

Pesquisa em Contabilidade Gerencial no Brasil no Período de 1990 a 2015, um olhar sob a vertente de lógicas institucionais

CAROLINA KINASKE DE SOUZA

Universidade Federal do Paraná

LUIZ CARLOS DO AMARAL JR

Universidade Federal do Paraná

MAYLA CRISTINA COSTA

Universidade Federal do Paraná

Resumo

Este artigo propõe a investigação da influência das lógicas institucionais na área de contabilidade gerencial no Brasil, por meio de análise de trabalhos publicados na área. Parte-se do princípio de que se trata de uma relação recursiva em que, tanto a influência das prescrições institucionais sobre os autores sociais, compreendidos aqui como os pesquisadores, quanto à capacidade de agência na construção, legitimação e mudança do ambiente legal e organizacional precisa ser considerada. Para a realização da pesquisa foi selecionada a biblioteca eletrônica SPELL (Scientific Periodics Electronic Library). Desta busca resultaram 289 artigos, compreendidos no período de 1990 a 2015. Diante disso, o delineamento de pesquisa se pautou pela preocupação em analisar o componente de lógica institucional baseada no tripé sujeitos, objetos e práticas. Os dados foram tratados sob a ótica do processo temporal de construção da contabilidade gerencial. Considera-se que o referencial da teoria institucional possa auxiliar pesquisadores a entender melhor a dinâmica da inovação no campo da contabilidade gerencial, por meio da compreensão de como diferentes pesquisadores permearam o desenvolvimento da contabilidade gerencial no Brasil e foram responsáveis por dar significado à área por meio de suas práticas. Como limitação do estudo não se analisou a influência dos Conselhos de Contabilidade, das organizações privadas e das teorias utilizadas e sugere-se aprofundamento para futuras investigações.

Palavras chave: Contabilidade Gerencial, Institucionalismo Organizacional, Lógicas Institucionais

1 INTRODUÇÃO

Para compreender como ocorre o surgimento e/ou a transformação da lógica institucional de determinado campo de atividade profissional, parte-se da premissa de que, na mudança institucional em nível societário, existem mecanismos subjacentes que afetam quais modelos institucionais tornam-se predominantes. Estudos sobre lógica institucional destacam, por exemplo, mecanismos como o empreendedorismo institucional, a sobreposição estrutural e o sequenciamento de evento-histórico (Thorton, Jones & Kury, 2005) como aspectos fundamentais na explicação da mudança. Esse último aspecto corresponde à dimensão temporal necessária para que se possa apreender o processo de mudança institucional em toda a sua complexidade.

Assim, considera-se que a temporalidade é um dos fatores com poder explicativo sobre mudança e lógicas institucionais no campo da contabilidade gerencial no Brasil, tendo em vista que os fatores influenciadores são melhores compreendidos a partir de uma análise histórica, ou seja, por meio da observação e análise das alterações institucionais ocorridas ao longo do tempo.

Ao longo do desenvolvimento da contabilidade, a atuação dos profissionais tem sido extremamente regulada. Os contabilistas têm o dever de conhecer e aplicar os diversos regulamentos existentes no país, em especial àqueles concernentes às demonstrações financeiras que subsidiam com informações o recolhimento de impostos e contribuições e a distribuição de resultados. Neste contexto, a inovação não é incentivada e/ou permitida.

No entanto, a extrema regulamentação observada em questões tributárias e comerciais é considerada como fator que não atinge a contabilidade gerencial. De acordo com pesquisadores, mesmo diante desta constatação, poucas inovações são observadas nesta importante área da contabilidade (Guerreiro, Frezatti & Casado, 2004). Tais inovações podem ser relevantes às organizações na medida em que a nova realidade verificada, em especial o acirramento da concorrência e a eliminação de barreiras comerciais entre os países, expõe as empresas a padrões de competição nunca antes vistos (Ramos, 2005). Thornton (2004) analisou dados quantitativos e qualitativos para demonstrar como a publicação de ensino superior passou de uma cultura de editores nacionais independentes baseados em redes relacionais pessoais para uma cultura de conglomerados internacionais que criam mercados de hierarquias corporativas. Tal análise é aplicável a explicar as mudanças institucionais em liderança organizacional, estratégia e estrutura que ocorrem em todas as indústrias de serviços profissionais.

Ainda há poucos estudos dessa natureza na área de contabilidade e frente a tal realidade, a contabilidade gerencial representa um importante elemento na verificação da efetividade das estratégias adotadas e na tomada de decisão organizacional, sendo um campo relevante para estudos que enfatizem compreender como o ambiente institucional influencia a mudança nesse campo. A falta de mudanças no âmbito da contabilidade gerencial pode ser resultante de uma série de fatores. Dentre eles podem ser citadas as pressões sofridas pelos profissionais de contabilidade, por uma atuação similar. Estas pressões, tomando por fundamento os pressupostos da Teoria Institucional, são originadas da forma como os indivíduos, grupos e organizações percebem suas realidades e reagem a elas. Segundo Gonçalves e Machado-da-Silva (1999), os indivíduos e grupos participantes de uma sociedade são influenciados por interações, experiências e conhecimentos que estão fora dos espaços organizacionais.

Além desses fatores, Guerreiro (2006) considera que o tema da estabilidade e da mudança nos sistemas de Contabilidade Gerencial ainda tem sido pouco explorado em pesquisas no Brasil; por outro lado, constitui tema relevante de pesquisa acadêmica no exterior, principalmente na Europa. O autor ressalta que a importância é de tal ordem que a revista acadêmica *Management Accounting Research* dedicou a edição completa do seu volume 12, em 2001, à publicação de artigos versando sobre essa temática.

Nesse sentido, a contabilidade gerencial é um ramo de atividade que vem despertando grande interesse da academia nos últimos anos. Isso devido à importância desta prática enquanto mecanismo de articulação dos interesses dos proprietários e/ou acionistas com as decisões gerenciais que visam a manutenção e a estabilidade da organização na sociedade. Entende-se que as práticas contábeis não são

apenas permeadas por uma lógica racional e imbuídas exclusivamente de uma orientação econômica (North, 1990), mas também, imersas em sistemas simbólicos, processos de legitimação, relações de poder, etc. Esse olhar que vai além da dimensão econômica tem sido particularmente buscado por estudos de natureza sociológica fundamentados na Teoria Institucional.

No âmbito de pesquisas da área contábil, observa-se que diversos estudos têm se dedicado a abordar como se dá a institucionalização de práticas no campo gerencial (Santana & Colauto, 2010; Oyadomari et al, 2008; Major & Ribeiro, 2008). Nestes estudos, observa-se particularmente a importância do ambiente nos processos de mudanças de práticas e instituições, onde parte-se da premissa de que mudanças no ambiente das organizações devem conduzir mudanças nos sistemas de Contabilidade Gerencial das empresas (Baines & Langfield-smith, 2003, Guerreiro et al, 2005).

Por sua vez, a utilização de parâmetros epistemológicos e bibliométricos no processo de conhecimento da área de contabilidade tem se tornado cada vez mais frequente (vide Oliveira (2002); Theóphilo e Iudícibus (2005); Espejo et al. (2009), Lima et al. (2013), mas observa-se que nenhum estudo ainda introduziu no campo a abordagem de lógicas institucionais.

Diante das considerações que envolvem o tema, em particular questiona-se: (1) a possibilidade de que a contabilidade gerencial esteja sendo desenvolvida no Brasil com a adoção de práticas advindas das organizações multinacionais aqui inseridas; (2) da existência de problemas no nível social e do campo organizacional representativos da cultura nacional influenciar a adoção de práticas de contabilidade gerencial; e (3) essa área não tem apresentado inovação diferente das adotadas pelos outros países. Especificamente, o estudo questiona de que forma a contabilidade gerencial no Brasil tem se desenvolvido e como pode sofrer inovações a partir da constatação de suas especificidades locais.

Frente a este contexto, o estudo proposto orienta-se pelo seguinte problema de pesquisa: **Como se deu a estruturação da área de pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil, no período de 1990 a 2015, sob a vertente de lógica institucional?**

Dessa maneira, considera-se que o referencial da teoria institucional pode auxiliar pesquisadores a entender melhor a dinâmica da inovação no campo da contabilidade gerencial, por meio da compreensão de como diferentes lógicas institucionais permearam o desenvolvimento da contabilidade gerencial no Brasil, principalmente via a participação de sujeitos relevantes no campo, suas práticas e artigos publicados. Espera-se que os resultados do estudo forneçam subsídios para a discussão acadêmica e prática sobre a questão do desenvolvimento da contabilidade gerencial. Além disso, espera-se que o estudo ofereça suporte à compreensão da adoção de práticas, por meio do processo de tradução e dos problemas organizacionais relacionados às especificidades da cultura nacional.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Teoria Institucional

Os primeiros estudos de Teoria Institucional datam do fim do século XIX. Eles foram introduzidos por campos como economia, sociologia e ciência política, desde então, buscam desvendar as forças sociais que modelam o comportamento humano e a influência das regras sobre as transações mercantis (Scott, 2005; Greenwood et al., 2008)

Apesar de sofrer influência de outras áreas do conhecimento, é na sociologia que a Teoria Institucional “desenvolve suas mais significativas contribuições” para o campo organizacional. (Ramos, 2005, p. 28). No campo organizacional, a teoria institucional é primeiramente influenciada pelos trabalhos de Weber, Durkheim e Parsons que inicia o institucionalismo cultural, enfatizando a influência sofrida e imposta pelo sistema de valores e suas ligações com o sistema de significação mais amplo da sociedade (Scott, 2005).

Assim, a teoria institucional direciona a atenção para as forças existentes fora das fronteiras organizacionais. Para Scott (2005), *Instituições* são estruturas elásticas fundamentadas em critérios

cognitivos, normativos e reguladores. Estes critérios fornecem estabilidade e significado à ação social e são considerados os três pilares da Teoria Institucional. No entanto, as instituições estão sujeitas a processos incrementais e descontínuos de mudança. Assim, a ação dos indivíduos inseridos nas organizações é vista não como fruto da livre escolha, mas como seleção de opções que se encontram dentro de um conjunto estreito de normas definidas que foram legitimadas pelo grupo de atores que se encontram no campo organizacional (Hofmann, 1999).

Com quebra do paradigma da racionalidade total por meio dos trabalhos de Herbert Simon, os teóricos institucionalistas, segundo Ramos (2005), têm novos *insights* e uma visão mais específica da importância do ator social. Na teoria da racionalidade limitada, o homem, ao tomar decisões, possui limitações como tempo e a capacidade de processar todas as informações existentes. Além disso, ao escolher a solução para determinados problemas, o homem opta pela alternativa apenas satisfatória e descarta demais opções sem considerá-las (Zanela, 1999).

Há autores os quais enfatizam que a estrutura social limita as ações e de outro lado há aqueles que focam em como os indivíduos e as organizações fazem a diferença na criação e transformação de instituições através de suas ações. Thornton, Ocasio e Lounsbury (2012) definem ação como a habilidade do ator em ter algum impacto no mundo social – alterando regras, laços ou distribuindo recursos.

Esta visão é bastante diversa daquela do homem econômico, vigente até então. Nesta perspectiva, o homem seria capaz de buscar todas as opções possíveis, não possuiria limitações no campo cognitivo e de tempo e, ainda, seria capaz de optar, entre diversas opções, aquela que maximizasse os resultados econômicos (Wittington, 2003). Na perspectiva da Teoria Institucional o ambiente é dividido em: técnico e institucional. No primeiro, predomina o paradigma da racionalidade instrumental (o que fazer). Já no segundo, para além da competição deste cenário instrumental, existe uma competição por legitimidade, onde predomina a racionalidade substantiva (o sentido do que se faz).

De acordo com Zucker (1977), a internalização, a auto recompensa ou outro processo de intervenção não precisam necessariamente atuar em conjunto para garantir a persistência cultural, pois o conhecimento cultural uma vez institucionalizado existe como um fato, como parte objetiva da realidade, e pode ser transmitido diretamente nessa base. Esta descoberta teve grande impacto no desenvolvimento da teoria institucional. A importância das descobertas de Zucker (1977) é que elas suportam a ideia de que a institucionalização é dirigida por processos cognitivos que conduzem para os entendimentos e comportamentos tidos como corretos. Estas descobertas experimentais foram as mais recentes evidenciadas para dissipar as teorias reinantes de que a ação nos sistemas sociais foi dependente da internalização de valores.

Ilustrando melhor, pode-se recorrer ao trabalho de Machado-da-Silva e Coser (2006, p. 3), para quem o institucionalismo apresenta as seguintes proposições:

- a) O contexto é limitado coletivamente e nele, agentes individuais e grupos, perseguem seus respectivos projetos;
- b) As instituições são padrões organizados e regras socialmente construídas que geram expectativas para ocupantes de determinados papéis;
- c) Os fatores que limitam a ação dos indivíduos podem dar forma aos desejos e preferência dos atores
- d) Os fatores têm raízes históricas que incorporam, preservam e concedem recursos diferenciados de poder aos atores sociais
- e) A ação individual e coletiva é impulsionadora da vida social.

Um problema eminente do desenvolvimento da teoria institucional é a não explicação sobre os interesses e agências. Em uma crítica, DiMaggio (1988) assinala que a realização teórica da teoria institucional é limitada ao escopo da difusão e reprodução de formas e práticas organizacionais institucionalizadas com sucesso. Para resolver isso, o referido autor propôs várias proposições orientadoras, a primeira delas é que a institucionalização é produto de atores políticos cujo sucesso depende do poder relativo daqueles que o apoiam, opõem-se, ou caso contrário, esforçam-se para influenciar. Estes atores têm influência para: 1) Reproduzir instituições existentes socializando novos

participantes, 2) criar novas instituições organizando esforços de empresários institucionais e 3) deslegitimarem instituições centrais, pois a difusão de instituições é raramente completa.

Nos anos mais recentes, surgiu a perspectiva de lógicas institucionais, visando explicar melhor alguns *gaps* da teoria, será abordado a seguir.

2.2 Lógicas Institucionais

O conceito de lógica institucional foi introduzido por Alford e Friedland (1985) para descrever o contraditório entre práticas e crenças inerentes às instituições das sociedades modernas ocidentais. Eles descrevem o capitalismo, a burocracia estatal, e a democracia política como três ordens institucionais que têm diferentes práticas e crenças sobre a forma como os indivíduos se envolvem em lutas políticas.

Nesse sentido, lógica institucional é considerada “conjunto de práticas materiais e construções simbólicas, que constituem seus princípios de organização e que estão disponíveis para as organizações e indivíduos elaborarem” (Friedland & Alford, 1991, p. 248). Binder (2007, p. 568) argumenta que “pessoas reais, em contextos reais, com conseqüentes experiências passadas próprias, interrogam e combinam as lógicas institucionais de outros domínios e as fazem caber em suas necessidades”.

A lógica institucional se refere fundamentalmente sobre como especificar a compensação e a moderação dos efeitos do interesse individual e da racionalidade. Para isso, ela compreende que o mercado, a família, a profissão, por exemplo, também são uma instituição e desta forma os profissionais não podem ser completamente dominados por apenas uma dessas instituições. Analogicamente, indivíduos e organizações são conscientes das diferenças nas normas culturais, símbolos e praticas das diferentes instituições e incorporam esta variedade em suas próprias crenças e tomadas de decisão. Isto é, o conhecimento quando incorporado como certo que torna a ação possível e varia de acordo com as ordens institucionais.

Friedland e Alford (1991) utilizaram o conceito no contexto da exploração das inter-relações entre os indivíduos, organizações e sociedade. Para os autores, cada uma das ordens institucionais tem uma lógica central que servem como guias de seus princípios de organização e oferece aos atores sociais os vocabulários de motivação e um senso de si mesmos (ou seja, a própria identidade). Estas práticas e símbolos estão disponíveis aos indivíduos, grupos e organizações que podem aprofundá-las, manipulá-las e utilizá-las em benefício próprio (Friedland & Alford, 1991).

Diante disso, a Lógica Institucional pode ser considerada “um tripé analítico de objeto, prática e sujeito interligados dualmente por sistemas ordenados de articulações” (Friedland et al, 2014, p. 333, tradução nossa, grifo nosso), conforme exposto na Figura 1.

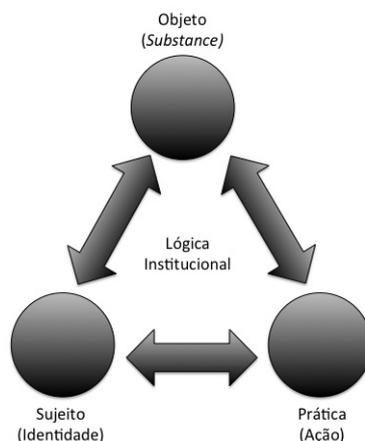


Figura 1. Tripé da lógica institucional

FONTE: Friedland et al 2014, p. 338, tradução nossa.

No entanto, Thornton, Ocasio e Lounsbury (2012) mencionam que as práticas e as identidades são conceitos que não podem ser analisados de forma separada, pois para as Lógicas Institucionais os efeitos que delas resultam somente são tangíveis por meio contínuo das práticas e das identidades dos atores sociais. Os autores consideram que uma das formas com que isso pode ser alcançado é por meio da análise de narrativas, ou da linguagem nas quais as práticas e os símbolos se encontram combinados.

A cultura nessa perspectiva é considerada como externa ao indivíduo e heterogênea, portanto ela se encontra no próprio ambiente norteando e auxiliando na construção dos recursos deste mesmo ambiente (Thornton, Ocasio & Lounsbury, 2012). Estes recursos interagem com a prática, fornecendo oportunidades e limitações para a ação, e a forma como tais recursos são geridos é responsável pela manutenção dos recursos disponíveis no ambiente. Além disso, as práticas passam por um processo de *Sensemaking* em que elas são codificadas em teorias, frames ou narrativas dos indivíduos. Baseados em Giddens (2003), os autores apontam também que ocorre um processo de *Sensegiving* da codificação para as práticas, estabelecendo uma relação recursiva entre o *Sensemaking* e o *Sengiving*. O resultado de tal interação são os vocabulários utilizados na prática representados por determinadas palavras que são utilizadas pelos indivíduos durante as suas interações sociais.

2.3 Perspectiva institucionalista em estudos de contabilidade

Diversos estudos têm sido desenvolvidos com o objetivo de investigar o estágio do conceito e prática da contabilidade gerencial. Entre os temas de interesse está o relacionado a discussão acerca de sua “estabilidade e mudança” (Burns & Scapens, 2000, Baines & Langfield-smith, 2003).

Estudo do *International Federation of Accountants (IFAC)*, publicado em 1989 e atualizado em março de 1998, identificou quatro estágios de evolução no campo da contabilidade gerencial. O primeiro estágio foi caracterizado por determinação de custos e controle financeiro, por meio do uso de tecnologias de orçamento e da contabilidade de custos. O segundo estágio, que historicamente marca seu início nos anos de 1950, concentrou-se no fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial, por meio de técnicas de análise de decisões e contabilidade por responsabilidade e predominou o campo organizacional até 1965, onde a atenção passou a ser a redução de perdas de recursos nos processos, sendo caracterizada até 1985 para a análise de processos e gerenciamento de custos. O último estágio, de 1985 até os dias de hoje, passou a focar a geração e/ou criação de valor para o consumidor, valor para o acionista e para a inovação organizacional (IFAC, 1998; Guerreiro, Cornachione & Soutes, 2010).

Muito embora o ambiente empresarial, desde longa data, tenha se mostrado volátil, conforme demonstra os quatro estágios de evolução identificados pelo IFAC, nas últimas décadas, passou por mudanças mais significativas, tornando a gestão mais complexa e despertando maior interesse por inovação e aperfeiçoamento dos instrumentos e práticas gerenciais. Santana e Colauto (2010), por exemplo, identificaram que a demanda de novos instrumentos advém da percepção dos gestores quanto à necessidade de se adotar novos ferramentais que auxiliem alinhar estratégias setoriais às diretrizes estratégicas da organização.

Por outro lado, Guerreiro, Cornachione e Soutes (2010) em estudo acerca da utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial por empresas brasileiras verificaram que 90 empresas da sua amostra utilizam artefato moderno de Contabilidade Gerencial. Os autores ressaltam, porém que os resultados são válidos apenas para a amostra estudada e devem ser utilizados com cuidado por dois motivos (a) o tipo de pesquisa efetuada (não-probabilística) e (b) por causa das características do grupo diferenciado de empresas pelo porte das mesmas e importância que possuem.

Na literatura contábil, percebe-se que tem aumentado a utilização da abordagem institucionalista. Seus estudos enfocam as três abordagens já referenciadas no item 2.1: (i) nova sociologia institucional (NIS – New Institutional Sociology), (ii) nova economia institucional (NIE – New Institutional Economics) e (iii) velha economia institucional (OIE– Old Institutional Economics).

Para Guerreiro (2006), a perspectiva institucional é uma alternativa para o estudo das práticas da Contabilidade Gerencial. O autor afirma que essa perspectiva induz o pesquisador a uma análise da natureza das práticas vigentes na empresa.

Em concordância, com a relevância da teoria institucional para o estudo da prática da gestão, Silvana e Colauto (2010) estudaram de que forma se configuram os instrumentos gerenciais institucionalizados pelos gestores organizacionais e qual a sua efetiva aplicação nas práticas gerenciais no que se refere ao processo de mensuração e avaliação de desempenho. A abordagem institucional sociológica foi considerada importante pelos autores, por englobar em suas vertentes aspectos políticos, econômicos e sociais, que auxiliam no entendimento das mudanças organizacionais.

Nesta mesma linha de estudo, Reis e Pereira (2007) em pesquisa acerca da contribuição das teorias organizacionais para o estudo da contabilidade gerencial ressaltam que a teoria institucional apresenta-se como uma alternativa viável para o estudo da contabilidade gerencial, especialmente em processos de mudança.

Moura e Filho (2010) em estudo que se propôs a evidenciar possíveis aplicabilidades e benefícios do uso das técnicas de Análise de Conteúdo na pesquisa contábil embasada na Teoria Institucional revelam que apesar de a Teoria Institucional ser formada por conceitos com grande potencial para explicar fenômenos organizacionais, existe uma latente carência de melhorias na especificação de tais conceitos e na delimitação de suas fronteiras de investigação empírica; notadamente no que se refere aos estudos de Contabilidade. Dessa maneira, o trabalho revelou, em certa medida, uma lacuna a ser preenchida por estudos de Contabilidade construídos com o respaldo da Teoria Institucional.

Ainda no que se refere a lacunas existentes, Guerreira, Frezatti e Casado (2006) consideram que novas pesquisas devem ser desenvolvidas buscando-se, entre outros objetivos a validação empírica da influência de fatores inconscientes na estruturação da Contabilidade Gerencial.

3 METODOLOGIA

De acordo com o objetivo proposto para a pesquisa aqui apresentada, o estudo caracterizou-se como pesquisa descritiva. Ele foi realizado através de análise de conteúdo e análise de citação, com abordagem quantitativa. Segundo Marconi e Lakatos (2005) estudos descritivos buscam descrever, registrar, analisar e interpretar os dados sem manipulá-los. Dessa maneira, a conotação descritiva foi utilizada para mapear, registrar, analisar e descrever as publicações identificadas em periódicos nacionais de Contabilidade sobre Contabilidade Gerencial.

Para a realização da pesquisa foi selecionada a biblioteca eletrônica SPELL na qual o termo Contabilidade Gerencial foi buscado no dia 17 de Outubro de 2015. Desta busca resultaram 289 artigos, compreendidos no período de 1990 a 2015, os quais foram selecionados como base da presente pesquisa.

A análise dos dados contou com a inserção do resumo de todos os artigos no *web site text analyzer* (<http://www.online-utility.org/text/analyzer.jsp>) para levantar as palavras contidas nestes resumos uma a uma a fim de ser possível levantar as seguintes palavras: teórico, descritivo, exploratório, explicativo e histórico e desta maneira quantificar os artigos dentre estes paradigmas.

Os conceitos propostos por Denzin e Lincoln (2001) e Costa (2001) em relação às fases da pesquisa serviram de base para a análise metodológica. Os referidos autores dividem a pesquisa em 5 fases: pesquisador, paradigmas e perspectiva teórica, estratégias de pesquisa e paradigmas interpretativos, modelo de coleta e análise de dados, apresentação e interpretação dos resultados. As fases consideradas para esta pesquisa foram a paradigmas e perspectiva teórica e as estratégias de

pesquisa e paradigmas interpretativos. A tabela abaixo apresenta a classificação dos níveis utilizados para a análise das publicações selecionadas.

Tabela 1:
Análise Metodológica

Nível 1 Paradigmas	Nível 2 Estratégias
Teórico	Estudo de caso
Descritivo	Pesquisa de campo
Exploratório	Empírico descritivo
Explicativo	Observação
Histórico	Bibliométrico
Causal	Bibliográfica
Outros	Outros

Fonte: Denzin e Lincoln (2001) e Costa (2001)

Para a análise dos temas pesquisados na área de Contabilidade Gerencial, utilizou-se a classificação proposta por Shields (1997) e adotada também por Faro (2007). A Tabela 2 a seguir evidencia a tipologia indicada pelos autores.

Tabela 2:
Classificação da Tipologia

Tipologia
Sistema de Controle Gerencial
Contabilidade de Custos/Gerenciamento de Custos
Orçamento e Decisões Financeiras
Teorias e metodologias de Pesquisa
Outros

Fonte: Faro (2007, p. 47)

O presente estudo considera a estruturação da área de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional, que prevê recursividade entre as dimensões social e intelectual subjacentes a esse processo. Desse modo, o foco da análise é buscar encontrar elementos que se relacionem com o Objeto, Sujeito e Prática (Friedland et al, 2014; Friedland, 2015) que compõem a Lógica Institucional por meio do *Sensemaking* que os indivíduos realizaram e estão realizando na ação contínua da atividade. Com base nisso, considerou-se que as práticas de pesquisa na área de Contabilidade Gerencial, os Artigos

Científicos e os Sujeitos (Pesquisadores da área) são os responsáveis pela estruturação da área no Brasil.

Considerando Friedland (2015), conforme se observa na Figura 2, considerou-se como a substância institucional os conceitos relacionados a Contabilidade Gerencial que foram encontrados por meio da análise de conteúdo realizada, afetivo-corporal refere-se as redes de relacionamento dos pesquisadores e material-efetivo os trabalhos publicados, conforme será verificado na análise e discussão dos resultados.

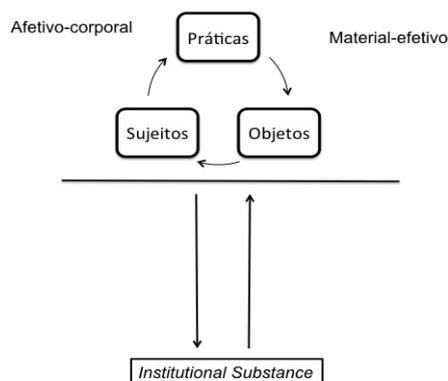


Figura 2. – Elementos da lógica institucional

Fonte: Friedland (2015, tradução nossa)

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Caracterização da amostra

Nesta seção, primeiramente os artigos foram classificadas por ano de publicação. Foram examinados 289 artigos obtidos por meio de busca na biblioteca eletrônica *Spell*. A tabela três representa quantos artigos foram publicados anualmente.

Tabela 3:

Quantidade de artigos por ano

Ano de Publicação	Frequencia	(%)
2015	13	4,5
2014	26	9,0
2013	30	10,4
2012	15	5,2
2011	32	11,1
2010	29	10,0
2009	26	9,0

2008	18	6,2
2007	23	8,0
2006	12	4,2
2005	12	4,2
2004	11	3,8
2003	10	3,5
2002	8	2,8
2001	6	2,1
2000	3	1,0
1999	1	0,3
1998	4	1,4
1997	1	0,3
1996	6	2,1
1994	1	0,3
Ano de Publicação	Frequencia	(%)
1993	1	0,3
1990	1	0,3
		100,
Total	289	0

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 3 que a partir do ano de 2007 as publicações sobre o tema têm sido mais frequentes. O primeiro ano com artigo selecionado foi 1990 e o último, 2015. Verifica-se que a maioria dos artigos foi publicada em 2011, compondo 11,1% da base de dados total analisada.

Nos artigos selecionados, buscou-se analisar também o grau de formação dos autores. A tabela 4 apresenta a quantidade de autores os quais possuem graduação, especialização, mestrado e doutorado.

Tabela 4.

Formação dos Autores

Nível de Formação	Frequencia
Graduação	499
Especialização	247
Mestrado	444
Doutorado	332

Fonte: dados da pesquisa.

Verificou-se que a pós-graduação lato sensu publicou menos que a pós-graduação stricto sensu no período analisado. Foram investigados também quais periódicos publicaram mais artigos relacionados ao tema desta pesquisa. A Figura 3 ilustra a distribuição das publicações selecionadas pelos 10 periódicos que mais publicaram.

Figura 3. Publicações por Periódico

Fonte: dados da pesquisa (2015).

Com base na Figura 3 pode-se verificar que o periódico Contabilidade Vista & Revista foi o que mais publicou artigos no período analisado, com mais de 50 publicações, seguido pela Revista Contabilidade e Finanças – USP e pelo periódico Contabilidade Gestão e Governança. Os demais mantiveram uma média de 15 publicações no período.

A participação dos autores nos trabalhos publicados foi analisada e verificou-se que a maior participação foi com 2 autores (30,4%), 3 autores (28,7%) e com 4 autores (19,4%). A Tabela 5 demonstra a participação do conjunto de autores nas publicações selecionadas:

Tabela 5.

Quantidade de autores por artigo

Quantidade	Número de artigos	%
5 autores	16	5,5
4 autores	56	19,4
3 autores	83	28,7
2 autores	88	30,4
1 autor	46	15,9
Total	289	100,0

Fonte: dados da pesquisa (2015).

Os autores com maior quantidade de artigos publicados nos 25 anos analisados foram: Ilse Maria Beuren e Fábio Frezzati, ambos com 19 publicações, Reinaldo Guerreiro, com 14 trabalhos e Andson Braga de Aguiar com 13 artigos publicados.

A análise metodológica adotada nas pesquisas selecionadas foi classificada pelo paradigma e pela estratégia adotada. As Tabelas 6 e 7 apresentam a metodologia classificada pelo tipo de paradigma e estratégia de pesquisa adotada nos trabalhos pesquisados, respectivamente.

Tabela 6.

Paradigmas adotados na pesquisa

Paradigmas	Total de artigos	%
Teórico	71	24,6
Descritivo	91	31,5
Exploratório	67	23,2
Explicativo	41	14,2
Histórico	19	6,6
Total	289	100

Fonte: dados da pesquisa (2015)

Tabela 7.

Estratégias adotadas na pesquisa

Estratégias	Total de artigos	%
Estudo de Caso	76	26,3
Pesquisa de campo	48	16,6
Empírico descritivo	79	27,3
Observação	17	5,9
Bibliográfico	42	14,5
Bibliométrico	27	9,3
Total	289	100

Fonte: dados da pesquisa (2015)

Com as tabelas acima, é possível perceber que a maioria dos artigos da seleção realizada para esta pesquisa foi descritivo, compondo cerca de 30% da base de dados. Além disso, a estratégia de pesquisa mais utilizada nas publicações analisadas foi empírica, atingindo 27,3% do total dos artigos. O método de pesquisa menos utilizado foi o histórico, com 6,6% de representação e a estratégia menos utilizada foi a observação, com 5,9% do total.

Foram analisados os temas pesquisados na área de Contabilidade Gerencial, utilizando-se a classificação proposta por Shields (1997). A tabela oito demonstra a quantidade de artigos por tipologia.

Tabela 8.

Quantidade de artigos por tipologia

Tipologia	Total de Artigos	%
Sistema de Controle Gerencial	71	24,6
Contabilidade de Custos/Gerenciamento de Custos	56	31,5
Orçamento e Decisões Financeiras	41	23,2
Teorias e metodologias de Pesquisa	38	14,2
Outros	83	6,6
Total	289	100

Fonte: dados da pesquisa (2015)

Através da tabela 8 é possível perceber que o tema mais abordado foi a Contabilidade de Custos/Gerenciamento de custos, abrangendo cerca de 30% da amostra. Além dos artigos que tiveram seus temas especificamente definidos, 6,6% da amostra, o tema menos abordado foi a teoria e metodologia da Pesquisa na Contabilidade Gerencial, com representatividade de 14,2%.

4.2 O Tripé da Lógica Institucional: Sujeitos, Práticas e Objetos

A lógica institucional pode ser considerada “conjunto de práticas materiais e construções simbólicas, que constituem seus princípios de organização e que estão disponíveis para as organizações e indivíduos elaborarem” (Friedland & Alford, 1991, p. 248). Por meio da análise da formação dos pesquisadores da área, encontrou-se que 737 dos pesquisadores dos artigos selecionados cursaram ou estão cursando graduação, especialização, mestrado ou doutorado em uma das 09 Instituições de Ensino mais influenciadoras de *sensemaking* acerca do que constitui a contabilidade gerencial no Brasil.

Tabela 9.

Instituições de Ensino Responsáveis pela Formação dos Pesquisadores

Instituições de Ensino	Pesquisadores	% Total
FEA-USP	218	29,58
UFSC	118	16,01
UFRJ	84	11,4
FURB	58	7,87
UFRGS	37	5,56
UFPR	41	5,29
UNB	27	5,02
FGV-SP	31	4,21
UFMG	39	3,66
Total	653	100

Conforme Thornton, Ocasio e Lounsbury (2012), os recursos produzidos no ambiente interagem com a prática, fornecendo oportunidades e limitações para a ação, e a forma como tais recursos são geridos alimenta os recursos disponíveis no ambiente. Nesse sentido, observa-se que por ser a primeira Universidade do Brasil a ofertar o curso de mestrado e doutorado em Contabilidade, a

Universidade de São Paulo foi também a organização mais representativa na formação dos pesquisadores dos artigos selecionados.

É por meio das práticas de ensino e pesquisa, publicação de artigos aqui, que os conceitos de Contabilidade Gerencial passam por um processo de *Sensemaking* em que elas são codificadas nas narrativas dos indivíduos, ocorrendo um processo de *Sensegiving* da codificação para as práticas, estabelecendo uma relação recursiva entre o *Sensemaking* e o *Sengiving*. O resultado de tal interação são os vocabulários da prática representados por determinadas palavras que são utilizadas pelos indivíduos durante as suas interações sociais.

Na pesquisa realizada verificou-se a disseminação das Tipologias: Sistema de Controle Gerencial, Contabilidade de Custos e Gerenciamento de Custos, Orçamento e Decisões Financeiras e Desenvolvimento de pesquisas via Teorias e Métodos de Pesquisa.

Os pesquisadores (sujeitos) mais influentes no processo de estruturação do campo de Contabilidade Gerencial no Brasil foram Ilse Maria Beuren, Fábio Frezatti, Reinaldo Guerreiro, Andson Braga de Aguiar, José Carlos Tiomatsu Oyadomari, Elisete Dahmer Pfitscher, Luiz Carlos Miranda e Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo.

Não se analisou a influência dos Conselhos de Contabilidade, das organizações privadas e das teorias utilizadas, o que se considera uma limitação do estudo e sugere-se aprofundamento para futuras investigações.

5 CONSIDERAÇÕES GERAIS

O objetivo principal deste trabalho foi compreender de que forma os sujeitos, objetos e práticas influenciaram a estruturação da área de pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil, no período de 1990 a 2015, por meio da vertente de lógicas institucionais. Para atingir o objetivo foi necessário mapear e analisar a produção científica na área de Contabilidade Gerencial em periódicos nacionais no período de 1990 a 2015 além de avaliar as tendências dos temas pesquisados em Contabilidade Gerencial.

Os 289 artigos analisados formaram a base de dados desta pesquisa, a qual investigou a participação dos autores nos trabalhos analisados e identificou-se que a participação em conjunto mais significativa foi realizada por somente três autores.

Quanto à análise metodológica adotada nas pesquisas selecionadas, analisou-se primeiramente a classificação pelo paradigma e estratégia adotada. Observou-se que na maior parte dos estudos a pesquisa descritiva foi a mais adotada e que a estratégia mais utilizada foi a empírica, seguida pelo Estudo de caso.

As tipologias analisadas foram: Sistema de Controle Gerencial, Contabilidade de Custo/Gerenciamento de Custos, Orçamento e Decisões Financeiras, Teorias e metodologias da Pesquisa. No que se refere a estas tipologias, verificou-se que há preferência dos pesquisados em Contabilidade gerencial para a Contabilidade/Gerenciamento de Custos, enquanto que a tipologia menos abordada é a teoria e metodologia da pesquisa.

Considera-se que o referencial da teoria institucional possa auxiliar pesquisadores a entender melhor a dinâmica da inovação no campo da contabilidade gerencial, por meio da compreensão de como diferentes pesquisadores permearam o desenvolvimento da contabilidade gerencial no Brasil e foram responsáveis por dar significado à área por meio de suas práticas. Espera-se que os resultados do estudo forneçam subsídios para a discussão acadêmica e prática sobre a questão do desenvolvimento da contabilidade gerencial. Além disso, espera-se que o estudo ofereça suporte à compreensão da adoção de práticas, por meio do processo de tradução e dos problemas organizacionais relacionados às especificidades da cultura nacional.

Como sugestão de futuros estudos, considera-se importante dar continuidade da inserção do institucionalismo organizacional na área via estudos acerca de como se deu o processo a nível da configuração de Organizações, Sujeitos e Objetos, quais teorias foram utilizadas para fundamentar os

estudos e de que maneira ocorreu o processo de crescimento e inovação na área via influência das Lógicas Institucionais de Mercado e Profissão.

REFERÊNCIAS

Alford, R. R., & Friedland, R. (1985). *Powers of theory: Capitalism, the State, and Democracy*. Cambridge: Cambridge University Press

Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003). *Antecedents to management accounting change: A structural equation approach*, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28 (7-8), pp. 675-698.

Binder, A. 2007. *For Love and Money: Organizations' Creative Responses to Multiple Environmental Logics*. *Theory and Society*, 36: 547–571.

Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). *Conceptualizing management accounting change: An institutional framework*. *Management Accounting Research*, v. 11, p. 3-25.

Costa, S. F. (2001). *Método Científico – Os Caminhos da Investigação*. Ed. Habra, São Paulo.

- Denzin, N., & Lincoln, Y. (2001). *Handbook of Qualitative Research*, Sage Publication, 2ed, Estados Unidos.
- Dimaggio, P., (1988). *Interest and agency in institutional theory*. In: Zucker, L. G. (Ed). *Institutional patterns and organizations: culture and environment*. Cambridge: Ballinger. Economia, Faculdade de Economia e Finanças IBMEC, Rio de Janeiro.
- Espejo, M. M. D. S. B., Cruz, A. P. C., Walter, S. A., & Gassner, F. P. (2009). *Campo de pesquisa em Contabilidade: uma análise de redes sob a perspectiva institucional*. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 3(2), 47-71.
- Faro, M.S.C., (2007). *Contabilidade Gerencial: análise bibliométrica de 1997 a 2007*. (2007). Rio de Janeiro
- Friedland, R., Alford, R.R. (1991). *Bringing Society Back in: symbols, practices and institutional contradictions*. In: Powell, W. W., & Dimaggio, P. J. (1991). *The New Institutionalism in organizational analysis*. Chicago: The University of Chicago.
- Friedland, R., (2015). *The Value of Institutional Logics*. (no prelo).
- Friedland, R., Mohr, J. W., & Roose, H.; Gardinali, P. (2014, julho). *The Institutional Logics of Love: measuring intimate life*. *Theory & Society*. 43.
- Giddens, A. (2003). *A Constituição da Sociedade*. Trad. Álvaro Cabral. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes.
- Greenwood, R., Oliver, C., Sahlin, K., & Suddady, R. Introduction. In: Greenwood, R.; Oliver, C.; Sahlin, K.; Suddaby, R. (2008). (Eds.). *The Sage handbook of organizational institutionalism*. Los Angeles: Sage, (p. 1-46).
- Guerreiro, R. et al. (2005, out-dez). *O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional*. *Revista Organizações e Sociedades*, 12 (35), 91-106.
- Guerreiro, R. et al. (2006, jan-abr). *Editorial: a abordagem institucional na contabilidade gerencial*. *Revista Contabilidade & Finanças*, vol.17 no.40.
- Guerreiro, R., Frezatti, F & Casado, T. (2006, set). *Em busca de um melhor entendimento da Contabilidade Gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e Teoria Institucional*. *Revista Contabilidade e Finanças USP*. Edição Comemorativa
- Guerreiro, R.; Cornachione, E. B.; Soutes, D. O. (2010). *A utilização de Artefatos Específicos de contabilidade gerencial por empresas brasileiras*. In: Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, Rio de Janeiro/RJ.

Hensmans, M. (2003). *Social movements organizations: a metaphor for strategic actors in institutional fields*. *Organization Studies*, v. 24, n. 3, p. 355-381.

Lima, F. D. C.; Diniz, J. R.; Silva, D. M. (2012) *Perfil da produção Científica em Contabilidade: um comparativo entre os periódicos Contabilidade Vista e Revista e Universo Contábil no período de 2006 a 2010*. In: XIX Congresso Brasileiro de Custos. Anais... Bento Gonçalves/RS 2012.

Machado-da-Silva, C. L., & Gonçalves, S. (1999). *Nota técnica: A Teoria Institucional*. In: Clegg, S. R., Hardy, C., Nord, W. R., Caldas, M., Fachin, R., Fischer, T. (eds.). *Handbook de estudos organizacionais*, v. 1. São Paulo: Atlas, p. 220-226.

Major, M. J. e Ribeiro, J. (2008), *A teoria institucional na investigação em Contabilidade*. In M. J. Major e R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*, Escolar Editora, Lisboa, Portugal, pp. 35-59.

Marconi, M. A., & Lakatos, E. M.. (2005). *Fundamentos de metodologia científica*. 6. ed. São Paulo: Atlas.

Moura, F. V. M., & Dias Filho, J. M. (2010) *Pesquisa em contabilidade, teoria institucional e análise de conteúdo – interfaces e sinergias*. In: *En ANPAD*, 34., Rio de Janeiro.

North, D. (1990), *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge: Cambridge University Press.

Oliveira, M. C. (2002). *Análise dos periódicos brasileiros de contabilidade*. *Revista Contabilidade & Finanças*, FEA/USP. São Paulo, 29, p. 68-86

Oyadomari, J. C. et al., (2008). *Fatores que influenciam a adoção de Artefatos de Controle Gerencial nas Empresas Brasileiras. Um Estudo Exploratório sob a ótica da Teoria Institucional*. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 2, n. 2, p. 55-70.

Ramos, A. Guerreiro. *Administração e Contexto Brasileiro*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Da Fundação Getúlio Vargas, 1983.

Reis, L. G., & Pereira, C. A. (2007). *Uma análise das teorias organizacionais para o estudo da Contabilidade Gerencial*. *Anais Eletrônicos do Congresso USP Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, FEA/USP.

Santana G. A. S., & Colauto R. D. (2010). *Institucionalização de Instrumentos Gerenciais: o caso de uma organização do setor elétrico*. In: XXXIV Encontro da ANPAD. 2010. Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro/RJ, Anpad, 2010

- Scott, W. R. (2005). *Institucional theory: Contributing to a theoretical research program*. In K.G. Smith and M.A. Hiit (Eds.), *Great minds in management: the process of theory*. Oxford: Oxford University Press.
- Scott, W. R. (2008). *Institutions and Organizations: ideas and interests*, 3a ed. Thousand Oaks: Sage.
- Shields, M. (1997, set-dez) *Research in management accounting by north americans in the 1990s*. *Journal of Management Accounting Research*, v. 9, p. 3-60.
- Theófilo, Carlos Renato, Iudícibus, Sérgio. (2005) *Uma análise crítico-epistemológica da produção científica em contabilidade no Brasil*. *UnB Contábil*, 8 (2), 147-175.
- Thornton, P. 2004. *Markets from Culture: Institutional Logics and Organizational Decisions in Higher Education Publishing*. Stanford, CA: Stanford University Press.
- Thornton, P. H., & Ocasio, W.(1999) *Institutional Logics and the Historical Contingency of Power in Organizations: executive succession in the higher education publishing industry*, 1958-1990. *American Journal Of Sociology*. v.105, n. 3, p. 801-843.
- Thornton, P. H., Lounsbury, M. L. (2012) *Institutional Logics Perspective: a new approach to culture, structure, and process*. Oxford University Press: Oxford.
- Thornton, P., Jones,C., & Kury, K. (2005). *Institutional Logics and Institutional Change: Transformation in Accounting, Architecture, and Publishing*. In *Research in the Sociology of Organizations*, ed. Candace Jones and Patricia H. Thornton, 125–170. London: JAI.
- Whittington, R., (2002d). *O que é estratégia*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- Zanela, A., (1999). *A influência da cultura e da experiência decisória sobre a percepção do processo individual: um estudo comparativo entre o Brasil, França e Estados Unidos*. Porto Alegre, UFRGS, Dissertação de mestrado, PPGA/EA/UFRGS.
- Zucker, L.G. (1977). *The role of institutionalization in cultural persistence*. *American Sociological Review*, 42 (5), 726-743.