

# **FATORES QUE INFLUENCIAM A ADOÇÃO DE ARTEFATOS DE CONTROLE GERENCIAL NAS EMPRESAS BRASILEIRAS. UM ESTUDO EXPLORATÓRIO SOB A ÓTICA DA TEORIA NEO-INSTITUCIONAL**

**José Carlos Tiomatsu Oyadomari**  
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

**Ricardo Lopes Cardoso**  
UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

**Octavio R. Medonça**  
UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

**Mariana Ponciano de Lima**  
UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

## **RESUMO**

O presente estudo tem um caráter exploratório e seu objetivo é entender, à luz da Teoria Neo-Institucional, a adoção de artefatos de contabilidade gerencial no ambiente empresarial brasileiro. Para tanto se utilizou de uma amostra não probabilística de 27 empresas de médio e grande porte para as quais se enviou um questionário estruturado com questões fechadas, construído a partir da Teoria Neo-Institucional e das pesquisas anteriores em Contabilidade Gerencial com o propósito de atingir os objetivos da pesquisa. Os dados obtidos foram analisados com base em técnicas de estatística descritiva e os resultados obtidos permitem concluir que: (1) há uma adoção do tipo cerimonial na implementação dos artefatos; (2) o mecanismo mimético é o mais importante na adoção dos mesmos; (3) a obtenção do conhecimento sobre novos artefatos ocorre preponderantemente pela forma de socialização do conhecimento, (4) as consultorias têm um papel importante na adoção dos artefatos; (5) a imposição dos acionistas é pequena, sendo, portanto minimizado o mecanismo coercitivo, (6) a decisão da escolha dos artefatos é prerrogativa do corpo diretivo e gerencial da empresa. Deve-se considerar a limitação desse estudo em relação ao tamanho da amostra e as técnicas de análise dos dados. Para pesquisas sugere-se ampliação da amostra, viabilizando o uso de técnicas multi-variadas.

**PALAVRAS-CHAVE: Teoria Institucional, Contabilidade Gerencial, Isomorfismo.**

## **1. INTRODUÇÃO**

Diferentes técnicas têm surgido com o intuito de melhorar a gestão das organizações, mas a despeito da oferta e dos fatores que influenciam a demanda por essas novas técnicas gerenciais, (GRANDLUND E LUKKA, 1998), constatou-se que há uma baixa aderência da implementação da implantação das mesmas e de conceitos de contabilidade gerencial nas empresas (GUERREIRO *et al.* 2004; SOUZA *et al.* 2003; GRANDLUND, 2001; HANSEN *et al.* 2003; FREZATTI, 2005 , DIETSHCI E NASCIMENTO, 2006). Para Scapens (1994, p.303) a ordem é esqueça o “gap” e pesquise a prática de contabilidade gerencial. No Brasil destacam-se os trabalhos de Frezatti (2005) que identificou “clusters” com perfis de uso de práticas de contabilidade gerencial; Soutes (2006) que estudou as práticas de contabilidade gerencial e a relação das mesmas com o desempenho empresarial, mas ainda são escassos os estudos empíricos que usam a abordagem da Teoria Institucional para explicar a adoção dos artefatos de contabilidade gerencial.

Cardoso, Mário e Aquino (2007) discutindo sobre vertentes alternativas para estudos em Contabilidade Gerencial, afirmam que a vertente institucional abrange

[...] "todo conjunto de métricas e instrumentos que compõem a contabilidade gerencial são convenções, partes de ambientes (legal, profissional, regulatório, social) institucionalizados, e que influenciam as escolhas na organização." (CARDOSO, MÁRIO e AQUINO, 2007, p.416).

No tocante à Contabilidade, Pereira e Guerreiro (2005) explicam que a Teoria Institucional considera a contabilidade gerencial como uma instituição ou rotina dentro da empresa, sendo esta rotina amplamente aceita de forma inquestionável.

Burns e Scapens (2000) classificam a Teoria Institucional em três vertentes: *New Institutional Economics* (NIE), *Old Institutional Economics* (OIE), e *New Institutional Sociology* (NIS), sendo esta última a vertente adotada neste trabalho, com a terminologia Teoria Neo-Institucional consoante Vasconcellos (2007). Esta teoria (NIS) estabelece que as organizações não levem em conta somente aspectos econômicos nas decisões de estrutura e práticas gerenciais, mas que muitas dessas decisões decorrem do processo de legitimação (DIMAGGIO e POWELL, 1983)

Esse trabalho vem se juntar a outros que buscam entender a adoção dos artefatos à luz da Teoria Neo-Institucional como o de Zan (2006), que estudou dois artefatos da contabilidade gerencial sob a ótica institucional, e inspira-se nas sugestões para futuras pesquisas desenvolvidas por Oyadomari *et al.* (2007). O propósito é responder a seguinte questão de pesquisa: **Quais são os fatores que influenciam o processo decisório de adoção dos artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras, à luz da Teoria Neo-Institucional?**

Para fins deste estudo é necessário definir Teoria Neo-Institucional e Artefatos de Controle Gerencial conforme segue: (i) A Teoria Neo-Institucional é caracterizada como uma abordagem sociológica que explica que as organizações adotam determinadas práticas como formas de legitimação, e não prioritariamente por razões econômicas. O processo decorre da institucionalização das práticas, as quais passam a ser crenças inquestionáveis, aceitas e legitimadas pelo contexto social da organização.; e (ii) Os Artefatos de Controle Gerencial podem ser caracterizados como técnicas de planejamento e controle de gestão, que envolvem processos de mensuração, acumulação e comunicação de informações monetárias e não-monetárias sobre aspectos das dimensões de desempenho da organização.

O objetivo geral deste trabalho, de natureza exploratória e caracterizado como um estudo empírico-téorico, é identificar os fatores que influenciam as empresas brasileiras no processo de adoção de práticas e instrumentos de contabilidade gerencial, sob a ótica da Teoria Neo-Institucional, agrupando-os de acordo com os tipos de isomorfismo. Como objetivos específicos colocam-se a identificação das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas empresas.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Isomorfismo com base em DiMaggio e Powell (1983) e Scott (1995 e 2001)**

DiMaggio e Powell no artigo seminal de 1983 estudaram a homogeneidade ao invés das diferenças entre as organizações. A idéia então predominante era a de que as organizações eram diferentes em termos de estrutura e comportamento, e essa diferenciação era deliberada, como forma das mesmas se ajustarem a fatores contingenciais, notadamente exógenos. A principal contribuição dos autores está na afirmação que a motivação para a burocratização e mudanças organizacionais decorre menos de objetivos econômicos e mais em razão de outros

processos que tornam as organizações mais semelhantes, sem necessariamente torná-las mais eficientes, mas com motivação de se obter legitimação.

Machado-da-Silva *et al.* (2005, p.29-30) colocam que:

[...] legitimidade é a palavra-chave da teoria neo-institucional, pois é o elemento que permite a manutenção ou a mudança das instituições, questionamentos a respeito da adequação das práticas, normas e procedimentos em razão de pressões internas e externas podem impossibilitar a reprodução dos padrões institucionalizados, acarretando a perda da sua legitimidade [...]

Para Vasconcellos (2007)

“A teoria institucional difere ainda da teoria organizacional tradicional, no sentido em que afirma que a ação organizacional pode acontecer independentemente de condicionantes objetivos, racionais ou de eficiência, pois as organizações submetidas às forças de um setor institucional são levadas a adotar práticas socialmente legítimas e, pela adoção dessas práticas, aumenta a sua probabilidade de acesso a recursos escassos tais como capital, licenças, tecnologia, parcerias, etc. (VASCONCELLOS, 2007, p.32)

A esse processo de homogeneização denominou-se Isomorfismo. Na definição de Hawley (1968) apud DiMaggio e Powell (1983, p.149), o isomorfismo é um processo restritivo que força um elemento de uma população a se parecer com os outros que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais. Vasconcellos (2007) observa que o ponto central da teoria institucional é a “existência de mecanismos socioeconômicos que levam as organizações a adotarem formas e práticas organizacionais semelhantes.” (VASCONCELLOS, 2007, p.32). DiMaggio e Powell (1983) indicam que existem três mecanismos de mudança isomórfica institucional: o isomorfismo **coercitivo**, o isomorfismo **mimético** e o isomorfismo **normativo**, e se espera que cada um dos processos miméticos aconteça na ausência da evidência de que eles aumentariam a eficiência organizacional interna (DIMAGGIO e POWELL, 2005).

Scott (1995) desenvolveu um enfoque analítico para o que chamou de pilares que sustentam as instituições. Posteriormente esse enfoque foi ampliado em Scott (2001) que incorporou os mecanismos de isomorfismo de DiMaggio e Powell (1983), conforme pode ser visto no Quadro 1 a seguir.

**Quadro 1. Variações de ênfases: três pilares institucionais.**

	Pilar Regulatório	Pilar Normativo	Pilar Cognitivo-Cultural
Base da submissão	Utilidade	Obrigação social	Crença Entendimento Compartilhado
Base da demanda	Regras regulatório	Expectativas de sustenta�o	Esquema constitutivo
Mecanismo	Coercitivo	Normativo	Mimético
Lógica	Instrumentalidade	Apropria�o	Ortodoxia
Indicadores	Regras Leis San�oes	Certifica�o Acredita�o	Crenças comuns Lógicas compartilhadas da a�o
Bases da legitimidade	Legalmente sancionada	Moralmente governada	Compreensível Reconhecível Culturalmente suportada

FONTE: adaptado de Scott (2001, p.52)

O **isomorfismo coercitivo** deriva de influências políticas e do problema de legitima o e   resultado de pressões formais e informais, exercidas por outras organiza es e pela sociedade em que as organiza es atuam (DIMAGGIO e POWELL, 1983). O Estado   um dos agentes que mais influenciam nesse tipo de isomorfismo quando, por exemplo, obriga determinadas organiza es a adotarem normas de prote o ambiental por força de lei. Nas organiza es, além do poder estatal, esse tipo de isomorfismo também decorre da estrutura de poder que a matriz exerce sobre uma subsidiária (p.ex. empresas subsidiárias são obrigadas a adotar o mesmo plano de contas e práticas contábeis da matriz). Ainda no campo das organiza es,   preciso atentar para outros grupos de *stakeholders*, os quais podem influenciar as empresas (p.ex., ambientalistas, sem poder de lei, mas com forte poder coercitivo, podem pressionar pela ado o de a es ambientais) Em pesquisa sobre as práticas contábeis gerenciais efetivamente utilizadas pelas subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais, Souza *et al* (2003) demonstraram ser prática normal seguir um padrão de procedimentos estabelecidos pela matriz no que se refere às práticas gerenciais

Já o **isomorfismo mimético** resulta de respostas padrões para situa es de incerteza, ou seja, quando a organiza o tem d vidas sobre determinada decisão a ser tomada, ela recorre ao comportamento mimético, que se constitui em imitar as decisões de outras organiza es tidas como referências no ambiente em que atuam. O mimetismo   também adotado como forma de legitima o, pois os administradores podem justificar suas posi es frente às adversidades na base do "pelo menos estamos tentando" (DIMAGGIO & POWELL, 2005), ou para se justificar perante aos acionistas, investidores e credores, de que a organiza o está sob controle e utiliza as mais modernas técnicas gerenciais. Abernethy e Chua (1996) justificam que há uma motiva o racional no comportamento mimético, alegando que esse tipo de comportamento minimiza os custos de pesquisa de solu es viáveis, como por exemplo no caso da importa o de práticas gerenciais japonesas pelas empresas ocidentais, bem como a implanta o do Orçamento Base Zero na administra o pública dos Estados Unidos, o qual foi trazido das experiências no setor privado. O mecanismo isomorfismo mimético se encontra no pilar cognitivo-cultural, tendo como base de legitima o a sustenta o cultural e a no o de conceitualmente correto.

O **isomorfismo normativo**   associado com a profissionaliza o e o seu fundamento   o de que as profissões, na busca de legitima o perante a sociedade, constroem uma base cognitiva comum de forma a possuírem uma identidade frente a outras profissões. Três fatores são importantes no processo de uniformiza o de conhecimentos e práticas: (i) a forma o acadêmica; (ii) as associa es de classe; e (iii) os processos de sele o/recrutamento de pessoal. Em todos eles ocorre um intenso processo de socializa o. A forma o do

conhecimento é padronizada por meio da transmissão do conhecimento por professores que cobrem um conteúdo programático padrão; quando já atuantes estes profissionais freqüentam associações profissionais ou órgãos técnicos os quais funcionam também como instrumentos de padronização; o último componente é a seleção destes profissionais para trabalharem nas organizações, onde também há um isomorfismo, pois a seleção é feita geralmente com profissionais com características comuns como formação escolar e experiência profissional (DIMAGGIO e POWELL, 2005, p.80-81). Na ausência de uma regulamentação das práticas de contabilidade gerencial, há que se considerar o efeito dos livros textos na formação de um pensar comum dos profissionais de contabilidade gerencial. Scapens (1994) coloca que os livros-texto são parte da educação profissional dos contadores, contribuindo para a institucionalização das práticas.

## **2.2. Processo de Institucionalização com base em Tolbert e Zucker (1999)**

Tolbert e Zucker (1999) desenvolvem o processo de institucionalização em quatro fases: inovação, habitualização, objetificação e sedimentação. A ocorrência de fatores exógenos, provoca a necessidade de inovação. Na fase de habitualização a adoção das práticas ocorre em organizações que estão vivenciando o mesmo tipo de problema, assim é natural que elas levem em conta as soluções desenvolvidas por outras organizações (TOLBERT e ZUCKER, 1999). Na fase de objetificação as organizações podem utilizar evidências de diversas fontes (noticiários, observação direta, cotação acionária, etc.) para avaliar os riscos de adoção da nova estrutura, e também podem observar as atitudes dos competidores visando manter sua competitividade relativa bem como mensurar a relação custo x benefício da prática (TOLBERT E ZUCKER, 1999). Nesta fase destaca-se a importância dos “*champions*”, que são indivíduos com interesse material na definição das práticas. As autoras citam como exemplo os consultores de qualidade total que exerceram um movimento mundial pela implementação da Gestão da Qualidade Total, difundindo modelos, práticas e também usando procedimentos de certificação por meio das normas ISO 9000. A sedimentação ocorre quando a institucionalização sobrevive por várias gerações na organização, ou seja, ela passa a fazer parte da história da organização. Sobre os fatores que podem impedir a sedimentação, as autoras colocam que mesmo na ausência de grupos de oposição direta, o processo pode ser truncado pela falta de resultados palpáveis, mas observam que associar uso de determinada estrutura à obtenção de resultados é muito difícil.

## **2.3 Processo cerimonial com base em Meyer e Rowan (1977)**

### **Adoção da Linguagem Isomórfica**

É possível perceber como algumas expressões acabam sendo incorporadas pelas empresas e pelos acadêmicos e, embora no começo da divulgação possam ocorrer divergências de nomenclatura das técnicas ou estruturas, com o tempo uma única expressão prevalece sobre as demais. Esse fato é coerente com Meyer e Rowan (1977, p.349) para quem as organizações adotam uma mesma linguagem para nomear as estruturas organizacionais. Neste estudo trabalha-se com a hipótese de que as organizações adotam os nomes consagrados das técnicas.

### **Necessidade de mostrar racionalidade e uso de rituais**

Meyer e Rowan (1977, p.344) exemplificam como procedimentos técnicos de produção, técnicas contábeis, técnicas de seleção de pessoal ou de processamento de dados tornaram-se crenças inquestionáveis nas organizações. Um dos fatores facilitadores é que o uso de técnicas

modernas possibilita aos administradores mostrar que há uma gestão responsável e assim evitar acusações futuras de negligência (MEYER e ROWAN, 1977, p.344). Porém a simples adoção não garante a legitimação, é necessário que adoção seja percebida pelos *stakeholders*, assim para atingir esse objetivo é necessário cumprir um ritual de divulgação. Geralmente, a alta administração das empresas contrata empresas de consultoria para implementar determinado artefato, mesmo que a organização possua profissionais com competências para desenvolver tal atividade.

### **3. METODOLOGIA**

Esta pesquisa possui natureza exploratória, pois busca ampliar os conhecimentos sobre o tema teoria neo-institucional e adoção de artefatos de controle gerencial, tema pouco estudado no Brasil, com exceção dos trabalhos de Zan (2006), Abreu (2006), Frezatti, Aguiar e Rezende (2007). Tal escolha se justifica, visto que o conhecimento sobre o problema abordado é bastante incipiente.

A amostra é não probabilística e foi extraída das Revistas Valor 1000 Maiores Empresas edição de 2006, e Valor Grandes Grupos edição 2007 onde estão listados os 200 maiores grupos do país e de um cadastro próprio dos pesquisadores. Foram contatadas 214 empresas por correspondência eletrônica e em seguida foram realizados dois contatos telefônicos. Face ao pequeno número de respostas obtidas, optou-se por utilizar um cadastro de empresas utilizado em pesquisas anteriores, para a composição da amostra e obtenção dos contatos. Foi construído um questionário eletrônico a ser respondido por meio de uma página da Internet desenvolvida com esta finalidade. Das empresas contatadas, foram obtidas 27 respostas, das quais 10 empresas constam da relação Valor 1.000 empresas, 6 constam da relação Valor Grandes Grupos, e 11 são empresas do cadastro próprio).

O instrumento utilizado para a coleta dos dados foi aplicação de questionário. O questionário formulado contém 46 questões, sendo que 44 são fechadas utilizando a escala Likert, para identificar o grau de utilização das técnicas de Contabilidade Gerencial, as atitudes da empresa quanto à adoção das práticas de contabilidade gerencial e, finalmente, os fatores que influenciaram o conhecimento e a adoção das práticas utilizadas pelas empresas. O questionário contém ainda 2 questões, também fechadas, referente à contratação ou não de serviços de empresas de consultoria para implementar técnicas de Controle Gerencial e quanto ao retorno dos investimentos empregados em tais técnicas. Esse questionário foi pré-validado junto a dois pesquisadores de Contabilidade Gerencial

### **4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

Em relação à qualificação dos respondentes, item fundamental para validar as respostas aos questionários, 23 respondentes ocupam cargo de diretor ou gerente; em relação à área de atuação 24 respondentes ocupam posições nas áreas de finanças, relações com investidores, controladoria, ou contabilidade; em relação à experiência na função 23 respondentes possuem mais de 3 anos na função; em relação à formação acadêmica 26 respondentes possuem titulação em cursos de pós-graduação.

Quanto às empresas observa-se a predominância de empresas de capital aberto com um total de 20 empresas; em relação ao ramo de atuação há uma concentração em indústrias com 16 respondentes. Quanto ao porte identifica-se que a maior parte das empresas é de grande porte, pois 18 empresas possuem mais de 1.000 funcionários, sendo que dessas, que 10 possuem mais de 5.000 empregados. Outro fator que identifica o tamanho das empresas é a Receita Líquida Anual com 16 empresas com uma Receita superior a 500 milhões de reais, conforme pode-se observar nas Tabelas 1 a 4 a seguir

**Tabela 1 – Estrutura Societária.**

<b>Estrutura Societária</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
S/A Fechada	4	14,81%
S/A Aberta	20	74,07%
Ltda	3	11,11%
<b>Total geral</b>	<b>27</b>	<b>100,00%</b>

**Tabela 2 – Ramo de atividade.**

<b>Ramo de atividade predominante</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
comércio	1	3,70%
indústria	16	59,26%
instituições financeiras	4	14,81%
serviços	6	22,22%
<b>Total de empresas</b>	<b>27</b>	<b>100,00%</b>

**Tabela 3 – Receita Líquida em 2006.**

<b>Receita Líquida</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Não informado	2	7,41%
até 10 milhões	3	11,11%
até 50 milhões	4	14,81%
até 100 milhões	2	7,41%
até 500 milhões	3	11,11%
acima de 500 milhões	13	48,15%
<b>Total geral</b>	<b>27</b>	<b>100,00%</b>

**Tabela 4 – Quantidade de Funcionários.**

<b>Quantidade de Funcionários</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
até 500	7	25,93%
entre 500 e 1.000	2	7,41%
entre 1.000 e 3.000	7	25,93%
entre 3.000 e 5.000	1	3,70%
acima de 5.000	10	37,04%
<b>Total geral</b>	<b>27</b>	<b>100,00%</b>

No bloco de questões sobre as práticas contábeis gerenciais mais utilizadas os respondentes deveriam escolher entre cinco opções fornecidas, as quais foram enumeradas de 0 a 4 - do índice mais baixo (Não Utilizo) ao mais alto (Utilizo sempre que necessário). A escolha desses artefatos considerou os estudos anteriores de Frezatti (2005) e Braga e Frezatti (2007). Os resultados obtidos são apresentados na Tabela 5 a seguir.

**Tabela 5 – Artefatos utilizados**

<b>ARTEFATOS</b>	<b>MÉDIA</b>	<b>DESVIO-PADRÃO</b>
1. EVA - Lucro Residual ou Econômico	2,81	1,71
2. RSPL (retorno sobre patrimônio líquido)	3,89	1,25
3. ROCE/ ROI (retorno capital investido)	4,26	0,98
4. <i>Market Value Added</i>	2,89	1,85

5. Outra métrica de Gestão Baseada em Valor	2,81	1,71
6. EBITDA	4,26	1,20
7. Orçamento Base Zero	2,33	1,73
8. Planejamento Estratégico	4,63	0,84
9. <i>Balanced Scorecard</i>	3,00	1,88
10. ABC – Custo por Atividade	2,48	1,58
11. Resultado por Unidade de Negócios	4,22	1,25
12. <i>Beyond Budgeting</i>	1,48	1,09
13. Custo Padrão	3,37	1,88
14. Custo Variável	3,85	1,49
15. Custo Meta	2,89	1,74
16. <i>Kaizen ou Six Sigma</i>	1,85	1,43
17. Orçamento Contínuo – <i>Rolling Forecasting</i>	2,85	1,88
18. Orçamento Matricial	2,26	1,53

Destaca-se o Planejamento Estratégico como artefato mais utilizado, o que pode ser justificado pelo fato dos respondentes pertencerem a empresas de grande porte onde o mesmo já está institucionalizado no ambiente empresarial brasileiro, consoante a pesquisa de Frezatti (2005). O EBITDA é bastante utilizado, apesar de ser um indicador muito criticado na literatura (FREZATTI e AGUIAR, 2006), o que pode ser explicado pelo fato de 20 empresas serem de capital aberto, as quais divulgam EBITDA para os investidores. O mesmo acontecendo com o Resultado por Unidade de Negócio, que é uma exigência da CVM e também característico de grandes empresas operando em vários segmentos. Já os artefatos mais contemporâneos da Gestão Baseada em Valor como EVA e MVA mostraram-se pouco utilizados, em contraposição aos artefatos mais tradicionais como ROCE/ROI que apresentaram uma utilização significativa. O *Balanced Scorecard* também mostrou-se pouco utilizado pelos respondentes, o que contraria o argumento de Otley (1980), porém, dado que se trata de um artefato mais contemporâneo pode-se entender que já está bastante institucionalizado. Esse resultado é coerente com pesquisas de Dietschi e Nascimento (2006). Já com relação às técnicas ligadas a Contabilidade de Custos, destacam-se o uso mais intenso do Custo Variável e o do Custo Padrão, que são ferramentas tradicionais, em contraposição ao menor uso do Custo ABC e do Custo Meta que são técnicas mais contemporâneas, confirmando os estudos de Souza et al. (2003). Quanto aos artefatos ligados às técnicas orçamentárias os mais contemporâneos possuem menor uso, e o *Beyond Budgeting* preconizado por Hope e Fraser (2003) mostrou-se o menos utilizado, o que confirma a utilização prioritária do orçamento nas empresas brasileiras.

O segundo bloco do questionário, continha questões que buscavam medir as práticas e atitudes presentes na organização e as opções versavam sobre o grau de concordância em relação às assertivas. As respostas foram mensuradas usando uma escala Likert, enumeradas do 1 (Discordo Totalmente) ao 5 (Concordo Totalmente). Os resultados obtidos são apresentados na Tabela 6 a seguir



**Tabela 6 – Atitudes e Valores Organizacionais**

ATTITUDES E VALORES	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO
1. Valoriza a introdução de novas técnicas de Controle Gerencial.	4,59	0,64
2. Tem como estratégia ser pioneira na adoção de técnicas de controle gerencial.	3,48	1,16
3. Considera que o ambiente organizacional deva sempre refletir as melhores técnicas de Controle Gerencial adotadas no mercado.	4,15	1,17
4. O não uso de determinada técnica é fator importante para o abandono da mesma.	3,44	1,40
5. O apoio dos gerentes é importante para o processo de implementação da técnica.	4,81	0,48
6. A empresa ao implementar uma nova técnica adota o nome consagrado da mesma	4,11	0,93
7. A implementação de nova técnica é cuidadosamente planejada.	4,22	1,05
8. A comunicação da adoção da nova técnica é feita por meio de reuniões formais.	4,33	0,73
9. A introdução de nova técnica é comunicada aos acionistas e investidores.	3,78	1,28
10. A empresa acredita que <i>os stakeholders</i> valorizam a introdução de novas técnicas gerenciais.	4,22	1,05

As duas primeiras questões mostram que as empresas valorizam as novas técnicas, mas preferem não serem necessariamente as pioneiras na sua introdução, o que pode ser justificado pela questão do risco (ABERNETHY e CHUA,1996). Essas respostas estão em consonância com a teoria do isomorfismo mimético, o qual se justifica pela necessidade das organizações gerenciarem os riscos implícitos nas incertezas. Já a terceira questão confirma a primeira, com ênfase na questão do mercado como sendo um instrumento que referenda as técnicas. Alinhar-se às melhores práticas de mercado é uma forma de se obter legitimidade, ampliando o grau de mimetismo de um setor. Assim, muitas vezes, adotar as práticas mais utilizadas e aceitas como melhores, pode servir como suporte ou justificativa para algumas decisões tomadas em momentos de incerteza. As questões de 6 a 8 confirmam a adoção do cerimonial apresentado por Meyer e Rowan (1977), manifestada pelas reuniões formais e ênfase no planejamento da implementação o que implica em um alto grau de simbolismo. A adoção do nome consagrado também reflete o mimetismo e a busca de legitimação perante aos pares internos e externos à organização. As respostas às questões 9 e 10, mostram que se leva em conta a percepção dos *stakeholders*, embora a comunicação das novas técnicas não seja direcionada aos acionistas e investidores. É também reconhecida a importância da adesão dos gerentes para facilitar a implementação do artefato consoante. Já na questão da desinstitucionalização, a menor concordância de que a não utilização implique no abandono do artefato valida o aspecto da legitimação e confirma a visão de que adotar o artefato não significa necessariamente o seu uso.

O terceiro bloco do questionário buscou evidenciar os mecanismos indutores da adoção ou abandono dos artefatos. A escala utilizada foi a seguinte: 1 para nenhuma importância a 5 para muita importância. Os respondentes foram estimulados a responder a seguinte questão: Classifique sob a ótica de grau de importância os fatores que estimularam a adoção ou abandono de técnicas de controle gerencial em sua empresa. A Tabela 7 a seguir foi construída com a classificação do mecanismo mimético.

**Tabela 7 – Fatores que influenciam adoção e abandono dos artefatos**

FATORES	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO	ISOMORFISMO
1. A imposição da matriz/ holding/ acionista	3,59	1,47	coercitivo
2. A imposição de clientes/ fornecedores.	3,19	1,49	coercitivo
3. A credibilidade das práticas.	4,78	0,51	mimético
4. A experiência de outras empresas.	4,48	0,64	mimético
5. A opinião/ recomendação de empresas de Consultoria.	4,15	0,86	mimético
6. O desempenho econômico-financeiro.	4,59	0,75	
7. A decisão do corpo diretivo e gerencial da empresa.	4,96	0,19	
8. A imposição de órgãos reguladores.	4,19	1,24	coercitivo
9. A leitura de livros sobre o assunto.	3,89	1,25	normativo

Os resultados obtidos indicam que o fator mais importante continua sendo a decisão do corpo diretivo e gerencial da empresa, mostrando que, de fato, há um processo de autonomia nessas organizações, uma vez que a imposição da matriz/acionistas se mostrou bem menor. Isso pode ser explicado pela crescente separação entre propriedade e administração nas empresas brasileiras de capital aberto. Por outro lado nota-se como importante a imposição dos órgãos reguladores, uma vez que há um grande papel desses nas questões de contabilidade financeira e divulgação ao mercado, o que pode gerar impactos nas práticas de contabilidade gerencial, uma vez que a dissociação entre essa e a contabilidade gerencial é bastante tênue.

Um resultado que contraria em parte o pressuposto da Teoria Neo-Institucional é aquele que mostra que os executivos levam em conta a necessidade de melhorar o desempenho econômico-financeiro das empresas como um fator que influencia a adoção ou abandono de uma técnica de controle gerencial. Nesse ponto talvez devesse ser considerada que a obtenção de desempenho econômico-financeiro, no fundo também se trata de um processo de legitimação perante aos acionistas e aos *stakeholders* como um todo.

O isomorfismo mimético pode ser percebido pelo fato das empresas atribuírem um alto grau de importância à experiência de outras empresas, a credibilidade das práticas e a recomendação de empresas de consultoria, corroborando a teoria também no aspecto da legitimação. A questão sobre Consultoria ratifica o Isomorfismo Mimético e Normativo, já que essas empresas muitas vezes apresentam soluções prontas, contribuindo para o grau de homogeneidade de um setor. Esse é um fator que na opinião dos respondentes é importante no processo decisório. Formulou-se ainda uma questão específica sobre a utilização dos serviços de Consultoria, especialmente por ser essa uma etapa considerada comum no procedimento de legitimação. Essa questão apresentou os seguintes resultados, sintetizados na Tabela 8 a seguir

**Tabela 8 – Utilização de serviços de consultoria nos últimos 3 anos**

Uso de Consultorias nos últimos 3 anos	Frequência	%
Sim	11	40,74%
Não	16	59,26%
<b>Total geral</b>	<b>27</b>	<b>100%</b>

Portanto, embora considerado um fator importante no processo decisório, a maior parte dos respondentes não utilizou esse tipo de serviço nos últimos três anos, embora 40,74% não seja um índice desprezível. Embora as consultorias tenham um papel técnico, há que se considerar o aspecto de legitimação conferido pelas mesmas, uma vez que: 1) é um agente externo e que tem sua legitimidade reconhecida por ter implementado tal artefato em outras empresas tidas como referência; 2) dados os altos custos com o projeto e o envolvimento das pessoas, sua utilização é uma forma de comunicar ao público interno que o projeto é importante; 3) as consultorias funcionam também como uma possível justificativa no caso da implantação não obter êxito, já que o gestor pode alegar que fez tudo certo, ou seja, contratou empresas de consultoria de renome e, portanto a culpa não é unicamente dele gestor.

O último bloco buscou identificar como a empresa toma conhecimento das novas técnicas de controle gerencial. As respostas foram mensuradas segundo uma Escala Likert com 1 para nenhuma importância a 5 para muita importância. Aos respondentes foi proposta a seguinte pergunta: Assinale a importância desses fatores para que a empresa tome conhecimento das novas técnicas de controle gerencial. Os resultados obtidos são apresentados na Tabela 9 a seguir:

**Tabela 9 – Formas como a empresa adquirem informações sobre novas técnicas de controle gerencial**

Formas de obtenção de informações	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO
Seminários, Congressos e Palestras	4,30	0,87
Revistas e Jornais de Negócios	4,30	0,82
Consultorias	4,22	0,89
Visitas a outras empresas do setor	4,19	1,11
Reuniões em entidades profissionais ou patronais	3,89	1,12
Conversas informais com outros colegas de profissão	4,04	1,19
A leitura de livros sobre o assunto	4,22	1,12

Dos dados dessa tabela se depreende a importância dos mecanismos normativos, destacando-se os seminários e palestras, e os casos relatados nas revistas e jornais de negócios. Também os livros, consultorias e visitas a outras empresas do setor mostram sua importância na obtenção do conhecimento sobre novas práticas, confirmando a hipótese de socialização do conhecimento. Os seminários contribuem para a construção da base comum do conhecimento profissional, pois geralmente são desenvolvidos de forma a relatar casos de sucesso em empresas, com a participação dos próprios profissionais envolvidos no caso e também por profissionais de consultoria. Assim, é provável que os profissionais participantes de seminários sintam-se motivados a adotar as mesmas práticas relatadas por colegas de profissão. A mídia especializada tem um papel importante para atingir os objetivos de institucionalização, propagando o uso dos artefatos gerenciais para o grande público. Pode-se também citar o caso de representantes da mídia escolhidos para fazer o curso de avaliação de financiamentos de projetos de produção limpa (BENNETT *et al.*, 2004, p.341). Quanto ao papel das empresas de consultoria, entende-se que essas são aliadas dos administradores na legitimação das decisões tomadas pela organização. As empresas buscam esses profissionais de forma a legitimar o processo de introdução de um novo artefato. Nesse caso o que conta é a experiência dos consultores na realização de trabalhos similares em empresas que possam ser classificadas como referências. A importância dos livros confirma o argumento de Scapens (1994).

Por fim, foi formulada uma questão relacionada com o retorno sobre investimentos realizados para a implantação das novas práticas de controle gerencial e os resultados obtidos são apresentados na Tabela 10 a seguir.

**Tabela 10 – Retorno dos investimentos em novas técnicas de controle gerencial**

<b>Em relação ao Retorno dos Investimentos nas técnicas de controle gerencial</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Houve o retorno esperado.	18	66,67%
Houve retorno, mas menor que o esperado.	3	11,11%
Houve retorno, acima do esperado.	1	3,70%
Ainda não houve retorno dos investimentos empregados.	1	3,70%
Não medimos o retorno desses investimentos.	4	14,81%
<b>Total geral</b>	<b>27</b>	<b>100%</b>

Esses resultados mostram que 70% dos respondentes afirmaram que houve o retorno esperado ou mais que o esperado, apenas 10% salientaram que o retorno foi menor que o esperado, e 14% observaram não avaliar o retorno desses investimentos, o que sugere que os fracassos nas tentativas de implementação de novas técnicas podem ter sido em pequena quantidade e, portanto os profissionais não são mais tão refratários à implementação de processos de mudanças. Cabe ressaltar, contudo que as respostas a essa questão podem também conter um viés dado que os respondentes são da área de controle e finanças, e parece ser descabido que eles não façam medições de retorno. Porém, ela é coerente com a resposta da obtenção de desempenho econômico-financeiro como um dos principais motivos para adoção dos artefatos. IO percentual não desprezível de respondentes que alegaram não medir o retorno dos investimentos ressalta a dificuldade dessa mensuração, o que é coerente com o Tolbert e Zucker (1999), para quem é muito difícil associar uso de técnicas com obtenção de resultados.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Este estudo de natureza exploratória buscou identificar os fatores que influenciam a adoção dos artefatos de controle gerencial, à luz da Teoria Neo-Institucional.

Os resultados obtidos permitem concluir que: (1) há uma adoção do tipo cerimonial na implementação dos artefatos; (2) o mecanismo mimético é o mais importante na adoção dos mesmos; (3) a obtenção do conhecimento sobre novos artefatos ocorre preponderantemente pela forma de socialização do conhecimento, por meio de seminários, visitas a outras empresas, consultorias e notícias de jornais e revistas de negócios (4) as consultorias tem um papel preponderante na adoção dos artefatos; (5) a imposição dos acionistas é pequena, sendo portanto minimizado o mecanismo coercitivo, (6) a decisão da escolha dos artefatos é prerrogativa do corpo diretivo e gerencial da empresa, (7) os artefatos utilizados com maior frequência são os classificados como tradicionais.

A principal contribuição desse estudo foi a de validar os pressupostos da Teoria Neo-Institucional, mostrando que o pilar cognitivo-cultural, o qual envolve aspectos da socialização do conhecimento, operacionalizado pelo mecanismo isomórfico mimético é o principal pilar para explicar a adoção dos artefatos de controle gerencial. Outra contribuição importante é a questão de considerar a obtenção de desempenho econômico-financeiro como sendo também um processo de legitimação, já que a alta competitividade do ambiente atual leva as organizações a buscarem um desempenho superior ao de seus competidores. Outras contribuições desse estudo sugerem importantes *insights* para aqueles que desenvolvem

artefatos de controle gerencial, os quais devem considerar a questão dos seminários, consultorias, livros e revistas de negócios no processo de institucionalização.

Este estudo tem algumas limitações e, portanto seus resultados não podem ser generalizados. A primeira limitação se refere ao fato de se utilizar uma amostra não-probabilística e de apenas 28 respondentes; a segunda limitação se refere à possibilidade da ocorrência de viés nas respostas a algumas questões; a terceira limitação diz respeito não utilização de técnicas estatísticas de análise multi-variada, limitadas pela quantidade de respondentes, e a última está relacionada com o questionário que pode não ter capturado corretamente os *constructos* da Teoria Neo-Institucional. Apesar dessas limitações entende-se como relevante esse estudo para o entendimento das influências da Teoria Neo-Institucional na adoção de artefatos de controle gerencial.

Como recomendações para futuras pesquisas sugere-se a ampliação da amostra, bem como a reformulação de algumas questões no tocante a mensuração do retorno dos investimentos em novos artefatos de controle gerencial. Outros recortes são sugeridos como estudos em empresas de culturas organizacionais diferentes, e a inclusão de aspectos contingenciais .

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABERNETHY, M.A.; CHUA, W.F. A Field Study of Control System “Redesign”: The Impact of Institutional Processes on Strategic Choice. *Contemporary Accounting Research*, vol. 13, no. 2, fall, p-569-606, 1996.
- ABREU, L.R.B.C. *Grau de institucionalização e a sua influência na percepção de desempenho no processo de planejamento: um estudo de caso sob a ótica da teoria institucional*. Dissertação (Mestrado). FEA/USP, S.Paulo, 2006.
- BENNETT, M.; BOUMA, J.J., CICCOTZI, E. An institutional perspective on the transfer of accounting knowledge: a case study. *Accounting Education* 13 (3), p. 329–346, September , 2004.
- BRAGA, A.A.; FREZATTI, F. *Sistema de Controle Gerencial e Contextos de Processo de Estratégia: Contribuições da Teoria da Contingência*. In: Anais do 7º. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2007.
- BURNS, J.; SCAPENS, R.W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, vol.11, p.3-25, 2000.
- CARDOSO, R.L.; MÁRIO, P.C.; AQUINO, A.C.B. *Contabilidade Gerencial: mensuração, monitoramento e incentivos*. S.Paulo: Atlas, 2007.
- DIETSCHI, D.A.; NASCIMENTO, A.M.. *Uma investigação do foco prioritário do Balanced Scorecard*. In: Anais do 6º. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2006.
- DIMAGGIO, P.J; POWELL, W.W. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism And Collective Rationality In Organizational Fields. *American Sociological Review*, v.48, nº2, Apr., p.147-160, 1983.
- \_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. A Gaiola de Ferro Revisitada: Isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v.45, nº 2, p.23-33, abril/junho 2005.
- FREZATTI, F . Management Accounting Profile of Firms Located in Brazil: a Field Study . *Revista de Administração Contemporânea*, v.9, 2º edição especial, p.147-165, 2005.
- \_\_\_\_\_.; AGUIAR, A.A. *The Use of EBITDA for Management Control: Potential Distortions and Limitations*. 5th International Conference on Theory and Practice in Performance Measurement and Management. Londres, 2006.

\_\_\_\_\_.; \_\_\_\_\_.; REZENDE, A.J. Strategic responses do institutional pressure and success in achieving budget targets: a survey at a multinational company. *International Journal of Information Management*, vol 15, 2, pag.50-66, 2007.

GRANLUND, M.; LUKKA; K.. It's a Small World of Management Accounting Practices. *Journal of Management Accounting Research*, v. 10, p. 133-153, 1998.

\_\_\_\_\_. Towards explaining stability in and around management accounting systems. *Management Accounting Research*, v.12, n°2, p.141-166, june 2001.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T.. *Em busca do entendimento da formação dos hábitos, rotinas e instituições da contabilidade gerencial*. In: Anais do 4º. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo: EAC/FEA/USP, 2004.

HANSEN, S.C.; OTLEY, D.T.; STEDE, W.A. Van der. Practice Development in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, V. Fifteen, p.96-116, 2003.

HOPE, J., FRASER, R.. *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. Boston, MA: Harvard Business School: 2003.

MACHADO-DA-SILVA, C.L., FONSECA, V.S.; CRUBELLATE, J.M. Estrutura, Agência e Interpretação: Elementos para uma Abordagem Recursiva do Processo de Institucionalização. *Revista de Administração Contemporânea* 1ª. Ed.especial 2005: 09-39, 2005.

MEYER, J.W.; ROWAN, B. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *The American Journal of Sociology*, v. 83, n.2, p.340-363, 1977.

OTLEY, D.T. The contingency theory of management accounting: achievements and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, Oxford, v. 5, n°4, p. 413-428, 1980.

OYADOMARI, J.C.T.; MENDONÇA NETO, O.R.; CARDOSO, R.L.; JUNQUEIRA, E. A Institucionalização da VBM Value Based Management como prática de contabilidade gerencial: Uma Análise à luz da NIS New Institutional Sociology. In Anais 7º.Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo, EAC/FEA/USP, 2007.

PEREIRA, C.A.; GUERREIRO, R.. *Avaliação do Processo de Mudança da Contabilidade Gerencial sob o Enfoque da Teoria Institucional: O Caso do Banco do Brasil*. In: Anais Rio de Janeiro: ANPAD, 2005.

SCAPENS, R.W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, v.5, n° 3,4, p.301-321, sep/dec 1994.

SCOTT, W.R. *Institutions and Organizations*. Sage, 2001.

\_\_\_\_\_. *Institutions and Organizations*. Sage, 1995.

SOUTES, D.O. *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras*. Dissertação (Mestrado) FEA/USP, S.Paulo, 2006.

SOUZA, M.A.; LISBOA, L.P.; ROCHA, W. Práticas de Contabilidade Gerencial Adotadas por Subsidiárias Brasileiras de Empresas Multinacionais. *Revista de Contabilidade e Finanças USP*, São Paulo: Fipecafi, n° 32 p.40-57, maio/agosto 2003.

TOLBERT, P.S.; ZUCKER, L.G. A Institucionalização da Teoria Institucional. In: CLEGG, S.R.; HARDY, C.; NORD, W.R. (orgs.) *Handbook de Estudos Organizacionais*, vol. 1, São Paulo: Atlas, 1999.

VASCONCELLOS, F. *Dinâmica Organizacional e Estratégia: imagens e conceitos*. S.Paulo: Atlas, 2007.

ZAN, A. *Mudanças na contabilidade gerencial de uma organização: estudo de caso com diagnóstico institucional*. Dissertação (Mestrado) FEA/USP. S.Paulo: FEA/USP, 2006.