

A mudança intra-organizacional nas práticas de contabilidade e fiscalidade: um estudo de caso baseado na Velha Economia Institucional

Eva Silva* e Joaquim Leite**

*Estig, Instituto Politécnico de Bragança (evasofia_20@hotmail.com)

**Estig, Instituto Politécnico de Bragança (jleite@ipb.pt)

Resumo:

Este trabalho tem por objectivo associar práticas de contabilidade e fiscalidade aos conceitos de acções, regras, rotinas e instituições em que assenta o modelo explicativo da mudança de Burns e Scapens (2000). O estudo de caso utilizou inquéritos por entrevista, efectuados a técnicos superiores de uma empresa de consultoria, para interpretar a mudança intra-organizacional nas práticas de gestão tipificadas na contabilidade financeira, na contabilidade de gestão e na fiscalidade. Os resultados, interpretados no enquadramento da Velha Economia Institucional, permitiram apontar fragilidades do modelo e mostrar a predominância de instituições de contabilidade financeira e fiscalidade.

Palavras-chave:

Mudança organizacional, Velha Economia Institucional (OIE), Práticas de contabilidade, Práticas de fiscalidade

Abstract:

This work is intended to link practices of accounting and taxation to the concepts of actions, rules, routines and institutions from change model of Burns and Scapens (2000). The case study used inquiry by interviews, conducted to consulting superior technicians, to interpret the intra-organizational change of management practices typified in financial accounting, management accounting and taxation. The results, interpreted based on Old Institutional Economics, suggested model limitations and showed a dominance of institutions in financial accounting and taxation.

Key words:

Organizational Change, Old Institutional Economics, Accounting practices, Taxation Practices

INTRODUÇÃO

A mudança intra-organizacional é um conceito que compreende todos os acontecimentos de mudança das práticas de gestão que ocorram no seio de uma organização. Assim, esta investigação aborda uma perspectiva institucional que foca apenas as mudanças internas nas organizações.

O objectivo desta investigação centra-se no estudo da mudança intra-organizacional através da aplicação do modelo de Burns e Scapens (2000). Este modelo é uma perspectiva teórica que explica a mudança intra-organizacional através da aplicação de quatro conceitos: acções, regras, rotinas e instituições. A principal preocupação deste estudo foi associar as práticas de gestão (práticas de contabilidade financeira, de contabilidade de gestão e de fiscalidade) aos conceitos postulados no modelo de Burns e Scapens (2000).

A estrutura do estudo é a seguinte: numa primeira fase apresenta-se o enquadramento teórico do trabalho que é composto pela exposição da velha vertente da Teoria Institucional (Velha Economia Institucional); pela noção de mudança intra-organizacional em contabilidade, bem como alguns modelos explicativos da mudança; pela explicitação das componentes e procedimentos do modelo de Burns e Scapens (2000); e no final deste primeiro ponto são evidenciadas as práticas de gestão utilizadas neste estudo.

No segundo ponto deste trabalho dá-se a conhecer a metodologia que este seguiu, esclarecendo não só a pergunta de partida, que questiona associação das práticas de gestão aos conceitos postulados no modelo de Burns e Scapens (2000), mas também o modelo de análise, constituído por dois conceitos: práticas de gestão e conceitos do modelo de Burns e Scapens (2000), e o método de investigação com recurso a inquéritos por entrevista aplicados ao caso de uma empresa no distrito de Bragança.

O terceiro ponto organiza os resultados da investigação conducentes a conclusões, permitindo referir que a evolução dos conceitos do modelo depende, não só da reprodução de hábitos ou codificação dos princípios institucionais, mas também depende da forma de pensar e agir de cada indivíduo. Esta investigação permite concluir que existe a predominância de práticas de gestão que são consideradas como instituições e, identificar algumas fragilidades do modelo em estudo.

1. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

O enquadramento teórico desta investigação é composto por vários conceitos: a Velha Economia Institucional, teoria em que assenta o estudo, a mudança em Contabilidade, os pressupostos e componentes do modelo de Burns e Scapens (2000) e, por fim, descrição e especificação das práticas de gestão por tipologias.

1.1. A Velha Economia Institucional (Old Institutional Economics - OIE)

O conceito de mudança organizacional tem sido um ponto comum na perspectiva das três vertentes principais da teoria institucional (*Institutional Theory*): a) Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics* – OIE); b) Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics* – NIE); e c) Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology* – NIS) (Burns & Scapens, 2000). A presente baseia-se na OIE.

A OIE é a vertente da teoria institucional que rejeita qualquer pressuposto de racionalidade individual na análise da mudança dos sistemas de contabilidade. Esta teoria descreve a natureza das regras, rotinas e instituições no meio organizacional, focando a envolvente intra-organizacional, centrando o seu estudo na instituição e não no comportamento racional no qual os indivíduos se baseiam para a tomada de decisão (Major & Vieira, 2009).

Vários autores estudaram os conceitos subjacentes à OIE. Burns e Scapens (2000) e Busco, Riccabonia e Scapens (2006) referem que as práticas de gestão são regras, rotinas e instituições que determinam a actividade da organização. Esta teoria considera as instituições como produção e replicação de hábitos pessoais de pensamento e da acção, mas também como resultado da evolução de uma rotina entre grupos. (Burns & Scapens, 2000). Guerreiro, Pereira e Rezende (2006) consideram que a instituição é de natureza social e não é considerada como uma prática, mas sim como um elo de ligação entre as pessoas e a organização.

Johansson e Siverbo (2009) consideram que as rotinas são desenvolvidas para facilitar o comportamento do indivíduo, trazendo-lhe confiança na execução das tarefas e as regras são instruções formais para desempenho de determinadas tarefas. Os mesmos autores consideram ainda que as regras podem originar uma insegurança no indivíduo, dado o grau de formalidade do procedimento de certa prática, sendo esta uma razão de resistência à mudança. Assim, estes autores referem que os indivíduos têm profundas raízes que controlam os hábitos comportamentais e, por isso, desenvolvem rotinas baseadas em padrões comportamentais que mantêm num processo contínuo de reprodução. Todavia, os mesmos

autores referem que existe uma diferença entre elas, apesar de as regras serem constantemente reproduzidas podem eventualmente passar a rotinas: as rotinas podem não estar relacionadas com as regras, sendo estas determinadas não só pelas regras, mas também pelas instituições. Ribeiro e Scapens (2006) defendem que a o indivíduo não é tão susceptível à mudança quando domina e se adapta ao conteúdo da decisão e ao sistema da organização.

1.2. Mudança em Contabilidade

Burns e Vaivio (2001) consideram que as mudanças nos sistemas de contabilidade têm-se dado a um ritmo mais lento do que as mudanças que ocorrem na sua envolvente. Estes autores referem ainda que, nos últimos anos, assistiu-se a uma grande mudança no ambiente interno da organização, já que o mercado tornou-se mais exigente e competitivo, emergiram novas práticas de gestão e alteraram-se estruturas organizacionais, levando ao desenvolvimento das tecnologias de informação.

São vários os autores que se dedicaram a estudar o conceito de mudança. Burns e Baldvinsdottir (2005) referem que o objecto da mudança tem-se alterado: actualmente os estudos sobre a mudança centram-se no papel dos profissionais que executam as práticas de gestão, ou seja, enfatiza-se a orientação pessoal para o negócio. Os mesmos autores consideram que as orientações baseiam-se nas mudanças das condições de complexidade da negociação, na formação de novas filosofias de gestão, no desenvolvimento das tecnologias de informação e numa evolução do conceito de recursos humanos. Estes autores utilizaram a análise de Butt, modelo de mudança organizacional, que encara a contabilidade como um conjunto de procedimentos teóricos que permite uma tomada de decisão racional para estudar de forma específica a mudança em contabilidade.

Pimentel e Major (2009) utilizaram o modelo de Kasurinen que identifica três factores impulsionadores da mudança: facilitadores, motivadores e catalisadores. Estes autores referem que os factores facilitadores relacionam a disponibilidade tecnológica com a autoridade atribuída aos profissionais de contabilidade; já os factores motivadores respeitam à atribuição de capacidade que proporciona o processo de mudança (por exemplo: estrutura de custos, tecnologia); e por último, os factores catalisadores encontram-se directamente relacionados com o processo de mudança (p. ex. perda de quota de mercado).

Os mesmos autores realizaram um estudo sobre a implementação do *Balanced Scorecard* (BSC) numa empresa portuguesa do ramo das tecnologias de informação baseado no modelo de *Kasurinen*, explicando a razão da mudança e o processo pelo qual ela ocorre na contabilidade.

As motivações da mudança em contabilidade têm levado muitos autores a divergirem a sua opinião sobre o tema. Busco et al. (2006) elaboraram um estudo de caso de uma empresa italiana em que referem que os sistemas de contabilidade de gestão são fontes de confiança. Estes autores defendem que a mudança geralmente origina a crise e, normalmente, quando existe uma crise, existe uma quebra das rotinas organizacionais, resultando numa resistência à mudança.

Outros autores referem que o poder é um conceito importante no estudo da mudança. Segundo Burns e Scapens (2000), o poder é um conceito limitado, dependendo das regras em vigor numa organização. Já Ribeiro e Scapens (2006) defendem que num sistema social, as regras são fundamentais na formação dos comportamentos, pois que o poder de um indivíduo para alcançar os seus objectivos resulta da adequação das regras institucionalizadas. Deste modo, estes autores consideram as organizações como campos de batalha em que o poder é disputado pelos indivíduos e as estruturas organizacionais resultam da sua reprodução em contextos específicos e não de um conceito pré-definido.

Nor-Aziah e Scapens (2007) realizaram um estudo que trata a privatização de uma entidade pública na Malásia, estudando como as práticas de gestão utilizadas por essa entidade pública responderam às pressões do ambiente organizacional. Com este estudo, os autores concluíram que as relações inter-pessoais dos agentes organizacionais foram fundamentais para a interpretação dos sistemas de contabilidade e que estas relações foram moldadas por contradições do ambiente em que eram geridas, tendo surgido através de um processo de confiança e resistência à implementação de novas práticas de gestão.

Andon, Baxter e Chua (2006) consideram que a mudança pode ser um movimento entre dois estados bem definidos em que se identifica os actores envolvidos na mudança e a forma como é executada, possibilitando apontar as práticas de gestão antigas e as recentes. Estes autores referem a mudança como um processo ordenado que tem início na identificação das práticas e fim nos resultados obtidos, embora reflecta uma certa incapacidade dos agentes da mudança para controlar todos os factores de modo a atingir os objectivos propostos.

Guerreiro et al. (2006) consideram que a Velha Economia Institucional elimina velhos hábitos e rotinas para que surjam novas instituições, embora os hábitos e rotinas sejam permanentes e difíceis de serem alterados, uma vez que esta mudança de hábitos está relacionada com a capacidade dos indivíduos organizacionais trocarem os velhos hábitos por novos hábitos. Já Burns e Vaivio (2001) defendem que as novas práticas de gestão raramente assumem um papel neutro no processo de mudança, já que, através deste processo os objectivos fixados previamente para as práticas de gestão podem prevalecer sobre os

objectivos reais da organização, isto é, através das novas práticas de gestão podem omitir-se os verdadeiros objectivos da empresa.

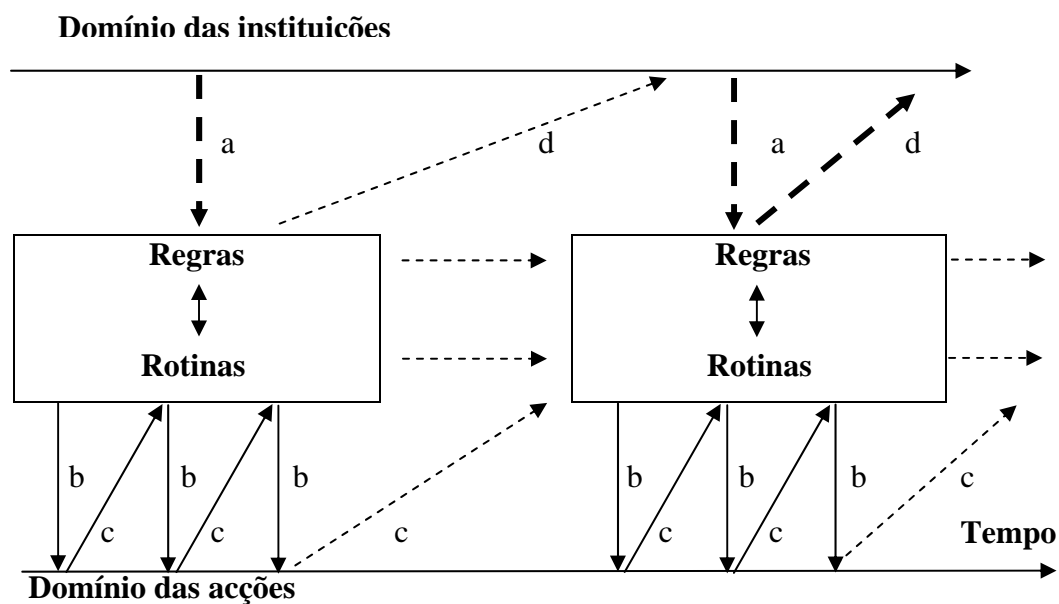
1.3 O modelo de Burns e Scapens (2000)

No actual paradigma económico, onde se assiste a constantes mudanças organizacionais, a avanços das tecnologias de informação e ao facto de emergirem novas práticas de gestão que o indivíduo tem de assimilar, é pertinente estudar a razão da mudança (Burns & Scapens, 2000).

O modelo de Burns e Scapens (2000) tem por base quatro conceitos: acções, regras, rotinas e instituições e centra-se em estudar a mudança intra-organizacional numa perspectiva institucional. Esse estudo requer a necessidade do reconhecimento de práticas formais de gestão (regras), conhecer os hábitos dos indivíduos da organização (rotinas) e os princípios em que assentam as actividades do dia-a-dia (instituições). Segundo os autores do modelo, as regras são percebidas como procedimentos formais que dão coerência às acções e evitam o sentimento de dificuldade entre os indivíduos da organização porque, de certa forma, as práticas identificadas como regras são as práticas cujo procedimento pode ser consultado em mapas ou manuais, tornando o utilizador da prática mais confiante, já que a probabilidade de cometer um erro é mínima.

Burns e Scapens (2000) definem rotinas como padrões de pensamento e acções reproduzidas continuamente e que habitualmente são utilizadas por um grupo de indivíduos, incorrendo assim num processo cumulativo de mudança. Finalmente, as instituições podem ter duas origens diferentes: podem ser resultado de produção e reprodução de hábitos pessoais ou grupais, ou pelo contrário podem ter origem na evolução de uma rotina das práticas de gestão (Burns & Scapens, 2000).

O modelo de Burns e Scapens (2000) que se apresenta assenta na relação entre acções e instituições e realça a importância das rotinas e instituições nos processos de mudança. Assim, os autores do modelo afirmam que existe uma relação entre regras e rotinas que se caracteriza pela reprodução de diversas acções, que pode provocar a evolução da regra para rotina; o modelo apresenta também uma relação entre acção e instituição, em que a acção se pode definir como um conjunto de actividades e a instituição como resultado dos comportamentos do indivíduo relativamente a essas mesmas actividades. Deste modo, o modelo de Burns e Scapens (2000), pretende clarificar e interpretar a relação entre os quatro conceitos, em que se basearam (ver Figura 1).



Legenda: a – incorporação (*encoding*)
 b – ordenação (*enacting*)
 c – reprodução (*reproduction*)
 d – institucionalização (*institutionalisation*)

Figura 1. Processo de institucionalização de Burns e Scapens (2000, p. 9)

O modelo (Figura 1) apresenta um efeito sincrónico (setas verticais a e b: quando as instituições influenciam as acções, através das regras e rotinas, num momento específico) e diacrónico (setas oblíquas c e d: quando as acções produzem e reproduzem instituições ao longo do tempo, via caiação de regras e rotinas). As acções são replicadas como instituições diacronicamente, isto é, ao longo do tempo as acções são produzidas e reproduzidas e como resultado irão criar-se hábitos, tanto pessoais como grupais, formando instituições. O efeito sincrónico ocorre quando existe uma codificação dos princípios institucionais e não se verifica uma evolução das práticas de gestão (Burns & Scapens, 2000).

Segundo Burns e Scapens (2000), o modelo é constituído por três partes: a parte superior indica a evolução da instituição ao longo do tempo; a parte intermédia apresenta a relação entre as regras e as rotinas, mas também se apresenta como um elo de ligação entre as instituições e as acções; por fim, na parte inferior encontra-se a evolução temporal das acções.

Burns e Scapens (2000) expõem o modelo como um conjunto de quatro processos (a, b, c, d). Estes processos, segundo aqueles autores, explicam a mudança na contabilidade: o

processo a é caracterizado pela incorporação dos princípios institucionais nas regras e rotinas, formando novas regras, que por sua vez conduz à formação ou extinção das rotinas em curso; o processo b envolve actores organizacionais que corporizam em acções os princípios institucionais em que assentam regras e rotinas (a escolha deste processo envolve a aplicação de conhecimentos técnicos sobre como as coisas são feitas; as regras e rotinas podem oferecer resistência à mudança quando os actores organizacionais têm recursos de poder suficientes para interromper este processo); o processo c representa a reprodução de rotinas que pode gerar uma mudança consciente ou inconsciente (a mudança consciente ocorre quando o indivíduo tem a capacidade de reunir informação diversa para que a prática de gestão evolua para rotina; a mudança é inconsciente quando na organização não se verifica a existência de rotinas); e, por fim, o processo d exprime a institucionalização das regras e rotinas que anteriormente foram reproduzidas através do comportamento dos indivíduos – as regras e as rotinas evoluem para instituições.

As rotinas são definidas como “a forma como as práticas são realmente feitas” e são consideradas como uma função importante na relação entre as acções e instituições. Deste modo, as rotinas só o são quando se estabelecem previamente regras que podem, ao longo do tempo, sofrer alterações consciente ou inconscientemente no interior do grupo, levando assim ao estabelecimento de uma rotina (Major & Vieira, 2009).

Num processo de mudança, Burns e Scapens (2000) consideram que as regras são implementadas e a sua contínua aplicação irá originar rotinas. No contexto deste estudo estes autores consideram que as regras incluem a gestão formal dos sistemas de contabilidade definidos nos manuais pedagógicos; ao passo que as rotinas são as práticas de gestão do dia-a-dia das organizações.

Major e Vieira (2009) consideram que o modelo tem por base a ideia de que as práticas de gestão são actividades consideradas como rotinas. Apesar de o modelo considerar que ao longo do tempo só as instituições e acções é que evoluem, não significa que as regras e rotinas de uma organização não sofram alterações, pois as regras e rotinas tendem a alterar-se ao longo de tempo, conscientemente ou não (Major & Vieira, 2009)

“A aplicação de novas regras e o surgimento das rotinas são influenciadas pela codificação da estrutura das instituições em curso e pela respectiva reprodução das rotinas existentes” (Burns & Scapens, 2000, p. 11).

Os autores referem também que o poder pode ser impulsionador da mudança, nomeadamente o poder hierárquico de um actor organizacional pode introduzir novas práticas de gestão que funcionam como regras; ou o poder de um membro com influência na

organização que pretende introduzir formas de pensar e agir de modo a criar estabilidade organizacional. Deste modo o processo de mudança pode ser longo e muito complexo.

Burns e Scapens (2000) consideram ainda que o estudo da mudança na contabilidade requer que o indivíduo possua um conhecimento perspicaz sobre o âmbito organizacional em que ocorre a mudança, para a poder perceber como resultado dos comportamentos individuais ou grupais no interior de uma organização e, deste modo, as instituições possam delinear as acções.

2. METODOLOGIA

A metodologia deste trabalho inicia-se com a pergunta de partida e prossegue com a exploração, a problemática, a construção do modelo de análise, a observação, a análise e as conclusões.

Este estudo visa testar as potencialidades do modelo de Burns e Scapens (2000) para explicar a mudança intra-organizacional, associando as práticas de contabilidade financeira, de contabilidade de gestão e de fiscalidade aos conceitos de acções, regras, rotinas e instituições em que se constitui o modelo em análise, suportado na problemática teórica da OIE, interpretando as limitações do próprio modelo.

As temáticas utilizadas neste trabalho requerem pesquisa bibliográfica: fundamentar os modelos de mudança nas práticas de gestão, conceitos de práticas de gestão (contabilidade financeira, contabilidade de gestão e fiscalidade) e a teoria que suporta todo o trabalho. Este tema torna-se algo actual, uma vez que dadas as evoluções, quer tecnológicas quer organizacionais, torna-se importante estudar a aplicabilidade de um modelo teórico, modelo de Burns e Scapens (2000), numa determinada organização e deste modo tentar perceber como se associa as práticas de gestão aos conceitos em que se baseia o modelo de Burns e Scapens (2000).

Este trabalho é constituído essencialmente por dois conceitos amplos: práticas de gestão, (de contabilidade financeira, de contabilidade de gestão e de fiscalidade) e os conceitos em que se baseia o modelo de Burns e Scapens (2000): acções, regras, rotinas e instituições.

O modelo de análise testa a seguinte proposição de resposta aos objectivos do estudo: a associação de práticas de gestão aos conceitos postulados no modelo de Burns e Scapens (2000) permite identificar tipologias de práticas prevalentes e evidenciar fragilidades do próprio modelo.

As práticas de gestão abordadas neste estudo são: práticas de contabilidade financeira, de fiscalidade e de contabilidade de gestão.

As práticas de contabilidade financeira consideradas para este estudo são: reconciliações bancárias, apuramento de custos (fornecimento e serviços externos, impostos, custos com o pessoal, custos e perdas financeiros extraordinários), cálculo e verificação de imobilizado, empréstimos bancários e margem bruta, elaboração de demonstrações de resultados em que se evidencia todos os custos e proveitos da organização, evolução de balancete que permita à empresa verificar a evolução dos saldos das suas contas ao longo de um determinado período, a verificação do saldo das contas de clientes/fornecedores/outros devedores e credores, no qual é comparado o saldo destas contas no final de período em estudo, bem como no final do período anterior, conferência de acréscimos e diferimentos, verificação de provisões, conferência e teste às existências, verificação e elaboração de balanços, verificação da demonstração do fluxo de caixa, análise e conferência do relatório de gestão e anexo ao balanço e demonstração de resultados, cálculo de rácios financeiros, elaboração do controlo interno das empresas, análise de projectos de investimento, elaboração de mapas de origem e aplicação de fundos (MOAF) e de inventários, cálculo de proveitos e ganhos, caixa e depósitos à ordem (Borges, Rodrigues & Rodrigues, 2006).

As práticas de fiscalidade baseiam-se no apuramento do imposto sobre o rendimento de pessoas singulares (IRS), imposto sobre rendimento de pessoas colectivas (IRC) e o imposto sobre valor acrescentado (IVA). Este apuramento consiste em apurar os rendimentos das pessoas singulares, contribuições para a segurança social, no caso do cálculo do IRS; no caso do IRC o apuramento é efectuado através do preenchimento da Modelo 22 e dos pagamentos por conta ou pagamentos especial por conta; e, por fim, em relação ao cálculo do IVA refere-se ao preenchimento da declaração do mesmo (Rocha & Rocha, 2009).

As práticas de contabilidade de gestão consideradas agruparam-se em práticas de custeio (*costing*) e práticas de gestão (*management*). As práticas de custeio são: apuramento dos custos unitários pelos sistemas total, racional e variável; apuramento de custos unitários pelo sistema de custeio Kaisen e apuramento de custos unitários pelo sistema de custeio baseado nas actividades (método de ABC). As práticas de gestão englobam: gestão orçamental, cálculo de orçamentos para clientes, gestão e planificação de contas por centros de custos, análise Custo – Volume - Resultados (CVR), avaliação de desempenho (BSC), e indicadores de gestão (indicadores de equilíbrio financeiro ou indicadores financeiros (Caiado & Cabral, 2006)

Neste contexto, irá proceder-se à identificação das práticas de gestão utilizadas e não utilizadas pela organização, à identificação temporal do trabalho e ao reconhecimento das diversas práticas de gestão que se consideram como acções, regras, rotinas ou instituições.

O método de investigação deste trabalho consiste num estudo de caso, realizado numa empresa distrito do Bragança, suportado na análise de documentos contabilísticos e fiscais, por um lado, e inquéritos por entrevista, por outro, em que a entrevista é realizada em Maio de 2010 e para um só prática de gestão que é considerada instituição para ambos os inquéritos é considerado um período aproximado de 4 anos (Julho de 2005 a Janeiro de 2010) Assim, o tratamento de dados centra-se na apresentação, agregação e associação de todas as práticas de gestão (utilizadas e não utilizadas) por tipologias (contabilidade financeira, contabilidade de gestão e fiscalidade), tendo por base os conceitos de acções, regras, rotinas e instituições (conceitos patentes no modelo de Burns e Scapens). Finalmente, compreender a evolução temporal em que as práticas de gestão foram efectuadas, permitindo uma interpretação sobre a mudança intra-organizacional no caso específico em estudo.

Os resultados obtidos permitem interpretar a mudança nas práticas de gestão, identificando a predominância de instituições de certas tipologias, criadas no período em estudo e, identificar as fragilidades do modelo em estudo.

3. RESULTADOS

Os resultados deste estudo provieram de inquéritos por entrevista. A população deste inquérito é composta por dois licenciados, um em Contabilidade, outro em Gestão, que desempenham a mesma função nas empresas em estudo. Assim, numa primeira fase irá apresentar-se a identificação das práticas utilizadas e não utilizadas pela empresa em estudo (ver Tabela 1).

Tabela 1

Identificação das Práticas Utilizadas e Não Utilizadas pela Empresa

Práticas Utilizadas	
1	Elaboração de reconciliação bancária
2	Apuramento de custos
3	Cálculo e verificação de imobilizado
4	Cálculo e verificação de empréstimos
5	Cálculo da margem bruta
6	Elaboração de demonstração de Resultados
7	Elaboração de evoluções do balancete
8	Verificação de saldo de clientes/fornecedores / outros devedores e credores
9	Verificação de acréscimos e deferimentos
10	Cálculo de provisões
11	Testes de existências
12	Elaboração de balanço
13	Demonstração do fluxo de caixa
14	Análise do relatório de gestão
15	Verificação do anexo ao balanço e demonstração de resultados
16	Cálculo de rácios financeiros
17	Elaboração do controlo interno das empresas
18	Processamento de salários
19	Elaboração do MOAF
20	Elaboração do inventário
21	Cálculo de proveitos e ganhos
22	Cálculo de caixa e depósitos à ordem
23	Análise de projectos de investimento
24	Apuramento de custos unitários pelo sistema de custeio total
25	Apuramento de custos unitários pelo sistema de custeio racional
26	Apuramento de custos unitários pelo sistema de custeio variável
27	Verificação do cumprimento das obrigações para com o estado (contabilização e processamento)
28	Obrigações relativas a IRS
29	Obrigações relativas a IRC
30	Obrigações relativas a IVA
31	Teste ao IVA

- 32 Cálculo de orçamentos
- 33 Gestão de stocks/ aprovisionamento

Práticas Não Utilizadas

- 34 Gestão baseada nas actividades – ABM
 - 35 Apuramento de custos unitários pelo sistema de custeio Kaizen
 - 36 Indicadores de gestão
 - 37 Avaliação de desempenho – BSC
 - 38 Análise CVR
 - 39 Gestão orçamental
 - 40 Apuramento de custos unitários pelo sistema de custeio baseado nas actividades – ABC
 - 41 Gestão e planificação de contas por centros de custos
-

Após a identificação das práticas utilizadas pela empresa, apresentam-se as práticas de gestão que se identificam como práticas de contabilidade financeira, de contabilidade de gestão e de fiscalidade, conforme Tabela 2, constatando-se que as práticas de contabilidade financeira prevalecem sobre as práticas de contabilidade de gestão e de fiscalidade, isto é, a empresa em estudo utiliza um número maior de práticas de contabilidade financeira no desenvolvimento da sua actividade.

Tabela 2

Identificação das práticas de gestão por tipologias

Práticas de contabilidade financeira

- 1 Elaboração de reconciliação bancária
- 2 Apuramento de custos
- 3 Cálculo e verificação de imobilizado
- 4 Cálculo e verificação de empréstimos
- 5 Cálculo da margem bruta
- 6 Elaboração da demonstração de resultados
- 7 Evoluções do balancete
- 8 Verificação do saldo de clientes/fornecedores / outros devedores e credores
- 9 Cálculo acréscimos e deferimentos
- 10 Cálculo de provisões
- 11 Testes às existências

- 12 Elaboração do balanço
- 13 Demonstração do fluxo de caixa
- 14 Análise do relatório de gestão
- 15 Verificação do anexo ao balanço e demonstração de resultados
- 16 Cálculo de rácios financeiros
- 17 Controlo interno das empresas
- 18 Processamento de salários
- 19 Elaboração do MOAF
- 20 Elaboração do inventário
- 21 Cálculo de proveitos e ganhos
- 22 Cálculo de caixa e depósitos à ordem
- 23 Análise de projectos de investimento

Práticas de fiscalidade

- 27 Verificação do cumprimento das obrigações para com o estado (contabilização e processamento)
- 28 Obrigações relativas a IRS
- 29 Obrigações relativas a IRC
- 30 Obrigações relativas a IVA
- 31 Teste ao IVA

Práticas de contabilidade de gestão

- 32 Cálculo de orçamentos
 - 33 Gestão de stocks/ aprovisionamento
 - 24 Apuramento de custos unitários pelo sistema de custeio total
 - 25 Apuramento de custos unitários pelo sistema de custeio racional
 - 26 Apuramento de custos unitários pelo sistema de custeio variável
-

A terceira fase deste ponto centra-se na apresentação e associação das práticas de gestão (contabilidade financeira, contabilidade de gestão e fiscalidade) anteriormente referidas, com os conceitos de acções, regras, rotinas e instituições postulados no modelo de Burns e Scapens (2000). Esta fase é dividida em duas partes, em que se irá proceder à análise dos inquéritos em separado, ou seja, analisam-se os inquéritos de forma autónoma, e no final apresenta-se as conclusões finais. Assim, o primeiro inquérito revelou as seguintes conclusões (Tabela 3).

Tabela 3

Resultados do Primeiro Inquérito

1.º Entrevistado			
N.º da Prática	Conceito do Modelo de Burns e Scapens (2000)	Tipo de Prática	Frequência de Utilização
Acções			
8	Verificação de saldo de clientes/fornecedores/outros credores	CF	Trimestral
10	Cálculo de provisões	CF	Anual
13	Demonstração do fluxo de caixa	CF	Anual
14	Análise do relatório de gestão	CF	Anual
15	Verificação do anexo ao balanço e demonstração de resultados	CF	Anual
31	Teste ao IVA	F	Trimestral
32	Cálculo de orçamentos	CG	Trimestral
33	Gestão de stocks/aprovisionamento	CG	Anual
24	Apuramento de custos unitários pelo sistema de custeio total	CG	Semestral
25	Apuramento de custos unitários pelo sistema de custeio racional	CG	Semestral
26	Apuramento de custos unitários pelo sistema de custeio variável	CG	Semestral
18	Processamento de salários	CF	Semestral
Rotinas			
5	Cálculo da margem bruta	CF	Anual
6	Elaboração da demonstração de resultados	CF	Anual
9	Cálculo de acréscimos e deferimentos	CF	Anual
Regras			
3	Cálculo e verificação de imobilizado	CF	Anual
4	Cálculo e verificação de empréstimos	CF	Anual
7	Evoluções de balancete	CF	Trimestral
16	Cálculo de rácios financeiros	CF	Trimestral
19	Elaboração do MOAF	CF	Anual
12	Elaboração de balanço	CF	Anual
17	Controlo interno das empresas	CF	Semestral
20	Elaboração de inventário	CF	Anual
23	Análise de projectos de investimento	CF	Indefinida
Instituições			

1	Elaboração de reconciliações bancárias	CF	Semestral
2	Apuramento de custos	CF	Semestral
11	Testes às existências	F	Anual
27	Verificação do cumprimento das obrigações para com o estado	F	Trimestral
28	Obrigações relativas a IRS	F	Trimestral
29	Obrigações relativas a IRC	F	Trimestral
30	Obrigações relativas a IVA	F	Trimestral
21	Cálculo de proveitos e ganhos	CF	Anual
22	Cálculo de caixa e depósitos à ordem	CF	Semestral

A análise da tabela anterior permite afirmar que o primeiro entrevistado, licenciado em Gestão, identificou 27,3 % das práticas de gestão como de natureza institucional, ou seja, as práticas são “formas adquiridas de agir e pensar” e que se formam através da produção e reprodução de hábitos pessoais. Esta reprodução é facilmente justificável pela frequência de utilização destas práticas, que são maioritariamente trimestrais. Relativamente às restantes práticas de gestão, 36,4 % são consideradas acções, 27,3% são consideradas regras e os restantes 9 % são consideradas rotinas.

O indivíduo, perante todas as práticas utilizadas pela empresa (num total de 33 práticas), associou 12 práticas a acções, 3 a rotinas, 9 a regras e 9 práticas a instituições. As acções são maioritariamente de contabilidade financeira, estando em posição muito reduzida as práticas de fiscalidade (F). As rotinas e as regras são apenas práticas de contabilidade financeira (CF) e, por fim, a maior parte das instituições práticas de fiscalidade.

A segunda entrevista, relativa ao indivíduo licenciado em Contabilidade, obteve resultados diferentes da primeira. A Tabela 4, apresenta os resultados da segunda entrevista (ver Tabela 4).

Tabela 4

Resultados do segundo Inquérito

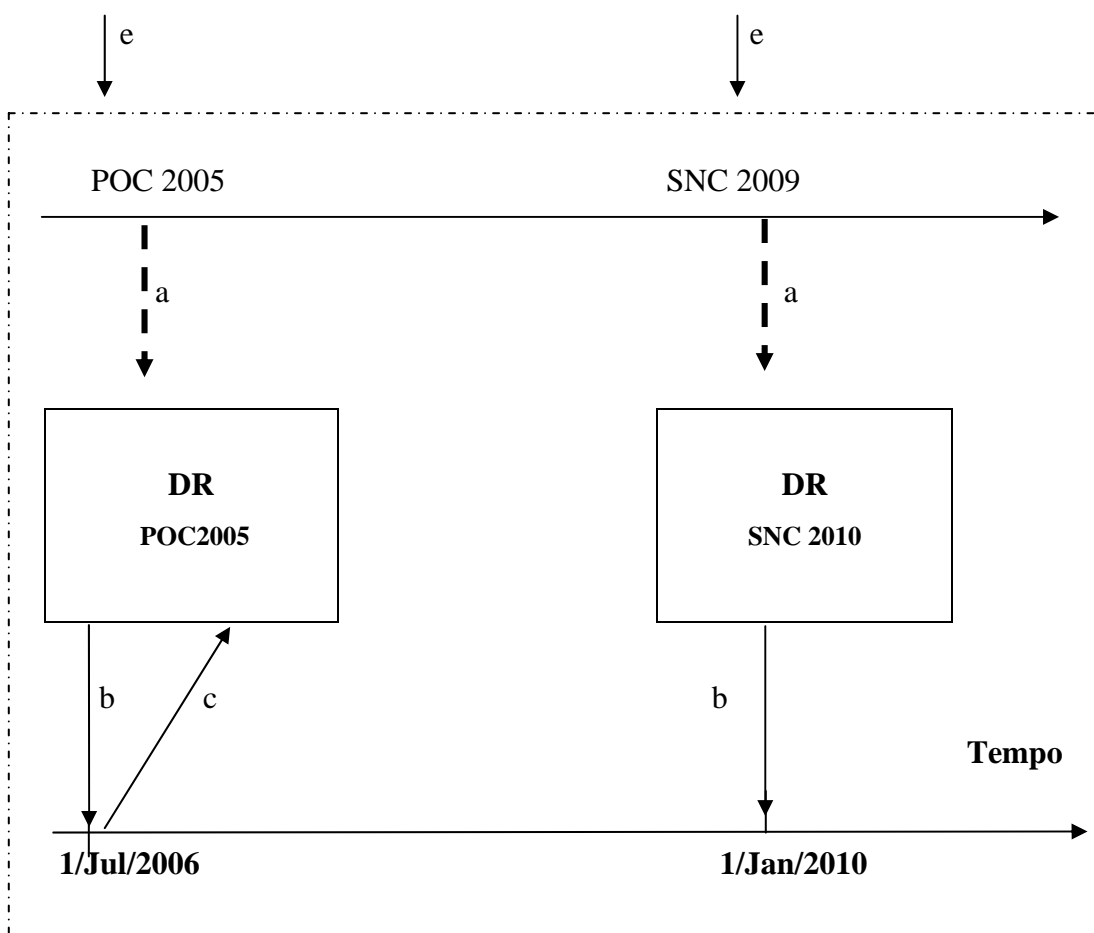
2.º Entrevistado			
N.º da Prática	Conceito do Modelo de Burns e Scapens (2000)	Tipo de Prática	de Frequência de Utilização
Acções			
8	Verificação de saldo de clientes/fornecedores/outros credores	CF	Trimestral
10	Cálculo de provisões	CF	Anual
11	Testes às existências	F	Anual
13	Demonstração do fluxo de caixa	CF	Anual
15	Verificação do anexo ao balanço e demonstração de resultados	CF	Anual
31	Teste ao IVA	F	Trimestral
32	Cálculo de orçamentos	CG	Trimestral
Rotinas			
2	Apuramento de custos	CF	Semestral
5	Cálculo da margem bruta	CF	Anual
6	Elaboração da demonstração de resultados	CF	Anual
33	Gestão de stocks/aprovisionamento	CG	Anual
21	Cálculo de proveitos e ganhos	CF	Anual
Regras			
3	Cálculo e verificação de imobilizado	CF	Anual
4	Cálculo e verificação de empréstimos	CF	Anual
14	Análise do relatório de gestão	CF	Anual
12	Elaboração de balanço	CF	Anual
16	Cálculo de rácios financeiros	CF	Trimestral
17	Controlo interno das empresas	CF	Semestral
23	Análise de projectos de investimento	CF	Indefinida
19	Elaboração do MOAF	CF	Anual
20	Elaboração de inventário	CF	Anual
Instituições			
1	Elaboração de reconciliação bancária	CF	Semestral
7	Evoluções de balancete	CF	Trimestral

9	Cálculo de acréscimos e deferimentos	CF	Anual
27	Verificação do cumprimento das obrigações para com o estado	F	Trimestral
28	Obrigações relativas a IRS	F	Trimestral
29	Obrigações relativas a IRC	F	Trimestral
30	Obrigações relativas a IVA	F	Trimestral
22	Cálculo de caixa e depósitos à ordem	CF	Semestral
24	Apuramento de custos unitários pelo sistema de custeio total	CG	Semestral
25	Apuramento de custos unitários pelo sistema de custeio racional	CG	Semestral
26	Apuramento de custos unitários pelo sistema de custeio variável	CG	Semestral
18	Processamento de salários	CF	Semestral

Nesta entrevista os resultados obtidos são relevantes, no sentido em que dois indivíduos com as mesmas funções apresentem distintas formas de associar os conceitos. Como se pode verificar na tabela seguinte, o indivíduo identificou, num total de 33 práticas, 7 práticas como acções, 5 como rotinas, 9 como regras e 12 como instituições. As acções representam 21,21% das práticas utilizadas pelo indivíduo, as rotinas representam 15,15%, as regras 27,27% e as instituições representam um total de 36,36% das práticas de gestão.

As acções, regras, rotinas e instituições são todas representadas em maior valor por práticas de contabilidade financeira, de seguida apresenta-se as de contabilidade de gestão (CG) e por fim, as práticas de fiscalidade.

De seguida, irá apresentar-se a representação do modelo em estudo associado à evolução de uma prática de gestão, tendo em conta as respostas obtidas através dos inquéritos. Para esta análise, foi observada a prática de gestão denominada de elaboração de demonstração de resultados (P6) (ver Figura 2).



Legenda: a – incorporação (*encoding*)
 b – ordenação (*enacting*)
 c – reprodução (*reproduction*)
 e - influência do ambiente externo

Figura 2. Evolução da Elaboração da Demonstração de Resultados

A representação da figura anterior reflecte a evolução da demonstração de resultados desde a implementação do Plano Oficial de Contas (POC) em Julho de 2005 até à implementação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) em 2010.

A evolução desta prática tem como base a imposição de directrizes contabilísticas originárias do ambiente externo. Através da representação, pode verificar-se que com a instituição do POC existe uma incorporação dos princípios institucionais vigentes na organização, formando novas regras que provoca um efeito sincrónico, conduzindo assim, à formação de novas acções tais como o cálculo de custos e proveitos. O efeito diacrónico representa a reprodução dessa regra que ao longo do tempo evolui para rotina, mas, embora exista uma evolução da rotina, isso não implica que a regra seja extinta.

No início de 2010, volta a existir uma pressão externa nomeadamente a implementação do SNC na empresa, em que são formadas novas regras, que o POC não contemplava e, por isso, provocou a formação de novas acções tais como cálculo de gastos e ganhos que irão sofrer o efeito diacrónico e reproduzir-se até se tornarem rotinas. A evolução da regra para uma rotina, através da produção e reprodução de hábitos pode ser confundida com um processo natural de aprendizagem sem que se verifique a alteração das regras.

A figura anterior permite afirmar que o modelo não contempla as influências externas e que as instituições, neste caso, foram impostas por agentes externos à organização e não pela evolução de uma rotina interna. O estudo não permite verificar fenómenos de resistência à mudança, mas sim de conformidade com a mudança.

CONCLUSÃO

O mundo da contabilidade, como em qualquer outro, está em constante mudança. Actualmente, assiste-se a uma mudança no âmbito intra-organizacional que foi impulsionada por uma evolução, quer dos conceitos, quer dos instrumentos de gestão. Como medida de adaptação, as organizações têm a necessidade de efectuar alterações nas suas práticas de gestão (Burns & Vaivio, 2001).

O contexto deste estudo assentou na aplicabilidade do modelo de Burns e Scapens (2000) numa empresa do distrito de Bragança. Este modelo assenta em quatro conceitos: acções, regras, rotinas e instituições e permite avaliar a evolução de práticas de gestão (contabilidade financeira, contabilidade de gestão e de fiscalidade), ao longo do tempo. Este estudo visou testar as potencialidades do modelo de Burns e Scapens (2000) para explicar a mudança intra-organizacional, associando as práticas de contabilidade financeira, de contabilidade de gestão e de fiscalidade aos conceitos de acções, regras, rotinas e instituições em que se constitui o modelo em análise suportado na problemática teórica da OIE.

As práticas de gestão formam dois grupos: práticas utilizadas e não utilizadas pela empresa. De todas as práticas propostas no inquérito, verifica-se que a empresa em estudo, no desenvolvimento da sua actividade, utiliza 80,48% das práticas quer de contabilidade financeira, contabilidade de gestão, ou práticas de fiscalidade. Identificam-se assim, 23 práticas de contabilidade financeira, 5 práticas de fiscalidade e 13 práticas de contabilidade de gestão.

Um ponto importante nesta investigação baseia-se no facto de que diferentes indivíduos associam diferentes práticas de gestão a diferentes conceitos do modelo, isto é, há indivíduos

que interpretam os conceitos do modelo de forma diferente, pois têm formas de pensar e agir diferentes.

A associação das práticas de gestão aos conceitos postulados no modelo de Burns e Scapens (2000) permite concluir que as instituições de práticas de contabilidade financeira e de fiscalidade prevalecem sobre as de contabilidade de gestão. As regras são consideradas práticas de contabilidade financeira pela totalidade, isto é, as práticas de contabilidade de gestão e de fiscalidade não são encaradas como regras e, as acções e rotinas são predominantemente práticas de contabilidade financeira.

Em suma, a principal conclusão desta investigação baseia-se no facto de o modelo não contemplar as influências externas à organização justificadas pela análise da Figura 2, em que, em 2005 e 2010 se formaram novas regras e rotinas através de uma imposição externa e não de forma interna, sendo, por isso, o suporte teórico no âmbito da OIE inadequado para explorar factores externos. A evolução de uma regra para rotina pode resultar de uma reprodução das regras e que facilmente pode ser confundida com o processo natural de aprendizagem. O estudo não permitiu verificar fenómenos de resistência à mudança, mas sim de conformidade com a mudança.

A presente investigação apresenta algumas limitações: a) população em estudo (estudo apenas de uma empresa e de um só sector); b) pequeno número de entrevistados; e c) o facto de o estudo não explorar os factores de influência externa.

Uma sugestão para futuras investigações consiste em aplicar o mesmo modelo a várias empresas de sectores e dimensões diferentes e onde tenham ocorrido mudanças significativas. Em investigações futuras aconselha-se a ter em conta os factores externos às empresas, juntando a *New Institutional Sociology* (NIS) à OIE para que, em conjunto, melhor se poder estudar factores de influência, interna e externa, na compreensão da mudança intra-organizacional.

ANEXO A – PLANO DA ENTREVISTA

1- Informações sobre a empresa

Nome:

Local:

Data:

Número de trabalhadores:

2- Informações sobre o entrevistado

Nome:

Função:

3- Questões do inquérito:

a. Quais destas práticas é que são utilizadas como acções e com que frequência as utiliza?

b. Quais as práticas que considera acções que se fazem habitualmente (práticas utilizadas diariamente) e a frequência da sua utilização?

c. Que práticas considera serem procedimentos formais que se encontram no manuais pedagógicos, ou mapas e a sua frequência de utilização?

d. Quais as práticas utilizadas considera serem acções que executa sem pensar nelas, faz por fazer (instituição) e a sua frequência de utilização?

e. De que forma essa prática deixou de ser uma regra (para a sua execução era necessário recorrer a mapas ou manuais auxiliares) e passou a ser uma instituição (prática é executada porque já tem uma certa prática e não necessita de recorrer a manuais ou mapas)? Que processos ocorreram para essa mudança? Foi com a prática? Ou por imposição de um superior hierárquico?

ANEXO B – MAPA DAS ENTREVISTAS REALIZADAS

N.º	Data	Empresa	Distrito	CAE	Actividade
1	17/05/2010	Empresa	Bragança	69200	Auditoria e Consultoria
2	18/05/2010	Empresa	Bragança	69200	Auditoria e Consultoria

REFERÊNCIAS

- Andon, P., Baxter, J., & Chua, W. (2006). Accounting change as relational drifting: A field study of experiments with performance measurement. *Management Accounting Research, 18*(2), 389-402.
- Borges, A., Rodrigues, A., & Rodrigues, R. (2006). *Elementos de Contabilidade Geral*. Áreas Editora, 23.º ed.
- Busco, C., Riccabonia, A., & Scapens, R. (2006). Trust for accounting and accounting for trust. *Management Accounting Research, 17*(1), 11-41.
- Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2005). An institutional perspective of accounts' new rules – the interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review, 14*(4), 725-757.
- Burns, J., & Scapens, R. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research, 11*, 3-25.
- Burns, J., & Vaivio, J. (2001). Management accounting change. *Management Accounting Research, 12*(4), 389-402.
- Caiado, A., & Cabral, J. (2006). *Casos Práticos de Contabilidade Analítica*. Lisboa: Áreas Editora, 2.ª ed.
- Dillard, J., Rigsby, J., & Goodman, C. (2004). The making and remaking of organization context: duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal, 17*(4), 506-542.
- Guerreiro, R., Pereira, C., & Rezende, A. (2006). Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da Contabilidade Gerencial. *Revista de Administração Mackenzie, 7*(2), 78-101.
- Johansson, T., & Siverbo, S. (2008). Why is research on management accounting change not explicitly evolutionary? Taking the next step in the conceptualization of management accounting change. *Management Accounting Research, 20*, 146-162.
- Major, M., & Vieira, R. (2009). *Contabilidade e Controlo de Gestão*. Lisboa: Escolar Editora.
- Nor-Aziah, A., & Scapens, R. (2007). Corporatization and accounting change: the role of accounting and accounts in a Malaysian public utility. *Management Accounting Research, 18*, 209-247.
- Pimentel, L., & Major, M. (2009). Management accounting change: a case study of Balanced Scorecard implementation in a Portuguese service company. *Contabilidade e Gestão, 8*, 89-109.

Rocha, I. & Rocha, J. (2009). *Fiscal*. Porto Editora, Edição Académica.