

A Teoria Institucional aplicada à contabilidade gerencial: análise da contribuição teórica e metodológica de publicações internacionais ocorridas no período de 2006 a 2015

JOSÉ LUIZ VAILATTI

Universidade Federal de Santa Catarina

FABRICIA ROSA DA SILVA

Universidade Federal de Santa Catarina

ERNESTO FERNANDO RODRIGUES VICENTE

Universidade Federal de Santa Catarina

Resumo

O objetivo da presente pesquisa é analisar as abordagens e metodologias utilizadas em pesquisas internacionais, que utilizaram a Teoria Institucional para avaliar as mudanças ocorridas em contabilidade gerencial no período de 2006 a 2015. O trabalho caracteriza-se como exploratório-descritivo com abordagem quantitativa. Utiliza-se um processo estruturado de revisão de literatura através de pesquisas nas bases *EBSCO*, *EMERALD*, *SCOPUS*, *SCIELO*, *WEB OF SCIENCE*, onde foram identificados 21 artigos no período de 2006 a 2015 e que estão alinhados com os eixos da pesquisa “Teoria Institucional” e “Contabilidade Gerencial”. Foi realizada uma pesquisa bibliométrica e uma análise de conteúdo para identificar a distribuição anual dos artigos por periódicos, natureza dos objetivos, número de autores por periódicos, abordagem teórica utilizada, abordagem do problema, técnicas de pesquisa, técnica de coleta de informações. Os resultados revelam que a abordagem da Nova Sociologia Institucional dominou o cenário do estudo sobre mudanças em contabilidade gerencial. Todos os três processos de isomorfismo institucional parecem moldar o campo organizacional da pesquisa em contabilidade. Foi identificado um pequeno número de pesquisas que utilizaram a abordagem da Velha Economia Institucional e nenhuma pesquisa que utilizou a abordagem da Nova Economia Institucional. Mesmo poucas, destaca-se o crescimento das pesquisas que utilizaram a abordagem da Velha Economia Institucional e que avaliam as mudanças ocorridas em contabilidade gerencial do ponto de vista da organização.

Palavras chave: Teoria Institucional, Contabilidade, Contabilidade Gerencial.

A Teoria Institucional aplicada à contabilidade gerencial: análise da contribuição teórica e metodológica de publicações internacionais ocorridas no período de 2006 a 2015

1. Introdução

O Cenário de competitividade entre as empresas, as mudanças econômicas, o surgimento de novos produtos, e a mudança no desejo do consumidor, são alguns dos aspectos que fazem com que as empresas tenham que estar em constantes mudanças. Para isso, elas têm a sua disposição ferramentas, técnicas e instrumentos de gestão que auxiliam no processo decisório.

Nesse sentido, Parisi e Megliorini (2011) afirmam que o surgimento e a consequente disseminação de novas técnicas gerenciais para dar suporte ao processo de tomada de decisão acabam por provocar a quebra de antigos paradigmas, tendo em vista a forma permanente com que esses fatores acontecem.

No entanto, a implantação de novas técnicas contábeis não depende apenas da vontade da organização, mas também da capacidade das pessoas que pertencem à organização, implementarem as ferramentas à sua rotina de trabalho. As "rotinas" são hábitos pessoais, e que podem envolver grupos e, como tal, eles são os componentes de instituições. Em outras palavras, as rotinas são formalizadas ou hábitos institucionalizados. "Instituições" podem ser consideradas como impondo forma e coerência social sobre a atividade humana, em parte através da produção contínua e reprodução de hábitos de pensamento e ação." (SCAPENS, 1994; BURNS; SCAPENS, 2000).

Dentro do contexto do que são as instituições, é que será possível compreender o contexto das organizações, tendo em vista que "o conceito de instituições não é único e depende de qual vertente teórica é utilizada" (FREZATTI et al., 2009, p. 227). Além disso, Frezatti et al., (2009) afirmam que a teoria institucional é utilizada para a compreensão da contabilidade dentro de um contexto específico, além de mostrar que a contabilidade não pode ser analisada como um mero instrumento técnico isolada, deslocada de seu ambiente de atuação.

O Estudo da teoria institucional tem despertado o interesse na área de ciências sociais e das diversas abordagens previstas na literatura de estudos organizações. No entanto, três possíveis enfoques dessa teoria vêm sendo utilizados na pesquisa contábil: Nova Economia Institucional, Velha Economia Institucional e Nova Sociologia Institucional. (BURNS E SCAPENS, 2000; GUERREIRO et al., 2005; PARISI e MEGLIORINI, 2011).

De acordo com Guerreiro et al., (2005), o tema da estabilidade e da mudança nos sistemas de contabilidade gerencial tem sido pouco explorado em pesquisas no Brasil. Por outro lado constitui se em tema relevante de pesquisa acadêmica no exterior, principalmente na Europa. Conforme o mesmo autor, o emprego da Teoria Institucional para explicar os fenômenos da estabilidade e da mudança nos sistemas contábeis gerenciais, tem sido uma das abordagens a ser utilizada.

Os principais estudos ligados à Teoria Institucional estão relacionados à Nova Sociologia Institucional. Conforme Frezatti *et al.* (2009), de acordo com levantamento feito no período de 1997 a 2007, 77% dos trabalhos estavam relacionados à Nova Sociologia Institucional (NSI). Já os estudos em relação à Velha Economia Institucional (VEI) ou Nova Economia

Institucional (NEI), representavam 9% e 8% dos estudos do tema respectivamente.

Portanto, em virtude da importância do tema para avaliar as mudanças em contabilidade gerencial, é que se emerge o seguinte problema de pesquisa: **Qual a abordagem teórica e metodológica sobre Teoria Institucional aplicada em Contabilidade mais utilizada em pesquisas científicas em periódicos internacionais nos últimos 10 anos?**

O presente estudo possui como objetivo, analisar as abordagens e metodologias utilizadas em pesquisas internacionais, que utilizaram a Teoria Institucional para avaliar as mudanças ocorridas no uso da contabilidade no período de 2006 a 2015.

Este estudo se justifica devido à necessidade de identificar os diversos estudos que utilizaram a Teoria Institucional para relacionar com as diversas práticas de Contabilidade Gerencial, tendo como objetivo explicar a utilização das diversas ferramentas dentro das organizações, possibilitando assim identificar as contribuições da Teoria Institucional nas pesquisas.

2. Teoria Institucional

Burns e Scapens (2000) sugerem que o ambiente em que a contabilidade gerencial é praticado certamente parece ter mudado, com os avanços da tecnologia da informação, mercados mais competitivos, diferentes estruturas organizacionais, e de novas práticas de gestão. Da mesma forma, Parisi e Megliorini, (2011) afirmam que no ambiente de negócios da atualidade, em que uma das principais características é a alta competitividade entre as organizações, ocorre, de forma permanente, o surgimento e a consequente disseminação de novas técnicas gerenciais para dar suporte ao processo de tomada de decisão, o que acaba por provocar a quebra de antigos paradigmas.

Neste contexto de quebras de paradigmas, ocorreu a disseminação de técnicas de contabilidade gerencial, que já vinham sendo objeto de estudos acadêmicos e aplicações práticas apenas em poucas empresas. “Esse processo de mudança em Contabilidade Gerencial foi objeto de consideráveis estudos acadêmicos a partir dos anos 1990 com o interesse de pesquisa sendo direcionado a explorar assuntos relacionados a sistemas contábeis, técnicas contábeis e o papel do contador” (PARISI, MEGLIORINI; 2011.p. 332).

Pouca atenção tem sido dada a investigação para a compreensão dos processos através dos quais esses novos sistemas e práticas de contabilidade gerencial foram incorporados ou não à rotina das empresas ao longo do tempo. No entanto, Scapens, (1994) e Guerreiro et al., (2005), afirmam que o conhecimento teórico no âmbito da contabilidade gerencial é fortemente orientado pela teoria neoclássica da firma, mas essa teoria não se constitui em referencial teórico adequado para explicar o desenvolvimento de sistemas de contabilidade gerencial.

Para ajudar os pesquisadores a buscar uma forma de compreender melhor as mudanças ocorridas no contexto de contabilidade gerencial e que não podem ser respondidas pela teoria econômica neoclássica, surgiu a Teoria Institucional (SCAPENS, 1994; GUERREIRO et al. 2005). Dentro deste contexto, Veblen (1898), descartou a ideia de que as ações do indivíduo são explicáveis inteiramente em termos de circunstâncias socioeconômicas, sugerindo que os seres humanos são moldados pelas circunstâncias, assim como as circunstâncias são moldadas pelos indivíduos. Parisi, Megliorini (2011) afirmam que a análise de qualquer teoria deve estar pautada pelas características históricas e culturais. “A teoria clássica, oriunda do início do século XX e com ênfase nas tarefas, forneceu uma sólida compreensão de como estava ordenada a estrutura organizacional e como ela se desenvolvia dentro das análises estritamente mecanicistas”.

De acordo com Hogdson (1998), em lugar de uma natureza humana passiva e

substancialmente inerte e imutável, Veblen viu instintos e hábitos como as bases dinâmicas de intenção e ação. Além disso, Veblen (1898), afirma que a teoria de uma instituição pode ser expressa na forma habitual de como a vida é realizada, em que o indivíduo tende a manter o equilíbrio normal mesmo sobre novas condições formuladas e exigidas. Sendo assim, as mudanças que afetam os indivíduos decorrem de valores atribuídos e características compreendidas pelo ambiente.

Aspectos culturais também são levados em consideração dentro de uma instituição, pois podem refletir diretamente nos processos de mudanças dentro de uma organização. Veblen (1898) afirma ainda, que uma economia evolutiva deve ser a teoria de um processo de crescimento cultural, conforme determinado pelo interesse econômico, uma teoria de uma sequência cumulativa de instituições econômicas expressas em termos do próprio processo.

Assim sendo, a Contabilidade Gerencial, sob este aspecto, que passaremos a denominar de Institucional, passa a ser compreendida, também, como um processo social, cujas pesquisas devem analisar como os valores sociais são ligados às ações econômicas, uma vez que muitas das ações adotadas em Contabilidade são implícitas e dificilmente detectadas pelas metodologias tradicionais de pesquisa. (PARISI; MIGLIORINI, 2011)

Portanto, a Teoria Institucional compreende um conjunto de construtos teóricos advindos principalmente da economia, da sociologia e da ciência política. Suas três correntes fundamentais são a Velha Economia Institucional (VEI), a Nova Economia Institucional (NEI) e a Nova Sociologia Institucional (NSI). (BURNS E SCAPENS, 2000; GUERREIRO et al., 2005; FREZATTI et al., 2009; PARISI; MEGLIORINI, 2011).

2.1 Nova Economia Institucional

Guerreiro et al.,(2005) descrevem Coase (1937), North (1992) e Williamson (1992) como os principais teóricos no âmbito da Nova Economia Institucional. A Nova Economia Institucional (NEI) afirma que metodologicamente o indivíduo é racional, entretanto, com capacidade cognitiva restrita. Esses indivíduos atuam sob instituições econômicas que estruturam o seu comportamento (FREZATTI et al., 2009, p. 231).

De maneira geral, os seguidores de Coase veem os custos de transação, que são menos perceptíveis que os custos de produção, como fator importante para o processo decisório nas empresas. (GUERREIRO et al., 2005; PARISI; MEGLIORINI, 2011). Os custos totais, dessa forma, seriam compostos pelos custos de produção e pelos custos de transação. Contudo, é comum o fato de as análises convencionais concentrarem-se somente nos custos de produção, mais fáceis de serem determinados (PARISI; MEGLIORINI, 2011).

Esta é o primeiro enfoque da Teoria Institucional, que tem por foco os custos de transação e executa uma análise institucional a respeito de como os agentes se comportam, institucionalmente, em relação ao ambiente no qual estão inseridos, uma vez que este ambiente está permeado de imperfeições do mercado." (PARISI; MEGLIORINI, 2011).

Na concepção da NEI, o custo de transação é a principal motivação para a existência de empresas. "Só existem empresas porque é mais barato realizar transações a partir de organizações do que com as pessoas agindo individualmente". (FREZATTI et al, 2009, p. 232). Os instrumentos dessa abordagem teórica são os arranjos institucionais de contratos e organizações em ambiente competitivo, cuja administração de firmas é disciplinada pela pressão competitiva dos mercados (de bens, de mão-de-obra etc.). (GUERREIRO et al., 2005).

Guerreiro et al., (2005) afirma que a NEI foca o ambiente institucional como um conjunto de regras sociais, legais e políticas que estabelecem as bases da produção, troca e a

distribuição, exercendo uma grande influência no comportamento das organizações econômicas, sendo as organizações econômicas um grupo de indivíduos que estão envolvidos por um propósito comum de alcançar seus objetivos por meio das transações como mercado.

Portanto, os custos de mensurar as múltiplas dimensões de produtos e serviços trocados ou de mensurar os desempenhos dos agentes e, também, os custos de promover acordos caracterizam os custos de transação (GUERRERO et al., 2005).

Outro ponto bastante importante é a observação da atividade econômica feita por Furubotn (2001), onde ele sugere que os custos de transação positivos são onipresentes e inevitável, e que os tomadores de decisão são, por sua própria natureza, bastante limitados na sua capacidade de adquirir, armazenar, recuperar e processar informações.

Já em relação aos estudos de Williamson, Vandenberg (2002), afirma que a empresa é uma instituição no sentido de que as transações entre divisões representam a interação entre essas interfaces separáveis. Entre produzir ou comprar, a decisão é a chave e, na verdade praticamente a única problemática do trabalho de Williamson, e é analisada com referência a um número limitado de conceitos bem especificados (racionalidade limitada, oportunismo e de especificidade de ativos).

Já o trabalho de North é mais amplo. De acordo com Vandenberg (2002), inclui a tomada de decisão política e as atividades em sociedade civil, bem como as alterações que ocorrem durante longos períodos da história, abrangendo as relações intra-organizacionais e inter-organizacionais privadas, bem como o desenvolvimento da relação jurídico-ambiente regulamentar que exige a compreensão do sistema político. Além disso, inclui os processos culturais, sociais e cognitivos que proporcionam uma norma estruturada e, portanto, também orientam a interação humana.

2.2 Velha Economia Institucional

A Velha Economia Institucional (VEI) tem por objeto as chamadas “micro instituições”, realizando estudos sobre as relações entre os indivíduos no interior das organizações, tendo por objetivo analisar os comportamentos que produzem uma nova realidade social, que após um processo de mudança, possa ser considerada institucionalizada (PARISI e MEGLIORINI, 2011).

Considerando a Teoria Institucional segundo a ótica da (VEI), a Instituição é o principal objeto de análise e não mais o comportamento racional e maximizador dos indivíduos tomadores de decisões, conforme aceito pela teoria neoclássica. Assim, a conceituação de instituição é relevante, embora não exista uma definição simples e amplamente aceita de instituição (PARISI e MEGLIORINI, 2011). No entanto, uma definição de Instituição dada por Veblen (1919) é: um determinado modo de pensar comum para um conjunto de pessoas.

Na avaliação de Burns e Scapens (2000), as próprias instituições evoluem através de um processo de rotinização da atividade humana. Assim, há uma dualidade entre a ação (atividade humana) e as instituições que estruturam essa atividade. Os mesmos autores ainda afirmam que rotinas organizacionais desempenham um papel importante na relação entre as ações e instituições.

A VEI vê o comportamento individual como uma importante parcela das instituições, que direciona de forma contundente a vida social e organizacional. (PARISI e MEGLIORINI, 2011). As ações dos indivíduos da organização, modelada pelas regras e rotinas, através do tempo, fazem com que surjam instituições sedimentadas. Indivíduos atuando sob (e compartilhando) regras e rotinas contábeis tornam as instituições cristalizadas e referenciadas

como adequadas socialmente (BURNS;SCAPENS, 2000; GUERREIRO et al., 2005; FREZATTI *et al.*, 2009)

O processo de gestão da mudança em geral e a mudança da contabilidade gerencial especificamente, demandam um processo de compreensão amplo do contexto no qual a organização está inserida, com ênfase em rotinas e instituições estabelecida (PARISI e MEGLIORINI, 2011). No contexto da contabilidade gerencial, as regras compreendem os sistemas de contabilidade gerencial formais, de acordo com o que está definido nos manuais de procedimentos. Portanto, considerando que rotinas são as práticas contábeis realmente em uso, haverá uma relação entre as regras e rotinas, mas é importante não confundir os dois (BURNS e SCAPENS, 2000).

Dentro da Velha Economia Institucional, Burns e Scapens (2000) apresentaram o processo de institucionalização, representado pela Figura 1, composto pelos seguintes passos: 1. Codificação; 2 Promulgação; 3 Reprodução; 4 Institucionalização.

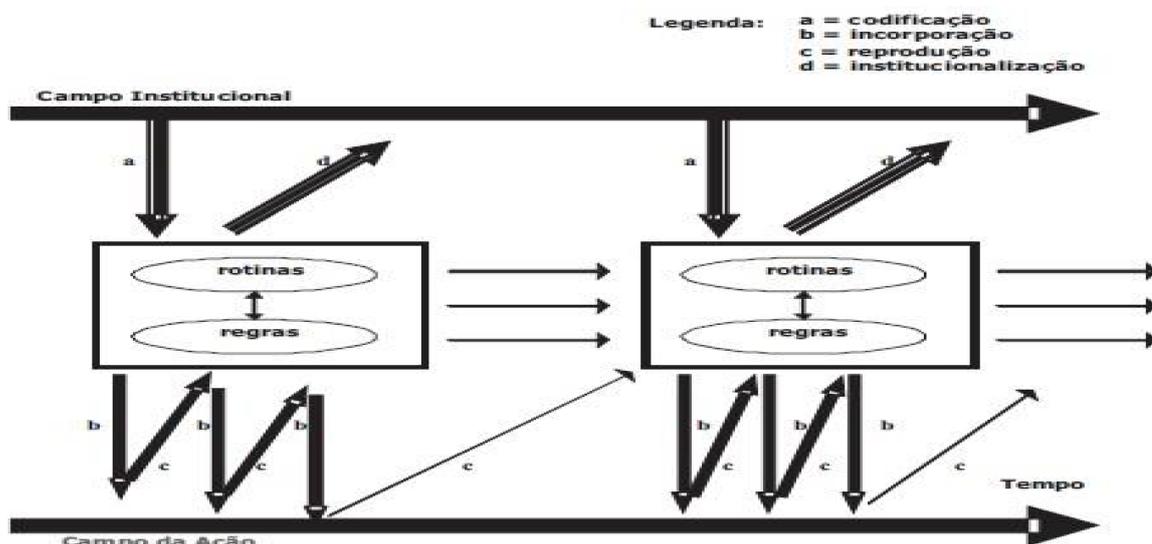


Figura 1 Modelo de mudança organizacional

Fonte: Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008, p. 49) traduzido de Burns e Scapens (2000, p. 9)

De acordo com os autores, o processo de institucionalização segue as seguintes fases:

1. O primeiro processo (seta a) implica a codificação de princípios institucionais em regras e rotinas. Este processo de codificação se baseia em pressupostos concedida para-tomadas-, que compreendem os princípios institucionais, através de sua instanciação em significados, valores e de poder existentes;
2. O segundo processo (seta b) envolve os atores articulado as rotinas (e regras) que codificam os princípios institucionais;
3. O terceiro processo (seta c) ocorre como um comportamento repetido leva a uma reprodução das rotinas. Esta reprodução pode envolver consciente ou inconsciente mudança como discutido anteriormente;
4. O quarto e último processo (seta d) é a institucionalização de normas e rotinas que foram reproduzidas através do comportamento dos atores individuais. Trata-se de uma dissociação dos padrões de comportamento de suas circunstâncias históricas particulares, de modo que as regras e rotinas assumir

uma qualidade normativa e factual, o que obscurece sua relação com os interesses dos diferentes atores.

Portanto, Burns e Scapens (2000), afirmam que “instituição” é a suposição feita por certo que essas rotinas representam o comportamento apropriado para o grupo social particular, e as próprias rotinas são a instanciação local da instituição. Em resumo, a partir do momento que o processo de institucionalização tenha ocorrido, as rotinas da organização foram inseridas no contexto da empresa, e as pessoas já o consideram como parte integrante da existência da empresa.

No processo de promulgação e reprodução das rotinas emergentes, as regras destinadas podem ficar modificada como formas aceitáveis de comportamento são negociados. O que é considerado aceitável será influenciada pelos significados e normas embutidas nas rotinas em andamento e também os poderes dos atores individuais; tudo o que vai ser moldada pelas instituições existentes (BURNS e SCAPENS, 2000)

Se, ao longo do tempo, as rotinas emergentes tornam-se amplamente aceita na organização de tal forma que eles se tornam a forma inquestionável de controlo de gestão, então eles podem ser dito para ser institucionalizada. (BURNS e SCAPENS, 2000).

Assim, a gestão da mudança em geral, e da mudança de contabilidade gerencial, em particular, exige uma profunda compreensão do contexto atual da organização, especialmente os seus rotinas e instituições. (BURNS e SCAPENS, 2000).

4.3 Nova Sociologia Institucional

Mudanças estruturais nas organizações parece cada vez menos impulsionadas pela concorrência ou pela necessidade de eficiência, ao invés disso a burocratização e outras formas de mudança organizacional ocorrem como o resultado de processos que tornam as organizações mais similares sem no entanto, torná-las mais eficientes (DIMAGGIO e POWELL, 1983).

O que se vê é o surgimento e estruturação de um campo organizacional, como resultado das atividades de um conjunto diversificado de organizações e também, a homogeneização dessas organizações, e dos novos operadores, bem como, uma vez que o campo é estabelecida (DIMAGGIO e POWELL, 1983)

Nova Sociologia Institucional (NSI) estuda como o ambiente institucional, composto de normas, crenças, tradições e necessidade de legitimidade, afeta o comportamento das organizações (DIMAGGIO e POWELL, 1983; FREZATTI, et al., 2009).

O principal conceito da NSI relevante à contabilidade gerencial é a noção de isomorfismo. Esse fenômeno corresponde à tendência que as organizações possuem em se assemelharem em decorrência de pressões relacionadas ao ambiente externo. Em outras palavras, criarem uma similaridade organizacional (FREZATTI, et al., 2009). Ao nível da população, o Isomorfismo sugere que características organizacionais são modificados no sentido de aumentar a compatibilidade com as características ambientais; o número de organizações em uma população é uma função da capacidade de suporte do meio ambiente; e a diversidade de formas organizacionais é isomorfo a diversidade ambiental (DIMAGGIO e POWELL, 1983)

Portanto, essa abordagem, tem como unidade de análise as organizações e não mais a transação, estudando as mudanças em relação as práticas formais institucionalizadas, que buscam uma legitimidade externa, contribuindo com o atendimento das relações entre as estruturas organizacionais e o ambiente no qual está inserida (PARISI e MEGLIORINI, 2011).

Tendo em conta as pressões representadas no atual ambiente competitivo, já descritas anteriormente, pode-se considerar que as condições para que ocorra o isomorfismo institucional são propícias, pois há um grau de dependência entre as empresas, que aliada a fenômeno da rapidez das mudanças que leva às incertezas e ao alto grau de conectividade dos sistemas de informação global e a da sua complexidade resultante, impelem as organizações a se tornarem cada vez mais parecidas (PARISI e MEGLIORINI, 2011).

DiMaggio e Powell (1983) identificaram três mecanismos de isomorfismos, dos quais as mudanças institucionais ocorrem, conforme apresentado no quadro abaixo:

Tabela 1 - Formas de isomorfismo institucional

Isomorfismo	Definição
Coercitivo	Resultados de coercivas pressões formais e informais exercidas sobre organizações por outras organizações em que eles são dependentes e por expectativas culturais da sociedade em que as organizações funcionam. Tais pressões podem ser sentidas como força, persuasão, ou como convites para participar em conluio. Em algumas circunstâncias, a mudança organizacional é uma resposta direta ao mandato do governo.
Mimético	Deriva da incerteza e de uma força poderosa que incentiva a imitação, pois quando as tecnologias organizacionais são mal compreendidas, os objetivos são ambíguos, ou quando o ambiente gera incertezas simbólicas, as organizações se modelam sobre outras organizações.
Normativo	Resulta principalmente da profissionalização, sendo que dois aspectos são importantes fontes de isomorfismo: um deles é o uso da educação formal e de legitimação em uma base cognitiva produzida por especialistas universitários; o segundo é o crescimento e elaboração de redes profissionais que se estendem por organizações e através da qual os novos modelos difundem rapidamente. Além disso, em muitos casos, o poder profissional é atribuído pelo Estado como no caso das atividades de profissionais liberais.

Fonte: adaptado de DiMaggio e Powell (1983)

O Quadro 1 revela de forma consisa o conceito de cada Isomorfismo identificado pelos autores. De acordo com DiMaggio e Powell (1983), no Isomorfismo Coercitivo pode ser dado como exemplo o fato de fabricantes adotarem novas normas contra a poluição por determinação do governo, entidades sem fins lucrativos devendo possuir contabilidade formal para cumprimento das normas. Portanto, vemos no Isomorfismo Coercitivo a mão do estado na organização social, tendo em vista a regulação de normas para o melhor convívio comum.

Com relação ao Isomorfismo Mimético, DiMaggio e Powell (1983), apresentou como exemplo corporações americanas estão implementando (suas percepções de modelos japoneses) para lidar com a produtividade pessoal e grandes problemas em suas próprias empresas. A rápida proliferação do processo de gestão da qualidade e questões de qualidade de trabalho e vida pessoal em empresas americanas é, pelo menos em parte, uma tentativa de modelar sucessos japoneses e europeus.

DiMaggio e Powell (1983), consideram como um mecanismo importante para incentivar isomorfismo normativo a filtragem de pessoal. Dentro de muitos campos organizacionais filtragem ocorre através da contratação de indivíduos de empresas de um mesmo setor, através do recrutamento de pessoal de uma estreita gama de instituições de formação, por meio de práticas de promoção comuns, para a contratação de altos executivos de departamentos financeiros ou jurídicos e de requisitos de nível de habilidade para trabalhos específicos.

3 Metodologia

Trata-se uma pesquisa exploratório-descritiva com abordagem quantitativa. Primeiramente, porque possibilitou o aprofundamento de um determinado tema, objeto do estudo e também por descrever características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre as variáveis. (RICHARDSON, 1999; BEUREN, 2014).

Além disso, a presente pesquisa possui abordagem quantitativa, por se caracterizar pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados (BEUREN, 2014). Esse tipo de estudo deve ser realizado quando o pesquisador deseja obter melhor entendimento do comportamento de diversos fatores e elementos que influem sobre determinado fenômeno (RICHARDSON, 1999).

Em relação aos procedimentos operacionais de levantamento dos dados das pesquisas, foi utilizando um processo estruturado, utilizando 5 bases de dados de bancos de artigos científicos Internacionais: *EBSCO, EMERALD, SCOPUS, SCIELO, WEB OF SCIENCE*.

Foi utilizando dois eixos de pesquisas: *Teoria Institucional e Contabilidade Gerencial*. E o período de análise corresponde aos anos de 2006 até 2015. Para o eixo de pesquisa Teoria Institucional, utilizou-se as seguintes palavras chaves: *Institutional Theory, Old Institutional Economics, New Institutional Economics, New Institutional Sociology*. Para o Eixo de Pesquisa Contabilidade Gerencial utilizou-se as seguintes palavras chaves: *Accounting, Management Accounting, Management accounting change*. A busca pelos artigos deu-se por meio das referidas palavras-chaves identificadas no título, no resumo e nas palavras-chave dos artigos disponíveis nas bases de dados selecionados para esta pesquisa.

Após a realização da consulta nas 05 (cinco) bases, obteve-se um resultado de 1.783 artigos que em seguida foram exportados para o *software Endnote X7* e excluídos os artigos duplicados, restando 1.362 artigos. Partiu-se então para a próxima etapa, a de exclusão de artigos com títulos não alinhados ao tema, sendo excluídos 1.327 artigos não alinhados à pesquisa, conforme a percepção do pesquisador, restando 35 artigos potenciais com títulos alinhados.

Para a etapa final foi realizada a leitura dos artigos, sendo que alguns não estavam disponíveis, na íntegra, pelas bases de dados e foram sujeitos a uma leitura integral. Entre esses 35 artigos, 21 foram considerados alinhados à pesquisa.

Após a seleção dos artigos que compõem a amostra deste estudo, realizou-se então a análise para a verificação quanto a: i) Teoria Institucional Abordada; ii) Natureza do Objetivo; iii) Abordagem do Problema; iv) Procedimentos Técnicos; v) Técnicas de Coletas de Dados.

4 Resultados

Nesta seção, inicialmente apresenta-se a relação dos artigos selecionados com os seus respectivos periódicos e ano de publicação. Após, evidencia-se a vertente da teoria institucional abordada, a natureza do objetivo, a abordagem do problema, os procedimentos técnicos utilizados e as técnicas de coletas de dados utilizadas nos artigos analisados. Além disso, identifica-se as características dos trabalhos relacionados à utilização da Teoria Institucional para explicar as mudanças em contabilidade gerencial.

A Tabela 2 apresenta os artigos selecionados nas bases de dados *EBSCO, EMERALD,*

SCOPUS, *SCIELO*, *WEB OF SCIENCE*, e foram identificados pelo ano, título do artigo e pela revista onde foi publicada. Percebe-se que no período analisado, houve uma frequência de publicação praticamente em todos os anos, com exceção ao ano de 2010, onde não houve nenhuma publicação. Além disso, verifica-se que diversas revistas publicaram temas relativos a estudos de contabilidade gerencial que utilizou alguma abordagem da Teoria Institucional.

Tabela 2: Artigos selecionados nas bases de dados

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 3 apresenta a distribuição anual dos artigos do periódico. Como pode ser

observado na Tabela 3, os anos de 2012, 2013 e 2014 foram os que tiveram os maiores números de publicações, tendo sido sendo publicados 12 trabalhos ao todo. Esse resultado esta de acordo com as pesquisas de Pereira (2012) e Cunha, Santos e Beuren (2015), que afirmaram ter havido um aumento nas pesquisas sobre mudanças em contabilidade gerencial a partir da teoria institucional a partir de 2010.

A Tabela 3 apresenta ainda que o periódico *Critical Perspectives on Accounting* destacou-se com o maior número de publicações, com 4 artigos, representando 19,05% do total de publicações. Na sequência com 3 publicações destacam-se as revistas: *Management Accounting Research* e *Journal of Accounting and Organizational Change*. Portanto, 3 revistas representaram 47,63% das publicações em Teoria Institucional aplicadas à pesquisa em contabilidade gerencial. Justifica-se o maior número de pesquisas nessas revistas por trabalharem temas de contabilidade gerencial, comportamento humano, estruturas organizacionais. A pesquisa difere um pouco das pesquisas de Pereira (2012), que apresentou a revista *International Business Review* com maior número de publicações, e da pesquisa de Cunha, Santos e Beuren (2015), tiveram como resultado a revista *Management Accounting Research* com maior número de publicações.

Tabela 3 – Distribuição Anual dos Artigos por Periódicos

Fonte: dados da pesquisa

Na tabela 4 buscou-se analisar os artigos quanto a natureza dos objetivos. É possível identificar que 62% dos artigos apresentaram como natureza dos objetivos um estudo Prático. Esse resultado se aproxima um pouco do apresentado por Pereira (2012), obteve 52% de trabalhos práticos. Também é importante destacar que o estudo da Teoria Institucional tem uma forte influência teórica, tendo em vista que a grande parte dos estudos apresentados utiliza natureza teórica para a realização da pesquisa.

Tabela 4 – Natureza dos Objetivos

Fonte: dados da pesquisa

Quanto ao número de autores por periódicos, é possível verificar na tabela 5 que dos 21 artigos levantados, 8 apresentam pelo menos 2 autores, 6 artigos apresentam 3 autores e 5 artigos apresentam 1 autor apenas. Os artigos mostram que 48 autores participaram das pesquisas, o que representa um número variado de autores que estudaram ou estudam o tema de mudanças em contabilidade gerencial com base na teoria institucional. O resultado difere um pouco da pesquisa de Cunha, Santos e Beuren (2015) onde 52,4% dos artigos tiveram apenas 1 autor.

Tabela 5 – Número de autores por artigo

Fonte: dados da pesquisa

Os artigos também foram analisados quanto à abordagem teórica utilizado pelos autores para determinar a teoria institucional utilizada para explicar mudanças em contabilidade gerencial. A tabela 6 mostra que 81% dos artigos fundamentaram os estudos sobre mudanças em contabilidade gerencial através da vertente da Nova Sociologia Institucional (NSI). 19% dos Artigos estavam fundamentados na vertente da Velha Economia Institucional (VEI). Não foram encontrados artigos que explicam a mudança na contabilidade através da Nova Economia Institucional (NEI). Esse resultado diverge um pouco da pesquisa de Cunha, Santos e Beuren (2015), onde foi encontrado que 52,3% das pesquisas sobre a temática de mudanças em contabilidade gerencial são na vertente da NSI e 33,3% na vertente na VEI e apenas 4,8% utilizaram a vertente da NEI. No entanto, a pesquisa de Pereira (2012), diverge tanto do resultado dessa pesquisa, quanto do resultado apresentado por Cunha, Santos e Beuren (2015), pois o resultado apresentado foi de que 56,76% utilizaram a VEI, e 21,62% utilizaram a NSI.

Tabela 6 – Abordagem Teórica Utilizada

Abordagem Teórica Utilizada	Trabalhos	Percentual
Nova Economia Institucional - NEI	0	0%
Velha Economia Institucional - VEI	4	19%
Nova Sociologia Institucional - NSI	17	81%
Total	21	100%

Fonte: dados da pesquisa

Quanto à abordagem do problema, 76% dos artigos são qualitativos, 19% quantitativos e 5% utilizaram ambas as abordagens. Portanto, observa-se na tabela 7 a predominância dos estudos qualitativos, tendo em vista que na pesquisa qualitativa por ser indutiva, os autores buscaram na pesquisa trazer estudos que pudessem ajudar a criar uma teoria a cerca das mudanças no campo de contabilidade gerencial. As pesquisas de Pereira (2012) e Cunha, Santos e Beuren (2015) não apresentaram resultado quanto a esse tema.

Tabela 7 – Abordagem do Problema

Abordagem do Problema	Trabalhos	Percentual
Qualitativa	16	76%
Quantitativa	4	19%
Qualitativa/Quantitativa	1	5%
Total	21	100%

Fonte: dados da pesquisa

Quanto à análise de técnica de pesquisa, a Tabela 8 mostra que em 38% dos artigos utilizaram a Pesquisa Bibliográfica e 33%, utilizaram a técnica de Levantamento, bem como houve ainda 14% de pesquisas relacionadas a estudos de caso. Além disso, as técnicas de pesquisa documental, estudo etnográfico e também a pesquisa-ação foram utilizadas pro 5% cada. O Resultado apresentado pela pesquisa de Pereira (2012) apresentou alguns resultados um pouco divergentes, pois 29,73% das pesquisas utilizaram um ensaio teórico, 18,91% uma revisão da literatura e 16,22% realizaram uma pesquisa documental e entrevista, ou um levantamento ou um estudo de caso.

Tabela 8 – Técnicas de pesquisa

Técnica	Trabalhos	Percentual
Pesquisa Bibliográfica	8	38%
Pesquisa Documental	1	5%

Levantamento	7	33%
Estudo de Caso	3	14%
Estudo Etnográfico	1	5%
Pesquisa-Ação	1	5%
Total	21	100%

Fonte: dados da pesquisa

Na tabela 9 são apresentadas as técnicas de coleta de informações utilizada pelos autores, sendo que a técnica pode ser: observação, observação-participante, pesquisa documental, entrevista ou questionário.

Tabela 9 – Técnica de coleta de informações

Coleta de Informações	Trabalhos	Percentual
Observação	1	3%
Observação Participante	1	3%
Pesquisa Documental	11	35%
Entrevista	7	23%
Questionário	7	23%
Sem identificação	4	13%
Total	31	100%

Fonte: dados da pesquisa

Portanto, é possível observar na tabela 9 que 35% das pesquisas utilizaram a técnica de coleta de informações, uma pesquisa documental, sendo que 23% também utilizaram a entrevista e também a utilização de questionários para levantamento de dados na pesquisa. No entanto, em 13% dos artigos não foi possível identificar a técnica de coleta de informações utilizada. Os resultados apresentados nas pesquisas de Pereira (2012) e Cunha, Santos e Beuren (2015), não apresentaram resultado quanto a este quesito.

5 Conclusões

O presente trabalho teve como objetivo a identificação da abordagem metodológica e o enfoque teórico abordado nos artigos publicados em periódicos internacionais no período de 2006 a 2015. Para isso, foi realizada uma pesquisa exploratório-descritiva, com abordagem quantitativa.

Foram identificados nesse período 21 artigos em periódicos internacionais que utilizaram a Teoria Institucional para explicar mudanças ocorridas em contabilidade gerencial. Os anos de 2012, 2013 e 2014 concentraram a maior parte das publicações, mostrando que há um crescimento em pesquisas ligadas ao tema, com também foi comprovado por Pereira (2012) e Cunha, Santos e Beuren (2015).

A pesquisa também mostrou que o tema é publicado por diversas revistas diferentes, com destaque para a *Critical Perspectives Accounting*, *Management Accounting Research* e *Journal of Accounting and Organizational Change*, por apresentarem temas ligados à linha de pesquisa das referidas revistas. A pesquisa de Pereira (2012), também apresentou um maior número de publicações na revista *Management Accounting Research*, o que confirma a

tendência dessa revista na publicação deste tema.

A pesquisa também analisou a natureza dos objetivos, onde pode ser identificado que 62% dos artigos tiveram natureza prática, bem como foi identificado um total de 48 autores para os 21 artigos, sendo que a maior parte dos artigos possuía de 1 a 3 autores, o que de certa forma confirma a pesquisa de Cunha, Santos e Beuren (2015) que apresentaram para a maioria dos artigos um total de 1 autor apenas.

Com relação à abordagem da Teoria Institucional utilizada, 81% desses artigos abordam a Nova Sociologia Institucional para explicar as mudanças em contabilidade. Diverge um pouco dos resultados apresentados por Cunha, Santos e Beuren (2015). Portanto, a presente pesquisa mostrou que a abordagem da Nova Sociologia Institucional dominou o cenário do estudo sobre mudanças em contabilidade. O enfoque dado sobre o Isomorfismo Institucional Normativo, Coercitivo e Mimético teve o objetivo de busca da legitimidade via expectativas sociais. Outros estudos ao aplicarem a teoria institucional no campo da pesquisa em contabilidade, propuseram que as influências institucionais ao invés de forças competitivas, representam a atual exclusão de tópicos de contabilidade não financeira. Todos os três processos de isomorfismo institucional parecem moldar o campo organizacional da pesquisa em contabilidade gerencial.

No entanto, a abordagem da Teoria Institucional na vertente da Velha Economia Institucional (VEI), vem ganhando campo, para explicar as mudanças em contabilidade. Foi observado em 4 estudos que o processo de institucionalização proposto por Burns e Scapens (2000) pode explicar os fatores para a implantação de novos processos ou ferramentas nas organizações, através da introdução de novas regras de controles com a participação direta dos atores responsáveis pela execução dos novos processos (ENGLUND e GERDIN, 2008; QUINN, 2011; BOGT e HELDEN, 2011; YOUSSEF, 2013).

Observa-se uma lacuna de pesquisa para estudos que contemplam a Contabilidade Gerencial e a Teoria Institucional. A vertente da Velha Economia Institucional e da Nova Economia Institucional, é explorada ainda de modo incipiente nas pesquisas acerca do tema, bem como também há poucos estudos que analisam de forma conjunta os tipos de abordagens institucionais. A Teoria Institucional mostrou-se útil para explicar aspectos de mudanças em contabilidade gerencial, tendo em vista fazer com que ferramentas gerenciais possam ser institucionalizados dentro de organizações.

Para pesquisas futuras, poderá ser realizada pesquisas em bases nacionais em comparação com as pesquisas em bases internacionais, além da exploração de seus conteúdos, tendo em vista identificar em quais circunstâncias a Teoria Institucional é utilizada para explicar mudanças ocorridas em contabilidade gerencial.

Referências Bibliográficas

- Beuren, I. M. (2014). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática* (1ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Bogt, H. J., & Helden, G. J. (2011). The role of consultant-researchers in the design and implementation process of a programme budget in a local government organization. *Management Accounting Research*, 22, 56-64.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, 3-25.

- Cunha, P. R., Santos, V. d., & Beuren, I. M. (2015). Artigos de periódicos internacionais que relacionam teoria institucional com contabilidade gerencial. *Revista Perspectivas Contemporâneas*, 01-23.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48, 147-160.
- Englund, H., & Gerdin, J. (2008). Structuration theory and mediating concepts: Pitfalls and implications for management accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 19, 1122-1134.
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R., & Junqueira, E. (2009). *Controle gerencial: Uma Abordagem da Contabilidade Gerencial no Contexto Econômico, Comportamental e Sociológico* (1ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Furubotn, E. G. (2001). The new institutional economics and the theory of the firm. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 45, 133-153.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (Out/Nov de 2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organ. Soc.*, 12, 91-106.
- Hodgson, G. M. (1998). On the evolution of Thorstein Veblen's evolutionary economics. *Cambridge Journal of Economics*, 415-431.
- Parisi, C., & Megliorini, E. (2011). *Contabilidade Gerencial* (1ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Pereira, F. A. (2012). A evolução da teoria institucional nos estudos organizacionais: um campo de pesquisa a ser explorado. *Organizações em contexto*, 275-295.
- Quinn, M. (2011). Routines in management accounting research: Further exploration. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 7, 337-357.
- Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa social: métodos e técnicas* (3 ed.). São Paulo: Atlas.
- Scapens, W. R. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*(5), 301-321.
- Vandenberg, P. (2002). North's Institutionalism and the prospect of combining theoretical approaches. *Cambridge Journal of Economics*, 26, 217-235.
- Veblen, T. (Julho de 1898). Why is Economics not an Evolutionary Science? *Oxford University Press*, 12, 376-397.
- Veblen, T. B. (1919). *The Place of Science in Modern Civilization and Other Essays*. New York, Huebsch.
- Youssef, M. A. (2013). Management accounting change in an Egyptian organization: An institutional analysis. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 9, 50-73.