externas são aquelas que se estendem além dos limites da organização - por exemplo, instituições de profissões específicas - as instituições internas são aquelas que se originam de dentro da organização - por exemplo, instituições decorrentes de histórias e valores específicos da organização. É a mistura de instituições externas e internas que moldam a lógica situada que os atores aplicam dentro da organização.

Conforme argumentado por Bogt e Scapens (2014), as instituições externas tendem a moldar as lógicas que são aplicadas nas organizações em um determinado campo organizacional e até mesmo na sociedade em geral. Eles ainda observam que certos grupos de atores organizacionais podem se basear em lógicas externas (institucionais) específicas e aplicá-las dentro de sua organização por meio da imposição de regras por atores poderosos em um ambiente específico e por atores relativamente poderosos dentro da organização. No entanto, é importante notar que essas lógicas mais amplas podem constituir (ou influenciar) apenas parte da lógica situada dentro da organização. Isso ocorre porque as lógicas situadas não são moldadas apenas por instituições externas, mas também por instituições internas. É a mistura de instituições internas e externas que moldam as lógicas situadas que são usadas para selecionar as rotinas apropriadas ou para deliberar sobre cursos de ação apropriados na ausência de rotinas existentes.

Dado que as lógicas situadas estão localizadas dentro de organizações individuais e são moldadas por instituições internas e externas particulares, pode-se argumentar que as lógicas situadas podem ser específicas para organizações individuais (ou unidades de negócios) e diferentes grupos dentro de uma determinada organização podem aplicar lógicas específicas que são moldados por instituições específicas para atender às suas preocupações organizacionais específicas. Contudo, cabe ressaltar que este estudo não tem como objetivo estudar os processos pelos quais essas lógicas surgem, mas enfoca na interação e consequências microfundacional das diversas lógicas dentro da organização. Nesse sentido, o raciocínio microfundacional enfatiza a primazia explicativa dos construtos de nível inferior, como indivíduos e sua interação social, que sustentam conceitos de nível macro, como rotinas e capacidades organizacionais (BARNEY; FELIN, 2013), a seguir discutida.

2.3.1 Interação das lógicas situadas

Como visto, embora muitas pesquisas sobre lógicas institucionais tenham focado em indivíduos (BERTELS; LAWRENCE, 2016; BINDER, 2007; EVERITT; LEVINSON, 2016; HAEDICKE, 2012), a lógica situada é essencialmente um argumento de micro fundamentos em níveis analíticos e, portanto, também inclui sociais e materiais institucionais embutidos na interação das práticas (BARNEY; FELIN, 2013; ZILBER, 2020). Nessa perspectiva, Smith e Lewis (2011) ressaltam que essa interação nas organizações são inevitavelmente caracterizadas por tensões e suas representações materiais traduzidas em diferentes tipos em diferentes níveis (SMITH; LEWIS, 2011). Segundo as autoras, diferentes nuances entre níveis, podem caracterizar o estudo. Por exemplo, no nível macro, as tensões decorrem de diferentes campos organizacionais que possuem diversas ideias, demandas, habilidades ou recursos de poder; e no nível individual, as tensões resultam de várias responsabilidades, funções e perspectivas, que se equilibram entre eles (SMITH; LEWIS, 2011). Dessa forma, o papel das lógicas situadas na interação social em geral pode ser destacado pelas tensões e suas representações materiais, em particular. Isso adiciona uma dimensão importante sobre as lógicas situadas neste estudo, e contribui para uma melhor compreensão da complexidade institucional como um fenômeno multinível relacional.

É aqui que esta interação se torna importante, pois implica uma abordagem em que as lógicas situadas unem pessoas, bens e objetos uns aos outros no caminho das práticas. Conforme Friedland e Arjaliès (2020), as lógicas buscam as gramáticas² dos bens e de objetos disponíveis para os indivíduos como mecanismo sociais e materiais de constituição das práticas. De um lado, os meios significativos constituídos em objetos - um espaço; um artefato - e, por outro, a crença em um bem - um objetivo organizacional; uma responsabilidade individual - que é o propósito para as quais os meios são empregados (FRIEDLAND; ARJALIÈS, 2020). Esta conjunção - dos objetos como os meios significativos para um conjunto de fins sustentados por um bem e seu significado - constitui o papel do indivíduo e da organização para o qual a prática é orientada (FRIEDLAND; ARJALIÈS, 2020). Neste sentido, os indivíduos racionalizam as lógicas situadas e refletem e contextualizam as tensões e artefatos, em suas ações específicas para acomodar a complexidade institucional em suas práticas cotidianas.

² Segundo Friedland e Arjaliès (2020) o conceito de gramática refere-se a “maneira sistemática de como os significados das palavras são condicionados por seus usos normativos e dependentes do contexto” (FRIEDLAND; ARJALIÈS, 2020, p. 4 tradução nossa).

2.3.2 Reflexividade como mecanismo social constitutivo das práticas

Um termo-chave dos aspectos sociais da lógica institucional é o de agência imersa. Muitos pesquisadores buscaram responder a estas e outras questões, tendo de lidar com o ‘paradoxo da agência imersa’. Isto é, como podem os atores mudar as instituições em que se encontram imersos, se estas instituições, por sua vez, condicionam suas ações, definem seus interesses e produzem suas identidades (SEO; CREED, 2002). Thornton et al. (2012) definem da seguinte forma:

“As lógicas institucionais moldam as preferências individuais, os interesses organizacionais e as categorias e repertórios de ações para atingir esses interesses e preferências. As lógicas institucionais dominantes são tidas como certas (Zucker, 1977), não por fornecer roteiros específicos para a ação, à la DiMaggio e a posição de Powell (1991), mas pelo estabelecimento de princípios fundamentais para organizar atividades e canalizar interesses. Esta visão de como a lógica institucional molda a ação tornou-se conhecida como agência imersa, ou ação social que está culturalmente imersa na lógica institucional” (THORNTON; OCASIO; LOUNSBURY, 2012, p. 4 *tradução nossa*).

É amplamente reconhecido que as instituições moldam os interesses individuais e seus processos subjacentes (THORNTON; OCASIO; LOUNSBURY, 2012). No entanto, como visto, mesmo que os indivíduos tenham interesse próprio, é possível orientar seu comportamento para longe deste interesse, utilizando regras e normas que mudam seu comportamento, deixando de caber em seu próprio fim para caber no da organização (KOSTOVA; ROTH, 2002; PALTHE, 2014). Em outras palavras, os interesses próprios são moldados porque os ‘indivíduos são passivos’ e não podem realizar ações fora das estruturas sociais e culturais (THORNTON; OCASIO; LOUNSBURY, 2012), ou seja, os indivíduos são socialmente construídos pela lógica e agem e passam a tomá-la como certa (BATTILANA; DORADO, 2010; PACHE; SANTOS, 2013) de acordo com os objetivos organizacionais e esquemas interpretativos disponíveis (SMETS; GREENWOOD; LOUNSBURY, 2015), conforme ressaltado por Thornton et al. (2012), a socialização e o *kit* de ferramentas culturais explicam por que os indivíduos ‘se comportam como o fazem’ (THORNTON; OCASIO; LOUNSBURY, 2012).

No entanto, Friedland e Arjaliès (2020) argumentam que a maioria das pesquisas ancoradas nesta perspectiva se esforçam para explicar as escolhas de primeira pessoa (ou dos indivíduos) por meio de objetivos e recursos de nível macro (FRIEDLAND; ARJALIÈS, 2020), quer seja pelo poder de uma lógica em um campo organizacional (PACHE; SANTOS, 2013) ou pela disponibilidade de lógicas (MCPHERSON; SAUDER, 2013). Para Zilber (2020), se os indivíduos seguem lógicas por causa do seu poder em seu campo, então compreender o campo,

permite compreender a ação individual sem questioná-la. Com isso, examina-se essencialmente macrofundações em vez de micro (ZILBER, 2020). Mesmo quando os diferentes indivíduos foram socializados em uma nova lógica, por sua interação cotidiana em um campo complexo (PACHE; SANTOS, 2013), eles podem não se identificar com a nova lógica. Já a visão do *kit* de ferramentas culturais, McPherson e Sauder (2013) mostram que os indivíduos podem escolher lógicas disponíveis no campo quase ao acaso para resolver seus objetivos (MCPHERSON; SAUDER, 2013). Contudo, segundo Friedland (2018), embora as lógicas possam estar disponíveis, dentre tantas, uma em particular é usada. O autor argumenta que a situação a ser analisada é a motivação por trás de uma ação (FRIEDLAND, 2018). Em outras palavras, o que os indivíduos querem e o que escolhem fazer, pois ao contrário não haveria tensões.

Os indivíduos perseguem seus interesses; produzindo ou não instituições, e com isso moldam sua própria organização. Quando seus interesses e ações se tornam legitimados, institucionalizam as formas de fazer as coisas nos níveis micro das organizações e dão solidez no tempo e no espaço (FRIEDLAND, 2018; ZILBER, 2020). Neste sentido, existe interesse próprio por trás das normas e formas tidas como certas de fazer as coisas. Portanto, os indivíduos reagem e criam tensões, pois refletem a lógica situada sobre seus processos e estruturas no trabalho cotidiano que são moldados e que moldam a ação humana (BOGT; SCAPENS, 2014; ENGLUND; GERDIN, 2017).

Englund e Gerdin (2017) definem isso como reflexividade. Segundo os autores, com “surgimento de várias posições sociais e funções organizacionais, cujo papel principal é refletir sobre, ou fazer os outros refletirem sobre si próprios e suas circunstâncias sociais”, “não [é] apenas dar como certo os modos existentes de ser e agir” (ENGLUND; GERDIN, 2017, p. 6 *tradução nossa*). Em outras palavras, os indivíduos que ocupam posições ou funções, a norma é problematizar constantemente as práticas existentes, inclusive suas próprias, o que leva a uma forma de autorreflexão - ou seja, quando a ação prescrita é refletir sobre si mesmo para serem aceitos ou socialmente endossados (ENGLUND; GERDIN, 2017).

Assim, a reflexividade está relacionada às maneiras pelas quais várias formas de conhecimento e informação estão cada vez mais disponíveis e introduzidas em uma organização, de modo que a ação e o interesse são refratados (HALL, 2010; MODELL, 2015). Apenas o interesse ao conhecimento e informação, não levam necessariamente a uma mudança, mas permitem que os indivíduos se auto-examinem e identifiquem trajetórias alternativas. (ENGLUND; GERDIN, 2017). Isso desencadeia deliberações nas quais novos *insights* podem ser obtidos, onde os indivíduos podem refletir e aprender em tempo real, pois têm a capacidade

de projetar como os resultados futuros de seus interesses afetarão suas responsabilidades e funções. Nesse sentido, a reflexividade assume uma forma internalizada em lógicas situadas que priorizam estímulos particulares e desconsideram outros, moldando ações, neste estudo com base em suas responsabilidades.

Essas lógicas situadas são mediados por quadros de referência que processam e auxiliam na avaliação do conhecimento e informações para resolverem problemas à medida que os indivíduos aprendem ou socializam em seus contextos organizacionais (OYADOMARI *et al.*, 2008; THORNTON; OCASIO; LOUNSBURY, 2012). Portanto, o conhecimento e informação também precisam de contextualização para ação (BOLAND, 1984).

2.3.3 Contextualização como mecanismo material constitutivo das práticas

As lógicas situadas também carregam consigo uma forma de conteúdo significativa de prática material (BOGT; SCAPENS, 2014), assim como nas lógicas institucionais, conforme destacado por Friedland e Arjaliès (2020):

“A materialidade da lógica institucional é dada pelos objetos implantados na prática e pela corporeidade dos participantes. Seu significado é dado pelo bem presumido, produzido, avaliado e instanciado por essas práticas” (FRIEDLAND; ARJALIÈS, 2020, p. 3 *tradução nossa*).

Esses autores explicam ainda que:

“Os objetos são parte integrante de uma lógica institucional e suas práticas não existem sem eles, cuja natureza e efeitos na prática dependem de uma crença em um determinado bem”, “que é parte integrante de sua objetividade e para o qual seu uso é presume-se que produza” (FRIEDLAND; ARJALIÈS, 2020, p. 8 *tradução nossa*).

Ao conectar esta abordagem à lógica situada, os objetos funcionam como constituintes de uma ordem social³ no sentido de arranjos e estruturas; uma união de entidades nas quais os indivíduos se relacionam, ocupam posições e desfrutam de significado. Eles são parte da constituição de locais da prática (FRIEDLAND; ARJALIÈS, 2020). Os objetos, portanto, unem atores por meio da identificação, permitindo que as instituições sejam coerentes e durem ao longo do tempo (RAAIJMAKERS; VERMEULEN; MEEUS, 2018).

Os objetos representacionais dão forma ao conhecimento e informação, pois além de serem ativamente moldados por pressões institucionais, transferem significado, normas e valores impostos por requisitos institucionais, porque incorporam interesses, crenças, normas e

³ Ordem institucional e/ou social refere-se a sistemas institucionais materiais (práticas) e simbólicos (significados) interligados que podem influenciar os comportamentos dos atores, ou como Thornton et al. (2012) indicam um sistema de governança que fornece um quadro de referência que pré-condiciona os atores escolhas sensatas (THORNTON; OCASIO; LOUNSBURY, 2012).

valores predominantes (RAAIJMAKERS; VERMEULEN; MEEUS, 2018); e ainda criam ‘pontes de fronteira’ (GREENWOOD *et al.*, 2011) para cruzar espaços nas organizações. Em outras palavras, são espaços e artefatos que contextualizam a interpretação dos indivíduos e se tornam parte integrante do seu trabalho cotidiano (ORLIKOWSKI; SCOTT, 2015). O objeto desempenha um papel significativo na contextualização da lógica situada, pois capacitam os indivíduos para vivenciar espaços distintos relacionado aos atributos e significados associados a um espaço específico, bem como de manter seu foco dentro de limites - ou fronteiras - definidos, permitindo-lhes reconhecer os atributos de espaços e artefatos a serem operacionalizados. Isso significa que um objeto é construído por atores (ORLIKOWSKI; SCOTT, 2015) e contextualizado em suas relações e lógicas situadas com suas práticas.

Portanto, a socialização do conhecimento é o principal pilar para explicar a adoção dos artefatos (OYADOMARI *et al.*, 2008). O conhecimento dos indivíduos pode ser tão comum que eles não refletem mais sobre ele. Uma percepção mais forte de pertencer a um espaço ou usar um artefato (AHRENS; MOLLONA, 2007) pode afetar como os indivíduos são limitados por suas responsabilidades. Como visto, os indivíduos provavelmente têm à disposição muito conhecimento e informação de seu interesse ou da lógica situada, e podem sentir que pertencem a esse quadro em vez de outro distinto. Isso implica que, o conhecimento e informação estão contextualizados à sua origem e à sua aplicação dos atributos associados a uma lógica e objeto específico (DALE, 2005).

Hall (2010) argumenta que os atores podem ver as coisas com mais clareza se tiverem o conhecimento e informação dos atributos dentro de um contexto. O autor sugere ainda que tensões podem despertar os indivíduos e fazer com que vejam o mundo como ele é (HALL, 2010). Ainda assim, o conhecimento e informação pode se tornar uma responsabilidade moral em virtude da qual os indivíduos precisam responder ao espaço distinto. Isso pode ser referido como uma ‘relação interorganizacional’ (HALL, 2010). A responsabilidade moral pode fazer com que os indivíduos se tornem ausentes para o que era tido como certo. Portanto, os indivíduos estão sujeitos a tensões que surgem entre espaços e artefatos (os objetos) e suas responsabilidades distintas (bens e objetivos). Essa abordagem, destaca o potencial para que os espaços e artefatos estejam contextualizados nas práticas e nas lógicas situadas dos indivíduos que, neste estudo, fazem e utilizam disso para dar sentido às pressões concorrentes oriundas da interseção da Contabilidade Gerencial e de mudanças no ambiente de produção.

Nesta conexão, embora a Contabilidade Gerencial e mudanças em ambientes de produção sejam apresentadas como espaços incompatíveis em pesquisas anteriores da Contabilidade Gerencial (HANSEN; MOURITSEN, 2006), ela está entrelaçada nas lógicas

situadas dos atores organizacionais, podendo trazer *insights* de como a Contabilidade Gerencial é praticada por estes atores que precisam considerar a complexidade institucional de ambas as lógicas situadas em seu trabalho cotidiano. Em contexto de mudança, os indivíduos são atores centrais em seu trabalho cotidiano, neste estudo, enfatizado pelo termo ‘trabalho situado’ que é aqui caracterizado por resposta às tensões vividas pelos indivíduos em relação às suas responsabilidades e funções diárias nas organizações, que os induzem a refletir e contextualizar a Contabilidade Gerencial para acomodar a complexidade institucional em suas práticas cotidianas estruturadas por lógicas situadas. O trabalho situado dos indivíduos, em ambientes de produção, é formado tipicamente por práticas para a produção contínua e horizontal, bem como para obtenção de resultados gerenciais, reguladas por regras, normas e heurísticas. No entanto, estes atores e seu trabalho situado são negligenciados nas pesquisas que tratam desta complexidade institucional, em favor de técnicas que eliminam o comportamento disfuncional e sistemas mal projetados. Os micro fundamentos do trabalho situado está na raiz do problema e relevância ao invés de técnicas de Contabilidade Gerencial.

2.4 CONTABILIDADE GERENCIAL E O TRABALHO SITUADO

Já no início da década de 1980, a discussão sobre a Contabilidade Gerencial em processos de mudanças das organizações se tornou um tópico popular de debate entre pesquisadores de Contabilidade Gerencial (WANDERLEY; CULLEN, 2013). As pressões institucionais, sociais e políticas foram destacadas como dimensões importantes a serem incluídas na pesquisa da Contabilidade Gerencial - Burchell et al. (1980); Cooper (1980); Tinker (1980); entre outros - conforme apontado por Walker (2016) em seu estudo (WALKER, 2016). Para Ahrens e Chapman (2007), os contextos sociais estão integrados às organizações e, portanto, moldam a Contabilidade Gerencial (AHRENS; CHAPMAN, 2007). Embora não seja nova esta abordagem social da Contabilidade Gerencial, nem sempre é reconhecida e em muitas vezes dissociada de contextos sociais (por exemplo MERCHANT, 2010). Como apontado por Hiebl (2018), estudos mais recentes reiteram a necessidade de pesquisas que relacionem a Contabilidade Gerencial com outras práticas organizacionais (HIEBL, 2018). Isso porque as organizações são permeadas por uma ampla variedade de práticas e conseqüentemente, a natureza divergente dos membros dessas organizações está na motivação de tentar manter o *status quo* (BATTILANA; CASCIARO, 2012).

Por exemplo, Gadolin (2018) identificaram em seu estudo que a implementação de melhoria de qualidade de um departamento foi aceita pelos membros como algo que precisava ser implementado e de alguma forma participaram formalmente do processo de fazê-lo, mas

pouco mudou em termos da prática real de planejamento (GADOLIN, 2018). Em outro exemplo, Wanderley e Soeiro (2016) investigaram um caso na implantação do *Balanced Scorecard* em uma empresa de energia elétrica, implementada por motivos técnicos e depois por legitimação. Os autores identificaram que inicialmente a mudança foi apoiada pela equipe de gestão, porém, algum tempo depois, não era uma prioridade na organização e como consequência perdeu o apoio (WANDERLEY; SOEIRO, 2016). Para Palthe (2014), isso implica em fatores que promovem a dissipação⁴ (PALTHE, 2014).

De fato, as organizações são cada vez mais constituídas para serem entidades em conformidade e legitimadas (SUDDABY; FOSTER, 2017). Além das contas financeiras tradicionais, as organizações fornecem relatórios sobre seu desempenho em relação à diversidade, sustentabilidade, qualidade, segurança, qualidade de dados, satisfação do cliente, envolvimento do funcionário e muitos outros valores. O escopo dessa Contabilidade Gerencial está em constante evolução. Os efeitos dessa explosão da Contabilidade Gerencial para a missão e os valores das organizações foram amplamente documentados em estudos da organização (SHORE; WRIGHT; CAMPUS, 2015; WANDERLEY; CULLEN, 2013).

No entanto, apesar dessas críticas, as práticas aparentemente de comportamentos disfuncionais e de sistemas mal-projetados da Contabilidade Gerencial persistem e se amplificam. Pesquisadores da Contabilidade Gerencial atribuem o significado organizacional e social expandido da Contabilidade Gerencial ao papel central que desempenham na realização dos ideais de controle de desempenho (CHEN, 2008; NEELY; GREGORY; PLATTS, 2005; TILLEMA; STEEN, 2015). Na mesma linha, em que a Teoria Institucional explica a adoção macro de práticas e valor em termos de seu poder legitimador e simbólico (PALTHE, 2014).

Assim, embora a Contabilidade Gerencial seja adotada pelas organizações porque são compelidas por regulamentação e normas, elas também são encarnações culturalmente valorizadas de mitos de controle organizacional racional, abrangendo noções de transparência, responsabilidade e poder do mercado (CHENHALL; HALL; SMITH, 2013). Ainda assim, apesar da natureza geralmente convincente dessas explicações da Contabilidade Gerencial, elas são menos satisfatórias, sobre a questão de como os efeitos das pressões institucionais se desdobram no nível da organização. De fato, se essas mudanças são tão negativas em seus impactos quanto os críticos sugerem, por que, não obstante, amplificam, se autoperpetuam e sustentam o status de mito racional que impulsionou a adoção (AHRENS; CHAPMAN, 2007).

⁴Dissipação é uma deterioração gradual na aceitação e uso de uma prática institucionalizada (PALTHE, 2014).

Como visto, as pressões institucionais são progressivamente construídas à medida que as organizações internalizam e padronizam os requisitos de controle e se transformam em organizações (GOSAIN, 2004). E como parte desse processo, os atores organizacionais se transformam em indivíduos passivos (THORNTON; OCASIO; LOUNSBURY, 2012) que vêm para acolher e expandir a Contabilidade Gerencial além do escopo dos requisitos formalmente obrigatórios. Essa abordagem não pode ser respondida apenas no nível dos mitos macroculturais e das pressões regulatórias. Eles exigem suplementação por uma análise microfundacional da organização e seus processos subjacentes (THORNTON; OCASIO; LOUNSBURY, 2012; ZILBER, 2020). Uma análise, conforme argumenta Modell (2015), em que os atores possam ordenar e interpretar suas experiências por meio da Contabilidade Gerencial, pois ela pode ser usada para trazer a estrutura, significado e ainda categorizar atividades para fornecer coerência às práticas organizacionais (MODELL, 2015). Hall (2010) enfatiza, portanto, que os atores que usam a Contabilidade Gerencial podem alcançar a compreensão e o reforço de esquemas interpretativos compartilhados em seu trabalho cotidiano (HALL, 2010). Isso não significa que o entendimento se torne unitário entre e dentro das organizações. Por exemplo, Ahrens e Chapman (2002) mostram como os subgrupos organizacionais desenvolvem seus próprios entendimentos, que diferem daqueles de outros grupos organizacionais. Segundo os autores, os atores envolvidos na Contabilidade Gerencial podem ter diferentes perspectivas ou quadros de referência (AHRENS; CHAPMAN, 2002).

Se as instituições são reproduzidas por ações repetidas de atores, então, configurações variadas forneceriam aos atores sua própria visão e compreensão localizada da Contabilidade Gerencial (BUSCO; QUATTRONE, 2015). Isso implica que os grupos organizacionais podem construir e reforçar múltiplas lógicas situadas (BOGT; SCAPENS, 2014) e portanto, os atores operacionais e suas ações têm influência na ordem social (CHENHALL; HALL; SMITH, 2013) para abraçar posições que procuram equilibrar tensões em imperativos comerciais, gerenciais e profissionais conflitantes (KARLSSON; HERSINGER; KURKKIO, 2019).

Por exemplo, Karlsson et al. (2019), em seu estudo, abordam que apesar das características persuasivas do papel do parceiro de negócios, explicam a prevalência de relações híbridas na prática de Contabilidade Gerencial nas organizações. Os resultados do estudo dos autores, ilustram como o papel da Contabilidade Gerencial, como parceiro de negócios, é formado por meio de uma interação entre as dimensões institucionais que influenciam o papel tradicional tecnicista racional em direções opostas. Por causa da tensão entre facilitar e impedir os impulsionadores institucionais, a mudança em direção à parceria de negócios resulta em uma função da Contabilidade Gerencial que é caracterizada por uma combinação de características

tradicionais e de parceiro de negócios (KARLSSON; HERSINGER; KURKKIO, 2019).

Nesse sentido, a Contabilidade Gerencial interage com os atores organizacionais e suas lógicas situadas; e atuam sobre os ambientes em que estão inseridas, sendo influenciada e também influenciando esses atores, contribuindo para o processo de mudança da realidade social, não apenas como a Contabilidade Gerencial e os relatórios gerenciais que produzem são adotados e incorporados às rotinas organizacionais, apesar das críticas de sua falta de eficácia, mas também porque elas se expandem e amplificam dentro e entre diferentes responsabilidades, funções e organizações específicas. Boland (1984), em seu estudo seminal, sugeriu que a Contabilidade Gerencial muitas vezes pode ser confundida com o mundo complexo que tenta descrever (BOLAND, 1984). A Contabilidade Gerencial não é a representação de uma realidade objetiva ‘lá fora’ (VOSSELMAN, 2014). Em vez disso, a Contabilidade Gerencial é heterogênea por causa dos atores que estão envolvidos na sua modelagem. Assim, o trabalho contemporâneo da Contabilidade Gerencial não é estritamente homogêneo e as situações podem variar, e conseqüentemente ela deve ser capaz de diagnosticar cada situação para determinar como o indivíduo deve agir e de forma adequada (HIEBL, 2018), bem como, as práticas adotadas podem diferir de como as práticas são realizadas (AHRENS, 2018). Em outras palavras, o uso articulado da Contabilidade Gerencial pode diferir de como as ‘pessoas comuns’ em uma organização realmente a usam (HALL, 2010).

Estudos sobre técnicas de Contabilidade Gerencial mostram que diferentes lógicas situadas podem fazer com que as técnicas de Contabilidade Gerencial variem entre as organizações (HANSEN; MOURITSEN, 2006). Isso implica que há diferenças entre as intenções racionais da Contabilidade Gerencial como uma técnica e da Contabilidade Gerencial como praticada. Com base nesses *insights*, a Contabilidade Gerencial conforme praticada precisa de maior ênfase nas ações cotidianas de ‘pessoas comuns’ que ocorrem em ambientes locais e que permitem aos atores realizar seu trabalho cotidiano (OYADOMARI *et al.*, 2019).

Tal perspectiva é particularmente frutífera na pesquisa de como a Contabilidade Gerencial está envolvida no trabalho cotidiano, tanto quanto as lógicas situadas e seus significados para os atores que praticam a Contabilidade Gerencial em ambientes localizados. O que é dito, feito e compreendido pode ser moldado pela interação dos atores com os outros (HALL, 2010), em vez de intenções racionais, como visto anteriormente. A Contabilidade Gerencial é teorizada para estruturar o pensamento e as ‘formas de fazer as coisas’ dos grupos organizacionais e ainda, moldar entendimentos diversos entre eles. Ao longo de sua existência, a Contabilidade Gerencial molda e é moldada pelas ações humanas. As maneiras de fazer as coisas estão situadas localmente e produzem a ordem social (AHRENS; CHAPMAN, 2007).

As estruturas de Contabilidade Gerencial podem constituir códigos de conduta operacionais ou roteiros para ação (BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006). Essas regras e normas fornecidas pela Contabilidade Gerencial podem ser contrastadas com as formas operacionais de fazer as coisas e assim, pode ser caracterizada por outra perspectiva onde a proteção do ambiente de produção é foco atores operacionais. Esses atores operacionais, no entanto, muitas vezes podem ter algum tipo de responsabilidade financeira - como retratado na pesquisa exploratória deste estudo - que precisam considerar estas lógicas situadas seu trabalho cotidiano. É aí que reside o interesse da análise das lógicas situadas desses atores, visto que, metaforicamente, eles estão dentro do ambiente de produção e dentro da Contabilidade Gerencial que correspondem à duas lógicas distintas. Eles estão, portanto, sujeitos a encontrar as alegadas tensões da complexidade institucional entre um espaço contábil e o espaço da produção, e simultaneamente, devem conduzir seu trabalho cotidiano.

2.4.1 O papel da Contabilidade Gerencial em contexto de mudança organizacional

Embora o principal objetivo da Contabilidade Gerencial e da gestão de mudanças seja melhorar o desempenho da organização (HANSEN; MOURITSEN, 2006), diversas críticas foram levantadas de como esse aprimoramento e integração de desempenho deve ser alcançado (CHENHALL; HALL; SMITH, 2013; PELLINEN; TEITTINEN; JÄRVENPÄÄ, 2016). Pellinen et al. (2016) argumentam que a Contabilidade Gerencial é frequentemente associada à um *ethos* verticalizado de negócios e orientada financeiramente (PELLINEN; TEITTINEN; JÄRVENPÄÄ, 2016), enquanto em contextos de mudanças, neste estudo em ambientes de produção, são caracterizados com processos de produção horizontais e precisam cada vez mais competir em capacidade de resposta, pontualidade, qualidade e flexibilidade para responder à demanda do cliente 'na hora certa' (CHEN, 2008). A orientação horizontal que caracteriza tais ambientes não corresponde bem com a retórica da Contabilidade Gerencial de padrões verticalizados e controle hierárquico (HANSEN; MOURITSEN, 2006; PELLINEN; TEITTINEN; JÄRVENPÄÄ, 2016). Com isso, tensões desta interseção de lógicas situadas são retratadas como contraditórias entre si.

Embora caracterizada como instituição (GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2006), ainda assim essas tensões tem sido relacionadas à Contabilidade Gerencial como uma técnica em seus esforços para contribuir para a otimização de modelos de gerenciamento do ambiente de produção (CHEN, 2008; MASKELL; KENNEDY, 2007; TILLEMA; STEEN, 2015). Por exemplo, Tillema e Steen (2015) argumentam que custos relevantes são considerados de difícil identificação e existem dificuldades em incluí-los nos modelos de gestão de produção

(TILLEMA; STEEN, 2015). Chen (2008) sugere que a Contabilidade Gerencial deva ser ditada por estruturas de produção e se destina a apoiar modelos de gestão de operações (CHEN, 2008). No mesmo sentido, Maskell e Kennedy (2007) argumentam que a Contabilidade Gerencial pode ser, não apenas excessiva, mas também prejudicial às atividades de produção devido a informações tardias e agregadas. Esses autores enfatizam ainda que, a partir dessa perspectiva, segue-se pouco ou nenhum uso da Contabilidade Gerencial para as operações da empresa em ambientes de produção (MASKELL; KENNEDY, 2007). Críticas postuladas desta natureza, desencadearam pesquisas sobre o *design* de técnicas e sistemas de Contabilidade Gerencial em sua implementação (por exemplo AHRENS; CHAPMAN, 2002; BOURNE *et al.*, 2003; MELNYK *et al.*, 2014) e as consequências organizacionais de tais sistemas (por exemplo MIA; WINATA, 2008). Melnyk et al. (2014) argumentam sobre a necessidade de projetar e gerenciar medidas proativamente em ambientes de produção. No entanto, uma ênfase em sistemas de Contabilidade Gerencial pode implicar em questões de alinhamento. Em seu estudo, Melnyk et al. (2014) descobriram que apesar das mudanças na estratégia, os sistemas de Contabilidade Gerencial não se sincronizam necessariamente (MELNYK *et al.*, 2014).

A tentativa de projetar a Contabilidade Gerencial de acordo com prescrições da mudança, as vezes resulta em dificuldades de implementação (BOURNE *et al.*, 2003). Bouwens (2003) argumentam que um obstáculo que torna difícil para sistemas recém-implementados melhorarem o desempenho de uma organização, são as tensões entre necessidades concorrentes nos vários níveis de gestão (BOURNE *et al.*, 2003). Melnyk et al. (2014) ressaltam ainda que o fracasso da implementação é a necessidade de tornar os objetivos organizacionais tangíveis (MELNYK *et al.*, 2014), assim como para Maskell e Kennedy (2007), adaptar a Contabilidade Gerencial após seu contexto para fornecer as informações locais necessárias nos níveis operacionais (MASKELL; KENNEDY, 2007). O redesenho das técnicas de Contabilidade Gerencial não desestimula as críticas, especialmente quando a implementação de tais técnicas falha. Se a Contabilidade Gerencial for insuficientemente adaptada ao ambiente de produção, podem ocorrer consequências graves para as organizações em termos de perda de vantagem competitiva (MIA; WINATA, 2008), falha em fornecer *feedback* (BOURNE *et al.*, 2003) e envio de ‘sinais errados’; e retendo assim estratégias em técnicas de produção desatualizadas (MELNYK *et al.*, 2014). Neely et al. (2005) enfatiza comportamentos disfuncionais causados por práticas de Contabilidade Gerencial, onde os atores operacionais podem maximizar seu próprio desempenho (NEELY; GREGORY; PLATTS, 2005).

De fato, a credibilidade da Contabilidade Gerencial pode ser perdida entre os gestores operacionais se a Contabilidade Gerencial falhar na implementação (AHRENS; CHAPMAN,

2002; BOURNE *et al.*, 2003) e comportamentos disfuncionais podem vir de sistemas de Contabilidade Gerencial mal projetados (CHEN, 2008; NEELY; GREGORY; PLATTS, 2005; TILLEMA; STEEN, 2015). Contudo, conforme demonstrado por Hansen e Mouritsen (2006), os resultados reais das técnicas de Contabilidade Gerencial podem não ser iguais aos resultados pretendidos (HANSEN; MOURITSEN, 2006). Segundo Ahrens e Chapman (2007), uma visão excessivamente instrumental da Contabilidade Gerencial em ambientes de produção negligencia o envolvimento humano e a ação (AHRENS; CHAPMAN, 2007) analisada na interseção entre Contabilidade Gerencial e ambiente de produção.

2.4.2 Contabilidade Gerencial como prática no trabalho situado

A Contabilidade Gerencial freqüentemente está associada a, entre outras coisas, cálculos de alternativas de decisão, tipificações de processos de trabalho e produção, relatórios internos de sistemas abrangentes e comunicação com várias partes interessadas (CHENHALL; HALL; SMITH, 2013). Essa visão sugere que a Contabilidade Gerencial é restrita no espaço e no tempo para funcionar apenas em certas situações (WANDERLEY; CULLEN, 2013). Assim como, denota que a Contabilidade Gerencial é uma prática realizada por contadores gerenciais do departamento de contabilidade, em momentos específicos, como relatórios mensais e ‘fechamento de livros’ (HALL, 2010). Tal visão oferece poucos benefícios em incluir o uso da Contabilidade Gerencial por atores operacionais, uma vez que eles não seriam incluídos neste contexto. No entanto, alguns estudos reconhecem que a Contabilidade Gerencial tem papéis mais amplos à desempenhar nas práticas organizacionais (AHRENS, 2018; KARLSSON; HERSINGER; KURKKIO, 2019; WANDERLEY; CULLEN, 2013).

Os pesquisadores que conceituam a Contabilidade Gerencial como parte do ambiente em que opera, sugerem que as práticas de Contabilidade Gerencial são subjetivas e construídas e, portanto, moldam seu próprio contexto (AHRENS; CHAPMAN, 2007; BOEDKER; CHUA, 2013; BOLAND, 1984). Esta perspectiva implica que a Contabilidade Gerencial seja vivenciada, interpretada e percebida por uma ampla gama de atores (AHRENS, 2018), não se limitando a contadores. Boland (1984) argumenta que a Contabilidade Gerencial tem implicações em como os atores moldam sua compreensão da realidade em que operam (BOLAND, 1984). A Contabilidade Gerencial tem um papel a desempenhar no transporte de tipificações entre os atores, o que molda a ordem social e o significado de atividades organizacionais complexas (por exemplo AHRENS; CHAPMAN, 2007; MAIER, 2016). Isso inclui foco em atores organizacionais e como esses atores fazem uso da Contabilidade Gerencial; e conseqüentemente como seu uso pode ter implicações sobre como a Contabilidade

Gerencial será realizada em uma organização (AHRENS, 2018). Os atores envolvidos e como eles entendem e usam a Contabilidade Gerencial são, portanto, centrais para as práticas (HALL, 2010). Isso enfatiza os atores organizacionais, seus entendimentos locais e as ações que realizam, e menos ênfase na adequação de seus sistemas e cálculos.

Ahrens (2018) enfatiza que a Contabilidade Gerencial está implicada nas práticas organizacionais, uma vez que os atores podem recorrer às informações da Contabilidade Gerencial e discutir questões organizacionais com outras pessoas (AHRENS, 2018). Segundo o autor, o termo implicado denota que a Contabilidade Gerencial está entrelaçada nas organizações e as práticas nela, em termos mais amplos que vão além de suas propriedades funcionais (AHRENS, 2018; AHRENS; CHAPMAN, 2007), incluindo, transmitir informações objetivas ou neutras em um processo de tomada de decisão (MERCHANT, 2010). A Contabilidade Gerencial é, a partir desta perspectiva, considerada implicada em processos sociais mais amplos (AHRENS, 2018; MODELL, 2015); e assim em vários processos organizacionais locais (AHRENS; CHAPMAN, 2007; MAIER, 2016; OYADOMARI *et al.*, 2019). Por exemplo, Maier (2016) mostra como um orçamento está implicado em processos que não são tradicionalmente associados à Contabilidade Gerencial, ou seja, a produção de uma série de televisão (MAIER, 2016). Em outro exemplo, Oydumari et al. (2019) apontam o uso de relatórios gerenciais por gerentes das lojas varejistas que os utilizam como ferramenta diária de gestão (OYADOMARI *et al.*, 2019). Ambos autores mostram como as práticas de Contabilidade Gerencial estão interligadas nos processos-chave de um projeto ou de um negócio, e entrelaçada com seu contexto operacional, onde há uma interação entre como a Contabilidade Gerencial molda e é moldada por seu contexto local (MAIER, 2016; OYADOMARI *et al.*, 2019).

Da mesma forma, a Contabilidade Gerencial está implicada a interpretações variadas. Englund et al. (2013) ressaltam que ambigüidade na Contabilidade Gerencial pode não ser tão ruim, pois pode desencadear mudanças entre os atores (ENGLUND; GERDIN; ABRAHAMSSON, 2013), visto que ela é heterogênea e maleável, sendo assim possível moldá-la de acordo com as necessidades (AHRENS, 2009). Não significa necessariamente o mesmo para todos os atores em diversas situações e, portanto, não leva automaticamente à ação (CATASÚS; MÅRTENSSON; SKOOG, 2009) e a busca por objetividade (MAIER, 2016).

Quattrone (2017) destaca o poder de visualizações retóricas específicas implicados nas práticas de Contabilidade Gerencial. O autor descreve como a visualização por meio da retórica desempenhou um papel gerador na resolução de *trade-offs* e tensões (QUATTRONE, 2017). Da mesma forma, Busco e Quattrone (2015) mostra como o *Balance Scorecard* está implicado

em uma ‘ecologia de sinais’. Ao longo do tempo, a investigação foi sustentada por uma sequência de revisões cíclicas em que a visualização motivou a interrogação sobre as relações “entre objetos, espaços, imagens, palavras e textos, resultando em uma representação contínua de conhecimento e crenças” (BUSCO; QUATTRONE, 2015, p. 1256 *tradução nossa*). Os autores consideram essa prática contábil em um espaço performativo visual para descobrir estratégias futuras da organização.

Bay (2018) argumenta que o impacto direto da informação da Contabilidade Gerencial não pode ser considerado um dado adquirido. As visualizações e entendimentos da Contabilidade Gerencial podem diferir entre os atores de uma forma menos racional do que se possa imaginar. A autora destaca que certas medidas podem ser percebidas como adequadas para gerenciamento, mas não para as práticas cotidianas, pois alguns atores estão fazendo o seu melhor com o que têm (BAY, 2018). Os atores podem, então, encontrar suas próprias formas de trabalhar para atender às diretrizes da gestão e, nesse processo, estabelecer práticas (AHRENS; CHAPMAN, 2002). Em outras palavras, a Contabilidade Gerencial é conceituada como uma prática social situada onde o indivíduo é central (AHRENS; CHAPMAN, 2007).

Assim, como prática, Ahrens (2018) as defini “por finalidades particulares e compostas pelas atividades nas quais os praticantes empenham-se na prossecução desses fins. As práticas estruturam essas atividades e o espírito com que os praticantes em realizá-las” (AHRENS, 2018, p. 3 *tradução nossa*). Com esta definição, todas as práticas e estruturas contábeis espacial e historicamente variáveis permitem que contadores e outras pessoas ajam sobre pessoas e processos. O autor muda o foco para as maneiras pelas quais as práticas e estruturas dentro das organizações estão ancoradas e implicadas em outras práticas organizacionais, bem como para os atores que estão sujeitos à Contabilidade Gerencial e como a Contabilidade Gerencial está envolvida em suas variadas práticas cotidianas (AHRENS, 2018). Essa definição torna o trabalho situado dos atores operacionais importante nesta complexidade institucional, já que estão sujeitos a práticas variadas destas lógicas. As maneiras pelas quais a Contabilidade Gerencial está entrelaçada no trabalho situado desses atores pode decifrar a natureza da Contabilidade Gerencial entre aquelas fora da função contábil (ou seja, não contadores), e como a Contabilidade Gerencial pode ser praticada por ‘pessoas comuns’ que se tornam parte de seu dia a dia.

2.4.3 Contabilidade Gerencial em quadros de referência no trabalho situado

Em seu estudo, Jönsson (1998) enfatiza a necessidade de incluir aqueles que estão ‘fazendo contabilidade’, e fazendo isso em seus contextos locais cotidianos (JÖNSSON, 1998).

Esta ênfase mostra que a Contabilidade Gerencial não se restringe apenas à contadores; mas também a outras pessoas que participam da Contabilidade Gerencial em seu trabalho cotidiano (AHRENS, 2018). Não é óbvio que a Contabilidade Gerencial seja esperada e compreensível na mesma medida por outros atores que não os contadores em seus ambientes localizados. Da mesma forma, que a Contabilidade Gerencial não é um fenômeno que termina na porta do departamento de contabilidade ou com os relatórios provenientes de seus sistemas.

Nesta abordagem, Ahrens (2009) argumenta que:

“[...] um foco nas práticas cotidianas de uma organização, ao nível de detalhe de chão de fábrica e turnos individuais, pode oferecer insights valiosos sobre o funcionamento da Contabilidade Gerencial, explorando sua inserção na cultura específica, contextos sociais, econômicos e técnicos” (AHRENS, 2009, p. 42 *tradução nossa*).

Como visto, a relação entre a Contabilidade Gerencial e mudanças organizacionais fornece uma interseção importante constituída por processos, práticas e instituições (HANSEN; MOURITSEN, 2006; PELLINEN; TEITTINEN; JÄRVENPÄÄ, 2016). Os atores precisam interpretar essa interseção em seu trabalho situado e agir a partir daí. O trabalho situado envolve ainda o conhecimento prático do que é possível e apropriado em uma determinada situação (OYADOMARI *et al.*, 2019). Tanto a Contabilidade Gerencial quanto o contexto de mudança, no estudo de caso, o ambiente de produção, podem ser afetados por regras e normas, que às vezes podem ser contrastantes. Estes atores são, portanto, centrais nessa interseção, pois estão sujeitos à Contabilidade Gerencial como um quadro de referência.

A Contabilidade Gerencial como um quadro referência, pode ser também considerado temporal e espacialmente estruturado pela Contabilidade Gerencial. As dimensões temporais e espaciais implicam que essas estruturas não devem ser conceituadas como fixas ou finais. Para Ahrens e Mollona (2007), por exemplo, a Contabilidade Gerencial tem o potencial de estruturar o trabalho cotidiano no tempo e no espaço que podem diferir entre e dentro das organizações. A Contabilidade Gerencial cria pertencimentos a grupos em termos de equipes que organiza espacialmente os processos organizacionais (AHRENS; MOLLONA, 2007), cria símbolos ou *scripts* para a ação (BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006; WALKER, 2016), e legitima normas para as práticas cotidianas (AHRENS; CHAPMAN, 2007; OYADOMARI *et al.*, 2008). A Contabilidade Gerencial pode, portanto, desencadear ações e essa informação esteja aberta à interpretação (ENGLUND; GERDIN; ABRAHAMSSON, 2013). Essas percepções sugerem que a Contabilidade Gerencial pode ser altamente influente para os atores de uma organização em seu trabalho situado. O tempo e o espaço no trabalho situado, portanto, podem ser ‘contabilizados’ e as ‘pessoas comuns’ podem ser responsabilizadas como usam o tempo e o

espaço. Neste sentido, os atores operacionais estariam sujeitos às responsabilidades criadas pela Contabilidade Gerencial (JÖNSSON, 1998). Isso implica que esses atores podem ser avaliados por meio da Contabilidade Gerencial. O conhecimento de ser avaliado provavelmente fornecerá roteiros para ação (BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006). E assim, a Contabilidade Gerencial em termos de números e avaliações pode ter fortes efeitos sobre os atores. Tais efeitos dependem dos significados atribuídos às informações da Contabilidade Gerencial. Conseqüentemente, embora a comparabilidade possa ser buscada por meio de roteiros objetivos para a ação (BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006), os atores podem atribuir significados variados à Contabilidade Gerencial, que sem o significado inscrito simplesmente seriam números (BOLAND, 1984). Conectado à esta perspectiva, a Contabilidade Gerencial pode transferir ideias institucionalizadas ao longo do tempo e do espaço, sejam essas ideias formalizadas ou informais, e assim criar e/ou moldar um quadro de referência ou lógica dos atores operacionais.

Hall (2010) enfatiza que os indivíduos entendem seu trabalho tanto com informações formais quanto informais (HALL, 2010). Nyland et al. (2017) identificaram que as atividades informais, estudadas no ambiente de saúde de departamentos integrados que são lateralmente dependentes uns dos outros (bem como um fluxo de produção), não substituíram a Contabilidade Gerencial formal (controles), mas os reforçaram com práticas informais (NYLAND; MORLAND; BURNS, 2017). Não é improvável que os atores operacionais que lidam com a complexidade institucional abordem seu trabalho situado, combinando informações complexas e múltiplas lógicas em suas interpretações de situações cotidianas.

Em situações em que os indivíduos estão sujeitos à Contabilidade Gerencial, eles podem recorrer à informação, conhecimento ou aprendizagem desenvolvidas (HALL, 2010), como um *kit* de ferramentas. Nessas situações, a Contabilidade Gerencial pode não ser mais restritiva para os atores se não for mais percebida como um fato; da mesma forma que uniformidade pode ser evitada quando há diversidade nos grupos e podem prevalecer diferentes perspectivas sobre a Contabilidade Gerencial (AHRENS; CHAPMAN, 2007), de acordo com suas responsabilidades e interpretações de seu contexto.

2.4.4 Contabilidade Gerencial, reflexividade e contextualização

Ao considerar as necessidades informacionais como temporais e situacionais, onde os indivíduos podem ‘brincar’ com lógicas e adequá-las às suas necessidades (BINDER, 2007; ZILBER, 2020), muda-se o foco das perspectivas macro da Contabilidade Gerencial por ter o papel pretendido de fornecer informações e gerar ações com base em fundamentos racionais,

para uma perspectiva multinível relacional dos micro fundamentos, considerando os mecanismos sociais, como a reflexividade e responsabilidade dos indivíduos; e os mecanismos materiais, na contextualização dos objetos para interpretações de seu ambiente. A Contabilidade Gerencial precisa de interpretações localizadas do que precisa ser feito e do que é necessário fazer. As interpretações das informações podem variar com as situações (HALL, 2010). Goretzki et al. (2013) mostram que alguns indicadores são mais legítimos para alguns atores do que para outros, e que isso depende das posições desses atores e seus respectivos papéis e interesses (GORETZKI; STRAUSS; WEBER, 2013). Portanto, é plausível que os indivíduos busquem conhecimento e informações de que precisam em contextos locais de acordo com seus interesses.

Colocar a Contabilidade Gerencial em contexto, exige uma alternância entre enquadramento central de quadros de referência variados (ENGLUND; GERDIN; ABRAHAMSSON, 2013). Os atores podem recorrer à práticas específicas da Contabilidade Gerencial – como um *kit* de ferramentas - que consideram adequadas em situações específicas (AHRENS; CHAPMAN, 2007). Isso enfatiza que não há significado inerente ao conhecimento e informações de Contabilidade Gerencial, onde os atores precisam interpretá-los (BOLAND, 1984). Van der Veecken e Wouters (2002) em seu estudo sobre o uso de artefatos contábeis por gerentes de projeto, reconhecem que há uma “necessidade de compreender como a informação contábil tem sua própria função como parte de um conjunto muito maior de informações que os gerentes usam” (VAN DER VEEKEN; WOUTERS, 2002, p. 347 *tradução nossa*). Os autores sugerem que o uso da Contabilidade Gerencial é bastante situado, onde os gerentes valem-se do conhecimento de um projeto previamente aprendido e que os artefatos contábeis da organização não foram utilizados para apoiar o planejamento do projeto. Desse modo, a reflexividade e contextualização retrospectiva sobre a experiência passada em situações semelhantes pode fornecer roteiros para lidar com situações (ou seja, a ação), que podem estar vinculadas ao papel de um ator (VAN DER VEEKEN; WOUTERS, 2002).

Diferentes percepções da Contabilidade Gerencial fornecem diferentes entendimentos ou interpretações. As formas de obter reflexividade e contextualização diferem entre atores com diferentes quadros de referência e configurações e diferentes interesses e objetos. Nesta abordagem, Boedker e Chua (2013) estudaram uma corporação global que lançou uma estratégia como prática para crescimento e assim conquistar sua posição como líder de mercado. Pressionados por analistas do mercado financeiro, os executivos corporativos foram obrigados a dobrar suas receitas em um período de três anos. Em resposta à estratégia de crescimento, metas de alto desempenho financeiro e orçamentos rígidos foram definidos e uma cultura de

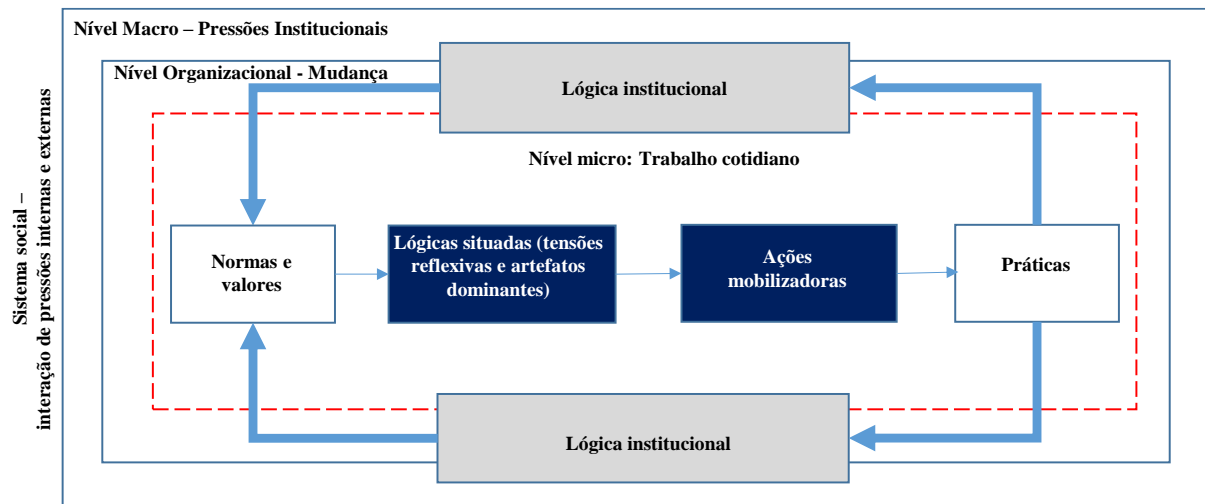
responsabilidade foi construída. Os autores relataram que os executivos corporativos pretendiam implementar essas ferramentas contábeis/gerenciais como instrumentos para atingir a meta estipulada. No entanto, esse instrumental contábil parecia ter outras consequências, além daquelas previstas. Os autores demonstraram que a Contabilidade Gerencial não é apenas instrumental que reinterpreta a realidade organizacional objetiva ‘lá fora’ (VOSSSELMAN, 2014) e não funciona apenas como uma ferramenta para os processos de tomada de decisão gerencial. Em vez disso, as metas financeiras altas produzem sentimentos nos funcionários (HIEBL, 2018). Por meio de objetos contábeis, os interesses dos funcionários são construídos. A Contabilidade Gerencial é, portanto, não apenas cognitiva, mas também conta interesses dos indivíduos. Por ser movida por interesses, é performativa e tem potencial para mobilizar ações, conforme afirmam Boedker e Chua (2013):

“Considere a empolgação e a alegria sentidas pelos gerentes quando as metas de desempenho arduamente conquistadas finalmente são cumpridas no final do ano fiscal. Ou o medo do fracasso e do nervosismo quando os executivos corporativos anunciam cortes no orçamento que restringem os gastos em novas estratégias concebidas para cumprir as metas estabelecidas pelos mesmos executivos. Uma meta de contabilidade, então, não é apenas um número em uma planilha ou um dispositivo de monitoramento destinado a responsabilizar as pessoas. Em vez disso, simboliza o potencial não realizado de um indivíduo para crescer e ser reconhecido como um ‘ator estrela’ destinado a papéis maiores no futuro” (BOEDKER; CHUA, 2013, p. 249 *tradução nossa*).

Boedker e Chua (2013), portanto, fornecem uma interpretação importante da Contabilidade Gerencial, como uma fonte importante da posição organizacional e assim, pode ajudar no desenvolvimento do conhecimento e influenciar os indivíduos sobre a organização de várias maneiras (BOEDKER; CHUA, 2013; HALL, 2010). Em conjunto, ela torna visíveis aqueles eventos que não são perceptíveis no dia a dia e fornece um panorama quantitativo de seu trabalho. As informações gerenciais/contábeis podem revelar questões que passam despercebidas durante as atividades normais e/ou podem fornecer um controle independente sobre as operações para ajudar os indivíduos a estarem atentos estimulando as habilidades cognitivas e de seu interesse (HALL, 2010; THORNTON; OCASIO; LOUNSBURY, 2012). Da mesma forma, a apresentação das informações gerenciais/contábeis pode influenciar no processo decisório dos indivíduos, levando-os a cometer erros de preferência e assim, as consequências podem ser desastrosas, provocando prejuízos desnecessários e permitir que os fornecedores da informação influenciem na decisão de forma a direcioná-la de acordo com as suas conveniências pessoais (MENDONÇA NETO *et al.*, 2009). Assim, por meio da Contabilidade Gerencial são disponibilizados aspectos importantes sobre os indivíduos e organização, que permite determinar seu significado como prática no trabalho situado.

Esses *insights* teóricos fornecem uma compreensão das respostas dos atores organizacionais à introdução de nova cultura de desempenho e a mudança dentro da organização. Isso permite ainda uma análise de múltiplas lógicas situadas em nível local. Uma consideração de múltiplas lógicas situadas será particularmente útil no estudo das diferentes lógicas institucionais que emergem de várias instituições ou de pressões institucionais peculiares às situações específicas. Ao examinar os papéis das lógicas situadas, este estudo adota a estrutura ilustrada na Figura 1 como o modelo conceitual que permite o exame das interações entre múltiplas lógicas e seus resultados.

Figura 1: Modelo conceitual de interação das lógicas dentro da organização



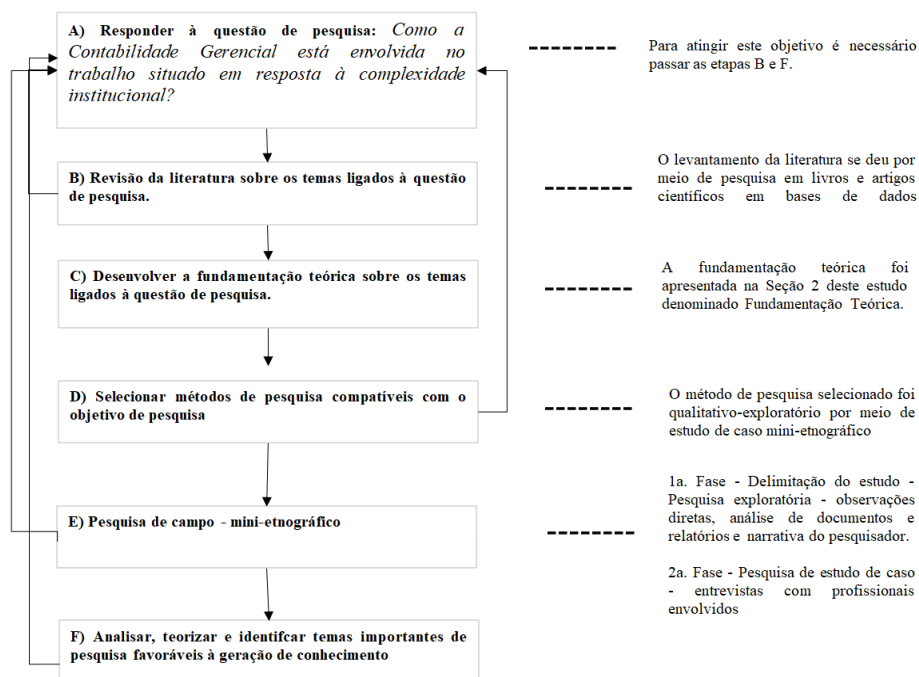
Fonte: Elaborado pelo autor (2020)

A Figura 1 mostra como as instituições - compostas por normas e valores que se tornam suposições tidas como certas - sustentam, influenciam (reforçam) e criam lógicas que dão conteúdo e significado a regras e rotinas e, conseqüentemente, informam as ações que os indivíduos buscam. Deve-se ver as normas e os valores como os pressupostos subjacentes que estão encapsulados nas instituições. As instituições, sendo as suposições tidas como certas, podem, em certas circunstâncias, gerar (novas) lógicas. Isso levanta a questão “O que os atores organizacionais fariam em tal situação?” (ver ter Bogt e Scapens, 2014). Essa questão argumenta que em tal situação, os indivíduos recorrerão a suas lógicas situacionais. Com isso, essa realidade social construída por estes atores individuais que interpretam e reagem às tensões para delimitar considerações, julgamento e conseqüente ação, são abordadas na próxima seção com o desenvolvimento da metodologia mini-etnográfica aplicada no estudo de caso.

3 METODOLOGIA

Nesta seção, é apresentada a metodologia de pesquisa. A abordagem deste estudo é um problema de pesquisa que deve ser analisado pela sua relevância e especificidade do contexto organizacional, qual seja, a realidade das mudanças e uso das práticas contábeis gerenciais no trabalho situado dos atores operacionais. Para melhor compreensão do sequencial metodológico apresenta-se a Figura 1, que compreende as etapas seguidas ao longo do estudo.

Figura 2: Sequencial metodológico



Fonte: Elaborado pelo autor (2020)

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Um *design* de pesquisa é a espinha dorsal de um estudo. A abordagem geral selecionada para este estudo foi de uma ‘pesquisa qualitativa’. A pesquisa qualitativa é baseada em experiências humanas que ocorrem no ambiente natural. Um estudo qualitativo explora, descreve o contexto e usa o quadro de referência dos participantes (HOLLIDAY, 2015). Nesse sentido, identificou-se três razões pelas quais uma metodologia qualitativa foi a escolha mais adequada para esse estudo. Primeiro, uma abordagem qualitativa fornece uma compreensão profunda do significado por meio de descrições ricas e densas, que não são possíveis com descrições numéricas (HOLLIDAY, 2015). Segundo, um método qualitativo aborda o problema

de pesquisa focado, localizado e específico de um tema que permitiu a aplicação de métodos, como observações, revisão de documentos e entrevistas que incluam perguntas abertas (HOLLIDAY, 2015). Por fim, essa abordagem de pesquisa é usada para coletar informações em tempo real (FUSCH; NESS, 2015) com base em perspectivas e *insights* de experiências vivenciadas pelo pesquisador em campo, descritas na seção à seguir.

3.2 MÉTODO DA PESQUISA

O método de pesquisa adotado neste estudo é a mini-etnografia (FUSCH; FUSCH; NESS, 2017). A razão pela qual adotou-se o referido método, como descrito por Fusch et al. (2017), uma metodologia de pesquisa mini-etnográfica é histórica e pode ser usada para informar várias formas de dados, para capturar descrição e fornecer perspectivas a partir do contexto de um participante, bem como fornecer uma compreensão do comportamento humano e características significativas das experiências cotidianas (FUSCH; FUSCH; NESS, 2017; ZILBER, 2020). Neste linha, o pesquisador registrou suas observações quanto ao desenvolvimento da aplicação da pesquisa em um diário, uma vez que também estava presente durante toda a pesquisa. A observação e participação são métodos de pesquisa identificados na revisão de literatura.

Assim, segue este estudo com a pesquisa compreendida em duas fases. Na primeira, para compreender o fenômeno em estudo, após o pesquisador ter vivenciado o processo de mudança na Ind&Co, assim como convivido com participantes desta iniciativa, iniciou as análises dos dados para delimitar as análises deste estudo, tendo por base as indicações metodológicas de uma ‘pesquisa exploratória’, por acreditar que a teoria defendida nesse estudo emergiu do campo. Para Gioia et al. (2013), o modelo resultante de uma pesquisa exploratória deve ser aquele que mostre as relações dinâmicas entre os conceitos emergentes, os quais descrevem ou explicam o fenômeno de interesse e que esclarece todas as conexões relevantes entre dados e teoria (GIOIA; CORLEY; HAMILTON, 2013).

Em continuidade ao método proposto na primeira fase de coleta empírica, seguiram-se os mesmos princípios norteadores na segunda fase, e assim optou-se pelo método de ‘estudo de caso’, buscando avançar a partir de reflexões e narrativas obtidas através de entrevistas (GIOIA; CORLEY; HAMILTON, 2013). A utilização de diferentes métodos de coleta denomina-se triangulação, a qual foi aqui adotada para dar mais consistência e robustez aos dados coletados neste estudo mini-etnográfico (FUSCH; FUSCH; NESS, 2017; GIOIA; CORLEY; HAMILTON, 2013) a seguir estruturado.

3.2.1 Primeira fase - Pesquisa exploratória

No entendimento de Malhotra (2006), a pesquisa qualitativa-exploratória é desenvolvida por pequenas amostras, que conduzem a *insights*, elucidação e delimitações do contexto do problema estruturado. Assim, a pesquisa exploratória é a sondagem, levantamento, descobrimento, pesquisa, especulação e perscrutação (MALHOTRA, 2006). Deixa o problema de pesquisa mais explícito, aprimorando as ideias e refere-se ao primeiro estágio de qualquer estudo, podendo abranger pesquisa bibliográfica (apresentada na seção anterior) e análise documentais. Assim, o foco foi a obtenção de *insights* sobre a área do assunto para uma investigação mais rigorosa em um estágio posterior (MALHOTRA, 2006). Dessa forma, esta etapa foi particularmente útil para a fundamentação teórica e delimitação do estudo de caso através de uma história abrangente cobrindo o período de tempo, localização e atores por três fontes de evidências:

1. *Observações diretas*: dado o pesquisador ter vivenciado pessoalmente todo processo de mudança, bem como participado imersamente das atividades e reuniões das iniciativas; a coleta de dados, nesta fase, foi realizada por meio das observações da pesquisador, as quais geraram as narrativas da pesquisador (FUSCH; FUSCH; NESS, 2017; MALHOTRA, 2006).
2. *Pesquisa bibliográfica*: Tornou-se necessário a busca de artigos científicos e um corte temporal para análise, pesquisados na base de dados do *Web of Science*. A revisão de literatura foi, portanto, dividida em dois temas: complexidade institucional e Contabilidade Gerencial. Foi também analisado em conjunto os temas mudança organizacional e respostas organizacionais, por ter uma forte ligação com a proposta do estudo e não deixar os subtemas tão abrangentes. Por fim, foi realizada, na base de dados, uma busca por artigos sobre cada um dos temas e subtemas (MALHOTRA, 2006), para identificar trabalhos determinados por palavras-chave que capturasse a noção de tensão no contexto da Contabilidade Gerencial e complexidade institucional. O resultado da busca foi exportado em formato de texto e utilizados em uma série de análises bibliométricas e análises de rede.
3. *Análise de documentos*: outras fontes de investigação foram os relatórios e os documentos da iniciativa, coletadas no espaço de tempo, o que os tornam particularmente úteis para este estudo mini-etnográfico (FUSCH; FUSCH; NESS, 2017).

3.2.2 Segunda fase - Entrevistas de estudo de caso

Após pesquisa exploratória, seguiu-se com a aplicação de entrevistas no estudo de caso selecionado, através de codificação e estruturação de dados. Fusch et al. (2017) argumenta que a mini-etnografia deve ser claramente definida como uma investigação usada para estudar um grupo, coletando e validando dados por meio de suas práticas. Esse tipo de desenho permite que os pesquisadores explorem *links* de causalidade (FUSCH; FUSCH; NESS, 2017). Assim, o uso de entrevistas no estudo de práticas, permite que os pesquisadores gerem e estudem teoria em aplicações do mundo real, como ferramenta analítica e *insights* teórico de pesquisas institucionais ancoradas no interacionismo para superar limitações (BINDER, 2007; HALLETT; VENTRESCA, 2006).

Nesse sentido, com base na pesquisa exploratória, definiu-se por perguntas abertas sobre os tópicos identificados e relacionados com o processo de mudança, a implantação de relatórios gerenciais padronizados, orçamento e do ‘Plano CEU’ (nome fictício à um plano de reestruturação da empresa). Além disso, dada a vivência do pesquisador no campo, utilizou-se também nas entrevistas, expressões, como ‘mentalidades’ e ‘culturas’ para descrever diferenças e correspondência de padrões das lógicas no campo. No início das entrevistas era informado aos participantes sobre os temas da pesquisa. Procurou-se explorar as ideias e exemplos utilizados pelos entrevistados sobre os eventos ocorridos em sua construção de sentido. Como o ‘Gerente de Operações’ é o principal ator deste estudo, seguiu-se primeiro com as entrevistas dos demais atores, seguindo-o por último, para garantir triangulação de todos as correspondências abordados. A seguir no Quadro 2, encontra-se a lista dos participantes:

Quadro 2: Lista dos entrevistados da pesquisa

Quantidade de entrevistados (*)	Cargo e função na empresa	Data da entrevista	Duração das entrevistas (horas)
1 (**)	Diretor Geral da Ind&Co	21.12.2020	01:26:57
2 (**)	Gerente Geral de Controladoria	21.12.2020	01:26:57
3	Gerente de Vendas	18.01.2021	00:35:23
4	Gerente de Manutenção	23.01.2021	01:02:41
5	Gerente de Compras	23.01.2021	00:25:16
6	Gerente de Operações	10.02.2021	02:10:12

(*) Para manter sigilo, os nomes dos participantes não foram revelados. Foram utilizados apenas seus cargos para contextualização da ação nas narrativas.

(**) Participaram da mesma entrevista, o Diretor Geral da Ind&Co e a Gerente Geral de Controladoria Corporativa. Esta entrevista conjunta foi de suma importância para delimitação e triangulação da história abrangente descrita na primeira fase e ainda de terem direcionado os principais atores das narrativas.

Assim, como técnica de análise dos dados das entrevistas, utilizou-se a análise de conteúdo, que é uma das técnicas mais aplicadas em pesquisas qualitativas. A análise de conteúdo é um meio para se estudarem as comunicações entre indivíduos, envolvendo técnicas de classificação dos termos, conceitos, codificação e categorização. Neste estudo, fato em que pese o pesquisador tenha vivenciado pessoalmente todo processo de mudança, bem como participado imersamente das atividades e reuniões desta iniciativa, o conteúdo foi obtido em meio às entrevistas com os profissionais que participaram diretamente do processo, cujos relatos categorizados pelo uso de métodos subjetivos do pesquisador, já que a seleção de elementos para a amostra não representa estatisticamente a população a ser investigada. A codificação e estruturação foi feita por julgamento e conveniência do pesquisador, utilizada para selecionar os elementos para codificação e estruturação dos dados (GIOIA; CORLEY; HAMILTON, 2013).

Nesse sentido, considerando a primeira fase exploratória como pano de fundo e eixo central da primeira etapa da codificação (pesquisa bibliográfica, história abrangente e tópicos abordados nas entrevistas), seguindo a metodologia de Gioia et al. (2013), foram reunidos códigos abertos (conceitos de primeira ordem) das observações das entrevistas. Após, foi criada uma visão geral dessas observações e temas recorrentes, utilizando uma codificação para reduzir os códigos em termos (termos de segunda ordem). A codificação resultou em conceitos e termos, de primeira e segunda ordem, respectivamente, categorizados em nível superior. Estas categorias ou dimensões entraram no campo teórico para explicar os fenômenos (GIOIA; CORLEY; HAMILTON, 2013). Assim, foram analisadas situações onde a ação foi realizada, que resultaram em narrativas. Estas narrativas foram criadas para ilustrar dilemas em que os entrevistados encontraram tensões que levaram o Gerente de Operações a mobilizar ações e negociações em direção às lógicas. Em outras palavras, essas situações foram interpretadas em termos e conceitos do que foi dito e feito, tornando possível classificar ainda mais os dados em categorias.

A codificação empírica do que foi percebido, dito e feito possibilitou o surgimento de dimensões, discutidas na seção “Discussão” em padrões teóricos identificados. Nestas narrativas também, as tensões e artefatos desempenharam um papel central, permitindo observar o padrão de uma tensão e artefato dominante em cada narrativa. Dessas observações emergiram padrões teóricos, para a ação mobilizadora e negociação. Assim, ao final gerou-se o Quadro 3 com os resultados, iniciado na seção seguinte.

Quadro 3: Codificação e estruturação das narrativas

Conceitos de primeira ordem	Termo de segunda ordem	Tensão	Artefato contextualizados	Dimensão teórica categorizada
Diversos entendimentos contábeis dificultam o consenso, pois o contexto operacional não é discutido. Uma mentalidade de contabilidade no ambiente de produção.	Falta de conscientização de custos	Informações gerenciais versus qualidade das rotinas operacionais	Planilha de controle de custos	Desenvolvendo um papel em favor da lógica de negócio
Discussões multifuncionais sobre a sub-otimização Uma prioridade em termos da experiência, qualidade e paradas de produção	Reposição de Materiais não orçados	Orçamento de cada departamento versus minimizar paradas de produção	Memorando sobre máquina quebrada e seu custo calculado	Desenvolvendo um papel em favor da lógica de eficiência técnica
Cria retórica para estabelecer conexão com funcionários sob gestão. Uma decisão gerencial com consequências econômicas e mecanismo de racionalização	Corte da força de trabalho	Gestão de custos versus gestão de funcionários	Cálculo de atingimento de redução de custos suportados pela Contabilidade Gerencial	Transcendendo fronteiras em favor da lógica de negócio
Preocupação em como as metas estabelecidas criam distância entre os grupos A produção contínua é visualizada por meio de um “diário de bordo” do processo de produção, diminuindo assim o espaço contábil	Cooperar no processo de produção integrado	Mitigar riscos financeiros do departamento versus cooperação entre os departamentos para garantir a produção	Diário de bordo do processo que visualiza uma cadeia de produção integrada e um processo de produção contínuo	Transcendendo fronteiras em favor da lógica de eficiência técnica
Grande pressão da contabilidade para a proporção de cumprimento de metas compartilhadas A contabilidade gerencial atua constitutivamente e obriga resposta ao espaço contábil.	Capacidade produtiva máxima para atender metas de vendas	Produção em sua capacidade máxima versus manter a capacidade da máquina	Quadro branco sobre metas vermelhas ou verdes suportado por cálculos da Contabilidade Gerencial.	Exercendo agência em favor da lógica de eficiência técnica
Aceitação de baixos custos de estoque, que não conflitavam com a produção contínua A contabilidade gerencial é percebida como um provedor da verdade subjacente	Manter estoque mínimo dentro do orçamento	Reduzir o capital vinculado versus processo de produção flexível	Relatórios gerenciais que concretizam o capital vinculado (riscos associados à baixa liquidez)	Exercendo agência em favor da lógica de negócio
Atividade separada das implicações contábeis para as operações é executada. Um controle rígido da produção de fábrica com sistemas informais complexos.	Redução de custos fixos por meio da terceirização	Eliminar custos fixos versus perda de controle sobre o processo de produção	Relatório de serviços prestados e codificado em planilha por tipos de contratos e atividades	Exercendo agência em favor da lógica de eficiência técnica

Fonte: Elaborado pelo autor (2021)

Como descrito anteriormente, o Quadro 3 apresenta os conceitos de primeira ordem, obtidos do que foi percebido, dito e feito, derivando os termos de segunda ordem a partir de interpretações das narrativas. Os termos ajudaram na identificação das tensões e os artefatos dominante. A tensão mostra como os atores sentiam um dilema como uma fonte de tensão entre duas lógicas e os levaram à reflexão. Os artefatos, às vezes contrastantes nas narrativas, foram codificados como contextualizados, com base o qual o artefato constituía a base da conformidade (OYADOMARI *et al.*, 2019). Assim, as dimensões teóricas foram agregadas indicando como ocorreram as mobilizações das ações. A ação mobilizadora mostra como a reflexividade e a contextualização do indivíduo priorizou suas ações para as lógicas. As definições das lógicas constituíram a chave para determinar uma prioridade.

Para apresentar os resultados empíricos, as narrativas foram construídas para representar a perspectiva dos atores para revelar as interpretações subjetivas que fundamentam as condições objetivas. A intenção ao construir as narrativas escolhidas foi fornecer um retrato rico e denso de um modo de vida, uma narrativa que pode ser lida e compreendida por pessoas fora e dentro (GIOIA; CORLEY; HAMILTON, 2013). Assim, as ilustrações das tensões que surgiram entre as lógicas que contribuíram para a compreensão das ações dos indivíduos da organização. Dessa forma, as narrativas foram essenciais para a compreensão e resposta à questão de pesquisa.

3.3 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

As delimitações são, em essência, as limitações estabelecidas conscientemente pelo pesquisador, com as definições estabelecidas como os limites para que a questão e objetivos do estudo não se tornem impossíveis de alcançar. Sob esta luz, a pesquisa exploratória ilumina o escopo do interesse central do estudo no que se refere ao contexto da pesquisa e estrutura subjacente, conforme apresentado a seguir.

3.3.1 O contexto do caso

A ‘Ind&Co’ (nome fictício), uma empresa integralmente brasileira, é especialista em recurtimento e acabamento em couros, há mais de 30 anos nos mercados nacional e mais recente no mercado internacional. Desde 2013, é membro do *Leather Working Group (LWG)*, organização internacional cujo objetivo é desenvolver e manter protocolos que avaliam as capacidades de conformidade, desempenho sustentável e ambiental dos fabricantes de couro; bem como a de incentivar práticas de alta tecnologia e negócios ambientalmente sustentáveis e apropriadas dentro dessa indústria.

O ambiente de produção da Ind&Co se divide em 3 processos: Acabamento molhado (compreende a neutralização; o recurtimento; o tingimento; e o engraxe do couro rebaixado à espessura adequada); Pré-Acabamento (compreende a secagem após estiramento do couro na fase de acabamento molhado; o acondicionamento; o amaciamento; o lixamento; e a impregnação) e o Acabamento final (engloba a cobertura; a estampagem; e a prensagem). Sólida e consolidada no mercado em que atua, a Ind&Co conta com 170 empregados, e tem uma sede própria com 6.000 metros quadrados de área construída, num terreno de 8.000 hectares em uma zona rural do Brasil. A matéria-prima *wet blue* utilizada em seu processo produtivo provém das regiões centro-oeste e sul do Brasil e toda cadeia de suprimentos e fornecedores é constantemente fiscalizada para assegurar a perfeita aderência aos rigorosos critérios para certificação.

O Brasil tem se empenhado no sentido de tratar o impacto dessa indústria ao meio ambiente através do desenvolvimento de projetos em centros de pesquisa e universidades. O reaproveitamento das águas de lavagens oriundas das etapas primárias de beneficiamento do couro e o tratamento dos efluentes de banhos impregnados de sais são alguns processos importantes no contexto sustentável do setor. Na mesma direção, a Ind&Co almejava a mais alta e exclusiva certificação do *LWG* para o setor, reconhecendo desta forma aderência às normas e procedimentos em respeito ao meio-ambiente relativas às matérias primas que utiliza um processo horizontal no ambiente de produção, contando com processo de inovação altamente sustentável.

Conforme apontado pelo Diretor da Ind&Co, o crescimento da empresa tem sido relevante, visto ter sido adquirida em meados de 2013 por um grande Conglomerado Brasileiro, que investiu pesadamente no site de pesquisa e desenvolvimento para uma tecnologia promissora no desenvolvimento da base de propriedade intelectual em um negócio de alta tecnologia. Ele descreveu que qual era sua abordagem ao mercado em 2015:

“Focavamos há não mais de três anos no mercado sustentável. Para sermos representativos no mercado, a Ind&Co mudou o foco para desenvolvimento de produto e inovador para conquistar o mercado *LWG*”.

Conforme relatado pelo Diretor, havia uma percepção por parte da Ind&Co, como um ‘pequeno investimento’ para o Conglomerado e assim conduzia-se uma abordagem indiscriminada para seus mercados regionais. Em essência, a Ind&Co recebia recursos e liberdade para conduzir pesquisas e inovações, com apostas em pesquisa e tecnologia de ponta. A estratégia para atuar neste novo mercado, era a de atender “demanda específica, utilizando seu conhecimento intensivo e especializado”, segundo a Gerente Geral de Controladoria

Corporativa. O corpo gerencial da Ind&Co conta com profissionais altamente especializados, focados no desenvolvimento, produção e tecnologia de produtos sustentáveis. A estratégia era aproveitar o ganho de reputação em um mercado inovador que pudesse ver um potencial na tecnologia e utilizá-la para o mercado convencional. O Diretor da Ind&Co ressaltou:

“A ideia era passarmos de um pequeno investimento para um potencial promissor no mercado e isso mudaria as expectativas [...]. Produzíamos para atender o mercado local [...] Com uma certificação maior, precisávamos produzir um produto altamente sustentável para atingirmos o mercado internacional [...] buscávamos continuamente a evolução no tratamento dos efluentes e reutilização de recursos naturais [...]”

Com o tempo, conforme elucidado pela Gerente de Controladoria Corporativa, estas perspectivas não eram tão conhecidas para o Conglomerado, e chamavam a atenção da diretoria corporativa desde meados de 2014. Ela explica, que em 2015, após análises dos investimentos que estavam sendo feitos na empresa e não claramente traduzidos em retornos almejados, desafiaram os atores locais da empresa a introduzirem, de forma padronizada, a prática de orçamento. Uma prática comum para o Conglomerado, mas fato inédito na história familiar da empresa. A referida prática visava a necessidade do Conglomerado de revisar sua estrutura, bem como de estudar e implementar mudanças em busca de melhores indicadores de resultados. Ela complementa, que a Ind&Co estava em um período de transição de um site de pesquisa e pequeno investimento para uma empresa com processos mais claros e eficientes. Isso era necessário para conquistar a certificação exclusiva, no entanto, também exigiam inovação e desenvolvimento, conforme citação abaixo:

“[...] isso não era inovação incremental e ainda estávamos no ponto em que era uma nova tecnologia [...]”.

O Diretor da Ind&Co mencionou que sabia a intenção do Conglomerado que era entender o atual cenário em que a empresa se encontrava, determinar novos objetivos e definir quais mudanças precisariam ser feitas para alcançar objetivos comuns do Conglomerado. Em resumo, uma forma de avaliar a Ind&Co e apontar o que poderia ser feito para torná-la mais produtiva e eficiente, impulsionando os lucros e minimizando os custos. Para isso, foi necessário envolver todos os departamentos da organização. A Gerente Geral de Controladoria Corporativa complementou:

“O status da Ind&Co para nós [Conglomerado] nunca foi um ‘pequeno investimento’ [...] Foi necessário que [a empresa] incorporasse práticas e estruturas organizacionais que as tornassem mais lucrativa e criassem uma produção em maior escala e capacidade de produção [...] priorizando estoques baixos e demandas para implementação da certificação [...]”.

Essa visão, foi corroborada em relatórios encaminhados para a alta administração do Conglomerado em 2015, afirmando que:

“[...] em 2015 [a empresa] se empenhará na implantação de relatórios padronizados, contando com as melhores práticas e conquista da certificação e assim provar sua maturidade com base em nossos fluxos de cadeia produtiva [...]”

De fato, conforme observado, isso trazia alguma preocupação aos atores do Conglomerado, pois precisavam acompanhar estas expectativas e premissas de potenciais crescimento. O potencial de crescimento da empresa estava distante aos olhos da ‘hierarquia do Conglomerado’. Melhorar a qualidade dos indicadores gerenciais em nível corporativo, também era o objetivo principal por esses atores. Consideravam que as informações produzidas em nível local, não eram suficientes para garantir uma qualidade de informação satisfatória, em termos de consistência e oportunidade, para apoiar os processos de tomada de decisão e controle do Conglomerado. Com isso, vislumbrava ainda várias fontes esperadas de redução de custos, para eliminar atividades duplicadas, criar sinergias e economias de escala. Esperava-se também que um processo de aprendizado contínuo, possibilitasse operações mais rápidas e sistematizadas. Portanto, esperava-se uma postura que ficou ainda mais clara em 2016, conforme destacado pela Gerente Geral de Controladoria Corporativa:

“A manufatura escalável era uma necessidade para realizar as ambições de crescimento e aumento esperado de clientes [...] a Ind&Co teve que buscar escalabilidade por meio da manufatura enxuta [...]”

Segundo o Diretor da Ind&Co, esta expectativa induziu algum ceticismo por parte dos atores locais. Ele comentou que temia a percepção do Conglomerado em que eles “produzissem *commodities* ao se comprometer excessivamente com a verticalização de processos rígidos com a área corporativa do Conglomerado”. A Gerente de Controladoria Corporativa explica que eles vinham atuando para simplificar as operações da Ind&Co, o qual implementou o que eles denominaram de ‘Plano CEU’ (nome fictício). Esse plano contemplava, dentre outros indicadores, quatro específicos e necessários para Ind&Co, apresentado por ela a seguir:

“Capacidade de produção: Empregar métodos definidos a fim de calcular sua capacidade de produção. A capacidade produtiva instalada será o método por meio do qual uma empresa determinará sua capacidade máxima de produção.

Estoque mínimo: Analisar a manutenção dos estoques mínimo e máximo e seus parâmetros para controle do Conglomerado. Será instalada metodologia para inventário e avaliação para evitar perda de vendas por falta de mercadorias e mitigar o aumento excessivo dos custos.

Custos fixos: Analisar os custos fixos. É essencial no processo de gestão, eliminar os custos fixos desnecessários. Tal medida é crucial, pois, influenciam diretamente nos gastos, já que são essenciais em seu funcionamento.

Cliente interno: Introduzir indicadores com o objetivo de analisar o comportamento dos profissionais através de centros de custos, levando em conta a qualidade e a forma subjetiva das entregas por este cliente interno”.

Com a prática de orçamento e mais recente o Plano CEU, ambos base do programa de acompanhamento do Conglomerado, observou-se que empresa passou a ter um foco duplo no desenvolvimento de seus produtos, mirando a produção e exclusiva certificação e também a tentativa de implementar uma nova ‘mentalidade’ e ‘cultura’ do modelo verticalizado do Conglomerado em tornar os processos e estruturas horizontais mais eficientes e estáveis.

Conforme observado na entrevista conjunta com o Diretor da Ind&Co e com a Gerente Geral de Controladoria Corporativa, que o desenvolvimento da lógica não foi tão simples em um processo de transição muito mais complexo do que se imaginava. A diretoria corporativa expressava que a tecnologia da Ind&Co deveria ser produzida de forma econômica. Por essa razão, a chegada do Conglomerado almejava retorno dos investimentos feitos ao longo do tempo. Esta foi uma coexistência pacífica e natural, já que os atores centrais estavam acostumados com empresas maduras que institucionalizaram tal dualidade, contudo iluminam, neste caso em específico, tensões relativas à responsabilidade dos gestores da Ind&Co pelo ambiente de produção e por metas gerenciais/financeiras que eles experimentaram em seu trabalho cotidiano. O Quadro 4 ilustra os diferentes períodos e lógicas identificados, conforme induzidas a partir da linha do tempo do estudo de caso:

Quadro 4: Linha do tempo – identificação das lógicas

	Entre 2015 e 2016:	A partir de 2016
Lógica institucional	Lógica institucional familiar: Autonomia nível local do ambiente de produção.	Lógica institucional gerencial: racionalidade formal com a extensão da contabilidade gerencial que é tecnicamente possível e que é realmente aplicada
Discussão central	Complexidade institucional: O debate estratégico surge sobre a direção a seguir entre os dois quadros de referências conflitantes: Lógica institucional familiar e a gerencial	
Artefatos e fatores situacionais específicos	Processos para exclusiva certificação, reconhecendo desta forma aderência às normas e procedimentos em respeito ao meio-ambiente para processo de inovação altamente sustentável.	Planos de reestruturação da estratégia e desempenho que deve enquadrar indicadores para a ação para ampliar busca para melhor lucratividade.
Lógica situada		Lógica situada de negócio Lógica situada da eficiência técnica
Discussão	Ao longo do período, tensões sobre enquadramento de uma nova cultura e como e por que fazer as coisas. Os gestores são motivados por suas responsabilidades à práticas vinculadas a cada lógica situada.	

Fonte: Elaborado pelo autor (2020)

3.3.2 Lógicas institucionais existentes e concorrentes

No campo organizacional, quanto à lógica institucional familiar da Ind&Co, os efeitos

de boas relações sociais devem ser considerados, pois conforme observado, na maioria dos casos, os gestores operacionais e os antigos proprietários pertenciam à mesma família. As relações comerciais, lealdade, altruísmo e vínculo compõem um sistema familiar que normalmente influencia o funcionamento da empresa. Para Sharma (2004) essas interações sociais entre os membros da família contribuem para criar uma visão comum da missão e dos objetivos da empresa, o que pode melhorar a qualidade do processo estratégico de tomada de decisão e o alinhamento dos gerentes às estratégias (SHARMA, 2004).

Neste sentido, a Ind&Co mostra que o envolvimento da família na empresa, ao longo do tempo, desempenhou um papel crucial no alinhamento dos gestores operacionais com seus objetivos, reduzindo custos de transação da produção, estabelecendo um melhor fluxo operacional, promovendo a criatividade e a geração de conhecimento, além da formação de alianças regionais. Além disso, a ideia de que uma estreita interação social entre os gestores (familiares ou não) promove a identificação mútua, amizade e até mesmo laços estreitos. Com isso, o ideal seria alcançar uma situação de interação entre a família e os negócios, onde a empresa se beneficiou com o envolvimento da família, evitando ao mesmo tempo o abuso de poder por parte dos membros da família.

Paralelamente a essa lógica familiar, após aquisição da Ind&Co confrontava-se ali com a lógica gerencial de uma cultura de alto desempenho do conglomerado empresarial. De acordo com Amans et al. (2015), o princípio comum da lógica gerencial é uma abordagem racionalista, seguindo uma racionalidade formal com a extensão do cálculo quantitativo ou da contabilidade que é tecnicamente possível e que é realmente aplicada (AMANS; MAZARS-CHAPELON; VILLESÈQUE-DUBUS, 2015). Assim, neste artigo, a lógica gerencial segue o conceito de Amans et al. (2015) e refere-se aos “valores associados às noções de eficiência, controle, regularidade e previsibilidade, cálculo e medição. A principal crença relacionada é que uma empresa pertencente ao conglomerado deve ser administrada com um uso homogêneo práticas contábeis gerenciais comuns e padronizadas que podem ser usadas para alcançar eficiência e exercer controle; os usos dessas práticas podem, portanto, ser vistos como práticas que são particularmente prováveis de serem moldadas pelos valores e crenças da lógica gerencial” (AMANS; MAZARS-CHAPELON; VILLESÈQUE-DUBUS, 2015, p. 53 tradução nossa).

3.3.3 Lógicas situadas emergentes

Em termos de mentalidades e ações dos atores organizacionais da Ind&Co, observou-se lógicas situacionais específicas que sustentam suas normas e valores. Essa observação forneceu uma compreensão das interações entre as lógicas situacionais e foram reforçadas pela

introdução da lógica institucional gerencial, principalmente em decorrência do planejamento estratégico em obter a mais alta e exclusiva certificação do LWG para o setor, contando com processo de inovação altamente sustentável.

Como visto, as lógicas situadas são as formas de racionalidade que grupos específicos de atores aplicam em determinadas situações no nível micro. O quadro de referência, derivado do conceito de lógica situada desenvolvido por Bogt e Scapens (2014), é útil para explicar os processos de mudança institucional e as respostas organizacionais às pressões das lógicas institucionais. Também é útil para mostrar como os atores organizacionais, deliberadamente, escolhem o uso de práticas apropriadas em situações cotidianas (BOGT; SCAPENS, 2014).

Assim, foram identificadas duas lógicas situadas que emergiram das duas lógicas institucionais (familiar e gerencial) e forneceram uma descrição inicial de seus atributos gerais, a fim de melhor compreender sua aplicação no contexto. A primeira é a lógica da ‘eficiência técnica’ que é uma forma de racionalidade que enfatiza a necessidade de operar de forma eficiente, observando os requisitos técnicos relacionados para certificação. Conceitualmente, neste artigo, esta lógica coloca um foco considerável nas questões técnicas para garantir a certificação (por exemplo, segurança e qualidade em escala sustentável) que exigem que os gestores operacionais cumpram as normas e procedimentos estabelecidos pelos órgãos reguladores. Esse enfoque é crucial para responder às pressões exercidas pelos constituintes, como clientes e certificadora, que esperam que tecnicamente sólidos em seu ambiente de produção. A eficiência técnica é um requisito essencial e, portanto, tida como certa como "a forma como as coisas deveriam ser". No entanto, os ambientes de produção não podem ser impulsionados apenas pela eficiência técnica, mas também por atividades comerciais. Nesse sentido, é necessário considerar a comercialização para garantir a sobrevivência do negócio.

A lógica situada de ‘negócio’ origina-se da necessidade de se obter legitimidade dentro do conglomerado empresarial e se sustentar no negócio. Historicamente, essa lógica particular decorre da pressão para operar em princípios comerciais promovidos pelo setor. Isso envolve a lucratividade e práticas comerciais por meio do processo de clientes sustentáveis. A falta de preocupação com considerações comerciais teria consequências importantes, como baixos retornos econômicos e a probabilidade de uma organização não sobreviver a longo prazo. Essencialmente, essa lógica se tornou mais importante nos últimos anos, principalmente após a introdução da lógica institucional gerencial. Especificamente, a alta administração do conglomerado agora avalia o desempenho (empresarial e individual) em termos de lucratividade e outras medidas financeiras.

Com isso tem-se uma visão geral das duas lógicas situadas que influenciam as atividades

diárias dos atores organizacionais. As maneiras pelas quais a complexidade institucional entre as lógicas institucionais da família e a gerencial interagem e dão origem a lógicas situadas específicas, são diferentes na visão dos gestores da Ind&Co e do conglomerado. Essas diferenças fornecem uma noção interessante porque afetam o ambiente de produção da Ind&Co de maneira diferente. Além disso, como observado, existem tensões entre essas lógicas.

3.4 ANÁLISE E TRATAMENTO DOS DADOS

Tendo definido a história abrangente do caso e as lógicas em campo, com base nas observações vivenciadas pelo pesquisador, arquivos documentais e entrevista inicial com os representantes, a seguir analisa-se em mais detalhes as tensões relativas à responsabilidade dos atores da Ind&Co com base na codificação e estruturação de dados das entrevistas em narrativas.

3.4.1 Entrevistas do estudo de caso - Codificação e estruturação da pesquisa

Ao longo desta seção, foram construídas narrativas que ilustram situações vividas pelos gestores do ambiente de produção da Ind&Co e da gestão corporativa. As narrativas revelam como eles entendiam de seus processos, em especial, como o gestor operacional refletia sobre seus motivos de mobilização da ação e como ele priorizou as ações alinhadas às lógicas contrastantes. Primeiro, um resumo de cada situação é fornecido junto com várias citações ilustrativas. Em seguida, uma interpretação da narrativa que se baseia na fundamentação teórica, a fim de atingir os objetivos propostos neste estudo.

3.4.1.1 Desenvolvendo um papel

Como destacado anteriormente, os indivíduos precisam equilibrar e processar funções simultaneamente em sua interação com outras pessoas, onde a Contabilidade Gerencial permite que eles assumam papéis e desempenhem essas funções (AHRENS, 2018). Como visto, as consequências dos piores resultados da Ind&Co, levaram o Conglomerado à decisão de implantar um novo sistema de Contabilidade Gerencial com relatórios padronizados e prática de orçamento. Durante as entrevistas, estes dispositivos contábeis apareceram como discurso controverso em diversas entrevistas, pois apontava como algo restritivo ao gestor operacional. Em sua entrevista, o Gerente de Operações confirmou estes discursos e explicou que todos os departamentos recebiam relatórios gerenciais mensais do novo sistema. Contudo, segundo ele,

“havia uma frustração”, pois já no passado necessitavam de determinadas informações que não haviam sido incluídas nos relatórios do novo sistema implantado pelo Conglomerado. Ele relatou que com base no seu “conhecimento de Contabilidade Gerencial”, não considerou os relatórios frutíferos no sentido de fornecer orientação para suas decisões e execuções operacionais, e “cutucou as pessoas” responsáveis por isto. As rotinas contábeis eram expressas como se permitissem que a fábrica tomasse decisões informadas e as executasse depois disso. No entanto, ele explicou que seria difícil de tornar as operações mais eficientes com estes relatórios padronizados, mesmo tendo sido levantado na época, o potencial em incluir as informações que ela já produzia em um controle informal denominado “planilha de controle de custos da fábrica”, que segundo ele, uma iniciativa e rotina utilizada por todos no ambiente de produção para lidar com a “contabilidade da fábrica”.

Contudo, conforme explicado pela Gerente Geral de Controladoria Corporativa havia uma dificuldade de parametrização no sistema e dessa forma, necessitariam de diversas customizações que ensejariam em tempo e custos adicionais, o qual ela julgou não necessário naquele momento. Ela argumenta ainda, que embora o Gerente de Operações tenha defendido suas rotinas e dificuldades, é óbvio que ele queria relatórios sob medida. Ao contrário, conforme observado em sua entrevista, ele tinha uma preocupação com o “estilo não contábil da fábrica”; da forma que ele gostaria de ver o gerenciamento de custos permeando o ambiente de produção.

A consciência de custos foi lamentada como uma falta de suporte da controladoria corporativa. Embora a necessidade de se criar uma consciência de custos tenha sido levantada pelo Gerente de Operações, não foi implantada em termos de suas observações práticas e experiências que poderiam exigir rotinas mais localizadas para economizar custos. Por exemplo, ele comentou que antes de sua chegada haviam “paralisações da fábrica não planejadas em termos econômicos”. Havia um desejo da parte dele de visualizar de maneira independente aos seus controles, o que poderia ser um ganho, principalmente pensando em termos de eficiência e credibilidade em processos e parâmetros de custo para certificação. Além disso, segundo ele, rotinas fáceis que ajudariam o ambiente de produção à calcular as consequências econômicas mais apuradas de operar cada máquina, estavam faltando nas rotinas do ambiente de produção da Ind&Co. Essas rotinas também criariam estruturas e “mentalidades” para encorajar os funcionários à pensar sobre os custos. No entanto, essas novas rotinas e relatório padronizados não foram implementados, e segundo ele, se “sentiu sozinho nessa busca”. Em vez disso, as rotinas operacionais informais continuavam internalizadas e institucionalizadas na fábrica e a controladoria do Conglomerado não apoiou as rotinas desejadas em relação às questões operacionais - ou talvez não pudessem entendê-las.

Quadro 5: Codificação da narrativa - falta de conscientização de custos

Termo de primeira ordem	Categorias de segunda ordem	Citações representativas
Falta de conscientização de custos	Diversos entendimentos contábeis dificultam o consenso, pois o contexto operacional não é discutido	<i>Havia um grande problema com a nossa falta de compreensão de como a consciência de custos afetam nosso trabalho (Gerente de Operações)</i>
		<i>O sistema utilizado [pelo Conglomerado] está parametrizado e conta com relatórios padrão. Sabíamos de algumas demandas, mas infelizmente, não podíamos dar a todos o que desejam [...] tratavam-se de demandas muito pontuais [...] (Gerente de Controladoria Corporativa)</i>
		<i>O controle viria de uma Contabilidade Gerencial mais bem localizada [...] os números contábeis podem fornecer as informações para padronizar o trabalho das máquinas (Gerente de Operações)</i>
	Uma mentalidade de contabilidade no ambiente de produção	<i>Por exemplo, alguém deixa suas luvas no chão. Há um custo nisso! [...] de repente, você pode encontrar uma broca ou uma lixa jogada no chão. Independentemente do valor, deveríamos ter esta mentalidade [de economia de custos] aqui. (Gerente de Operações)</i>
<i>O único foco estava na qualidade [...] as interrupções são aleatórias e não calculadas (Gerente de Operações)</i>		

Fonte: Elaborado pelo autor (2021)

Esta narrativa mostra a tensão de como o Gerente de Operações reflete sua responsabilidade por informações gerenciais e a responsabilidade pela qualidade das rotinas operacionais. O Gerente de Operações definia o ritmo e parecia dominar a interação (AHRENS; CHAPMAN, 2007; LOUNSBURY, 2008), perseguindo as questões de sua agenda organizacional. Mesmo que seu conhecimento sobre a qualidade da produção não tivesse sido integrado ao novo sistema da Contabilidade Gerencial, ele conduziu seu discurso como quem lida com informações e relatórios gerenciais não tão distantes dele. As ‘planilhas de controle de custos da fábrica’ como um artefato utilizado por ele e institucionalizado na fábrica, aliado à tensão entre suas responsabilidades, possibilitou à ele, reflexões em que tentava transmitir e parecia ‘falar de contabilidade’ (HALL, 2010) com o Conglomerado. Ele assumiu, neste sentido, uma responsabilidade, mesmo que não compartilhada entre o ambiente de produção. As iniciativas foram apresentadas em termos agregados e colocou as questões sobre a conscientização de custos em contexto, fornecendo histórias que incluíam detalhes sobre o seu processo de trabalho e o que pode ser feito. Esses detalhes são o que torna os princípios da lógica da Contabilidade Gerencial compreensíveis no contexto local (AHRENS; CHAPMAN, 2007).

Segue a análise, baseada em outro termo destacado nas entrevistas, relacionado à reposição de materiais, principalmente daqueles não previstos no orçamento. Em sua entrevista, o Gerente de Operações ressaltou o “medo de incorrer em despesas que excedessem o orçamento” quando em um exemplo ilustrou uma situação em que uma peça da caldeira

processamento de ‘acabamento molhado’ quebrou e precisou ser substituída para manter a produção. A função deste processo era de suma importância para o ambiente de produção, pois segundo ele, separa as impurezas e neutraliza o engraxe do couro antes do processo de tingimento. Ainda segundo ele, a interrupção deste tipo de produção colocava em risco a qualidade da produção. Ressaltou que além disso, havia ainda a necessidade de reorganizar os funcionários da produção e suas tarefas durante a substituição das peças quebradas. Ele explicou ao ilustrar este exemplo, que como não havia orçado peças para substituição, incidentes como este ocasionava em diversos transtornos, dada variação no orçamento. Afirmou que nestas situações, eram restringidos pelos novos limites orçamentários.

Por outro lado, na visão do Gerente de Compras, alguns aspectos positivos decorrentes do novo sistema de Contabilidade Gerencial foram ser destacados. Ele apontou que enxergava uma vantagem, se referindo ao ‘Memorando de justificativas’ (nome fictício dado a um procedimento necessário para cada nova compra não orçada), pois permitia ao Conglomerado tomar uma decisão consciente, avaliada e comparada na classificação de prioridades, principalmente no que se referia à desvios orçamentários. Enquanto o Gerente de Compras via esta situação como um sucesso, o Gerente de Operações a via como um problema que interrompia e afetava a qualidade da produção. Corroborado sobre esta visão, o Gerente de Operações explicou ironicamente que essas medidas, “causavam ruído”, pois se fazia necessário discutir também em muitas vezes a pouca durabilidade de alguns equipamentos. Uma questão de subotimização.

A mentalidade do Gerente de Operações reflete a frustração que ele sentia quando não conseguia cumprir o orçamento, visto que em situações inesperadas que o prejudicavam no cumprimento das metas orçamentárias eram vistas pelo Conglomerado como falhas, mesmo quando uma solução era encontrada e “causava ruído”. A Contabilidade Gerencial pode ser ambígua em situações como estas, pois as falhas podem ser comparadas ao sucesso em lidar com o problema, onde o Gerente de Compras não se preocupava com a subotimização ou com a meta de produção em termos de aumento de custos. Ele estava interessado em minimizar o tempo de inatividade, o que não o afetaria pelo sistema de Contabilidade Gerencial na mesma medida.

Quadro 6: Codificação da narrativa - reposição de peças não orçadas

Termo de primeira ordem	Categorias de segunda ordem	Citações representativas
Reposição de peças não orçadas	Ocorrem discussões multifuncionais sobre a subotimização	<i>Não seríamos bem-sucedidos em situações assim [...] Quando acontece algum incidente desta natureza, temos que escrever um memorando detalhado descrevendo o ocorrido [...] Difícil prever situações desta natureza no orçamento (Gerente de Operações)</i> <i>Está [o custo] no orçamento ou não [...] Se fosse grande o suficiente para causar algum efeito, eles o descrevem em memorando [...] Ai, obtemos aprovação ou não [...] (Gerente de Compras)</i>
	Uma prioridade é dada em termos da experiência, qualidade e paradas de produção	<i>O departamento de compras mostra bons números na compra de produtos baratos [...] e então interrompe minha seção [de processamento], que custa muito mais que todas as economias com a compra de maquinário e peças baratas [...] perdidas há muito tempo (Gerente de Operações)</i>

Fonte: Elaborado pelo autor (2021)

Esta narrativa sugere que na presença de tensão entre a responsabilidade orçamentária de cada departamento e a responsabilidade de minimizar paradas de produção, o orçamento constituía uma prática do Conglomerado que incentivou departamentos separados a subotimizar, afetando qualidade e colocando a produção em risco. Mesmo que o orçamento tenha sido uma prática aceita pelo Gerente de Operações, a crença no orçamento era como um contrato que parecia restringi-lo (BRUTON; AHLSTROM; LI, 2010). Assim, a tensão identificada nesta narrativa é aparente, dada a necessidade de elaborar ‘memorandos’ que abalava a percepção do orçamento como um contrato em espaço estático. O referido memorando como artefato, aliado à tensão entre as responsabilidades do Gerente de Operações, possibilitou à ele, assumir um papel reflexivo em que priorizava destacar a subotimização em termos de qualidade da produção, ao invés de discutir como tais atos e paradas afetavam a produção e conseqüentemente os custos a que se propunha o orçamento. Dessa forma, a tensão vivida por ele, permitiu-lhe questionar as restrições orçamentárias e a subotimização de cada departamento, abrindo mão da lógica da Contabilidade Gerencial e priorizando sua ação de acordo com seu conhecimento e experiência (HALL, 2010; MODELL, 2015; VAN DER VEEKEN; WOUTERS, 2002).

3.4.1.2 Transcendendo fronteiras

Outro termo destacado nas entrevistas foi a ‘força de trabalho’. Conforme abordado pela Gerente de Controladoria Corporativa, embora o entendimento de que a força de trabalho fosse enxuta na Ind&Co, ainda assim operavam com margem negativa, e de certa forma, poderia ser melhorada, pois via algum espaço na equipe para cortar custos e garantir uma maior margem financeira das operações. Segundo ela, essa premissa foi um dos apontamentos de um pior

desempenho financeiro da empresa, acompanhado pelo Conglomerado através do novo sistema de Contabilidade Gerencial. O Gerente de Operações argumentou que o orçamento da época foi apertado reduzindo as equipes. Explicou que a justificativa para os cortes se baseavam numa estimativa de cálculo e quantidade de funcionários fornecido pelo Conglomerado, o que dava a ele, “um certo distanciamento em relação às dispensas” que lhe foram imputadas. Mas, ainda assim, o Gerente de Operações se apoiou no Conglomerado quanto à decisão sobre cortes de funcionários. Nas entrelinhas, observou-se que ele procurou sustentar isso e confirmar que todos estavam na “mesma página”. Ele não comentou em sua entrevista sobre os critérios utilizados, ou se os cálculos eram confiáveis ou corretos ou se ele poderia pensar de forma diferente. Em vez disso, argumentou as consequências provenientes desses cálculos e as implicações de ter sido um “mensageiro entre o Conglomerado e a fábrica”.

A intenção do Conglomerado era tornar cada gestor da Ind&Co responsável por fiscalizar seus departamentos para encontrar atividades onde os custos poderiam ser reduzidos, incluindo funcionários. Embora ele tenha comentado suas preocupações com a produção, neste caso, ele se mostrou fazer parte time da fábrica e que tinha empatia pelos que foram demitidos. No entanto, segundo ele embora sua área ou “nós” tivéssemos sido seriamente afetado por “eles”, referindo-se aos cálculos do Conglomerado, ao mesmo tempo, esse artefato foi um “amortecedor” quando, ainda segundo ele, deu-lhe uma vantagem para executar o pedido, mantendo seu lugar no time.

A configuração deste contexto foi projetada e controlada pelo Gerente de Operações. Mesmo que ele estivesse defendendo a decisão de demissão, a retórica sobre “nós” e “eles” reflete como ele usou a Contabilidade Gerencial como um “amortecedor” em sua defesa para ilustrar como os cortes deveriam ser levados a sério e que as decisões sobre reduções de custos estavam acima de suas responsabilidades. Ao se utilizar do artefato contábil e colocá-lo em um contexto que o tornasse visível para a fábrica, ele trouxe seu ambiente com ele e estabeleceu um contexto na frente da fábrica que não poderia ser facilmente questionado. O Gerente de Operações não somente deixou a lógica da Contabilidade Gerencial informar as discussões e se escondeu atrás dela, mas também o separou da fábrica, já que ele fazia parte da gestão e, portanto, das tomadas de decisões. Ele se apoiou na história como um ponto de referência para ser racional, ou seja, ao transmitir a mensagem, ele manteve uma frente unida com o Conglomerado em relação à decisão. Durante a entrevista, ele usou um discurso para esclarecer os cálculos e a responsabilidade que o exigia que tomasse essa decisão “pois isso afinal faz parte do meu dia a dia”.

Quadro 7: Codificação da narrativa - corte da força de trabalho

Termo de primeira ordem	Categorias de segunda ordem	Citações representativas com base nas entrevistas
Corte da força de trabalho	Cria retórica para estabelecer conexão com funcionários sob gestão	<i>Não posso dizer que foi tranquilo! Para lidar com essas análises de orçamento, fizemos algo real com elas que nos doeu [...] não cortamos funcionários porque achávamos que era divertido [...] foi uma questão de sobrevivência [...] não estava em nossas mãos de qualquer maneira [...] (Gerente de Operações)</i> <i>Frequentemente, os funcionários falam sobre 'cabeças a serem cortadas', mas eu prefiro virar o assunto e falar sobre tarefas e custos [...] depois de fazer análises, decidimos o que seria melhor para empresa (Gerente Geral da Controladoria Corporativa)</i>
	Uma decisão gerencial com consequências econômicas como mecanismo de racionalização	<i>Nunca foi uma tarefa fácil, [...] sabia que alguém estaria sem emprego. [...] No entanto, se não tivéssemos tomado essa decisão, todos ficaríamos sem empregos mais cedo ou mais tarde. [...] (Gerente de Operações)</i>

Fonte: Elaborado pelo autor (2021)

Esta narrativa mostra como o Gerente de Operações ‘racionaliza ações institucionais’ (PACHE; SANTOS, 2010). Ele desempenha uma função distanciada, apoiando as orientações do Conglomerado e com artefatos da Contabilidade Gerencial, como cálculos e análises de orçamento, controlando o ambiente e mostrando com firmeza que este tópico não está em discussão. A decisão não foi dele, mas ele cruza fronteira institucional ao levar a decisão como sendo essencial e óbvia para todos. Dessa forma, permitiu a ele projetar sua percepção sobre a decisão para a fábrica. Os funcionários não precisavam necessariamente concordar com ele, mas fez os cortes como parte de um problema mais amplo. Assim, a responsabilidade não foi mais dele e a lógica da Contabilidade Gerencial prevaleceu sob sua ação.

Segue análise com outro termo recorrente quando abordado o Plano CEU nas entrevistas - o ‘cliente interno’. Conforme explicado pela Gerente de Controladoria Corporativa esta medida ensejava uma melhor alocação dos recursos e acompanhamento das transferências internas da produção - entre seções - e assim uma medição da eficiência de cada seção do ambiente de produção em relatórios gerenciais e de orçamento. O Gerente de Manutenção explicou que o acompanhamento do processo de produção era feito em tempo real e que ele acompanhava principalmente em situações ocorridas no “cruzamento entre as seções, que ocasionalmente precisavam parar a produção”. O Gerente de Operações argumentou sobre este processo e que dificilmente para o processo de produção. Se referia à situações pontuais, onde “optava em ajudar o cliente interno”, mantendo as máquinas em funcionamento. Enfatizou que normalmente algum problema de transferência poderia ser atribuído à falha de comunicação entre as seções, mas que ele era capaz de resolvê-los rapidamente com base em sua experiência, sem problemas adicionais ou aumento de custos, uma vez que ele controlava cada situação em

“seu diário de bordo”, controle este que ele relata todas as situações e problemas ocorridos na fábrica.

O Gerente de Operações precisava considerar tanto a produção contínua quanto o desempenho financeiro da fábrica. Mesmo que ele pudesse ser prejudicado em certa medida com o resultado orçamentário de seu departamento, em muitas vezes optava em não travar a produção para ajudar seu relacionamento entre as seções. Segundo ele, sabia dos riscos de uma pior qualidade da produção, mas seguia as regras básicas do seu diário de bordo e conhecia os seus limites, baseado em suas experiências passadas. Assim, ele se concentrava no relacionamento, em vez de atender limites do orçamento instaurado em nova terminologia de ‘cliente interno’ atribuído pelo sistema de Controle Gerencial do Conglomerado, que dividia os departamentos em entidades separadas.

Quadro 8: Codificação da narrativa - cooperação no processo de produção integrada

Termo de primeira ordem	Categorias de segunda ordem	Citações representativas com base nas entrevistas
Cooperação no processo de produção integrada	Preocupação em como as metas estabelecidas criam distância entre os grupos	<i>Não podíamos ficar sem quaisquer informações sobre desvios na passagem de turno. Era preciso desligar uma das duas seções de processamento para gerenciar problemas inesperados e sempre que ocorria precisávamos dar uma olhada mais de perto (Gerente de Operações)</i>
	A produção contínua é visualizada por meio de um “diário de bordo” do processo de produção, diminuindo assim o espaço contábil	<i>Se tivéssemos o problema de transferência por muito tempo, isso poderia afetar a qualidade do produto [...] (Gerente de Manutenção).</i>
		<i>Todos os problemas eram endereçados [...] Isso era entregue a mim e anotado em nosso diário de bordo [...] todos os problemas eram supervisionados e resolvidos com agilidade[...] (Gerente de Operações)</i>

Fonte: Elaborado pelo autor (2021)

Esta narrativa sugere a presença de tensão entre a responsabilidade de mitigar risco financeiro do departamento e a responsabilidade de cooperar com outros departamentos para garantir a produção. A tensão entre as lógicas desta narrativa implicava ao Gerente de Operações certa responsabilidade, pois ele sabia do risco financeiro que assumiria. Contudo, a reflexividade em sua ação foi focada em sua experiência como um modo de mobilizar a ação para ajudar o cliente interno. Dessa forma, o Gerente de Operações cruza fronteira em não reiniciar as máquinas baseado em sua experiência e conhecimento (HALL, 2010; MODELL, 2015; VAN DER VEEKEN; WOUTERS, 2002) do ambiente de produção, pois tinha estabelecido seus limites institucionais próprios, visto que o acompanhamento da transferência da produção refletida nos relatórios gerenciais e de orçamento não constituíam em um artefato forte em comparação com o controle do processo denominado ‘diário de bordo’ que o permitiu

visualizar seus riscos e seus relacionamentos com os outros. Dessa forma, o Gerente de Operações abriu mão da lógica gerencial em favor de seu foco no processo de produção à medida que experimentava a lógica operacional.

3.4.1.3 Exercendo agência individual

Outro termo abordado sobre o Plano CEU nas entrevistas, remete a ‘capacidade de produção’, bastante destacado por todos os entrevistados. Este termo sugere uma situação discutida em relação à capacidade das máquinas em atender indicadores de eficiência estabelecidos por metas orçamentárias do Conglomerado. O Gerente de Controladoria Corporativa explicou que este pilar visava melhorar o “indicador de eficiência que não estava alinhado com a capacidade fabril”. Resposta semelhante veio da Gerente de Vendas, que segundo ela, os novos critérios a ajudaram, visto que em muitas vezes era limitada pelo ambiente de produção. Na época foram de certa forma metas agressivas orçadas de vendas, condicionando-a à questões da capacidade de produção. Contudo, na visão do Gerente de Manutenção, eles desconsideraram alocação de recursos neste processo, pois custaria mais em manutenção preventiva do que a receita que seria gerada pela produção de mais couro. Ele demonstrou que desaprovava este pilar, pois se tivessem seguido com o que havia sido estabelecido, imputariam à eles riscos associados ao aumento dos custos de manutenção e consequentemente da meta de seu departamento.

Na entrevista com o Gerente de Operações, destacou que na época produziram de acordo com a “capacidade necessária” para cumprir as metas de eficiência visualizadas em seu “quadro branco”. Explicou que examinava diariamente as informações do referido quadro com marcadores vermelhos e verdes de produção contínua, e que as comparava com as análises apresentada pelo Conglomerado e que via correlações com a percepção que ele tinha sobre seu processo. Isso porque analisava parâmetros de produção passado e ainda em relação a manutenção preventiva das máquinas para quantificar as paradas de produção no cumprimento de suas metas. Ele não questionou em sua entrevista o indicador do Conglomerado e explicitou que mesmo dividido entre suas responsabilidades (disponibilidade de produção da fábrica e capacidade máxima), a prioridade era sempre manter o controle de suas ações e portanto a “capacidade necessária” para garantir a produção contínua, não vinculando à pressão por eficiência correlacionadas com metas agressivas de vendas. A Gerente de Controladoria Corporativa recordou que embora diferentes metas (de eficiência, metas de vendas e de manutenção), distanciavam os espaços uns dos outros e criavam tensão entre eles. Ela

mencionou que todos tinham preocupação em manter e proteger uma produção contínua, mas afirmou que o volume sempre foram muito baixo quando comparado com a capacidade produtiva das máquinas.

O Gerente de Operações reconhecia, em seus comentários, a importância em aumentar a lucratividade e cumprimento das metas atribuídas pelo Conglomerado, mas que nesta situação sempre agiu de acordo com seu conhecimento local sobre os marcadores verdes em seu quadro à longa data por uma produção contínua e eficiente, sem apontamentos de paradas para manutenção das máquinas que não as preventivas. A eficiência avaliada objetivamente percebida pelo Conglomerado, não poderia ser mais valorizada do que a avaliação subjetiva dada pelo conhecimento tácito e experiências do Gerente de Operações e Gerente de Manutenção.

Quadro 9: Codificação da narrativa - capacidade produtiva máxima e metas de vendas

Termo de primeira ordem	Categorias de segunda ordem	Citações representativas com base nas entrevistas
Capacidade produtiva máxima para atender metas de vendas	Grande pressão da contabilidade para a proporção de cumprimento de metas compartilhadas	<i>O Conglomerado esperava um certo nível de vendas e conseqüentemente da nossa produção. O cálculo de nossa capacidade foi teoricamente baseado em nossa capacidade instalada e nosso potencial de produção na planta [...] E certamente o que estabeleceu metas mais agressivas para nós [...] (Gerente de Vendas)</i>
		<i>Era evidente que as metas de eficiência na empresa não estavam alinhadas com a capacidade prática das máquinas [...] Por isso precisavam ser ajustadas [...] A justificativa para o time de vendas não terem tido desempenho representativo estava relacionado à isso [...] Em nossas análises isto não estava fazendo sentido [...] (Gerente da Controladoria Corporativa)</i>
		<i>Concordo que na ocasião, estávamos abaixo da capacidade máxima [...] Mas que temporariamente podia haver um efeito satisfatório, mas não o tempo todo [...] isso poderia ter sido um problema futuro [...] (Gerente de Manutenção)</i>
	A contabilidade gerencial atua constitutivamente e obriga resposta ao espaço operacional.	<i>Tivemos que sentar e discutir onde poderíamos produzir da forma mais eficiente e necessária possível [...], estávamos produzindo no ritmo de nossos objetivos [...] Não teríamos investimento, se não provássemos que precisaríamos [...] (Gerente da Operações)</i>

Fonte: Elaborado pelo autor (2021)

Esta narrativa sugere a presença de uma tensão que permitiu o Gerente de Operações a seguir com sua agenda e compromisso com a fábrica e exercer agência, visualizando e retendo seus conhecimentos de operações para obter ou manter o controle. A agência permite que o Gerente de Operações questione as estruturas e intenções tidas como certas e mobilizem a ação em seu trabalho (HIEBL, 2018). Produzir na capacidade máxima estava indiretamente relacionada à meta especificada para que o departamento de vendas não justificasse sua baixa performance em detrimento à produção. Contudo, a “capacidade necessária” precisava ser considerada, assim como manter e garantir a produção contínua. O estado de confusão vivido

pelo Gerente de Operações desencadeou reflexões (ENGLUND; GERDIN, 2017). A reflexão foi baseada em controle mantido em seu quadro com marcadores verdes e vermelhos, para que sempre tomasse a decisão entre as responsabilidades que lhe eram atribuídas por duas lógicas contrastantes, onde a segurança em uma produção contínua permaneceu inquestionável no sentido de que os alvos de produção em verde trabalhados no quadro branco eram considerados mais importantes do que a justificativa de baixa performance da Gerente de Vendas. O relacionamento do Gerente de Operações com o artefato operacional o apoiava ao priorizar a ação de acordo a lógica operacional.

Outro termo levantado nas entrevistas está relacionado às ‘responsabilidades individuais de estoque’ estabelecido no Plano CEU. O Gerente de Operações abordou uma preocupação na época em relação às responsabilidades individuais de estoque que eles precisavam equilibrar seus resultados orçamentários com requisitos de disponibilidade e metas de abastecimento. Como resultado, eles deviam pesar cada situação a respeito de quando priorizar as responsabilidades ou metas de sua equipe para manter um processo seguro de produção contínua e quando se abster de priorizar e, em vez disso, responder aos requisitos de outros departamentos para minimizar custos.

Para priorizar quais peças manter em estoque, o Gerente de Operações descreveu um processo em que “o momento em que a peça foi recebida era um fator importante”. O aspecto de “não ‘amarrar’ capital em estoque desnecessariamente” foi considerado importante para o Conglomerado. A tensão entre manter os níveis de estoque baixos e as máquinas em funcionamento decorreu de metas atribuídas e visualizadas por meio dos relatórios da Contabilidade Gerencial, visão compartilhada pelo Gerente de Operações. Ele aceitou em manter os estoques baixos, mas ao mesmo tempo, com base em sua experiência, focar na produção contínua o ajudaria a manter a produção adequada. Contudo, ele não parecia questionar a validade de vincular capital em prol de um processo de produção seguro. Os custos de vinculação de capital eram evidentes nos relatórios gerenciais do Conglomerado.

Quadro 10: Codificação da narrativa - manter o estoque mínimo

Termo de primeira ordem	Categorias de segunda ordem	Citações representativas com base nas entrevistas
Manter estoque mínimo	Aceitação de baixos custos de estoque, que não conflitavam com a produção contínua	<i>O abastecimento trabalhava ativamente para manter baixos os custos de estoque, o que é saudável [...] a ideia era não amarrar capital (Gerente de Operações).</i>
		<i>'Batiam de frente' com os requisitos disponíveis [...] A Manutenção, em muitas vezes queria tudo no estoque para manter as máquinas funcionando [...] (Gerente de Compras)</i>
	A contabilidade gerencial é percebida como um provedor da verdade subjacente	<i>Os estoques foram divididos em duas categorias [estoque de matérias-primas e fornecimento central de peças de reposição] [...] os custos de manutenção do estoque foram atribuídos ao fornecimento central, onde precisam [Manutenção e Operações] assinar as peças de reposição [...] (Gerente de Compras)</i>
		<i>[...] o requisito de suprimentos centrais de manter os custos de estoque baixos resultou em compensações entre minimizar [custos de estoque] e operar [a fábrica] da maneira mais suave possível [...] contraditório a operar em capacidade máxima [...] (Gerente de Operações)</i>

Fonte: Elaborado pelo autor (2021)

Esta narrativa sugere que sob esta tensão, o Gerentes de Operações escolheu ativamente o que deseja compartilhar e com quem (HIEBL, 2018), e isso pode situar a agência de “contabilidade da fábrica” na presença de tensão. Manter o baixo estoque de peças para reposição foi incentivado por meio da lógica gerencial que diferenciava as entidades em sua avaliação e classificação. A reflexividade na segurança do processo de produção foi então abandonada. A tensão identificada veio da diferenciação entre funções e da determinação de quem arcaria com os custos. O Gerente de Operações reconheceu que havia uma tensão, mas não a articulou entre as lógicas. Os custos de manutenção das peças não foram atribuídos ao seu departamento até que a peça fosse coletada. E assim, o Gerente de Operações ressaltou que era o “resultado final da empresa como um todo, e não apenas de seu departamento”. Em outras palavras, o Gerente de Operações construiu a lógica para apoiar a Contabilidade Gerencial que se expandiu dinamicamente para o nível da empresa associado a evitar vincular capital desnecessariamente, embora, mesmo que subjetivamente, isso pudesse afetar a produção. O relatório contábil constituiu um artefato calculável em “preto no branco”, segundo o Gerente de Operações. O relatório contábil visualiza a solidez de não vincular capital. A experiência do Gerente de Manutenção, porém, era incalculável e portanto, não têm o mesmo peso. Assim, a ação priorizada, estava de acordo com a lógica da Contabilidade Gerencial.

Por fim, segue com a análise do último termo capturado, relacionado aos ‘custos fixos’. Diz respeito ao cumprimento de uma diretriz do Plano CEU quanto à redução de custos fixos. Para eliminar os custos fixos, a Gerente de Controladoria Corporativa ressaltou que a fabrica utilizou uma forma de contratos de serviço em algumas atividades da fabrica, executada pelo

Gerentes de Operações, ou seja por meio da terceirização de trabalhos específicos. O Gerente de Manutenção argumentou que as rotinas do ambiente de produção deveriam ser seguidas em todos os momentos e que algumas tarefas na fábrica sob contrato terceirizados precisavam seguir estas rotinas e procedimentos, o qual ele entendia que isso era problema e poderia ter resultado em “desvios mais caros”.

O Gerente de Operações explicou que a intenção de subcontratar um trabalho foi eliminar custos fixos; uma “saída para atender à uma diretriz”, se referindo ao Plano CEU. Argumentou que as vantagens e desvantagens foram discutidas entre todos, visto que em experiências dele no passado, situações que poderiam perder o controle das operações em detrimento à esta decisão e como consequência a interrupção da produção ou até mesmo problemas de segurança. Isso é especialmente problemático porque estabelece condições para paralisação e segurança. A produção perdida não pode ser recuperada. No entanto, o Gerente de Operações lidou com estas incertezas compensando com um controle mais rígido e um “olhar mais de perto” sobre os trabalhos incorridos com os contratos de serviços subcontratados. Ele ressaltou que os custos fixos das operações diminuíram desde que mudou e estabeleceu a nova rotina e controle. Explicou que ele acompanhava de perto os serviços e as faturas analisando diariamente o relatório de serviços prestados; e codificava em uma ‘planilha os tipos de contratos e atividades’; e que a utilizava para negociar com prestadores, reduzindo assim algumas incertezas.

Ele exemplificou como ele mantinha o controle e, ao mesmo tempo, como fornecia aos funcionários controle sobre as operações diárias. Como esses custos de serviços eram muito variáveis e não sabia o que eles envolviam, explicou que para descobrir isso, organizava reuniões e ligava para cada prestador quando encontrava algum número questionável que não conseguia entender. Segundo ele, confiava na conversa para entender as informações gerenciais e manter o controle sobre as operações. Desta forma, ele desenvolveu seu próprio sistema de Contabilidade Gerencial para reduzir algumas incertezas inerentes que ele sentia ter crescido com a terceirização do trabalho contratado, após atender à uma diretriz de eliminação de custos fixos.

Quadro 11: Codificação da narrativa - redução de custos fixos por meio de terceirização

Termo de primeira ordem	Categorias de segunda ordem	Citações representativas com base nas entrevistas
Redução de custos fixos por meio da terceirização	Atividade separada das implicações contábeis para as operações é executada.	<i>O trabalho diário na fábrica implica usar julgamento, lidar com cálculos de custos, ser eficientes e aderir a padrões, sem falar no tratamento de perigos físicos, que foi expresso como prioridade na fábrica [...] (Gerente de Operações)</i> <i>A diferença da infraestrutura regular é a duração da vida. [...] mas alguns [subcontratantes] querem contornar [os requisitos] e tornar [os desvios] menos sustentáveis. Não era exatamente o que queríamos! [...] (Gerente de Manutenção)</i>
	Um controle rígido da produção de fábrica com sistemas informais complexos.	<i>Tive que lidar com estas incertezas compensando com um controle mais rígido sobre as despesas incorridas com os trabalhos subcontratados [...] Basta verificar no reporte ao Conglomerado [...] os custos fixos das operações diminuiram desde quando adotamos esta nova prática [...] (Gerente de Operações)</i>

Fonte: Elaborado pelo autor (2021)

Essa narrativa mostra como Gerente de Operações criava uma agência mudando seu próprio sistema para manter o controle sobre operações mais de perto que muitas vezes estavam ocultas na fábrica. As operações são automatizadas de várias maneiras, mas com alto conhecimento operacional. O Gerente de Operações escolheu subcontratantes para proteger a parte da produção sensível ao custo fixo. Com isso, o Gerente de Operações exerceu agência e uma função destacada com relação às operações e cumprimento de uma diretriz do Plano CEU. Ele criou um contexto (ENGLUND; GERDIN, 2017), onde as operações pertencem a fábrica. Dessa forma, os princípios que se aplicam aos resultados do processo de produção estão em foco. No entanto, ele expressou uma sensação de perda de controle sobre o processo de produção em suas responsabilidades, visto que apenas ele era quem mantinha esse controle. Assim, ele esclareceu como os princípios surgiram ao fornecer significados do controle que ele buscou manter. Para manter o controle sobre as operações e “olhar mais de perto”, ele criou seu próprio sistema de Contabilidade Gerencial.

4 DISCUSSÃO

Nesta seção, discute-se como a Contabilidade Gerencial está envolvida no trabalho situado em resposta à complexidade institucional vivenciada após mudanças na organização. Esta seção desenvolve o raciocínio de cada narrativa para responder à questão de pesquisa deste estudo. Seguindo o roteiro proposto no diagnóstico da pesquisa, primeiro, os gestores não podem projetar sistemas, controles e modelos de Contabilidade Gerencial melhores para combiná-los à ambientes organizacionais, se não refletirem e contextualizarem como a Contabilidade Gerencial está envolvida em práticas no trabalho situado, mesmo que nem sempre a expressem nesses termos. Por fim, ao usar a Contabilidade Gerencial, os atores respondem às complexidade institucional, alternando, construindo e interpretando o significado das lógicas situadas incorporadas ao seu trabalho situado.

4.1 CONTABILIDADE GERENCIAL NO TRABALHO SITUADO

Conforme fundamentado anteriormente, pesquisas anteriores reconhecem que a Contabilidade Gerencial se estende além do departamento de contabilidade, da sala da diretoria e das salas de reuniões. Se estende à espaços onde ela pode ser considerada desconhecida (HALL, 2010). Da mesma forma neste estudo, a exemplo da “contabilidade da fábrica”, a Contabilidade Gerencial pode ser usada e realizada em qualquer ambiente organizacional e por atores que não são convencionalmente considerados como fazendo contabilidade (HALL, 2010; JÖNSSON, 1998). As narrativas mostram atores reflexivos, nem sempre limitados pela Contabilidade Gerencial. Ou seja, mesmo que a Contabilidade Gerencial seja conceituada em algumas pesquisas como um mecanismo de controle em ambientes da organização (CHEN, 2008; NEELY; GREGORY; PLATTS, 2005; TILLEMA; STEEN, 2015), nem sempre controla os atores de maneira restritiva. Nos resultados apresentados a seguir, os atores têm experiência, conhecimento e a capacidade de falar e fazer Contabilidade Gerencial em seu ambiente local, ou seja os atores usam a Contabilidade Gerencial em seu trabalho situado. Este uso é retratado como um mecanismo de habilitação e criação de lógicas situadas que atendem aos diversos propósitos e responsabilidades do ator operacional, dimensionados para transcender fronteiras institucionais, desenvolver papéis e assumir funções na organização e governar as operações exercendo agência individual.

4.1.1 O uso da Contabilidade Gerencial no trabalho situado

Os resultados relatados indicam a necessidade de questionar uma visão excessivamente pragmática do uso da Contabilidade Gerencial em pesquisas anteriores. Uma posição geralmente aceita de que as informações da Contabilidade Gerencial precisam de oportunidade, amplitude de escopo e nível apropriado de agregações para serem úteis. Essas características racionais e instrumentais, bem como cerimoniais e simbólicas, implicam que as informações produzidas pela Contabilidade Gerencial são informações corretas e apropriadas para uso (BOURNE *et al.*, 2003; MASKELL; KENNEDY, 2007; MERCHANT, 2010). Em outras palavras, uma retórica de que as informações da Contabilidade Gerencial são fornecidas de maneira unidirecional à Administração, e ainda que tais características implicam em uma visão técnica em que o conteúdo das informações precisam ser tangíveis para acionar a cognição (MELNYK *et al.*, 2014). Ao contrário, os resultados relatados neste estudo, indicam que o seu uso pode ser não apenas tangível em termos de decisões baseadas em artefatos, como relatórios mensais de fechamento ou medidas de desempenho de Contabilidade Gerencial. O uso também pode estar relacionado à experiência em Contabilidade Gerencial (MODELL, 2015), onde os gestores têm suas próprias percepções da Contabilidade Gerencial e o que deve ser considerado significativo em seu contexto (OYADOMARI *et al.*, 2019).

Nos resultados relatados, recorrer à Contabilidade Gerencial, onde o gestor elabora suas práticas operacionais à luz do conhecimento de Contabilidade Gerencial que adquiriram, também deve ser considerada como um tipo de uso. A citação “conhecimento de Contabilidade Gerencial” não implica apenas em fatos e verdades. Na narrativa ‘falta de conscientização de custos’, a referida citação é colocada em discussão mais ampla para denotar a interpretação e a compreensão das estruturas e relacionamentos com a Contabilidade Gerencial. Uma visão mais ampla do uso implica, portanto, que o gestor operacional incorpora o conhecimento de Contabilidade Gerencial em seu trabalho situado disperso e se beneficia desse conhecimento (HALL, 2010). Além disso, o uso da Contabilidade Gerencial também pode assumir outras formas e não apenas a dependência de um artefato. Os resultados das narrativas indicam que o gestor operacional está ciente de que suas ações e discute os impactos nos relatórios de Contabilidade Gerencial. Mesmo que o “conhecimento da Contabilidade Gerencial” tenha sido adquirido em grande parte pelo seu uso, o gestor operacional, com base em suas experiências, reflete analiticamente e discute sobre as práticas e estruturas organizacionais. Portanto, o gestor operacional ‘fala’ sobre Contabilidade Gerencial em vários ambientes e com vários atores, e os

fundamentos contábeis se envolvem seu trabalho situado (HALL, 2010; JÖNSSON, 1998). Ao falar de contabilidade, o gestor operacional faz a mediação entre os grupos e tenta trazer coerência e compreensão. A mediação entre os níveis gerenciais e operacionais é parte do que o gestor operacional exige para fazer seu trabalho situado. Isso implica que a Contabilidade Gerencial é essencial para o seu posicionamento, uma vez que lhes permite trazer coerência entre os diversos atores nos ambientes de produção.

Como exemplo, embora alguns entrevistados tenham relatado que a Contabilidade Gerencial interfira em suas responsabilidades e funções de trabalho, observa-se nas narrativas que eles se unem em torno da Contabilidade Gerencial quando organizam seu trabalho. Isso pode ser observado na narrativa ‘cooperação no processo de produção integrada’ quando o gestor operacional planeja seguir com a produção ao invés de sincronizar paradas de produção para que estas tenham um impacto tão insignificante quanto possível no resultado do cliente interno. Ao fazer isso, o gestor operacional não se baseia apenas em relatórios contábeis; mas os confronta com seu “diário de bordo”, onde relembra eventos anteriores e os conecta às estruturas de Contabilidade Gerencial. Isso indica que a Contabilidade Gerencial está ancorada no trabalho situado do gestor operacional por sua mera presença (AHRENS, 2018). A terminologia e os fundamentos da Contabilidade Gerencial, portanto, envolvem o trabalho situado, e o gestor operacional usa as estruturas e conceitos da Contabilidade Gerencial em suas discussões com outros atores.

Os resultados mostram também que o gestor operacional é capaz de ‘fazer’ cálculos *a priori* por meio do conhecimento das estruturas contábeis (HALL, 2010), conforme narrativa ‘falta de conscientização de custos’. Isso implica ainda que o gestor operacional não recebe informações de maneira unidirecional; ele pode fazer suas próprias. Portanto, o gestor operacional não precisa esperar que os números sejam traduzidos para eles; ele é capaz de visualizar o presente no futuro por meio de sua experiência (BAY, 2018) e, dessa forma, tirar conclusões sobre potenciais impactos financeiros para organização, conforme informado na narrativa.

Obviamente não se espera que a Contabilidade Gerencial constitua a base da ordem social desses gestores. Mesmo que a Contabilidade Gerencial não seja esperada em todos os ambientes organizacionais, a Contabilidade Gerencial é, no entanto, uma atividade realizada por atores que se deparam repetidamente com situações em que reconhecem seus direcionadores em potencial. Eles aprendem quais atividades e processos que afetam os ganhos e custos; e quais rotinas podem ser aprimoradas para melhorar eficiência, cortar ou até eliminá-las. Ainda como exemplo a narrativa ‘falta de conscientização de custos’, os atores combinam

sua experiência e conhecimento com números contábeis quando produzem cálculos rudimentares para acompanhamento da eficiência e controle de custos. Da mesma forma, na narrativa ‘redução de custos fixos por meio de contratação de serviços’, os atores reconhecem como o trabalho contratado pode ter um impacto sobre os resultados operacionais. Os processos que geram custos fixos são identificados e tratados à medida que o gestor operacional integra a Contabilidade Gerencial ao trabalho onde ele ocorre. Dessa forma, conforme resultados deste estudo, o uso é dado por níveis de agregação pelo conhecimento, combinado com a experiência, onde o gestor operacional fala e faz Contabilidade Gerencial para lidar com essas situações ao planejar seu trabalho situado, apresentados no Quadro 12 abaixo:

Quadro 12: O uso heterogêneo de práticas contábeis gerenciais

Dimensões de uso	Visão de uso		Alternando entre as lógicas situadas
	Conglomerado	Ind&Co	
Desenvolve papéis	- Padronização - Regularidade	- Conhecimento - Experiência	Equilibrar tensões em sua interação social, facilitando o alinhamento de poder igual.
Transcende fronteiras	- Reputação - Controle	- Lealdade familiar - Qualidade	Estabelecer limites de responsabilidades que podem ser transcendidos ao influenciar ações.
Exerce agência	- Desempenho - Previsibilidade	- Tradicional - Segurança	Apoiar diversas estruturas individuais para mobilizar pessoas e ações.

Fonte: Elaborado pelo autor (2021)

Conforme apresentado no Quadro 12, ao usar a Contabilidade Gerencial, o gestor operacional dimensiona situações operacionais e desenvolve várias funções em sua interação e negociação com grupos organizacionais. Os resultados relatados indicam que gestor operacional precisa desenvolver um papel para equilibrar tensões em sua interação com outras pessoas com base em seu conhecimento e experiência, mas atendendo diretrizes coercitivas de padronização e regularidade. Nessa interação, o conglomerado pode não racionalizar as consequências potenciais decorrentes das padronizações, conforme narrativa ‘falta de conscientização de custos’ e assim, o gestor operacional conduz um discurso a fim de manter um alinhamento de poder com base em seu “conhecimento contábil” e seus artefatos institucionalizados, o que tornou a lógica de negócio compreensível no contexto local de produção. Muitas vezes, precisa negociar entre vários cursos de ação quando estão sujeitos a quadros de referência contrastantes (OCASIO; RADOYNOVSKA, 2016). Conforme narrativa ‘reposição de materiais não orçados’ mesmo que ele desenvolva um papel ativo no caminho da lógica de negócios, os resultados sugerem que, mesmo sob restrições orçamentárias e

subotimização departamental, ele use sua experiência, para priorizar sua ação de acordo com a lógica de eficiência técnica. A observância desse papel ativo entre as lógicas sugere também que ele ocasionalmente cruze espaços ao transportar ideias entre as fronteiras institucionais (GREENWOOD *et al.*, 2011).

Os limites podem ser transcendidos em situações específicas por meio da sua reputação e controle, mas carrega consigo a lealdade com colegas e manutenção da qualidade de seu processo. Nas narrativas ‘corte da força de trabalho’ e ‘cooperar no processo de produção integrado’, ele cruza as fronteiras em lados opostos, em condições distintas que legitima sua presença e introduz tensões e alinhamento de poder para proponentes de mudança. Pode transcender fronteiras em uma função distanciada, apoiando as orientações do conglomerado ao levar a decisão como sendo essencial e óbvia para todos de acordo com a lógica de negócio, assim como pode visualizar riscos em favor de seu foco na qualidade em detrimento à alocação de recursos à medida que experimenta a lógica situada de eficiência técnica. Isso indica que as práticas usadas estão ancoradas em ambas lógicas por sua mera presença (AHRENS, 2018).

Os resultados relatados mostram ainda que o gestor operacional usa as práticas contábeis gerenciais para exercer agência e influenciar outros a realizar ações ao apoiar diversas estruturas individuais para mobilizar pessoas em seus desempenhos operacionais, mesmo que tradicional em suas ações, bem como agir na segurança da produção em detrimento a previsibilidade. Nas narrativas ‘capacidade produtiva máxima para atender metas de vendas’ e ‘manter estoque mínimo dentro do orçamento’, o gestor mobiliza ações para organizar distúrbios da complexidade. A narrativa ‘manter o estoque mínimo’ indica que mesmo que ele possa ser desacreditado e pouco autêntico quando há entendimento discordante entre outros atores, não se inibe em priorizar a ação de acordo com a lógica de negócio, dada coerência e compreensão das diretrizes do conglomerado daquela situação que determinava quem arcaria com os custos. Da mesma forma, na narrativa ‘capacidade produtiva máxima e metas de vendas’, o gestor operacional pode observar que um indicador pode não ser o melhor para determinada situação e pode questionar estruturas tidas como certas, pois custaria mais em manutenção preventiva do que a receita que seria gerada. Quando ele entende a complexidade institucional ocasionada pelas mudanças, há potencial para escrutinar as estruturas e a ordem imposta em suas práticas, que faz com que reforce em sua mobilização de ação ao priorizar a lógica situada de eficiência técnica. A reprodução de ideias institucionalizadas não é um processo automático, elas também podem ser interrompidas (BOGT; SCAPENS, 2014).

Portanto, a Contabilidade Gerencial não substitui a experiência, o conhecimento tácito ou as heurísticas que muitas vezes norteiam o trabalho cotidiano (AHRENS; CHAPMAN,

2007; HALL, 2010). Em vez disso, os resultados apresentados indicam outra perspectiva de uso da Contabilidade Gerencial no trabalho cotidiano. Nesta perspectiva, a Contabilidade Gerencial cria sentido nos quadros de referência disponíveis ao gestor operacional (THORNTON; OCASIO; LOUNSBURY, 2012) para mantê-lo reflexivo (ENGLUND; GERDIN, 2017; MODELL, 2015) permitindo que ele desenvolva papéis, transcenda fronteiras e exerça agência. Isso implica, que em resposta à complexidade institucional, ele alterne entre lógicas, equilibre e construa condições contextuais de acordo com suas responsabilidades.

4.2 RESPOSTA À COMPLEXIDADE INSTITUCIONAL

A criação de sentido permite que os indivíduos obtenham perspectiva e clareza das práticas organizacionais (BERTELS; LAWRENCE, 2016). Os resultados relatados indicam que o gestor operacional torna as ações e processos menos confusos e mais compreensíveis por meio dos quadros de referência identificados na interseção da Contabilidade Gerencial e do ambiente de produção. Os resultados relatados sugerem ainda, que os indivíduos reflitam e contextualizem seu trabalho por meio destes quadros referenciais para mobilizar ação em resposta as suas responsabilidades e funções. Por exemplo, na narrativa ‘capacidade produtiva máxima e metas de vendas’, o gestor operacional pode questionar estruturas tidas como certas. Quando ele entende a complexidade institucional ocasionada pelas mudanças, há potencial para escrutinar as estruturas e a ordem imposta em suas práticas de trabalho. Embora o gestor operacional reforce ou mantenha a lógica da Contabilidade Gerencial em sua mobilização de ação, ele também desinstitucionaliza os esquemas da Contabilidade Gerencial questionando seus fundamentos. A reprodução de ideias institucionalizadas não é um processo automático, elas também podem ser interrompidas (PALTHE, 2014).

Os indivíduos podem examinar criticamente as diretrizes das lógicas de acordo com seus próprios interesses (FRIEDLAND, 2018; ZILBER, 2020). Nas narrativas, o gestor operacional pode ter uma compreensão técnica de como as lógicas em campo estão inter-relacionadas, como uma afeta a outra. Por exemplo, a citação de “paralisações da fábrica não planejadas em termos econômicos” como uma compreensão da habilidade e reconhecimento dos números da Contabilidade Gerencial em um relatório. Ele pode reconhecer que a Contabilidade Gerencial é criada simultaneamente como mostrado na narrativa ‘falta de conscientização de custos’ e, portanto, tem potencial para ser usada de várias maneiras por vários atores com seus preconceitos. Por isso, por serem atores reflexivos que se valem de seus conhecimentos, podem questionar se suas ações respondem aos seus interesses (ZILBER,

2020), assim como questionar os objetivos e se eles são plausíveis e alcançáveis (BERTELS; LAWRENCE, 2016).

Portanto, os indivíduos baseiam-se em tais estruturas, interesses e responsabilidades para dar sentido às situações que enfrentam. Assim, eles ganham perspectiva questionando sobre seu trabalho em resposta à complexidade institucional. Ou seja, os indivíduos podem obter uma perspectiva por meio de suas práticas quando enfrentam tensões que os induzem a refletir, contextualizar, priorizar e agir, alternando, interpretando e construindo lógicas para acomodar a complexidade instaurada, conforme apresentado no Quadro 13:

Quadro 13: Resposta à complexidade institucional

Nível de ação	Resposta à complexidade	Microfundamento
Macro	Alternando entre lógicas	As tensões permitem a alternância entre estruturas organizacionais estabelecidas e padrões de comportamento institucional
Organizacional	Equilibrando lógicas	As tensões permitem o equilíbrio de estruturas organizacionais e padrões de comportamento opostos, estabelecendo uma relação entre eles
Micro	Construindo lógicas	As tensões permitem que os indivíduos vejam as situações de diferentes perspectivas e lidem conscientemente com demandas contraditórias

Fonte: Elaborado pelo autor (2021)

4.2.1 Alternando entre lógicas

Os resultados relatados sugerem que o gestor operacional alterna entre quadros de referências em seu trabalho para dar sentido à Contabilidade Gerencial e a racionalidade operacional. Como observado, o gestor operacional é responsável por operações e responsabilidades financeiras simultaneamente. As regras, padrões e esquemas interpretativos ocasionalmente diferem entre os quadros de referências que os colocam em situações com fundamentos e artefatos contrastantes (GREENWOOD *et al.*, 2011), em que o indivíduo precisa obedecer aos princípios de um deles que não é estático (ZILBER, 2020). Em outras palavras, ele não está limitado a um fundamento lógico. Ele é capaz de alternar entre estruturas para reconhecer e diferenciar entre elas.

Os resultados relatados sugerem que lógicas conflitantes nem sempre pode ser problemático e podem ser alternadas. Nas narrativas, o gestor operacional pode contrastar seus fundamentos operacionais com seus conhecimentos desenvolvidos de Contabilidade Gerencial. Ele pode comparar as lógicas para diferenciar seus objetivos e responsabilidade (ou bens) e por

meio de objetos (FRIEDLAND; ARJALIÈS, 2020). Pesquisas anteriores relataram que objetos, como espaços e artefatos, são constituintes da ordem social (FRIEDLAND; ARJALIÈS, 2020). A narrativa ‘manter o estoque mínimo’, mostra que a Contabilidade Gerencial frequentemente estrutura o trabalho situado e que a ação às vezes é dirigida de acordo com artefatos da Contabilidade Gerencial. Por meio de sua responsabilidade, o gestor operacional age de acordo com as diretrizes de Contabilidade Gerencial e a consideram como certas. No entanto, em algumas situações quando se depara com tensões entre as lógicas, ele pode negociar o curso da ação e questionar o que antes era considerado como certo, conforme narrativa ‘capacidade produtiva máxima para atender metas de vendas’. Não existe uma relação hierárquica e material inerente entre as lógicas (MARTÍ; MAIR, 2009). São as condições únicas em cada situação que determinam a ação (BERTELS; LAWRENCE, 2016).

Na narrativa ‘manter o estoque mínimo’, o gestor operacional lida com a Contabilidade Gerencial de maneira diferente, dependendo das configurações e com quem interagem (HIEBL, 2018). Certas configurações são características para lidar com a Contabilidade Gerencial de maneira que constituem símbolos de um espaço onde ela é esperada e legitimada (ORLIKOWSKI; SCOTT, 2015). No entanto, não se espera necessariamente que o gestor operacional lide com a Contabilidade Gerencial em interação com outros na mesma medida. Por exemplo, quando o gestor operacional concorda com os fundamentos e artefatos da Contabilidade Gerencial e os tornam sua responsabilidade, ele descreve isso como se estivesse “cutucando as pessoas”, conforme narrativa ‘falta de conscientização de custos’. Esta declaração indica que a Contabilidade Gerencial pode fazer com que os atores sejam vistos como estranhos. Contudo, a compreensão do gestor operacional sobre Contabilidade Gerencial pode colocá-lo em posição preferencial em sua interação com os outros.

Portanto, o indivíduo, que normalmente compartilha uma lógica, pode lidar com novos desafios recorrendo ao conhecimento adquirido por meio de experiências, repetição e familiaridade (FRIEDLAND, 2018). Aqui, o gestor operacional pode estar em situação especialmente preferencial, pois se envolve com os dois quadros de referência. As lógicas podem se tornar o contexto uma da outra quando uma é representada em relação à outra.

4.2.2 Equilibrando as lógicas

Os resultados relatados sugerem que o gestor operacional equilibra as lógicas a interpretar a Contabilidade Gerencial em seu trabalho situado. Os indivíduos podem relacionar uma lógica a outros ambientes à medida que contextualizam seus objetos, recordam suas

experiências e o conhecimento desenvolvido e reconhecem em seu trabalho situado. O gestor operacional relaciona os artefatos em suas atividades. As narrativas mostram que há espaço para várias interpretações (ENGLUND; GERDIN; ABRAHAMSSON, 2013; HALL, 2010), sejam elas artefatos de produção ou de informações de Contabilidade Gerencial, e que o gestor operacional precisa ser cauteloso com os muitos parâmetros incluídos em cada tipo de informação. A narrativa ‘capacidade produtiva máxima para atender metas de vendas’ mostra, em particular, a existência de um relacionamento complicado da Contabilidade Gerencial nestes ambientes. Para o gestor operacional, a Contabilidade Gerencial aponta a direção da ação, por exemplo, na citação “indicador de eficiência que não estava alinhado com a capacidade fabril”, enquanto os fundamentos operacionais podem fornecer o gatilho para conduzir tal ação, por exemplo na citação, “capacidade necessária” demonstrada pelo artefato operacional “quadro de marcadores verde e vermelho”. Em outras palavras, o gestor operacional relaciona a Contabilidade Gerencial à informação operacional para agir nestas situações. Mesmo que uma lógica desperte alguma consciência (conforme narrativa ‘falta de consciência de custos’), por si só, pode não ser sensata, pois estaria dissociada das ações e eventos individuais. Em vez disso, o indivíduo ocasionalmente contextualiza os objetos com conhecimento organizacional para criar sentido nas situações e agir a partir daí (BOLAND, 1984). Tal processo de contextualização, entretanto, implica que as informações sejam movidas de um contexto para outro, o que exige que o indivíduo seja capaz de relacionar as lógicas ao seu trabalho situado.

Os resultados relatados sugerem que as lógicas trabalhem juntas para desencadear ações, uma vez que a contextualização em configurações e objetos permite que o indivíduo interprete coletivamente e crie sentido nas informações (BOLAND, 1984; CATASÚS; MÁRTENSSON; SKOOG, 2009). Por exemplo, na narrativa ‘reposição de peças não orçadas’, o gestor operacional relaciona ordens de serviço recorrentes aos custos de manutenção de peças quebradas nos relatórios contábeis para identificar cursos de ação. Nesta narrativa, a detecção de um problema - subotimização de processos - ocorre quando o gestor operacional relaciona as rotinas operacionais aos seus conhecimentos contábeis ao contextualizar as informações. A Contabilidade Gerencial torna-se compreensível para ele quando interpreta coletivamente seus objetos e informações e sua composição em seu espaço local. Depois que a Contabilidade Gerencial se torna familiar para ele, reconhece as conexões entre a Contabilidade Gerencial e seu trabalho. Os resultados indicam que o uso da informação em seu contexto local, pode fornecer esquemas interpretativos de ação. Isso implica que ele se baseia nas lógicas para interpretar situações que ocorrem em seu trabalho e aprender com elas.

Indivíduos que compartilham um quadro de referência provavelmente desenvolverão

esquemas interpretativos de ação coletiva e em rede (BATTILANA; CASCIARO, 2012). Como tal, a Contabilidade Gerencial se torna um recurso compartilhado entre os indivíduos que gradualmente se torna culturalmente apoiado (AHRENS; MOLLONA, 2007). Mesmo que a Contabilidade Gerencial possa orientar as decisões para a ação, o processo de geração de ação, entretanto, depende do conhecimento ou aprendizagem desenvolvida (HALL, 2010). Jönsson (1998) sugere que a aprendizagem consiste em ciclos de maior atenção e interesse de mudar (JÖNSSON, 1998). Com base nisso, os resultados relatados mostram que não é um conjunto de informações recebidas que desencadeia a ação, mas sim que os padrões aprendidos coletivos e agregados ajudam o indivíduo a interpretar as informações em seu ambiente contextualizado. Em outras palavras, as informações sem seu contexto não fazem sentido. Quando os artefatos, tipificações e esquemas interpretativos tornam-se reconhecíveis, tem o potencial de desencadear ações no trabalho dos indivíduos. As interpretações fornecem familiaridade, o que permite relacioná-las em seu contexto (HALL, 2010).

4.2.3 Construindo as lógicas

Os resultados relatados sugerem que o indivíduo constrói suas lógicas em seu trabalho situado. Ele integra parâmetros das lógicas, no caso de produção e informações gerenciais contábeis, e fazem cálculos com base nas estruturas e ‘simplificam informações complexas e ambíguas’ (AHRENS; CHAPMAN, 2007; MAIER, 2016). Na narrativa ‘capacidade produtiva máxima e metas de vendas’, o gestor operacional compara a Contabilidade Gerencial e os cursos de ações operacionais através do “quadro branco com marcadores em verde e vermelho” para responder aos problemas de produção. Embora a Contabilidade Gerencial seja pensada para constituir e legitimar regras e rotinas (BURNS; SCAPENS, 2000), para operar o trabalho situado, a Contabilidade Gerencial pode ser formada por fundamentos e artefatos operacionais quando as informações são comparadas e combinadas. Nessa narrativa, o gestor operacional integra parâmetros de produção e informações de Contabilidade Gerencial à medida que entendem a manutenção preventiva das máquinas para quantificar as paradas de produção no cumprimento de suas metas. Eles comparam sua produção contínua com seus objetivos e com as formas de alcançá-los. A lógica pode, portanto, definir os limites ou como na citação “capacidade necessária”, de como os indivíduos interpretam suas configurações locais (BERTELS; LAWRENCE, 2016). A possibilidade de integrar parâmetros combinados auxilia no processo de construção do quadro de referência.

Em outro exemplo, na narrativa ‘cooperação no processo de produção integrada’, o

gestor operacional olha para relatórios do sistema de Contabilidade Gerencial e os combinam com o seu “diário de bordo” com a intenção de tomar decisões informadas para “ajudar o cliente interno”. O gestor operacional faz cálculos para saber dos riscos de pior qualidade da produção em não paralisar o processo. Ele reconhecia os riscos e estabeleceu seu próprio limite. Esses cálculos são em grande parte formados por fundamentos operacionais tangíveis (ou artefatos) à medida que o gestor operacional enfrenta dificuldades para obter respostas com base no conhecimento tácito e na experiência. Isso indica que os fundamentos operacionais precisam ser baseados em cálculos da Contabilidade Gerencial. Com base no conhecimento tácito e na experiência, o gestor operacional pode diagnosticar rapidamente uma situação e ver uma solução potencial. No entanto, para poder agir, a solução precisa ser traduzida em uma gramática da lógica (FRIEDLAND; ARJALIÈS, 2020), como na citação da “contabilidade da fábrica”, para um determinado problema.

Mesmo que as lógicas pareçam entrelaçadas no papel de um gestor operacional, a narrativa ‘corte de força de trabalho’ em particular também mostra que o gestor operacional utilizou a Contabilidade Gerencial como um “amortecedor” entre os quadros de referência. Os indivíduos ocasionalmente contextualizam e traduzem informações através da gramática das lógicas para torná-las reconhecíveis e compreensíveis (FRIEDLAND; ARJALIÈS, 2020), conforme demonstrado nesta narrativa. O gestor operacional possui credibilidade em configurações operacionais, quando traduzem as informações da Contabilidade Gerencial para uma gramática operacional. Tal aplicação no trabalho situado depende de atores que assumem ativamente o papel de transportar as informações para o ambiente local (AHRENS; CHAPMAN, 2007). Assim, as informações de Contabilidade Gerencial podem ser traduzidas para qualquer gramática organizacional (FRIEDLAND; ARJALIÈS, 2020).

Em outro exemplo, a narrativa ‘corte de força de trabalho’ mostra que a Contabilidade Gerencial pode ser retratada como muito simples, mas ainda assim objetiva pelo gestor operacional. Esta narrativa sugere que o gestor operacional racionalize suas ações (PACHE; SANTOS, 2010), e seja um “mensageiro”. As informações operacionais locais às vezes não são percebidas como fornecendo a mesma precisão que pode ser fornecida pela Contabilidade Gerencial, “dando um certo distanciamento”. Em situações complexas, como corte de funcionários, o gestor operacional contextualiza com a ajuda de fundamentos operacionais para desencadear ações. Isso sugere que combine lógicas para fornecer clareza para processos complexos que não podem ser compreendidos nem pela Contabilidade Gerencial, nem pelas operações, isoladamente.

Por outro lado, os resultados relatados mostram que o gestor operacional pode comparar

e visualizar ações e processos com mais clareza. Ele também simplifica as informações ambíguas e complexas para obter clareza em seu trabalho, conforme mostrado especialmente na narrativa ‘reposição de peças não orçadas’, quando simplificado que as restrições orçamentárias não capturavam problemas de subotimização em termos de qualidade e pouca durabilidade de alguns equipamentos. Ahrens e Chapman (2007) argumentam que os significados dos objetos e objetivos podem se tornar claros por meio da contextualização contínua (AHRENS; CHAPMAN, 2007). Essa abordagem poderia ajudar a tornar as complexidades mais claramente compreendidas. Nesse processo, o gestor operacional parece “causar ruído” necessário de informações complexas para trazer mais claramente e mobilizar a ação. Portanto, o indivíduo torna suas ações menos complexas, baseando-se em sua experiência e simplificando as lógicas em suas atividades.

Quadro 14: Contabilidade Gerencial, complexidade institucional e microfundamentos

	Nível Macro	Nível Organizacional	Nível Micro
Microfundamento	As tensões permitem a alternância entre estruturas organizacionais estabelecidas e padrões de comportamento institucionais	As tensões permitem o equilíbrio de estruturas organizacionais e padrões de comportamento opostos, estabelecendo uma relação entre eles	As tensões permitem que os indivíduos vejam as situações de diferentes perspectivas e lidem conscientemente com demandas contraditórias
Mecanismo de constituição	Reflexão oportuna de tensões e contextualização dos proponentes de mudança	Reflete, mas limita as tensões, a fim de manter o contexto da organização em um alinhamento.	Fornecer um contexto organizacional que apoia diversas estruturas de conhecimento e reflexões individuais
Dimensões de uso	Transcende fronteiras institucionais	Desenvolve papéis e funções na organização	Exerce agência individual
Resposta a complexidade institucional	Alternar entre lógicas	Equilibrar as lógicas	Permitir que os indivíduos explorem as lógicas

Fonte: Elaborado pelo autor (2021)

Assim, o Quadro 14 sintetiza a forte relação da Contabilidade Gerencial, complexidade institucional e tensões como um microfundamento das ações humanas que produzem efeitos institucionais multiníveis instaurados no trabalho situado dos atores, levando assim ao *framework* deste estudo. Primeiro, a Contabilidade Gerencial está envolvida no trabalho situado por meio de sua presença como prática. Os atores usam a Contabilidade Gerencial de maneira analítica quando refletem e contextualizam os quadros de referência para priorizar e mobilizar ações em tensões vivenciadas na complexidade institucional. Esses atores nem sempre precisam de artefatos contábeis para mobilizar a ação. Em vez disso, eles podem confiar em seu

conhecimento desenvolvido da Contabilidade Gerencial. Segundo, a Contabilidade Gerencial está envolvida no trabalho situado dos atores por meio de sua presença como um quadro de referência. Como resposta à complexidade institucional, o gestor operacional alterna entre lógicas para equilibrar e construir Contabilidade Gerencial em suas atividades, permitindo que em tensões cotidianas, desenvolva um papel na organização para transcender fronteiras institucionais e exercer agência individual para resolver a complexidade.

5 CONCLUSÃO

Esse estudo contribui para a literatura sobre micro fundamentos de fenômenos organizacionais, em particular sobre a mudança e uso das práticas contábeis gerenciais na complexidade institucional, indo além da visão dominante com foco nas origens, habilidades e tomadas de decisão do indivíduo. Em vez disso, o foco está na atenção nos intragrupos e tensões organizacionais - e como elas funcionam como vínculos macro micro no contexto de mudanças. As tensões criadas por lógicas situadas originadas na interação de lógicas institucionais dentro da organização, oferecem o mecanismo de constituição de como os indivíduos usam as práticas contábeis gerenciais para se mobilizar e agir na complexidade institucional. Como tal, destaca-se as ações mobilizadoras que enfatizam o papel dos indivíduos e suas interações sociais.

No que diz respeito ao envolvimento das práticas contábeis gerenciais no trabalho cotidiano, a primeira conclusão é que os atores mantêm quadros de referência com ele em seu trabalho cotidiano, estejam eles na fábrica ou na sala de reunião. Os atores podem desenvolver regras da lógica de eficiência técnica e da lógica de negócios com a ajuda de tipificações e definições de ambas as lógicas institucionais. Os direcionadores de custos são reconhecidos por ele, mas também reconhece indicador institucional do que poderia ser a causa raiz de problemas maiores. Quando o indivíduo entende as lógicas institucionais, ele pode usá-la para atender às suas necessidades no trabalho cotidiano e assim criar lógicas situadas específicas. Esse tipo de uso é importante e relevante em seu trabalho cotidiano.

A relevância não está somente nos artefatos contábeis gerenciais, mas também nos quadros de referência que ele carrega consigo. O uso analítico das práticas contábeis gerenciais reduz as questões tradicionalmente percebidas de oportunidade estratégica e amplitude de escopo. Quando o ator organizacional conhece as práticas contábeis gerenciais e pode recorrer a seu quadro de referência nas discussões, essas práticas tornam-se menos limitada no tempo. Assim, o indivíduo pode resolver o problema por conta própria, sem recorrer à relatórios ou números que lhes digam o que pode descobrir, ao conseguir compreender as estruturas e como

isso está implicado em seu ambiente. Portanto, a Contabilidade Gerencial está envolvida no trabalho cotidiano por meio de sua presença nos quadros de referência disponíveis.

Com base na primeira conclusão, a segunda segue a ideia é da “contabilidade da fábrica” que implica que os atores organizacionais convivam, pensem e lidem com a Contabilidade Gerencial em seu trabalho cotidiano. Assim como os quadros de referência disponíveis podem ser usados pelo indivíduo em seu trabalho cotidiano, a Contabilidade Gerencial também pode ser algo que eles fazem e usam. Os atores organizacionais não são apenas usuários passivos de informações da Contabilidade Gerencial, eles também são ativos em termos de produção de suas próprias contas, cálculos, estimativas e projeções. A Contabilidade Gerencial passa a ser tida como certa ou culturalmente apoiada nas equipes, não por apenas por conformidade, mas também como parte natural de seu trabalho cotidiano. É uma prática também em espaços operacionais e não apenas uma prática em ambientes de gestão e departamentos de contabilidade. Portanto, a Contabilidade Gerencial está envolvida no trabalho cotidiano por meio de sua presença como prática, influenciando as rotinas e atividades habituais, o que permite lidar com a interseção entre as lógicas institucionais, desenvolvendo formas de praticar a Contabilidade Gerencial no trabalho cotidiano.

As tensões desta complexidade exigem que os indivíduos mobilizem ações reflexivas em seu trabalho cotidiano. Uma descoberta é que os artefatos carregados nas lógicas situadas são mobilizadores de ação e, portanto, significativos para a priorização da resposta do indivíduo. Um artefato dominante visualiza a prioridade da lógica. A relação do indivíduo com o artefato é crucial para a sua percepção da lógica. A percepção da lógica permite que o indivíduo reorganize sua responsabilidade incorporando-a às estruturas existentes. Assim, tensões entre as lógicas induzem o indivíduo a agir. Portanto, o indivíduo não fica surpreso quando experimenta tensões da complexidade institucional. Em vez disso, a forma como ele experimenta essas tensões pode mudar. Ao experimentar tensões, os indivíduos podem integrar as lógicas, permitindo que os atores questionem algo que antes era dado como certo.

Nesse sentido, a ação mobilizadora é moldada por três circunstâncias principais. A primeira, o indivíduo precisa refletir a ação baseado nas tensões que experimenta. A segunda, a tensão molda e aciona a reflexividade para os cursos alternativos de ação. Por fim, a ação reflexiva é contextualizada por artefatos que representam as lógicas. Assim, em situações caracterizadas por artefatos contrastantes, inconsistências e diferenciações dentro da organização podem ser reconhecidas. Com isso, a ação mobilizadora pode ser associada a uma relação com ou para uma relação com a lógica. Portanto, conclui-se que as tensões reflexivas e os artefatos contextualizados que o indivíduo vivencia em relação às suas responsabilidades em

duas relações à complexidade institucional instaurada, fazem com que priorizem suas ações. Ao gerenciar essas tensões decorrentes das lógicas situadas, o indivíduo pode residir em várias lógicas institucionais, sem que sejam obstruídos pela presença dessas.

As conclusões deste artigo fornecem explicações sobre os quais pesquisas adicionais podem ser construídas para examinar se estes resultados são transferíveis para outros ambientes empíricos que vivenciam a complexidade institucional. Pesquisas futuras podem ampliar a amostra de organizações estudadas para comparar suas diferenças e dimensões de uso das práticas contábeis gerenciais. Neste estudo, não foi analisado quais são os interesses e as consequências com base nas lógicas dos atores organizacionais, e assim pode-se tentar analisar os fenômenos que impulsionam as interesses e laços emocionais dos indivíduos com a lógica. Também propõem mais foco em elementos organizacionais como desempenho e *design* das práticas contábeis gerenciais, porque esses elementos são moldados por lógicas. Por último, recomenda-se uma atenção mais acurada às micro fundações para explicar esses *links*. O modelo conceitual desenvolvido neste artigo pode ajudar no entendimento dessas interações.

6 REFERÊNCIAS

AHRENS, Thomas. Everyday Accounting Practices and Intentionality. *In*: CHAPMAN, Christopher S.; COOPER, David J.; MILLER, Peter (org.). **Accounting, Organizations, and Institutions: Essays in Honour of Anthony Hopwood**. [S. l.]: Oxford Scholarship Online, 2009. p. 30–47. *E-book*. Disponível em:
<https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780199546350.003.0002>

AHRENS, Thomas. Management Controls that Anchor other Organizational Practices. **Contemporary Accounting Research**, [S. l.], v. 35, n. 1, p. 58–86, 2018. Disponível em:
<https://doi.org/10.1111/1911-3846.12377>

AHRENS, Thomas; CHAPMAN, Christopher S. The structuration of legitimate performance measures and management: Day-to-day contests of accountability in a U.K. restaurant chain. **Management Accounting Research**, [S. l.], v. 13, n. 2, p. 151–171, 2002. Disponível em:
<https://doi.org/10.1006/mare.2001.0187>

AHRENS, Thomas; CHAPMAN, Christopher S. Management accounting as practice. **Accounting, Organizations and Society**, [S. l.], v. 32, n. 1–2, p. 1–27, 2007. Disponível em:
<https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.09.013>

AHRENS, Thomas; MOLLONA, Massimiliano. Organisational control as cultural practice-A shop floor ethnography of a Sheffield steel mill. **Accounting, Organizations and Society**, [S. l.], v. 32, n. 4–5, p. 305–331, 2007. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.08.001>

AMANS, Pascale; MAZARS-CHAPELON, Agnès; VILLESÈQUE-DUBUS, Fabienne. Budgeting in institutional complexity : The case of performing arts organizations. **Management Accounting Research**, [S. l.], v. 27, p. 47–66, 2015. Disponível em:
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2015.03.001>

BARNEY, Jay B.; FELIN, Teppo. What are microfoundations? **The Academy of Management Perspectives**, [S. l.], v. 27, n. 2, p. 138–155, 2013. Disponível em:
<https://doi.org/10.5465/amp.2012.0107>

BATTILANA, Julie; CASCIARO, Tiziana. Change agents, networks, and institutions: A contingency theory of organizational change. **Academy of Management Journal**, [S. l.], v. 55, n. 2, p. 381–398, 2012. Disponível em: <https://doi.org/10.5465/amj.2009.0891>

BATTILANA, Julie; DORADO, Silvia. Building sustainable hybrid organizations: The case

of commercial microfinance organizations. **Academy of Management Journal**, [S. l.], v. 53, n. 6, p. 1419–1440, 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.5465/amj.2010.57318391>

BAY, Charlotta. Makeover accounting: Investigating the meaning-making practices of financial accounts. **Accounting, Organizations and Society**, [S. l.], v. 64, n. June 2012, p. 44–54, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.12.002>

BEDFORD, David S.; BISBE, Josep; SWEENEY, Breda. Performance measurement systems as generators of cognitive conflict in ambidextrous firms. **Accounting, Organizations and Society**, [S. l.], v. 72, p. 21–37, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.05.010>

BERTELS, Stephanie; LAWRENCE, Thomas B. Organizational responses to institutional complexity stemming from emerging logics: The role of individuals. **Strategic Organization**, [S. l.], v. 14, n. 4, p. 336–372, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/1476127016641726>

BINDER, Amy. For love and money: Organizations' creative responses to multiple environmental logics. **Theory and Society**, [S. l.], v. 36, n. 6, p. 547–571, 2007. Disponível em: <https://doi.org/10.1007/s11186-007-9045-x>

BOEDKER, Christina; CHUA, Wai Fong. Accounting , Organizations and Society Accounting as an affective technology : A study of circulation , agency and entrancement q. **Accounting, Organizations and Society**, [S. l.], v. 38, n. 4, p. 245–267, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2013.05.001>

BOGT, Henk J.; SCAPENS, Robert William. Institutions, Rationality and Agency in Management Accounting: Rethinking and Extending the Burns and Scapens Framework. **SSRN Electronic Journal**, [S. l.], p. 0–33, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.2139/ssrn.2464980>

BOLAND, Richard J. Sense-Making of Accounting Data As a Technique of Organizational Diagnosis. **Management Science**, [S. l.], v. 30, n. 7, p. 868–882, 1984. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/2631652>

BOURNE, Mike *et al.* Implementing Performance Measurement Systems : A Literature Review. **Journal of Business Performance Management**, [S. l.], v. 5, n. January, p. 1–24, 2003. Disponível em: <https://doi.org/10.1504/IJBPM.2003.002097>

BRUTON, Garry D.; AHLSTROM, David; LI, Han Lin. Institutional theory and

entrepreneurship: Where are we now and where do we need to move in the future?

Entrepreneurship: Theory and Practice, [*S. l.*], v. 34, n. 3, p. 421–440, 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/j.1540-6520.2010.00390.x>

BURNS, John; SCAPENS, Robert W. Conceptualizaing management accounting change: an institutional framework. **Management accounting research**, [*S. l.*], v. 11, n. 1, p. 3–26, 2000.

BUSCO, Cristiano; QUATTRONE, Paolo. Exploring How the Balanced Scorecard Engages and Unfolds : Articulating the Visual Power of Accounting Inscriptions. **Contemporary Accounting Research**, [*S. l.*], v. 32, n. 3, p. 1236–1262, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12105>

BUSCO, Cristiano; RICCABONI, Angelo; SCAPENS, Robert W. Trust for accounting and accounting for trust. **Management Accounting Research**, [*S. l.*], v. 17, n. 1, p. 11–41, 2006. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.08.001>

CASILE, Maureen; DAVIS-BLAKE, Alison. When accreditation standards change : Factors affecting differential responsiveness of public and private organizations. **Academy of Management Journal**, [*S. l.*], v. 45, n. February 2002, p. 180–195, 2002. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/3069291>

CATASÚS, Bino; MÁRTENSSON, Maria; SKOOG, Matti. The communication of human accounts : examining models of sensegiving. **Journal of Human Resource Costing & Accounting**, [*S. l.*], v. 13, n. 2, p. 163–179, 2009. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/14013380910968674>

CHEN, Chee Cheng. An objective-oriented and product-line-based manufacturing performance measurement. **International Journal of Production Economics**, [*S. l.*], v. 112, n. 1, p. 380–390, 2008. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2007.03.016>

CHENHALL, Robert H.; HALL, Matthew; SMITH, David. Performance measurement, modes of evaluation and the development of compromising accounts. **Accounting, Organizations and Society**, [*S. l.*], v. 38, n. 4, p. 268–287, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2013.06.002>

DALE, Karen. Building a social materiality: Spatial and embodied politics in organizational control. **Organization**, [*S. l.*], v. 12, n. 5, p. 649–678, 2005. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/1350508405055940>

- DAMBRIN, Claire; LAMBERT, Caroline; SPONEM, Samuel. Control and change studying the process of institutionalisation. **Management Accounting Research**, [S. l.], v. 18, n. 2, p. 172–208, 2007. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2007.02.003>
- DUNN, Mary B.; JONES, Candace. Institutional logics and institutional pluralism : The contestation of care and science logics in medical education, 1967-2005. **Administrative Science Quarterly**, [S. l.], v. 55, p. 114–149, 2010.
- ENGLUND, Hans; GERDIN, Jonas. Management accounting and the paradox of embedded agency : A framework for analyzing sources of structural change. **Management Accounting Research**, [S. l.], p. 1–11, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2017.12.001>
- ENGLUND, Hans; GERDIN, Jonas; ABRAHAMSSON, Gun. Accounting ambiguity and structural change. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, [S. l.], v. 26, n. 3, p. 423–448, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/09513571311311883>
- EVERITT, Judson G.; LEVINSON, Bradley A. Inhabited institutions in new destinations: Local sense-making and institutional work in community response to new immigration. **Journal of Contemporary Ethnography**, [S. l.], v. 45, n. 2, p. 115–142, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/0891241614550757>
- EZZAMEL, Mahmoud; ROBSON, Keith; STAPLETON, Pam. The logics of budgeting: Theorization and practice variation in the educational field. **Accounting, Organizations and Society**, [S. l.], v. 37, n. 5, p. 281–303, 2012. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2012.03.005>
- FRIEDLAND, Roger. Moving institutional logics Forward: Emotion and meaningful material practice. **Organization Studies**, [S. l.], v. 39, n. 4, p. 515–542, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/0170840617709307>
- FRIEDLAND, Roger; ALFORD, Robert. Bringing society back in: Symbols, practices and institutional contradictions. In: POWELL, Walter W.; DIMAGGIO, Paul J. (org.). **The New Institutionalism Organizational Analysis**. [S. l.: s. n.]. p. 204–232. *E-book*. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/238198697%0ABringing>
- FRIEDLAND, Roger; ARJALIÈS, Diane-Laure. Putting things in place: Institutional objects and institutional Logics. **Research in the Sociology of Organizations**, [S. l.], n. January, p. 45–86, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/s0733-558x20200000071003>
- FUSCH, Patricia I.; FUSCH, Gene E.; NESS, Lawrence R. How to conduct a mini-

- ethnographic case study: A guide for novice researchers. **The Qualitative Report**, [S. l.], v. 22, n. 3, p. 923–941, 2017. Disponível em: <https://nsuworks.nova.edu/tqr/vol22/iss3/16>
- FUSCH, Patricia I.; NESS, Lawrence R. Are we there yet? Data saturation in qualitative research. **The Qualitative Report**, [S. l.], v. 20, n. 9, p. 1408–1416, 2015. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/282955844>
- GADOLIN, Christian. Professional employees' strategic employment of the managerial logic in healthcare. **Qualitative Research in Organizations and Management: An International Journal**, [S. l.], v. 13, n. 2, p. 126–143, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/qrom-02-2016-1359>
- GIOIA, Dennis A.; CORLEY, Kevin G.; HAMILTON, Aimee L. Seeking qualitative rigor in inductive research: Notes on the Gioia Methodology. **Organizational Research Methods**, [S. l.], v. 16, n. 1, p. 15–31, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/1094428112452151>
- GORETZKI, Lukas; STRAUSS, Erik; WEBER, Jürgen. An institutional perspective on the changes in management accountants professional role. **Management Accounting Research**, [S. l.], v. 24, n. 1, p. 41–63, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.11.002>
- GOSAIN, Sanjay. Enterprise information systems as objects and carriers of institutional forces: The new iron cage? **Journal of Association for Information Systems**, [S. l.], v. 5, n. 4, p. 151–182, 2004. Disponível em: <https://doi.org/10.17705/1jais.00049>
- GREENWOOD, Royston *et al.* Institutional complexity and organizational responses. **Academy of Management Annals**, [S. l.], v. 5, n. 1, p. 317–371, 2011. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/19416520.2011.590299>
- GUERREIRO, Reinaldo; FREZATTI, Fabio; CASADO, Tânia. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia. **Revista Contabilidade e Finanças**, [S. l.], p. 7–21, 2006.
- HAEDICKE, Michael. Keeping our mission, changing our system: Translation and organizational change in natural foods co-ops. **The Sociological Quarterly**, [S. l.], v. 53, n. December 2012, p. 44–67, 2012. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/41432315>
- HALL, M. Accounting information and managerial work. **Accounting, Organizations and Society**, [S. l.], v. 35, n. 3, p. 301–315, 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.09.003>
- HALLETT, Tim; VENTRESCA, Marc. Inhabited institutions: Social interactions and

organizational forms in Gouldner 's patterns of industrial bureaucracy. **Theory and Society**, [S. l.], v. 35, n. April, p. 213–236, 2006. Disponível em: <https://doi.org/10.1007/s11186-006-9003-z>

HAMMERSLEY, Martyn. What is ethnography? Can it survive? Should it? **Ethnography and Education**, [S. l.], v. 13, n. 1, p. 1–17, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/17457823.2017.1298458>

HANSEN, Allan; MOURITSEN, Jan. Management Accounting and Operations Management: Understanding the Challenges from Integrated Manufacturing. **Handbooks of Management Accounting Research**, [S. l.], v. 2, n. September 2019, p. 729–752, 2006. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)02011-6](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)02011-6)

HEUGENS, Pursey P. M. A. R.; LANDER, Michel W. Structure! agency! (and other quarrels): A meta-analysis of institutional theories of organization. **Academy of Management Journal**, [S. l.], v. 52, n. 1, p. 61–85, 2009. Disponível em: <https://doi.org/10.5465/AMJ.2009.36461835>

HIEBL, Martin R. W. Management accounting as a political resource for enabling embedded agency. **Management Accounting Research**, [S. l.], v. 38, n. February, p. 22–38, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2017.03.003>

HOLLIDAY, Adrian. Doing and writing qualitative research. **Journal of Visual Languages & Computing**, [S. l.], v. 11, n. 3, p. 55, 2015. Disponível em: https://www.m-culture.go.th/mculture_th/download/king9/Glossary_about_HM_King_Bhumibol_Adulyadej's_Funeral.pdf

HORTON, Kate E.; WANDERLEY, Claudio de Araújo. Identity conflict and the paradox of embedded agency in the management accounting profession: Adding a new piece to the theoretical jigsaw. **Management Accounting Research**, [S. l.], 2016.

JARZABKOWSKI, Paula *et al.* Institutional ambidexterity: Leveraging institutional complexity in practice. **Research in the Sociology of Organizations**, [S. l.], v. 39, p. 37–61, 2013. Disponível em: [https://doi.org/10.1108/S0733-558X\(2013\)0039A](https://doi.org/10.1108/S0733-558X(2013)0039A)

JÖNSSON, Stefan. Relate management accounting research to management work! **Accounting, Organizations and Society**, [S. l.], v. 23, n. 4, p. 411–434, 1998.

KARLSSON, Bo; HERSINGER, Anders; KURKKIO, Monika. Hybrid accountants in the age of the business partner: Exploring institutional drivers in a mining company. **Journal of**

Management Control, [S. l.], v. 30, n. 2, p. 185–211, 2019. Disponível em:
<https://doi.org/10.1007/s00187-019-00280-1>

KILFOYLE, Eksa; RICHARDSON, Alan J. Critical perspectives on accounting agency and structure in budgeting: Thesis, antithesis and synthesis. **Critical Perspectives on Accounting**, [S. l.], v. 22, n. 2, p. 183–199, 2011. Disponível em:
<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2010.06.013>

KOSTOVA, Tatiana; ROTH, Kendall. Adoption of an organizational practice by subsidiaries of multinational Corporations: Institutional and relational effects. **The Academy of Management Journal**, [S. l.], v. 45, n. 1, p. 215–233, 2002. Disponível em:
<http://www.jstor.com/stable/3069293>

LOUNSBURY, Michael. Institutional rationality and practice variation: New directions in the institutional analysis of practice. **Accounting, Organizations and Society**, [S. l.], v. 33, n. 4–5, p. 349–361, 2008. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2007.04.001>

MACHADO-DA-SILVA, Clóvis L.; GUARIDO FILHO, Edson R.; ROSSONI, Luciano. Campos organizacionais: seis diferentes leituras e a perspectiva de estruturação. **Revista de Administração Contemporânea**, [S. l.], v. 14, n. spe, p. 109–147, 2006. Disponível em:
<https://doi.org/10.1590/s1415-65552010000600006>

MAIER, Esther R. The budget in the aesthetic: The role of calculative practice in the production of popular culture. **Management Accounting Research**, [S. l.], p. 1–16, 2016. Disponível em: <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2016.03.001>

MALHOTRA, Naresh. Análise de clusters: Coleta, preparação, análise de dados e relatório. *In*: MALHOTRA, Naresh (org.). **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 4a. ed. [S. l.]: Bookman, 2006. p. 570–590. *E-book*.

MALMI, Teemu; BROWN, David A. Management control systems as a package- Opportunities, challenges and research directions. **Management Accounting Research**, [S. l.], v. 19, n. 4, p. 287–300, 2008. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>

MANGEN, Claudine; BRIVOT, Marion. The challenge of sustaining organizational hybridity: The role of power and agency. **Human Relations**, [S. l.], v. 68, n. 4, p. 659–684, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/0018726714539524>

MARTÍ, Ignasi; MAIR, Johanna. Bringing change into the lives of the poor: Entrepreneurship outside traditional boundaries. *In*: LAWRENCE, Thomas B.; SUDDABY, Roy; LECA,

- Bernard (org.). **Institutional Work: Actors and Agency in Institutional Studies of Organizations**. [S. l.]: Cambridge University Press, 2009. p. 92–119. *E-book*. Disponível em: <https://doi.org/10.1017/CBO9780511596605.004>
- MASKELL, Brian H.; KENNEDY, Frances A. Why do we need lean accounting and how does it work? **Journal of Corporate Accounting & Finance**, [S. l.], v. 18, n. 3, p. 59–73, 2007. Disponível em: <https://doi.org/10.1002/jcaf>
- MCPHERSON, Chad Michael; SAUDER, Michael. Logics in Action: Managing Institutional Complexity in a Drug Court. **Administrative Science Quarterly**, [S. l.], v. 58, n. 2, p. 165–196, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/0001839213486447>
- MELNYK, Steven A. *et al.* Is performance measurement and management fit for the future? **Management Accounting Research**, [S. l.], v. 25, n. 2, p. 173–186, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.07.007>
- MENDONÇA NETO, Octavio Ribeiro de *et al.* O processo decisório em ambientes contábeis: Uma aplicação da teoria dos modelos mentais probabilísticos. **Contabilidade Vista & Revista**, [S. l.], v. 20, n. 4, p. 109–130, 2009.
- MERCHANT, Kenneth A. Paradigms in accounting research: A view from North America. **Management Accounting Research**, [S. l.], v. 21, n. 2, p. 116–120, 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.02.004>
- MIA, Lockman; WINATA, Lanita. Manufacturing strategy, broad scope MAS information and information and communication technology. **The British Accounting Review**, [S. l.], v. 40, n. 2, p. 182–192, 2008. Disponível em: <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.bar.2008.02.003>
- MODELL, Sven. Making institutional accounting research critical: Dead end or new beginning? **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, [S. l.], v. 28, n. 5, p. 773–808, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-09-2013-1457>
- NEELY, Andy; GREGORY, Mike; PLATTS, Ken. Performance measurement system design: A literature review and research agenda. **International Journal of Operations and Production Management**, [S. l.], v. 25, n. 12, p. 1228–1263, 2005. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/01443570510633639>
- NYLAND, Kari; MORLAND, Charlotte; BURNS, John. The interplay of managerial and non-managerial controls, institutional work, and the coordination of laterally dependent

- hospital activities. **Qualitative Research in Accounting & Management**, [S. l.], v. 14, n. 4, p. 467–495, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/QRAM-08-2017-0076>
- OCASIO, William; GAI, Shelby L. Institutions : Everywhere but not everything. **Journal of Management Inquiry**, [S. l.], v. 29, n. 3, p. 262–271, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/1056492619899331>
- OCASIO, William; RADOYNOVSKA, Nevena. Strategy and commitments to institutional logics: Organizational heterogeneity in business models and governance. **Strategic Organization**, [S. l.], v. 14, n. 4, p. 287–309, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/1476127015625040>
- ORLIKOWSKI, Wanda J.; SCOTT, Susan V. The algorithm and the crowd: Considering the materiality of service innovation. **MIS Quarterly: Management Information Systems**, [S. l.], v. 39, n. 1, p. 201–216, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.25300/MISQ/2015/39.1.09>
- OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu *et al.* Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: Um estudo exploratório sob a ótica da Teoria Institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, [S. l.], v. 2, n. 2, p. 55–70, 2008.
- OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu *et al.* Flexible budgeting influence on organizational inertia and flexibility. **International Journal of Productivity and Performance Management**, [S. l.], v. 67, n. 9, p. 1640–1656, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/IJPPM-06-2017-0153>
- OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu *et al.* O impacto do uso de relatórios gerenciais na eficácia das decisões: um estudo com gerentes de uma rede de supermercado. **Enfoque: Reflexão Contábil**, [S. l.], v. 38, n. 3, p. 37–55, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.4025/enfoque.v38i3.42396>
- PACHE, Anne Claire; SANTOS, Filipe. When worlds collide: The internal dynamics of organizational responses. **Academy of Management Review**, [S. l.], v. 35, n. 3, p. 455–476, 2010. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/25682424>
- PACHE, Anne Claire; SANTOS, Filipe. Inside the hybrid organization: Selective coupling as a response to competing institutional logics. **Academy of Management Journal**, [S. l.], v. 56, n. 4, p. 972–1001, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.5465/amj.2011.0405>
- PALTHE, Jennifer. Regulative, normative and cognitive elements of organizations:

Implications for managing change. **Management and Organizational Studies**, [S. l.], v. 1, n. 2, p. 59–66, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.5430/mos.v1n2p59>

PELLINEN, Jukka; TEITTINEN, Henri; JÄRVENPÄÄ, Marko. Performance measurement system in the situation of simultaneous vertical and horizontal integration. **International Journal of Operations and Production Management**, [S. l.], v. 36, n. 10, p. 1182–1200, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/IJOPM-12-2014-0611>

QUATTRONE, Paolo. Embracing ambiguity in management controls and decision-making processes: On how to design data visualisations to prompt wise judgement. **Accounting and Business Research**, [S. l.], v. 47, n. 5, p. 588–612, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/00014788.2017.1320842>

QUATTRONE, Paolo; HOPPER, Trevor. What does organizational change mean? Speculations on a taken for granted category. **Management Accounting Research**, [S. l.], v. 12, n. 4, p. 403–435, 2001. Disponível em: <https://doi.org/10.1006/mare.2001.0176>

RAAIJMAKERS, Aafke; VERMEULEN, Patrick A. M.; MEEUS, Marius T. H. Children without bruised knees: Responding to material and ideational (mis)alignments. **Organization Studies**, [S. l.], v. 39, n. 5–6, p. 811–830, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/0170840617743298>

REAY, Trish; HININGS, C. R. Managing the rivalry of competing institutional logics. **Organization Studies**, [S. l.], v. 30, n. 6, p. 629–652, 2009. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/0170840609104803>

SCAPENS, Robert W. Understanding management accounting practices: A personal journey. **British Accounting Review**, [S. l.], v. 38, n. 1, p. 1–30, 2006. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2005.10.002>

SEO, Myeong Gu; CREED, W. E. Dougla. Institutional contradictions, praxis, and institutional change: A dialectical perspective. **Academy of Management Review**, [S. l.], v. 27, n. 2, p. 222–247, 2002. Disponível em: <https://doi.org/10.5465/AMR.2002.6588004>

SHARMA, Pramodita. An overview of the field of family business studies: Current status and directions for the future. **Handbook of Research on Family Business**, [S. l.], v. XVII, n. 1, p. 25–55, 2004. Disponível em: <https://doi.org/10.4337/9781847204394.00010>

SHORE, Cris; WRIGHT, Susan; CAMPUS, Copenhagen. Governing by numbers : Audit culture , rankings and the new world order. **Social Anthropology**, [S. l.], v. 23, n. 1, p. 22–

28, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/1469-8676.12098>

SMETS, Michael *et al.* Reinsurance trading in Lloyd's of London: Balancing conflicting-yet-complementary logics in practice. **Academy of Management Journal**, [S. l.], v. 58, n. 3, p. 932–970, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.5465/amj.2012.0638>

SMETS, Michael; GREENWOOD, Royston; LOUNSBURY, Michael. An institutional perspective on strategy as practice. In: GOLSORKHI, Damon *et al.* (org.). **Cambridge Handbook of Strategy as Practice, Second Edition**. 2. ed. [S. l.]: Cambridge University Press. Introduction, 2015. p. 283–300. *E-book*. Disponível em: <https://doi.org/10.1017/CCO9781139681032.017>

SMETS, Michael; JARZABKOWSKI, Paula. Reconstructing institutional complexity in practice: A relational model of institutional work and complexity. **Human Relations**, [S. l.], v. 66, n. 10, p. 1279–1309, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/0018726712471407>

SMITH, Wendy K.; BESHAROV, Marya. How Structured Flexibility Sustains Organizational Hybridity. **Administrative Science Quarterly**, [S. l.], n. September, p. 1–67, 2017. Disponível em: <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/0001839217750826>

SMITH, Wendy K.; LEWIS, Marianne W. Toward a Theory of Paradox: a Dynamic Equilibrium Model of Organizing. **Academy of Management Review**, [S. l.], v. 36, n. 2, p. 381–403, 2011. Disponível em: <https://doi.org/10.5465/amr.2011.59330958>

SMITH, Wendy K.; TRACEY, Paul. Institutional complexity and paradox theory: Complementarities of competing demands. **Strategic Organization**, [S. l.], v. 14, n. 4, p. 455–466, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/1476127016638565>

SOEIRO, Tiago De Moura; WANDERLEY, Claudio de Araújo. A Teoria Institucional na pesquisa em contabilidade: Uma revisão. **Revista Organizações & Sociedade**, [S. l.], v. 26, p. 291–316, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/1984-9260895>

SUDDABY, Roy; FOSTER, William M. History and Organizational Change. **Journal of Management**, [S. l.], v. 43, n. 1, p. 19–38, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/0149206316675031>

SWIDLER, Ann. Culture in Action: Symbols and Strategies. **American Sociological Review**, [S. l.], v. 51, n. 2, p. 273–286, 1986. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/2095521>

THORNTON, Patricia H.; OCASIO, William. Institutional logics. In: GREENWOOD, Royston *et al.* (org.). **The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism**. [S. l.]: s.

n.] p. 99–129. *E-book*. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/02626667109493051>

THORNTON, Patricia H.; OCASIO, William; LOUNSBURY, Michael. **The institutional logics perspective: A new approach to culture, structure, and process**. Oxford: Oxford University Press Inc. [*S. l.*]: Oxford University Press Inc., 2012. v. 15 *E-book*. Disponível em: <https://doi.org/10.1002/qua.20103>

TILLEMA, Sandra; STEEN, Martijn Van Der. Co-existing concepts of management control The containment of tensions due to the implementation of lean production. **Management Accounting Research**, [*S. l.*], v. 27, p. 67–83, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2015.01.002>

TRACEY, Paul; PHILLIPS, Nelson; JARVIS, Owen. Bridging institutional entrepreneurship and the creation of new organizational forms: A multilevel model. **Organization Science**, [*S. l.*], v. 22, n. 1, p. 60–80, 2011. Disponível em: <https://doi.org/10.1287/orsc.1090.0522>

VAN DER VEEKEN, Henk J. M.; WOUTERS, Marc J. F. Using accounting information systems by operations managers in a project company. **Management Accounting Research**, [*S. l.*], v. 13, n. 3, p. 345–370, 2002. Disponível em: <https://doi.org/10.1006/mare.2002.0188>

VOSSelman, Ed. The performativity thesis and its critics: Towards a relational ontology of management accounting. **Accounting and Business Research**, [*S. l.*], v. 44, n. 2, p. 181–203, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/00014788.2013.856748>

WALKER, Stephen P. Revisiting the roles of accounting in society. **Accounting, Organizations and Society**, [*S. l.*], v. 49, n. 2, p. 41–50, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.11.007>

WANDERLEY, Claudio de Araújo; CULLEN, John. Management accounting change: a review. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, [*S. l.*], v. 10, n. 4, p. 294–307, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.4013/base.2013.104.01>

WANDERLEY, Claudio de Araújo; SOEIRO, Tiago. Contradição institucional e o balanced scorecard: Um caso de mudança sem sucesso. **Revista Universo Contábil**, [*S. l.*], v. 12, n. 1, p. 45–65, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.4270/ruc.2016103>

ZILBER, Tammar B. The methodology/theory Interface: Ethnography and the microfoundations of institutions. **Organization Theory**, [*S. l.*], v. 1, n. 2, p. 1–27, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/2631787720919439>