



## Institutional Strategies and Change in Management Accounting: Mach-5 Case

## Estratégias Institucionais e Mudança em Contabilidade Gerencial: Caso Mach-5

SOEIRO, Tiago de Moura<sup>(1)</sup>; PRAZERES, Rodrigo Vicente<sup>(2)</sup>; ARAÚJO, João Gabriel Nascimento<sup>(3)</sup>; ARAÚJO, Juliana Gonçalves<sup>(4)</sup>

<sup>(1)</sup> 0000-0003-3576-2569; Universidade Federal de Alagoas. Maceió, Alagoas (AL), Brasil. [tiago.soeiro@feac.ufal.br](mailto:tiago.soeiro@feac.ufal.br)

<sup>(2)</sup> 0000-0002-9888-1330; Universidade Federal de Alagoas. Maceió, Alagoas (AL), Brasil. [rodrigo.prazeres@feac.ufal.br](mailto:rodrigo.prazeres@feac.ufal.br)

<sup>(3)</sup> 0000-0002-9509-9079; Universidade Estadual da Paraíba. Monteiro, Paraíba (PB), Brasil e ASCES, Caruaru, Pernambuco (PE), Brasil. [joaoaraujo@asces.edu.br](mailto:joaoaraujo@asces.edu.br)

<sup>(4)</sup> 000-0003-2677-4357; Universidade de Pernambuco. Recife, Pernambuco (PE), Brasil. [juliana.araujoupe.com](http://juliana.araujoupe.com)

O conteúdo expresso neste artigo é de inteira responsabilidade dos/as seus/as autores/as.

### ABSTRACT

This study presents an analysis of management accounting change in a case-company (Mach-5) adopting a historical-dialectical perspective to evidence the influence of institutional strategies - patterns of organizational action concerned with the formation and transformation of institutions, fields and the rules and standards that control these structures - used to create technical, political and cultural environments, on the configuration and evolution of management accounting practices. In carrying out the study, documents and in-depth interviews were collected to observe the documentary reports on the reasons and sources of the change in accounting practices employed in the studied organization. The data were analyzed in the light of institutional theory, more specifically under the conceptual framework on institutional strategies by Marquis & Raynard (2015). The findings support the hypothesis that institutional strategies play a role in defining the technical, political and cultural characteristics of the organization and influence the dynamics of practices in the face of how actors can respond to the lack of adjustment.

### RESUMO

Este estudo apresenta a análise de um caso de mudança em contabilidade gerencial em uma empresa-caso (Mach-5) adotando uma perspectiva histórico-dialética para evidenciar a influência de estratégias institucionais - padrões de ação organizacional preocupados com a formação e transformação de instituições, campos e as regras e padrões que controlam essas estruturas - utilizadas para a criação de ambientes técnicos, políticos e culturais, sobre a configuração e evolução das práticas de contabilidade gerencial. Na realização do estudo foram coletados documentos e entrevistas em profundidade para observar os relatos documentais sobre as razões e as fontes da mudança nas práticas de contabilidade empregadas na organização estudada. Os dados foram analisados a luz da teoria institucional, mais especificamente sob o quadro conceitual sobre estratégias institucionais de Marquis & Raynard (2015). Os achados suportam a hipótese de que as estratégias institucionais exercem um papel na definição das características técnicas, políticas e culturais da organização e influenciam a dinâmica das práticas frente à como os atores podem responder à falta de ajuste.

### INFORMAÇÕES DO ARTIGO

#### Histórico do Artigo:

Submetido: 21/05/2022

Aprovado: 29/08/2022

Publicação: 10/10/2022



#### Keywords:

Institutional Strategies,  
Management Accounting  
Change, Institutional  
Theory.

#### Palavras-Chave:

Estratégias Institucionais,  
Mudança em Contabilidade  
Gerencial, Teoria  
Institucional.

## Introdução

Os anos recentes têm atraído um interesse acadêmico ressurgente por práticas inovadoras de gestão que desempenham um papel crucial na conquista e manutenção da competitividade nos níveis da empresa, da indústria e do país (Birkinshaw, Hamel, & Mol, 2008; Bloom & Van Reenen, 2010; Damanpour, Walker, & Avellaneda, 2009; Volberda, Van Den Bosch, & Heij, 2013). Embora a lógica por trás da adoção organizacional de práticas de gerenciamento inovadoras seja bem pesquisada (Abrahamson, 1991; Mazza & Alvarez, 2017; Mol & Birkinshaw, 2009; Sturdy, 2004), a subsequente implementação e adaptação dessas práticas precisa de mais atenção (Bromley, Hwang, & Powell, 2012; Gondo & Amis, 2013).

Isso ocorre porque as práticas de gerenciamento geralmente não se espalham “como são”, ou seja, sem variações, conforme alguns modelos anteriores de difusão. Em vez disso, é provável que as práticas sejam adaptadas durante a difusão (Ansari, Fiss, & Zajac, 2010; Drori, Höllerer, & Walgenbach, 2013; Fiss & Zajac, 2004; Sanders & Tuschke, 2007). De fato, quase nenhuma prática de gerenciamento se qualifica como “uma solução de prateleira”. As práticas frequentemente são reconfiguradas durante a implementação para torná-las significativas e adequadas em contextos organizacionais específicos (Robertson, Swan, & Newell, 1996; Strang & Kim, 2004; Westphal, Gulati, & Shortell, 1997).

Trabalhos recentes sobre a difusão de práticas de gerenciamento revelaram novos *insights* sobre como as práticas são modificadas em redes, projetos e geografias (Perez-Aleman, 2011) devido a potencial falta de 'ajuste' técnico, cultural ou político entre prática e novos contextos (Ansari et al., 2010; Canato, Ravasi, & Phillips, 2013; Fiss, Kennedy, & Davis, 2012). Embora os estudiosos tenham examinado a difusão e a adaptação de práticas em nível de campo (Fiss et al., 2012; Gondo & Amis, 2013), houve menos pesquisas sobre adaptação nas organizações (Kostova & Roth, 2002).

A adaptação dentro das organizações pode ser “uma faca de dois gumes”. Por um lado, as organizações procuram desencorajar adaptações “indesejadas” do tipo que prejudicam a integridade da prática de gerenciamento (Ansari et al., 2010). Por outro lado, as organizações se esforçam para incentivar adaptações ‘benéficas’ do tipo em que ‘imitação imperfeita’ aumenta a eficácia da prática (Posen, Lee, & Yi, 2013) ou facilitam a inovação (Canato et al., 2013).

Atendendo ao chamado de pesquisas anteriores como as de Kostova & Roth (2002), Bromley et al. (2012) e Gondo & Amis (2013) nesta investigação buscou-se investigar o processo pelo qual uma organização promove uma melhor compatibilidade entre os artefatos utilizados em sua gestão com as necessidades políticas, culturais e técnicas da organização.

Desta forma, adicionamos um elemento a discussão de mudança nas práticas ao considerar como determinante da falta de ajuste das características técnicas, políticas e

culturais as estratégias institucionais utilizadas na criação, evolução e/ou manutenção dos sistemas formais e informais de uma organização.

Assim, nesta investigação, buscou-se responder ao seguinte problema: Como as organizações utilizam as estratégias institucionais na criação de um melhor ajuste?

Para abordar essa questão, focamos na adaptação de práticas no nível intraorganizacional. Ao estudar a adaptação de duas práticas o *World Class Manufacturing* e o *Pay-as-Built* em uma corporação multinacional no setor automotivo, examinamos como a adaptação da prática foi gerenciada ativamente pela empresa.

Contribuímos de três maneiras. Primeiro, embora estudos anteriores tenham mostrado como e por que as práticas variam conforme se difundem, mostramos como as práticas podem se difundir porque elas podem variar para aumentar sua zona de aceitação em diversos contextos locais. Permitir a adaptação de acordo com as diferentes necessidades contextuais (Benders & Van Veen, 2001) aumenta a aceitabilidade e pode promover uma implementação mais extensa (Ansari et al., 2010). Segundo, mostramos como as organizações mantêm um equilíbrio entre permitir e restringir a adaptação de práticas especificando, incentivando e impondo adaptações potencialmente benéficas, enquanto desencorajam adaptações indesejadas. Finalmente, enquanto os estudiosos examinaram a adaptação em nível de campo para mostrar como os adotantes se envolvem no 'trabalho de contextualização', para alcançar um ajuste técnico, cultural ou político com uma prática (Gondo & Amis, 2013). Especificamente, identificamos três estratégias através das quais uma organização equilibra a tensão entre manter a prática homogênea e, ao mesmo tempo, permitir a heterogeneidade local: (1) criar e certificar níveis progressivos de conquista; (2) definir os parâmetros de adaptação discricionários e obrigatórios; e (3) adaptação diferenciada a desajustes sistêmicos e específicos do contexto.

A seguir, são apresentadas as motivações teóricas, discute-se o método e caso, relatam-se as descobertas e proposições. Conclui-se com algumas contribuições e implicações do trabalho.

## **Estratégias Institucionais**

O termo “estratégias institucionais” refere-se a todos os planos e ações tomadas por uma organização para gerenciar estrategicamente instituições sociopolíticas e culturais, e/ou alavancá-las para sua vantagem competitiva (Marquis & Raynard, 2015). O termo foi primeiramente inicialmente considerado por Lawrence (1999) que identificou dois tipos básicos: (1) estratégias de associação que envolvem a definição de regras de participação e seu significado para uma comunidade institucional; e (2) estratégias de padronização que se

preocupam com o estabelecimento de padrões técnicos, legais ou de mercado que definem os processos "normais" envolvidos na produção de algum bem ou serviço.

Esta discussão surgiu do reconhecimento do papel ativo das organizações e da não conformidade com as pressões institucionais homogeneizadoras (Oliver, 1991) evidenciando que algumas organizações resistem ativamente a essas pressões, desafiando-as, descartando-as ou cooptando as fontes das pressões (Marquis & Lounsbury, 2007). Além disso o empreendedorismo institucional e trabalho institucional documentou como os atores alavancam recursos materiais e simbólicos para criar novas instituições ou transformar as existentes (Marquis & Raynard, 2015).

Apesar de oferecer insights consideráveis sobre como os atores participam de comportamentos proativos para instigar uma ampla mudança transformacional, os modelos existentes assumiram uma perspectiva em nível de campo - com menos atenção em como as organizações moldam estrategicamente seus contextos institucionais para promover seus próprios fins individuais. Ao considerar que as organizações precisam ser proativas sobre diagnósticos e modelagem de seus ambientes externos Marquis e Raynard (2015) destacaram três tipos de estratégias institucionais: Estratégias Relacionais, Estratégias de Construção de Infraestrutura, e Estratégias de Ligação Sociocultural.

As estratégias relacionais é uma dimensão crítica da estratégia institucional de uma organização, pois, relaciona-se com a forma como ela interage e gerencia importantes públicos de referência. Ao longo do gerenciamento de relacionamentos com atores internos e externos, uma organização pode não apenas aumentar sua posição competitiva no mercado, mas também garantir a estabilidade e certeza de suas trocas de recursos. Nesta perspectiva, três fluxos interrelacionados são apresentados: o gerenciamento de partes interessadas, a dependência de recursos e a estratégia da política corporativa. Esses fluxos têm em comum a crença de que as organizações exigem mais do que recursos materiais e informações técnicas para sobreviver e prosperar em seu ambiente social, isto é, eles também exigem aprovação e legitimidade social.

As estratégias de construção de infraestrutura referem-se as estratégias empregadas quando as infraestruturas comerciais, tecnológicas e físicas que facilitam as interações e transações de mercado estão ausentes ou limitadas gerando assim uma série de desafios que precisam ser superados. Desta forma, as organizações acabam desenvolvendo novos arranjos organizacionais e promovem a criação de estruturas regulatórias informais ou formais, além de incentivar a padronização com o estabelecimento de padrões técnicos, legais ou informais que definem o que é "normal" para uma prática, produto ou serviço.

Por fim, as estratégias de ligação sociocultural levam em consideração que as transações de mercado não acontecem no vácuo, mas em contextos sociais, culturais e políticos específicos. Ao adotar estratégias de ligação sociocultural, as organizações atendem e moldam

as características socioculturais e demográficas de seu ambiente competitivo - pois não estão apenas sujeitas a questões socioculturais e demográficas, mas também a participantes ativos.

Embora as pesquisas de Marquis e Raynard (2015) tenha sintetizado insights importantes sobre a variação institucional nas nações, pouco ainda se sabe sobre a variação institucional entre os contextos de economia de mercado desenvolvidos e emergentes. Essa lacuna leva a uma compreensão limitada da aplicabilidade das estratégias institucionais nesses contextos.

## **Contexto da Pesquisa e Método**

Em 2012 foi anunciado publicamente e iniciado a construção da mais nova fábrica de SpeedRacer no Brasil o qual era visto como o projeto mais ambicioso do grupo a nível mundial. No final de 2012, iniciou-se a derrubada dos canaviais para abrir espaço para as futuras instalações do Polo Automotivo da Mach-5. Com isso, o projeto, com seus mais de duzentos mil metros quadrados, localizado em uma área verde, substituiu alguns canaviais que se encontravam naquela região, vindo a alterar todo o paisagismo da região (Teixeira, 2017).

Ao passo em que os prédios produtivos eram construídos, a SpeedRacer buscou consolidar sua imagem positiva, contratando habitantes locais, não mais como uma promessa, mas como um fato. Desta forma, o pessoal que foi contratado para atuar na montagem dos veículos e na produção dos componentes pelos fornecedores geralmente foram advindos da própria região, inclusive nos canaviais que foram substituídos pelo polo automotivo.

Vale ressaltar que o projeto para Mach-5 se deu nos moldes da primeira montadora do Grupo no Brasil ainda na década de 70, no qual a SpeedRacer construiu um complexo Polo Automotivo em uma região que não tinha qualquer tradição industrial e que se transformou, anos depois, numa das maiores fábricas de veículos do mundo, e que possui mais de 60% dos fornecedores instalados em um raio máximo de 150 km.

Entretanto, o Polo Automotivo de Mach-5 é uma planta complementar à primeira fábrica do Grupo. Desta forma a segunda se manterá concentrada na produção de carros populares, enquanto a primeira, ou seja, a nova estrutura assume a responsabilidade de montar modelos com maior valor agregado.

A implementação da planta foi desafiadora pois requereu a implantação imediata e quase concomitante de novos modelos de carro a serem lançados a nível global, a estruturação de uma fábrica nova, contratação e treinamento/capacitação do corpo de funcionários, utilização e desenvolvimento de tecnologias mais avançadas, algumas inéditas, localização imediata de componentes comprados no País (70% ) e no exterior (30%), estruturação de um parque de fornecedores que responde por 40% dessa localização dos componentes comprados no país. Isto demandou desde a concepção os mais altos requisitos de produtividade e

qualidade. Além disso, o planejamento foi essencial, desde a seleção e qualificação de mão-de-obra até a implantação dos processos, o que inclui o parque de fornecedores, uma vez que este foi planejado para funcionar sob os mesmos princípios usados na fábrica, incluindo o WCM (Kutney, 2015).

Desta forma, esta pesquisa apresenta a análise das estratégias institucionais empregadas neste processo. Para tal realizamos entrevistas com funcionários de Mach-5 no período de 2016 a 2019. Ao todo foram coletadas 19 entrevistas com 11 participantes os quais são pessoas que trabalharam na empresa estudo de caso durante o processo de implementação. Destes 5 estavam presentes desde os primórdios do projeto e sendo eles pertencentes aos departamentos de controladoria e finanças, WCM e diretores gerais da planta. Além de gerar dados de entrevistas, outras fontes de informação foram utilizadas para recolher dados. Vários documentos foram coletados em Mach-5 e em seu site institucional. A documentação pertinente externa a organizações, tais como artigos de jornais e revistas foram coletados. Outros dados foram obtidos a partir de conversas informais, respeitados os princípios éticos aplicáveis.

Este estudo adotou o método de análise de dados qualitativos sugerido por Miles, Huberman e Saldaña (2018). Este é constituído por três fluxos complementares de atividades: redução de dados, visualização de dados e conclusão e verificação. Redução dos dados envolveu a seleção, foco, simplificação, abstração e transformação dos dados, notas de campo e transcrições das entrevistas. Após a transcrição das entrevistas, ou no final de cada visita, se o objetivo da visita fosse diferente de entrevistar os membros da organização, notas de campo e/ou transcrição de entrevistas foram estudadas cuidadosamente. O processo foi então seguido pela codificação. Códigos iniciais foram grandes categorias desenvolvidas a partir de questões de pesquisa e dados das várias primeiras entrevistas. Os códigos foram continuamente refinados com o andar da pesquisa e no final da análise, foram criados códigos para suportar o caso em análise. O processo de codificação de dados e categorização foi realizado com a ajuda do pacote de software de análise de dados qualitativa NVivo 12. Para orientar o processo inferencial sobre os dados e informações coletadas, estes foram organizados e exibidos em tabelas, gráficos e métricas para auxiliar a análise posterior – na seção de análise é apresentada um quadro resumo desse processo (ver Quadro 1). Temas e padrões surgiram, orientando ainda a coleta de dados e foram aperfeiçoados no processo. A terceira fase de análise foi a atividade de verificação e conclusão com base nos critérios de plausibilidade, robustez e confiabilidade (Miles et al., 2018).

### **Estratégias Empregadas para a Implantação da Planta**

Ao considerarmos que as organizações podem atuar na modelagem de seus ambientes internos e externos, assumimos que as organizações podem adotar estratégias, ou seja, planos

e ações adotados intencionalmente, com resultados intencionais ou não, para gerenciar ou alavancar os ambientes técnicos, sócio-políticos e culturais com base nos seus interesses ou necessidades. Neste sentido, identificamos três categorias de estratégias empregadas em Mach-5, condizentes com as macroestratégias institucionais definidas por Marquis & Raynard (2015): Estratégias Relacionais, Estratégias de Construção de Infraestrutura, e Estratégias de Ligação Sociocultural. O Quadro 1 sintetiza as descrições das estratégias, os indicativos da construção dos ambientes (técnico, político e cultural) e apresenta exemplos percebidos em Mach-5.

**Quadro 2 –**  
indicativos da construção de ambiente técnico, políticos e cultural em Mach-5

<b>Estratégia</b>	<b>Indicativos de construção de ambiente técnico, político e cultural</b>	<b>Exemplos</b>
<p><b>ligação sociocultural:</b></p> <p>As ações e atividades realizadas para abordar as questões/desafios socioculturais e demográficos que moldam o ambiente competitivo.</p>	<p>Desenvolver conhecimento e experiência das condições e características locais - por exemplo, parcerias com empresas locais, contratação de gerentes seniores e consultores locais, investimento em investigações de campo, aprendizado de concorrentes locais e construção de talento e capacidade locais.</p>	<p>Aquisição de uma fábrica de chicotes para servir como porta de entrada para o mercado local bem como adquirir familiaridade com as instituições vigentes.</p> <p>Recrutamento e contratação de mão-de-obra local para diversos níveis da organização.</p> <p>Capacitação da mão-de-obra.</p>
	<p>Reconhecer que os legados de regimes políticos passados podem continuar a moldar o ambiente de negócios - por exemplo, excesso de recursos físicos e humanos, as fortes expectativas sociais para as organizações atuam como “mini <i>welfare states</i>”, etc.</p>	<p>Busca pela legitimação da imagem da empresa.</p> <p>Negociações com o governo para suportar as condições do negócio (redução de feriados, concessão de brecha legal para o PAB).</p>
<p><b>Relacionais:</b></p> <p>As ações e atividades realizadas para interagir e gerenciar estrategicamente importantes públicos de referência, incluindo órgãos políticos e grupos de partes interessadas.</p>	<p>Cultivar redes interpessoais e capital social como “substitutos” para estruturas de mercado fracas e infraestruturas regulamentares e legais subdesenvolvidas.</p>	<p>Manutenção fluxo dos recursos humanos disponíveis.</p>
	<p>Engajar-se em estratégias políticas voltadas para o auto interesse organizacional, em vez de influenciar diretamente a política pública - por exemplo, subsídios governamentais e isenções fiscais, acesso a fatores-chave de produção e recursos patrimoniais, etc.</p>	<p>Discurso do desenvolvimento regional.</p> <p>Subsídios e incentivos fiscais.</p>
	<p>Alavancar as conexões e relações informais para reduzir a incerteza, proteger a propriedade privada e regular o comportamento social</p>	<p>Parceria com escolas, cursos técnicos e universidades.</p> <p>Desenvolvimento e financiamento de centros de inovação.</p>
<p><b>Construção de Infraestruturas:</b></p>	<p>Envolver-se e/ou promover o desenvolvimento de infraestruturas.</p>	<p>Construção das pistas.</p> <p>Construção do Parque de fornecedores.</p>

As ações e atividades realizadas para lidar com mercados marginalmente desenvolvidos e infraestruturas sociais, tecnológicas e físicas subdesenvolvidas.		Instalação de recursos tecnológicos de ponta.
	Desenvolver mecanismos informais e estratégias de padronização para abordar os “vazios institucionais”.	Desenvolver grupos de negócios para minimizar o comportamento oportunista e os custos de transação (gerenciamento do polo automotivo como um só).  Uniformização das práticas entre fornecedor-Mach 5.
	Desenvolver ou promover padrões globais para o desenvolvimento de uma linguagem comum e compreensão das práticas e resultados comerciais.	Modelos de relatórios gerenciais padronizados e adoção do WCM.  Envio dos trainees para diversas plantas do grupo para internalizar as práticas e aplicá-las a nível local.  O envio de expatriados e profissionais de alta patente para implantação do projeto.

**Fonte:** Elaboração Própria adaptado da estrutura de Marquis e Raynard (2015)

No caso de Mach-5, ao decidir se instalar um *greenfield* foi preciso superar uma série de desafios em função das faltas infraestruturas locais. Por exemplo, a falta de fornecedores nas proximidades da região que fez a empresa decidir pela implantação de um parque de fornecedores. A falta de mão-de-obra qualificada para atuação no setor da empresa que fez com que a empresa, mesmo que sob a influência do governo, investisse na capacitação de parte da população. As condições de concorrência, foram consideradas atentando para “manter a planta competitiva” o que a fez investir em tecnologia sofisticada e aplicação das “melhores práticas” para aplicar o WCM em “sua totalidade”.

Dessa forma, a Mach-5 necessitou superar desafios na sua entrada e isso implicou na formação desse novo arranjo organizacional que para o seu funcionamento, a fim de assegurar a competitividade e os objetivos organizacionais, preconizaram a forma de funcionamento do polo com práticas e padrões formais, tais como a utilização do WCM e do PAB, e informais, tais como as medidas de avaliação e compartilhamento de informações entre Mach-5 e o parque de fornecedores, por exemplo.

Desta forma, a estratégia do Grupo foi a implantação de um parque de fornecedores para reduzir a dependência da aquisição de peças advindas de outras localidades, tanto nacional quanto internacional. Atualmente o Parque de fornecedores responde pelo fornecimento de 40% dos componentes utilizados na produção dedicando-se especialmente àqueles itens que são de maior complexidade de transporte. Em função do seu posicionamento geográfico, o Parque de Fornecedores possibilitou a implantação de sistemas JIS e JIT visando a redução dos estoques e dos riscos da estocagem. Desta forma, visando assim a redução de custos.

A literatura aponta para causas de perturbação na cadeia de suprimentos que, por sua vez, afetam a confiabilidade da entrega. Uma delas é distância entre os fornecedores e a planta

em que fornecedores mais distantes têm maior probabilidade de sofrer interrupções na entrega. Por exemplo, problemas experimentados como resultado da infraestrutura de transporte ou de condições climáticas extremas (Svensson, 2000). Isso tem sido descrito como um dos principais fatores que afetam a adoção de parques de fornecedores (Cullen, 2002). No entanto, as perturbações não se limitam apenas a problemas de transporte e podem incluir eventos em locais de produção de fornecedores, como greves e quebras de máquinas (Svensson, 2000).

Atualmente o polo conta com um parque de fornecedores, com 16 empresas colocalizadas. Entretanto a estratégia do grupo é ampliar a regionalização dos fornecedores incentivando assim a criação de outros parques de fornecedores. Apesar de a legislação do setor exigir um índice de 65% (até 2017) de nacionalização dos componentes, a planta adquire a diferença de outros estados brasileiros visando o *compliance* da legislação e manter os seus benefícios. Entretanto a estratégia de regionalização e colocalização dos fornecedores é impulsionada pela redução dos custos e também pelos incentivos governamentais.

Além disso, a fim de assegurar a competitividade e os objetivos organizacionais, através da proximidade com os fornecedores é possível compartilhar boas práticas e padrões formais e informais, bem como desenvolver relacionamentos mais próximos e integrados. Apesar de os fornecedores terem a opção de fornecer para outras montadoras e outras fábricas da SpeedRacer, atualmente elas atuam vinculados a operação da Mach-5.

Essa integração é promovida por uma espécie de minicontratos que servem para alinhar os fornecedores com a planta de Mach-5. Nesses minicontratos celebrados pelo relacionamento entre os fornecedores e Mach-5, os fornecedores geralmente recebem um pedido de compra e nesse pedido existem as condições gerais que eles devem atender. Assim, todos os fornecedores “recebem os pedidos de compras com as condições gerais [...] então esse pedido é aberto e eles (os fornecedores dispostos no *Supplier Park*) vão fornecendo em cima desses pedidos” (Entrevistado 1).

Essas condições incluem por exemplo os requisitos para a entrega da peça a ser utilizada na produção, requisitos e aspectos técnicos. Desta forma, os fornecedores devem respeitar os prazos e condições. Entretanto, esta é considerada pelos atores como uma operação casada em que a produção e entrega dos componentes deve ser justas em termos de precisão e qualidade, traduzidos como eficiência no suprimento conforme foi preconizado por SpeedRacer. Nas palavras do Entrevistado 1: “da mesma forma que a gente tem que ser” uma vez que “[...] se um fornecedor tem uma parada ali (no parque de fornecedores) em pouco tempo essa parada impacta a produção da Mach-5. [...] de modo geral eu não posso parar a produção por falta de peça do fornecedor.”

A qualidade é um fator-chave, visto que “o conceito dos carros daqui (da Mach-5) são de alta qualidade, máxima qualidade possível e isso inclui as peças que são aplicadas no carro”

(Entrevistado 1). Com isso, exige-se uma ampla atenção dos setores de qualidade e de engenharia é principalmente nos componentes entregues pelos fornecedores, porque “qualquer problema, qualquer coisa tá aqui do lado para a gente discutir com a qualidade e com a engenharia, nossa e do fornecedor” (Entrevistado 1).

Desta forma, vimos um pouco como Mach-5 interage e gerencia os fornecedores na busca por recursos materiais e informações técnicas para prosperar no seu ambiente. Entretanto Mach-5 também interage e gerencia importantes públicos de referência, tais como Funcionários, a população da região e Instituições de Ensino governamentais e privadas, buscando aprovação e legitimidade social, para a manutenção do fluxo de recursos, como por exemplo recursos humanos, ou seja, pessoas interessadas em trabalhar nas dependências do polo automotivo, uma vez que com gerenciamento de relacionamentos ela busca posição competitiva no mercado e a estabilidade e certeza de suas trocas de recursos.

A princípio foi necessário focar na seleção e qualificação de funcionários, pois, pela localidade havia pouca mão de obra qualificada para atuar na planta. Por tal motivo foi necessário a parceria com instituições. Nas palavras do Diretor de Manufatura: “[...] o SENAI (Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial) preparou muitos na região, mandamos também muitos para a Itália. Fizemos o refinamento disso no miniplant (linha paralela de simulação para aprendizado dos montadores), formamos cada operário para trabalhar em seu posto.”

O desenvolvimento dos funcionários foi necessário por: distância da planta em relação aos centros urbanos; e pela falta de mão de obra qualificada. Nas palavras do Diretor de Produção: “muita gente não tinha experiência automotiva, tinha gente que trabalhava no plantio de cana-de-açúcar, outros que realmente procuravam caranguejos no mangue... então eram outras atividades e a SpeedRacer prospectou o máximo possível de pessoas da região para desenvolver essas pessoas.”. Ainda segundo ele: “[...] a planta realmente é distante, e boa parte das pessoas moram dentro dessa região [...] e de municípios próximos”.

Os funcionários passam por um treinamento de 60 ou 90 dias perfazendo atividades e sendo desenvolvidos/capacitados. Nesse estágio eles são apresentados aos conceitos e a cultura da empresa, ao conceito do WCM, e os procedimentos de saúde e segurança. Parte disto é explicado pelo baixo custo da mão-de-obra bem como pela exigência do governo na contratação do pessoal local para trabalhar na fábrica, como consequência isso também gera um custo do desenvolvimento dos empregados. Entretanto, traz o benefício da modelagem dos atores, em termos de cultura e ações, nos conformes desejados pela empresa. Dessa forma, a atuação do grupo serviu para moldar a cultura/identidade profissional dos empregados.

Segundo relatos, “esse desenvolvimento é muito pesado”, uma vez que “não havia tanta mão de obra disponível” que tivessem a cultura industrial demandada para atuar em Mach-5. Desta forma, o desenvolvimento de pessoas foi considerado como um “ponto principal para o desenvolvimento da planta”. Neste sentido o Entrevistado 1 nos forneceu outro exemplo da

mobilização de pessoas para o atendimento das necessidades de Mach-5: “[...] essa cadeia de transporte que vai buscar e deixar os funcionários, e essa cadeia de transporte não é só para o funcionário da SpeedRacer ela serve também os funcionários do Supplier Park e funcionários de terceiros [...]” (Entrevistado 1).

Entretanto, visando a manutenção do fluxo de capital intelectual, Mach-5 tem desenvolvido programas de desenvolvimento tecnológico em parceria com instituições de ensino da região, bem como atuando em parceria com outras unidades de ensino para capacitar jovens e filhos dos funcionários (Documento 28). Esses projetos são utilizados para legitimar a imagem da empresa bem como para garantir a o fluxo de recursos para a organização.

De acordo com documentos analisados as unidades do centro de inovação “empregam engenheiros mecânicos, eletroeletrônicos, metalúrgicos, químicos e de produção, engenheiros de software, mecânicos e pilotos de testes” (Documento 8). Assim, para formar e qualificar esses profissionais, foram estabelecidas parcerias com oito instituições de ensino “[...] que criaram cursos específicos, adaptaram seus currículos e desenvolveram novos projetos e linhas de pesquisa e capacitação [...]” (Documento 8). Desta forma, parcerias foram realizadas com o SESI, Institutos Federais e Universidades Federais para “geração de conhecimento (específico para as necessidades da planta) aqui para a região” (Entrevistado 4).

Nesta perspectiva, três fluxos inter-relacionados são apresentados: o gerenciamento de partes interessadas, a dependência de recursos e a estratégia da política corporativa. Com a criação do centro de desenvolvimento e inovação; acordos com as universidades e cursos técnicos, por exemplo, impacta nos investimentos/fluxo de caixa, também no desenvolvimento de novos produtos ou inovação automotiva, impacta nos custos e com suas inovações como softwares para coleta de dados e processamento de informações, também auxilia o WCM.

Esses elementos mostram que SpeedRacer levou consideração que os contextos sociais, culturais e políticos específicos de sua região de implantação de Mach-5. Entretanto SpeedRacer adotou estratégia de ligação sociocultural para moldar as características socioculturais e demográficas de seu ambiente competitivo visando conferir a ela legitimidade do grupo perante a população da Região, com a inclusão da cultura local nas apresentações promovidas pelo grupo, além de a utilização discursos, tais como, o discurso do desenvolvimento regional, o discurso da geração de empregos, o discurso da preservação da mata atlântica, entre tantos. Outro exemplo de sua participação ativa foi a redução da quantidade de feriados do município onde se localiza, prezando assim pela competitividade do polo.

## Conclusões

As adaptações e as posteriores modificações nos sistemas e práticas da contabilidade gerencial também sofrem a influência das estratégias utilizadas na criação de ambientes técnicos, culturais e políticos que permeiam e influenciaram a dinâmica das práticas. Senão, vejamos:

As ligações (estratégias relacionais) com outras instituições e universidades, traz consigo o contato com outros contextos e lógicas, bem como torna essas lógicas acessíveis aos atores em Mach-5. Desta forma os atores em Mach-5 podem criticar a realidade vivida e ressignificar as práticas e assim aprimorá-las.

As estratégias de construção de infraestruturas, como por exemplo com a colocalização dos fornecedores, trazem consigo a estruturação de novas formas organizacionais ou novas práticas. Essas práticas surgem da necessidade do negócio e destacam a reflexividade dos atores na sensibilização da configuração adequada. Desta forma essas inovações por não haver modelos pré-definidos são expandidas com base na necessidade e nos gaps percebidos.

Por fim, as estratégias de construção sociocultural são desenvolvidas para conferir legitimidade da organização perante a população e público de interesse. Para isso se vale de discursos e ações que se inter-relacionam com esses atores. Os discursos são utilizados não somente para conferir legitimidade, mas também para moldar a cultura/identidade profissional dos atores internos a organização, o que vai ter relação no como eles atribuem sentido, em que lógicas estarão acessíveis a eles, bem como eles irão agir.

Os exemplos de adaptações em contabilidade mencionados outrora, embora normalmente em um estágio inicial se deram de modo autônomo, recebem um escopo sistêmico, pois afetaram as atividades operacionais em Mach-5. Antes de concluirmos esta linha de raciocínio, é importante mencionar que as inovações autônomas são direcionadas para uma atividade, função ou sistema específico, enquanto as sistêmicas afetam múltiplas unidades dentro da organização (Sisaye & Birnberg, 2010).

As Inovações autônomas são direcionadas para uma função, sistema de produção ou atividade operacional específicos. Eles podem ser implementados diretamente na tecnologia de fabricação e produção no nível departamental. Inovações autônomas são limitadas principalmente a mudanças tecnológicas. Seu sucesso depende da demonstração de que ela contribui para a vantagem competitiva ou por trazer resultados econômicos positivo ao adotante. Nesses casos os adotantes iniciais têm uma vantagem em relação aos adotantes posteriores. Por exemplo, uma inovação de controle de qualidade pode conquistar mais clientes, incluindo os clientes de seus concorrentes.

No entanto, devido à natureza limitada dessas inovações, os lucros de inovações autônomas podem durar pouco, à medida que outras organizações seguem as ações dos

primeiros adotantes. As mudanças tecnológicas podem envolver um "teste" limitado a melhorar aspecto da função contábil, como o gerenciamento de caixa.

A mudança também poderia incluir uma ampla mudança de paradigma na filosofia, por exemplo, redefinindo a função contábil em relação a outras funções da organização ou mudando a forma como a contabilidade é integrada no processo de planejamento estratégico da organização. Quando as mudanças tecnológicas nos sistemas de contabilidade e controle são vistas em termos de mudanças mais amplas que ocorrem dentro da organização, as mudanças contábeis criam a pré-condição para as inovações administrativas de todo o sistema. Por exemplo, os sistemas de WCM, mais especificamente o Cost Deployment (CD), tornaram-se integrativos e sistêmicos, pois os dados do CD são usados não apenas para o controle de custos nas decisões de produção de manufatura, mas também no planejamento e decisões de desenvolvimento de produtos.

Por sua vez as Inovações sistêmicas são aquelas que afetam múltiplas unidades dentro da organização, são tipicamente integrativas. Elas exigem interação interdepartamental e visam melhorar áreas amplas de atividades organizacionais. Assim, eles exigem a coordenação de recursos e atividades e o compartilhamento de informações entre divisões, áreas funcionais ou programas. Assim, as inovações sistêmicas exigem campeões de inovação que promovam atividades que abrangem fronteiras para o processamento de informações dentro da organização.

Para que as inovações sistêmicas sejam realizadas, a coordenação de recursos e programas nos níveis mais altos das unidades da organização afetadas é fundamental. Como as inovações sistêmicas abrangem muitos limites organizacionais, a resistência à mudança e as dificuldades de coordenação são comuns. Nesse sentido, os fluxos de informação são fatores-chave para minimizar a resistência organizacional e departamental às inovações.

A inovação contábil, neste contexto é como um passo necessário para melhorar o desempenho dos negócios e centra-se na relação interdependente da função contábil com as outras funções da organização. As mudanças no processo de trabalho contábil no WCM, por exemplo, estão vinculadas a melhorias gerais no desempenho organizacional, incluindo todos os processos de controle, como controles formais de metas orçamentárias e controles informais baseados em normas de grupo (comportamentos aceitos), metas de desempenho das equipes, ou utilizada para medir o desempenho e a realização de objetivos organizacionais.

Desta forma, observamos que em alguns casos, tais inovações envolveram relacionamentos interdependentes entre os departamentos (e em alguns casos até mesmo no relacionamento entre Mach-4, Mach-5 e outros parceiros) o que acabou por afetar mais de uma divisão tais como responsáveis pelo planejamento, coordenação e projeto de subsistemas de informação de apoio.

Como tal, algumas barreiras de coordenação entre as várias unidades/divisões que adotam as inovações tiveram de ser contornadas. Isso ocorre porque a inovação é percebida como exigindo mais relatórios e coleta de dados do que o sistema atual. Desta forma, mudanças nos sistemas contábeis aparentam ser mais propensos a resistência do que as inovações operacionais com a introdução de novas tecnologias de produção e manufatura.

O impacto da estrutura organizacional (contextual), da comunicação de gerenciamento de processos e das características comportamentais de liderança relacionadas à difusão de inovações administrativas, particularmente as mudanças contábeis, é significativo nos sistemas de avaliação e relatórios de desempenho, ou seja, é sensível no WCM e nos relatórios gerados pelo departamento de controladoria e finanças.

Como limitação, esta pesquisa não buscou criar hipóteses e premissas sobre as evidências encontradas no estudo de caso. Pesquisas futuras podem enveredar pelo desenvolvimento de métricas para avaliar a distância entre as características de artefatos gerenciais e as características organizacionais para facilitar a operacionalização de estudos quantitativos e facilitar a obtenção de evidências e elaborar hipóteses para serem falseadas com base nos achados desta investigação.

## REFERÊNCIAS

- Abrahamson, E. (1991). Managerial fads and fashions: The diffusion and rejection of innovations. *Academy of management Review*, 16(3), 586-612. doi:<https://doi.org/10.5465/amr.1991.4279484>
- Ansari, S. M., Fiss, P. C., & Zajac, E. J. (2010). Made to fit: How practices vary as they diffuse. *Academy of management Review*, 35(1), 67-92. doi:<https://doi.org/10.5465/amr.35.1.zok67>
- Benders, J., & Van Veen, K. (2001). What's in a fashion? Interpretative viability and management fashions. *Organization*, 8(1), 33-53. doi:<https://doi.org/10.1177/135050840181003>
- Birkinshaw, J., Hamel, G., & Mol, M. J. (2008). Management innovation. *Academy of management Review*, 33(4), 825-845. doi:<https://doi.org/10.5465/amr.2008.34421969>
- Bloom, N., & Van Reenen, J. (2010). Why do management practices differ across firms and countries? *Journal of economic perspectives*, 24(1), 203-224. doi:<https://doi.org/10.1257/jep.24.1.203>
- Bromley, P., Hwang, H., & Powell, W. W. (2012). Decoupling revisited: Common pressures, divergent strategies in the US nonprofit sector. *M@n@gement*, 15(5), 469-501. doi:<https://doi.org/10.3917/mana.155.0469>
- Canato, A., Ravasi, D., & Phillips, N. (2013). Coerced practice implementation in cases of low cultural fit: Cultural change and practice adaptation during the implementation of Six Sigma at 3M. *Academy of Management Journal*, 56(6), 1724-1753. doi:<https://doi.org/10.5465/amj.2011.0093>
- Cullen, T. J. (2002). Carmakers split on supplier parks. *Automotive News Europe*, 7(18), 26.
- Damanpour, F., Walker, R. M., & Avellaneda, C. N. (2009). Combinative effects of innovation types and organizational performance: A longitudinal study of service organizations. *Journal of management studies*, 46(4), 650-675. doi:<https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.2008.00814.x>
- Drori, G. S., Höllerer, M. A., & Walgenbach, P. (2013). *Global themes and local variations in organization and management: Perspectives on glocalization*: Routledge.

- Fiss, P. C., Kennedy, M. T., & Davis, G. F. (2012). How golden parachutes unfolded: Diffusion and variation of a controversial practice. *Organization Science*, 23(4), 1077-1099. doi:<https://doi.org/10.1287/orsc.1110.0685>
- Fiss, P. C., & Zajac, E. J. (2004). The diffusion of ideas over contested terrain: The (non) adoption of a shareholder value orientation among German firms. *Administrative science quarterly*, 49(4), 501-534. doi:<https://doi.org/10.2307/4131489>
- Gondo, M. B., & Amis, J. M. (2013). Variations in practice adoption: The roles of conscious reflection and discourse. *Academy of management Review*, 38(2), 229-247. doi:<https://doi.org/10.5465/amr.2010.0312>
- Kostova, T., & Roth, K. (2002). Adoption of an organizational practice by subsidiaries of multinational corporations: Institutional and relational effects. *Academy of Management journal*, 45(1), 215-233. doi:<https://doi.org/10.5465/3069293>
- Kutney, P. (2015). O PROJETO MAIS COMPLEXO. *Automotive Business, Julho de 2015 - Edição especial*, 14-19.
- Lawrence, T. B. (1999). Institutional strategy. *Journal of management*, 25(2), 161-187. doi:[https://doi.org/10.1016/S0149-2063\(99\)80008-7](https://doi.org/10.1016/S0149-2063(99)80008-7)
- Marquis, C., & Lounsbury, M. (2007). Vive la résistance: Competing logics and the consolidation of US community banking. *Academy of Management journal*, 50(4), 799-820. doi:<https://doi.org/10.5465/amj.2007.26279172>
- Marquis, C., & Raynard, M. (2015). Institutional Strategies in Emerging Markets. *The Academy of Management Annals*, 9(1), 291-335. doi:<https://doi.org/10.5465/19416520.2015.1014661>
- Mazza, C., & Alvarez, J. L. (2017). Haute couture and prêt-à-porter: the popular press and the diffusion of management practices. In S. Minahan (Ed.), *The aesthetic turn in management*. New York: Routledge. (Reprinted from: 2017).
- Miles, M. B., Huberman, A. M., & Saldaña, J. (2018). *Qualitative data analysis: A methods sourcebook*: Sage publications.
- Mol, M. J., & Birkinshaw, J. (2009). The sources of management innovation: When firms introduce new management practices. *Journal of business research*, 62(12), 1269-1280. doi:<https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2009.01.001>
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of management Review*, 16(1), 145-179. doi:<https://doi.org/10.5465/amr.1991.4279002>
- Perez-Aleman, P. (2011). Collective learning in global diffusion: Spreading quality standards in a developing country cluster. *Organization Science*, 22(1), 173-189. doi:<https://doi.org/10.1287/orsc.1090.0514>
- Posen, H. E., Lee, J., & Yi, S. (2013). The power of imperfect imitation. *Strategic Management Journal*, 34(2), 149-164. doi:<https://doi.org/10.1002/smj.2007>
- Robertson, M., Swan, J., & Newell, S. (1996). The role of networks in the diffusion of technological innovation. *Journal of management studies*, 33(3), 333-359. doi:<https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.1996.tb00805.x>
- Sanders, W. G., & Tuschke, A. (2007). The adoption of institutionally contested organizational practices: The emergence of stock option pay in Germany. *Academy of Management journal*, 50(1), 33-56. doi:<https://doi.org/10.5465/amj.2007.24160889>
- Sisaye, S., & Birnberg, J. (2010). Extent and scope of diffusion and adoption of process innovations in management accounting systems. *International Journal of Accounting & Information Management*, 10(2), 118-139. doi:<https://doi.org/10.1108/18347641011048110>
- Strang, D., & Kim, Y.-M. (2004). The Diffusion and Domestication of Managerial Innovations: The spread of scientific management, quality circles, and TQM between the United States and Japan *The Oxford handbook of work and organization*.

- Sturdy, A. (2004). The adoption of management ideas and practices: Theoretical perspectives and possibilities. *Management Learning*, 35(2), 155-179. doi:<https://doi.org/10.1177/1350507604043023>
- Svensson, G. (2000). A conceptual framework for the analysis of vulnerability in supply chains. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 30(9), 731-750. doi:<https://doi.org/10.1108/09600030010351444>
- Teixeira, G. C. (2017). *A IMPLANTAÇÃO DO POLO AUTOMOTIVO DE GOIANA - PE*. Monografia: Monografia (Graduação em Administração Pública). Instituto de Ciências Humanas e Sociais da Universidade Federal Fluminense, Volta Redonda.
- Volberda, H. W., Van Den Bosch, F. A., & Heij, C. V. (2013). Management innovation: Management as fertile ground for innovation: Wiley Online Library.
- Westphal, J. D., Gulati, R., & Shortell, S. M. (1997). Customization or conformity? An institutional and network perspective on the content and consequences of TQM adoption. *Administrative science quarterly*, 366-394. doi:<https://doi.org/10.2307/2393924>