

ADEMILSON RODRIGUES DOS SANTOS

**DIAGNÓSTICO INSTITUCIONAL DOS FATORES QUE CONCORREM PARA O
ISOMORFISMO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL UTILIZADAS
PELAS ORGANIZAÇÕES DO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO**

Dissertação apresentada como requisito parcial
à obtenção do grau de Mestre. Programa de
Mestrado em Contabilidade do Setor de
Ciências Sociais Aplicadas da Universidade
Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Lauro Brito de Almeida

CURITIBA

2008

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
MESTRADO EM CONTABILIDADE
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE GERENCIAL

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

DIAGNÓSTICO INSTITUCIONAL DOS FATORES QUE CONCORREM PARA O
ISOMORFISMO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL UTILIZADAS
PELAS ORGANIZAÇÕES DO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO

ADEMILSON RODRIGUES DOS SANTOS

CURITIBA

2008

“DIAGNÓSTICO INSTITUCIONAL DOS FATORES QUE CONCORREM PARA O ISOMORFISMO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL UTILIZADAS PELAS ORGANIZAÇÕES DO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO”.

ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA A OBTENÇÃO DO TÍTULO DE MESTRE EM CONTABILIDADE (AREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS), E APROVADA EM SUA FORMA FINAL PELO CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ.



**PROF. DR. LAURO BRITO DE ALMEIDA
COORDENADOR DO MESTRADO**

**APRESENTADO À COMISSÃO EXAMINADORA INTEGRADA
PELOS PROFESSORES:**



**PROF. DR. LAURO BRITO DE ALMEIDA
PRESIDENTE**



**PROF.ª. DR.ª. ANA PAULA MUSSI SZABO CHEROBIM
MEMBRO**



**PROF. DR. LUIZ PANHOCA
MEMBRO**

ADEMILSON RODRIGUES DOS SANTOS

**DIAGNÓSTICO INSTITUCIONAL DOS FATORES QUE CONCORREM PARA O
ISOMORFISMO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL UTILIZADAS
PELAS ORGANIZAÇÕES DO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO**

Dissertação apresentada como requisito parcial
à obtenção do grau de Mestre. Programa de
Mestrado em Contabilidade do Setor de
Ciências Sociais Aplicadas da Universidade
Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Lauro Brito de Almeida

CURITIBA

2008

A Deus, aos meus pais, minha esposa, e aos meus amigos...

Companheiros de todas as horas...

AGRADECIMENTOS

Ao Prof. Dr. Orientador pelos *insights* valiosos em todas as etapas deste trabalho.

A minha família, em especial minha mãe – Maria do Rosário dos Santos – pela confiança e certeza de que seria possível superar os limites.

Aos amigos e colegas, pela força e pela vibração em relação a esta jornada.

Aos professores e colegas de Curso, pois juntos vencemos mais uma etapa importante de nossas vidas.

Aos profissionais que responderam os questionários da pesquisa pela concessão de informações valiosas para a realização deste estudo.

A todos que, com boa intenção, colaboraram para a realização e finalização deste trabalho.

Aos que não impediram a finalização deste estudo.

Ao companheiro de todas as horas Régis Garcia, pois sabemos que nos momentos difíceis a amizade faz a diferença.

Em especial a minha esposa – Eliane Aparecida Chalupa dos Santos – pela força, carinho e disposição diante das dificuldades.

***“Where do interests come from?
Do they stem from human nature or are they culturally constructed?”***

W. Richard Scott

RESUMO

Identifica os fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do Setor Elétrico brasileiro segundo os pressupostos teóricos da Teoria Institucional. Caracteriza-se como pesquisa qualitativo-quantitativa, exploratório-descritiva, bibliográfica, levantamento, e técnica de coleta de dados questionário. Utiliza-se de novas abordagens teóricas para estudar práticas de contabilidade gerencial. Os enfoques da Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics* - OIE) e Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology* - NIS) são utilizados para diagnosticar os fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial no Setor Elétrico brasileiro. Elabora o modelo conceitual da pesquisa com base nos construtos de DiMaggio e Powell, Oliver, Scapens e Burns e Scapens. Evidências empíricas demonstram que os fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial para vinte e seis organizações analisadas são causa-eficiência, constituinte-multiplicidade, conteúdo-consistência, controle-difusão, e contexto-interconectado. Em segundo plano causa-legitimidade, constituinte-dependência, conteúdo-restrição, controle-coerção, contexto-incerto tem potencial para exercer influência no ambiente analisado. As respostas estratégicas aos fatores preditivos do comportamento organizacional são aquiescência e compromisso. Estratégias de resistência mais ativa não se manifestaram tais como esquiva, desafio e manipulação. Infere-se que os respondentes aceitam as práticas de contabilidade gerencial com baixa resistência com aquiescência e compromisso. Conclui a partir do diagnóstico dos fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial no Setor Elétrico brasileiro que as técnicas de contabilidade gerencial mais utilizadas são convencionais, estão presentes nas rotinas diárias das organizações e são aceitas com poucos questionamentos. Desafiam o argumento de que não são adequadas ao ambiente analisado, em que predomina a adequação econômica (eficiência) e pressão de múltiplos constituintes, e se apóiam na difusão voluntária de normas em um contexto interconectado.

Palavras-chave: Teoria Institucional; Instituições, Práticas de Contabilidade Gerencial, Fatores Preditivos, Pressões Institucionais.

ABSTRACT

It identifies the factors that contribute to the isomorphism of the management accounting practices used by Brazilian Electrical Industry organizations according to theoretical assumptions of the Institutional Theory. It is characterized as qualitative-quantitative research, exploratory, descriptive, literature research, survey, and questionnaire technique. It uses new theoretical approaches to study management accounting practices. The approaches of the Old Institutional Economics (OIE) and New Institutional Sociology (NIS) are used to diagnose the factors that contribute to the isomorphism of the management accounting practices in the Brazilian Electrical Industry. Draw up the conceptual framework based on the constructs of DiMaggio and Powell, Oliver, Scapens and Burns and Scapens. Empirical evidences show that the factors that contribute to the isomorphism of the management accounting practices for twenty-six organizations analyzed are cause-efficiency, constituents-multiplicity, content-consistency, control-diffusion, and context-interconnectedness. In the background cause-legitimacy, constituents-dependence, content-constraints, control-coercion, context-uncertainty has the potential to exert influence on the environment analyzed. The answers to the predictive strategic factors of organizational behavior are acquiescence and compromise. Strategies of more active resistance are not observed such as avoidance, defy and manipulate. It follows that the respondents accept the management accounting practices with low resistance with acquiescence and compromise. Concludes from the diagnosis of the factors that contribute to the isomorphism of the management accounting practices in the Brazilian Electric Industry that the management accounting techniques most used are conventional, are present in the organizations daily routines and are accepted with few questions. Defy the argument that they are not suitable to the environment in analysis, in which dominates the economic fitness (efficiency) and multiple constituent pressures, and are based on the voluntary dissemination of standards in an interconnectedness context.

Key words: Institutional Theory; Institutions; Management Accounting Practices; Predictive Factors; Institutional Pressures.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 01 - PRINCIPAIS AUTORES CITADOS EM CADA ABORDAGEM TEÓRICA ...	32
QUADRO 02 - QUADRO TEÓRICO DA PESQUISA	57
QUADRO 03 - TRÊS PILARES DAS INSTITUIÇÕES	61
QUADRO 04 - TÉCNICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: TRADICIONAL- CONTEMPORÂNEAS.....	73
QUADRO 05 - TÉCNICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: ESTÁGIOS EVOLUTIVOS	74
QUADRO 06 - PROJETO DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL: INFORMAÇÃO- TÉCNICAS	75
QUADRO 07 - FERRAMENTAS E SISTEMAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ESTUDO	76
QUADRO 08 - TRÊS MECANISMOS DE PRESSÃO INSTITUCIONAL ISOMÓRFICA	87
QUADRO 09 - PREDITORES DO ISOMORFISMO	89
QUADRO 10 - CONSTRUTO DA PESQUISA.....	91
QUADRO 11 - RESPOSTAS ESTRATÉGICAS AO PROCESSO INSTITUCIONAL	92
QUADRO 12 - ANTECEDENTES DAS RESPOSTAS ESTRATÉGICAS	100
QUADRO 13 - QUESTÕES PRECEDENTES DAS RESPOSTAS ESTRATÉGICAS.....	100
QUADRO 14 - ANTECEDENTES INSTITUCIONAIS E PREDITORES DAS RESPOSTAS ESTRATÉGICAS	101
QUADRO 15 - HIPÓTESES PREDITIVAS DO COMPORTAMENTO ORGANIZACIONAL	102
QUADRO 16 - PESQUISAS SOBRE PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NO BRASIL	117
QUADRO 17 - EVOLUÇÃO DO ARRANJO ORGANIZACIONAL (INSTITUCIONAL) DO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO	135
QUADRO 18 - DIRECIONADORES DE CONVERGÊNCIA DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	137
QUADRO 19 - METODOLOGIA DA PESQUISA.....	153
QUADRO 20 - QUESTÕES SOBRE OS OBJETIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL	156
QUADRO 21 - QUESTÕES SOBRE AS TÉCNICAS E SISTEMAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ESTUDO	156
QUADRO 22 - QUESTÕES SOBRE OS ANTECEDENTES DAS RESPOSTAS ESTRATÉGICAS	157

QUADRO 23 - QUESTÕES SOBRE AS RESPOSTAS ESTRATÉGICAS AO PROCESSO INSTITUCIONAL	157
QUADRO 24 - QUESTÕES SOBRE AS PRESSÕES ISOMÓRFICAS COERCITIVAS, NORMATIVAS E MIMÉTICAS	158
QUADRO 25 - ESCALA TEÓRICA E ESCALA INSTRUMENTAL	164
QUADRO 26 - QUESTÃO 4: FATORES PREDITIVOS DO COMPORTAMENTO ORGANIZACIONAL	182
QUADRO 27 - ESCALA TEÓRICA DOS FATORES PREDITIVOS E ESCALA INSTRUMENTAL	184
QUADRO 28 - EXEMPLOS DE TÁTICAS DAS ESTRATÉGIAS DA QUESTÃO CINCO ..	187
QUADRO 29 - RESPOSTAS ESTRATÉGICAS PREVISTAS	191
QUADRO 30 - SÍNTESE DAS RESPOSTAS ESTRATÉGICAS PREVISTAS	191
QUADRO 31 - SÍNTESE DA ADERÊNCIA DAS ESTRATÉGIAS NAS ORGANIZAÇÕES INVESTIGADAS.....	192
QUADRO 32 - RESPOSTAS ESTRATÉGICAS CONSTATADAS COMPARADAS COM AS PREVISTAS	193
QUADRO 33 - FATORES PREDITIVOS ADERENTES X RESPOSTAS ESTRATÉGICAS CONSTATADAS	193
QUADRO 34 - ESCALA TEÓRICA ABREU (2006) E ESCALA INSTRUMENTAL	198

LISTA DE TABELAS

TABELA 01 - RESUMO DO PROCESSO DE COLETA DE DADOS	163
TABELA 02 - ATIVIDADE ECONÔMICA DAS ORGANIZAÇÕES INVESTIGADAS.....	167
TABELA 03 - MACRO-REGIÕES EM QUE ATUAM AS ORGANIZAÇÕES INVESTIGADAS	167
TABELA 04 - CONTROLE DO CAPITAL SOCIAL	168
TABELA 05 - POSSUI AÇÕES NEGOCIADAS EM BOLSAS DE VALORES.....	168
TABELA 06 - IDADE DOS RESPONDENTES	169
TABELA 07 - MAIOR NÍVEL EDUCACIONAL DOS RESPONDENTES	170
TABELA 08 - HÁ QUANTO TEMPO REALIZOU O ÚLTIMO CURSO ACADÊMICO	170
TABELA 09 - ÁREA FUNCIONAL DOS RESPONDENTES.....	170
TABELA 10 - EXPERIÊNCIA DOS RESPONDENTES NA ATUAL ÁREA FUNCIONAL...	170
TABELA 11 - HÁ QUANTO TEMPO OS RESPONDENTES TRABALHAM NA ORGANIZAÇÃO.....	171
TABELA 12 - HÁ QUANTO TEMPO OS RESPONDENTES EXERCEM A ATUAL FUNÇÃO NA ORGANIZAÇÃO.....	171
TABELA 13 - QUANDO OCORREU A ÚLTIMA MUDANÇA NA CONTABILIDADE GERENCIAL	172
TABELA 14 - AGENTE DA MUDANÇA NA CONTABILIDADE GERENCIAL DAS ORGANIZAÇÕES INVESTIGADAS.....	173
TABELA 15 - OBJETIVOS QUE A CONTABILIDADE GERENCIAL VISA ATENDER NAS ORGANIZAÇÕES INVESTIGADAS.....	174
TABELA 16 - OBJETIVOS QUE A CONTABILIDADE GERENCIAL VISA ATENDER NAS ORGANIZAÇÕES INVESTIGADAS (ESCALA TEÓRICA)	174
TABELA 17 - TÉCNICAS CONVENCIONAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL.....	176
TABELA 18 - TÉCNICAS CONVENCIONAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL (ESCALA TEÓRICA)	177
TABELA 19 - NOVAS TÉCNICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	177
TABELA 20 - NOVAS TÉCNICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL (ESCALA TEÓRICA)	178
TABELA 21 - TABULAÇÃO CRUZADA NEGOCIA AÇÕES EM BOLSAS DE VALORES E NOVAS-EBITDA	179
TABELA 22 - FATORES PREDITIVOS DO COMPORTAMENTO ORGANIZACIONAL....	183

TABELA 23 - FATORES PREDITIVOS DO COMPORTAMENTO ORGANIZACIONAL (ESCALA TEÓRICA).....	184
TABELA 24 - ADERÊNCIA DOS FATORES PREDITIVOS	185
TABELA 25 - ESTRATÉGIAS E TÁTICAS NAS ORGANIZAÇÕES INVESTIGADAS	188
TABELA 26 - ESTRATÉGIAS E TÁTICAS NAS ORGANIZAÇÕES INVESTIGADAS	188
TABELA 27 - ESTRATÉGIAS E TÁTICAS NAS ORGANIZAÇÕES INVESTIGADAS (ESCALA TEÓRICA).....	189
TABELA 28 - ESTRATÉGIAS E TÁTICAS NAS ORGANIZAÇÕES INVESTIGADAS (ESCALA TEÓRICA).....	189
TABELA 29 - ADERÊNCIA DAS ESTRATÉGIAS E TÁTICAS.....	192
TABELA 30 - TABULAÇÃO CRUZADA CAUSA-EFICIÊNCIA-ALTA E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL CONVENCIONAIS	201
TABELA 31 - TABULAÇÃO CRUZADA CONSTITUINTE-MULTIPLICIDADE-ALTA E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL CONVENCIONAIS	201
TABELA 32 - TABULAÇÃO CRUZADA CAUSA-CONSISTÊNCIA-ALTA E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL CONVENCIONAIS	201
TABELA 33 - TABULAÇÃO CRUZADA CONTROLE-DIFUSÃO-ALTA E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL CONVENCIONAIS	202
TABELA 34 - TABULAÇÃO CRUZADA CONTEXTO-INTERCONECTADO-ALTA E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL CONVENCIONAIS	202
TABELA 35 - TABULAÇÃO CRUZADA CAUSA-EFICIÊNCIA-ALTA E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NOVAS.....	203
TABELA 36 - TABULAÇÃO CRUZADA CONSTITUINTE-MULTIPLICIDADE-ALTA E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NOVAS	203
TABELA 37 - TABULAÇÃO CRUZADA CONTEÚDO-CONSISTÊNCIA-ALTA E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NOVAS	204
TABELA 38 - TABULAÇÃO CRUZADA CONTROLE-DIFUSÃO-ALTA E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NOVAS.....	204
TABELA 39 - TABULAÇÃO CRUZADA CONTEXTO-INTERCONECTADO-ALTA E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NOVAS	205
TABELA 40 - TABULAÇÃO CRUZADA CAUSA-EFICIÊNCIA E NOVAS- <i>BENCHMARKING</i>	205
TABELA 41 - TESTE CHI-QUADRADO CAUSA-EFICIÊNCIA E NOVAS- <i>BENCHMARKING</i>	206
TABELA 42 - TABULAÇÃO CRUZADA CONTEÚDO-CONSISTÊNCIA E CONVENCIONAIS-	

ORÇAMENTO	206
TABELA 43 - TESTE CHI-QUADRADO CONTEÚDO-CONSISTÊNCIA E CONVENCIONAIS-ORÇAMENTO	207
TABELA 44 - TABULAÇÃO CRUZADA CONTEÚDO-CONSISTÊNCIA E CONVENCIONAIS-PESTRATÉGICO	207
TABELA 45 - TESTE CHI-QUADRADO CONTEÚDO-CONSISTÊNCIA E CONVENCIONAIS-PESTRATÉGICO	208
TABELA 46 - TABULAÇÃO CRUZADA CONTROLE-DIFUSÃO E NOVAS- <i>BENCHMARKING</i>	208
TABELA 47 - TESTE CHI-QUADRADO CONTROLE-DIFUSÃO E NOVAS- <i>BENCHMARKING</i>	209
TABELA 48 - TABULAÇÃO CRUZADA CONTEXTO-INTERCONNECTADO E CONVENCIONAIS-AVALIAÇÃO.OR	209
TABELA 49 - TESTE CHI-QUADRADO CONTEXTO-INTERCONNECTADO E CONVENCIONAIS-AVALIAÇÃO.OR	210
TABELA 50 - TABULAÇÃO CRUZADA CONTEXTO-INTERCONNECTADO E CONVENCIONAIS-LR.ROE.ROA	210
TABELA 51 - TESTE CHI-QUADRADO CONTEXTO-INTERCONNECTADO E CONVENCIONAIS-LR.ROE.ROA	211
TABELA 52 - TABULAÇÃO CRUZADA CONTEXTO-INTERCONNECTADO E CONVENCIONAIS-ORÇAMENTO	211
TABELA 53 - TESTE CHI-QUADRADO CONTEXTO-INTERCONNECTADO E CONVENCIONAIS-ORÇAMENTO	212
TABELA 54 - TABULAÇÃO CRUZADA CONTEXTO-INTERCONNECTADO E NOVAS-EVA.MVA	212
TABELA 55 - TESTE CHI-QUADRADO CONTEXTO-INTERCONNECTADO E NOVAS-EVA.MVA	213

LISTA DE SIGLAS

ABB	- <i>Activity-based budgeting</i>
ABC	- <i>Activity Based Costing</i>
ABM	- <i>Activity Based Management</i>
ABNT	- Associação Brasileira de Normas Técnicas
ABRACONEE	- Associação Brasileira dos Contadores do Setor de Energia Elétrica
ABRADEE	- Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica
ANEEL	- Agência Nacional de Energia Elétrica
AOS	- <i>Accounting, Organizations and Society</i>
BSC	- <i>Balanced Scorecard</i>
CFC	- Conselho Federal de Contabilidade
CNPJ	- Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
CRC	- Conselho Regional de Contabilidade
CVM	- Comissão de Valores Mobiliários
EBITDA	- <i>Earning Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization</i>
ERP	- <i>Enterprise Resource Planning</i>
EVA	- <i>Economic Value Added</i>
FCD	- Fluxo de Caixa Descontado
FEA	- Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
GECON	- Gestão Econômica
IBRACON	- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC	- <i>International Federation of Accountants</i>
JIT	- <i>Just in Time</i>
JMAR	- <i>Journal of Management Accounting Research</i>
LAJIDA	- Lucro antes dos Juros, Impostos, Depreciação e Amortização
LR	- Lucro Residual
MAR	- <i>Management Accounting Research</i>
MME	- Ministério de Minas e Energia
MVA	- <i>Market Value Added</i>
NIE	- <i>New Institutional Economics</i>

NIS	- <i>New Institutional Sociology</i>
OIE	- <i>Old Institutional Economics</i>
ONS	- Operador Nacional do Sistema Elétrico
OSCIP	- Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
PL	- Patrimônio Líquido
RKW	- <i>Reinhsukuratorium fuer Winrtschaftlichkeit</i>
ROA	- <i>Return on Asset</i>
ROE	- <i>Return on Equity</i>
ROI	- <i>Return on Investment</i>
ROS	- <i>Return on Sales</i>
S.D.	- <i>Standard Deviation</i>
SEC	- <i>Securities and Exchange Commission</i>
SIN	- Sistema Interligado Nacional
TCE	- <i>Transaction Cost Economics</i>
TOC	- Teoria das Restrições
UFPR	- Universidade Federal do Paraná
USP	- Universidade de São Paulo

LISTA DE ABREVIATURAS

aciclops	- Análise do Ciclo de Vida do Produto e/ou Serviço
acvl	- Análise de custo-volume-lucro
alps	- Análise de Lucratividade do Produto e/ou Serviço
avaliação.or	- Avaliação Orçamentária
bench	- <i>Benchmarking</i>
cpadrão	- Custo-Padrão
lr/roe/roa	- Lucro Residual/ <i>Return on Equity/Return on Asset</i>
p.estratégico	- Planejamento Estratégico
pt	- Preço de Transferência
targetc	- <i>Target-Costing</i>
tpo	- Técnicas de Pesquisa Operacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	17
1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA	18
1.1.1 Motivação da pesquisa.....	18
1.1.2 Questão de pesquisa.....	32
1.1.3 Objetivos: geral e específicos.....	33
1.1.4 Justificativas e contribuições	34
1.1.4.1 O setor elétrico brasileiro.....	41
1.2 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	44
2 MARCO TEÓRICO DA PESQUISA	46
2.1 TEORIA INSTITUCIONAL.....	46
2.1.1 Breve desenvolvimento histórico da vertente econômica da Teoria Institucional	47
2.1.2 Breve desenvolvimento histórico da vertente sociológica da Teoria Institucional	54
2.2 INSTITUIÇÃO SOCIAL: CONCEITO	58
2.2.1 Primeiras impressões sobre as instituições sociais.....	58
2.2.2 Instituições sociais para o enfoque de pesquisa com abordagem institucional	59
2.3 CONTABILIDADE GERENCIAL COMO UMA INSTITUIÇÃO: A PERSPECTIVA DA OIE.....	62
2.3.1 Contabilidade gerencial e Teoria Institucional	63
2.3.1.1 A contabilidade gerencial como uma rotina.....	67
2.3.2 Práticas de contabilidade gerencial	72
2.4 NOVA SOCIOLOGIA INSTITUCIONAL (NIS) PARA O ENFOQUE DE PESQUISA EM CONTABILIDADE GERENCIAL	77
2.4.1 Distinção entre ambientes institucionais e técnicos	78
2.4.2 O conceito de legitimidade	78
2.4.3 Introdução de elementos estruturais	79
2.4.4 Delimitação dos elementos ambientais	80
2.4.5 Abordagem de DiMaggio e Powell (1983).....	82
2.4.5.1 Três mecanismos de mudança institucional isomórfica.....	84

2.4.5.2 Elementos que permitem predizer a mudança isomórfica	88
2.5 ABORDAGEM DE OLIVER (1991)	89
2.5.1 Tipologia das respostas estratégicas ao processo institucional	91
2.5.2 Preditores de respostas estratégicas	99
2.6 ESTADO DA ARTE DAS PESQUISAS SOBRE O TEMA: PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E TEORIA INSTITUCIONAL	112
2.6.1 Pesquisas sobre práticas de contabilidade gerencial no Brasil	112
2.6.2 Pesquisas sob o enfoque da Teoria Institucional: internacionais e nacionais	118
2.6.2.1 Evidências empíricas internacionais	118
2.6.2.2 Evidências empíricas nacionais	126
3 O SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO	130
3.1 EVOLUÇÃO DO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO.....	130
4 METODOLOGIA	140
4.1 MODELO CONCEITUAL DA PESQUISA.....	140
4.1.1 Definição dos conceitos utilizados na pesquisa	142
4.2 CARACTERIZAÇÃO DO MARCO TEÓRICO METODOLÓGICO DE PESQUISA	146
4.2.1 Pólo metodológico.....	147
4.2.2 Pólo técnico.....	151
4.2.2.1 Técnicas de coleta de dados.....	152
4.3 DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA.....	154
4.3.1 População objeto de estudo	154
4.3.2 Trajetória da pesquisa	155
4.3.2.1 Questões sobre as práticas de contabilidade gerencial	155
4.3.2.2 Questões sobre os fatores preditivos e respostas organizacionais.....	156
4.3.2.3 Questões sobre as pressões coercitivas, normativas e miméticas	158
4.3.2.4 Escalas e níveis de mensuração das variáveis	159
4.3.2.5 Pré-teste do questionário da pesquisa	161
4.3.3 Processo de coleta de dados	162
4.4 TRATAMENTO DOS DADOS.....	164
5 RESULTADOS DA PESQUISA	166
5.1 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA E DOS RESPONDENTES	166
5.1.1 Perfil das organizações investigadas	167

5.1.2 Perfil dos respondentes.....	169
5.2 PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO.....	172
5.2.1 Mudança e agente de mudança.....	172
5.2.2 Objetivos das práticas de contabilidade gerencial utilizadas.....	173
5.2.3 Técnicas e sistemas de contabilidade gerencial utilizados.....	175
5.3 TIPOLOGIA DAS RESPOSTAS ESTRATÉGICAS AO PROCESSO INSTITUCIONAL NO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO	181
5.3.1 Respostas estratégicas às pressões e exigências institucionais.....	187
5.3.1.1 Antecedentes institucionais e prognósticos das respostas estratégicas ...	190
5.3.2 Grau de institucionalização dos respondentes	198
5.4 ASSOCIAÇÃO ENTRE FATORES PREDITIVOS ADERENTES E AS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO.....	200
5.4.1 Associação descritiva: práticas convencionais e fatores preditivos.....	200
5.4.2 Associação descritiva: práticas novas e fatores preditivos.....	203
5.4.3 Associação estatística: práticas convencionais, novas e fatores preditivos .	205
5.4.4 Discussão dos resultados das análises descritivas e estatísticas	213
6 CONCLUSÕES, RECOMENDAÇÕES E LIMITAÇÕES DA PESQUISA	215
6.1 CONCLUSÕES	215
6.2 RECOMENDAÇÕES	222
6.3 LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	223
REFERÊNCIAS.....	225
APÊNDICE - QUESTIONÁRIO	240

1 INTRODUÇÃO

Constata-se grande disparidade entre as abordagens teóricas existentes em contabilidade gerencial e as práticas gerenciais efetivamente utilizadas pelas organizações (SCAPENS, 1994). Argumentos como globalização, competitividade, redução do ciclo de vida dos produtos, avanços tecnológicos e outros são comumente utilizados para justificar a necessidade de as organizações buscarem permanente adaptação ao ambiente em que atuam a curto, médio e longo prazos. Porém, evidências empíricas demonstram que as organizações sobrevivem e “geram excedentes” utilizando práticas de contabilidade gerencial consideradas menos eficientes para a gestão de suas atividades (CINQUINI *et al.*, 1999; ABDELKADER; LUTHER, 2002; ASKARANY, 2005; ZOUZA, 2001).

Convergência e divergência são tópicos comuns nas pesquisas internacionais sobre práticas de contabilidade gerencial. No entanto, as discussões têm se concentrado na divergência, enquanto o fenômeno da convergência tem recebido menos atenção, no entanto, há sinais recentes de interesses na pesquisa voltada para a discussão relativa à convergência (GRANLUND; LUKKA, 1998). Partindo dessas afirmações, busca-se estudar a convergência das técnicas e sistemas gerenciais em uso nas organizações, mais que enfatizar o paradoxo entre teoria e prática (divergência), e oferecer subsídio para uma análise interpretativa das práticas de contabilidade gerencial no Setor Elétrico brasileiro.

Ott (1997) argumenta que a direção das organizações necessita de informações que permitam estabelecer objetivos, escolher estratégias a serem adotadas e sua posterior implementação e controle. Nesse ambiente, atribui-se à contabilidade gerencial a tarefa de fornecer as informações requeridas, devendo para tal fim, no âmbito interno, oferecer técnicas e sistemas úteis e eficazes à gestão da organização, e no âmbito externo permitir a adoção de uma dimensão estratégica.

Como explicar que as organizações continuem a utilizar práticas contábeis gerenciais desenvolvidas até o primeiro quarto do século XX em pleno século XXI? Quais motivos esclarecem o pífio desempenho das avançadas técnicas e sistemas gerenciais prometidos como solução para enfrentar a nova realidade ambiental em que atuam as organizações? As várias novas demandas de informações vão desde

atender aos investidores externos às necessidades gerenciais internas que permitam gerar excedentes para remunerar satisfatoriamente os fatores de produção (empregados, matérias-primas, acionistas e/ou quotistas e o governo).

A abordagem comumente empregada nas pesquisas sobre práticas de contabilidade gerencial focada no indivíduo, Teoria Neoclássica da Firma, que responde racionalmente às demandas ambientais pode não ser a mais apropriada (SCAPENS, 1994; BURNS; SCAPENS, 2000a; SCAPENS, 2006). Adota-se uma nova abordagem (com características interpretativas), a Teoria Institucional. Analisa-se, portanto, as organizações (SCAPENS, 1994) e os campos organizacionais (DIMAGGIO; POWELL, 1983), buscando estudar a convergência das práticas de contabilidade gerencial, sua significância e seus direcionadores (GRANLUND; LUKKA, 1998).

Esta pesquisa, portanto, estuda as práticas de contabilidade gerencial que representam a forma como as organizações do Setor Elétrico brasileiro conduzem a gestão de suas atividades diante das peculiaridades internas e dos desafios ambientais externos (arranjos institucionais). A partir das práticas em uso, estuda os fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial nessas organizações.

1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA

O objetivo desta seção é caracterizar o contexto dentro do qual se desenvolve esta dissertação e está dividida em: motivação da pesquisa, questão de pesquisa, objetivos geral e específicos, justificativas e contribuições, e como a mesma está estruturada.

1.1.1 Motivação da pesquisa

O tema “estabilidade e mudança” em contabilidade gerencial tem se tornado um tópico muito debatido nos últimos anos em pesquisas sobre práticas de

contabilidade gerencial. Discute-se se a contabilidade gerencial não mudou, mudou, ou deveria mudar. (BURNS; SCAPENS, 2000a). Enquanto várias pesquisas tentam explicar se a contabilidade gerencial mudou ou não mudou substancialmente no contexto das práticas cotidianas das organizações nos últimos (pelo menos) vinte e cinco anos, o ambiente onde a contabilidade gerencial é praticada mudou, com os avanços em tecnologia da informação, mercados competitivos, diferentes estruturas organizacionais, novos comportamentos e exigências dos consumidores, novas práticas gerenciais, dentre vários outros aspectos.

Do mesmo modo, a ênfase em pesquisas sobre mudança em contabilidade gerencial é reflexo das mudanças que têm acontecido com frequência no ambiente competitivo: desregulamentação, mega-fusões, convergências tecnológicas e descontinuidades estão aumentando a intensidade e dinâmica da competição (PRAHALAD, 1998; LUKKA; SHIELDS, 1999 *apud* LAITINEN, 2001). As práticas de contabilidade gerencial, que trabalhavam bem em ambientes relativamente estáveis, são na sua maioria irrelevantes para as novas formas de competição que estão emergindo (LAITINEN, 2001). Porém, tal irrelevância raramente é corroborada na prática segundo as evidências de pesquisas nacionais e internacionais (p. ex., Askarany, 2005; Souza, 2001).

Diante da atual realidade de atuação das organizações, e os esforços de pesquisadores para desenvolver novas técnicas e sistemas de contabilidade gerencial, as pesquisas relacionadas à investigação das práticas de contabilidade gerencial no cenário brasileiro e mundial objetivam, de forma explícita ou não, verificar qual a aderência conceitual das práticas gerenciais das organizações às teorias recomendadas pela literatura contábil (LAMMINMAKI; DRURY (2001) denominam “literatura normativa”), nos seus livros-texto, artigos, dissertações e teses sobre contabilidade gerencial. Aderência conceitual significa que a organização utiliza conceitos e componentes definidos na literatura da área contábil nas mais diferentes intensidades possíveis (FREZATTI, 2004).

Por outro lado, os levantamentos empíricos constatam que existe atualmente um aparente paradoxo no que diz respeito à prática da contabilidade gerencial. Apesar de fatores indutores e facilitadores do ambiente externo e do rol de novas técnicas e procedimentos à disposição dos gestores empresariais, o que se observa efetivamente, na prática, é o baixo índice de implementação de novas técnicas e sistemas gerenciais nas organizações (FREZATTI, 2004; GUERREIRO;

PEREIRA; LOPES, 2004), evidenciando que a contabilidade gerencial na prática cotidiana das organizações tem se modificado pouco. Deixando de lado a questão de ser recurso de retórica, as mudanças ocorreram (e estão ocorrendo) e estão presentes direta e indiretamente no dia-a-dia das organizações (BURNS; SCAPENS, 2000b).

A exposição das organizações a cenários econômicos distintos em função dos setores de atividade em que atuam, ensejando maior ou menor concorrência, nível tecnológico necessário para a produção ou prestação de serviços, especialização da mão-de-obra, fonte de matéria-prima, mercado consumidor, pressões político-sociais, visão dos administradores, missão da organização e inúmeros outros fatores deveriam imprimir uma forma de atuação e aderência diferenciada às práticas contábeis concernentes com as recomendações teóricas. Para Burns e Scapens (2000b) a questão parece estar menos relacionada com a necessidade de mudar o tipo de técnica de contabilidade gerencial adotado e mais com a maneira que a contabilidade gerencial (inclusive de muitas técnicas tradicionais) vem sendo utilizada.

Observa-se que as organizações são diferentes não apenas na perspectiva das atividades que realizam, mas também em tamanho, experiência, complexidade, ambiente competitivo, comportamento coletivo interno (FREZATTI, 2004), controle do capital investido, e outros. Essas características deveriam apresentar-se como fatores indutores de comportamentos diferenciados quanto à utilização de técnicas e sistemas contábeis gerenciais. Essa percepção é característica da visão neoclássica de que as organizações buscam melhores resultados econômico-financeiros e padrões de qualidade por meio do aperfeiçoamento de eficiências e eliminação de deficiências tanto internas quanto externas.

Para Burns e Vaivio (2001, p. 389) estes são tempos interessantes e extremamente desafiadores para a contabilidade gerencial, seus acadêmicos e seus praticantes. A “Nova Economia” demanda mudança – ou é o que aparenta. Particularmente desde a publicação do livro – *Relevance lost: the rise and fall of management accounting* – (Johnson e Kaplan, 1987), acadêmicos, contadores em organizações e consultores buscaram desenvolver novas técnicas (denominadas “avançadas”) e novos sistemas de contabilidade gerencial – uma contabilidade gerencial que satisfaça as necessidades de informação de gerentes de negócios no atual mundo globalizado, e guiado pela tecnologia.

Outros argumentos comuns são os avanços em tecnologias da informação que, supõem-se, têm permitido inovações na coleta, mensuração, análise e comunicação de informações dentro das organizações e entre organizações, facilitado em particular por tecnologias tais como *Enterprise Resource Planning* (ERP), *e-commerce*, Internet, trocas eletrônicas internas de dados e reuniões virtuais (BURNS; VAIVIO, 2001). Todos esses fatores são argumentos comuns de acadêmicos, consultores e outros como justificativa para a necessidade de os sistemas contábeis gerenciais das organizações se ajustarem à nova realidade ambiental. Para muitos observadores, tão significativas mudanças implicam a necessidade de que a contabilidade gerencial também mude (BURNS; VAIVIO, 2001).

Pode-se afirmar, pelos argumentos apresentados, que as organizações deveriam implementar processos de mudanças profundos na sua forma de atuação, no seu modelo de gestão de negócios, nos seus instrumentos gerenciais e, portanto, nas práticas de contabilidade gerencial. Esses pressupostos levam em consideração que os gestores são racionais nas suas tomadas de decisão e buscam trabalhar com as melhores técnicas e sistemas gerenciais disponíveis no mercado para maximizar a eficiência e eficácia da organização. Todavia, desenvolvimentos teóricos relativamente recentes em contabilidade gerencial fundamentados na Teoria Econômica e Sociológica são contrários a essa percepção determinística da realidade.

Pesquisas acadêmicas não evidenciam níveis de utilização de novas técnicas e sistemas de contabilidade gerencial que permitam aceitar sem questionamentos a abordagem estritamente racional da realidade. No cenário internacional, Cinquini *et al.* (1999), na Itália; Chung, Gibbons e Schoch (2000), na Austrália; Abdel-Kader e Luther (2002), no Reino Unido; Askarany (2005), na Austrália; no cenário nacional, Ott (1997), Mossambani (2000), Souza (2001), Barbosa (2004), Frezatti (2004), Machado e Souza (2006), Santos e Almeida (2006); para citar apenas alguns estudos; confirmam a baixa aderência conceitual das organizações às novas abordagens teóricas sobre técnicas e sistemas contábeis gerenciais.

Cinquini *et al.* (1999) estudaram o estado da arte das práticas de contabilidade gerencial na Itália, constataram a predominância das práticas tidas como tradicionais; e evidências não-conclusivas para associação entre nível de

adoção de novas tecnologias como o *Just in Time* (JIT) e produção enxuta e a tendência a adotar novas práticas contábeis. Chung, Gibbons e Schoch (2000) estudaram a relação entre as matrizes e as companhias multinacionais estabelecidas na Austrália utilizando a abordagem positivista, diante da não comprovação da quase totalidade das hipóteses, chegaram à conclusão de que em termos de lentes teóricas para moldar futuras pesquisas em contabilidade gerencial acreditam que abordagens interpretativas, tal como a Teoria Institucional, pode prover diferentes *insights* não disponíveis na lente da teoria da contingência.

Isto ecoa a chamada para o pluralismo paradigmático como forma de entender objetos sociais complexos, ou seja, a triangulação de teorias de pesquisa e métodos de inquirir sobre a realidade social complexa que se apresenta ao pesquisador (p. ex., a relação entre subsidiárias e suas matrizes) (CHUNG; GIBBONS; SCHOCH, 2000). Em Abdel-Kader e Luther (2002) os resultados indicam que as práticas de contabilidade gerencial adotadas não são sofisticadas. Orçamento, rentabilidade de produtos e mensuração de desempenho financeiro são os pilares centrais das práticas de contabilidade gerencial utilizadas no Reino Unido.

Askarany (2005), por outro lado, em estudo das práticas de contabilidade gerencial na Austrália argumenta que a literatura acadêmica tem sido crítica dos tradicionais sistemas e técnicas de contabilidade gerencial, em particular da sua ineficiência e incapacidade de prover informação detalhada e tempestiva, e satisfazer os tomadores de decisão e potenciais usuários de tal informação. Porém, os resultados da pesquisa realizada levaram-no à conclusão de que as técnicas de contabilidade gerencial tidas pela literatura como mais apropriadas também devem possuir deficiências que dificultam a efetiva aplicação prática, pois as técnicas tradicionais possuem maior aderência nos meios empresariais daquele país.

Souza (2001) encontrou evidências favoráveis ao entendimento de que as “novas” práticas de contabilidade gerencial, principalmente o ABC e o custo-meta, na opinião dos gestores investigados, são contribuições relevantes ao fornecimento de informações mais precisas à gestão dos negócios, mas não têm aplicação acentuada no âmbito das organizações investigadas. Os benefícios das novas abordagens conceituais são limitados pela complexidade e pelos custos de implantação e manutenção, consistente com a relação custo-benefício das práticas,

a qual não recomenda a adoção de uma técnica gerencial cujo custo supere o benefício de sua utilização.

Inseridas no contexto da Teoria Neoclássica da Firma, as arguições anteriores sobre as divergências entre teoria e prática em contabilidade gerencial, dentro dos pressupostos da racionalidade econômica e do equilíbrio de mercado, constituem as bases sob as quais se buscava compreender as práticas de contabilidade gerencial. Também constituem a orientação do desenvolvimento de técnicas e sistemas contábeis gerenciais. As pesquisas, dentro dessa abordagem, enfatizavam o *gap*, a ausência de uma resposta racional-maximizadora para os desafios dos intrincados contextos competitivos, mas não ofereciam explicações suficientes para a persistência e as causas do *gap* (GRANLUND; LUKKA, 1998).

No final dos anos 1980 e decorrer dos anos 1990 uma grande variedade de abordagens teóricas e metodológicas começaram a ser utilizadas nas pesquisas sobre contabilidade gerencial; estendendo o domínio teórico da economia dentro da Teoria Organizacional e Social, com trabalho interpretativo e perspectiva crítica sendo utilizado ao lado de pesquisa mais convencional (SCAPENS, 2006). As disparidades entre teoria e prática, as novas técnicas e sistemas gerenciais sendo discutidos em livros-texto, artigos, dissertações e teses, com implementações práticas aquém das expectativas, levaram vários pesquisadores a testar novas abordagens teóricas no estudo das práticas de contabilidade gerencial.

Buscando encorajar os pesquisadores a pensar em diferentes formas de visualizar a contabilidade gerencial e empregar diferentes abordagens para dar suporte às questões de pesquisa, o *Journal of Management Accounting Research* (JMAR) publicou artigo elaborado por Atkinson *et al.* (1997) com o título “*New directions in management accounting research*”. Os autores chegaram a um acordo sobre os grandes campos de pesquisa em contabilidade gerencial (o papel da contabilidade gerencial na mudança organizacional; a interação entre a estrutura da contabilidade e a estrutura organizacional; o papel da informação contábil no suporte à tomada de decisão), mas não completamente em como decompor esses grandes campos em campos menores de pesquisa.

Resultado do trabalho de nove pesquisadores de várias universidades internacionais, os quais trabalharam de agosto de 1994 a julho de 1995 no comitê da Seção de Contabilidade Gerencial (*Management Accounting Section*) do JMAR, o trabalho buscou discutir as grandes áreas que os pesquisadores deveriam

explorar em novas pesquisas sobre contabilidade gerencial na década de 1990 e anos posteriores, com ênfase na importância de múltiplos paradigmas e métodos de pesquisa. Os pontos levantados pelos autores são relevantes para o desenvolvimento desta pesquisa, pois começam a ser abordados nas pesquisas acadêmicas sobre contabilidade gerencial no Brasil, com destaque para o entendimento das práticas de contabilidade gerencial como uma rotina.

O estudo da contabilidade gerencial como uma rotina busca identificar características dos sistemas de contabilidade gerencial que provêm estabilidade para o sistema organização sem engendrar em inércia organizacional; visa observar o impacto da mudança organizacional nas rotinas de contabilidade gerencial; e, finalmente, pretende documentar a aprendizagem organizacional e sua influência nas inovações em contabilidade gerencial (ATKINSON *et al.*, 1997). As preocupações desses autores são coerentes com as pesquisas de Scapens e seus seguidores que já surtiam efeitos no mundo acadêmico há mais de uma década. Portanto, a primeira base teórica desta dissertação são os *insights* da grande área de pesquisa a “contabilidade gerencial como uma rotina organizacional” cujos fundamentos são encontrados em vertentes da Teoria Institucional.

A revista *Management Accounting Research* (MAR) dedicou edição completa à publicação de artigos versando sobre novas abordagens teóricas nas pesquisas sobre contabilidade gerencial. Especial ênfase recebeu a Teoria Institucional; com os seguintes artigos publicados: *Management accounting change*, John Burns e Juhani Vaivio; *What does organizational change mean? Speculations on a taken for granted category*, Paolo Quattrone e Trevor Hopper; *Performance measurement and institutional processes: a study of managerial responses to public sector reform*, Sven Modell; *The power of accounting: a field study of local financial management in a police force*, Paul M. Collier; *Management accounting and the challenge of strategic focus*, Willie Seal; *Management accounting change in small technology companies: towards a mathematical model of the technology firm*, Erkki K. Laitinen (MAR, 2001, p. 4-5).

Se Atkinson *et al.* (1997) não conseguiram identificar as divisões das grandes áreas de pesquisa por eles discutidas, os artigos da MAR sinalizaram os vários caminhos que podem ser seguidos dentro de uma das diferentes abordagens teóricas: a Teoria Institucional. Enfatizando temas como mudança organizacional, o significado da mudança organizacional, desempenho e processo institucional,

relações de poder e a contabilidade gerencial, contabilidade gerencial e o desafio dos focos estratégicos, e mudanças em contabilidade gerencial em pequenas organizações de alta tecnologia. Esses artigos também utilizaram abordagens metodológicas diferenciadas, como o estudo de caso, o estudo de campo, levantamento (*survey*); bem como trabalho quantitativo com o desenvolvimento de modelos matemáticos.

Os artigos publicados pela revista MAR exploram a abordagem institucional e suas várias inter-relações dentro de contextos variados como forma de compreender a prática, estabilidade e/ou mudança da contabilidade gerencial no dia-a-dia das organizações. Burns e Vaivio (2001) destacam que a literatura recente, acadêmica e profissional, é abundante em comentários sobre a natureza variável da prática de contabilidade gerencial, e enfatizam a mudança em contabilidade gerencial. Para Quattrone e Hopper (2001) apesar da quantidade de pesquisas sobre o porquê e como as organizações mudam, o que constitui “mudança” é tido como algo dado (inquestionável), e sua definição é evitada, e procuram explicá-la inspirados na sociologia de translação e construtivista.

Modell (2001) encontrou evidências que suportam várias das hipóteses levantadas por Oliver (1991) sobre respostas estratégicas dos agentes às pressões e exigências institucionais. Collier (2001) estudou as relações de poder e explicação de como o *loose coupling*, extensão em que os sistemas de controle contábeis separam ou acomodam padrões externos de legitimidade e internos projetados de desempenho esperados, em outras palavras, em que extensão os controles contábeis satisfazem ambas as exigências externas e internas provendo consenso entre (ou amortecendo) as demandas aparentemente concorrentes, se estabelece pela contabilidade, no qual o orçamento desenvolvido pode satisfazer tanto às demandas institucionais quanto técnicas.

Em Seal (2001) a Teoria Autopoiética, definida por Maturana (2002, p. 15) *apud* Crubellate (2005) como “[...] a rede de produções de componentes, que resulta fechada sobre si mesma, porque os componentes que produz a constituem ao gerar as próprias dinâmicas de produção que a produziu e ao determinar sua extensão como um ente circunscrito [...]”, isto é, compreende então a capacidade que os sistemas vivos possuem (e que os distingue dos demais sistemas) de se autoproduzirem por meio de processo organizacional fechado, processo este que é a base de sua própria conservação, serve como metáfora para explorar a

contabilidade gerencial e a mudança organizacional dentro de uma mesma estrutura teórica; e Laitinen (2001) busca explicar a mudança em contabilidade gerencial em pequenas organizações de tecnologia em termos de suas características organizacionais e padrões motivacionais.

Nesse contexto, a crítica ao pensamento convencional, ou seja, à Teoria Neoclássica da Firma, tornou-se elemento de destaque nas pesquisas sobre práticas de contabilidade gerencial, contestando sua aplicabilidade para explicar os fatores que influenciam a estabilidade e mudança das práticas gerenciais das organizações. A Teoria Institucional, sob o enfoque da Velha Economia Institucional – *Old Institutional Economics* (OIE) –, destacou-se, segundo Scapens (2006), ao introduzir os conceitos de instituições, regras, rotinas e hábitos como os elementos essenciais para entender como as organizações evoluem de um determinado estado de equilíbrio para outro com o passar do tempo, ou seja, adotam ou não novas técnicas e sistemas gerenciais.

Também se destacaram pesquisas com base na perspectiva sociológica da Teoria Institucional (sociologia das organizações ou institucionalismo sociológico), nos argumentos de Powell e DiMaggio (2001), como reflexo do renascimento do estudo das instituições em várias áreas de conhecimento, tais como a Economia, História Econômica, Ciência Política, Sociologia, Psico-antropologia e outras. A abordagem de DiMaggio e Powell (1983) ficou conhecida como Nova Sociologia Institucional – *New Institutional Sociology* (NIS). Do mesmo modo, não faltaram estudos focados na Nova Economia Institucional – *New Institutional Economics* (NIE) –, também conhecida como Economia dos Custos de Transação – *Transaction Cost Economics* (TCE) –, corrente institucionalista da economia que tem por base pressupostos da Teoria Neoclássica da Firma.

Diante do ambiente contextualizado, o estudo das instituições experimenta um renascimento em todas as ciências sociais. Em alguns setores, este desenvolvimento é uma reação contra a revolução comportamental (Teoria Neoclássica) de décadas recentes, a qual interpretou o comportamento econômico e político coletivo como a consequência agregada da escolha individual. Os comportamentalistas consideravam as instituições epifenômenos – fenômeno que é um subproduto ocasional de outro, sobre o qual não exerce qualquer influência, e do qual é dependente (FERREIRA, 1999) –, a simples soma das propriedades no nível individual (POWELL; DIMAGGIO, 2001, p. 34), mas “as instituições sociais,

políticas e econômicas têm se expandido, têm se tornado mais complexas e contam com mais recursos, e *prima facie*¹ são mais importantes para a vida coletiva.” (MARCH; OLSEN, 1984, p. 734 *apud* POWELL; DIMAGGIO, 2001, p. 34).

O ressurgimento do interesse nas instituições contempla uma tradição mais antiga da economia política, associada com Veblen e Commons (precursores da OIE), que se concentrava nos mecanismos mediante os quais ocorria a ação social e econômica; contempla também os esforços de funcionalistas como Parsons e Selznick para compreender as interconexões duradouras entre a organização política, a economia e a sociedade. Essas tradições se desprestigiaram não porque fizeram as perguntas equivocadas, mas sim porque proporcionavam respostas demasiadamente descritivas e historicamente específicas, ou tão abstratas que careciam de efetividade explicativa (POWELL; DIMAGGIO, 2001, p. 34-35).

O esforço atual para combinar os motivos de investigação dessas tradições com os desenvolvimentos contemporâneos na teoria e no método é não só um retorno às raízes acadêmicas (POWELL; DIMAGGIO, 2001), mas também um esforço para proporcionar respostas novas a velhas perguntas acerca do modo que os arranjos institucionais conformam, mediam e canalizam as escolhas sociais. Trata-se de um “renovado interesse” em vincular novamente os fatores institucionais à análise econômica e outras análises, pelo pouco êxito que teve a Teoria Neoclássica em explicar como são tomadas realmente as decisões nas organizações (GÓMEZ CHIÑAS, 2002, p. 84). Parafraseando Scott (2001b): como as organizações supostamente elegem este ou aquele sistema ou técnica gerencial para desempenho das suas atividades cotidianas de gerenciamento?

Com as limitações de poder explicativo, com o passar dos anos, a Teoria Neoclássica, foi se desdobrando em linhas de pesquisa que passaram a incorporar uma perspectiva institucional (p. ex., NIE). A constatação das chamadas “falhas de mercado”, as quais impedem a consecução de uma alocação eficiente do ponto de vista de Pareto, por meio do livre jogo das forças de mercado, tornou essa incorporação necessária. Para a superação dessas falhas e, portanto, para o estabelecimento de uma alocação dos recursos “Pareto-eficiente”, constatou-se a

¹ Que se pode verificar de pronto, sem ser preciso maior exame (FERREIRA, 1999).

fundamental relevância do papel desempenhado pelas instituições sociais. (MORAES, 2001).

Powell e DiMaggio (2001 p. 35) relatam que dentro dos estudos organizacionais, a teoria institucional tem respondido a anomalias empíricas, ao fato de que, como discorrem March e Olsen (1984, p. 747), “o que observamos no mundo é incongruente com a forma que as teorias contemporâneas pedem que nos expressemos” *apud* (POWELL; DIMAGGIO, 2001 p. 35). Os estudos da mudança organizacional e política habitualmente apontam descobrimentos difíceis de conciliar seja com as explicações funcionalistas ou com as que se baseiam no ator racional. Parafraseando Powell e DiMaggio (2001), existem descobertas difíceis de conciliar em contabilidade gerencial, principalmente na relação teoria e prática nos diversos contextos organizacionais nacionais e internacionais.

Powell e DiMaggio (2001 p. 35) explicam as várias anomalias que podem ser encontradas na prática cotidiana das organizações: os administradores e os políticos advogam por programas que se estabelecem, mas que não se levam a cabo; os gerentes reúnem informação assiduamente, mas não a analisam; contratam-se especialistas, não em razão dos seus conselhos, mas para exibir legitimidade (p. ex., laudos, pareceres). Esses descobrimentos tão comuns da investigação baseada em casos têm gerado esforços para substituir as teorias racionais da contingência técnica ou da escolha estratégica por modelos alternativos que são mais consistentes com a realidade organizacional que tem observado os investigadores.

A necessidade de novas abordagens teóricas que permitam entender e responder às anomalias empíricas (não aderência conceitual) encontradas nas pesquisas em contabilidade gerencial tem como objetivo dar respostas novas a velhas perguntas (p. ex., por que existe tal disparidade entre teoria e prática em contabilidade gerencial?). Nesse contexto, o ambiente do final dos anos 1990 e início dos anos 2000 propiciou o surgimento de expressiva quantidade de estudos em contabilidade gerencial com abordagens teóricas institucionais como as da OIE, NIS e NIE nos Estados Unidos, países europeus, Austrália, e outros.

Diante das anomalias entre teoria e prática, Scapens (1994) discorre que a perspectiva institucional oferece uma abordagem alternativa para se estudar a prática da contabilidade gerencial. Essa perspectiva induz o pesquisador a uma análise detida da natureza das práticas vigentes na organização. Muito mais do que

desqualificar determinadas práticas da contabilidade gerencial que não se conformam com as diretrizes das modernas teorias apresentadas nos livros-texto, a contabilidade gerencial deve ser estudada como produto de processos institucionais que dão coerência e significado ao comportamento da organização.

Guerreiro (2006, p. 3) faz a seguinte interpretação: na prática, os sistemas de contabilidade gerencial não incorporam, necessariamente, os melhores conceitos técnicos ditados pela teoria convencional (Teoria Neoclássica). Mas sim, os conceitos que estejam em linha com as expectativas dos indivíduos e em conformidade com as normas sociais de comportamento aceitável na organização, e se convertam com o tempo em hábitos e rotinas amplamente aceitos por aqueles indivíduos. As discussões e constatações apresentadas, no entanto, estão longe de representar um paradigma sólido de pesquisa no cenário nacional.

Constata-se a existência de poucas pesquisas sob a abordagem institucional no Brasil. Mesmo em Administração, ciência mais voltada para análises organizacionais, pesquisas com abordagem institucional começam somente em 1993 e desde então, embora tenha ocorrido um pequeno aumento no final dos anos 1990 e início dos anos 2000, foram poucos os estudos desenvolvidos com tal abordagem. (ROSA; COSER, 2004). A popularidade da teoria institucional é um fenômeno relativamente recente no ciclo acadêmico, especialmente nas últimas décadas (MACHADO-DA-SILVA; FONSECA; CRUBELLATE, 2005, p. 2).

Guerreiro, Pereira e Lopes (2004) deram os primeiros passos dentro da nova perspectiva ao realizarem estudo teórico, fundamentado em Burns e Scapens (2000a) e outros, explorando a OIE, buscando refletir sobre o paradoxo da estabilidade dos sistemas de contabilidade gerencial, ou seja, porque as organizações, na prática, utilizam muito pouco, a base conceitual disponível. Os autores apresentam críticas à Teoria Neoclássica e concluem, segundo a abordagem da OIE, que a contabilidade gerencial praticada pelas organizações é uma instituição formada a partir de hábitos e rotinas que dão sentido aos relacionamentos dos grupos na organização.

As organizações, segundo a teoria da OIE, não utilizam em larga escala as novas abordagens em contabilidade gerencial porque os processos de institucionalização dos novos conceitos efetivamente não ocorreram (GUERREIRO; PEREIRA; LOPES, 2004). Porém, essa afirmação carece de análises empíricas que a corroborem. Devido à baixa quantidade de estudos com tal abordagem no Brasil,

as afirmações dos autores merecem ressalvas, as quais com o desenvolvimento de novos estudos considerando as várias implicações das instituições na evolução das organizações empresariais e de suas práticas contábeis gerenciais cotidianas contribuirão para trazer novos *insights* ao contexto nacional da pesquisa institucional em contabilidade gerencial.

Outros esforços nacionais os sucederam: Guerreiro, Pereira e Rezende (2005) realizaram estudo de caso da organização Bearings, com abordagem empírico-analítica, buscando entender a formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial; Pereira e Guerreiro (2005) analisam, também estudo de caso, a institucionalização da Controladoria no Banco do Brasil, e Guerreiro e Pereira (2006) voltam ao caso Banco do Brasil para fazer uma nova análise do processo de institucionalização da área organizacional de controladoria. Zan (2006b) analisou o uso de instrumentos da contabilidade gerencial no Brasil (ABC, ABM, EVA, MVA, BSC)² e a influência do setor econômico na institucionalização dos mesmos, nas organizações presentes no Anuário Exame – Melhores e Maiores.

Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) introduziram os fatores inconscientes da psicologia humana e da cultura organizacional, numa abordagem de ensaio, buscando aprofundar o nível de entendimento sobre as causas do *gap* existente entre teoria e prática em contabilidade gerencial tendo o fator humano como átomo do processo. A hipótese de pesquisa colocada foi de que determinados conceitos da psicologia e da cultura organizacional podem contribuir para uma melhor compreensão da abordagem institucional aplicada à contabilidade gerencial. Santos, Almeida e Crozatti (2007) estendem o raciocínio anterior e o complementam. Os estudos supracitados (artigos científicos) trabalham com os pressupostos teóricos da OIE e representam alguns “dos primeiros” *insights* institucionais (nacional) de pesquisa em contabilidade gerencial.

Adicionalmente, o tema da estabilidade e mudança nos sistemas de contabilidade gerencial tem sido pouco explorado em pesquisas no Brasil na forma de Dissertações e Teses. Destaque para Abreu (2006) que analisou em dissertação de mestrado, sob o enfoque da NIS, se a variação do grau de institucionalização dos gestores do processo de planejamento de determinada organização influencia a

² Respectivamente: *Activity Based Cost*; *Activity Based Management*; *Economic Value Added*; *Market Value Added*; *Balanced Scorecard*.

percepção de desempenho manifestada no orçamento anual. Buscou, por meio de estudo de caso de subsidiária brasileira norte-americana, constatar o quanto os gestores organizacionais aderem aos principais fatores isomórficos (políticas internas, exigências da matriz e prescrições de entidades profissionais) que exercem pressão sobre o ambiente de processo de planejamento na organização.

Zan (2006a) defendeu dissertação buscando responder à seguinte questão de pesquisa: “como os antecedentes na implantação de uma mudança na contabilidade gerencial podem ser diagnosticados pela teoria institucional?” Com enfoque na NIS e OIE buscou verificar, por meio de estudo de caso de subsidiária brasileira anglo-saxã, se a teoria institucional pode contribuir para um diagnóstico na implantação de mudanças na contabilidade gerencial dentro de uma organização. Consistiu em utilizar conceitos institucionais que permitissem a diagnose, apontassem soluções ou cursos de ação para uma organização com problemas na implantação de novas técnicas de contabilidade gerencial e avaliar a preditividade das respostas organizacionais às mudanças na contabilidade gerencial.

Abreu (2006) e Zan (2006a) concentram-se nas respostas das organizações às pressões isomórficas ambientais que são exercidas sobre suas práticas contábeis gerenciais segundo os pressupostos de Oliver (1991). Para Oliver (1991) os estudos sobre contabilidade gerencial focam-se na passividade das organizações (p. ex., Meyer e Rowan, 1977; DiMaggio e Powell, 1983), mas não se atentam para a questão das respostas estratégicas que as organizações empreendem contra as forças miméticas exercidas sobre as mesmas.

Portanto, abordagens de pesquisa com enfoque na convergência (GRANLUND; LUKKA, 1998) que contemplem as respostas estratégicas de Oliver (1991); ou o isomorfismo institucional de DiMaggio e Powell (1983); ou a “estabilidade e mudança” e “regras e rotinas” de Scapens (1994) e Burns e Scapens (2000a); apresentam-se como um campo fértil de pesquisa a ser explorado.

A estrutura conceitual e teórica proposta por Oliver (1991) aponta para a complementaridade de sua abordagem a abordagem de DiMaggio e Powell (1983), assim como estudos subseqüentes com base em Scapens (1994) e Burns e Scapens (2000a); sendo, desse modo, conveniente explorá-la. Por conseguinte, no contexto supracitado, surgiu o interesse de estudar as pressões institucionais internas (OIE), pressões isomórficas institucionais internas e externas (NIS), e as

respostas estratégicas organizacionais (NIS e Dependência de Recursos: OLIVER, 1991), como indutores do isomorfismo de práticas de contabilidade gerencial. O QUADRO 1 apresenta um resumo dos principais autores citados em cada uma das abordagens teóricas discutidas neste tópico.

PRINCIPAIS AUTORES CITADOS EM CADA ABORDAGEM TEÓRICA		
Velha Economia Institucional (OIE)		Nova Sociologia Institucional (NIS)
Scapens (1994)	Scapens (2006)	DiMaggio e Powell (1983)
Burns e Scapens (2000a)	Moraes (2001)	Oliver (1991)
Burns e Scapens (2000b)	Zan(2006a)	Scott (2001b)
Burns e Vaivio (2001)	Guerreiro, Pereira e Lopes (2004)	Powell e DiMaggio (2001)
Quattrone e Hopper (2001)	Guerreiro, Pereira e Rezende (2005)	Granlund e Lukka (1998)
Modell (2001)	Pereira e Guerreiro (2005)	Abreu (2006)
Collier (2001)	Guerreiro e Pereira (2006)	Zan (2006a)
Seal (2001)	Guerreiro, Frezatti e Casado (2006)	Zan (2006b)
Laitinen (2001)	Santos, Almeida e Crozatti (2007)	Machado-da-Silva, Fonseca e Crubellate (2005)
Gómez Chiñas (2002)		Meyer e Rowan (1977)

QUADRO 1 – PRINCIPAIS AUTORES CITADOS EM CADA ABORDAGEM TEÓRICA

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

O Setor Elétrico foi escolhido como em Tsamenyi, Cullen e González (2006)³ pelas transformações institucionais ocorridas no mesmo desde sua criação por indicar convergência das práticas de contabilidade gerencial em uso diante de pressões isomórficas comuns. Este é discutido no capítulo três (3 O Setor Elétrico Brasileiro).

1.1.2 Questão de pesquisa

A necessidade de abordagens teóricas alternativas que visem contribuir para entender as práticas contábeis gerenciais que deram (dão) certo nas organizações e as disparidades entre teoria e prática em contabilidade gerencial, tendo como base os estudos de Scapens (1994), Burns e Scapens (2000a), Scapens (2006), e outros focados na abordagem da OIE; DiMaggio e Powell (1983), Oliver (1991), e outros com enfoque na NIS, inseridas na problemática abordada,

³ Realizou estudo de caso em organização do Setor Elétrico espanhol.

levam à seguinte questão de pesquisa: que fatores concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do Setor Elétrico brasileiro segundo os pressupostos teóricos da Teoria Institucional?

1.1.3 Objetivos: geral e específicos

Os objetivos gerais referem-se a conceitos mais ou menos abstratos, os específicos referem-se às características que podem ser observadas e mensuradas em determinado grupo (GIL, 2002); ambos têm a finalidade de mostrar o que se deseja da pesquisa (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2006, p. 36). Portanto, esta pesquisa tem como objetivo geral identificar os fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do Setor Elétrico brasileiro segundo os pressupostos teóricos da Teoria Institucional.

Os objetivos específicos tentam descrever, nos termos mais claros possíveis, exatamente o que será obtido num levantamento ou qualquer outro delineamento de pesquisa (GIL, 2002). Nesse contexto, verificada a necessidade de atender ao objetivo geral do estudo e levando em consideração suas características, trabalha-se com os seguintes objetivos específicos:

- a) identificar as pressões isomórficas sofridas pelas organizações (privadas, economia mista, ou públicas) segundo estabelecido nos construtos teóricos institucional de DiMaggio e Powell (1983), Oliver (1991), Scapens (1994), e Burns e Scapens (2000a);
- b) identificar as pressões isomórficas (regulativas, normativas, miméticas) comuns às organizações do Setor Elétrico brasileiro;
- c) estruturar a matriz teórica das pressões institucionais sofridas pelas organizações do Setor Elétrico brasileiro e as respostas estratégicas empreendidas pelas mesmas segundo o construto teórico institucional de Oliver (1991);
- d) interpretar os fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações

do Setor Elétrico brasileiro segundo os construtos teóricos institucional de DiMaggio e Powell (1983), Oliver (1991), Scapens (1994), e Burns e Scapens (2000a).

1.1.4 Justificativas e contribuições

Após o choque psicológico provocado por Johnson e Kaplan (1987) sobre a irrelevância dos “sistemas de contabilidade gerencial das corporações [...] para a realidade atual”, ou seja, enfrentada no final dos anos 1980, muito se tem escrito sobre as exigências de novas técnicas e sistemas gerenciais que atendam às necessidades de organizações que atuam em mercados cada vez mais competitivos. Nos últimos 20 anos (pelo menos) esforços foram empreendidos no desenvolvimento de novas abordagens em contabilidade gerencial para substituir as tradicionais e obsoletas práticas gerenciais que segundo Johnson e Kaplan (1987) haviam sido desenvolvidas para atender necessidades gerenciais de antes do primeiro quarto do século XX. No entanto, o desenvolvimento de novas técnicas e sistemas gerenciais como ABC, ABM, BSC, EVA, GECON e outras; não foi acompanhado por uma implementação expressiva pelas organizações.

Por que as organizações não aderiram (aderem) às novas práticas na extensão desejada, mesmo diante de pressões externas e exigências internas? Constatou-se que as técnicas e sistemas gerenciais foram desenvolvidos com base na Teoria Neoclássica da Firma, cujos pressupostos estão estruturados na racionalidade dos indivíduos e no resultado econômico ótimo. Os ambientes organizacionais internos são permeados de inter-relações complexas entre indivíduos e grupos de indivíduos (SCAPENS, 1994); e as forças ambientais que exercem pressões sobre as organizações, e as respostas organizacionais às mesmas não obedecem a parâmetros de racionalidade, eficiência e eficácia pré-definidos.

Os indivíduos não possuem capacidade ilimitada de análise das diversas situações e escolhas que enfrentam no dia-a-dia, assim, os teóricos institucionalistas (p. ex., NIE, NIS) recorrem ao conceito de racionalidade limitada

(*Bounded Rationality*) de Simon (1961). Racionalidade limitada refere-se ao comportamento que pretende ser racional, mas consegue sê-lo apenas de forma limitada. Resulta da condição de competência cognitiva limitada de receber, estocar, recuperar e processar a informação. Simon constrói o conceito de racionalidade limitada focando o indivíduo e os evolucionários (p. ex., Nelson e Winter, 1982) assumem as características dadas por Simon ao indivíduo, mas as aplicam ao estudo das organizações (SBICCA; FERNANDES, 2005).

Os neo-institucionalistas buscam em March e Simon (1958) o *insight* de que a informação estabelece as premissas das decisões, e as premissas das decisões determinam os resultados das decisões. Como os indivíduos se comportam nas organizações depende menos do “mundo objetivo” e mais de como estes indivíduos percebem aquele mundo objetivo. Essas percepções “subjetivas” não são, no entanto, individuais e idiossincráticas. São construídas institucionalmente, as ações dos indivíduos possuem bases institucionais, são entendimentos coletivos baseados em categorias cognitivas compartilhadas. (CARRUTHERS, 1995).

É fácil estar de acordo com o valor normativo da teoria do ator racional, mas um tanto mais complexo aceitar seu valor descritivo, já que poderia ser verdade que num mundo racional ideal a pessoa se comportará segundo as prescrições da Teoria da Escolha Racional (ou Neoclássica); no mundo real, a pessoa também está sujeita a pagar o preço de seus erros e suas crenças; incluso se a pessoa real quisesse adequar seu comportamento a essas prescrições, seria incapaz de fazer todos os cálculos e predições que resultaria o fazê-lo. (WILLIAMSON, 1993; TSEBELIS, 1990, p. 14 *apud* ROMERO, 2001). As pesquisas focadas em entender e explicar o *gap* entre teoria e prática buscam, portanto, uma lógica não presente na realidade observada.

Os resultados das pesquisas apontam mais similaridade que diferença, mas as diferenças são enfatizadas (GRANLUND; LUKKA, 1998). Como resultado uma infinidade de pesquisas empreendidas sobre práticas contábeis gerenciais em vários países chegaram a resultados no mínimo incongruentes: a contabilidade gerencial teimava em não mudar. As evidências empíricas levantadas por estudos focados em entender as práticas e inovações gerenciais pela Teoria Neoclássica da Firma não são coerentes com a suposta utilidade das novas técnicas e sistemas gerenciais apresentados às organizações. Nesse contexto, a aplicabilidade da

abordagem neoclássica para entender a “estabilidade e mudança” em práticas contábeis gerenciais passou a ser questionada (BURNS; SCAPENS, 2000a).

Fundadas na abordagem “estática” (neoclássica), muitas das pesquisas existentes na área contábil focam-se nas mudanças em contabilidade gerencial como “resultado”, poucas pesquisas têm investigado porque e como a contabilidade gerencial da organização se torna o que é, ou não é (p. ex., a contabilidade gerencial como um “processo”). (BURNS; SCAPENS, 2000a, p. 4). Enquanto a Teoria Neoclássica foca-se na eficiência dos sistemas produtivo como resultado de decisões racionais maximizadoras dos atores organizacionais, a Teoria Institucional (p. ex., OIE) argumenta que as organizações passam de um estado de equilíbrio para outro por processos evolutivos onde nem sempre será relevante a eficiência da mudança, mas sua conformidade com a realidade organizacional instituída.

Burns e Scapens (2000a) argumentam que aceitar a teoria neoclássica para explicar as práticas de contabilidade gerencial não é o enfoque mais adequado para estudar a empresa como uma organização. A Teoria Neoclássica é mais consistente com a predição de racionalidade ou resultados “ótimos” que em explicar a não conformidade dos processos de mudança na contabilidade gerencial entre um estado de equilíbrio e outro (BURNS; SCAPENS, 2000a). Estudar o processo de mudança em contabilidade gerencial requer a conceituação das formas como as novas práticas de contabilidade gerencial evoluem com o tempo (NELSON; WINTER, 1982). Como a realidade social interna da organização é construída com o tempo e institucionaliza formas inquestionáveis de atuação.

Para tal conceituação a OIE parte do pressuposto de que em muitas organizações o sistema e práticas de contabilidade gerencial constituem regras estáveis e rotinas institucionalizadas e oferece um arcabouço teórico para compreender a mudança em contabilidade gerencial que enfatiza não somente a estabilidade fundada em comportamento baseado em regras, sistema de rotinas organizacional e práticas, mas também reconhece que as regras e rotinas podem mudar, daí a idéia de “estabilidade e mudança” (SCAPENS, 1994; BURNS; SCAPENS, 2000a). A “estabilidade e mudança” refere-se a como a organização passa de determinado estado de equilíbrio para outro, chegando à institucionalização.

O novo arcabouço teórico é oferecido como ponto de partida para pesquisadores interessados em estudar mudança em contabilidade gerencial como

um processo, enquanto a pesquisa, por seu turno, ajuda a ampliar e refinar a abordagem teórica (BURNS; SCAPENS, 2000a). As práticas contábeis gerenciais podem, com o passar do tempo, suportar as inquestionáveis formas de pensar e fazer em uma organização tornando-se rotinas institucionalizadas que dão sentido à existência da organização. Diante da realidade dos estudos sobre práticas de contabilidade gerencial no cenário internacional focados em abordagens de pesquisa alternativas, é plausível aceitar os argumentos da Teoria Institucional em detrimento da abordagem estática para estudar a prática de contabilidade gerencial no cenário nacional.

Nos Estados Unidos da América e Europa já se observa uma consciente mudança no foco das pesquisas em contabilidade gerencial com novas abordagens teóricas e metodológicas. Dessas abordagens destacou-se a Teoria Institucional que segundo Burns e Scapens (2000a) se apresenta como um campo teórico mais robusto para entender as práticas contábeis gerenciais remanescentes nas organizações. Com base na OIE, cujos argumentos teóricos buscam entender as regras, hábitos, rotinas e práticas como fatores indutores e limitadores do processo de institucionalização de práticas contábeis gerenciais foram desenvolvidos vários estudos (p. ex., Macintosh e Scapens (1990), Scapens e Roberts (1993), Scapens (1994), Barley e Tolbert (1997), Burns (2000), Burns e Scapens (2000a).

Dentro da perspectiva econômica das instituições recebeu atenção a pesquisa em contabilidade gerencial com enfoque na NIE, corrente institucional com raízes na Teoria Neoclássica da Firma (SCAPENS, 1994; BURNS, 2000). A NIE busca estudar os custos de transação como o indutor dos modos alternativos de organização da produção (governança), dentro de um arcabouço analítico institucional. A unidade de análise fundamental passa a ser a transação, operação onde são negociados direitos de propriedade e o objetivo passa a ser “analisar sistematicamente as relações entre a estrutura dos direitos de propriedade e instituições.” (ZYLBERSZTAJN, 1995, p. 15). Em contabilidade estuda temas gerais como controle e avaliação de desempenho, *accountability* e preços de transferência em termos de otimizar escolhas entre arranjos institucionais alternativos (p. ex., Spicer; Ballew, 1983; Spicer, 1988; Colbert; Spicer, 1995).

Também receberam destaque as pesquisas focadas na perspectiva sociológica das instituições (NIS) (p. ex., Covaleski, Dirsmith e Michelman, 1993; Covaleski, Dirsmith e Samuels, 1996; Carruthers, 1995) e vários outros com

enfoque nas pressões isomórficas sobre as práticas contábeis gerenciais das organizações. Segundo Burns (2000) embora haja significantes pontos comuns entre a OIE e a NIS, esta assume as instituições como dadas enquanto aquela lida mais diretamente com a emergência, continuidade e mudança das instituições com o passar do tempo. A NIS foca mais o nível macro, p. ex., princípios contábeis geralmente aceitos (MEZIAS, 1990), enquanto a OIE foca o nível micro, p. ex., regras, hábitos e rotinas dentro das organizações (SCAPENS, 1994; BURNS, 1996, 1997).

Estudar a contabilidade gerencial e as inovações em técnicas e sistemas gerenciais como uma instituição tem como objetivo e contribui para entender porque determinadas práticas gerenciais consideradas inovadoras tão discutidas pela teoria encontram baixa utilização nas práticas gerenciais das organizações. A visão tradicional neoclássica, na qual os indivíduos escolheriam as melhores práticas gerenciais como suporte de decisões que maximizariam os resultados da organização, mostrou-se ineficiente para explicar a baixa aderência às inovações em contabilidade gerencial pelas organizações.

Também é uma tentativa de testar novos horizontes de pesquisa em contabilidade gerencial no âmbito nacional, pois, neste século XXI os pesquisadores estão adotando uma grande variedade de perspectivas metodológicas e teóricas o que implica novas formas de observar e analisar a realidade. A diversidade metodológica inclui pesquisa interpretativa e crítica, ao lado da tradicional pesquisa funcionalista e positivista; adicionalmente, uma variedade de métodos de pesquisa continua sendo utilizada – incluindo *surveys*, estudo de campo e estudo de caso – assim como trabalho quantitativo e também algum trabalho analítico; especialmente na interface entre contabilidade financeira e gerencial (SCAPENS, 2006).

Como constataram Rosa e Coser (2004), a abordagem institucional (NIS) na área de estudos organizacionais, no cenário brasileiro, ganha seu devido espaço a partir do final da década de 1980, com pesquisas realizadas inicialmente em Santa Catarina e Paraná, posteriormente no Rio Grande do Sul e Pernambuco, e atualmente em outros Estados brasileiros. A predominância do paradigma neoclássico mostra a necessidade de novas abordagens, constituindo um terreno fértil para o desenvolvimento de abordagens teóricas como a institucional. Os artigos publicados pela revista MAR, por exemplo, apresentam uma pequena

amostra de pesquisas dentro dessa abordagem teórica, sem deixar de apresentar também grande diversidade metodológica e interação teórica (MAR, 2001).

Baxter e Chua (2003) constataam a considerável diversidade teórica – com pesquisadores lidando com disciplinas tão amplas quanto a Economia, Teoria Organizacional, Sociologia, Teoria Social, Política e Antropologia Social; e utilizando muitas abordagens teóricas diferentes: Teoria Econômica, da Contingência, Institucional, da Rede de Relacionamento, do Processo de Trabalho; Economia Política, Genealogia Foucaultiana, Desconstrucionismo de Derrida, e outras. Nesse contexto, os autores justificam a análise feita das publicações da revista *Accounting, Organizations and Society* (AOS): “a contabilidade é uma disciplina social e nos pareceu importante entendê-la no contexto de um extenso grupo de discursos provenientes das ciências sociais” (BAXTER; CHUA, 2003, p. 98). Para os autores, os desenvolvimentos contemporâneos em pesquisa fornecem interessantes direcionamentos para questionar e estudar a prática de contabilidade gerencial.

Nesse contexto, a contabilidade gerencial passou a ser estudada sob vários enfoques teóricos: no contexto organizacional e social com foco nas relações de poder e conhecimento (p. ex., Hopwood, 1990; Ezzamel, 1994); no contexto institucional que realça as regras, rotinas, e práticas de processos organizacionais (p. ex., Burns; Ezzamel; Scapens, 1999; Burns; Scapens, 2000a) e vários outros; ou buscando descrever as práticas contábeis gerenciais sem qualquer abordagem teórica específica (p. ex., Green; Amenkhienan, 1992). (LAITINEN, 2001). As pesquisas nacionais se enquadram na sua grande maioria nessa última abordagem, não utilizam uma abordagem teórica específica, mais precisamente, consciente ou inconscientemente, utilizam a abordagem neoclássica.

Embora as pesquisas internacionais chamem a atenção para a necessidade de novas abordagens teóricas para estudo das práticas de contabilidade gerencial e tenham conseguido progressos significativos com enfoque nas abordagens de DiMaggio e Powell (1983), Oliver (1988, 1991), Scott (2001a, 2001b), Burns e Scapens (2000a). As pesquisas nacionais têm dado pouca atenção ao entendimento do processo pelo qual novas técnicas e sistemas de contabilidade gerencial têm emergido (ou falhado em emergir) ao longo do tempo em termos de utilização pelas organizações. Focam-se na abordagem neoclássica com argumentos mercadológicos e de maximização para explicar o *gap* entre teoria e

prática e não consideram as instituições, hábitos e rotinas como elementos-chave no processo de mudança ou estabilidade organizacional (SCAPENS, 1994).

A necessidade de novas abordagens teóricas em pesquisas sobre contabilidade gerencial se apresenta num momento pertinente e paradoxal, uma vez que uma das mais importantes revistas acadêmicas brasileiras de contabilidade (Revista Contabilidade & Finanças) da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP) publica dois editoriais instigantes, o primeiro relacionado às metodologias de pesquisa (MARTINS, 2005) e o segundo refere-se às abordagens teóricas (GUERREIRO, 2006). Martins (2005) discorre sobre a tendência da pesquisa em contabilidade, se positiva ou normativa; por outro lado, Guerreiro (2006) aborda a perspectiva institucional da pesquisa em contabilidade.

Os editoriais abordam dois elementos cruciais da pesquisa, o primeiro discute as abordagens metodológicas de pesquisa, se voltadas para a abordagem normativa, refere-se a como as coisas deveriam ser, ou para a abordagem positiva, como as coisas são. A pesquisa normativa busca identificar os fatores que deveriam levar as organizações a aderir e implantar novas técnicas e sistemas de contabilidade gerencial diante de ambientes competitivos e em constante mudança. Na perspectiva positivista se pergunta: quais técnicas e sistemas gerenciais as organizações utilizam? Sem se preocupar se são ou não os mais adequados. Busca-se verificar o que está ocorrendo na prática e fazer inferências estatísticas sobre o *status* da prática com base em amostras populacionais representativas.

Por outro lado, no segundo editorial (GUERREIRO, 2006), a questão refere-se a como explicar os problemas de pesquisa tomando por base determinadas teorias. Confrontam-se duas teorias: a Teoria Neoclássica da Firma e a Teoria Institucional. Aquela forneceu e fornece as bases para as pesquisas com abordagem metodológica normativa e também para as pesquisas positivistas; no entanto, devido às características das ciências sociais, constatou-se a ineficiência daquela para explicar fenômenos sócio-culturais e cognitivos (LAVILLE; DIONNE, 1999). Assim, fortalece a necessidade de se considerar as instituições nas pesquisas em contabilidade (p. ex., a gerencial, financeira, de custos), seja na abordagem econômica e/ou sociológica das instituições, além de outras.

Verifica-se, pela análise dos editoriais, que a existência de abordagens múltiplas quanto às metodologias e às teorias tomadas como base de sustentação e

explicação dos achados científicos, não limitam os rumos das pesquisas em Ciências Contábeis. Existe espaço para abordagens frutíferas que possam contribuir para o desenvolvimento e entendimento dessa ciência no cenário nacional. Como argumentam Laville e Dionne (1999), os fenômenos sociais requerem uma abordagem multidisciplinar, ou seja, não são explicáveis em termos de hipóteses precisas. Estarão sempre permeados por fatores subjetivos relativos às interações entre os seres humanos (p. ex., entre grupos de indivíduos, entre organizações, entre grupos de organizações), e todos se relacionam com as diversas instituições sociais.

1.1.4.1 O setor elétrico brasileiro

O Setor Elétrico, ambiente institucional escolhido para análise da contabilidade gerencial como uma instituição social justifica-se pelas transformações ocorridas durante sua evolução histórica. Carneiro (2000) revela que o Setor Elétrico parte de uma situação de prevalência da lógica de mercado e baixo grau de institucionalização da prestação do serviço de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica; avança na direção de um arcabouço regulador abrangente e complexo, com redução drástica na autonomia decisória dos agentes privados atuantes na área. Posteriormente há um progressivo intervencionismo estatal que culmina na plena estatização da atividade; e retoma a trilha do mercado, pela redução da intervenção estatal e da concomitante criação de condições institucionais convergentes com a operação do jogo competitivo protagonizado pela iniciativa privada.

Mais recentemente, o Estado reestrutura gradativamente sua atuação como regulador da atividade na figura da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) e do Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS). Nesse ambiente busca-se estudar os fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial num contexto de pressões coercivas, normativas e miméticas. A delimitação deste ambiente institucional contribui para entender quais práticas de contabilidade gerencial são utilizadas num setor de atividade que tem estreita

relação com o desenvolvimento das várias atividades econômicas do país: indústria, comércio, prestação de serviços e outras.

As transformações e desestatização do Setor Elétrico brasileiro modificaram o ambiente institucional culminando com a presença mais visível da iniciativa privada e “concorrência” (CARNEIRO, 2000). A percepção dos agentes do setor quanto às formas de empreender suas atividades e o “novo” papel do Estado como órgão regulador contribuíram para modificar o ambiente institucional, por conseguinte, as organizações passaram a enfrentar exigências do mercado de capitais (p. ex., acionistas, credores, sociedade), Comissão de Valores Mobiliários (CVM), ANEEL e outros – não necessariamente na visão de otimização de resultados proposta na Teoria Neoclássica. Decorre que os processos racionais criam a imagem de escolhas racionais mais do que efetivamente acontece na realidade; podem tentar ser racionais (racionalizar) em vez de fazer escolhas racionais (CARRUTHERS, 1995).

Como argumenta Zucker (1987, p. 443), as Teorias Institucionais das organizações provêm uma visão rica e complexa das organizações. As organizações são influenciadas por pressões normativas, algumas vezes de fontes externas tais como o Estado, outras vezes de dentro da própria organização. Sob tais condições, essas pressões direcionam as organizações a se guiarem por elementos legitimados, de processos de operação padronizados a certificações profissionais e exigências do Estado, os quais freqüentemente têm como efeito direcionar a atenção para além do desempenho da tarefa (p. ex., produzir, prestar um serviço). A adoção desses elementos legitimados direciona ao isomorfismo com o ambiente institucional, aumenta a probabilidade de sobrevivência.

Tsamenyi, Cullen e González (2006, p. 410) argumentam que “a NIS é particularmente relevante para analisar organizações que confrontadas com incertezas competem por legitimidade política e institucional, e posição no mercado.” Dado o papel do ambiente regulador em direcionar as mudanças no Setor Elétrico europeu, os autores escolhem a NIS para explicar e entender as dinâmicas da mudança no sistema de informação contábil e financeira. O objetivo foi entender como a mudança no sistema de informação contábil e financeira foi moldada pelas forças exógenas e endógenas. O Setor Elétrico, dadas suas características, é particularmente útil para a aplicação de uma abordagem interpretativa institucional.

Nos argumentos de Carruthers (1995), os neo-institucionalistas são céticos sobre as reivindicações de que alguma característica ou procedimento organizacional é necessário por razões técnicas. Características altamente políticas e culturais estão escondidas sob a superfície técnica. Se há convergência entre as organizações, não é necessariamente porque a competição de mercado ou algum outro processo quase Darwinista as forçou a aderir à forma ótima. Se, por exemplo, as organizações devotam energia considerável ao desenvolvimento e elaboração de regras e procedimentos racionalizados, pode não ser porque produzem decisões ou resultados que são “objetivamente” melhores. Conclui que ser tecnicamente eficiente não é o único caminho para a sobrevivência organizacional. Alcançar legitimidade aos olhos do Estado, poderosas profissões, ou a ampla sociedade, é outra estratégia eficaz de sobrevivência.

Além da legitimidade dentro dos campos organizacionais, discute-se também a passividade e posicionamento estratégico das organizações. Ambos são relevantes e vem recebendo contribuições teóricas e empíricas nos estudos com abordagem institucional. Segundo os trabalhos de Oliver (1991), as organizações não são passivas às pressões e exigências institucionais e respondem de várias formas às pressões ambientais. Argumenta-se que as organizações do Setor Elétrico respondem às pressões e exigências ambientais dentro dos cinco fatores propostos por Oliver (1991): causa, constituintes, conteúdo, controle, contexto. O desenvolvimento de pesquisas nesse contexto permite entender como o campo organizacional se posiciona entre a resposta mais ativa à pressão institucional e a passividade.

Nesse contexto, a interpretação de Ingram e Clay (2000) é de que o Estado (poder coercitivo) restringe as organizações e os indivíduos, os quais estão sob sua “jurisdição”; as organizações (poder coercitivo em nível inferior ao Estado) constroem os indivíduos que são seus integrantes. Também pode haver movimento inverso de influência na hierarquia, à medida que os atores tentam afetar as instituições que os constroem (respostas e táticas estratégicas). Por se tratar de ambiente institucional os fatores preditivos (causa, constituintes, conteúdo, controle, contexto) definidos por Oliver (1991) devem se manifestar nas respostas às pressões e exigências institucionais (ABREU, 2006), e podem ter relação com as práticas de contabilidade gerencial utilizadas no Setor Elétrico concorrendo para o isomorfismo daquelas.

Os argumentos de Laughlin (1995) *apud* Modell (2001), Zan (2006a) e Abreu (2006) são coerentes como palavras finais dessa justificativa: não se busca testar as hipóteses levantadas por Oliver (1991) e DiMaggio e Powell (1983) em sentido convencional, mas utilizá-las como “construto teórico” enquanto “descarnando-as” e refinando sua teoria pelos achados empíricos da pesquisa, contribuir para o seu melhor entendimento. Apesar de sua compreensibilidade e tratamento sistemático de respostas aos processos institucionais, o arcabouço de Oliver (1991), por exemplo, não foi extensamente aplicado na literatura de contabilidade gerencial, especialmente no Brasil. Portanto, o arcabouço teórico de Oliver (1991), assim como a abordagem de DiMaggio e Powell (1983), Scapens (1994), e Burns e Scapens (2000a), carecem de mais testes empíricos.

1.2 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Esta dissertação está estruturada, além desta introdução, em mais cinco capítulos, os quais têm seus objetivos descritos abaixo.

Marco teórico da pesquisa: apresenta os conceitos fundamentais para o trabalho com a Teoria Institucional nos enfoques da economia (OIE), e da sociologia das organizações (NIS); e estende a análise institucional no enfoque da OIE para entender a contabilidade gerencial como uma instituição.

O Setor Elétrico brasileiro: com base no trabalho de Carneiro (2000) e complementos com dados do Ministério de Minas e Energia (MME) analisa o Setor Elétrico brasileiro dentro da perspectiva da Teoria Institucional.

Metodologia: explica o modelo conceitual da pesquisa (mostra a relação das variáveis com a teoria e explica o construto da pesquisa); e caracteriza o marco teórico metodológico da pesquisa.

Resultados da pesquisa: analisa e discute os resultados do levantamento de dados seguindo os pressupostos institucionais estabelecidos no marco teórico e modelo conceitual da pesquisa.

Conclusões, recomendações e limitações da pesquisa: analisa as implicações da pesquisa e estabelece como foi respondida a questão de pesquisa,

cumpridos seus objetivos, e derivadas as conclusões; bem como, são feitas recomendações para pesquisas futuras, e apresentadas algumas limitações constatadas durante o desenvolvimento dos trabalhos.

2 MARCO TEÓRICO DA PESQUISA

Sampieri, Collado e Lucio (2006, 75-87) argumentam que na escolha do marco teórico ou marco de referência deve-se levar em consideração: 1) a existência de uma teoria completamente desenvolvida; 2) existência de várias teorias; 3) existência de “partes” de teorias (generalizações empíricas ou microteorias); 4) descobertas interessantes, mas parciais, que não se ajustam a uma teoria; 5) e existência de orientações ainda não pesquisadas e idéias vagamente relacionadas com o problema de pesquisa. Em cada um dos casos varia a estratégia para a elaboração do marco teórico. A concepção adotada neste estudo, como discutido na motivação e justificativa da pesquisa, é que várias teorias estão sendo utilizadas para estudar as práticas de contabilidade gerencial.

Nesse contexto, a Teoria Institucional dentro da perspectiva da OIE e da NIS é tomada como base para o desenvolvimento teórico que se segue. O objetivo deste capítulo é apresentar os conceitos fundamentais para o trabalho com a Teoria Institucional dentro dos enfoques da economia, e da sociologia das organizações. Também, estender a análise institucional no enfoque da OIE para entender a contabilidade gerencial como uma instituição. O capítulo encerra-se apresentando os contrastes dos antecedentes empíricos das pesquisas em contabilidade gerencial com enfoque neoclássico e apresenta os desenvolvimentos teórico-empíricos dentro da perspectiva institucional adotada nesta dissertação.

2.1 TEORIA INSTITUCIONAL

A Teoria Institucional discutida nesta seção é formada por várias concepções sobre o papel das instituições nas interações sociais nos meios sócio-culturais, econômicos, políticos e outros. Partindo das considerações de Zucker (1987, p. 443) sobre o termo “institucional”, constata-se que “a Teoria Institucional é inerentemente difícil de explicar porque explora suposições inquestionáveis no núcleo da ação social”. E acrescenta a questão: qual o significado de institucional?

Dois elementos definidores são compartilhados pelas abordagens teóricas à institucionalização nas organizações: a) a *rule-like*, a qualidade do fato social de um padrão organizado de ação (exterior), e b) arraigado na estrutura formal, tais como aspectos formais das organizações que não estão vinculados a atores ou situações específicas (não pessoal/objetivo) (ZUCKER, 1987, p. 444).

Scott (2001a) destaca três características que aparecem de maneira recorrente na bibliografia sobre a Teoria Institucional, tais características são resumidas em: a) uma concepção mais ampla do agente econômico é adotada, a maximização é substituída por uma gama de alternativas conhecidas; b) o foco é no estudo dos processos econômicos e não no estudo puramente lógico dos equilíbrios no mercado, refletindo, em parte, o aprendizado dos agentes; c) a coordenação da atividade econômica não pode ser baseada simplesmente nas decisões transacionais e imediatistas dos mercados, mas sim envolvem vários outros aspectos estruturais.

2.1.1 Breve desenvolvimento histórico da vertente econômica da Teoria Institucional

A Teoria Institucional “[...] não se traduz em um corpo de conhecimento homogêneo e monolítico, mas, ao contrário, inclui várias abordagens, cada qual com metodologia e categorias próprias” (MORAES, 2001, p. 30). Para Nabli e Nugent (1989, p. 3) *apud* Moraes (2001), o termo “Economia Institucional” não corresponde a nenhum paradigma teórico, com determinadas características unidimensionais, compartilhado por um grupo coeso de economistas.

Sob o conceito de Economia Institucional encontra-se um grande número de diferentes linhas de pesquisa, aglutinadas em torno de mais de um paradigma teórico distinto, muitas das quais não se restringem apenas à teoria econômica. O único ponto em comum entre essas análises teóricas diversas é a incorporação das instituições como objeto de estudo relevante para uma melhor compreensão da interação econômica entre os indivíduos (TOBOSO, 1997).

O institucionalismo tem a intenção de representar um enfoque distinto dos fenômenos sociais, econômicos e políticos; no entanto, freqüentemente é mais fácil

pôr-se de acordo sobre o que “não” é do que sobre o que é institucionalismo. Há várias razões para esta ambigüidade: os estudiosos que têm escrito sobre as instituições freqüentemente as têm definido de maneira casual; o “institucionalismo” tem distintos significados em diferentes disciplinas; incluso dentro da Teoria das Organizações, os “institucionalistas” diferem na relativa ênfase que dão às características micro e macro, em suas ponderações dos aspectos cognitivo e normativo das instituições, e na importância que atribuem aos interesses e às redes de relacionamentos na criação e difusão das instituições. (POWELL; DIMAGGIO, 2001 p. 33).

Pondé (2005) destaca a existência de um amplo leque de abordagens institucionalistas. Como conseqüência, a recente proliferação de abordagens teóricas que se definem como institucionalistas, seja no campo ortodoxo (Teoria Neoclássica da Firma) ou no heterodoxo (Economia Institucional), resulta em um emaranhado de variações conceituais e pressupostos teóricos que cerca e, muitas vezes, obscurece a noção de “instituição” utilizada pelos economistas.

Moraes (2001, p. 27, grifo do autor) complementa: “a relação existente entre a atividade econômica e as assim chamadas ‘instituições’, rubrica sob a qual inúmeras definições distintas se aglutinam, é reconhecida já há muito tempo pela teoria econômica.” Baslé (1998) *apud* Guedes (2000) argumenta que a OIE é um corpo teórico bastante heterogêneo, assim como sua homônima caçula (NIE), várias de suas principais características podem ser encontradas isoladamente em autores tão díspares quanto Karl Marx e Pareto.

Todavia, o institucionalismo em economia, enquanto “escola” do pensamento econômico, pode ser datado e identificado com mais precisão (GUEDES, 2000). Baslé (1998) *apud* Guedes (2000) observou que os primeiros economistas de corte institucionalista foram os alemães vinculados à escola histórica alemã de finais do século XIX. Idealistas, nacionalistas, empiristas, e profundamente influenciados pela biologia Darwinista, seus principais representantes (Gustav Schmoller, Adolph Wagner e Wilhem Roscher) construíram o institucionalismo alemão a partir da crítica aos economistas clássicos liberais (e depois aos neoclássicos).

A escola histórica de Gustav Schmoller (1900-1904) insistia que o processo econômico operava dentro de uma estrutura social, a qual por sua vez era moldada por um conjunto de forças culturais e históricas (SCOTT, 2001a, p. 3). Portanto,

essa escola recusou dos economistas clássicos e neoclássicos, fundamentalmente, a hipótese da possibilidade de uma ordem sócio-econômica auto-regulada repousar exclusivamente nos atributos individuais de racionalidade e liberdade. O elemento unificador entre as várias abordagens institucionalistas está em criticar o caráter abstrato e a-histórico das análises dos economistas liberais e reivindicar a dimensão histórica dos fenômenos econômicos e propõe tomar, em substituição ao indivíduo, às instituições e sua evolução (por meio dos processos de mudança e adaptação) como unidade de análise (GUEDES, 2000).

Do mesmo modo, no plano estrito das idéias econômicas, o elemento unificador da OIE reside, sem dúvida, na crítica ao *mainstream* em economia. Nesse sentido, a proposta da OIE substitui o conceito de equilíbrio pelo de processo (evolução); recusa a pretensão neoclássica de construir uma teoria “geral” – universal e a-histórica – para a ciência econômica e propõe o deslocamento da centralidade analítica do indivíduo para a instituição. (ZYLBERSZTAJN, 1995; TOBOSO, 1997; GUEDES, 2000; CABALLERO, 2004).

Assim, destaca Guedes (2000), além do evolucionismo Darwinista, o institucionalismo norte-americano será influenciado particularmente pela psicologia instintiva de Dewey, que serve de ponto de partida para a crítica aos postulados de racionalidade da economia neoclássica e sedimenta o caminho para elaborar os conceitos de “hábitos e rotinas”. Influência fundamental e mais amplamente difundida é a do pragmatismo filosófico. Este último, no entender de Renault (1997, p. 49) *apud* Guedes (2000, p. 2), ao “apresentar uma doutrina unificada da temporalidade que coloca a noção de comunicação no centro de sua preocupação” permite forjar, para além das idiosincrasias individuais, uma unidade teórico-metodológica entre os seus principais representantes (Thorsten Veblen, John R. Commons, e Wesley Mitchell).

Toboso (1997) ao analisar a relação entre os “velhos” e “novos” institucionalistas enfatiza o fato de que as duas correntes teóricas compartilham a insatisfação com o tipo de análise econômica realizada sob os auspícios da teoria neoclássica, porém, suas respostas a tal insatisfação são bem diferentes. Os teóricos da NIE tentaram modificar ou substituir alguns dos fundamentos metodológicos neoclássicos, em vez de elaborar análises a partir de conceitos, hipóteses e métodos completamente alternativos (MORAES, 2001; TOBOSO, 1997). A disputa intelectual entre os “velhos” e “novos” institucionalistas se encontra

precisamente nos fundamentos metodológicos característicos das análises neoclássicas que aqueles rechaçam veementemente e estes aceitam com modificações e ampliações (TOBOSO, 1997).

A mais antiga dessas correntes teóricas em economia, a OIE, com origens no final do século XIX, tem como precursor Thorsten Veblen, seguido por John R. Commons, Wesley Mitchell e Clarence Ayres e outros economistas institucionalistas americanos durante as primeiras décadas do século XX; não necessariamente todas as análises assim denominadas apresentam características metodológicas idênticas (SCOTT, 2001a; TOBOSO, 1997). Na “antiga escola institucionalista” as condutas dos indivíduos não estão somente afiadas com (e dirigidas pelos) seus hábitos no grupo, mas essas relações, são de caráter institucional, variam à medida que o cenário institucional varia (VEBLEN, 1909, p. 245 *apud* SCOTT, 2001a, p. 3). Foi formada para contrapor a análise “a-institucional” do pensamento neoclássico, porém não conseguiu impor-se como paradigma concorrente à economia neoclássica, devido, sobretudo, a sua falta de sistematização teórica e análise descritiva (ROMERO, 2001, p. 9; MORAES, 2001).

Para Hodgson (1998) existe ampla crença – mas errônea – de que o velho institucionalismo é essencialmente antiteórico e descritivo. Apesar de suas limitações os institucionalistas apresentaram assuntos teóricos cruciais para a pesquisa em economia. Veblen (1899, 1919) foi o primeiro cientista social a tentar desenvolver a teoria da evolução econômica e institucional essencialmente nas concepções de Darwin. Os trabalhos de Veblen compartilham características comuns com as tentativas bem posteriores de economistas de usar metáforas evolucionistas da biologia (p. ex., Nelson; Winter, 1982). Adicionalmente Commons (1924) tem sido reconhecido como de grande influência, por exemplo, na economia comportamentalista de Herbert Simon (1979) e inclusive do “novo” institucionalismo de Oliver Williamson (1975). Além de inúmeras teorias sobre comportamento dos preços e mercados competitivos imperfeitos.

Com as mudanças nas ciências sociais de 1910-1940 e o crescimento do estilo matemático da econômica neoclássica após a depressão de 1930, a psicologia comportamental e a filosofia positivista substituíram a psicologia instintiva e filosofia pragmática sob a qual a OIE havia sido construída (HODGSON, 1998). “O programa de pesquisa neoclássico mostrou-se muito mais consistente em termos de estruturação teórica e aplicação” (MORAES, 2001, p. 28). Para Toboso (1997)

ainda que a importância e presença destas idéias e análises, com toda sua complexidade e diversidade, se mantiveram em universidades e revistas americanas durante as primeiras décadas do século XX, já durante esses anos era crescente o número de economistas americanos defensores e praticantes das novas idéias e enfoque econômico impulsionado a partir das clássicas e conhecidas obras de igualmente conhecidos economistas europeus como Jevons, Menger e Walras, e também de Marshal.

Durante a década de 1930 o predomínio nos Estados Unidos da chamada revolução marginal (neoclássica) deu-se de forma definitiva, o que, junto à expansão e absorção das idéias de J. M. Keynes, levou ao eclipse quase total das concepções, enfoques e idéias econômicas de Veblen, Commons e seus seguidores. Durante os anos de 1940, 1950 e 1960 unicamente em concretas universidades⁴ tiveram alguma presença tais análises, onde haviam acabado por desenvolver os institucionalistas mais destacados. Foi durante esses anos, no entanto, quando destacados economistas e futuros prêmios Nobel, que desenvolveram seus trabalhos investigadores sob o marco de concepções metodológicas diferentes, prestaram uma maior atenção aos velhos institucionalistas dedicando artigos e livros completos ao estudo dos mesmos. (TOBOSO, 1997).

A simplicidade de hipóteses comportamentais excessivamente restritivas, somada a um grande rigor analítico (formal) contra a maior extensão de poder explicativo advinda da abordagem institucional, dominaram a teoria neoclássica até meados dos anos 60, quando a crise do poder explicativo desse paradigma acirrou-se sobremaneira (MORAES, 2001, p. 31). Paralelamente a OIE continuou a atrair a atenção de pesquisadores, desde sua própria origem, não só daqueles que haveriam de converter-se em continuadores de tais análises, mas também daqueles que defendem e trabalham sob enfoques de análises econômicas diferentes (TOBOSO, 1997).

Porém, destaca Moraes (2001, p. 31), as características rígidas da economia neoclássica passaram a ser contestadas devido à percepção crescente entre os seus próprios teóricos, de que a consecução da eficiência alocativa da

⁴ As universidades de Columbia, Wisconsin e Texas destacam-se entre elas por haver acolhido a J. Commons, W. Mitchell e Clarence Ayres respectivamente.

economia era obstruída pelas especificidades da realidade econômica, o que levou ao afrouxamento de alguns dos seus pressupostos. Surgem como variações do programa de pesquisa neoclássico a Teoria da Escolha Pública e a Nova Economia Institucional (NIE). Embora existam diferenças substanciais entre elas, e mesmo dentro de cada uma dessas teorias, ambas conservam, de maneira geral, o núcleo rígido da economia neoclássica, isto é, buscam explicar a existência e a forma de funcionamento de instituições econômicas, políticas ou sociais via modelos baseados no comportamento individual dos agentes, objetivando, com isso, avaliar quais arranjos institucionais eficientes colocam a economia em direção a uma situação ótima de Pareto (MORAES, 2001, p. 31).

Mais recentemente, parece ter havido um início de convergência entre a teoria econômica e o institucionalismo, mas conduzida por autores ligados à denominada NIE ou TCE, onde se destaca nas décadas de 70, 80 e 90, a obra de Oliver Williamson (1975, 1985) como uma seqüência do trabalho de Ronald Coase (1937, 1960) tendo sido retomada por historiadores da economia como Douglass North (1981), estudantes das leis e economia como Posner (1981), teóricos dos jogos como Schotter (1981), e economistas organizacionais como Alchian e Demsetz (1972); Nelson e Winter (1982); e Grossman e Hart (1987). (ZYLBERSZTAJN, 1995; POWELL; DIMAGGIO, 2001).

Seguramente, o elo mais evidente (portanto, não o único) entre a NIE e a OIE é o fato de considerarem as instituições em suas análises, porém com enfoques bastante diferenciados. Zylbersztajn (1995) confirma tal percepção, discorrendo sobre os argumentos de Williamson (1993) para o qual o institucionalismo tradicional tem um enfoque meramente descritivo, historicamente específico e não cumulativo; Coase (1984) já havia se pronunciado a respeito, para este o velho institucionalismo era apenas uma massa de material descritivo esperando por uma teoria, negando, portanto, qualquer relação de antecedência teórica entre o institucionalismo tradicional (OIE) e a nova economia das instituições (NIE).

Porém, Williamson (1975, p. 1) é sempre mais cauteloso na crítica às hipóteses centrais da teoria neoclássica, considerando que a NIE é, em sua maior parte, mais complementar do que substituta da análise tradicional (Teoria Econômica Neoclássica) (PONDÉ, 2005), fato que torna válida as críticas dos teóricos da OIE aos da NIE (HODGSON, 1998). Embora os novos institucionalistas

tenham criticado a análise do núcleo duro da teoria econômica (racionalidade maximizadora e outros) não refutaram seus pressupostos completamente. Eles incorporaram à análise neoclássica as instituições e a racionalidade limitada de Simon (1961) o que levou os velhos institucionalistas a considerarem a NIE uma extensão do núcleo duro da análise econômica (ZYLBERSZTAJN, 1995).

Comparativamente, são teorias com elevado grau de abstração que devido ao método de abstração-análise refere-se à disputa entre o holismo (análise sistêmica) (OIE) e o individualismo metodológico (NIE); a suposição sobre o modo de interação (conceituação de poder frente à conceituação de intercâmbio voluntário), e à ênfase posta em destacar os aspectos distributivos em um caso e a eficiência em outro; as análises elaboradas em um ou outro campo transmitem imagens muito diferentes sobre as realidades objeto de investigação. Assim, elaborar modelos e análises sistêmicas sobre os assuntos econômicos obriga a OIE prestar atenção especial às “entidades”⁵ sob a presunção de que a maior parte de seus membros são integrantes passivos que internalizam os valores, motivações, preferências, regras e normas prevalentes em tal “entidade”. (TOBOSO, 1997).

Por outro lado, o individualismo metodológico da NIE se associa normalmente com a exigência reducionista de que todas as teorias das ciências sociais devem ser reduzidas a teorias sobre a ação humana individual. Dito de outra forma, significa que as relações do tipo natural e do tipo psicológico são as únicas variáveis exógenas permitidas nas teorias das ciências sociais. Todos os fenômenos sociais e coletivos, tais como as instituições, serão estudadas como endógenas e explicados com base nas ações humanas individuais. (RUTHERFORD, 1994, p. 27 *apud* TOBOSO, 1997).

Embora seja reconhecidamente difícil delimitar quais seriam as propostas teóricas básicas que definem o “velho institucionalismo”, cuja adjetivação não deve levar à conclusão errônea de que a corrente está inativa, os seguintes elementos são usualmente destacados: a) ênfase nas relações de poder que estão presentes nas economias de mercado; b) ceticismo em relação à pertinência de se analisar as instituições do ponto de vista das suas eficiências relativas; c) foco da análise no processo histórico de mudança da organização social de que as instituições fazem

⁵ associações, corporações, partidos políticos, igrejas, estados, sindicatos, classes sociais, dentre outros.

parte, caracterizado como de “causação cumulativa”; e d) holismo, no sentido de conceber a economia como parte de uma cultura-evolução. (KAPP, 1976; HODGSON, 1988, 1993; DUGGER, 1990 *apud* PONDÉ, 2005).

Por conseguinte, a OIE e NIE estão próximas em termos teóricos pelo fato de considerarem as instituições em suas análises, no entanto, afastadas pelo fato de aquela concentrar-se no holismo (análise sistêmica) e esta no individualismo metodológico conduzindo a análises diferentes da realidade investigada. Embora tenha se pensado a princípio que o desenvolvimento da nova economia institucional podia acometer-se mediante uma simples ampliação da Teoria Econômica Neoclássica, existem razões para crer que é necessário algo diferente. Algumas contribuições da análise neoclássica continuarão sendo valiosas, mas os desenvolvimentos teóricos parecem avançar mais na linha de construir análises baseadas em um enfoque da economia política mais compreensivo e flexível (FURUBOTN, 1993, p. 8 *apud* TOBOSO, 1997; HODGSON, 1998), ou uma possível convergência frutífera como o pensamento da OIE (HODGSON, 1998).

2.1.2 Breve desenvolvimento histórico da vertente sociológica da Teoria Institucional

Enquanto os novos institucionalistas mais próximos à tradição econômica pretendem somente delimitar as teorias da escolha racional, os autores do novo institucionalismo com enfoque mais sociológico e próximo à Teoria das Organizações desfazem completamente das mesmas (ROMERO, 2001, p. 10). Autores de tradição econômica como os que formam parte da corrente sociológica consideram as instituições como criação humana, para os primeiros (NIE) trata-se de um resultado de ações intencionais que realizam os indivíduos racionais orientados instrumentalmente, enquanto que para os segundos (NIS) não se trata necessariamente do produto de um desenho deliberado. Consideram as instituições como padrões sociais que mostram um determinado processo de reprodução. (ROMERO, 2001, p. 14).

Se para os novos institucionalistas (NIE) que aceitam a escolha racional as instituições são importantes como elementos do “contexto estratégico”, já que

impõem restrições ao comportamento baseado no interesse pessoal, ou seja, definem ou restringem as estratégias que os atores políticos adotam na luta para alcançar seus objetivos, para os novos institucionalistas (NIS) mais próximos das correntes históricas e sociológicas as instituições não são somente o contexto, mas também jogam um papel muito mais importante na determinação da política (ROMERO, 2001, p. 15). Os institucionalistas históricos tendem a ver os atores políticos não como maximizadores racionais que sabem tudo, senão mais como seguidores de regras que se satisfazem (THELEN; STEINMO, 1992, p. 8 *apud* ROMERO, 2001, p. 15).

Essa corrente distinta do pensamento institucional provém de campos como a macro-sociologia, a história social e os estudos culturais, em que a teoria comportamental nunca arraigou. Nesses campos, as instituições sempre consideraram elementos básicos para a construção da vida social e política. Novas perspectivas da antropologia, da história e da teoria social continental questionam as variedades deterministas tanto do funcionalismo como do individualismo e ajudam a entender como se constrói socialmente o significado e como a ação simbólica transforma as noções da agência. Esta corrente sugere que as referências individuais e categorias básicas do pensamento como a personalidade, a ação social, o Estado e a cidadania são conformados por forças institucionais. (POWELL; DIMAGGIO, 2001 p. 35).

Para Carruthers (1995), a publicação de DiMaggio e Powell (1991)⁶ representa o reconhecimento da importância das instituições para a Teoria das Organizações. O livro provê uma boa oportunidade para reconsiderar os argumentos-núcleo e *insights* da nova abordagem, ao mesmo tempo em que está fundamentado na NIS, a variedade das discussões é testemunho da diversidade dessa abordagem e das formas que vem se desenvolvendo desde os anos 1970. Pela análise da publicação verifica-se que os neo-institucionalistas (NIS) acreditam que as instituições e a análise do quanto elas são importantes devem ser levadas em consideração, e deve-se rejeitar as suposições do individualismo metodológico e da racionalidade individual. Fazendo isso, os neo-institucionalistas incorporam a

⁶ Nesta dissertação: Powell e DiMaggio (2001).

importância da cultura, particularmente para como o mundo social é constituído e reconhecido pelo atores sociais.

Nos argumentos de Berger e Luckmann (1967) *apud* Carruthers (1995) os neo-institucionalistas acreditam que as pessoas vivem em um mundo construído socialmente que está cheio de significados e regras inquestionáveis. Muitas das suas ações não são nem intencionais nem conscientes, são empreendidas de forma inconsciente e rotineira. Aplicando essas doutrinas ao estudo das organizações, os neo-institucionalistas estão interessados em quanto a estrutura organizacional é moldada pelo ambiente social. É quase como se os ambientes fizessem as organizações a sua imagem e semelhança. Assim, essa congruência⁷ entre o interior e exterior da organização não são ditados por critério técnico. O processo é cultural e político e concerne à legitimidade e poder mais que somente eficiência; envolve as mesmas características organizacionais de interesse dos teóricos da escolha racional (Teoria Neoclássica), embora por razões muito diferentes.

Para Powell e DiMaggio (2001 p. 35-36) não se pode esperar que enfoques das instituições baseados em terrenos tão diferentes convirjam em um só conjunto de premissas e metas. De fato, há muitos institucionalismos novos – na Economia, Teoria das Organizações, Ciência Política e Teoria da Escolha Pública, História, e Sociologia – quase desvinculados, exceto por uma convicção comum de que os arranjos institucionais e os processos sociais são importantes. Para complicar ainda mais o raciocínio, os usos prévios de “instituição” persistem na sociologia (onde “instituição” às vezes se refere aos complexos de agentes inter-relacionados e âmbitos como lei, religião, medicina, família ou Estado); na ciência política (onde o trabalho “institucional” inclui explicações históricas ou ricamente descritivas de unidades políticas como as agências do Estado ou as legislaturas); e na história (onde “institucional” às vezes se refere aos estudos de constituições e reis).

Nesse contexto, “a escolha racional compartilha tanto as fortalezas como as debilidades de tentativas anteriores para construir teorias dedutivas para explicar os resultados políticos.” (THELEN; STEINMO, 1992, p. 12 *apud* ROMERO, 2001, p. 19). Frente à colocação dedutiva, o projeto do institucionalismo histórico, e em boa medida o sociológico de Powell e DiMaggio (2001), pretende construir teorias de

⁷ “Isomorfismo” é o termo preferido pelos neo-institucionalistas.

alcance mediano de caráter indutivo, baseadas na interpretação do material empírico. Reconhecem que carecem de técnicas de caráter universal e não querem contar com conceitos aplicáveis de maneira geral a todas as situações. (ROMERO, 2001, p. 20). Outra questão destacada por Scott (2001a, p. 2) é que em muitos aspectos a OIE carrega um forte parentesco intelectual com as abordagens dos teóricos da NIS (sociológicos) e antropológicas mais que com a NIE.

Diante das discussões apresentadas, a fundamentação teórica desta dissertação se enquadra na abordagem da OIE escolhida por Scapens (1994) e Burns e Scapens (2000a) para estudar a contabilidade gerencial como uma instituição; e na NIS com DiMaggio e Powell (1983), e Scott (2001a, 2001b), e a influência dos ambientes ou campos organizacionais no comportamento e isomorfismo organizacional (QUADRO 2).

VELHA ECONOMIA INSTITUCIONAL (OIE)	NOVA SOCIOLOGIA INSTITUCIONAL (NIS)
Autores	Autores
Scapens (1994)	DiMaggio e Powell (1983, 2001)
Burns e Scapens (2000a)	Oliver (1991)
	Scott (2001a, 2001b)
	Powell e DiMaggio (2001)
Conceitos	Conceitos
Instituição Social	Pilares das Instituições (coercitivo, normativo, cultural-cognitivo)
Contabilidade Gerencial como uma Instituição	Ambientes Institucionais e Técnicos
Hábitos, Rotinas e Regras	Legitimidade, Elementos Estruturais e Ambientais
	Isomorfismo Institucional (coercitivo, normativo e mimético)
	Repostas Estratégicas ao Processo Institucional (aquiescência, compromisso, esquiva, desafio, manipulação)
	Preditores de Respostas Estratégicas (causa, constituintes, conteúdo, controle, contexto)

QUADRO 2 – QUADRO TEÓRICO DA PESQUISA

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Tem como base o estudo institucional de Oliver (1991), o qual busca preencher a lacuna da abordagem institucional passiva (p. ex., OIE e NIS). Integrando *insights* convergentes da Teoria Institucional e Teoria da Dependência de Recursos, Oliver (1991) estrutura os fatores preditivos do comportamento organizacional e as respostas estratégicas das organizações às pressões isomórficas institucionais.

2.2 INSTITUIÇÃO SOCIAL: CONCEITO

Para Hodgson (1998) as definições de instituições têm sido bastante amplas tanto entre os teóricos da OIE quanto da NIE. O por que de uma ampla definição de instituições é que tais entidades envolvem características comuns: a) todas as instituições envolvem a interação de agentes, como *feedbacks* cruciais de informações; b) tem um número de características e concepções comuns e rotinas; c) sustentam, e são sustentadas por concepções e expectativas compartilhadas; d) embora não sejam nem imutável nem imortal as instituições têm relativamente qualidades duráveis, auto-reforçadas e persistentes; e) incorporam valores, e processos de avaliação normativos. Particularmente, as instituições reforçam sua própria legitimação moral: o que persiste freqüentemente é - correta ou erradamente - visto como moralmente justo.

Powell e DiMaggio (2001) argumentam que é complicado falar sobre o conceito de instituição, pois é fundamental para a sociologia, antropologia e também para a filosofia, além da economia. Os problemas enfrentados pelas organizações não são exclusivamente psicológicos ou psicossociológicos (referentes às relações interpessoais), mas também institucionais, sociológicos e sociais, significando que, embora aconteçam na organização ou na universidade, essas instituições são atravessadas e penetradas por tensões e contradições de toda a sociedade. Portanto, busca-se de forma não-extensiva responder por que as instituições devem ser levadas em consideração nas análises sócio-econômicas.

2.2.1 Primeiras impressões sobre as instituições sociais

Williamson (1926, p. 29) explica os hábitos e os costumes e a função dos mesmos de fornecer estabilidade e previsibilidade a vida dos seres humanos em sociedade. As pessoas buscam satisfazer suas necessidades de forma habitual e podem desenvolver tanto hábitos sociais como hábitos pessoais. Os quais são passados de uma geração para outra por meio da tradição oral ou escrita, e quando

isto acontece pode-se dizer que se tornou um costume. Portanto, o homem social desenvolveu suas próprias formas de estabilidade e segurança, pois descobriu que o estabelecimento do Estado, das leis de conduta social, da religião, das associações comerciais, enfim, de todas as formas de instituições sociais contribuem para que a vida em sociedade seja mais previsível.

O costume estabelece métodos definidos de ação e tende a fixar a conduta do indivíduo num modelo específico. Nesse contexto, para Williamson (1926) a grande contribuição do costume é que pôs ordem à confusão e conflito da vida primitiva. Permitiu aos indivíduos viverem juntos com relativamente poucos atritos, e estabelecendo modos definidos de fazer as coisas o que permitiu satisfazer suas necessidades básicas com algum grau de facilidade e eficiência. Portanto, a natureza das instituições sociais repousa no fato de que os homens têm certas necessidades básicas, e que a prática de satisfazê-las deu origem a tipos de condutas habituais e costumeiros. Os hábitos resultantes ou costumes tendem a agrupar-se sobre necessidades particulares as quais foram desenhados para satisfazer.

Williamson (1926, p. 31) define instituição social como “aquele grupo de costumes e práticas que provê a satisfação de uma necessidade humana básica.” “A essência de uma instituição social é uma rede de crenças, práticas e costumes intangíveis, mais que uma construção de madeira ou de pedra” onde são desenvolvidas as atividades religiosas (p. ex., a igreja: sua construção), uma organização (p. ex., a planta industrial). Assim, pode-se verificar que embora a construção seja importante (técnicas visíveis), ela é menos essencial que as atitudes, símbolos e crenças que formam o coração da instituição social. Essa concepção de instituição social guia as discussões seguintes desta seção.

2.2.2 Instituições sociais para o enfoque de pesquisa com abordagem institucional

Na interpretação de Moraes (2001) o termo instituição é entendido, “grosso modo”, pela teoria econômica de três maneiras distintas: como regras e restrições que constroem a ação dos agentes econômicos e atores políticos; como

regularidades de comportamento apresentadas por esses mesmos indivíduos; como a estrutura política de uma dada economia. Divide o conceito em dois grandes grupos distintos: a concepção de instituições como “padrões de comportamento”; e, como as “regras do jogo”. Tendo por base os estudos de Schotter (1981, p. 11, 155), Hayami e Ruttan (1984), North (1986), Ostrom (1986, p. 5), Nabli e Nugent (1989, p. 8), Moraes (2001, p. 34) define as “instituições” como os conjuntos de regras e restrições que governam as relações sociais entre indivíduos ou grupos de indivíduos, emprestando a essas relações certa estabilidade e previsibilidade.

A tentativa de delimitação de um conceito de instituição aceitável para um amplo leque de abordagens institucionalistas foi feita por Pondé (2005). Não com o intuito de diluir distinções teóricas, mas sim com o objetivo de tornar a comparação destas distinções menos concentrada em definições conceituais, abrindo maior espaço para o cotejamento e escolha de hipóteses explicativas acerca da operação e/ou transformação de instituições específicas. Pondé (2005) levantou três elementos básicos para um conceito mínimo de instituição, propositadamente reunidos a partir da colagem de citações que não respeitou critérios de ordenamento cronológico ou de filiação teórica: a) as regularidades nas ações e interações sociais, b) seu caráter socialmente construído, c) seu papel no ordenamento ou organização das atividades e processos econômicos.

Serviram de base para o conceito, entre outros, os seguintes autores: Langlois (1986b, p. 17); Rutherford (1994, p. 182); Mäki (1993, p. 13-14); Dosi (1991b, p. 354); Sjöstrand (1995, p. 19); Vanberg (1993, p.189); North (1991, p. 3); Knudsen (1993, p. 269); Pejovich (1995, p. 36-37); Knudsen (1993, p. 269); Davidson (1978, p. 360). Por conseguinte, pelo conceito desenvolvido as “instituições econômicas são regularidades de comportamento, social e historicamente construídas, que moldam e ordenam as interações entre indivíduos e grupos de indivíduos, produzindo padrões relativamente estáveis e determinados na operação do sistema econômico.” (PONDÉ, 2005, p. 126).

Diferenças de ênfase, a partir de uma importância marcadamente distinta que é dada aos vários elementos constituintes das instituições para cada abordagem teórica, podem ficar obscurecidas pelos conceitos apresentados. Para evitar isso, Pondé (2005) considera como alternativa seguir a definição-coletânea de Scott (2001a), a qual faz distinção entre três diferentes dimensões ou “pilares” das instituições: o regulativo, o normativo e o cognitivo. A distinção de Scott (2001a)

dos pilares institucionais foi a adotada por DiMaggio e Powell (1983) para distinguir os três mecanismos por meio dos quais ocorre a mudança institucional isomórfica (isomorfismo coercitivo, normativo, e mimético), portanto, são conceitos complementares nesta dissertação.

Na definição de Scott (2001a, p. 48): a) as instituições são estruturas sociais que têm alcançado alto grau de resistência; b) compostas de elementos cultural-cognitivos, normativos, e regulativos que, junto com atividades e recursos associados, provêm estabilidade e significado à vida social; c) são transmitidas por vários tipos de portadores, incluindo sistemas simbólicos, sistemas relacionais, rotinas, e técnicas; d) operam em múltiplos níveis de jurisdição, do sistema mundial aos relacionamentos interpessoais específicos (localizados); e) por definição conotam estabilidade, mas são objetos de processos de mudança incremental e de descontinuidade.

O pilar regulativo é definido por Scott (2001a, p. 51-54) como envolvendo os processos sociais pelos quais são estabelecidas regras de comportamento, efetuado o monitoramento do seu cumprimento e introduzidas sanções (na forma de recompensas e punições) de maneira a influenciar as condutas (comportamentos) para direções determinadas. Estão envolvidos tanto mecanismos informais e difusos, tais como se afastar de transgressores ou levá-los a se envergonharem, como mecanismos altamente formais designados para atores específicos, como a polícia e os tribunais.

TRÊS PILARES DAS INSTITUIÇÕES			
	Coercitivo	Normativo	Cultural-cognitivo
Base de Aquiescência	Oportunidade/Utilidade	Obrigação Social	Entendimentos inquestionáveis compartilhados
Base de Ordem	Regras e regulamentos	Expectativas compartilhadas	Esquemas constitutivos
Mecanismos	Coercitivo	Normativo	Mimético
Lógica	Instrumental	Adequa�o	Ortodoxa
Indicadores	Regras, leis, san�oes	Certifica�oes, aceita�o	Crenças comuns, lógica de a�o compartilhada
Base de Legitima�o	Sancionada legalmente	Moralmente governada	Compreensão, reconhecimento, suporte cultural

QUADRO 3 – TRÊS PILARES DAS INSTITUIÇÕES

FONTE: SCOTT (2001a, p. 52)

O pilar normativo est  associado a regras que introduzem uma dimens o relacionada a prescri oes, avalia oes e obriga oes na vida social e se materializa

por meio de valores e normas definidos, respectivamente, como concepções do preferido ou do desejável, junto com a construção de padrões aos quais os comportamentos ou estruturas existentes podem ser comparados e avaliados, e especificações de como as coisas devem ser feitas definindo meios legítimos para perseguir fins válidos.

Os valores e normas podem ser aplicados a todos os membros da sociedade ou a apenas alguns indivíduos e grupos de indivíduos, assumindo um caráter especializado que permite a definição de papéis sociais, entendidos como concepções de ações apropriadas para indivíduos particulares ou posições sociais especificadas. (SCOTT, 2001a, p. 54-56).

O pilar cognitivo das instituições tem seus elementos básicos nas regras que estabelecem para os atores relevantes a natureza da realidade e as estruturas por meio das quais os significados são produzidos, ou seja, nos sistemas de símbolos, representações, crenças e categorias que constroem as diferentes maneiras pelas quais os agentes percebem e interpretam o mundo natural e social, identificam e classificam suas partes constitutivas, concebem as linhas de ação possíveis e executam as atividades a estas associadas (SCOTT, 2001a, p. 57-58).

2.3 CONTABILIDADE GERENCIAL COMO UMA INSTITUIÇÃO: A PERSPECTIVA DA OIE

O objetivo desta seção é estudar os hábitos, regras e rotinas responsáveis pela formação das instituições sociais e entendimento da contabilidade gerencial como uma instituição que se desenvolve a partir dos hábitos, regras e rotinas existentes dentro das organizações.

A análise é desenvolvida a partir dos estudos de Scapens (1994) e Burns e Scapens (2000a), os quais contribuem para o desenvolvimento de um arcabouço institucional em contabilidade gerencial; também são abordados outros autores com enfoque na perspectiva institucional aplicada ao estudo das práticas de contabilidade gerencial.

2.3.1 Contabilidade gerencial e Teoria Institucional

A abordagem institucional de Scapens (1994) e Burns e Scapens (2000a) compartilha a preocupação com as instituições sociais e processos sociais e tem dimensões culturais e antropológicas. Assim, provê base conceitual para entender a prática da contabilidade gerencial como rotinas institucionalizadas e para explorar a interação da contabilidade gerencial e outras instituições sociais.

As idéias-núcleo da OIE estão relacionadas com instituições, hábitos, regras e sua evolução, e são as bases da abordagem de Scapens (1994) e Burns e Scapens (2000a). Esta abordagem faz da instituição a unidade de análise, mas que o comportamento racional maximizador dos tomadores de decisão individuais. Também foca a mudança econômica, mais que o equilíbrio econômico, o que torna a abordagem potencialmente muito útil para entender o desenvolvimento e reprodução das práticas de contabilidade gerencial.

A abordagem da OIE move-se de idéias gerais a respeito da capacidade humana de agir, instituições, e a natureza evolucionária dos processos econômicos para idéias e teorias específicas, relacionadas às instituições econômicas ou tipos de economia específicos. Dessa forma, há múltiplos níveis e tipos de análise. Apesar de tudo, os diferentes níveis devem ser ligados. Um ponto crucial é que os conceitos de hábito e instituição ajudam a prover o elo entre o específico e o geral. (HODGSON, 1998).

Hodgson (1993) *apud* Hodgson (1998) relaciona as idéias de instituições e hábitos. Os hábitos são disposições ou tendências mais ou menos auto-atualizadas para se engajar em formas de ação previamente adotadas ou exigidas. São comportamentos auto-sustentados e não-reflexivos que surgem em situações repetitivas. No entanto, não nega a intencionalidade da conduta (comportamento) individual. Enquanto os hábitos são pessoais, as rotinas podem envolver grupos de indivíduos e, como tal, são os componentes das instituições (NELSON; WINTER, 1982).

Rotinas são hábitos formalizados ou institucionalizados e podem ser consideradas como formas impostas e coerência social sobre a atividade humana, em parte pela contínua produção e reprodução dos hábitos de pensamento e ação. Para Sbicca e Fernandes (2005) as rotinas estão presentes no comportamento da

firma devido aos limites cognitivos do indivíduo e às características complexas advindas da interação dos indivíduos. Dessa forma, são aderidas para que sejam suprimidas muitas deliberações quanto às escolhas a serem feitas.

Os fatos são limitados por conceitos e teorias, nesse sentido os agentes criam a realidade na qual agem. Os fatos não falam por si, a aquisição de conhecimento sobre o mundo não é simplesmente um ato individual, mas sim social. Conseqüentemente, o conteúdo, ou objetivos, do interesse individual são construídos socialmente. A economia institucional argumenta que são as instituições que moldam o processo cognitivo dos atores individuais. A ênfase no comportamento baseado em regras, no entanto, não nega que os indivíduos tenham razões para fazer escolhas.

Embora os atores individuais não possam consistentemente perseguir escolhas racionais, suas ações são guiadas por suas intenções, mas elas também podem ter conseqüências não-antecipadas (GIDDENS, 1984 *apud* SCAPENS, 1994). Os indivíduos são capazes de dar razões para seguir as regras, além disso, as regras por si pode ser o resultado de ações anteriores. Por conseguinte, embora as regras e rotinas possam dar estrutura e coerência às ações individuais, aquelas regras por si terão emergido das ações.

Os economistas institucionais vêem a relação entre ações passadas e conduta corrente baseada em regras como complexa e socialmente construída. Embora as ações passadas possam levar à formação da conduta corrente baseada em regras, não há necessidade de ser uma conexão lógica e racional. As ações passadas podem ter conseqüências não-antecipadas e a formação das regras pode ser o resultado da evolução mais que de escolha racional. Além disso, as instituições fazem mais que informar as ações correntes, elas criam os conceitos e suporte cognitivo por meio dos quais certas condutas se tornam inquestionáveis.

É importante reconhecer que não há direção única e simples de causalidade entre instituições e ações. O último trabalho de institucionalistas foi caracterizado por análises do impacto que a ampla economia, política, cultura e outras instituições sociais podem ter sobre as ações individuais. No entanto, há uma dualidade na relação entre ações e instituições. As instituições que influenciam as ações são resultados daquelas ações. Além disso, não podemos dizer que as instituições determinam as ações, nem que as ações criam as instituições, mas somente que há uma dualidade entre instituições e ações.

As habilidades individuais desempenham parte importante na rotinização do comportamento organizacional. Embora as habilidades sempre envolvam escolhas, são amplamente programáticas e baseadas em conhecimento tácito que os indivíduos adquirem pela monitoração reflexiva da conduta do dia-a-dia. Como resultado, ações hábeis podem ser empreendidas sem intenção consciente das alternativas que estão disponíveis. O ator recorrerá a hábitos e rotinas que se provaram efetivos no passado.

No entanto, tais rotinas podem ter suas origens em escolhas explícitas feitas no passado que se tornam subsequente institucionalizadas (NELSON; WINTER, 1982). Por isso, supostas rotinas não necessitam ser procedimentos organizacionais altamente formalizados. Podem incluir heurística (ou *rules-of-thumb*) que os gerentes habitualmente utilizam em situações específicas. A utilização de tais rotinas pode representar escolhas explícitas, seja no presente ou no passado, mas são mais prováveis de serem localizadas no nível da consciência prática e fundadas em conhecimento tácito.

Os hábitos e rotinas podem ser particularmente úteis para enfrentar a incerteza e complexidade da vida diária. Há incerteza com relação à variedade de alternativas que estão disponíveis, também o problema prático de avaliar todas as alternativas no tempo disponível, e o problema conceitual de especificar as relações meios e fins. Com a conduta baseada em regras as ações dos tomadores de decisão aparentam mais estáveis e, portanto, mais previsíveis. Pela imposição de forma e coerência social sobre a atividade humana, as rotinas provêm uma base para a conduta regular e previsível. Os atores individuais são capazes de apreender suas próprias ações e as ações dos outros, e pela monitoração reflexiva reproduzirão aquelas ações.

As organizações em si mesmas funcionam a partir de rotinas que evitam ter que definir cada vez o comportamento a ser seguido frente aos mesmos problemas. A existência de rotinas permite reduzir os problemas de escolha de estratégias e, portanto, reduzem a incerteza na ação da organização. A capacidade das rotinas para predizer eficazmente as situações que o meio ambiente apresentará a organização acaba por dar-lhes o caráter institucional. (ROMERO, 2001, p. 22).

As regras e rotinas também são os processos por meio dos quais os traços (as características) organizacionais são transmitidos com o passar do tempo (NELSON; WINTER, 1982). Como resultado, as organizações são tipicamente

lentas para mudar à medida que seguem suas próprias rotinas (DIMAGGIO; POWELL, 1983). A atividade rotineira pode ser considerada como a contrapartida organizacional às habilidades individuais. As regras e rotinas provêm a memória organizacional e são a base para a evolução do comportamento organizacional. São os equivalentes organizacionais aos genes no processo biológico.

No entanto, nesse sentido a evolução não é a criação de conduta ótima, mas meramente a reprodução (e possível adaptação) de conduta como o passar do tempo. Em outras palavras, embora as organizações evoluam, não necessariamente produzem a conduta ótima predita pela teoria do *mainstream* (HODGSON, 1993a, p. 27 *apud* SCAPENS, 1994). Tudo o que é requerido para que a organização continue em operação rotineiramente é simplesmente que todos os membros continuem sabendo seus trabalhos, que rotinas desempenharem, e quando (NELSON; WINTER, 1982, p. 100).

Isso não significa que as organizações são completamente estáticas, mudanças acontecem. No entanto, apenas manter a organização funcionando tranquilamente pode ser difícil, e, por conseguinte, controles devem ser introduzidos para manter as rotinas existentes e resistir a mutações – até mesmo se alguma mudança fosse necessária (NELSON; WINTER, 1982, p. 116). Ou seja, apesar de tudo, as organizações necessitam responder às mudanças em seus ambientes.

Mas é importante não ver o ambiente como algo totalmente separado da organização e processo organizacional. O ambiente pode penetrar na organização, criando formas em que os atores vêem o mundo e percebem sua própria atividade organizacional. Mais que ser uma restrição sobre as organizações, o ambiente cria as categorias por meio das quais a atividade organizacional é conduzida (POWELL; DIMAGGIO, 1991, p. 13).

Nesse contexto de mudança organizacional deve-se distinguir mudança evolucionária (rotina) e mudança revolucionária (crítica). A primeira envolve adaptação evolucionária por meio, por exemplo, da reprodução, contração e imitação (NELSON; WINTER, 1982, p. 117-124). Por tal processo evolucionário as rotinas organizacionais são modificadas em resposta à ampla mudança institucional que Giddens (1984) chamou de estruturação (*apud* MACINTOSH; SCAPENS, 1990).

Isto não necessariamente envolve escolha consciente à medida que as instituições introduzem certos elementos inquestionáveis no processo. Embora os

atores individuais possam ser capazes de expressar as razões para a mudança, as razões envolverão tomar como inquestionáveis muitos aspectos das rotinas existentes. Por conseguinte, as instituições correntes (atuais) continuarão a desempenhar papel significativo no processo de mudança.

Mudança revolucionária, no entanto, envolve “significante” perturbação das rotinas estabelecidas à medida que uma crise principal perturba a trégua e faz necessário estabelecer novos significados por meio dos quais se percebe a atividade organizacional. À medida que as instituições existentes são desafiadas, ação intencional e escolha consciente são mais prováveis porque novas rotinas têm que ser estabelecidas e a nova trégua negociada. Além disso, inclusive mudança evolucionária gradual pode eventualmente pôr tais tensões sobre a organização à medida que cria tal crise.

Portanto, enquanto análises institucionais do desenvolvimento da contabilidade gerencial são adequadas para entendimento da prática contábil, é importante não ignorar a natureza habitual e rotineira do comportamento organizacional. Do mesmo modo, enquanto estudos de casos da prática contábil como rotinas institucionalizadas podem fornecer importantes *insights* da natureza da prática de contabilidade gerencial, é importante reconhecer o impacto de ambientes institucionais mais amplos. Este ponto é particularmente importante para (e valida) a abordagem do presente estudo, a interação da abordagem de Scapens (1994), Burns e Scapens (2000a) e a abordagem dos teóricos da NIS voltada para a análise dos ambientes institucionais.

2.3.1.1 A contabilidade gerencial como uma rotina

Seguindo a concepção de Horngren (1986, p. 22), a contabilidade financeira preocupa-se principalmente com os aspectos históricos, de custódia e de procuração dos relatórios externos para atender às exigências fiscais, normativas e societárias. A característica distintiva da contabilidade gerencial (a contabilidade para planejamento e controle) é a ênfase nos relatórios internos para a administração, para planejamento e controle de operações rotineiras; e relatórios

internos para a tomada de decisões não-rotineiras, e formulação de planos e políticas destinados ao auxílio na tomada de decisão.

Ricardino (2005, p. 10), a partir da análise da evolução histórica e conceitual da contabilidade gerencial com base em autores como Goetz (1949), Haynes, Warren e Massie (1961), Anthony (1970), Anderson, Needles e Caldwell (1973), Most (1974), Norgard (1985), Johnson (1986), e Edwards (1994), definiu contabilidade gerencial como um conjunto de demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, que é disponibilizado para que grupos de pessoas, com objetivos comuns, voltados à gestão da empresa, possam receber informações que permitam planejar, avaliar e controlar o emprego de recursos próprios ou de terceiros, com vistas a atingir uma determinada meta.

Nelson e Winter (1982, p. 410-411) argumentam que a contabilidade gerencial pode ser vista pelo menos como parte das rotinas que habilitam as organizações a reproduzir comportamento e alcançar coesão organizacional. Rotinas como planejamento e controle periódico, avaliação de alternativas, tais como de preços e alocação de recursos, e de acompanhamento, como os relatórios de avaliação de desempenho são características em muitas organizações.

Os orçamentos são preparados, desempenhos são monitorados, e relatórios são produzidos de modo regular e rotineiro utilizando regras e procedimentos claramente especificados. Desse modo, a contabilidade gerencial pode ser considerada como compreendendo rotinas institucionalizadas que criam alguma medida de estabilidade no dia-a-dia da conduta organizacional.

Do ponto de vista do pensamento convencional, a contabilidade gerencial é vista como a provisão de informação para a tomada de decisão (*ex ante*⁸; *ex post*⁹); ou mais especificamente, a provisão de informações para assistir à formação de expectativas e crenças. Nesse sentido, a contabilidade gerencial acessa e reporta informações que são assumidas existirem externamente aos tomadores de decisão e processo de decisão (p. ex., fatos econômicos crus). No entanto, a abordagem de Scapens (1994) assume a suposição fundamental de que os fatos econômicos não falam por si.

⁸ Decisões planejadas anteriormente (p. ex., orçamento) e monitoramento.

⁹ Decisões tomadas posteriormente como a atribuição dos resultados.

As rotinas organizacionais estabelecem as normas e regras de trabalho pelas quais os indivíduos apreendem (compreendem, entendem) os chamados fatos econômicos. Hodgson (1988, p. 133) *apud* Scapens (1994, p. 313) argumenta que as informações criadas e distribuídas pelas instituições sociais têm caráter social e não puramente subjetivo. Embora o indivíduo possa ter entendimento subjetivo da informação (que pode variar de pessoa para pessoa), as regras organizacionais e a conduta rotineira de grupos de indivíduos dão à informação dimensão social.

As regras e procedimentos contábeis provêm uma importante forma de representar fatos econômicos para os membros da organização. O desempenho organizacional é divulgado, interna e externamente, de acordo com regras e convenções. (SCAPENS, 1994, p. 313). As práticas contábeis provêm um esquema interpretativo para compreender as atividades organizacionais. Como provêm os meios de representar o desempenho, de acordo com regras e procedimentos, também definem os direitos de grupos de indivíduos (*shareholders*, credores, gerentes, trabalhadores, e outros) e provêm a base para prescrever ações (p. ex., alocação de recursos, decisões de preço e de operação) (MACINTOSH; SCAPENS, 1990).

Se a contabilidade gerencial está institucionalizada é por meio de tais rotinas que as condutas são preditas e entendidas apesar da incerteza e complexidade organizacional. Como rotina cria entendimento das atividades de acordo com um grupo particular de regras e procedimentos contábeis. Essas regras e procedimentos habilitam a atividade contábil da organização e, até certo ponto, as atividades de decisão ser passadas de geração a geração por processo evolucionário (NELSON; WINTER, 1982).

As rotinas podem ser agrupadas em três categorias: operação, investimento e transformação, sendo a última diretamente vinculada à atividade de mudar rotinas (p. ex., mudar padrões e níveis de desempenho), com o objetivo de se adaptar a mudanças no ambiente econômico ou mesmo a tentativa de modificá-lo e, pela inovação, conferir-lhe nova dinâmica (NELSON; WINTER, 1982).

Concebe-se, pois, que a noção de rotina não implica necessariamente uma condição estática da organização (VALLE; BONACELLI; SALLES FILHO, 2002). Chama-se atenção para o fato de que as rotinas dão estabilidade às atividades

organizacionais e, o que é mais importante, estabilidade não exclui a possibilidade de mudança, portanto, elimina-se a condição estática do conceito de rotina.

À medida que um elemento (um importante elemento) das rotinas que habilitam os membros da organização a compreender as atividades desta está acordado, a contabilidade gerencial pode promover uma “trégua” no conflito interorganizacional. Os sistemas e procedimentos contábeis situam-se entre vários grupos na organização; provêm a forma como as contribuições relativas às atividades da organização podem ser avaliadas, e os mecanismos por meio dos quais os recursos são alocados. Por conseguinte, a contabilidade pode ser parte do processo de controlar e direcionar conflito atual e latente (MACINTOSH; SCAPENS, 1990).

Embora, como defende Simon (1979), os tomadores de decisão individuais sejam incapazes de maximizar seus lucros, os lucros provêm a base para o comportamento gerencial previsível. As organizações modernas buscam lucro, mas buscar lucro e maximização não significa a mesma coisa, também de muitas outras organizações (incluindo do setor público) espera-se que sejam eficazes em custo. Além disso, a aparência de racionalidade é característica da profissionalização da maioria das organizações modernas (MEYER; ROWAN, 1977).

As práticas contábeis personificam rotinas que definem a natureza dos custos e lucros, e provêm a aparência de comportamento racional. As regras e rotinas contábeis utilizadas nas organizações são introduzidas tanto pela competência profissional (p. ex., de profissionais contábeis) como pelas exigências legais (p. ex., tributárias e societárias), normas contábeis nacionais e internacionais, e legitimadas pela profissionalização da contabilidade. Portanto, a contabilidade provê parte do processo de decisão dentro de uma organização e sofre várias influências internas e externas.

Novas técnicas e procedimentos serão introduzidos de tempo em tempo nas organizações, no entanto, pelo processo de institucionalização essas técnicas e procedimentos evoluirão e se adaptarão às novas condições ambientais, à medida que se tornam parte inquestionável da atividade organizacional. O monitoramento reflexivo das rotinas existentes reproduzirá essas formas inquestionáveis, mas também pode encorajar adaptações e modificações, e inclusive a substituição de tais rotinas.

Novas idéias, técnicas e procedimentos podem ser acomodados dentro das rotinas institucionalizadas existentes (mudança evolucionária). Mas pode ser inclusive que instituições completamente novas sejam criadas (mudança revolucionária), a mudança envolverá a renegociação de entendimentos compartilhados das atividades organizacionais e a suspensão de conflitos intra-organizacional.

Como constataram Scapens e Roberts (1993) há diversos fatores moldando e influenciando os sistemas contábeis. Para quem está de fora da organização o processo parece ser irracional, mas não podem ser ignoradas as inter-relações dos vários fatores internos da organização quando se tenta implantar uma nova técnica ou sistema gerencial. O entendimento da mudança na contabilidade (e sistema de informação) exige o entendimento das várias contingências organizacionais e históricas. As práticas organizacionais envolvem, além da interação de um grupo completo de influências discrepantes, as ações intencionais dos membros da organização.

Scapens (1994, 314) discorre que a contabilidade gerencial não é o centro das rotinas institucionalizadas em uma organização, tem seu lugar nas rotinas organizacionais, porém, a relação entre a contabilidade (p. ex., contabilidade gerencial) e outras rotinas organizacionais como condutas institucionalizadas é uma área que necessita ser estudada mais que assumida. Nesse contexto, as atividades da organização constituem um conjunto de rotinas institucionalizadas que se relacionam entre si de alguma forma, direta ou indiretamente, sendo a contabilidade gerencial uma dessas rotinas.

Quando as práticas de contabilidade (p. ex., contabilidade gerencial) se tornam rotinas institucionalizadas seu papel nos processos organizacional e de tomada de decisão não serão questionados pelos membros da organização, as categorias e significados serão utilizados para compreender a atividade organizacional, e potenciais conflitos interorganizacionais serão mediados por mecanismos contábeis. No entanto, pode haver conflitos e resistências a respeito da introdução de uma nova técnica ou sistema de contabilidade (SCAPENS; ROBERTS, 1993) e a contabilidade gerencial pode não ser o modo dominante de controle organizacional e sua utilização pode ser contestada (SCAPENS, 1994).

Nesse contexto, Scapens (1994) reconhece que a abordagem institucional defendida é somente uma dimensão do funcionamento institucional da contabilidade

e a orientação holística da economia institucional (OIE) alerta contra qualquer abordagem reducionista. Por outro lado, o institucionalismo na Teoria das Organizações (NIS), por exemplo, enfatiza a importância das instituições na legitimação da atividade organizacional. Por conseguinte, não se poderia explorar a contribuição da contabilidade gerencial para a tomada de decisão institucionalizada sem reconhecer outras características institucionais potenciais da contabilidade (p. ex., sob o enfoque da NIS), portanto, a abordagem adotada nesta dissertação está de acordo com as considerações de Scapens (1994).

2.3.2 Práticas de contabilidade gerencial

A questão de pesquisa desta dissertação se baseou na abordagem institucional para estudar os fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do Setor Elétrico brasileiro, para tanto, é necessário definir quais práticas serão estudadas. Para este estudo, as práticas são técnicas, técnicas, técnicas, ou sistemas de contabilidade gerencial, pois são termos amplamente utilizados na literatura contábil internacional e nacional. Portanto, esta seção constrói o embasamento teórico referente às práticas de contabilidade gerencial que serão estudadas seguindo uma concepção ampla sobre quais são essas práticas tendo como base estudos internacionais sobre o tema: Chenhall e Langfield-Smith (1998), e Sharma (2000); Abdel-Kader e Luther (2002), e *International Federation of Accountants* (IFAC, 1998); Ferreira e Otley (2006); Wijewardena e De Zoysa (1997); Guilding, Cravens e Tayles (2000).

Granlund e Lukka (1998) argumentam que a prática de contabilidade gerencial pode ser enfocada sob dois níveis: no nível macro tem-se os conceitos, idéias, técnicas, desenho de sistemas e o propósito de usar certas partes da informação da contabilidade gerencial; no micro nível tem-se os padrões de comportamento e os estilos de uso da informação, lida com a prática (o fazer) da contabilidade gerencial no dia-a-dia dos atores organizacionais. Para esta pesquisa, as práticas de contabilidade gerencial são definidas no macro nível.

Chenhall e Langfield-Smith (1998) e Sharma (2000) utilizaram em seus testes empíricos a classificação “Técnicas Tradicionais” e “Técnicas Contemporâneas”. Além das apresentadas no (QUADRO 4) os autores classificam como nem tradicionais nem contemporâneas as seguintes técnicas: Técnicas de orçamento de capital (Valor Presente Líquido, Taxa Interna de Retorno, *Payback*); Pesquisas de satisfação dos consumidores; *Benchmarking* intra-organizacional; Desenvolvimento de planos estratégicos separados do orçamento; Lucro Residual (p. ex., *interest adjusted profit*); *Ongoing Supplier Evaluations*.

Essa classificação tem nítida influência do estudo realizado pelo IFAC (1998) sobre os estágios evolutivos da contabilidade gerencial, uma vez que a maioria das abordagens contemporâneas, inclusive as classificadas fora da dicotomia tradicional-contemporânea, estão presentes no estágio evolutivo pós 1985 (QUADRO 5).

TÉCNICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL		
Tradicionais	Contemporâneas	
Sistemas Orçamentários:	Avaliação baseada em empregados:	Medidas de desempenho balanceadas:
Controle de custos	Mensuração do desempenho de equipes de trabalho	<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)
Avaliação de desempenho de gestores	Mensurações qualitativas	Medidas não-financeiras de desempenho
Planejamento de fluxos de caixa	Mensuração das atitudes dos empregados	Técnicas Baseadas em Atividades:
Planejamento da posição financeira	<i>Benchmarking</i>:	<i>Activity Based Costing</i> (ABC)
Métodos de Custeio:	de Características dos produtos e/ou Serviços	<i>Activity Based Management</i> (ABM)
Absorção	de Processos operacionais	Métodos de Criação de Valor:
Custeio Variável / Direto	de Gerenciamento de processos	Análise do valor (retorno) para o acionista
Análise de Produtos:	<i>Strategic Planning Techniques</i>:	Análise da Cadeira de Valor
Análise Custo-Volume-Lucro	Planejamento estratégico formal	
<i>Target-Costing</i> (Custo-Meta)	Previsões de longo prazo	
Lucratividade de Produtos e/ou Serviços	<i>Benchmarking</i> com organizações externas	
Análise do Ciclo de Vida do Produto e/ou Serviço	<i>Benchmarking</i> de prioridades estratégicas	

QUADRO 4 - TÉCNICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: TRADICIONAL-CONTEMPORÂNEAS

FONTE: ADAPTADO DE SHARMA (2000)

Abdel-Kader e Luther (2002) estruturam sua abordagem especificamente com base nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial apresentado pelo IFAC

(1998). Essa classificação leva em consideração a ênfase da contabilidade gerencial em quatro estágios evolutivos: determinação dos custos e controle financeiro, até 1950; geração de informações para controle e planejamento gerencial, de 1950 a 1965; redução de perdas de recursos em processos organizacionais, de 1965 a 1985; e criação de valor pelo uso efetivo dos recursos, após 1985 até os dias atuais (QUADRO 5).

TÉCNICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	
Determinação dos custos e controle financeiro: até 1950	Orçamento Baseado em Atividades
Taxa de aplicação de custos indiretos	Custo da Qualidade
Orçamento para controlar custos	Orçamento Base-Zero
Orçamento flexível	Avaliação de desempenho baseada em indicadores não-financeiros relacionados aos empregados
Avaliação de desempenho baseada em indicadores financeiros	Avaliação de risco dos principais projetos de investimento de capital por análises de probabilidade ou simulação em computador
Avaliação dos principais investimentos de capital baseada no <i>payback</i> e/ou taxa contábil de retorno.	Análise de sensibilidade " <i>What if</i> " quando da avaliação dos principais projetos de investimento de capital
Informação para controle e planejamento gerencial: 1950 a 1965	Criação de valor pelo uso efetivo dos recursos: após 1985
Separação entre custos variáveis e custos fixos	<i>Target-costing</i>
Utilização de taxas de aplicação de custos fixos por departamentos	Avaliação de desempenho baseada em indicadores não-financeiros relacionados aos clientes
Utilização de técnicas de regressão e/ou curva de aprendizagem	Avaliação de desempenho baseada em lucro residual ou <i>Economic Value Added</i> (EVA)
Orçamento para planejamento	<i>Benchmarking</i>
Orçamento com análises " <i>What if</i> ?"	Análise de lucratividade dos clientes
Orçamento para planos de longo prazo (Planejamento Estratégico)	Aspectos não-financeiros são documentados e relatados para a avaliação dos principais investimentos de capital
Avaliação de desempenho baseada em indicadores não-financeiros relacionados às operações	Cálculo e uso do custo de capital no fluxo de caixa descontado para avaliação do principal investimento de capital
Análises de custo-volume-lucro para os principais produtos e/ou serviços	Análise do valor (retorno) para o acionista
Análise de lucratividade de produtos e/ou serviços	Análise da Indústria (setorial)
Modelos de controle de estoques	Análise da posição competitiva
Avaliação dos principais investimentos de capital baseada no método do Fluxo de Caixa Descontado (FCD)	Análise da cadeia de valor
Redução de perdas de recursos em processos organizacionais: 1965 a 1985	Análise do ciclo de vida do produto e/ou serviço
Custeio Baseado em Atividades	As possibilidades de integração com as cadeias de valor de suprimentos e/ou de clientes

QUADRO 5 - TÉCNICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: ESTÁGIOS EVOLUTIVOS

FONTE: ADAPTADO DE ABDEL-KADER E LUTHER (2002)

As técnicas dessa classificação são amplas o suficiente para englobar estudos como os de Askarany (2005), Waweru, Hoque e Uliana (2005), por exemplo; no cenário nacional dão amplo respaldo às técnicas investigadas por Ott (1997); Bernardinelli, Miyabara e Popadiuk (2000); Mossambani (2000); Souza (2001); Nascimento Neto *et al.* (2002); Beuren, Sousa e Raupp (2003); Coronetti, Beuren e Sousa (2003); Nascimento Neto e Miranda (2003); Souza, Lisboa e Rocha (2003); Barbosa (2004); Frezatti (2004); Grzeszezszyn e Ferreira (2004); Pompermayer (2004); Frezatti (2005); Silva (2005); Soares, Leal e Sousa (2005); Soutes (2005); Machado e Souza (2006); Santos e Almeida (2006).

PROJETO DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL			
Informação do Sistema de Controle Gerencial		Técnicas do Sistema de Controle Gerencial	
Tradicional	Contemporânea	Convencionais	Novas
Histórica	Prospectiva	Planejamento estratégico	<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>
Interna	Externa	Orçamentos	<i>Activity-based costing (ABC)</i>
Financeira	Não-financeira	Análise de variações orçamentárias	<i>Target-Costing / Custeio-meta</i>
Quantitativa	Qualitativa	Técnicas tradicionais de custeio	Análise de lucratividade de cliente
Datada	Tempestiva	Análise de lucratividade de produtos	Valor Econômico Agregado (EVA)
Agregada	Detalhada	<i>Tableau de bord</i>	Análise do ciclo de vida do produto
Não-acurada	Acurada	Lucro Residual	<i>Benchmarking</i>
Não-sofisticada, simples	Sofisticada, complexa	Retorno sobre investimento	
Sem custo	Com custo	Análise custo-volume-lucro	
Não-customizada	Customizada	Técnicas de pesquisa operacional	

QUADRO 6 - PROJETO DO SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL: INFORMAÇÃO-TÉCNICAS
 FONTE: ADAPTADO DE FERREIRA E OTLEY (2006)

Ferreira e Otley (2006) apresentam duas dimensões do sistema de controle gerencial: o projeto do sistema de controle gerencial e a utilização do sistema de controle gerencial. Aquele tem sido conceituado de duas formas na literatura: em termos das características das informações produzidas e em termos das técnicas particulares de controles gerenciais empregados pelas organizações. Este é descrito em termos das características da informação produzida. Esta perspectiva refere-se primeiro aos aspectos tais como horizonte de tempo, escopo, amplitude, e profundidade da informação gerada pelo sistema de controle gerencial; segundo, o sistema de controle gerencial é representado como um pacote de técnicas de

controle gerenciais que a companhia adota para o gerenciamento de suas atividades (QUADRO 6).

A identificação e seleção das características da informação do sistema de controle gerencial elaborada por Ferreira e Otley (2006) levou em consideração estudos teóricos e empíricos como os de Amigoni (1978), Eccles (1991), Ginzberg (1980), Gordon e Miller (1976), Gorry e Scott Morton (1971), Chenhall e Morris (1986), Chong e Chong (1997), Gordon e Narayanan (1984), Larcker (1981), Merchant (1981), e Simons (1987). A categorização técnicas convencionais e novas é cronológica: técnicas propostas num passado recente, da metade dos anos 1980 em diante, foram classificadas na categoria novas, enquanto as outras foram classificadas na categoria convencionais. Ferreira e Otley (2006) encontraram suporte para esta classificação em autores como Eccles (1991), Kaplan (1984), Johnson e Kaplan (1987), Stewart (1991), Ward (1992), Kaplan e Norton (1992, 1996b), Kaplan e Cooper (1998), Neely (1998), Young e O'Byrne (2001).

TÉCNICAS E SISTEMAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ESTUDO	
Convencionais	Novas
Avaliação dos principais investimentos de capital baseada no <i>payback</i> e/ou taxa contábil de retorno	Análise do ciclo de vida do produto e/ou serviço
Técnicas de pesquisa operacional	Avaliação dos principais investimentos de capital baseada no método do Fluxo de Caixa Descontado (FCD)
Planejamento Estratégico Formal	<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)
Análise de custo-volume-lucro (margem de contribuição, ponto de equilíbrio, margem de segurança, grau de alavancagem)	<i>Benchmarking</i> de produtos e/ou serviços; de processos operacionais; de gerenciamento de processos
Análise de variação orçamentária	Custeio Baseado em Atividades [<i>Activity-based Costing</i> (ABC)]
Método de Custeio por Absorção	Custeio-meta (<i>Target-costing</i>)
Custo-padrão e análise das variações	LAJIDA / EBITDA - Lucros antes dos Juros, Impostos, Depreciação e Amortização
Orçamentos para controlar custos, avaliar desempenho de gestores, planejar fluxo de caixa e posição financeira	Orçamento Baseado em Atividades [<i>Activity-based budgeting</i> (ABB)], <i>Activity-based Management</i> (ABM)
Análise de lucratividade de produto e/ou serviços	Preços de Transferência
Avaliação de desempenho: Lucro Residual / Lucro Líquido / ROI / ROE / ROS / ROA	Valor Econômico Agregado [(<i>Economic Value Added</i> (EVA))], Valor de Mercado Agregado [<i>Market Value Added</i> (MVA)]

QUADRO 7 – FERRAMENTAS E SISTEMAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ESTUDO

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

As três abordagens apresentadas são suportes para o conjunto de técnicas e sistemas de contabilidade gerencial que compõem o questionário desta pesquisa. Foi feita uma conciliação das mesmas levando em consideração o horizonte de

tempo que em ambos os estudos acima são coincidentes e a classificação em “convencionais” e “novas” para não confundir com a classificação de Ferreira e Otley (2006) quanto à informação do sistema de contabilidade gerencial (dicotomia tradicional-contemporânea) (QUADRO 7).

Preço de Transferência (WIJEWARDENA; DE ZOYSA, 1997), Lucros antes dos Juros, Impostos, Depreciação e Amortização (LAJIDA / EBITDA), e Custo da Qualidade (GUILDING; CRAVENS; TAYLES, 2000) também foram incluídos dentre as técnicas que compõem o questionário desta pesquisa pelo destaque que receberam em pesquisas internacionais e nacionais como as três citadas neste parágrafo (QUADRO 7).

2.4 NOVA SOCIOLOGIA INSTITUCIONAL (NIS) PARA O ENFOQUE DE PESQUISA EM CONTABILIDADE GERENCIAL

A abrangente concepção de instituição da sociologia abriga a contabilidade gerencial na medida em que esta constitui os meios pelos quais se buscam soluções para os problemas gerenciais das organizações. Estabelece as formas de condutas sociais aceitáveis diante das pressões regulativas, normativas e miméticas, e representa as formas como são visualizadas as ações organizacionais num contexto sócio-econômico determinado. A realidade organizacional é construída socialmente e tem relação tanto com o ambiente intra-organizacional quanto interorganizacional.

Portanto, esta seção permite uma visão mais abrangente da influência das instituições sobre a vida das organizações tanto intra-organizacional como interorganizacional. Nesse contexto, a distinção entre ambientes institucionais e técnicos, legitimidade, elementos estruturais e sua delimitação, pressões coercitivas, normativas, e miméticas contribuem com variáveis (as quais são operacionalizadas nas seções seguintes) para um diagnóstico institucional dos fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial utilizadas no Setor Elétrico brasileiro.

2.4.1 Distinção entre ambientes institucionais e técnicos

A distinção entre ambientes “técnicos” e institucionais encontra-se no trabalho de Scott e Meyer (1983, p. 140) para os quais os setores técnicos são aqueles dentro dos quais troca-se um produto ou serviço em um mercado tal que as organizações são recompensadas pelo controle efetivo e eficiente do processo de trabalho. Em contraste, os ambientes “institucionais” se caracterizam pela elaboração de regras e exigências aos que as organizações individuais devem se ajustar se desejam receber apoio e legitimidade do ambiente.

Nos ambientes técnicos manifesta-se o controle da produção sobre a organização e nos ambientes institucionais as organizações são recompensadas por estabelecer estruturas e processos corretos, não pela quantidade e qualidade de seus produtos e/ou serviços. A presença de um conjunto de elementos não exclui a presença do outro tipo, assim, “é mais conveniente ver as distinções como dimensões nas quais variam os ambientes e não como estados dicotômicos” (SCOTT, 2001b, p. 220).

A combinação das duas dimensões produz uma tipologia interessante de ambientes na qual algumas organizações como as de serviços públicos e os bancos são consideradas sujeitas a fortes pressões técnicas e institucionais; outras organizações, como as academias de esportes, são consideradas sujeitas a ambientes técnicos e institucionais frágeis; organizações como as companhias de manufatura (p. ex., indústrias que atuam em ambiente competitivo) enfrentam pressões técnicas relativas, mas institucionalmente frágeis; e organizações como as escolas e as igrejas atuam em ambientes institucionais relativamente fortes, mas tecnicamente frágeis. (SCOTT, 2001b).

2.4.2 O conceito de legitimidade

Scott (2001b, p. 221) destaca o renovado interesse no conceito de legitimidade e a reconceituação parcial do mesmo. Parsons (1960) insistia que a

correspondência dos valores que seguem as organizações deve ser congruente com os valores sociais mais amplos caso se queira que a organização seja legítima e, portanto, tenha direitos reconhecidos sobre os recursos sociais, desde então, a legitimidade tem sido interpretada em grande medida como se pertencesse às avaliações sociais das metas organizacionais.

Em contraste, Berger, Berger e Kellner (1973) *apud* Scott (2001b) enfatizam os aspectos cognitivos da legitimação, em particular as teorias ou explicações que relacionam os meios com os fins. A legitimação tem a ver com o problema de “explicar ou justificar a ordem social de tal maneira que as disposições institucionais sejam subjetivamente plausíveis” – o problema de motivar os atores para que empreendam ações situando-os “dentro de um mundo significativo compreensível” (WUTHNOW *et al.*, 1984, p. 50 *apud* SCOTT, 2001b).

Brown (1978, p. 375) *apud* Scott (2001b) enfatiza que, em certa medida, todos desenham e preparam seus mundos, mas nunca o fazem de material não elaborado; de fato, em sua maior parte os mundos estão prontos para serem usados. Isto talvez ocorra com mais frequência quando o mundo em questão é o das organizações formais. Meyer e Scott (1983a, p. 201-202) citados por Scott (2001b) melhoram o conceito de legitimidade com origem na perspectiva institucional argumentando que a legitimidade organizacional se refere ao grau de apoio cultural de uma organização à medida que as várias explicações culturais estabelecidas proporcionam interpretações de sua existência.

2.4.3 Introdução de elementos estruturais

Meyer e Scott (1983b) *apud* Scott (2001b) propuseram que se preste atenção às “estruturas de relação” dentro das quais estão localizadas as organizações. DiMaggio e Powell (1983) adaptaram o conceito de Giddens (1979) e chamaram a atenção para a crescente “estruturação” das relações interorganizacionais. Ambas as concepções destacam que as organizações não só estão implícitas em um conjunto de relações de intercâmbio com outros atores sociais, mas também estão localizadas em um sistema ou uma estrutura de

relações que suas próprias atividades criam que por sua vez atuam para configurar e restringir suas possibilidades de ação.

Ambas as conceituações insistem na importância potencial das relações distantes assim como das próximas, e das relações verticais (poder-autoridade) assim como das horizontais (competitivas-cooperativas). Ambos os grupos teóricos argumentam que os contextos de relação ou as relações estruturais entre as organizações estão cada vez mais organizados. Porém, existem diferenças entre as previsões de Meyer e Scott e as de DiMaggio e Powell a respeito dos efeitos dos ambientes organizacionais nas estruturas organizacionais. DiMaggio e Powell (1983) propõem a hipótese mestra de que, à medida que os ambientes das organizações se tornam mais estruturados, as estruturas organizacionais dentro destes se fazem mais homogêneas.

Meyer e Scott (1983b) *apud* Scott (2001b) argumentam que, sob certas condições, os ambientes organizacionais mais estruturados podem criar uma crescente diversidade de formas. Sugerem que, nos ambientes que carecem de autoridade centralizada, as formas organizacionais poderiam ter maior similaridade devido a seus processos competitivos e miméticos. Mas à medida que a autoridade se volta mais centralizada, os que tomam as decisões poderiam criar formas organizacionais mais especializadas, o que aumentaria a diversidade organizacional intencionalmente (coerção).

Tal formulação sugere que os vários tipos de atores organizacionais não só utilizam diferentes tipos de mecanismos de influência, mas também produzem diferentes tipos de objetivos. Também reafirma a variedade de sistemas culturais nos ambientes institucionais. Existem não só uma, mas sim muitas formas de racionalidade, e poderiam existir concepções concorrentes de como deve ser estruturado adequadamente um ambiente particular. (SCOTT, 2001b).

2.4.4 Delimitação dos elementos ambientais

Durante muitos anos os analistas organizacionais puderam considerar residuais os ambientes – como tudo o que “não é sistema”. Mas quando, sob

modelos de sistema aberto, os ambientes se converteram em forças causais importantes, foi necessário ser mais explícito em sua definição. Em particular, foi necessário “delimitá-los” – definir seus limites e identificar seus componentes de maneira que fosse possível avaliar suas características.

Os “conjuntos” organizacionais parecem melhor adaptados para apoiar as análises que se concentram nas relações de dependência de poder resultantes do intercâmbio de recursos e informações. As “populações” organizacionais são úteis para examinar a diferenciação das formas organizacionais que resulta das interações competitivas. A identificação de “campos interorganizacionais” tem ajudado a examinar as classes de diferenciação e os vínculos de sistema resultantes de um conjunto diverso de organizações que compartilham uma localidade. (SCOTT, 2001b, p. 225).

Não obstante, cada um dos modelos anteriores padece de sérios defeitos quando são considerados como base para a análise institucional. O conjunto organizacional identifica os limites ambientais com base em um intercâmbio de recursos que é crítico para uma organização “focal” determinada. A população organizacional limita sua atenção à interdependência competitiva entre tipos similares de organizações. E o campo interorganizacional emprega limites geográficos – geralmente fundamentados em definições políticas, por exemplo, a região metropolitana –, pelo qual exclui as influências não-locais (SCOTT, 2001b).

Em anos recentes, várias investigações têm proposto uma nova geração de modelos similares, com classificações variáveis, que são mais consistentes com as concepções institucionais que as apóiam. Termo genérico como “campos organizacionais funcionais” (Scott, 1987b, p. 124); “sistema industrial” (Hirsch, 1972, 1985); um “setor social” (Scott e Meyer, 1983); ou um “campo organizacional” (DiMaggio; Powell, 1983); em todos esses modelos os limites são definidos em termos funcionais mais que geográficos. (SCOTT, 2001b).

Todos começam identificando um “grupo de organizações” que criam produtos ou serviços similares, mas incluem também os sócios determinantes para seus intercâmbios, as fontes de financiamento, os grupos de reguladores, as associações profissionais ou comerciais e outras fontes de influência normativa ou cognitiva. As relações não-locais e as locais, os vínculos verticais e os horizontais e as influências culturais e políticas, assim como os intercâmbios técnicos, estão

incluídos no campo organizacional de forças consideradas pertinentes. (SCOTT, 2001b, p. 226-227).

O campo organizacional surgiu como uma unidade crítica que vincula os níveis organizacionais e sociais no estudo da mudança social e da comunidade (DIMAGGIO, 1986a, p. 337). O campo funcional serve como uma base útil para delimitar o ambiente de uma organização cuja estrutura ou desempenho se deve examinar desde uma perspectiva institucionalista, assim como para definir uma unidade intermediária significativa – um sistema crítico por direito próprio – que se deve empregar em análises macrosociológicas.

2.4.5 Abordagem de DiMaggio e Powell (1983)

Voltando aos estudos de Max Weber, DiMaggio e Powell (1983) afirmam que as causas da burocratização e racionalização das organizações mudaram. A burocratização das grandes organizações e do Estado foi alcançada. As organizações tornam-se cada vez mais homogêneas e as burocracias são as formas organizacionais mais comuns. E argumenta que a mudança estrutural nas organizações parece motivada cada vez menos pela competição (concorrência) ou pela necessidade de eficiência. Mas sim, como resultado de processos que fazem as organizações mais similares, ainda que, não necessariamente mais eficientes.

Sustentam que a burocratização e outras formas de homogeneização surgem da estruturação dos campos organizacionais. Este processo, por sua vez, é efetuado em grande medida pelo Estado e as profissões, que se converteram nos grandes racionalizadores da segunda metade do século XX. Os campos organizacionais altamente estruturados proporcionam um contexto em que os esforços individuais para lidar racionalmente com a incerteza e as limitações freqüentemente conduzem, em conjunto, à homogeneidade de estrutura, cultura e resultado.

Apesar das tecnologias de investigação (p. ex., as baseadas no método dos mínimos quadrados) estar orientadas para explicar a variação mais que sua ausência quanto às estruturas organizacionais, os autores perguntam: “por que há

tal surpreendente homogeneidade de formas e práticas organizacionais?"; e procuram explicar a homogeneidade, não a variação. Concluem, nas fases iniciais do ciclo de vida das organizações, os campos organizacionais exibem diversidade considerável em abordagem e forma. Uma vez que um campo está bem estabelecido, porém, há um impulso inexorável para a homogeneização.

Por "campo organizacional" DiMaggio e Powell (2001, 1983) se referem àquelas organizações que, em conjunto, constituem uma área reconhecida da vida institucional: os principais fornecedores, os consumidores de recursos e produtos, as agências reguladoras e outras organizações que produzem serviços ou produtos similares. A virtude desta unidade de análise é que faz prestar atenção não só às organizações concorrentes (competidoras), mas também à totalidade dos atores importantes. Assim, a idéia de campo abrange a importância da "conexão" (existência de relações formais ou informais que vinculam as organizações entre si), como da "equivalência estrutural" (similaridade de posição, vínculos do mesmo tipo com o mesmo conjunto de outras organizações).

Os campos organizacionais existem à medida que estão definidos institucionalmente. O processo de definição institucional, ou "estruturação", consiste em quatro etapas: um aumento no grau de interação entre as organizações no campo; o surgimento de estruturas interorganizacionais de domínio e de padrões de coalizão claramente definidos; um incremento na carga de informação de que devem ocupar-se as organizações que participam em um campo; e o desenvolvimento da consciência entre os participantes de um conjunto de organizações que estão em uma organização comum.

Uma vez que as organizações díspares na mesma linha de organizações se estruturam em um campo real (por concorrência, pelo Estado, ou pelas profissões), surgem forças poderosas que as fazem cada vez mais similares. As organizações podem mudar suas metas e desenvolver novas práticas e novas organizações podem ingressar no campo, mas em longo prazo, os atores organizacionais que tomam as decisões racionais constroem ao seu redor um ambiente que limita sua habilidade para mudar adicionalmente em anos posteriores.

À medida que se difunde a inovação, chega-se a uma limitação mais além da qual a adoção proporciona legitimidade, em vez de melhorar o desempenho (MEYER; ROWAN, 1977). As estratégias racionais para as organizações individuais podem deixar de sê-lo se são adotadas em grande número. Não obstante, o fato de

que são aprovadas normativamente aumenta a probabilidade de sua adoção. Desse modo, as organizações podem tentar mudar constantemente, mas depois de certo ponto na estruturação de um campo organizacional, o efeito da mudança individual é reduzir o grau de diversidade dentro do campo.

Assim, para DiMaggio e Powell (1983) o conceito que melhor captura o processo de homogeneização é o isomorfismo. Caracterizado como um processo limitador (restritivo) que obriga a uma unidade em uma população a parecer-se a outras unidades que enfrentam as mesmas condições ambientais. No nível populacional, esse enfoque sugere que as características organizacionais se modificam em direção a uma crescente compatibilidade com as características ambientais.

Seguindo o trabalho de Meyer ([1979] 1983) e Fennell (1980), DiMaggio e Powell (1983) apresentam dois tipos de isomorfismo: o competitivo e o institucional. O isomorfismo competitivo supõe uma racionalidade do sistema que insiste na concorrência de mercado, mudança de nicho, e nas medidas de ajuste, sendo mais relevante (pertinente) para os campos organizacionais onde existe concorrência livre e aberta. Por outro lado, o isomorfismo institucional considera a política e cerimônia que subjaz a vida organizacional sendo útil para entender as organizações que competem não só por recursos e clientes, mas também por poder político, legitimidade institucional, e por uma boa condição social e econômica.

2.4.5.1 Três mecanismos de mudança institucional isomórfica

DiMaggio e Powell (1983, 2001) identificam três mecanismos por meio dos quais ocorre a mudança institucional isomórfica, cada um com seus próprios antecedentes: 1) o isomorfismo coercitivo, que se deve a influências políticas e ao problema da legitimidade; 2) o isomorfismo mimético, que resulta de respostas padronizadas à incerteza; e 3) o isomorfismo normativo, associado com a profissionalização. A tipologia estruturada pelos autores é analítica, os tipos nem sempre são empiricamente distintos. Por exemplo, os atores externos podem induzir uma organização a ajustar-se a suas similares ao requerer que realize certa

tarefa e especificar a profissão responsável pela execução, ou a mudança mimética pode refletir incertezas construídas no ambiente.

O isomorfismo coercitivo resulta de pressões tanto formais quanto informais que organizações (independentes) exercem sobre outras (dependentes) e também de expectativas culturais da sociedade dentro da qual essas organizações desempenham suas atividades. Essas pressões podem ser sentidas como uma força, persuasão ou convite à colusão¹⁰ (*collusion*¹¹). Em algumas circunstâncias, a mudança organizacional é a resposta direta a um mandato do governo: os fabricantes adotam novas tecnologias para controlar a poluição a fim de ajustar-se às regulamentações governamentais; organizações não-lucrativas mantêm contabilidade e contratam contadores para cumprir com as exigências fiscais e legais; as organizações empregam funcionários de grupos menos favorecidos socialmente para evitar alegação de discriminação.

A existência de um ambiente legal comum afeta muitos aspectos da conduta (comportamento) e estrutura de uma organização. Meyer e Rowan (1977) argumentaram que, à medida que os Estados racionalizados e outras grandes organizações racionais estendem seu domínio sobre mais cenários da vida social, as estruturas organizacionais refletem mais as regras institucionalizadas e legitimadas pelo e dentro do Estado. Como consequência, as organizações são cada vez mais homogêneas dentro de certos domínios e estão organizadas cada vez mais em torno de rituais de adaptação a instituições mais amplas.

Ao mesmo tempo, são cada vez menos determinadas estruturalmente pelas limitações que apresentam as atividades técnicas e cada vez menos unidas pelos controles de produção. Nessas circunstâncias, as organizações empregam controles ritualizados de credenciamento e solidariedade de grupo. À medida que aumentam o tamanho e os propósitos dos conglomerados, critérios de desempenho padrão não são necessariamente impostos às subsidiárias, mas é comum que estas se sujeitem aos mecanismos de informação padrão. Nesses termos, as subsidiárias adotam práticas de contabilidade, avaliações de desempenho e planos orçamentários compatíveis com as políticas das matrizes.

¹⁰ Complô, conluio (FERREIRA, 1999).

¹¹ *Secret agreement especially in order to do something dishonest or to deceive people.*

O isomorfismo mimético, entretanto, insere-se no contexto em que nem todo isomorfismo institucional deriva-se da autoridade coercitiva. A incerteza também é uma força poderosa que propicia a imitação. Quando as tecnologias organizacionais são pouco entendidas, quando as metas são ambíguas ou quando o ambiente cria incerteza simbólica, as organizações podem construir-se seguindo o modelo de outras organizações. As vantagens da conduta mimética são consideráveis; quando uma organização enfrenta um problema de causas ambíguas ou soluções pouco claras, a busca em outras organizações pode dar uma solução viável com poucos gastos.

Os modelos podem difundir-se involuntariamente ou indiretamente mediante transferência ou *turnover* de empregados, ou explicitamente mediante organizações como as de consultoria, ou as confederações industriais. Grande parte da homogeneidade nas estruturas organizacionais provém do fato de que, apesar de uma considerável busca de diversidade, há relativamente pouca variação da qual selecionar. As novas organizações se modelam com base nas antigas por toda a economia, e os gerentes buscam ativamente modelos a partir dos quais se basear.

Também, as grandes organizações escolhem entre um conjunto relativamente pequeno de empresas de consultoria, que, como Johnny Appleseeds (John Chapman (1774-1845), popularmente conhecido como “Joãozinho Semente de Maça”, pioneiro estadunidense que recorria os territórios para difundir o plantio de sementes de maçã), difunde alguns poucos modelos organizacionais por todas as partes do globo. Do mesmo modo, as organizações tendem a se modelar seguindo organizações similares em seu campo, as quais lhes parecem mais legítimas ou de sucesso. Talvez a ubiquidade (onipresença) de certas classes de arranjos estruturais pode ser atribuída mais a universalidade dos processos miméticos que a qualquer evidência concreta de que os modelos adotados aumentam a eficiência.

A terceira fonte de mudança isomórfica organizacional é a normativa ou isomorfismo normativo e se deve principalmente à profissionalização. DiMaggio e Powell (1983, 2001) interpretam a profissionalização como a luta coletiva dos membros de uma profissão (e/ou ocupação) para definir as condições e métodos de seu trabalho, para “controlar a produção dos produtores” e para estabelecer uma base cognitiva e legitimidade de sua autonomia profissional (ocupacional), pois, o projeto profissional raramente é conseguido com sucesso (êxito) total, e os

profissionais devem assumir compromissos com clientes, chefes e reguladores não-profissionais.

As profissões estão sujeitas às mesmas pressões coercitivas e miméticas que as organizações. Além do mais, ainda que várias classes de profissionais dentro de uma organização possam diferir, apresentam grande similaridade com suas contrapartes profissionais em outras organizações. Adicionalmente, em muitos casos, tanto o Estado atribui poder aos profissionais (autorização da estrutura organizacional) quanto as atividades das profissões os criam.

Dois aspectos da profissionalização são fontes importantes de isomorfismo: o primeiro é que a educação formal e a legitimidade têm uma base cognitiva produzida por especialistas universitários; o segundo é o crescimento e complexidade de redes profissionais que vão mais além de uma só organização e por meio das quais se difundem rapidamente os novos modelos. As universidades e as instituições de ensino técnico-profissional são centros importantes para o desenvolvimento de normas organizacionais entre os gerentes profissionais e seu pessoal.

TRÊS MECANISMOS DE MUDANÇA INSTITUCIONAL ISOMÓRFICA		
Pressões Coercitivas	Pressões Normativas	Pressões Miméticas
Isomorfismo Coercitivo, Restrições e Dependência	Isomorfismo Normativo, Seleção Profissional, Socialização e Estruturação	Isomorfismo Mimético, Modelagem e Incerteza

QUADRO 8 – TRÊS MECANISMOS DE PRESSÃO INSTITUCIONAL ISOMÓRFICA

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

O QUADRO 8 resume a discussão sobre os três mecanismos de mudança institucional isomórfica e seus antecedentes, os quais serão estudados nesta dissertação como fatores institucionais que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do Setor Elétrico brasileiro. A operacionalização dos mesmos é apresentada na caracterização do Setor Elétrico brasileiro (Tópico 3) e sua ligação com o construto de Oliver (1991) é discutida na metodologia da pesquisa (Tópico 4.1).

DiMaggio e Powell (1983, 2001) argumentam que se pode esperar que cada um dos processos institucionais isomórficos ocorra por falta de evidência de que aumenta a eficiência organizacional interna. A razão é que freqüentemente as organizações são recompensadas por sua similaridade com outras organizações de seu campo organizacional à medida que se fortalece a eficácia da organização. Essa semelhança pode facilitar que as organizações façam transações com outras

organizações, atraíam pessoal que deseje fazer carreira, sejam reconhecidas como legítimas e de boa reputação, e incluídas em categorias administrativas elegíveis para doações e contratos públicos e privados.

2.4.5.2 Elementos que permitem prever a mudança isomórfica

Das discussões apresentadas na seção anterior, DiMaggio e Powell (1983) derivaram doze hipóteses (QUADRO 9), seis em nível organizacional, e seis em nível de campo de atuação. Segundo os autores, a contribuição do trabalho não está no teste empírico das hipóteses, o valor da perspectiva se radica na sua utilidade de predição. Também não foram derivadas hipóteses que esgotem o universo dos elementos que permitem prever a mudança isomórfica, mas sim, são sugeridas hipóteses que podem ser seguidas, usando dados sobre as características das organizações em um campo, ou em vários setores, ou preferivelmente, no tempo. As hipóteses são regidas de modo implícito por suposições *ceteris paribus*, em particular no que diz respeito ao tamanho, tecnologia e centralização dos recursos externos.

DiMaggio e Powell (1983, 2001) argumentam que a exposição esquemática de uma dúzia de hipóteses que relacionam o grau de isomorfismo com atributos selecionados das organizações e dos campos organizacionais não constitui uma agenda completa para a investigação do isomorfismo institucional. As organizações em um campo podem ser muito diversas em algumas dimensões e não obstante ser muito homogêneas em outras. Ainda que não tenham desenvolvido estas idéias, suspeitam em geral, que a taxa em que os desvios padrão dos indicadores estruturais ou de conduta se aproximam de zero variará segundo a natureza da tecnologia e do ambiente de um campo organizacional.

Diante dos argumentos anteriores, a abordagem de DiMaggio e Powell (1983) neste estudo não tem como objetivo o teste das hipóteses, mas sim a utilidade de predição do desenvolvimento teórico apresentado para identificar os fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do Setor Elétrico brasileiro. Portanto, nesta

dissertação a abordagem de DiMaggio e Powell (1983) é utilizada de forma complementar, pois como argumenta Zan (2006), Oliver (1991) apresenta uma abordagem mais completa para elaboração de uma agenda de pesquisa sobre o isomorfismo organizacional.

PREDITORES	ISOMORFISMO	HIPÓTESES
NÍVEL ORGANIZACIONAL	Coercitivo e Restrições	A-1: Quanto maior a dependência de uma organização em relação à outra, mais se assemelhará a essa em estrutura, clima, e foco comportamental. A-2: Quanto maior a centralização da oferta de recursos da organização A, maior será o grau em que a organização A mudará isomorficamente para se assemelhar às organizações das quais depende para a provisão de seus recursos.
	Mimético, Modelagem e Incerteza	A-3: Quanto mais incerta a relação entre os meios e fins, maior será o grau em que uma organização se construirá seguindo o modelo de organizações que lhe parece bem-sucedidas. A-4: Quanto mais ambíguas são as metas de uma organização, maior será o grau em que a organização se construirá seguindo o modelo de organizações que lhe parece bem-sucedidas.
	Normativo	A-5: Quanto maior a confiança em (dependência de) credenciais acadêmicas ao escolher pessoal gerencial e de outro nível, maior o grau em que uma organização se parecerá a outras de seu campo de atuação. A-6: Quanto maior a participação dos gerentes organizacionais nas associações comerciais e profissionais, tanto mais provável a organização será, ou se tornará, similar a outras organizações em seu campo de atuação.
CAMPO ORGANIZACIONAL	Dependência	B-1: Quanto maior o grau em que um campo organizacional dependente de uma única (ou várias semelhantes) fonte (s) de suporte (apoio) de recursos vitais, maior será o nível de isomorfismo. B-2: Quanto maior o grau em que as organizações em um campo de atuação realizam transações com agências do Estado, maior será o grau de isomorfismo no campo de atuação como um todo.
	Incerteza e Modelagem	B-3: Quanto menor o número de modelos organizacionais alternativos visíveis em um campo de atuação, maior será o percentual de isomorfismo nesse campo. B-4: Quanto maior o grau de incerteza das tecnologias ou ambigüidade das metas dentro de um campo de atuação, maior será o percentual de mudança isomórfica.
	Seleção Profissional, Socialização e Estruturação	B-5: Quanto maior o grau de profissionalização em um campo de atuação, maior será a mudança isomórfica institucional. B-6: Quanto maior o grau de estruturação de um campo de atuação, maior será o grau de isomorfismo.

QUADRO 9 - PREDITORES DO ISOMORFISMO

FONTE: ADAPTADO DE DIMAGGIO E POWELL (2001, p. 117-121)

2.5 ABORDAGEM DE OLIVER (1991)

Na concepção de Oliver (1991) para compreender a conformidade das organizações às pressões institucionais deve-se não somente olhar para a

passividade das organizações, argumento comum da abordagem institucional comumente empregado por autores como Scapens, DiMaggio e Powell e outros, mas argumenta-se que as organizações de alguma forma respondem às pressões institucionais em busca de sua conformidade ao ambiente no qual interagem. Oliver (1991) busca resposta na Teoria da Dependência de Recursos combinada com a Teoria Institucional para estabelecer sua contribuição teórica ao comportamento das organizações dentro da Teoria das Organizações.

Para Oliver (1991) a teoria e pesquisa em institucionalização têm gerado *insights* válidos no processo que define e explica a institucionalização nos ambientes organizacionais e sua influência na conformidade organizacional ao ambiente. Versões anteriores da Teoria Institucional concentraram particular ênfase no caráter inquestionável das regras institucionais, mitos e crenças como realidade social compartilhada e no processo pelo qual as organizações tendem a se tornar instiladas de valor e significado social. Tratamentos mais recentes da institucionalização têm elaborado a natureza e variedade desses processos institucionais; e a variedade de influências que estes processos exercem nas características estruturais das organizações; e a mudança organizacional.

Entretanto, destaca Oliver (1991), “poucas pesquisas deram atenção ao comportamento estratégico que as organizações empregam em resposta direta ao processo institucional que as afetam.” Oliver (1991) identifica as diferentes respostas estratégicas que as organizações desempenham como resultado das pressões institucionais para a conformidade que são exercidas sobre as mesmas e desenvolver um preliminar arcabouço conceitual para predizer a ocorrência das estratégias alternativas.

Oliver (1991, p. 151) sugere que as respostas organizacionais variarão da conformidade à resistência, da passividade à resposta ativa, da pré-consciência ao controle, da impotência à influência, e do hábito ao comportamento oportunista, dependendo das pressões institucionais para a conformidade exercidas sobre as organizações. No reconhecimento explícito do potencial para variação nessas dimensões do comportamento organizacional assenta o esboço para a identificação das estratégias alternativas em resposta ao ambiente institucional.

Nesse contexto, Oliver (1991) desenvolveu a tipologia de respostas estratégicas ao processo institucional contemplando os *insights* teóricos da Teoria Institucional e da Dependência de Recursos. Seguindo posicionamento adotado em

estudos anteriores (p. ex., Abreu, 2006; Zan, 2006) foge dos objetivos desta dissertação discutir como Oliver (1991) construiu o construto teórico (QUADRO 10).

PREDITORES DE RESPOSTAS ESTRATÉGICAS				
Causa	Constituintes	Conteúdo	Controle	Contexto
TIPOLOGIA DE RESPOSTAS ESTRATÉGICAS				
Aquiescência	Compromisso	Esquivança	Desafio	Manipulação

QUADRO 10 – CONSTRUTO DA PESQUISA

FONTE: ADAPTADO DE OLIVER (1991)

Portanto, a estruturação da abordagem de Oliver (1991) é feita com base no construto teórico estruturado (QUADRO 10) (preditores de respostas estratégicas e tipologia de respostas estratégicas) como fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do Setor Elétrico brasileiro, os quais são discutidos nas duas seções seguintes.

2.5.1 Tipologia das respostas estratégicas ao processo institucional

Baseada na suposição da variação potencial nas dimensões do comportamento organizacional, o (QUADRO 11) provê um sumário do comportamento estratégico que as organizações podem desempenhar em resposta às pressões estratégicas para a conformidade com o ambiente institucional. Cinco tipos de respostas estratégicas são propostos por Oliver (1991, p. 151), as quais variam, em ordem crescente, da passividade à resistência ativa da organização às pressões e exigências institucionais: aquiescência, compromisso, esquivança, desafio e manipulação; cada estratégia é composta por três táticas, as quais serão discutidas nos parágrafos seguintes.

Aquiescência – Embora as organizações geralmente consintam às pressões institucionais, a aquiescência pode ter formas alternativas; essas formas são hábito, imitar e aceder. O hábito se refere a inconsciente ou cega aderência pré-consciente ou inquestionável a regras e valores. Particularmente quando as normas institucionais tenham atingido o *status* persistente de um fato social, uma organização pode desconhecer as influências institucionais e, por conseguinte, ser impedida de responder àquelas adequadamente. Sob estas condições as

organizações reproduzem ações e práticas do ambiente institucional que têm se tornado historicamente repetida, costumeira, convencional, ou inquestionável.

Estratégias	Táticas	Exemplos
Aquiescência	Hábito Imitar Aceder	Seguir normas invisíveis, dadas como certas Imitar modelos institucionais Obedecer às regras e aceitar as normas
Compromisso	Equilibrar Pacificar Barganhar	Equilibrar as expectativas de públicos múltiplos Aplacar e acomodar elementos institucionais Negociar com grupos de interesse institucionais
Esquivança	Ocultar Amortecer Escapar	Disfarçar a não-conformidade Afrouxar as ligações institucionais Mudar objetivos, atividades ou domínios
Desafio	Rejeitar Provocar Atacar	Desconsiderar normas e valores explícitos Contestar regras e exigências Violar as fontes de pressão institucional
Manipulação	Cooptar Influenciar Controlar	Importar pessoas influentes Moldar valores e critérios Dominar públicos e processos institucionais

QUADRO 11 - RESPOSTAS ESTRATÉGICAS AO PROCESSO INSTITUCIONAL
 FONTE: OLIVER (1991, p. 152)

A imitação, a qual é consistente com o conceito de isomorfismo mimético de DiMaggio e Powell (1983), refere-se tanto à imitação consciente e inconsciente de modelos institucionais, incluindo, por exemplo, a imitação de organizações de sucesso e a aceitação de conselhos de empresas de consultoria ou associações profissionais. Em condições de incerteza os tomadores de decisão imitam o comportamento de outros atores de seu ambiente, particularmente aqueles atores que são tidos como confiáveis.

Aceder, por comparação, é definido como obediência consciente a ou incorporação de valores, normas, ou exigências institucionais. A elaboração do complexo estrutural ou administrativo em resposta ao ambiente institucional é um exemplo de obediência estrutural. Aceder é considerado mais ativo que hábito e imitação na extensão em que a organização conscientemente ou estrategicamente escolhe obedecer às pressões institucionais em antecipação ao benefício específico que pode alcançar do suporte social de recursos ou previsibilidade.

Uma organização pode aceder às pressões externas porque a aprovação dos constituintes externos ou sociedade realça sua legitimidade, aumenta sua estabilidade, ou sustenta a lógica da confiança necessária para conduzir as atividades organizacionais de boa fé. Aceder pode estabelecer a adequabilidade da organização como teoria por reduzir a vulnerabilidade à avaliação negativa de sua conduta, produtos ou serviços. Por exemplo, a obediência de uma organização à

variedade de procedimentos especificados por uma Agência de Proteção Ambiental eleva sua legitimidade e a protege da crítica e das penalidades financeiras da não-obeidência.

Compromisso – Embora a aquiescência possa ser instrumental para a organização pela virtude de aumentar a legitimidade e fornecer suporte social, as organizações podem considerar a conformidade inapta, não palatável ou não-executável. As organizações sempre são confrontadas com demandas institucionais conflitantes ou com inconsistências entre as expectativas institucionais e objetivos organizacionais internos relacionados com eficiência e autonomia. Sob tais circunstâncias, as organizações podem tentar equilibrar, pacificar ou barganhar com os constituintes externos. A tática do compromisso representa a “fina extremidade da cunha” na resistência organizacional às pressões institucionais.

Pela perspectiva estratégica o equilíbrio pode ser definido como uma resposta tática ao processo institucional que se refere à acomodação da demanda de múltiplos constituintes em resposta às pressões e expectativas institucionais. Mais especificamente, o equilíbrio é a tentativa de a organização realizar paridade entre vários ou múltiplos interessados (*stakeholders*) e interesses internos. Particularmente quando as expectativas externas são conflitantes (p. ex., os principais acionistas demandam por mais eficiência versus pressões públicas para a alocação de recursos corporativos para causas sociais), os interesses organizacionais podem ser servidos pela obtenção de compromisso aceitável sobre objetivos e expectativas concorrentes.

A tática de pacificar também constitui conformidade parcial com as expectativas de um ou mais constituinte. Uma organização pode se cercar contra a interferência de autoridades governamentais, mas fazer isso é “morder a mão que as alimenta”¹² (SCOTT, 1983, p. 106)¹³. Por conseguinte, essas organizações tendem a se adequar pelo menos aos padrões mínimos de cuidados e controles fiscais estabelecidos pelas agências federais.

Uma organização que empregue a técnica da pacificação tipicamente monta um menor nível de resistência às pressões institucional, mas devota a maior

¹² “*bite the hand that feeds them*”.

¹³ Scott (1983, p. 106) está exemplificando um caso das organizações de saúde.

parte da sua energia satisfazendo ou apaziguando (apacando) a fonte ou fontes institucionais as quais tem resistido. Um exemplo poderia ser uma organização que está sofrendo pressão para descontinuar a produção de um produto potencialmente prejudicial: pode continuar a manufaturar o produto, mas alocará consideráveis recursos financeiros para redesenhar o produto para satisfazer as expectativas institucionais e promover sua subsequente segurança.

Barganhar é uma forma de compromisso mais ativa que pacificar. A tática de barganha envolve o esforço de uma organização em prever algumas concessões que um constituinte externo fará no atendimento de suas demandas ou expectativas. Por exemplo, uma organização pode negociar com uma agência governamental para reduzir a freqüência ou extensão de sua obediência a uma política governamental instituída recentemente.

Associações profissionais barganharão com agências governamentais sobre padrões de serviços aceitáveis e *accountability*, as organizações empresariais barganharão com união de constituintes e grupos de defesa dos consumidores para alcançar um compromisso aceitável sobre processos ou resultados organizacional apropriados. Todas as táticas de compromisso (equilibrar, pacificar e barganhar) são empregadas no espírito de adaptar-se e adequar-se a regras, normas ou valores institucionais, mas em contraste à aquiescência, o compromisso institucional é somente parcial e as organizações são mais ativas em promover seus próprios interesses.

Esquivança – Vários teóricos institucionalistas e da dependência de recursos têm reconhecido a importância da esquivança como resposta às pressões institucionais. Definida como a tentativa organizacional de impedir a necessidade de conformidade; as organizações alcançam isso ocultando sua não-conformidade, amortecendo-se das pressões institucionais, ou escapando das regras e pressões institucionais. A tática da ocultação envolve disfarçar a não-conformidade pela obediência de fachada. Uma organização pode estabelecer elaborados planos e procedimentos racionais em resposta às exigências institucionais com o objetivo de disfarçar o fato de que não pretende implementá-los. Podem, adicionalmente, engajar-se em causar boa-impressão por meio da prática do ritualismo, pretensão cerimonial, ou aceitação simbólica de normas, regras ou exigências institucionais.

Em antecipação a inspeções locais programadas por representantes governamentais as organizações podem mostrar uma variedade de atividades

esperadas que não sejam partes de suas rotinas normais. A esquivança pode, entretanto, ser diferenciada da obediência estratégica de aquiescência pelo grau em que a conformidade é aparente ou real. Pela perspectiva institucional, a distinção entre aparência e realidade é uma importante dicotomia teórica, porque a aparência mais que o fato da conformidade freqüentemente presume-se ser suficiente para a consecução da legitimidade.

Amortecer refere-se à tentativa de uma organização de reduzir a extensão a qual é externamente inspecionada, examinada, ou avaliada separando parcialmente suas atividades técnicas do contato externo. Os teóricos institucionais têm elaborado a virtude de separar atividades de trabalho internas das estruturas formais e avaliação externa como meios de manter a fé e legitimidade da organização uma vez que é altamente institucionalizada. Onde a produção técnica eficiente é independente da aprovação pública, ou a aprovação pública não é dependente da vontade da organização de se abrir para o exame público (p. ex., a divulgação de informação financeira), a tática de amortecer pode servir aos interesses organizacionais, especialmente em termos de manter autonomia, minimizar intervenção externa, e maximizar eficiência.

Quanto o oposto é verdadeiro (p. ex.), quando uma agência de serviço social voluntário depende de aprovação pública e exame de suas práticas para obter legitimidade e fundos, o esforço orientado para separar as atividades organizacionais da inspeção e avaliação pública pode lançar as atividades organizacionais abertamente à suspeita e reduzir sua habilidade de obter recursos, legitimidade ou suporte social. Uma resposta esquivada mais dramática às pressões institucionais à conformidade é “escapar”, isto é, uma organização pode deixar o domínio dentro do qual a pressão é exercida, ou significativamente alterar suas metas, atividades ou domínio para evitar a necessidade de conformidade.

Se as inspeções e avaliações governamentais da obediência de uma organização com os padrões de emissão de poluição são consideradas muito rigorosas, a organização pode mudar seus objetivos, metas e atividades de forma que o processo de produção ofensivo não seja mais requerido, ou pode mudar para uma localização alternativa onde as regras e exigências são brandas ou não existentes. Em contraste com a aquiescência e compromisso, as quais constituem respostas estratégicas que as organizações empreendem com o objetivo de parcial ou total adequação aos processos institucionais, a esquivança é motivada pelo

desejo de evitar as condições que fazem o comportamento de adequação necessário.

Desafio – O desafio é uma forma de resistência mais ativa aos processos institucionais. As três táticas de desafio em ordem de crescente resistência ativa são rejeitar, provocar e atacar. Rejeitar, ou ignorar regras e valores institucionais, é uma opção estratégica adequada de exercer quando o potencial para execução externa de regras institucionais é percebido como baixo ou quando os objetivos internos diverjam ou conflitem substancialmente com os valores e exigências institucionais. A tentação de ignorar a autoridade ou a força de expectativas culturais é exacerbada pela deficiente compreensão organizacional da racionalidade por trás das pressões institucionais e das conseqüências da não-obediência.

Uma organização que escolha ignorar exigências de ação afirmativa no recrutamento e seleção de pessoal pode inadequadamente entender tanto as razões para a política ou as ramificações da desobediência. Alternativamente, a organização pode argumentar, embora injustificável, que a possibilidade de “ser pega” é muito baixa ou que seu sucesso não depende de aprovação e suporte governamental. Salancik (1979) *apud* Oliver (1991) em seu estudo da resposta a pressões de ação afirmativa constatou que a probabilidade de obediência é positivamente relacionada com a dependência de recursos de governo.

Provocar é um afastamento mais ativo das regras, normas ou expectativas que rejeitar. Organizações que desafiam as pressões institucionais vão à ofensiva no desafio dessas pressões e podem de fato fazer de sua insurreição uma virtude. As organizações estarão mais propensas a provocar ou desafiar normas racionalizadas ou regras coletivas do ambiente institucional quando o desafio pode ser reforçado por proibição ou racionalidade. Assim como no direito, ativistas irão desafiar leis existentes e normas sociais como forma de expressar suas próprias convicções e integridade, as organizações em geral irão provavelmente desafiar regras e valores institucionais quando atam consideravelmente menor significância às convicções e crenças externas amplamente compartilhadas para sua própria insular e elevada visão do que é, ou deveria ser, apropriado, racional, ou aceitável.

Atacar distingue-se de provocar como tática de desafiar pela intensidade e agressividade do afastamento das atividades organizacionais das pressões e expectativas institucionais. As organizações atacando se esforçam para assaltar, violar, depreciar ou veementemente denunciar valores institucionalizados e os

constituintes externos que os expressam. Uma postura estratégica de ataque é mais provável de ocorrer quando os valores e expectativas institucionais são específicos da organização em lugar de geral ou não-focados; quando esses valores e expectativas são particularmente negativos ou desacreditados; ou quando a organização acredita que seus direitos, privilégios, ou autonomia estão em risco.

Uma estratégia de atacar, em contraste à aquiescência, ao compromisso e amortecer, representa rejeição inequívoca de normas e expectativas institucionais, e é mais provável ocorrer quando o custo percebido de afastamento ativo é baixo, quando os interesses internos divergem dramaticamente dos valores externos, quando as organizações acreditam que podem demonstrar a racionalidade ou retidão de suas próprias convicções e condutas alternativas, ou quando acreditam que há pouco a perder pela exibição de seus antagonismos aos constituintes que as julgam ou se opõem.

Manipulação – A estratégia aquiescência, compromisso, esquiva e desafio representam, em ordem crescente, níveis ativos de resistência a dada demanda e expectativa institucional. A manipulação é a mais ativa resposta às pressões e expectativas institucionais porque pretende ativamente mudar ou demonstrar poder sobre o conteúdo das expectativas institucionais ou sobre as fontes que buscam expressá-lo ou obrigá-lo. A manipulação pode ser definida como uma tentativa propositada e oportunista de cooptar, influenciar e controlar pressões e avaliações institucionais.

Em resposta às pressões institucionais uma organização pode escolher cooptar a fonte de pressão. Uma organização pode, por exemplo, tentar persuadir um constituinte institucional para juntar-se à organização ou à diretoria. O efeito pretendido da tática de cooptar é neutralizar a oposição institucional e aumentar (realçar) a legitimidade. Uma agência de serviço social, por exemplo, pode cultivar ou anunciar suas ligações a uma influente fundação de caridade com o objetivo de demonstrar para outro potencial doador público ou corporativo que está merecendo recursos e suporte.

A tática de influenciar pode ser orientada geralmente para valores e crenças institucionalizados ou definições e critérios de prática ou desempenho aceitáveis. A manipulação de sistema de crenças é refletida, por exemplo, nos esforços de uma associação comercial para influenciar a percepção pública de seu setor e grupo de pressão de reguladores governamentais por mudanças nas regras institucionais

para as quais os membros da associação são aconselhados ou exigidos a se adequarem.

DiMaggio (1983) constatou como várias organizações artísticas sem fins lucrativos forjaram grupos de coalizão para influenciar o montante de fundos e suporte obtido de fontes públicas. As organizações também podem estrategicamente influenciar os padrões pelos quais são avaliadas, porque o desempenho em ambiente institucionalizado é por si só definido institucionalmente e prescrito, as definições atuais e critérios de desempenho aceitáveis são freqüentemente abertos a interpretações e manipulações estratégicas.

A tática do controle, por comparação, são esforços específicos para estabelecer poder e domínio sobre constituintes externos que estão exercendo pressão sobre a organização. É uma resposta mais ativa e agressiva às pressões institucionais que cooptar e influenciar porque o objetivo da organização é dominar em lugar de influenciar, moldar, ou neutralizar fontes ou processos institucionais. As organizações provavelmente utilizarão a tática do controle quando as expectativas institucionais são incipientes, locais, ou promovidas fragilmente.

Uma organização estará mais inclinada a dominar um pequeno grupo de advocacia que recentemente estabeleceu oposição a seus produtos ou práticas que a uma grande e institucionalmente poderosa organização que tem direcionado amplas críticas à organização por um prolongado período de tempo. As organizações também podem tentar exercer controle sobre a alocação ou expressão de aprovação social de constituintes externos; também pode tentar controlar o processo orçamentário usado para avaliar o valor de sua contribuição social e econômica, ou se esforçar para alterar a forma pela qual suas realizações e transgressões são anunciadas ao público.

As táticas cooptar, influenciar e controlar constituem respostas estratégicas mais ativas às pressões institucionais que estratégias alternativas. Naquelas as pressões e expectativas não são tomadas como uma restrição a ser obedecida ou desafiada, ao invés, as organizações ativamente alteram, recriam, ou controlam as pressões ou os constituintes que as impõem. A manipulação envolve a intenção ativa de usar de forma oportunista processos institucionais e relações; cooptar e neutralizar constituintes institucionais; moldar e redefinir normas institucionalizadas e critérios externos de avaliação; e controlar ou dominar a fonte, alocação, ou expressão de aprovação social e legitimação.

2.5.2 Preditores de respostas estratégicas

As estratégias e táticas antecedentes, em ordem ascendente de resistência organizacional ativa, identificam o repertório de comportamentos que as organizações podem exibir em resposta às pressões e expectativas institucionais. A racionalidade teórica fundamenta a conformidade ou resistência a regras e expectativas a cerca da vontade e habilidade da organização se conformar ao ambiente institucional. A condição sob a qual as organizações estão dispostas a (são capazes de) conformar é limitada pelo ceticismo organizacional, interesse político pessoal, e controle organizacional.

As questões das organizações sobre a legitimidade ou validade do *status quo* institucional, os interesses políticos pessoais entre os atores organizacionais que estão em conflito com os objetivos institucionais e os esforços organizacionais para manter o controle sobre processos e resultados limitam a vontade organizacional de se adequar às exigências institucionais. A condição sob a qual as organizações estão dispostas a se adequar são limitadas pela capacidade organizacional, conflito e consciência. Recursos ou capacidade organizacionais inadequados para atender às exigências da conformidade, pressões institucionais conflitantes que fazem a conformidade unilateral inatingível, a falta de reconhecimento ou consciência das expectativas institucionais limita a habilidade da organização se adequar às exigências institucionais.

Esses limites sobre a vontade e habilidade das organizações de se adequar direcionam para as dimensões preditivas em forma de hipóteses, as quais determinam a probabilidade de resistência organizacional às pressões e exigências institucionais. As respostas organizacionais às pressões institucionais para a conformidade dependerão do por que essas pressões estão sendo exercidas, quem está exercendo-as, quais são as pressões, como ou por quais meios elas são exercidas, e onde elas ocorrem (QUADRO 12).

Os cinco antecedentes institucionais apresentados no (QUADRO 13) (causa, constituintes, conteúdo, controle e contexto) correspondem respectivamente as cinco questões básicas apresentadas no quadro (QUADRO 12). Variações nas dez dimensões preditivas dessas categorias hipoteticamente determinam a escolha da estratégia da organização. Respostas a essas perguntas dão a dimensão da

influência que esses fatores exercem sobre o comportamento organizacional. Esses fatores institucionais operacionalizam as dez principais variáveis da questão de pesquisa, ou seja, os fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do Setor Elétrico brasileiro.

Por quê?	Causa	Legitimidade ou adequação social Eficiência ou adequação econômica
Quem?	Constituintes	Demandas de múltiplos constituintes Dependência dos constituintes
O que?	Conteúdo	Consistência com as metas organizacionais Restrições impostas sobre a organização de forma opcional ou flexível
Quais meios?	Controle	Coerção legal ou imposição Difusão voluntária de normas
Onde?	Contexto	Ambiente Incerto Ambiente interconectado

QUADRO 12 - ANTECEDENTES DAS RESPOSTAS ESTRATÉGICAS

FONTE: ADAPTADO DE OLIVER (1991)

Fator Institucional	Questões Precedentes	Dimensões Preditivas
Causa	Por que a organização está sendo pressionada a se moldar conforme as regras e expectativas institucionais?	Legitimidade ou adequação social. Eficiência ou adequação econômica.
Constituintes	Quem está exercendo pressões institucionais na organização?	Demandas de múltiplos constituintes. Dependência dos constituintes.
Conteúdo	Para quais normas ou exigências a organização está sendo pressionada a aderir?	Consistência com as metas organizacionais. Restrições impostas sobre a organização de forma opcional ou flexível.
Controle	Como ou de que modo as pressões institucionais são exercidas?	Coerção legal ou imposição. Difusão voluntária de normas.
Contexto	Qual o contexto organizacional no qual a pressão está sendo exercida?	Ambiente incerto. Ambiente interconectado.

QUADRO 13 – QUESTÕES PRECEDENTES DAS RESPOSTAS ESTRATÉGICAS

FONTE: OLIVER (1991, p. 160)

Por exemplo, a primeira linha do (QUADRO 14) sugere que a aquiescência é mais provável de ocorrer quando o grau de legitimidade atingível pela conformidade é alto. A estratégia de compromisso, esquivança, desafio e manipulação são mais prováveis de ocorrerem quando a legitimidade antecipada é

baixa. Assim sucessivamente para cada um dos demais fatores, do mesmo modo, para as demais estratégias e fatores, sempre levando em consideração a alta aderência dos fatores preditivos.

Fator Preditivo	Respostas Estratégicas				
	Aquiescência	Compromisso	Esquivança	Desafio	Manipulação
Causa					
Legitimidade	Alta	Baixa	Baixa	Baixa	Baixa
Eficiência	Alta	Baixa	Baixa	Baixa	Baixa
Constituintes					
Multiplicidade	Baixa	Alta	Alta	Alta	Alta
Dependência	Alta	Alta	Moderada	Baixa	Baixa
Conteúdo					
Consistência	Alta	Moderada	Moderada	Baixa	Baixa
Restrição	Baixa	Moderada	Alta	Alta	Alta
Controle					
Coerção	Alta	Moderada	Moderada	Baixa	Baixa
Difusão	Alta	Alta	Moderada	Baixa	Baixa
Contexto					
Incerto	Alta	Alta	Alta	Baixa	Baixa
Interconectado	Alta	Alta	Moderada	Baixa	Baixa

QUADRO 14 - ANTECEDENTES INSTITUCIONAIS E PREDITORES DAS RESPOSTAS ESTRATÉGICAS

FONTE: OLIVER (1991, p. 160)

Nesta dissertação, as respostas estratégicas (aquiescência, compromisso, esquivança, desafio, manipulação) às pressões e exigências institucionais são estudadas para um respondente em cada organização, assim, essas respostas indicam o grau de aceitação das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do Setor Elétrico brasileiro pelos respondentes e a institucionalização dos mesmos. Assim, essas cinco variáveis (QUADRO 14), com três dimensões cada (QUADRO 11), completam o construto de Oliver (1991).

Para cada uma das questões anteriores Oliver (1991) formulou hipóteses preditivas do comportamento organizacional em resposta às exigências e pressões institucionais. As hipóteses são apresentadas no (QUADRO 15) segundo as condições estabelecidas por Oliver (1991) para sua validação ou refutação. No entanto, como argumentado na justificativa desta dissertação, as hipóteses não serão testadas em sentido convencional, mas sim, servem e suportam o construto de Oliver (1991) na operacionalização das análises dos resultados da pesquisa.

Causa – A causa (QUADRO 15) das pressões institucionais se refere à racionalidade, grupo de expectativas, ou objetivos pretendidos que subjazem pressões externas para a conformidade. Embora, segundo Zucker (1987, p. 451), os fatores que conduzem os atores externos, incluindo o Estado, a exercer pressão

não estejam especificados pela teoria institucional, em geral as razões das pressões institucionais circunscrevem-se a duas categorias: legitimidade ou adequação social e utilidade econômica. Leis que exigem a redução de emissão de poluentes, produtos e serviços mais seguros, promover a saúde e segurança de empregados, e várias outras, são algumas pressões que fazem as organizações mais aceitáveis e ajustadas às necessidades sociais.

Fator Institucional	Hipóteses Preditivas
Causa	H ₁ : Quanto mais baixo o grau de legitimidade social percebido atingível pressionado pela conformidade institucional, maior a probabilidade de resistência organizacional às pressões institucionais. H ₂ : Quanto mais baixo o grau de ganho econômico percebido por estar em conformidade às pressões institucionais, maior a probabilidade de resistência organizacional às pressões institucionais.
Constituintes	H ₃ : Quanto maior o grau de multiplicidade de constituintes, maior a probabilidade de resistência organizacional às pressões institucionais. H ₄ : Quanto menor o grau de dependência externa da pressão dos constituintes, maior a probabilidade de resistência organizacional às pressões institucionais.
Conteúdo	H ₅ : Quanto menor o grau de consistência das normas institucionais ou exigências com as metas organizacionais, maior a probabilidade de resistência organizacional às pressões institucionais. H ₆ : Quanto maior o grau de restrições discricionárias impostas à organização por pressões institucionais, maior a probabilidade de resistência organizacional às pressões institucionais.
Controle	H ₇ : Quanto menor o grau de coerção legal por trás das normas e exigências institucionais, maior a probabilidade de resistência organizacional às pressões institucionais. H ₈ : Quanto menor o grau de difusão voluntária das normas, valores, ou práticas institucionais, maior a probabilidade de resistência organizacional às pressões institucionais.
Contexto	H ₉ : Quanto menor o grau de incerteza no ambiente organizacional, maior a probabilidade de resistência organizacional às pressões institucionais. H ₁₀ : Quanto menos interconectado o ambiente institucional, maior a probabilidade de resistência organizacional às pressões institucionais.

QUADRO 15 - HIPÓTESES PREDITIVAS DO COMPORTAMENTO ORGANIZACIONAL

FONTE: ADAPTADO DE OLIVER (1991, p. 160-172)

Quando uma organização percebe que a conformidade realçará sua adequação social ou econômica, aquiescência será a resposta mais provável às pressões institucionais. Objetivos institucionais conflitantes com os interesses organizacionais levam ao ceticismo organizacional quanto à legitimidade social e utilidade estratégica da conformidade. Dependendo em particular do tipo de organização (p. ex., com ou sem fins de lucro) quando a percepção de legitimidade ou ganho econômico é baixa, as organizações tentarão o compromisso com as exigências para a conformidade, esquivar as condições que fazem a conformidade necessária, desafiar as exigências institucionais para as quais são aconselhadas a se adequar, ou manipular o critério ou condições da conformidade.

Constituintes – Os constituintes institucionais (QUADRO 15), incluindo o Estado, as profissões, grupos de interesse, e o público em geral, impõem uma variedade de leis, regulamentações, e expectativas sobre as organizações. A ordem normativa coletiva do ambiente não é necessariamente unitária ou coerente: as organizações freqüentemente confrontam múltiplas pressões divergentes que limitam sua habilidade de se adequar.

Diferentes esferas institucionais exercem pressão, definições e demandas divergentes sobre a organização; os controles do governo são tão complexos, especializados e fragmentados que o resultado final é uma “jaula de exigências conflitantes ao nível local”; as organizações confrontam demandas incompatíveis e concorrentes que fazem a conformidade unilateral ao ambiente difícil porque a satisfação de um constituinte freqüentemente exige que a organização ignore ou desafie as demandas de outro.

É mais provável ocorrer aquiescência quando a multiplicidade, definida como o grau de múltiplas e conflitantes expectativas dos constituintes exercidas sobre a organização, é baixa (p. ex., uma agência local responsável por um corpo administrativo) porque a aquiescência passiva às demandas institucionais é difícil de ser alcançada quando a obediência a um constituinte impede a habilidade de se adequar a constituintes alternativos com expectativas divergentes.

Quando a multiplicidade é alta, compromisso, esquiva, desafio, e manipulação são respostas prováveis às pressões institucionais. Nesse contexto, a conformidade ao ambiente institucional pode ser impedida pelo não-equilíbrio ou falta de consenso e harmonia entre os atores institucionais no ambiente estudado. Provavelmente as organizações também podem tentar estratégias de esquiva em face de múltiplas pressões divergentes dos constituintes. Uma companhia de petróleo pode tentar ocultar a dimensão de um derramamento de óleo para se esquivar de arcar com o tipo de limpeza caro que desagrade aos acionistas, mas é demandado pelo público.

Alternativamente, as organizações podem desafiar (p. ex., rejeitar, ou provocar) as demandas de um constituinte para atender às demandas de outro. Manipular (p. ex., cooptar) um grupo de pressões também reduz a probabilidade de que eles serão incompatíveis com demandas alternativas. Uma companhia sob pressão de acionistas para aumentar a rentabilidade pode tentar importar ou

cooptar influente representante do grupo de interesse público que está pressionando a organização a aumentar despesas com problemas sociais.

A probabilidade de resistência às pressões institucionais é também previsível pela dependência da organização sobre os constituintes que exercem pressão. A hipótese de DiMaggio e Powell (1983) é de que a adequação ou isomorfismo com o ambiente institucional é uma função da dependência externa. Argumentam sobre a maior habilidade de a organização resistir às demandas de organizações sobre as quais não são dependentes.

Similarmente, os teóricos da dependência de recursos têm argumentado que a organização será menos provável a resistir às pressões externas quando são dependentes das fontes de pressão. A dependência de governo pode prever a probabilidade de gerentes obedecerem às expectativas governamentais. Por isso, aquiescência é a resposta estratégica mais provável às pressões institucionais quando a dependência da organização sobre as fontes de pressão é alta.

A conformidade parcial (p. ex., compromisso) é também uma resposta comum quando a dependência é alta porque as organizações tipicamente têm interesses que desejam proteger ou promover e a dependência raramente é unidirecional. Mesmo em ambientes altamente regulamentados, as organizações podem barganhar com comissões reguladoras sobre os termos da obediência, podem preencher com seu pessoal, como conselheiros, as agências reguladoras, e podem tirar vantagem do fato de que a cooperação das organizações no setor econômico é necessária para a comissão fazer seu trabalho.

Quando a dependência das fontes de pressão decresce, esquiva torna-se a alternativa estratégica mais viável. Quando o desempenho e sobrevivência da organização são moderadamente dependentes da boa opinião do público, a tática da esquiva, tais como conformidade cerimonial, gestos simbólicos de obediência, e acesso rigoroso a informação das práticas da organização (p. ex., ocultar), pode ser a extensão da responsividade da organização às regras e expectativas institucionais. Quando a dependência é baixa, tanto desafiar como manipular representa riscos mínimos aos interesses da organização não ser capturada por um singular ou limitado número de fontes de suporte social, recursos, ou legitimidade.

O aumento da probabilidade de respostas mais resistentes quando o grau de dependência dos constituintes institucionais declina é uma função da inabilidade

do constituinte controlar a alocação ou disponibilidade de algum recurso organizacional crítico e a vontade ou habilidade da organização de encontrar recursos ou fontes de suprimentos alternativos. Por isso, o grau de dependência das organizações em relação aos constituintes institucionais é uma condição limite importante sobre a probabilidade de conformidade da organização às expectativas dos constituintes institucionais.

Conteúdo – Hipoteticamente duas dimensões (conteúdo) (QUADRO 15) das próprias pressões são particularmente importantes em predizer o emprego de estratégias alternativas: a consistência das pressões com as metas organizacionais e a perda da discricionariedade na tomada de decisão que as pressões impõem sobre a organização. As organizações estarão mais dispostas a obedecer (aquiescência) às pressões externas quando essas pressões ou expectativas são compatíveis com as metas internas. As estratégias de compromisso e esquiva são mais comuns quando há somente consistência moderada entre as metas organizacionais e as pressões institucionais; as estratégias de desafio e manipulação são mais freqüentes quando a consistência é baixa.

As demandas dos constituintes externos tendem a conflitar com a lógica interna de produção, como resultado as organizações tendem a responder amortecendo-se da influência externa (p. ex., esquiva) e tentando apaziguar importantes constituintes institucionais (p. ex., compromisso). Quando a consistência é extremamente baixa (p. ex., quando fabricantes antecipam que a total obediência às propostas de mudanças governamentais para produzir com segurança pode de fato dirigi-las para fora do negócio), a organização pode unilateralmente rejeitar, provocar, ou atacar essas exigências, pois são inconsistentes com as metas e interesses da organização.

Entre organizações com fins lucrativos, perdas antecipadas em eficiência são especialmente fontes comuns de resistência à intervenção estatal. Como as definições de mercado de desempenho efetivo se tornam particularmente suplantadas por critério de aceitação social e responsividade às regras e procedimentos definidos publicamente, a conformidade com as regulamentações governamentais é vista pela organização como incompatível com os padrões técnicos e econômicos sob os quais o desempenho da organização é avaliado. Diante dessas condições, as organizações podem se esforçar para manipular as regras que as afetam (p. ex., por grupo de pressão, *lobbying*).

As organizações podem não se adequar quando a consistência é baixa (p. ex., capital de giro inadequado para por o processo de produção corrente dentro das adequações das novas leis estaduais sobre poluição). Dessa forma, tanto à vontade como a habilidade das organizações para aceitar e adaptar-se às regras ou expectativas institucionais podem ser circunscritas pela falta de consistência. Por isso, a probabilidade de que as organizações se adequarão às pressões institucionais não é exclusivamente dependente da legitimidade ou racionalidade econômica (ou falta disso) antecipada pela adequação (bom desempenho social ou econômico).

Antes, depende, em interação, do grau de discrepância das metas da organização e exigências institucionais (consistência), da probabilidade dos constituintes institucionais criarem conflitos para a organização reunir simultaneamente metas incompatíveis (multiplicidade), e do grau de dependência da organização do constituinte institucional pressionando para a legitimidade ou viabilidade econômica (dependência). A perda da liberdade da organização imposta pela conformidade às pressões institucionais também hipoteticamente prediz a probabilidade de resistência ou obediência às pressões para a adequação.

A obediência é uma perda de discricção, uma restrição, e uma admissão da limitada autonomia organizacional, assim, vários teóricos e pesquisadores têm enfatizado a importância da discricção da organização e autonomia na tomada de decisões nas relações do ambiente organizacional. Oliver (1991, p. 166) sugere que a resistência variará com a perda de autonomia associada com as pressões para a conformidade. Os motivos da organização para manter controle sobre as pressões e resultados imporão limites à vontade de conformidade às pressões institucionais.

É esperado que as organizações aquiesçam (aquiescência) prontamente às pressões que não restrinjam substancialmente suas decisões, tais como alocação de recursos, seleção de produtos ou serviços, aquisição de recursos, ou a administração da organização (p. ex., admissão, compensação, promoção). As companhias poderão ser menos resistentes às pressões para a introdução de vocabulário neutro em suas publicações anuais que à pressão por mudanças em produtos que comercializam ou nos críticos insumos que utilizam. À medida que a autonomia começa a ser ameaçada as organizações podem mover para o compromisso ou negociação sobre a extensão de suas discricções permitidas.

O potencial para a perda de discricção também explica, em parte, porque as organizações se engajam na conformidade cerimonial em relação à estratégia de esquiva em resposta às pressões institucionais. Por exemplo, a conformidade a exigências de certificações e credenciamentos na educação e a separação do trabalho educacional da estrutura formal permite aos educadores reter quase o controle total da discricção sobre a instrução nas salas de aula. Além disso, à medida que aumentam para níveis mais elevados as restrições antecipadas sobre a autonomia da organização, aquelas restrições institucionais podem ser provocadas ou atacadas.

Ameaça a autonomia também são capazes de invocar uma variedade de estratégias manipulativas, tais como o esforço ativo para cooptar o constituinte ameaçante. As organizações também podem manipular ou tentar controlar padrões ou demandas institucionais que possam inibir a discricção. Por essa razão, muitos profissionais e associações tentam se envolver politicamente no estabelecimento de padrões ou moldar as políticas reguladoras que ameaçam ou encurtam sua liberdade de ação.

O envolvimento político ativo nas associações para o estabelecimento de padrões de segurança no setor econômico, por exemplo, pode ser resultado especialmente da tentativa de evitar as restrições da regulamentação governamental (p. ex., a auto-regulamentação no setor contábil estadunidense foi resultado direto da certeza iminente de que se o setor não o fizesse a Comissão de Valores Mobiliários e Câmbio (SEC)¹⁴ o faria).

Controle – O controle (QUADRO 15) institucional descreve os meios pelos quais as pressões são impostas às organizações. Os dois processos distintos pelos quais as pressões institucionais são exercidas são a coerção legal e a difusão voluntária de normas. Mandatos legais ou governamentais são impostos por meio da autoridade mais que pela pressão para a obediência voluntária. Quando a força da lei ou mandato governamental está protegida por expectativas culturais, as organizações são mais cientes dos interesses públicos e serão menos provável de responder com o desafio porque as conseqüências da não-obediência são mais tangíveis e freqüentemente mais severas.

¹⁴ *Securities and Exchange Commission.*

A aquiescência melhor serve aos interesses da organização quando a coerção legal é alta, isto é, quando as conseqüências da não conformidade são altamente punitivas e executadas rigorosamente. Quando o grau de execução (*enforcement*), vigilância e sanções institucionais à não-obediência são mais moderados as organizações freqüentemente buscam o compromisso ao alcance e tempestividade de sua obediência.

As organizações também tentam evitar regras e exigências institucionais pela redução do grau pelo qual é inspecionada por agências reguladoras (p. ex., amortecendo) ou estabelecendo procedimentos ritualísticos para promover a obediência a regras e exigências especificadas (p. ex., ocultar). Desafiar ativamente e manipular são mais prováveis de ocorrer quando o grau de coerção legal é baixo. Quando as sanções pela não obediência a leis e regulamentações são mínimas (p. ex., multas nominais por transgressões legais) ou quando os mecanismos para pôr em execução a obediência são fracos ou não aplicados freqüentemente (p. ex., inspeções superficiais) as conseqüência antecipadas do comportamento desobediente pode não constituir impedimento suficiente para a resistência da organização.

As pressões e expectativas institucionais podem ocorrer tanto pela coerção legal quanto pela difusão voluntária. A extensão pela qual as expectativas ou práticas institucionais difundem ou espalham voluntariamente pelo campo organizacional tenderá a predizer a probabilidade da conformidade às expectativas institucionais. Tolbert e Zucker (1983) *apud* Oliver (1991) demonstraram que a tardia adoção de políticas e programas de serviços civis foi em função de quão espalhada e difundida essas políticas e programas se tornaram no ambiente institucional.

Fligsten (1985) *apud* Oliver (1991) mostrou que as organizações adotam a forma multidivisional quando seus concorrentes mudam para essas estruturas, o que é consistente com a visão mimética da conformidade organizacional de DiMaggio e Powell (1983). Por isso, quando mais amplamente difundida uma expectativa ou prática institucional, maior a probabilidade de que as organizações se adequarão a essas expectativas. Do mesmo modo, quanto menos difundido o grupo de valores ou práticas, maior a probabilidade de que as organizações resistirão aos mesmos. Quando as regras e normas institucionais são amplamente difundidas e suportadas, as organizações podem aquiescer (aquiescência) a essas

pressões porque a validade social é em grande medida não questionada. Regras e normas que são amplamente difundidas tendem a impedir a resistência da organização porque são as formas de ser e de agir da sociedade.

Em face de um entendimento mais amplamente compartilhado e inquestionável do que constitui legitimidade ou comportamento racional, as organizações se adequarão em grande medida porque não lhes apresenta outra forma alternativa de ação. As normas e regras difundidas também “infectam” outras organizações pela imitação e “contágio da legitimidade” (ZUCKER, 1987, p. 446) (p. ex., os tomadores de decisão em uma organização testarão o que outros fizeram e deu resultados, ou seja, funcionou).

Quando o grau de difusão voluntária de normas e práticas em um ambiente institucional é baixo, as organizações serão menos prováveis de adequar a essas normas e práticas. Por isso, as organizações estão menos dispostas a se adequar a determinadas reformas quando essas não estão amplamente difundidas. Sob condições de difusão moderada, a conformidade das organizações será o compromisso (p. ex., adotando expectativas gerais para se ajustar às necessidades e interesses locais), ou tentar táticas de esquiva, tais como adaptar-se às mudanças superficialmente pela adequação cerimonial (ou serviços de fachada¹⁵) à pressão ou expectativa. Diante das pressões institucionais as organizações podem fazer somente para atender às exigências e manter a aparência de conformidade.

Quanto menos difundido um grupo de normas, valores e práticas, maior a probabilidade de que será alvo de desafio e manipulação. Os limites na difusão de normas e valores também definem as condições de alcance da conformidade institucional. Porque as organizações provavelmente percebem valores e práticas incipientes ou pouco difundidos, as quais não podem se adequar. Também serão mais céticas e por isso estarão pouco dispostas a se adequar quando os valores e as práticas não são amplamente difundidos ou amplamente validados.

Contexto – O contexto (QUADRO 15) ambiental dentro do qual as pressões institucionais são exercidas sobre as organizações também é provável que seja determinante das respostas da organização à influência institucional. A incerteza ambiental e a interconectividade são preditas como dimensões significantes do

¹⁵ Nesse contexto, serviços para manter as aparências.

contexto que afeta a conformidade ou resistência da organização às demandas e expectativas institucionais.

A incerteza ambiental é o grau em que estados futuros do mundo não podem ser antecipados ou preditos; a interconectividade refere-se à densidade das relações interorganizacionais entre os ocupantes de um campo organizacional. Tanto os teóricos institucionalistas quanto os da dependência de recursos sugerem que a incerteza interagirá com a multiplicidade, na medida em que, as pressões conflitantes de constituintes tendam a exacerbar (agravar, avivar, enfatizar) a incerteza.

Ambas as teorias também argumentam que os tomadores de decisão na organização têm forte preferência pela certeza, estabilidade, e previsibilidade na vida organizacional. Quando o contexto organizacional de influência institucional é altamente incerto e imprevisível, uma organização exercerá grandes esforços para restabelecer a ilusão ou realidade de controle e estabilidade sobre o futuro dos resultados (*outputs*) organizacional.

Hipoteticamente as estratégias de aquiescência, compromisso, e esquivança são mais prováveis de acontecer quando a incerteza ambiental é alta. Por exemplo, durante períodos de instabilidade para conseguir fundos, agências na federação podem estar mais dispostas a obedecer às demandas impostas sobre as mesmas pelos gerenciadores da federação. Meyer e Rowan (1977, p. 352) observaram como a conformidade pode proteger as organizações da turbulência ambiental, uma organização pode ser capaz de alcançar tal intento tornando-se componente (parte) do Estado.

No contexto de incerteza as organizações provavelmente imitarão outras organizações, ou seja, as incertezas ambientais podem fazer com que as organizações imitem umas as outras. Evidências empíricas com Galaskiewicz e Wasserman (1989) *apud* Oliver (1991) suportam tal hipótese. Em termos de estratégias de compromisso, Pfeffer e Salancik (1978, p. 145) *apud* Oliver (1991) observaram que a negociação é uma abordagem direta para reduzir a incerteza ambiental. Alta incerteza ambiental também tem sido proposta como determinante crítico de respostas esquivas (THOMPSON, 1967 *apud* OLIVER, 1991).

Algumas organizações tentam amortecer-se da vulnerabilidade de operar em um ambiente imprevisível armazenando experiências ou tentando prever tendências. À medida que as incertezas do ambiente diminuem, a necessidade de

segurança, e previsibilidade da persistência de normas institucionalizadas diminui e as organizações se tornam mais confiantes em suas previsões sobre a aquisição de recursos futuros e legitimidade. Sob essas condições, a manipulação e desafio dos valores institucionais e dos constituintes que as expressam são vistas como alternativas estratégicas menos arriscadas para atingir as metas da organização.

As organizações são mais prováveis de aceder aos valores e exigências do ambiente institucional quando este ambiente é altamente interconectado. Ambos os teóricos da teoria institucional e da dependência de recursos sugerem que a interconectividade facilita a difusão voluntária de normas, valores e informações compartilhadas. Porque os ambientes altamente interconectados provêm canais de relacionamento pelos quais as normas institucionais são difundidas, isto tende a criar coordenação mais implícita e coletividade em um dado ambiente, mais consenso sobre as normas difundidas, e maior onipresença dos efeitos institucionais.

A predição de que altos graus de interconectividade facilitam a aquiescência da organização às pressões institucionais são consistentes com os argumentos de Meyer e Rowan (1977) de que redes de relacionamento servem para elaborar mitos e valores coletivos e que esta elaboração direciona para a conformidade com esses elementos institucionais. Também é consistente com a hipótese de DiMaggio e Powell (1983) de que graus altos de estruturação e interconectividade em um ambiente institucional promovem o isomorfismo e a conformidade institucional.

Ambientes altamente fragmentados ou puramente competitivos impedem que se espalhem consensos e conformidade institucionais. Quanto menor o grau de interconectividade no ambiente institucional maior a probabilidade de ocorrer respostas organizacionais como o desafio e a manipulação. Respostas como o compromisso e a esquiva (p. ex., barganhar, amortecer) podem ocorrer em ambientes altamente interconectados, pois a interdependência entre organizações exige coordenação interorganizacional e negociação sobre a extensão e condições de troca; e o estabelecimento de ligações envolve a perda de controle e discrição que as organizações tentam minimizar por meio de esforços para separar processos organizacionais internos da influência das relações externas.

2.6 ESTADO DA ARTE DAS PESQUISAS SOBRE O TEMA: PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E TEORIA INSTITUCIONAL

O objetivo desta seção é apresentar o estado da arte das pesquisas sobre práticas de contabilidade gerencial no Brasil; e pesquisas internacionais e nacionais sob o enfoque da Teoria Institucional.

2.6.1 Pesquisas sobre práticas de contabilidade gerencial no Brasil

Esta seção apresenta, de forma não exaustiva, o estado da arte das pesquisas sobre práticas de contabilidade gerencial no Brasil. Granlund e Lukka (1998) argumentam que o mundo da prática de contabilidade gerencial parece pequeno e reduzindo ainda mais. Assim, idéias similares de contabilidade gerencial e desenho de sistemas gerenciais são encontradas quase que em qualquer lugar que se vá do mundo industrial (GRANLUND; LUKKA, 1998). Embora possa haver notável diferença no nível micro (nos estilos de uso), há razões para crer que a convergência das práticas de contabilidade gerencial no nível macro (técnicas, sistemas gerenciais) é uma constante nos dias atuais.

Nesse contexto, a análise mais acurada das evidências de pesquisas realizadas no cenário nacional tem como objetivo revelar as convergências dos resultados empíricos de pesquisas sobre práticas de contabilidade gerencial no nível macro. Foram analisados os principais aspectos das pesquisas quanto à amostra, setor econômico, objetivos e conclusões, ou seja, um pouco do estado da arte das práticas de contabilidade gerencial no cenário nacional. Um resumo dessas características é apresentado ao final desta seção (QUADRO 16).

Ott (1997) realizou estudo teórico e empírico em 154 organizações de médio e grande porte do Rio Grande do Sul com o objetivo de investigar como está evoluindo a contabilidade gerencial, principalmente, no que se refere à demanda de informações, a partir de um levantamento na realidade das organizações para contrastar as recomendações teóricas com a prática empresarial. A partir do marco conceitual buscou acercar-se da realidade empresarial para comprovar como estão

repercutindo as recomendações teóricas sobre a contabilidade gerencial e o uso que as organizações estão fazendo das novas tecnologias de produção e dos instrumentos de gestão tratados pela literatura contábil.

Ott (1997) conclui que a respeito da comparação entre as recomendações teóricas modeladas pelo marco conceitual e a prática adotada pelas organizações investigadas, foi constatada, em geral, uma boa relação entre ambos, revelando que as organizações estão atentas aos movimentos e mudanças que estão acontecendo no ambiente empresarial e buscam uma permanente e adequada adaptação aos mesmos.

Mossambani (2000) investigou a utilização de métodos de custeio em indústrias moveleiras da cidade de Arapongas no estado do Paraná em uma amostra de 72 indústrias. Concluiu que a maioria das indústrias investigadas inicia suas atividades utilizando o método de custeio variável, e, com o crescimento passa a utilizar preferencialmente o método de custeio por absorção. Ainda, verificou maior aderência ao método de custeio por absorção nas médias e grandes indústrias. Digno de nota foi a constatação de que apesar de a maioria dos gestores estarem satisfeitos com o método de custeio que estão utilizando, grande parte deles acredita que existe um método mais eficaz.

Bernardinelli, Miyabara e Popadiuk (2000) investigaram os métodos de custeio por absorção, direto, ABC e Teoria das Restrições (TOC) e os reflexos da utilização de cada um deles na decisão de promover um produto em nove das dez maiores indústrias farmacêuticas por vendas que atuam no Brasil segundo a revista Exame – Melhores e Maiores 1999. Constatou que o método de custeio por absorção não deve ser utilizado na decisão de qual produto incentivar, em virtude dos critérios de rateio inerentes ao método. Com base no levantamento de campo, confirmou a afirmação anterior, pois nenhuma das indústrias investigada utiliza o método de custeio por absorção, mas, sim, os conceitos básicos dos métodos de custeio direto, ABC e TOC nas decisões sobre qual produto incentivar.

Souza (2001) realizou estudo em 49 subsidiárias brasileiras de organizações multinacionais, cujo objetivo foi constatar a percepção inicial de que, na interpretação das organizações, as práticas de contabilidade gerencial atualmente adotadas têm atendido as suas necessidades, mesmo que sob o aspecto teórico não sejam tão amplas e completas como as recomendadas pela literatura contábil. Constatou que as organizações objeto da pesquisa não têm

dado, em termos práticos, ressonância à adoção de práticas de contabilidade gerencial que produzam informações mais apropriadas às mudanças ocorridas no ambiente empresarial. Concluiu que, para as organizações investigadas, a contabilidade gerencial ainda é preponderantemente tradicional.

Nascimento Neto *et al.* (2002) estudaram dez organizações que atuam no cenário nacional nos setores de autopeças, construção civil, alimentício, químico e plástico. As evidências empíricas, no âmbito das dez organizações, apontam que 80% utilizam o método de custeio ABC, seguido do variável (40%), e surpreendentemente, o método de custeio por absorção aparece em último lugar (20%). Devido ao tamanho da amostra não se pode tomar os resultados desta pesquisa como base para inferências mais profundas (p. ex., a baixa utilização do método de custeio por absorção).

Coronetti, Beuren e Sousa (2003) verificaram quais métodos de custeio estão sendo utilizados por 35 das maiores indústrias, de diferentes ramos de atividade, do Estado de Santa Catarina. Os resultados da pesquisa mostraram que a maioria das organizações pesquisadas utiliza o método de custeio por absorção, tão somente ou em conjunto com outros métodos de custeio. Para a maioria dos respondentes dois aspectos são preponderantes na escolha do método de custeio: “melhor apuração dos custos dos produtos” e “fornecer informações mais eficientes para a tomada de decisão”.

Nascimento Neto e Miranda (2003) realizaram pesquisa partindo da premissa de que a escolha e implementação de sistemas de custeio devem estar relacionadas às características internas e externas das organizações, cujo objetivo foi identificar os sistemas de custeio utilizados por indústrias brasileiras e a relação destes com algumas das características da organização. A pesquisa foi realizada pela aplicação de questionários a 81 indústrias brasileiras. O estudo revelou ampla utilização do Método de Custeio por Absorção, além da existência de relação entre a adoção de sistemas de custeio e características como exportação e volume de produção; e a ausência de relação entre a adoção de sistemas de custeio e características como origem, tamanho, concorrência e composição dos custos.

Beuren, Sousa e Raupp (2003) compararam os resultados da pesquisa de Coronetti, Beuren e Sousa (2003) sobre a utilização de sistemas de custeio nas 35 maiores indústrias de Santa Catarina com as pesquisas de Beuren e Roedel (2002), Nascimento Neto *et al.* (2002), Tracz (2002), Vieira e Robles Júnior (2002), Robles

Júnior e Marion (2000), Santos e Ninin (2000) e Fabri (2000), realizadas em outros Estados brasileiros. Na comparação dos resultados os autores concluíram que o método de custeio por absorção é o mais utilizado nas organizações investigadas e o método de custeio ABC e o custeio padrão tendem a ser os mais utilizados.

Barbosa (2004) investigou as práticas de contabilidade gerencial adotadas por doze indústrias de transformação da Região Metropolitana de Recife subsidiárias de organizações multinacionais e comparou com os resultados da pesquisa realizada por Souza (2001). Concluiu que a maioria das organizações utiliza o método de custeio por absorção, e a combinação absorção-variável. Comparativamente, as organizações pesquisadas por Souza (2001) utilizam mais expressivamente o custeio por absorção, períodos maiores para os planos orçamentários e são mais cobradas em relação às variações ocorridas nesses planos. Ambas as amostras investigadas utilizam para pré-determinação de custo o custo-padrão.

Frezatti (2004) analisou o relacionamento entre o retorno obtido pela organização sobre o Patrimônio Líquido (PL) e a aderência conceitual, ou seja, a utilização de técnicas da contabilidade gerencial, em 76 organizações brasileiras. Buscou entender de maneira mais adequada a relação entre as várias técnicas previstas no arcabouço conceitual e a sua utilização pelas organizações, segregadas por diferentes níveis de retorno. Constatou que as organizações com maiores retornos privilegiam os instrumentos táticos e de controle, em detrimento dos estratégicos. Porém, as evidências do estudo não permitiram confirmar que as organizações com maiores retornos sobre o PL utilizam, na prática, conceitos considerados mais avançados da contabilidade gerencial.

Soares, Leal e Sousa (2005) investigaram os métodos de custeio utilizados em 18 indústrias cerâmicas localizadas no Triângulo Mineiro e Alto Paranaíba. Os resultados da pesquisa mostraram que a maioria das organizações pesquisadas utiliza o método de custeio *Reinhsikatorium fuer Winrtschaftlichtkeit* (RKW) ou Custeio Pleno, tão somente ou em conjunto com outros métodos de custeio. Também, quanto à análise das informações para fins gerenciais, constataram que a grande maioria das organizações investigadas a utiliza somente para medir lucratividade e não para a melhoria do gerenciamento das atividades internas.

Soutes (2005) realizou pesquisa empírica para identificar em qual estágio evolutivo a contabilidade gerencial brasileira se encontra. Os estágios evolutivos

definidos pelo IFAC (1998) levam em consideração a ênfase da contabilidade gerencial em quatro estágios evolutivos: determinação dos custos e controle financeiro, até 1950; geração de informações para controle e planejamento gerencial, de 1950 a 1965; redução de perdas de recursos em processos organizacionais, de 1965 a 1985; e criação de valor pelo uso efetivo dos recursos, de 1985 até os dias atuais.

Soutes (2005) aplicou questionários a 70 alunos de três turmas de pós-graduação constituídas por profissionais voltados para as áreas de contabilidade e gestão empresarial, e que atuam em organizações relevantes no contexto econômico brasileiro. As evidências levantadas mostraram que os três primeiros estágios estão dominados pela contabilidade gerencial e falta muito para o quarto estágio ser considerado dominado. Portanto, as evidências indicaram que há muito espaço para evolução e desenvolvimento das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações investigadas.

Silva (2005) analisou as práticas de contabilidade gerencial utilizadas por 21 Organizações do Terceiro Setor, situadas na região Metropolitana de Recife. Evidenciou que as organizações que possuem a qualificação de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) adotam práticas de contabilidade gerencial superiores às das demais Organizações do Terceiro Setor. Um aspecto que mereceu menção foi a constatação de que 81% das organizações calculam os custos dos serviços ou produtos oferecidos, todavia, apenas 9,6% afirmaram saber o método de custeio que utilizam. Das que calcula, uma utiliza o custeio por absorção, e a outra tanto o absorção quanto o variável.

Frezatti (2005) analisa a aderência conceitual (relação teoria e prática) das práticas de contabilidade gerencial de 119 (médias e grandes) organizações brasileiras. As conclusões, por ser uma continuação do estudo anteriormente apresentado por Frezatti (2004), não trazem novidades. Constatou, para a amostra investigada, maior aderência aos instrumentos táticos e de controle que para os estratégicos. Portanto, os novos componentes da contabilidade gerencial não estão sendo amplamente adotados pelas organizações investigadas.

Machado e Souza (2006), em pesquisa realizada em nove indústrias conserveiras gaúchas de médio e grande porte, constataram que as mesmas utilizam, como fonte de informações, a contabilidade tradicional (Contabilidade Financeira), destacando-se o uso do método de custeio por absorção e como

sistema de pré-determinação de custos o custo-padrão. As práticas gerenciais mais contemporâneas pesquisadas não encontraram aderência prática, com exceção da pequena representatividade de utilização do custo-meta.

Autor (es)	Tipo de Estudo	Amostra	Setor Econômico	Investigou
Ott (1997)	Tese	154 indústrias médias e grandes do Rio Grande do Sul	Vários	Informação contábil e o processo de tomada de decisão
Mossambani (2000)	Dissertação	72 indústrias moveleiras do norte do Paraná	Móveis	Utilização de métodos de custeio
Bernardinelli, Miyabara e Popadiuk (2000)	Artigo	9 indústrias farmacêuticas brasileiras	Medicamentos	Métodos de custeio utilizados
Souza (2001)	Tese	49 subsidiárias brasileiras de multinacionais	Vários	Práticas de contabilidade gerencial
Nascimento Neto <i>et al.</i> (2002)	Artigo	9 indústrias brasileiras	Vários	Utilização de sistemas de custeio
Souza, Lisboa e Rocha (2003) ¹⁶	Artigo	49 subsidiárias brasileiras de multinacionais	Vários	Práticas de contabilidade gerencial
Coronetti, Beuren e Sousa (2003)	Artigo	35 das maiores indústrias de Santa Catarina	Vários	Utilização de métodos de custeio
Nascimento Neto e Miranda (2003)	Artigo	81 indústrias brasileiras	Vários	Utilização de sistemas de custeio
Beuren, Sousa e Raupp (2003)	Artigo	35 das maiores indústrias de Santa Catarina	Vários	Utilização de métodos de custeio
Barbosa (2004)	Dissertação	12 indústrias de transformação da região metropolitana de Recife – PE	Vários	Práticas de contabilidade gerencial
Frezatti (2004)	Artigo	76 Organizações brasileiras	Vários	Resultados econômicos e perfil da contabilidade gerencial
Soares, Leal e Sousa (2005)	Artigo	18 indústrias cerâmicas de Minas Gerais	Cerâmica	Métodos de custeio utilizados
Soutes (2005)	Artigo	70 alunos de pós-graduação no Brasil	Vários	Estágios evolutivos da contabilidade gerencial
Silva (2005)	Dissertação	21 OSCIPs da região metropolitana de Recife – PE	Terceiro Setor	Práticas de contabilidade gerencial
Frezatti (2005)	Artigo	119 organizações brasileiras	Vários	Práticas de contabilidade gerencial
Machado e Souza (2006)	Artigo	9 indústrias conserveiras do RS	Alimentício	Gestão de custos e a gestão do preço de venda

QUADRO 16 - PESQUISAS SOBRE PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NO BRASIL
 FONTE: Dados trabalhados pelo autor (2008)

¹⁶ Refere-se à publicação de artigo sobre a dissertação de Souza (2001).

Machado e Souza (2006) concluíram que as organizações investigadas não reconhecem, no momento, a validade e utilidade prática dos mais recentes desenvolvimentos teóricos para a gestão de seus custos e do preço de venda. Também confirmam que as organizações não estão buscando a profissionalização de seus gestores como forma de obter conhecimento para a adoção das práticas gerenciais recomendadas pela literatura e contribuir para o alcance da eficiência e eficácia na gestão de custos e preço de venda.

O QUADRO 16 permite visualizar autores, tipo de estudo, amostra e setor econômico, e o enfoque das pesquisas discutidas neste tópico seguindo a ordem cronológica. Como o assunto foi abordado segue o que os autores propuseram no original, assim, métodos de custeio, sistemas de custeio, práticas de contabilidade gerencial e outros são tratados nesta dissertação como práticas de contabilidade gerencial. A diversidade dos estudos permite uma visão geral do que se está pesquisando sobre o tema no Brasil. Os resultados indicam que as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações analisadas são predominantemente tradicionais com poucas evidências contrárias.

2.6.2 Pesquisas sob o enfoque da Teoria Institucional: internacionais e nacionais

O objetivo desta seção é caracterizar as abordagens teóricas adotadas nesta dissertação a partir da discussão das contribuições teóricas e empíricas de pesquisas internacionais e nacionais que as discutiram, analisaram, ampliaram e testaram empiricamente sem o propósito de esgotar o tema. A partir de uma análise cronológica busca-se visualizar a evolução dos estudos dentro dos desenvolvimentos teóricos sob os enfoques da OIE e da NIS.

2.6.2.1 Evidências empíricas internacionais

Oliver (1988) investigou a capacidade preditiva (comparada) de três abordagens concorrentes como determinantes do isomorfismo organizacional:

ecologia populacional, institucionalização e escolha estratégica. Foi desenvolvida por meio de uma estrutura de estratégia coletiva, a qual categoriza as organizações em um campo interorganizacional por seus relacionamentos umas com as outras. A abordagem metodológica, com base no estudo das redes de relacionamento de múltiplas relações organizacionais em uma população voluntária de organizações de serviço social em Toronto (área metropolitana) Canadá, operacionalizou a tipologia de estratégia coletiva e fez a ligação da homogeneidade entre as organizações por sua localização no campo organizacional (também operacionalizou a noção de formas organizacionais como aquelas que ocupam o mesmo nicho).

Os resultados oferecem forte suporte para a perspectiva da escolha estratégica e sugere que o ambiente não é altamente determinístico em moldar as características organizacionais. As estruturas organizacionais mostraram diversidade em face da conectividade ambiental e restrições comuns reafirmando a necessidade de investigação futura do tema do determinismo ambiental versus a escolha estratégica. A noção de que os líderes organizacionais possuem capacidades onipotentes para subjugar o contexto organizacional externo para a sobrevivência de suas próprias estratégias pode ser tão não-realístico como o argumento de que as organizações são consistentemente recipientes impotentes aos efeitos ambientais.

As várias características do estudo sugerem a explicação alternativa de que as forças isomórficas podem operar com efeito variável sobre diferentes atributos organizacionais. O princípio do isomorfismo prevê a imposição unilateral das restrições ambientais sobre as organizações como um todo, dentro de qualquer nicho, mas processos de seleção podem operar por meio da seleção diferencial de características específicas e previsíveis das organizações em vez da organização no seu todo, talvez em um “relativo” insuficiente período de tempo.

Oliver (1991) destaca a contribuição direta do comportamento estratégico para a variabilidade organizacional com o passar do tempo. Estudos futuros da coesão entre organizações centrais e as pressões para a conformidade entre organizações periféricas pode revelar forças adicionais que direcionam à homogeneidade organizacional. A autora encerra argumentando sobre a necessidade de aplicação da abordagem a outros tipos de populações antes que o

princípio do isomorfismo ou os efeitos da homogeneização de campos estruturados possam ser seriamente questionados.

Carruthers (1995) apresentou uma análise das contribuições teórica da abordagem neo-institucionalista (NIS) ao estudo da contabilidade gerencial, na qual avaliou que o construto teórico estava ainda em processo de construção. Seu estudo versou sobre o conteúdo da obra de DiMaggio e Powell (1991)¹⁷, no qual explorou pontos que careciam de maiores esclarecimentos em pesquisas futuras. Concluiu dando um recado à pesquisa: com o novo institucionalismo os estudantes da contabilidade vão reconhecer a importância do Estado e da profissão contábil. Os assuntos-núcleo de poder, legitimidade, e racionalidade então presentes nas várias abordagens institucionalistas, no entanto, se o novo institucionalismo tem muito a oferecer aos pesquisadores, a recíproca também é verdadeira.

A concepção de Greenwood e Hinings (1996) é de que a Teoria Institucional, de fato, tem sua contribuição a dar para entender mudança organizacional que vai além das idéias de inércia e persistência, mas enfatizam, só pode acontecer quando o velho (OIE) e o novo (NIS) institucionalismo são combinados em um novo arcabouço neo-institucionalista. Os autores propõem a integração das duas abordagens teóricas de forma a compensar suas deficiências e formar um arcabouço mais abrangente para estudo das organizações. Justificam tal posicionamento argumentando que “como acontece freqüentemente nas áreas teóricas, há um período de movimento para longe dos pontos de partida, um processo de redescoberta daqueles pontos iniciais, e a ‘reincorporação’ desses pontos à teoria existente” (GREENWOOD; HININGS, 1996, grifo dos autores).

É na interseção de duas forças que a explicação da mudança e estabilidade pode ser encontrada. As instituições moldam os arranjos organizacionais, por outro lado, atores-chave na organização articulam estratégias e têm o poder para implementá-las. Como Brint e Karabel (2001, 421) *apud* Greenwood e Hinings (1996) discorreram: “[...] desejamos fazer a distinção entre a sociologia das formas institucionais e a sociologia da mudança institucional [...]” A tentativa dos autores de interação das duas teorias tem como objetivo entender mudança radical nos

¹⁷ DiMaggio e Powell (1991) fazem um recorrido pelo desenvolvimento mais recente do estudo institucional em uma de suas vertentes, a sociológica, com enfoque na análise das organizações (ROMERO, 2001, p. 7).

contextos organizacionais. Embora não extrapolem os limites teóricos da proposição, apresentam uma interpretação do papel intra-organizacional (dinâmicas internas) e interorganizacional (pressão do ambiente institucional externo) para entender o processo de institucionalização.

Por conseguinte, Greenwood e Hinings (1996) levantam a questão: por que modelos arquétipos específicos são escolhidos diante de outras possíveis alternativas e por que aqueles modelos mudam numa particular direção com o passar do tempo? Isso leva os autores ao ponto crucial da discussão: a ação dos valores, dos interesses, do poder e capacidade devem estar em jogo dentro das organizações. A mudança e estabilidade são entendidas pelas formas em que os grupos membros da organização reagem a idéias velhas e novas derivadas institucionalmente dos compromissos e interesses pré-existentes e sua habilidade para implementá-las e as fazer cumprir por meio de poder e capacidade existentes.

O efeito institucional construído socialmente está sempre localizado num certo tempo e espaço, enquanto a racionalidade econômica é um fenômeno eterno existindo fora do tempo e espaço. Os ambientes são coletivos e interconectados e as organizações devem ser responsivas (sensíveis) às demandas e expectativas externas para sobreviver. Os constituintes que exercem essas demandas ou pressões são instituições como o Estado, profissões, mercado de capitais e opinião pública.¹⁸ A causa das respostas convergentes emerge da busca por legitimação (aptidão social) e eficiência (aptidão econômica). (GRANLUND; LUKKA, 1998).

Granlund e Lukka (1998) argumentam que a prática de contabilidade gerencial é um termo multifacetado e é possível enfocá-la sob diversos aspectos: sistemas, processos, uso da informação, comportamento de contadores, dentre outros. Também é possível examiná-la no nível micro e no nível macro. Nesse contexto, os autores buscaram similaridades nas práticas de contabilidade gerencial no nível macro, entre os países, utilizando o modelo institucional isomórfico de DiMaggio e Powell (1983). Concluíram que as pressões econômicas e institucionais são fatores direcionadores da homogeneização das práticas de contabilidade gerencial no mundo.

¹⁸ Como argumentam DiMaggio e Powell (1983); Scott (1987); Oliver (1991).

A extensão e natureza da mudança organizacional foram avaliadas por Soin, Seal e Cullen (2002) utilizando a dicotomia de Burns (2000) e Burns e Scapens (2000a): mudança formal versus informal, revolucionária versus evolucionária, regressiva versus progressiva. Relatam que foram identificadas tensões entre a necessidade de estabelecer o método de custeio por atividade (ABC) como uma rotina organizacional, bem como assegurar sua reprodução com a menos rotineira, mas mais revolucionárias aspirações do gerenciamento por atividade (ABM).

A equipe encarregada de implantar o ABC teve sucesso na institucionalização de uma versão menos radical do mesmo que revelou novas ligações entre custo e produtos, mas não foi tão longe a ponto de transformar o pensamento estratégico dos gerentes sênior do banco. O estudo concentra-se na interação entre a contabilidade gerencial e outros agentes da mudança organizacional que buscam racionalidades e legitimação de esferas como gerenciamento científico e gerenciamento de recursos humanos.

Brignall e Modell (2000) realizaram estudo empírico utilizando a abordagem da NIS no setor público do Reino Unido. Destacam que durante a década de 1990, no que ficou conhecido como o “Novo Setor Público”, muitos serviços em economias avançadas, tais como Reino Unido e Escandinávia, viram-se sob pressão para se tornarem mais eficientes e eficazes, reduzir suas demandas sobre os contribuintes, e ao mesmo tempo manter o volume e qualidade dos serviços oferecidos ao público. Para isso, foram sujeitos à introdução de várias técnicas de contabilidade gerencial vindas do “setor privado” e à adoção do novo sistema de atuação no mercado, no qual compradores e fornecedores de serviços públicos foram divididos e passaram a exigir nas contratações.

Os autores utilizaram a NIS para desenvolver uma abordagem teórica de desenho e implementação de sistema de avaliação de desempenho em setor público no Reino Unido. As teorias institucionais (NIS) assumem que o determinante primário da estrutura organizacional é a pressão exercida por constituintes externos e internos sobre a organização para se conformar (adaptar) a um grupo de expectativas para ganhar legitimidade e assim assegurar acesso a recursos vitais e sobrevivência no longo prazo. Um meio comum de ganhar legitimidade é o alinhamento com alguns mitos institucionais racionalizados que é ocasionalmente

manifestado pela adoção de atributos estruturais exibidos por outras organizações significativas por meio de algum processo isomórfico. (BRIGNALL; MODELL, 2000).

Modell (2001) encontrou suporte para várias das hipóteses levantadas por Oliver (1991) relacionadas à influência dos aspectos institucionais, particularmente aqueles pertencentes às causas (legitimidade ou adequação social; eficiência ou adequação econômica) da adoção de práticas de avaliação de desempenho, o padrão em que essas são difundidas e a influência dos constituintes multiplicidade e dependência, mas também identificou algumas áreas da abordagem teórica que exigem refinamentos conceituais. Como as propriedades dos processos institucionais associadas com as reformas do setor público influenciam na extensão de escolha a favor, no desenvolvimento de práticas de avaliação de desempenho exercida por administradores sênior?

O problema de se estudar respostas gerenciais (estratégicas) aos processos institucionais é que essas respostas nem sempre aparecem explicitamente e estão, em alguma extensão, subconscientes. Os gestores não formam um valor livre dos atores coletivo, mas são influenciados e influenciam o ambiente institucional no qual operam por meio de intrincados e freqüentemente entrelaçados processos (CZARNIAWSKA; JOERGES, 1996; CROSSAN *et al.*, 1999) *apud* (MODELL, 2001). As evidências de Modell (2001) indicam que predominou a difusão voluntária sobre a pressão coercitiva. Os gerentes seniores podem ter considerável discricção para preventivamente ir além das demandas institucionais em antecipação aos benefícios futuros em vez de servilmente imitar as práticas institucionais impostas pelos agentes políticos.

Isto suporta a contenção de Oliver (1991) de que a aquiescência às normas institucionais exigidas por um mais constituinte dominante limita as possibilidades de simultaneamente acomodar iniciativas de mudanças profundas que reflitam os interesses de outros constituintes. No entanto, experimento mais pró-ativo foi observado com indicadores não-financeiros de avaliação de desempenho como complemento do controle orçamentário, em divisões subordinadas que estão menos diretamente sujeitas às pressões institucionais associadas com o novo sistema de fundos, mas amplamente expostas às forças de mercado externas. Isto sugere que a probabilidade de tentativa pró-ativa de desenvolver indicador de avaliação de desempenho multidimensional é maior onde múltiplos constituintes fazem sentir sua influência. (MODELL, 2001).

Assim, suporta a hipótese de Oliver (1991) relativa ao compromisso por meio do equilíbrio como provável resposta a múltiplos e conflitantes interesses dos constituintes. No entanto, esse equilíbrio também incorpora o elemento amortecer (*de-coupling*) no entendimento de que o desempenho financeiro e preocupações com pessoal descontente não são integrados na retórica gerencial. Está de acordo com a controvérsia de Brignall e Modell (2000) de que separação mais pró-ativa dos indicadores de desempenho financeiro e não-financeiro é pré-requisito para o equilíbrio entre os interesses conflitantes dos constituintes e sugere que táticas de compromisso e esquivança podem estar mais intricadamente entrelaçadas do que reconhece Oliver (1991). (MODELL, 2001).

Para Modell (2001) os resultados sugerem que a concepção de Oliver (1991) sobre amortecer (*buffering*) como tática relativamente pró-ativa pode não ser universalmente válida e que a exata natureza dessa resposta amplamente discutida às pressões institucionais pode ser descoberta somente pelo exame mais detido no contexto específico em que ocorre. O estudo provê pouca evidência de respostas mais radicais às pressões institucionais como as propostas por Oliver (1991). Não é surpresa, destaca Modell (2001), porque mudança radical em campos altamente institucionalizados, como o setor de saúde norueguês, não é usual e pode-se esperar considerável resistência.

Dillard, Rigsby e Goodman (2004) expandem a análise de Carruthers (1995) ao apresentarem uma ampla abordagem sobre o processo de institucionalização dentro do contexto organizacional contemplando autores como Meyer e Rowan (1977); DiMaggio e Powell (1983), Scott (2001) e vários outros teóricos da NIS. A abordagem incorpora a Teoria Institucional e Teoria Estruturalista e recorre ao trabalho de Max Weber para desenvolvimento de um arcabouço do contexto e do processo associado com a criação, adoção e descarte de práticas institucionais.

Propõem que o arcabouço expandido retrata melhor o contexto sócio-econômico e político e apresenta mais diretamente as dinâmicas de desempenhar arraigados e mutáveis características e processos organizacionais. Expandir o foco da Teoria Institucional base da pesquisa contábil pode facilitar a representação mais compreensiva da contabilidade como o objeto das práticas institucionais e também prover uma melhor articulação do papel da contabilidade no processo de institucionalização.

Major (2005), fundamentada na abordagem de DiMaggio e Powell (1983), constatou que a Teoria Institucional pode contribuir para obter maior fundamentação teórica e análise concreta em pesquisas sobre contabilidade gerencial. Os resultados do estudo de caso evidenciaram que as pressões externas conduziram ao isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial das organizações portuguesa de telecomunicações. O mesmo foi guiado por fatores como a reorganização do setor, privatizações, existência de agente regulador das atividades, pressões por competitividade e eficiência nos serviços prestados, liberalização do mercado, e introdução da concorrência interna e externa.

As respostas da organização seguiram a concepção dos neo-institucionalistas (NIS) de que as organizações são reflexos de seus ambientes e demandas institucionais externas e que quando as organizações não acomodam as expectativas do ambiente podem não sobreviver. Essa convergência entre as organizações e seus ambientes emerge da busca por legitimidade. Os constituintes que exercem tal pressão isomórfica são vastos e incluem instituições como *shareholders*, órgão regulador, Estado, opinião pública e mercado de capitais.

Com a reorganização do setor de telecomunicações português esperava-se que as companhias se “modernizassem” para enfrentar com sucesso os desafios da liberalização do setor tanto no mercado português quanto europeu. Tais pressões pela “modernização” vieram de várias circunscrições tais como concorrentes do setor, mercado de capitais e o órgão regulador das telecomunicações portuguesa. Particularmente a pressão do órgão regulador foi determinante para a mudança do sistema de contabilidade gerencial da Marconi e Portugal Telecom. (MAJOR, 2005).

Porém, destaca Major (2005), a mudança imposta pelo órgão regulador estava em consonância com a mudança esperada por outros constituintes, o que contribuiu para a rápida substituição do sistema de contabilidade gerencial da Marconi e Portugal Telecom por um sistema mais “atualizado”. A Marconi mudou seu sistema de contabilidade gerencial para acomodar as expectativas internas e externas sobre seu papel dentro do novo ambiente de negócios caracterizado pela forte competição. Mudar o sistema de contabilidade gerencial foi um dos meios encontrados para legitimar suas ações frente aos *shareholders*, gerentes, órgão regulador, controladora e o público em geral, e garantir sua sobrevivência.

Tsamenyi, Cullen e González (2006) compilam: a NIS tem sido utilizada na literatura contábil para explicar escolha contábil no setor público e privado; os

estudos têm focado, entre outras coisas, identificar e explicar as fontes de pressão isomórfica sobre a adoção de sistemas contábeis; a interação entre ambientes institucionais e ambientes técnicos; o poder e ações de atores organizacionais individuais em resposta às pressões institucionais; e interação entre as forças institucionais, forças de mercado, e relações de poder intra-organizacional. Após a compilação perguntam: “como a mudança no sistema de informação contábil e financeira é moldada pela interação entre as forças institucionais, forças de mercado, e relações de poder intra-organizacional?”

Pressões coercitivas provindas do ambiente regulador e controle da matriz influenciaram as mudanças na organização investigada por Tsamenyi, Cullen e González (2006). As mudanças provindas do ambiente regulador identificadas foram: a introdução da concorrência, a liberalização de licenças de eletricidade e a separação jurídica das atividades (p. ex., geração, transmissão, distribuição), redução das tarifas e uso de preços de mercado em vez de custos padrões. A regulamentação causou a redução da integração vertical das companhias e a pressão para aperfeiçoar a qualidade do fornecimento de energia elétrica.

Como resultado a maioria das companhias de energia elétrica espanhola adotou estruturas organizacionais similares quando criou novas linhas de negócio. As mudanças regulatórias foram direcionadas pelas necessidades (diretrizes da União Européia) de abertura do mercado de serviços de utilidade pública na Europa e com isso criar concorrência (competição). As mudanças no ambiente regulador criaram alguma forma de concorrência que, pela análise do estudo de caso, gerou impacto mínimo no Setor Elétrico espanhol, principalmente porque a natureza das atividades de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica é de capital-intensivo dificultando a participação mais ativa da iniciativa privada.

2.6.2.2 Evidências empíricas nacionais

Abreu (2006) estudou a relação entre o grau de institucionalização dos gestores do processo de planejamento e a percepção de desempenho manifestada no orçamento anual com base no construto de Oliver (1991). O estudo de caso

realizado em uma organização norte-americana com filial no Brasil buscou constatar o quanto os gestores organizacionais aderem aos principais fatores isomórficos (políticas internas, exigências da matriz e prescrições de entidades profissionais) que exercem pressão sobre o ambiente do processo de planejamento na organização.

Constatou que existe correlação positiva significativa entre percepção de desempenho manifestada no orçamento anual e grau de institucionalização dos gestores do processo de planejamento e que, no estágio atual, a organização se encontra em um nível de semi-institucionalização, pois a média gerência responde estrategicamente com compromisso e esquivança às pressões institucionais da alta administração local, procurando ganhar legitimidade sobre os constituintes, negligenciando, de certa forma, os aspectos da eficiência econômica. Dessa forma, tornam os números projetados, no processo de planejamento, agressivos e, muitas vezes, não-factíveis.

Também foi constatado que a tipologia sobre prognósticos de institucionalização, proposta por Oliver (1991), se adequou em parte aos achados da pesquisa, tendo em vista que a teoria propõe alta aquiescência, moderado compromisso e moderada esquivança para as pressões institucionais da matriz e alta administração; e os resultados da pesquisa mostraram moderada aquiescência, alto compromisso e alto grau de esquivança para estas pressões. Já para as pressões advindas das entidades externas, a prática observada coincidiu sensivelmente com a teoria.

Zan (2006a) buscou apurar as diferentes percepções organizacionais sobre práticas participativas e não-participativas em uma organização subsidiária de multinacional estabelecida no Brasil por meio de estudo de caso tendo como base os trabalhos de DiMaggio e Powell (1983), Oliver (1991), e Scott (2001a). As evidências confirmaram que o custo-padrão e o orçamento foram institucionalizados com base em dois pilares distintos: cultural-cognitivo e normativo, respectivamente; também, correlações significantes entre os antecedentes organizacionais e as respostas organizacionais esperadas, p. ex., a relação entre os constituintes e aquiescência; várias outras relações de causa e efeito tratadas pela abordagem institucional não puderam ser negadas.

Zan (2006a) traz as contribuições de Scapens (1994) sobre o fato de que a realidade organizacional, na qual a contabilidade gerencial se insere, é tão

complexa que dificilmente uma única teoria será capaz de retratá-la como um todo. Scapens e Roberts (1993) contribuíram com relação à necessidade de avaliar a experiência dos envolvidos na mudança organizacional. Destaca-se que as evidências indicaram a existência de indícios de que diferentes práticas são institucionalizadas por diferentes pilares ou motivadores, fato que aponta para a aceitação do construto de Scott (2001a) sobre as bases de institucionalização: pilar coercitivo, pilar normativo, e pilar cultural-cognitivo.

No entanto, a dependência de fornecedores e clientes (DIMAGGIO; POWELL, 1983) deve ser analisada de forma cautelosa, pois pode estar relacionada com a tecnologia e não ser uma dependência efetiva (para a organização em questão). Assim, já destacadas, as conclusões são de que a Teoria Institucional permite elaborar um diagnóstico institucional com a avaliação de uma organização frente às mudanças na contabilidade gerencial pela análise dos antecedentes: dependência dos constituintes, multiplicidade dos constituintes, bases da institucionalização, percepções individuais quanto aos fatores preditivos, análise dos valores intrínsecos das técnicas e dos arranjos institucionais em função do ativo comercializado.

Zan (2006b), sob a perspectiva cultural-cognitiva de Scott (2001a), buscou verificar se um aspecto cultural-cognitivo institucionalizante, o setor econômico, tem influência na escolha das técnicas gerenciais. Encontrou evidências para as 2.281 organizações entre as Melhores e Maiores (Revista Exame), que houve diferença significativa no uso conjunto das técnicas analisadas (ABC, ABM, EVA, MVA, BSC); assim como o EVA apresentou diferença setorial significativa no seu uso.

Além de Abreu (2006), Zan (2006a, 2006b) já foram destacados outros estudos sobre contabilidade gerencial realizados no cenário nacional: Guerreiro, Pereira e Lopes (2004); Guerreiro, Pereira e Rezende (2005); Pereira e Guerreiro (2005); Guerreiro e Pereira (2006); Guerreiro, Frezatti e Casado (2006); Santos, Almeida e Crozatti (2007). Embora os estudos apresentados sejam contribuições relevantes para o desenvolvimento da pesquisa em contabilidade gerencial, observa-se que estão em estágio inicial se comparados com as discussões e evidências apresentadas no tópico anterior.

Nesse contexto, os resultados observados trazem evidências da contribuição relevante da abordagem institucional para pesquisas futuras em contabilidade gerencial que também podem ser estendidas para outras áreas das

Ciências Contábeis. Pode-se afirmar que esses estudos são um recado à pesquisa e indicam possibilidades de abordagens de pesquisa que podem ser seguidas pelos pesquisadores para trazer novas explicações para velhas e novas perguntas, especialmente no âmbito da relação teoria e prática em contabilidade (p. ex., gerencial, de custos, e financeira).

3 O SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO

A economia capitalista caracteriza-se pela coexistência de dois mecanismos mediante os quais os recursos (produtivos) são alocados para usos diversos e distribuídos para os consumidores: o mercado e o Estado. Em consequência “há no capitalismo” uma tensão permanente entre o mercado e o Estado. (PRZEWORSKI, 1995, p. 7) *apud* (CARNEIRO, 2000). Carneiro (2000) enfatiza que essa tensão se observa no âmbito da prestação de serviços de eletricidade no Brasil onde a trajetória percorrida pela evolução do setor é permeada por uma série de transformações na relação que se estabelece entre mercado e Estado, refletidas nos arranjos organizacionais e na dinâmica de alocação de recursos da atividade.

Esta seção tem por base o trabalho de Carneiro (2000) e complementos com dados do MME. Carneiro (2000) analisa o Setor Elétrico brasileiro dentro da perspectiva da Teoria Institucional. Sua análise extensiva da evolução (Estado, mercado e desenvolvimento) do Setor Elétrico desde seu surgimento até o ano 2000 envolve a interação da Teoria da Escolha Racional (ou Neoclássica), Interação Social, Teoria dos Jogos e a Teoria Institucional. Analisa as mudanças empreendidas pelo Estado como resultado da lógica racional de busca de maior eficiência do setor, mas não necessariamente que a intenção levou aos resultados racionais e eficazes.

A discussão estende-se com DiMaggio e Powell (1983) e Scott (2001b) e nesse contexto busca-se estudar e compreender o campo organizacional de atuação das organizações do Setor Elétrico brasileiro e sua estruturação com o objetivo de identificar fatores direcionadores de pressões institucionais isomórficas tendo por base os três mecanismos de mudança institucional isomórfica (pressões coercitivas, normativas, miméticas) (QUADRO 8).

3.1 EVOLUÇÃO DO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO

A trajetória evolutiva do setor compreende quatro fases ou etapas com características distintas de configuração dos arranjos organizacionais e produtivos

prevalentes na área, espelhando padrões diferenciados de articulação entre a lógica competitiva do mercado e a lógica institucional imbricada na regulação estatal em sentido amplo, aos quais se associam resultados também distintos sob a ótica dos serviços prestados à sociedade. A transição de uma etapa a outra guarda estreita relação com mudanças que se processam na concepção dominante acerca do que o Estado deve fazer (dados os efeitos combinados de uma particular conjugação de fatores de heterogeneidade institucional), envolvendo tanto suas funções de ordenamento e controle quanto de alocação direta de recursos. (CARNEIRO, 2000).

O setor parte (FIGURA 1) de uma situação caracterizada pela prevalência da lógica de mercado, em conexão a um baixo grau de institucionalização da prestação do serviço; avança a seguir na direção de um arcabouço regulatório muito mais abrangente e complexo, que implica uma redução drástica na autonomia decisória dos agentes privados atuantes na área; sofre posteriormente uma inflexão no sentido do progressivo intervencionismo estatal, que culmina na plena estatização da atividade; e retoma, por fim, a trilha do mercado, por meio da redução da intervenção estatal e da concomitante criação de condições institucionais convergentes com a operação do jogo competitivo protagonizado pela iniciativa privada (CARNEIRO, 2000).

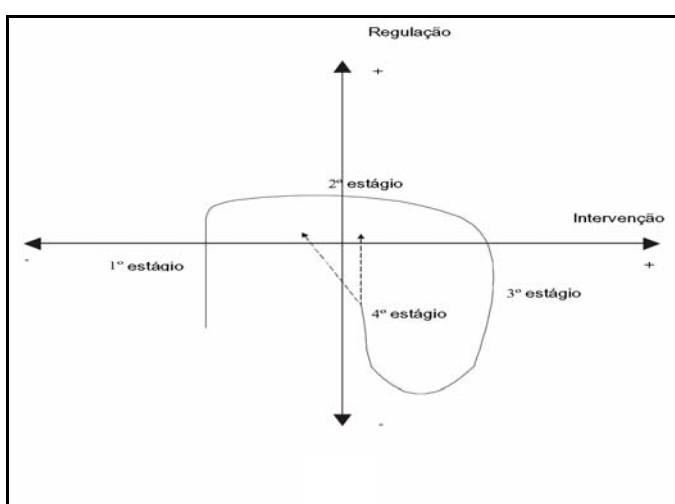


FIGURA 1 - TRAJETÓRIA EVOLUTIVA DO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO
 FONTE: CARNEIRO (2000, p. 87)

A primeira etapa, fase inicial de estruturação da prestação dos serviços de eletricidade como novo campo de atuação e valorização para o capital no país, tem como traços marcantes o baixo grau de institucionalização do arcabouço regulatório que irá dar suporte e sustentação à organização e funcionamento do setor e

reduzido intervencionismo estatal. Refletindo a descentralização político-administrativa vigente no Brasil à época, a formação do novo campo de atividade vai se fundamentar primariamente em contratos de concessão firmados entre organizações energéticas constituídas pela iniciativa privada e as administrações públicas municipais. O arranjo assegurava não apenas ampla margem de autonomia decisória, mas mercados cativos a tais organizações.

Esse formato institucional, associado à dispersão populacional, favorece a fragmentação de agentes na área, estimulando a constituição de um número expressivo de organizações verticalmente integradas (p. ex., com atuação simultânea nos segmentos de geração, transmissão e distribuição de energia). O processo segue uma lógica decisória estritamente econômica, onde os investimentos se fazem em função do aproveitamento de oportunidades de negócio, o que envolve, em particular, disputas intercapitalistas em torno do controle das áreas com maior potencial de mercado. O progressivo adensamento urbano-industrial, determinado pela dinâmica do desenvolvimento nacional, desencadeia um movimento de concentração e centralização de capital na área, apoiado na introdução de novas tecnologias produtivas e na concomitante apropriação de ganhos de escala, que converge para o oligopólio setorial.

A segunda etapa se caracteriza como um período de reconfiguração do campo organizacional da atividade, envolvendo mudanças abrangentes no perfil dos agentes, nos processos decisórios e nas relações produtivas do setor. O vetor do processo é a promoção, por iniciativa do governo federal, de uma ampla revisão no arcabouço institucional que ordena e disciplina a prestação do serviço, envolvendo a centralização do poder concedente, transferido para a esfera da União, e a introdução de critérios e parâmetros mais rigorosos de fixação de tarifas, o que se inscreve no âmbito de uma reestruturação mais geral na vida política brasileira e, especificamente, na relação entre Estado e sociedade.

A implementação das novas regras esbarra na resistência interposta por interesses constituídos na área, que se mobilizam no sentido da preservação do *status quo*, com implicações em duas direções principais, estreitamente interligadas. De um lado, tem-se o redesenho institucional incompleto, refletindo a incapacidade governamental de aglutinar uma base de apoio político suficientemente sólida para proceder ao detalhamento operacional das novas regras e conferir-lhes efetividade. De outro, há uma retração dos investimentos na

ampliação da capacidade de atendimento do sistema, espelhando uma conduta defensiva adotada pelas concessionárias face aos riscos e incertezas associadas às disputas em torno das (novas) regras do jogo.

Subproduto do processo, a expansão da oferta de energia elétrica tende a se descolar da demanda, delineando um quadro de déficit energético. O enfrentamento desse problema, por sua vez, irá desembocar no crescente intervencionismo estatal na área. Numa vertente, são introduzidas medidas de racionamento do consumo, num gerenciamento *ad hoc* do estrangulamento energético, com vistas à minimização de seus efeitos sobre os diversos usuários do sistema. Noutra, e mais importante, a esfera pública passa a promover investimentos na área, atuando no vácuo aberto pela retração da iniciativa privada, com a organização de organizações energéticas estatais, de âmbito estadual e federal. O Estado empresário vai gradualmente se sobrepondo ao Estado regulador e, em simultâneo, deslocando a lógica de mercado.

A terceira etapa constitui um período pautado pelo acirramento e consolidação do processo de estatização da atividade, que coincide com um aprofundamento, sem precedentes históricos, do intervencionismo estatal na economia. A responsabilidade pela prestação do serviço e a realização de investimentos na expansão do sistema são assumidas pela esfera pública, com o concomitante deslocamento da iniciativa privada do setor. Isto envolve não apenas a reconfiguração do perfil dos agentes atuantes na área, o que se traduz na formação de uma rede de organizações energéticas de âmbito estadual e na criação de novas organizações energéticas federais, mas um redesenho em profundidade de seus arranjos organizacionais e produtivos, em conexão com mudanças nos critérios decisórios relativos à aplicação de recursos em projetos setoriais.

O vetor principal dessas transformações é a interligação operacional do sistema, potencializando a apropriação de ganhos de escala e economias de escopo, fundadas no intercâmbio de energia, cuja viabilização se apóia na incorporação de novas tecnologias de geração e de transmissão de energia. O avanço na direção da operação interligada, por sua vez, supõe uma articulação das ações e dos programas de expansão das organizações, em consonância com uma racionalidade sistêmica.

Isto envolve, de um lado, uma adequação do arcabouço institucional de disciplinamento e controle da atividade às exigências técnicas da operação interligada, por meio da definição de regras e procedimentos padronizados para a atuação das organizações e da criação de mecanismos de coordenação, de concepção colegiada. De outro, adere-se à sistemática do planejamento centralizado na promoção de investimentos na expansão do sistema, com vistas à otimização dos aproveitamentos de geração, o que irá convergir para a implantação de mega empreendimentos hidrelétricos. Subproduto da estatização, as ações de caráter regulatório tendem a ser internalizadas na esfera da produção. O Estado empresário se sobrepõe e, de certa forma “absorve” o Estado regulador.

A quarta e última etapa, ainda em aberto, caracteriza-se como um novo processo de reconfiguração institucional do setor, tendo como vetores principais a redução do intervencionismo estatal na atividade, pela privatização de organizações públicas, tanto estaduais quanto federais, e a introdução da concorrência nos segmentos de geração e de distribuição – neste último, de escopo limitado –, em conexão ao livre acesso à rede de transmissão de energia. Tal processo envolve um movimento articulado de desregulamentação, desvestindo os serviços de eletricidade do caráter estatizado prevalecente na etapa anterior, e de definição de novas regras e obrigações a serem cumpridas pelas organizações nos diversos segmentos do sistema, suficientemente flexíveis para estimular a reinserção da iniciativa privada na área.

São mudanças que não podem ser dissociadas das reformas de cunho liberalizante que vêm sendo implementadas no país ao longo dos anos mais recentes e que trazem, em seu bojo, a ressurgência e revitalização da função reguladora do Estado na atividade, desvinculando-a da função empresarial, progressivamente esvaziada. A lógica estatal volta a ceder espaço para a lógica competitiva de mercado, numa espécie de retorno às origens do processo, embora com uma conformação organizacional e produtiva muito mais densa e complexa, tendo como suporte mecanismos também mais refinados de ordenamento e controle por parte da esfera pública.

O QUADRO 17 resume sistematicamente a evolução institucional do setor. A atuação do Estado na função de regulador do setor torna-se mais complexa, a qual é caracterizada nos parágrafos seguintes.

ETAPAS	CARACTERÍSTICAS
Primeira: prevalência da lógica de mercado.	Baixo grau de institucionalização; descentralização político-administrativa; fragmentação de agentes; lógica decisória estritamente econômica.
Segunda: arcabouço regulatório muito mais abrangente e complexo.	Reconfiguração do campo organizacional; iniciativa do governo federal; revisão no arcabouço institucional; redesenho institucional incompleto; incapacidade governamental; conduta defensiva das concessionárias; déficit energético; intervencionismo estatal; Estado empresário sobrepõe o Estado Regulador.
Terceira: progressivo intervencionismo estatal, que culmina na plena estatização da atividade.	Processo de estatização da atividade; deslocamento da iniciativa privada do setor; rede de organizações energéticas de âmbito estadual; empresas energéticas federais; mudanças nos critérios decisórios; interligação operacional; racionalidade sistêmica; adequação; mecanismos de coordenação; planejamento centralizado; otimização; Estado Empresário absorve o Estado Regulador.
Quarta: retorna à trilha de mercado protagonizado pela iniciativa privada.	Reconfiguração institucional; redução do intervencionismo estatal; privatização; introdução da concorrência; desregulamentação; reinserção da iniciativa privada; lógica estatal cede lugar à lógica competitiva.

QUADRO 17 - EVOLUÇÃO DO ARRANJO ORGANIZACIONAL (INSTITUCIONAL) DO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Como parte da quarta etapa algumas considerações pontuais devem ser acrescentadas. A reestruturação do Estado como regulador da atividade ocorre gradativamente na figura do ANEEL¹⁹ e do ONS²⁰. A ANEEL, vinculada ao MME, tem como atribuições regular e fiscalizar a geração, a transmissão, a distribuição e a comercialização da energia elétrica; mediar os conflitos de interesses entre os agentes do Setor Elétrico e entre estes e os consumidores; conceder, permitir e autorizar instalações e serviços de energia; garantir tarifas justas; zelar pela qualidade do serviço; exigir investimentos; estimular a competição entre os operadores e assegurar a universalização dos serviços (MME, 2007).

Fundamentalmente, em complemento às atividades de geração, transmissão, distribuição, administração, comercialização e atividades não vinculadas à concessão do serviço público de energia elétrica, relacionada ao Setor Elétrico, foi criada pela ANEEL a atividade Operação do Sistema, relacionada ao

¹⁹ A ANEEL foi criada pela Lei N.º 9.427, de 1996. Autarquia em regime especial, vinculada ao Ministério de Minas e Energia (MME, 2007).

²⁰ O ONS foi criado em 1998, com a finalidade de operar o Sistema Interligado Nacional (SIN) e administrar a rede básica de transmissão de energia em nosso país. A sua missão institucional é assegurar aos usuários do SIN a continuidade, a qualidade e a economicidade do suprimento de energia elétrica. Lei 10.484/04: são atribuições do ONS propor ao Poder Concedente as ampliações das instalações da rede básica, os reforços dos sistemas existentes, a serem considerados no planejamento da expansão dos sistemas de transmissão; e propor regras para a operação das instalações de transmissão da rede básica do SIN, a serem aprovadas pela ANEEL. (MME, 2007).

ONS, que engloba todas as atividades de administração da geração e transmissão de energia elétrica, segregadas em: operação, onde figuram as atividades fins – planejamento, administração e operação do sistema elétrico; e administração, onde figuram as atividades de administração central superior e assuntos corporativos (MME, 2007).

Como proposto no início deste tópico, o (QUADRO 18) sistematiza de forma não exaustiva os fatores direcionadores das pressões institucionais isomórficas sofridas pelo Setor Elétrico brasileiro com base na discussão teórica apresentada por DiMaggio e Powell (1983) e a caracterização do setor por Carneiro (2000). Os relatos anteriores apresentam uma característica institucional marcante do Setor Elétrico, a presença do órgão regulador, o Estado que alterna sua participação desde o surgimento do setor.

Pode-se destacar como pressões coercitivas relacionadas ao Estado as legislações tributárias, legislações financeiras, homogeneização das informações financeiras; outras pressões coercitivas advêm da presença de relações matrizes e subsidiárias, conglomerados de empresas, legislação societária, CVM e outros órgãos relacionados ao mercado de capitais, ANEEL, ONS, e outros (QUADRO 18).

As pressões normativas referem-se à profissionalização, às redes de relacionamentos em associações diversas, ensino e pesquisa universitária, aos relacionamentos em associações profissionais dentre outros agentes de pressão normativa. As pressões miméticas estão relacionadas à imitação de organizações líderes no setor, *Benchmarking* interorganizacional, atuação de grandes empresas de consultoria, confederações industriais dentre outros (QUADRO 18).

Essa caracterização do Setor Elétrico brasileiro teve como objetivo fornecer subsídio para o estudo deste campo organizacional no contexto da abordagem institucional, não o de levantar todos os fatores que de alguma forma exercem pressão sobre a conduta das organizações do setor. A suposição maior é que esse setor, pelas características apresentadas é particularmente útil para estudo sob uma abordagem institucional.

Pelos motivos já discutidos, diante de sua maior utilidade de predição do que de teste empírico de hipóteses, a operacionalização de variáveis para o construto de DiMaggio e Powell (1983) é complementar nesta dissertação.

DIRECIONADORES DE CONVERGÊNCIA DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL		
Pressões Coercitivas	Pressões Normativas	Pressões Miméticas
Isomorfismo Coercitivo, Restrições e Dependência	Isomorfismo Normativo, Seleção Profissional, Socialização e Estruturação	Isomorfismo Mimético, Modelagem e Incerteza
Estado, ANEEL, ONS e outros	Profissionalização nos campos organizacionais	Imitação de organizações líderes do setor (modelagem)
Influência das Matrizes e / ou Controladoras	Ensino e Pesquisa Universitária	<i>Benchmarking</i> de organizações líderes e/ou de processos tidos como eficientes
CVM, CFC ²¹ /CRC ²² , e outras	Redes de Relacionamentos em Associações Diversas	Atuação de grandes empresas de consultoria
	Associações Profissionais como CFC/CRC, IBRACON, Sindicatos e outras	Confederações Industriais (associações e federações industriais)
	Recrutamento e seleção de pessoal-chave	
	Revistas e livros de negócios, dentre outros	

QUADRO 18 – DIRECIONADORES DE CONVERGÊNCIA DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

FONTE: O Autor (2008) dados de pesquisa

Scott (2001b) apresenta a distinção entre ambientes “técnicos” e “institucionais”: os setores técnicos são aqueles dentro dos quais as organizações são recompensadas pelo controle efetivo e eficiente do processo de trabalho, enquanto os institucionais se caracterizam pela elaboração de regras e exigências aos quais as organizações individuais devem se ajustar se desejam receber apoio e legitimidade do ambiente. Porém, a presença de um não exclui a presença do outro, assim, as distinções são vistas como dimensões, nas quais variam os ambientes e não como estados dicotômicos.

Scott (2001b) exemplifica que as organizações de serviços públicos e os bancos são considerados sujeitos a fortes pressões técnicas e institucionais. Portanto, o Setor Elétrico pode ser considerado como sujeito às pressões técnicas e institucionais. Por exemplo, por um lado, presta serviços essenciais para a sociedade, pelos quais é recompensado pelo trabalho executado; por outro, deve primar pela qualidade dos serviços prestados, preservação do meio ambiente, atender a programas sociais governamentais, e vários outros elementos legitimadores e de adequação social.

²¹ Conselho Federal de Contabilidade

²² Conselho Regional de Contabilidade

Para DiMaggio e Powell (2001, 1983) campo organizacional se refere àquelas organizações que, em conjunto, constituem uma área reconhecida da vida institucional: os principais fornecedores, os consumidores de recursos e produtos, as agências reguladoras e outras organizações que produzem serviços ou produtos similares. Scott (2001b) complementa que os limites são definidos em termos funcionais em vez de geográficos. Assim, o Setor Elétrico brasileiro pode ser considerado um campo organizacional característico da vida econômica nacional com a existência de relações formais e/ou informais que vinculam organizações entre si e vínculos do mesmo tipo com o mesmo conjunto de outras organizações.

As conseqüências da estruturação, segundo DiMaggio e Powell (1983), é que à medida que os ambientes das organizações se tornam mais estruturados, as estruturas organizacionais dentro destes se fazem mais homogêneas e proporcionam um contexto em que os esforços individuais para lidar racionalmente com a incerteza e as limitações freqüentemente conduzem, em conjunto, a homogeneidade de estrutura, cultura e produção (ou resultado). Neste contexto, DiMaggio e Powell (1983) introduzem o conceito de isomorfismo institucional como um processo limitador (restritivo) que obriga a uma unidade em uma população a parecer-se a outras unidades que enfrentam as mesmas condições ambientais.

DiMaggio e Powell (1983) argumentam que o conceito de isomorfismo institucional é um instrumento útil para entender a política e a cerimônia que subjazem em grande parte da vida organizacional moderna. O mesmo foi aplicado para estudar um artefato da vida das empresas do Setor Elétrico brasileiro: as práticas de contabilidade gerencial. Portanto, os fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do setor estão sendo analisados, pelas evidências acima, dentro de um campo organizacional caracterizado como ambiente institucional estruturado.

Como argumentam Sampieri, Collado e Lucio (2006, p. 253), “a população deve ser delimitada com base nos objetivos do estudo”, nesse contexto, os argumentos apresentados nesta seção permitem concluir que a população escolhida atende aos objetivos da pesquisa. Primeiro, passou por transformações desde seu surgimento até os dias atuais provocadas por pressões institucionais; segundo, se são pressões institucionais não se pode negar que sejam coercitivas, normativas e miméticas com intensidades variadas no tempo e no espaço e podem direcionar para a convergência das práticas de contabilidade gerencial no setor.

Terceiro, pode ser delimitada em um campo organizacional ou ambiente organizacional característico de um ambiente social mais amplo, brasileiro e/ou mundial; quarto, essas características permitem a institucionalização ou desinstitucionalização de práticas organizacionais que, por um lado, podem diferenciá-la de outros campos organizacionais, e por outro, podem fazê-la isomórfica ao ambiente institucional-organizacional mais amplo supracitado.

4 METODOLOGIA

O objetivo deste capítulo é discutir os aspectos metodológicos que suportam o desenvolvimento desta dissertação. Primeiro, explica o modelo conceitual da pesquisa: mostra a relação das variáveis com a teoria; segundo, caracteriza o marco teórico metodológico da pesquisa, o qual está estruturado em pólo epistemológico, teórico, metodológico, técnico, de formatação e edição, e de avaliação (quantitativa e/ou qualitativa).

4.1 MODELO CONCEITUAL DA PESQUISA

Esta pesquisa busca identificar os fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do Setor Elétrico brasileiro segundo os pressupostos teóricos da Teoria Institucional. Para tanto, é necessário explicar o modelo conceitual da pesquisa, ou seja, explicar a relação das variáveis com a teoria, e o construto de trabalho.

O estudo se baseia na tipologia de DiMaggio e Powell (1983) referente aos três mecanismos de mudança institucional isomórfica (pressões coercitivas, normativas e miméticas) para identificar mecanismos de pressão institucional no Setor Elétrico brasileiro, os quais são tratados como fatores. A partir da revisão da literatura e das características do Setor Elétrico foram identificados fatores que se enquadram em cada um dos mecanismos de pressão (QUADRO 18). Porém, o construto de DiMaggio e Powell (1983) não representa uma agenda completa de pesquisa conforme justificativas já discutidas. Portanto, para esta pesquisa é pertinente sua utilidade de predição e as variáveis operacionalizadas são dimensões complementares ao construto de Oliver (1991) (FIGURA 2).

Pelo construto de Oliver (1991) são apresentados dez fatores preditivos do comportamento organizacional (QUADRO 12; QUADRO 13), os quais se referem a cinco questões precedentes às respostas estratégicas às pressões e exigências institucionais: causa (por quê?), constituintes (quem?), conteúdo (o quê?), controle

(quais meios?), contexto (onde?). Essas variáveis são estudadas como os fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do Setor Elétrico brasileiro. A tipologia completa do construto de Oliver (1991) permite identificar as respostas estratégicas organizacionais, uma vez que os fatores institucionais predizem o comportamento organizacional (FIGURA 2).

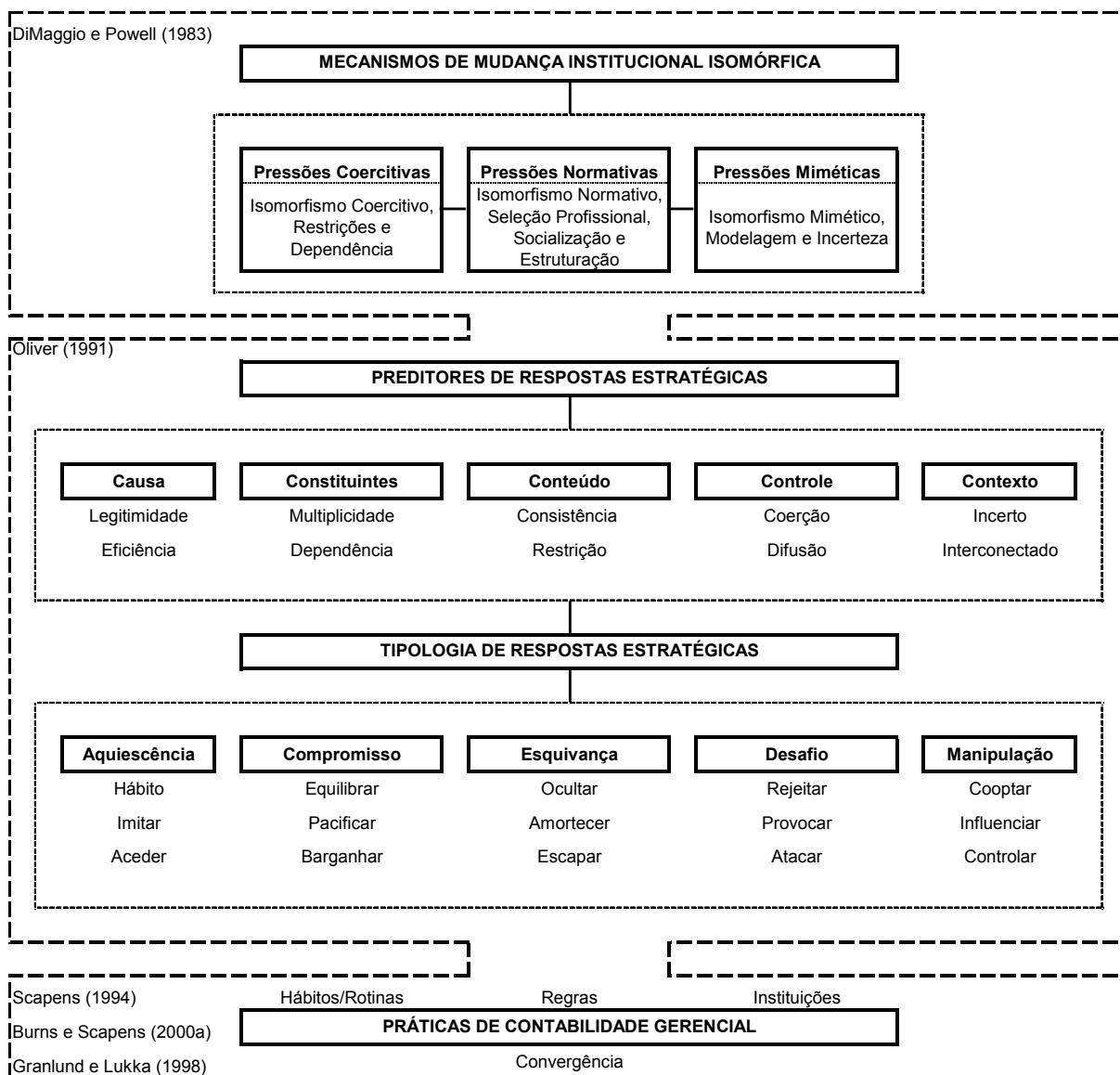


FIGURA 2 – MODELO CONCEITUAL DA PESQUISA

FONTE: Dados trabalhados pelo autor (2008)

Dessa forma, a segunda dimensão do construto, ou seja, as respostas estratégicas são previstas a partir dos fatores preditivos e representam cinco variáveis (aquiescência, compromisso, esquivaça, desafio, manipulação) com três dimensões cada (aquiescência: hábito, imitar, aceder; compromisso: equilibrar, pacificar, barganhar; esquivaça: ocultar, amortecer, escapar; desafio: rejeitar, provocar, atacar; manipulação: cooptar, influenciar, controlar) (QUADRO 11). Essas

variáveis permitem identificar a aceitação ou rejeição dos respondentes das práticas de contabilidade gerencial em uso nas organizações investigadas e também o grau de institucionalização dos mesmos (FIGURA 2).

Por fim, foram identificadas na literatura sobre contabilidade gerencial dez práticas de contabilidade gerencial “convencionais” e dez “novas” (QUADRO 7), as quais completam o construto da pesquisa sendo analisadas como uma instituição com base nos conceitos de hábitos, regras, rotinas, e instituição presentes nas discussões teóricas de Scapens (1994), e Burns e Scapens (2000a); e o conceito de convergência de Granlund e Lukka (1998) (FIGURA 2).

4.1.1 Definição dos conceitos utilizados na pesquisa

Esta seção apresenta as definições dos conceitos utilizados na pesquisa.

Fator: aquilo que contribui para um resultado (FERREIRA, 1999).

Isomorfismo: processo limitador (restritivo) que obriga a uma unidade em uma população (p. ex., uma organização) a parecer-se a outras unidades que enfrentam as mesmas condições ambientais.

Pressões Coercitivas: processos sociais formais ou informais pelos quais são estabelecidas regras de comportamento, efetuado o monitoramento do seu cumprimento e introduzidas sanções (na forma de recompensas e punições) de maneira a influenciar as condutas (comportamentos) para direções determinadas.

Pressões Normativas: regras que introduzem uma dimensão relacionada a prescrições, avaliações e obrigações na vida social e se materializa por meio de valores e normas definidos, respectivamente, como concepções do preferido ou do desejável, junto com a construção de padrões aos quais os comportamentos ou estruturas existentes podem ser comparados e avaliados, e especificações de como as coisas devem ser feitas definindo meios legítimos para perseguir fins válidos.

Pressões Miméticas: regras que estabelecem para os atores relevantes a natureza da realidade e as estruturas por meio das quais os significados são produzidos, ou seja, nos sistemas de símbolos, representações, crenças e categorias que constroem as diferentes maneiras pelas quais os agentes percebem

e interpretam o mundo natural e social, identificam e classificam suas partes constitutivas, concebem as linhas de ação possíveis e executam as atividades a estas associadas.

Causa: refere-se à racionalidade, grupo de expectativas, ou objetivos pretendidos que escondem pressões externas para a conformidade da organização em termos de legitimidade ou adequação social, e eficiência ou adequação econômica.

Causa-Legitimidade: refere-se ao grau de apoio cultural de uma organização à medida que as várias explicações culturais estabelecidas por aquela proporcionam interpretações de sua existência (p. ex., reduzir a emissão de poluentes, produtos e serviços mais seguros, promover a saúde e segurança de empregados).

Causa-Eficiência: refere-se à ação, força, virtude de produzir um efeito; eficácia (FERREIRA, 1999) (p. ex., responsabilidade econômica (*accountability*), e racionalização econômica como a busca de redução de custos e geração de lucro).

Constituintes: o Estado, as profissões, os grupos de interesse, e o público em geral, os quais impõem uma variedade de leis, regulamentações, e expectativas sobre a organização.

Constituinte-Multiplicidade: diferentes esferas institucionais (constituintes) que exercem pressões, definições e demandas divergentes sobre a organização.

Constituinte-Dependência: dependência da organização sobre os constituintes que exercem pressão para a conformidade organizacional às demandas e exigências institucionais.

Conteúdo: normas e exigências institucionais que pressionam a organização para a conformidade às demandas e exigências institucionais.

Conteúdo-Consistência: consistência das pressões e exigências institucionais com as metas organizacional.

Conteúdo-Restrição: perda da discricionariedade na tomada de decisão que as pressões institucionais impõem sobre a organização.

Controle: descreve os meios pelos quais as pressões são impostas à organização.

Controle-Coerção: mandatos legal ou governamental impostos à organização.

Controle-Difusão: extensão em que expectativas ou práticas institucionais difundem-se ou espalham-se voluntariamente pelo campo organizacional.

Contexto: ambiente dentro do qual são exercidas pressões institucionais sobre a organização.

Contexto-Incerto: grau em que estados futuros do mundo não podem ser antecipados ou preditos.

Contexto-Interconectado: refere-se à densidade das relações interorganizacionais entre os ocupantes de um campo organizacional.

Aquiescência: consentir às pressões institucionais, pois tem como virtude o aumento da legitimidade e suporte social.

Aquiescência-Hábito: inconsciente ou cega aderência pré-consciente ou inquestionável a regras e valores institucionais.

Aquiescência-Imitar: refere-se tanto à imitação consciente e inconsciente de modelos institucionais, incluindo a imitação de organizações de sucesso e a aceitação de conselhos de empresas de consultoria ou associações profissionais.

Aquiescência-Aceder: obediência consciente a ou incorporação de valores, normas, ou exigências institucionais.

Compromisso: representa a “fina extremidade da cunha” (ponto limite) na resistência organizacional às pressões institucionais.

Compromisso-Equilibrar: acomodação da demanda de múltiplos constituintes em resposta às pressões e expectativas institucionais.

Compromisso-Pacificar: conformidade parcial com as expectativas de um ou mais constituinte.

Compromisso-Barganhar: esforço de uma organização em prever algumas concessões que um constituinte externo fará no atendimento de suas demandas ou expectativas.

Esquivança: tentativa organizacional de impedir a necessidade de conformidade às expectativas e exigências institucionais.

Esquivança-Ocultar: disfarçar a não-conformidade pela obediência de fachada às expectativas e exigências institucionais.

Esquivança-Amortecer: refere-se à tentativa de uma organização de reduzir a extensão na qual é externamente inspecionada, examinada, ou avaliada separando parcialmente suas atividades técnicas do contato externo.

Esquivança-Escapar: deixar o domínio dentro do qual as pressões institucionais são exercidas, ou significativamente alterar suas metas, atividades ou domínio para evitar a necessidade de conformidade às expectativas e exigências institucionais.

Desafio: forma de resistência mais ativa aos processos institucionais.

Desafio-Rejeitar: ignorar regras e valores institucionais.

Desafio-Provocar: afastamento mais ativo de regras, normas ou expectativas institucionais que rejeitar.

Desafio-Atacar: rejeição inequívoca de normas e expectativas institucionais.

Manipulação: intenção ativa de usar de forma oportunista processos e relações institucionais com constituintes internos e externos.

Manipulação-Cooptar: neutralizar a oposição institucional e aumentar (realçar) a legitimidade.

Manipulação-Influenciar: influenciar valores e crenças institucionalizados ou definições e critério de práticas ou desempenho aceitáveis no ambiente institucional.

Manipulação-Controlar: esforços específicos para estabelecer poder e domínio sobre constituintes externos que estão exercendo pressão sobre a organização.

Instituições: são regularidades de comportamento, social e historicamente construídas, que moldam e ordenam as interações entre indivíduos e grupos de indivíduos, produzindo padrões relativamente estáveis e determinados na operação do sistema econômico.

Hábitos: são disposições ou tendências mais ou menos auto-atualizadas para se engajar em formas de ação previamente adotadas ou exigidas.

Rotinas: são hábitos formalizados ou institucionalizados e podem ser consideradas como formas impostas e coerência social sobre a atividade humana, em parte pela contínua produção e reprodução dos hábitos de pensamento e ação.

Regras: aquilo que regula, dirige, rege ou governa; que está determinado pela razão, pela lei ou pelo costume; preceito, princípio, lei, norma (FERREIRA, 1999).

Convergência: refere-se às idéias similares de contabilidade gerencial e desenho de sistemas gerenciais encontradas quase que em qualquer lugar que se vá do mundo industrial contemporâneo (GRANLUND; LUKKA, 1998).

4.2 CARACTERIZAÇÃO DO MARCO TEÓRICO METODOLÓGICO DE PESQUISA

Este estudo assume uma perspectiva interpretativa (p. ex., inspira-se em disciplinas vizinhas, utiliza-se de seus aparelhos conceituais e analíticos, toma emprestadas certas técnicas de abordagem e busca multiplicar os ângulos de questionamento e de visão (LAVILLE; DIONNE, 1999), com base nas abordagens teóricas da OIE e NIS para estudar práticas de contabilidade gerencial em organizações do Setor Elétrico brasileiro.

Segue a classificação metodológica de Théophilo (2004) e Martins e Théophilo (2007). Segundo essa classificação as pesquisas obedecem quatro pólos, ou seja, espaço metodológico quadripolar dinâmico não-cronológico: pólo epistemológico, teórico, metodológico e técnico; adicionalmente Martins e Théophilo (2007, p. 4) complementaram com o pólo de formatação e edição, e de avaliação (quantitativa e/ou qualitativa) (FIGURA 3).

Theóphilo (2004), e Martins e Theóphilo (2007, p. 4) (FIGURA 3) argumentam que o pólo epistemológico exerce uma função de vigilância crítica da pesquisa. Nele são discutidas questões como a explicitação das problemáticas de pesquisa e a produção do objeto científico; e considerados aspectos como as concepções de causalidade, validação e cientificidade. Por outro lado, o pólo teórico orienta a definição das hipóteses e construção dos conceitos. É o lugar da elaboração das linguagens científicas, determina o movimento de conceituação. Compreendem aspectos como abordagens teóricas, formas de enunciação da teoria, programas de desenvolvimento científico e outros.

Theóphilo (2004), e Martins e Theóphilo (2007, p. 4) caracterizam o pólo metodológico (FIGURA 3) como a instância que inclui as estratégias ou as maneiras por meio das quais se busca a explicação para os fenômenos estudados. Esse pólo compreende o 'método', enquanto um enfoque em nível de abstração mais elevado (indutivo, dedutivo, hipotético-dedutivo dentre outros) e os 'métodos', etapas mais concretas da investigação científica (histórico, comparativo dentre outros); ou dimensões mais amplas das abordagens metodológicas ou modos de abordar a realidade, tais como empirismo, positivismo dentre outros.

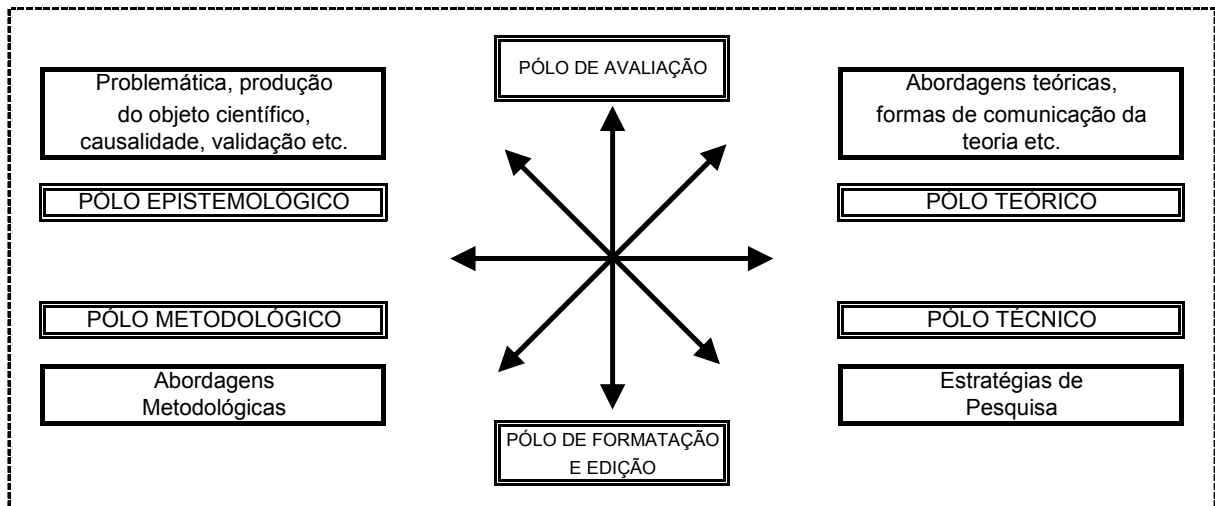


FIGURA 3 - ESQUEMA PARADIGMÁTICO: ESPAÇO METODOLÓGICO QUADRIPOLAR DINÂMICO NÃO-CRONOLÓGICO
 FONTE: THEÓPHILO (2004, p. 16)

O pólo técnico (FIGURA 3), argumentam Theóphilo (2004), e Martins e Theóphilo (2007, p. 4), guia os procedimentos de coleta de dados e sua transformação em informações pertinentes à problemática de pesquisa. Busca confrontar esses dados com a teoria que os suscitou. Ao mesmo estão diretamente ligadas estratégias de pesquisa como os experimentos, levantamentos, estudos de casos e outros; são escolhas práticas feitas pelos pesquisadores para permitir o encontro com os fatos empíricos.

É suficiente para os propósitos desta dissertação a discussão dos pólos metodológico, técnico, e de avaliação. Os pólos epistemológico e teórico utilizados em conjunto com os demais se referem às análises epistemológicas, ou seja, estudos que avaliam a produção científica e fogem dos propósitos desta dissertação. Ambos estão relacionados com a explicitação das motivações, justificativas, problema, objetivos, e desenvolvimento teórico; incluso com a definição da metodologia, do processo de coleta de dados, e às análises e conclusões da pesquisa. Portanto, juntamente com formatação e editoração (p. ex., normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT, e outras), são preocupações inerentes ao desenvolvimento desta pesquisa.

4.2.1 Pólo metodológico

O termo “abordagens metodológicas” (ou “metodologias”) é usado para identificar as diversas maneiras de abordar ou tratar a realidade, relacionadas com

diferentes concepções que se tem de realidade (THEÓPHILO, 2004; MARTINS; THEÓPHILO, 2007, p. 39). Gamboa (1987), Martins (1994), Demo (1995), Theóphilo (2004) dão vários exemplos de abordagens metodológicas que podem ser adotadas nas pesquisas em Ciências Contábeis: a empirista, positivista, sistêmica, fenomenológica, hermenêutica, dialética, e o estruturalismo.

Sampieri, Collado e Lucio (2006, p. 4) destacam que as correntes de pensamento, tais como o empirismo, o materialismo dialético, o positivismo, a fenomenologia e o estruturalismo deram origem a diferentes caminhos na busca pelo conhecimento. Contudo, e devido às diferentes premissas que as sustentam, desde a segunda metade do século XX essas correntes foram polarizadas em dois enfoques principais: o enfoque quantitativo e o enfoque qualitativo. A discussão do pólo metodológico segue a classificação defendida por esses autores.

Para Gil (1999, 2002), Lakatos e Marconi (2001, 2003), Silva (2003), Vergara (2006) e outros, as abordagens metodológicas referem-se às formas de abordar o problema ou a teoria e não ao método de pesquisa em si (fazem parte da concepção ampla de método). Seguindo a classificação anterior, denominam esta etapa da pesquisa de “quanto à abordagem do problema”, dividindo-a em “abordagem quantitativa” e “abordagem qualitativa”. Sampieri, Collado e Lucio (2006, p. 4) enfatizam também a possibilidade de problemas com enfoques quanti-quali ou quali-quali e os divide em três possibilidades:

- a) dentro de uma mesma pesquisa, aplica-se primeiro um enfoque depois o outro de forma quase independente (enfoque de duas etapas);
- b) a pesquisa é realizada da perspectiva de um dos dois enfoques, o qual prevalece, e o estudo conserva componentes do outro enfoque (enfoque dominante);
- c) ambos os enfoques se combinam durante todo o processo de pesquisa (enfoque misto).

Nesses termos, esta pesquisa adota a abordagem ou enfoque qualitativo-quantitativo sendo o enfoque qualitativo dominante. Beuren (2003, p. 92) destaca os estudos qualitativos como as análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado, e abordar um problema qualitativamente pode ser uma forma adequada para se conhecer a natureza de um fenômeno social. Para Richardson (1999, p. 79), o estudo de fenômenos sociais justifica a necessidade da abordagem qualitativa, mas não prescinde da necessidade de operacionalização de relações

entre variáveis que contribuam para a validade da resposta encontrada para o problema de pesquisa.

Portanto, na base quantitativa também busca quantificar, mensurar dados, onde esses são filtrados, organizados e tabulados, enfim, preparados para serem submetidos a técnicas e/ou testes estatísticos (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2006, p. 5). No entanto, a abordagem quantitativa neste estudo tem posicionamento secundário, assim, no contexto da necessidade de abordagens teóricas alternativas e multidisciplinares de pesquisa que permitam entender com maior profundidade as inter-relações complexas que regem os fenômenos nas ciências sociais, a abordagem teórica e a análise qualitativa dos resultados são o principal.

Segue a postura de Sampieri, Collado e Lucio (2006) de que os enfoques são complementares, ou seja, cada um exerce uma função específica para se conhecer um fenômeno, e para conduzir à solução de diversos problemas e questionamentos. A argumentação guia-se para um pesquisador que deve ser plural e guiar-se pelo contexto, a situação, os recursos de que dispõe, seus objetivos e o problema do estudo em questão. E concluem, de fato, trata-se de uma postura pragmática.

Os estudos qualitativos não pretendem generalizar de maneira intrínseca os resultados para populações mais amplas, nem necessariamente obter amostras representativas (sob a lei da probabilidade). Porém, dão profundidade aos dados, à dispersão, à riqueza interpretativa, à contextualização do ambiente, aos detalhes e às experiências únicas. Também oferece um ponto de vista “recente, natural e holístico”, dos fenômenos, assim como flexibilidade. (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2006).

Sampieri, Collado e Lucio (2006, p. 98-99) continuam a discussão com a proposição de que o passo seguinte da pesquisa é visualizar o tipo de estudo a ser efetuado. Gil (1999, 2002), Lakatos e Marconi (2001, 2003), Silva (2003), Vergara (2006) e outros, se referem à finalidade da pesquisa. A classificação dos tipos de pesquisa mais comuns por diversos autores como Selltiz *et al.* (1980) é em: estudos exploratórios, descritivos e explicativos. Sampieri, Collado e Lucio (2006, p. 98-99) preferem a classificação de Danhke (1989) que divide os estudos em: exploratórios, descritivos, correlacionais e explicativos.

Sampieri, Collado e Lucio (2006) destacam que qualquer estudo pode incluir elementos de mais de um desses quatro tipos de pesquisa e apresentam a

questão: o que faz com que o estudo se inicie como exploratório, descritivo, correlacional ou explicativo? A resposta não é simples, mas depende basicamente de dois fatores: “o ‘estado do conhecimento sobre’ o tema da pesquisa, mostrado pela revisão de literatura, o ‘enfoque’ que se pretende dar ao estudo” (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2006, p. 99, grifo do autor).

Quando a revisão da literatura revela que há temas não pesquisados e idéias vagamente relacionadas com o problema em estudo (sobretudo em situações para as quais há pouca informação); ou seja, quando se deseja pesquisar sobre alguns temas e objetos com base em novas perspectivas e ampliar os estudos existentes; nesse contexto Sampieri, Collado e Lucio (2006, p. 99) circunscrevem a aplicabilidade dos estudos exploratórios. Levando em consideração as argumentações anteriores, este estudo é exploratório.

Busca-se examinar um tema e problema de pesquisa pouco estudado, como verificado na revisão dos antecedentes da abordagem em estudo no cenário nacional (Tópico 2.6.2.2). Também, várias dúvidas foram suscitadas por autores internacionais sobre pontos não esclarecidos da abordagem, os quais continuam relevantes e merecedores de novos estudos (Tópico 2.6.2.1). Do mesmo modo, a aplicação do construto de Oliver (1991) complementado com DiMaggio e Powell (1983), Scapens (1994), Burns e Scapens (2000a), Scott (2001a) e outros, não foi adotada antes com delineamento de pesquisa levantamento, tampouco foi aplicada para estudar um setor econômico.

Sampieri, Collado e Lucio (2006, p. 100) argumentam que as pesquisas qualitativas normalmente estão associadas com os estudos exploratórios. No entanto, nem todas as pesquisas de cunho qualitativo são necessariamente do tipo exploratório, pois também chegam a ser do tipo descritivo, correlacional (em um sentido não-estatístico) e causal. Assim mesmo, é possível que os estudos quantitativos e mistos tenham qualquer tipo de pesquisa no contínuo exploratório-causal. Não se pretende entrar no mérito de cada uma das relações levantadas, no entanto, para este estudo, a finalidade descritiva também é relevante.

Desse modo, esse estudo também busca descrever as características da população em estudo. Sampieri, Collado e Lucio (2006, p. 101) apresentam os estudos descritivos como àqueles que procuram especificar as propriedades, as características e os perfis importantes de pessoas, grupos, comunidades ou qualquer outro fenômeno que se submeta à análise. Do ponto de vista científico,

descrever é coletar dados; para os pesquisadores quantitativos, medir; para os qualitativos, coletar informações. Em resumo, esta pesquisa é quali-quantitativa, com enfoque dominante qualitativo, e exploratório-descritiva.

4.2.2 Pólo técnico

O pólo técnico refere-se aos procedimentos necessários para analisar fatos do ponto de vista empírico, como ocorrem na realidade, a como os dados serão coletados para que recebam os tratamentos necessários diante dos objetivos da pesquisa em questão, confrontando-se a teoria com a realidade, e inferindo conclusões (THEÓPHILO, 2004). Tanto para Gil (2002, p. 43) quanto Theóphilo (2004) trata-se de um delineamento, planejamento, esboço, desenho (*design*), necessários para analisar os fatos do ponto de vista empírico, para confrontar a visão teórica com os dados da realidade; é o modelo conceitual e operativo de pesquisa.

Martins e Theóphilo (2007) consideram mais apropriado o uso da expressão 'estratégias de pesquisa' para designar as diferentes maneiras de coletar dados empíricos no contexto das Ciências Sociais Aplicadas. Para Kidder (1987) *apud* Theóphilo (2004) envolve os meios técnicos de investigação, corresponde ao planejamento e estruturação da pesquisa em sua dimensão mais ampla, compreendendo tanto a diagramação quanto a previsão de coleta de dados e compreendem o experimento, quase-experimento, levantamento e observação participante. Martins e Theóphilo (2007, p. 53-82) incluem também a pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, estudo de caso, pesquisa-ação e outras.

Nesse contexto, para a operacionalização das bases teóricas desta dissertação utiliza-se a pesquisa bibliográfica. Para Köche (1997, p. 122) é a que se desenvolve tentando explicar um problema, utilizando o conhecimento disponível a partir das teorias publicadas em livros, artigos, dissertações, teses e publicações congêneres para conhecer e analisar as principais contribuições teóricas existentes sobre o problema em estudo. Lakatos e Marconi (2003, p. 158) argumentam sobre buscar os principais trabalhos já realizados, revestidos de importância, por serem

capazes de fornecer dados atuais e relevantes relacionados com o tema de pesquisa.

Para operacionalizar a base empírica utiliza-se o levantamento. Próprios para os casos em que o pesquisador deseja responder acerca da distribuição de uma variável ou das relações entre características de pessoas ou grupos, da maneira como ocorrem em situações naturais (THEÓPHILO, 2004; MARTINS; THEÓPHILO, 2007). São estratégias mais apropriadas para a análise de fatos e descrições, embora possam ser planejados para estudar relações entre variáveis, inclusive de causa e efeito (KIDDER, 1987 *apud* THEÓPHILO, 2004, p. 39).

Os problemas tratados nos levantamentos requerem sistemática de coleta de dados de populações ou amostras da população, por meio de técnicas variadas. As denominações levantamento (*survey*) e levantamentos de amostragem (*sample survey*) são empregadas para identificar as pesquisas, em que se estudam, respectivamente, todos ou parte dos sujeitos de pesquisa (THEÓPHILO, 2004; MARTINS; THEÓPHILO, 2007). Theóphilo (2004) destaca que a versatilidade dos levantamentos se estende da variedade das populações as quais se aplicam às alternativas de planos disponíveis e a toda gama de dados possíveis de serem obtidos.

4.2.2.1 Técnicas de coleta de dados

A técnica questionário foi utilizada para a coleta de dados, em linguagem quantitativa, é um instrumento de medição para registrar informação ou dados sobre as variáveis em estudo (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2006, p. 287). Em Gil (1999, p. 128) refere-se a uma técnica de investigação composta por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito às pessoas, tendo como objetivo o conhecimento de suas opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas. Também, é uma observação direta e extensiva por meio de uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do pesquisador (LAKATOS; MARCONI, 2003, p. 201).

Foram elaboradas questões fechadas (p. ex. dicotômicas e de múltipla escolha), perguntas de estimação e avaliação (p. ex., graus de intensidade crescente ou decrescente: forte, mais para forte, e assim por diante), perguntas de fato (p. ex., profissão, idade, sexo), perguntas de ação (p. ex., posicionamentos assumidos pelos indivíduos), perguntas-índice ou perguntas-tese (p. ex. questões que suscitam medo quando formuladas diretamente) (SELLTIZ *et al.*, 1974, p. 273-286). Quanto aos dados coletados, são dados primários, pois provém diretamente da fonte das informações, dados e evidências da pesquisa (MARTINS; THEÓPHILO, 2007, p. 83, 106).

Os cuidados na elaboração do questionário referem-se ao balanceamento, quantidade e fácil entendimento das questões, sigilo das pessoas envolvidas, não existência de título geral e de grupos de questões, pré-codificação das questões, moderado número de questões por página e letra em tamanho “médio”; preocupação com a ambigüidade no entendimento das questões e pré-teste do mesmo com integrantes da amostra pesquisada, também aspectos relacionados à quantidade de questões e à disposição das mesmas no questionário (FERBER, 1974 *apud* NOGUEIRA, 2002, p. 3). O (QUADRO 19) apresenta um resumo da metodologia adotada nesta dissertação.

METODOLOGIA DA PESQUISA	
Pólo Metodológico	Pólo Técnico
Qualitativa (enfoque dominante) e quantitativa	Pesquisa bibliográfica
Exploratório-descritiva	Delineamento (levantamento)
	Técnicas de coleta de dados (questionário)

QUADRO 19 – METODOLOGIA DA PESQUISA

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Não utilização de questões longas, cuidado com o significado das palavras utilizadas, na impossibilidade de apresentar todas as alternativas de resposta foi incluída entre as respostas a categoria “outra, qual? outros”, e explorada uma idéia em cada questão formulada (MILLER, 1977 *apud* NOGUEIRA, 2002; MATTAR, 1999; RICHARDSON, 1999); Sampieri, Collado e Lucio (2006) destacam também a necessidade de evitar questões sobre assuntos delicados, que induzam à resposta, baseadas em evidências já comprovadas, e tomar cuidado com a ordem em que são apresentadas aos respondentes.

4.3 DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA

Esta seção apresenta o desenvolvimento da pesquisa: população objeto de estudo; trajetória da pesquisa com as questões sobre as práticas de contabilidade gerencial em estudo; os antecedentes ao processo de institucionalização (fatores preditivos) e comportamento estratégico organizacional (respostas estratégicas); pressões coercitivas, normativas e miméticas; e outras questões presentes no questionário da pesquisa; e as escalas e níveis de mensuração das variáveis. Encerra-se com o pré-teste do questionário da pesquisa; discussão do processo de coleta de dados; e a forma de tratamento dos dados.

4.3.1 População objeto de estudo

“Uma ‘população’ é a reunião de todos os casos que se conformam a algum conjunto indicado de especificações.” (SELLTIZ *et al.*, 1974, p. 571, grifo do autor). Para Gil (1999, p. 99) é “um conjunto definido de elementos que possuem determinadas características”; ou conjunto de seres com pelo menos uma característica comum (LAKATOS; MARCONI, 2002; SILVA, 2003); ou a totalidade de itens, objetos, ou pessoas sob consideração em determinada pesquisa (MARTINS; THEÓPHILO, 2007, p. 104). Nesse contexto, uma população é o conjunto de todos os casos que concordam com uma série de especificações (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2006, p. 252).

Sampieri, Collado e Lucio (2006) argumentam que para selecionar uma amostra, o primeiro passo é definir a unidade de análise (p. ex., pessoas, organizações, jornais, comunidades, situações, eventos), sobre que ou quem os dados serão coletados, e delimitar a população de estudo. A população objeto desta dissertação são as organizações do Setor Elétrico brasileiro com atuação nos segmentos de geração, transmissão, distribuição e produtor independente de energia elétrica. A unidade de análise são as práticas de contabilidade gerencial dessas organizações.

4.3.2 Trajetória da pesquisa

Avaliada a possibilidade de uso de um instrumento de coleta de dados (primários) já testado (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2006; MARTINS; THEÓPHILO, 2007), ou pesquisas conexas, ou trabalhos em que um ou outro dos conceitos em estudo apareceu (LAVILLE; DIONNE, 1999), porém, não na sua totalidade, obteve-se êxito. Os instrumentos de coleta de dados de Abreu (2006), Zan (2006) foram úteis para o desenvolvimento das questões referentes à abordagem institucional.

As sugestões de Oliver (1991) também contribuíram ao apresentarem *insights* sobre as formas de mensurar as dez hipóteses preditivas do comportamento organizacional (causa, constituintes, conteúdo, controle e contexto). Abdel-Kader e Luther (2002), Chenhall e Langfield-Smith (1998), Ferreira e Otley (2006), Sharma (2000), Soutes (2005), Souza *et al.* (2007), Waweru, Hoque e Uliana (2005) formam pesquisas-base das técnicas de contabilidade gerencial constantes no questionário.

Esta seção, portanto, tem como objetivo operacionalizar o processo de coleta de dados. Apresenta a explicação de cada uma das questões do questionário da pesquisa referentes às práticas de contabilidade gerencial; antecedentes das respostas estratégicas e respostas estratégicas organizacionais ao processo de institucionalização; pressões isomórficas institucionais; e outras questões presentes no questionário. São apresentadas também as escalas e níveis de mensuração das variáveis; a seção termina com o pré-teste do questionário da pesquisa.

4.3.2.1 Questões sobre as práticas de contabilidade gerencial

O QUADRO 20 apresenta os objetivos da contabilidade gerencial segundo os estágios evolutivos, já discutidos, os quais são contemplados na questão dois (2a até 2d). O QUADRO 21 apresenta as técnicas e sistemas de contabilidade gerencial que serão investigados nesta dissertação, sendo dez convencionais e dez

novas (QUADRO 7), já discutidas, as quais são contempladas na questão três (3a até 3t).

OBJETIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL	
Determinação dos custos e controle financeiro;	2a
Gerar informações para controle e planejamento gerencial;	2b
Redução de perdas de recursos em processos organizacionais;	2c
Criação de valor através do uso efetivo dos recursos.	2d

QUADRO 20 – QUESTÕES SOBRE OS OBJETIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

TÉCNICAS E SISTEMAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ESTUDO	
Valor Econômico Agregado (EVA), Valor de Mercado Agregado (MVA)	3a
Análise de lucratividade de produto e/ou serviços	3b
Técnicas de pesquisa operacional	3c
Preços de Transferência	3d
Orçamento Baseado em Atividades (ABB)	3e
Avaliação dos principais investimentos de capital baseada no método do Fluxo de Caixa Descontado (FCD)	3f
Método de Custeio por Absorção	3g
<i>Benchmarking</i> de produtos e/ou serviços; de processos operacionais; de gerenciamento de processos etc.	3h
Análise de custo-volume-lucro (margem de contribuição, ponto de equilíbrio, margem de segurança etc.)	3i
LAJIDA / EBITDA – Lucros antes dos Juros, Impostos, Depreciação e Amortização	3j
Custeio-meta (<i>Target-costing</i>)	3k
Planejamento Estratégico Formal	3l
Custeio Baseado em Atividades (ABC) e/ou Gestão Baseada em Atividades (ABM)	3m
Análise do ciclo de vida do produto e/ou serviço	3n
Avaliação de desempenho: Lucro Residual / Lucro Líquido / ROI / ROE / ROS / ROA	3o
Orçamentos para controlar custos, avaliar desempenho de gestores, planejar fluxo de caixa e posição financeira	3p
Custo-padrão e análise das variações	3q
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	3r
Análise de variação orçamentária	3s
Avaliação dos principais investimentos de capital baseada no <i>payback</i> e/ou taxa contábil de retorno	3t

QUADRO 21 – QUESTÕES SOBRE AS TÉCNICAS E SISTEMAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ESTUDO

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

4.3.2.2 Questões sobre os fatores preditivos e respostas organizacionais

A questão número quatro (4a até 4j) apresentada no (QUADRO 22) tem como objetivo responder às questões antecedentes ao processo de institucionalização no que se refere à causa (Por quê?), constituintes (Quem?), conteúdo (O que?), controle (Quais meios?), e contexto (Onde?). São os fatores

institucionais do construto de Oliver (1991) os quais indicam que variações nas dez dimensões dessas categorias hipoteticamente determinam a escolha da estratégia da organização e a institucionalização ou não-institucionalização de técnicas organizacionais (p. ex., técnicas e sistemas gerenciais).

FATOR INSTITUCIONAL	QUESTÕES PRECEDENTES	QUESTÕES	DIMENSÕES PREDITIVAS
Causa	Por quê?	4a 4b	Legitimidade ou adequação social Eficiência ou adequação econômica
Constituintes	Quem?	4c 4d	Demandas de múltiplos constituintes Dependência dos constituintes
Conteúdo	O que?	4e 4f	Consistência com as metas organizacionais Restrições impostas sobre a organização de forma opcional ou flexível
Controle	Quais meios?	4g 4h	Coerção legal ou imposição Difusão voluntária de normas
Contexto	Onde?	4i 4j	Ambiente Incerto Ambiente interconectado

QUADRO 22 - QUESTÕES SOBRE OS ANTECEDENTES DAS RESPOSTAS ESTRATÉGICAS

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

A questão cinco (5a até 5o) provê o sumário do comportamento estratégico definido por Oliver (1991) que as organizações podem desempenhar em resposta às pressões estratégicas (questões 4a até 4j) para a conformidade institucional (QUADRO 23). As respostas estratégicas são, em ordem decrescente de institucionalização, a aquiescência (hábito, imitar, aceder), compromisso (equilibrar, pacificar, barganhar), esquiva (ocultar, provocar, atacar), desafio (rejeitar, provocar, atacar), e manipulação (cooptar, influenciar, controlar).

ESTRATÉGIAS	QUESTÕES	TÁTICAS	EXEMPLOS
Aquiescência	5a 5b 5c	Hábito Imitar Aceder	Seguir normas invisíveis, dadas como certas Imitar modelos institucionais Obedecer às regras e aceitar as normas
Compromisso	5d 5e 5f	Equilibrar Pacificar Barganhar	Equilibrar as expectativas de públicos múltiplos Aplacar e acomodar elementos institucionais Negociar com grupos de interesse institucionais
Esquiva	5g 5h 5i	Ocultar Amortecer Escapar	Disfarçar a não-conformidade Afrouxar as ligações institucionais Mudar objetivos, atividades ou domínios
Desafio	5j 5k 5l	Rejeitar Provocar Atacar	Desconsiderar normas e valores explícitos Contestar regras e exigências Violar as fontes de pressão institucional
Manipulação	5m 5n 5o	Cooptar Influenciar Controlar	Importar pessoas influentes Moldar valores e critérios Dominar públicos e processos institucionais

QUADRO 23 - QUESTÕES SOBRE AS RESPOSTAS ESTRATÉGICAS AO PROCESSO INSTITUCIONAL

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Nesse contexto, respostas situadas na aquiescência representam o maior grau de institucionalização dentro de três táticas, as quais também seguem a ordem decrescente de institucionalização, assim, a resposta que indica maior institucionalização e/ou aceitação (da organização ou respondente) é o hábito (p. ex., seguir normas invisíveis) e a que indica menor institucionalização e/ou aceitação é controlar (p. ex., dominar públicos e processos institucionais).

4.3.2.3 Questões sobre as pressões coercitivas, normativas e miméticas

No construto de DiMaggio e Powell (1983) a questão 4d refere-se tanto à pressão coercitiva do Estado quanto de controladoras nacionais e multinacionais sobre as organizações (dependência dos constituintes). As questões 11e e 11f estão relacionadas com as pressões coercitivas de órgãos reguladores como a CVM e CFC (QUADRO 24).

DIRECIONADORES DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL		
Pilar Regulativo	Pilar Normativo	Pilar Cognitivo
Pressões Coercitivas	Pressões Normativas	Pressões Miméticas
Isomorfismo Coercitivo, Restrições e Dependência	Isomorfismo Normativo, Seleção Profissional, Socialização e Estruturação	Isomorfismo Mimético, Modelagem e Incerteza
Estado, ANEEL, ONS e outros	Profissionalização nos campos organizacionais	Imitação de organizações líderes do setor (modelagem)
Questão 4d	Questões 9a, 9b; 10a, 10b	Questão 4h
Influência das Matrizes e / ou Controladoras	Ensino e Pesquisa Universitária	<i>Benchmarking</i> de organizações líderes e/ou de processos tidos como eficientes
Questão 4d	Questões 8a, 8b	Questão 4h
CVM, CFC	Associações Profissionais como CFC / CRC, IBRACON, Sindicatos e outras	Atuação de grandes empresas de consultoria
Questões 11e, 11f	Questão 11 (11a até 11i; exceto 11e, 11f)	Questão 1a, 1b
	Estruturação no campo organizacional	
	Questões 4i, 4j e 6	

QUADRO 24 - QUESTÕES SOBRE AS PRESSÕES ISOMÓRFICAS COERCITIVAS, NORMATIVAS E MIMÉTICAS

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

As questões 9 e 10 referem-se às pressões normativas: profissionalização nos campos organizacionais que refletem os mitos racionalizados das experiências

profissionais (questões 9a, 9b; 10a, 10b) e de estruturas organizacionais legitimadas (p. ex., controladoria, finanças, contabilidade societária, e outras) (QUADRO 24).

As questões 8a e 8b representam a pressão normativa referente à pesquisa e ensino universitário com relação à formação acadêmica e especialização em três áreas: contabilidade, administração e economia; a questão 11 (11a até 11i; exceto 11e, e 11f) referem-se à pressão normativa relacionadas à participação em associações profissionais; a estruturação do campo organizacional está presente na questão 4i e 4j (ambiente incerto e ambiente interconectado) e uma visão mais abrangente do ambiente incerto com Pompermayer (2004) está na questão seis (6). A questão 4h refere-se às pressões miméticas (difusão voluntária de normas); as questões 1a e 1b estão relacionadas com a atuação mimética de empresas de consultoria no processo de mudança da contabilidade gerencial (QUADRO 24).

4.3.2.4 Escalas e níveis de mensuração das variáveis

As “escalas sociais”²³ e de atitudes consistem basicamente em uma série graduada de itens (enunciados) a respeito de uma situação, objeto ou representação simbólica (MARTINS; THEÓPHILO, 2007, p. 93); para Selltiz *et al.* (1974, p. 390) tem como objetivo dar aos indivíduos posições numéricas que permitam distinção de grau com relação à característica que se mede. Utilizou-se para este estudo a escala Likert (uma variação da mesma), desenvolvida por Rensis Likert no início dos anos trinta, consiste em um conjunto de itens apresentados em forma de afirmações ou juízos, ante os quais se pede ao respondente que externar sua reação, escolhendo um dos pontos de uma escala.

Assim, o sujeito obtém uma pontuação para cada item, e o somatório desses valores (pontos) indicará sua atitude favorável, ou desfavorável, em relação ao objeto, ou representação simbólica que está sendo medida. (SELLTIZ *et al.*, 1974; SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2006; MARTINS; THEÓPHILO, 2007). Selltiz

²³ Escala Likert, Diferencial Semântico, Escalas de Importância e Escalas de Avaliação.

et al. (1974) argumentam que o tipo de escala somatória mais freqüentemente usado no estudo de atitudes sociais segue o modelo criado por Likert (1932), embora Likert tenha utilizado cinco categorias, alguns autores utilizam número menor ou maior, assim a variação construída para esta dissertação compõe-se de seis e três categorias.

Para a mensuração da intensidade da concordância foram apresentados aos respondentes os seguintes opostos semânticos: Forte, Entre forte e média, Média, Entre média e fraca, Fraca, e Nenhuma, para as quais foram atribuídas respectivamente as intensidades 6, 5, 4, 3, 2, e 1. A presença de Nenhuma (1) e Forte (6) pontos extremos, da Média (4), e dos pontos intermediários “Entre forte e média” (5) e “Entre média e fraca” (3) também objetivaram reduzir a tendência “encima do muro” que a utilização de escalas diferentes em nomenclatura e pesos poderia causar.

A Escala Likert desenvolvida operacionaliza as questões dois (2a até 2d) e três (3a até 3t) referentes à utilização das práticas de contabilidade gerencial; a questão quatro (4a até 4j) referente aos antecedentes ao processo de institucionalização; a questão cinco (5a até 5o) referente às respostas estratégicas ao processo de institucionalização. Para a questão onze (11a até 11i) referente às associações de classe que representam tanto parte da pressão normativa quanto coercitiva os opostos semânticos são: Freqüentemente (3), Às vezes (2), Nunca (1). Foram atribuídos pesos de um a três e deixada uma opção “outro (s)” (11i) diante da possibilidade de a resposta não se encaixar em nenhuma das alternativas.

Martins e Theóphilo (2007, p. 92) argumentam que quando necessário as variáveis qualitativas podem ser trabalhadas, isto é, adaptadas para representar uma série quantitativa. Nesse contexto, Sampieri, Collado e Lucio (2006) argumentam que em sentido literal, a escala Likert é uma medição ordinal, no entanto, é comum que se trabalhe como se fosse um intervalo. As escalas sociais e de atitudes tornam possível essa “transformação”, viabilizando possíveis mensurações de diversos fenômenos sociais expressos por meio de variáveis qualitativas as quais não possibilitariam medições. Complementam que ao atribuir pesos para cada enunciado, o pesquisador está transformando uma variável qualitativa em quantitativa.

Martins e Theóphilo (2007) destacam que dependendo do nível de mensuração da variável se pode escolher uma ou outra técnica estatística. Nesse

contexto, foram atribuídos pesos às atitudes dos respondentes devido à necessidade de transformá-las em variáveis quantitativas e aumentar as possibilidades de tratamentos estatísticos dos dados. Portanto, a escala ou nível de mensuração das questões dois, três, quatro, cinco e onze descritas nos parágrafos anteriores poderão ser tratadas como 'intervalares' nas análises dos dados.

4.3.2.5 Pré-teste do questionário da pesquisa

Deseja-se com os pré-testes dos questionários o aprimoramento e o aumento da confiabilidade e validade, ou seja, garantias de que o instrumento se ajuste totalmente à finalidade da pesquisa: mede ou descreve o que se pretende medir e descrever (validade), bem como apresenta garantias de que serão obtidos os mesmos resultados se forem aplicados aos mesmos respondentes (confiabilidade) (MARTINS; THEÓPHILO, 2007, p. 92); não deve ser visto apenas como uma revisão do instrumento de coleta de dados, mas como um teste do processo de coleta e tratamento dos dados (RICHARDSON, 1999, p. 202).

Seguindo os argumentos anteriores, os primeiros quatro questionários recebidos foram analisados para verificar a precisão dos termos; forma, desmembramento, e ordem das questões; e instruções aos respondentes (GIL, 1999, p. 137-138). Também inconsistências e inadequações prejudiciais ao processo de coleta de dados. Constatou-se que um dos respondentes devolveu o questionário incompleto, assim, procedeu-se o envio de um *follow-up* questionando sobre as dificuldades encontradas e o porquê das questões não respondidas.

O respondente argumentou que a pesquisa não se aplica precisamente à empresa na qual trabalha pelas suas características, portanto, não se trata de problemas com o questionário de pesquisa, mas sim das peculiaridades da empresa. O mesmo completou as respostas que faltavam e considerou: *“Estou enviando conforme solicitação as respostas do questionário que não sei porque, mas acho que foram respondidas. A observação que tenho a fazer é que está um pouco fora da realidade da Empresa, mas na medida do possível tentei enquadrá-*

la.” Os demais respondentes (três) responderam as perguntas ‘adequadamente’ sem demonstrar dificuldades.

Seguindo Richardson (1999), as questões com a opção “outro/outra” (1b e 11i) foram analisadas. Evidenciou-se em 50% (2 casos), para a questão 11i, a presença da Associação Brasileira dos Contadores do Setor de Energia Elétrica (ABRACONEE), Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica (ABRADEE) e ANEEL. A não inclusão desses órgãos entre as alternativas de resposta não foi considerada viés, pois era esperado que a maioria se lembrasse dos mesmos, já que estão diretamente (ANEEL) ou indiretamente (ABRACONEE e ABRADEE) relacionados com as atividades desenvolvidas pelas organizações do Setor Elétrico brasileiro. Portanto, as questões foram mantidas sem alterações e fazem parte do banco de dados da pesquisa.

4.3.3 Processo de coleta de dados

Esta seção tem como objetivo apresentar um resumo das etapas do processo de coleta de dados e seus resultados. O cadastro dos possíveis respondentes da pesquisa foi obtido junto a ABRACONEE mediante solicitação formal pelo Programa de Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná (UFPR), a qual foi atendida em 03.07.2007. No cadastro recebido consta: nome e e-mail do contador; símbolo, telefone, fax, endereço, *home page*, Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), e atividade (geração, transmissão, distribuição, e produtores independentes) da organização. Constam no cadastro 106 empresas que são a base dos trabalhos de coleta de dados desta dissertação.

As 106 organizações não estão representadas pela mesma quantidade de contadores, pois vários destes são responsáveis por mais de uma organização. Trinta e duas dessas organizações estão distribuídas entre doze contadores com um caso de um contador constar como responsável por cinco organizações, e um caso para quatro organizações, três casos para três organizações, sendo mais comum representar duas organizações (sete casos). A implicação para o processo

de coleta de dados foi identificar quando o respondente respondia pelo grupo e quando o respondente foi alguém de subsidiária do grupo.

Portanto, a pesquisa refere-se a 106 organizações que atuam no Setor Elétrico brasileiro, as quais são representadas por 86 contadores (74 representam uma organização e 12 representam mais de uma organização). A escolha desses respondentes se justifica pela acessibilidade e dificuldade de identificar nessas organizações outro respondente mais apropriado para responder o questionário da pesquisa e que o fizesse dentro dos prazos previstos. O fato de estarem identificados com um órgão representante da classe (ABRACONEE) também deu caráter de identidade aos respondentes; esta identificação com o setor transparece conhecimento do Setor e intercâmbio de informações entre os respondentes.

Resumo do processo de coleta de dados: início em 31.10.2007, fim em 10.12.2007; contatos por *e-mail* e telefone; 106 organizações representadas por 84 respondentes (100%), estes estão distribuídos em 28 respostas (33%), 29 (35%) contatados por telefone não responderam, e não foi possível o contato por telefone com 27 (32%) respondentes; 62% (29/(18+29)) dos contatados por telefone não responderam. A terceira etapa do levantamento é, sem dúvida, mais eficaz, pois representa 21% das respostas recebidas, condizente com as recomendações de Dillman (2000 *apud* EMSLEY, 2005; VERGARA, 2006) sobre a necessidade de *follow-ups* diversos (*e-mail*, telefone) na aplicação de questionários (TABELA 1).

TABELA 1 - RESUMO DO PROCESSO DE COLETA DE DADOS

Período	Etapas	Empresas	Contadores	Respostas	Não Respondeu	Sem Contato
31.10.2007	Primeira Etapa					
até 12.11.2007		106	84 100%	4 5%	80 95%	0 0%
13.11.2007	Segunda Etapa					
até 26.11.2007		106	80 100%	6 8%	74 93%	0 0%
29.11.2007	Terceira Etapa					
até 10.12.2007		106	74	18 24%	29 39%	27 36%
Total		106	84	28	29	27
Total %			100%	33%	35%	32%

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Da terceira e última etapa do processo de levantamento dos dados uma das respostas foi considerada inválida devido aos seguintes fatores: as principais questões não foram respondidas, ou seja, aquelas diretamente relacionadas com os

objetivos da pesquisa. O respondente observou: “*NOSSA EMPRESA É UMA EMPRESA DE CAPITAL FECHADO [...], SEM HISTÓRICO DE CONTABILIDADE GERENCIAL, APÓS O FECHAMENTO DO BALANCETE EMITIMOS RELATÓRIO ENCAMINHADOS A DIRETORIA.*” Por conseguinte, são vinte e sete respostas válidas, as quais sofreram os tratamentos estatísticos discutidos no próximo tópico.

4.4 TRATAMENTO DOS DADOS

Esta seção apresenta as formas de tratamentos dos dados. Os dados coletados foram reunidos em um banco de dados que sofreu os seguintes tratamentos estatísticos: as escalas de intensidade Forte (6), Entre forte e média (5), Média (4), Entre média e fraca (3), Fraca (2) e Nenhuma (1) foram reclassificadas em Alta (3), Moderada (2) e Baixa (1). Por esse critério, todas as respostas com intensidade 6 e 5 foram classificadas como Alta intensidade; com intensidade 4 como Moderada; e com intensidades 3, 2, e 1 como Baixa. Essa mudança em relação às intensidades apresentada ao respondente permite uma visualização mais objetiva dos resultados, enfatiza a opção do respondente pela intensidade Nenhuma (1); e será utilizada para a análise das intensidades de aderência ao construto de Oliver (1991) e as demais análises (QUADRO 25).

Escala Teórica					
Alta		Moderada	Baixa		
3		2	1		
Escala do Instrumental					
Forte	Entre forte e média	Média	Entre média e fraca	Fraca	Nenhuma
6	5	4	3	2	1

QUADRO 25 - ESCALA TEÓRICA E ESCALA INSTRUMENTAL

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Se o respondente não tivesse a opção nenhuma (1) para escolher certamente marcaria a menor amplitude, portanto esta opção deve ser considerada no cálculo da intensidade reclassificada (Baixa). Também, a disposição de apenas três alternativas aos respondentes (Alta, Moderada e Baixa) poderia causar um posicionamento do tipo “encima do muro” concentrando as respostas em Moderada. As análises serão feitas pela escala teórica apresentada ao respondente e a escala

instrumental para as questões com as alternativas forte, forte-média, média, média-fraca, fraca e nenhuma; critérios e tratamentos de dados complementares serão explicados no decorrer das análises.

Durante o tratamento dos dados outra resposta foi considerada inválida, pois foram constatadas inconsistências nas respostas dadas às várias questões do questionário. Portanto, a análise realizada refere-se a vinte e seis respostas válidas. A partir da análise das respostas recebidas foi possível a operacionalização de variáveis para a caracterização da amostra e um diagnóstico institucional mais completo com base no construto de DiMaggio e Powell (1983), também substitui as questões (11e, 11f) que apresentaram percentuais de respostas inferiores a 50%.

5 RESULTADOS DA PESQUISA

O objetivo deste capítulo é analisar e discutir os resultados do levantamento de dados seguindo os pressupostos institucionais estabelecidos no marco teórico da pesquisa. Primeiro, caracteriza a amostra de organizações investigadas e os respondentes; segundo, descreve as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações investigadas; terceiro, estrutura a matriz teórica com os precedentes das respostas estratégicas organizacionais aderentes ao ambiente organizacional em estudo e as respostas organizacionais esperadas.

Quarto, estrutura a matriz das respostas estratégicas teorizadas por Oliver (1991) e a relaciona com os fatores preditivos do comportamento organizacional aderentes, construindo a matriz teórica que relaciona os fatores preditivos e as respostas estratégicas nas organizações analisadas; quinto, descreve a relação dos fatores preditivos do comportamento organizacional com as práticas de contabilidade gerencial utilizadas e a associação estatística entre os mesmos.

5.1 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA E DOS RESPONDENTES

Esta seção caracteriza as organizações investigadas e respondentes mantendo os aspectos de confidencialidade propostos no questionário da pesquisa. Essas informações foram obtidas pelo pesquisador do banco de dados recebido da ABRACONEE e consultas na Internet nos *sites* das organizações investigadas. A expressão “Não identificada” refere-se às informações que não foram possíveis obter, pois o respondente não se identificou quando respondeu o questionário da pesquisa (a identificação era opcional). As informações que não se referem às questões do questionário são tratadas de forma agregada. Por fim, são identificados aspectos sobre o campo organizacional referentes às pressões coercitivas, normativas e miméticas.

5.1.1 Perfil das organizações investigadas

As organizações investigadas estão distribuídas nas atividades de geração-distribuição (46,2%), distribuição (26,9%), geração, geração-transmissão-distribuição (7,7% cada), transmissão (3,8%); e para 7,7% não foi possível identificar a atividade da organização (TABELA 2). Exceto pelo fato de dois respondentes não terem sido identificados, e sem prejuízos para os propósitos da pesquisa, a única atividade não representada na amostra são os produtores independentes de energia elétrica (Tópico 3).

TABELA 2 - ATIVIDADE ECONÔMICA DAS ORGANIZAÇÕES INVESTIGADAS

Atividades	Frequência	Percentual	Perc. Válido	Freq. Acumulada
Geração/Distribuição	12	46,2	46,2	46,2
Distribuição	7	26,9	26,9	73,1
Geração	2	7,7	7,7	80,8
Geração/Trans/Distr.	2	7,7	7,7	88,5
Transmissão	1	3,8	3,8	92,3
Não Identificada	2	7,7	7,7	100,0
Total	26	100,0	100,0	

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Essas organizações estão distribuídas pelas macro-regiões Sudeste (34,6%), Sul e Nordeste (19,2% cada), Centro Oeste (11,5%), Norte (7,7%); e não identificadas (7,7%) (TABELA 3). Pela forma de atuação das organizações do setor, podendo desempenhar suas atividades na esfera municipal, estadual, interestadual, e até se estender para países vizinhos, essa distribuição demonstra a abrangência de influências econômicas, políticas, e sócio-culturais que as organizações investigadas recebem e ao mesmo tempo desempenham nos vários meios sócio-cultural-econômico que atuam.

TABELA 3 - MACRO-REGIÕES EM QUE ATUAM AS ORGANIZAÇÕES INVESTIGADAS

Região de Origem	Frequência	Percentual	Perc. Válido	Freq. Acumulada
Sudeste	9	34,6	34,6	34,6
Sul	5	19,2	19,2	53,8
Nordeste	5	19,2	19,2	73,1
Centro Oeste	3	11,5	11,5	84,6
Norte	2	7,7	7,7	92,3
Não identificado	2	7,7	7,7	100,0
Total	26	100,0	100,0	

FONTE: O Autor (2008) dados de pesquisa

No caso das organizações investigadas, observa-se uma estrutura de relação isomórfica caracterizada pela distribuição do controle do capital social.

Pouco mais da metade (53,8%) tem como principal acionista a iniciativa pública/economia-mista, 34,6% a iniciativa privada, 11,5% não identificado (TABELA 4). Essa discussão apresenta aspectos importantes do campo organizacional, a presença de pressões coercitivas de duas fontes: pública e privada, além das potenciais interações entre ambas.

TABELA 4 - CONTROLE DO CAPITAL SOCIAL

Controle do Capital	Frequência	Percentual	Perc. Válido	Freq. Acumulada
Público	14	53,8	53,8	53,8
Privado	9	34,6	34,6	88,5
Não identificado	3	11,5	11,5	100,0
Total	26	100,0	100,0	

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

As pressões coercitivas formais ou informais podem ser sentidas como uma força de persuasão ou convite à colusão pelas organizações. A existência de um ambiente legal comum afeta muitos aspectos da conduta e estrutura das organizações e estas condutas podem refletir as regras institucionalizadas e legitimadas do ambiente, ou serem cada vez mais homogêneas dentro de domínios institucionais definidos, também, as condutas podem se organizar em torno de rituais de adaptação a instituições mais amplas.

A maioria (69,2%) das organizações investigadas negocia, diretamente ou pelo grupo controlador, ações em Bolsas de Valores; 23,1% não negociam, e 7,7% não identificado (TABELA 5). Do mesmo modo, essa característica representa uma fonte de pressões coercitivas de órgãos de regulamentação e fiscalização (p. ex., CVM/CFC); e normativas, como a busca de elementos legitimados, os quais direcionam ao isomorfismo com o ambiente institucional (p. ex., adesão aos níveis de governança corporativa, sustentabilidade empresarial); também abre espaço para a presença de pressões miméticas (p. ex., atuação de grandes empresas de consultoria).

TABELA 5 - POSSUI AÇÕES NEGOCIADAS EM BOLSAS DE VALORES

Negocia Ações	Frequência	Percentual	Perc. Válido	Freq. Acumulada
Sim	18	69,2	69,2	69,2
Não	6	23,1	23,1	92,3
Não identificado	2	7,7	7,7	100,0
Total	26	100,0	100,0	

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Seguindo a disposição de que o construto de DiMaggio e Powell (1983) é útil pela capacidade de predição de elementos de pressão institucional. As pressões institucionais identificadas (coercitivas, normativas e miméticas) são úteis como

parte de um diagnóstico institucional dos fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial utilizadas no Setor Elétrico brasileiro. Com base no objetivo específico “b” pode-se identificar pressões isomórficas comuns às organizações do setor.

Pressões isomórficas comuns às organizações do setor, portanto, podem manifestar-se pelas regras de comportamento estabelecidas pelas matrizes, CVM/CFC (pressões coercitivas). Do mesmo modo, concepções do que é preferível ou desejável como os elementos legitimados nos ambientes institucionais: adesão aos níveis de governança corporativa e sustentabilidade empresarial (pressões normativas). Também podem refletir símbolos, representações, crenças de grandes empresas de consultoria (pressões miméticas).

5.1.2 Perfil dos respondentes

As questões a seguir apresentam algumas características dos respondentes da pesquisa tais como: idade, sexo, formação acadêmica, quando realizou o último curso acadêmico, área funcional, experiência na atual área funcional, há quantos anos trabalha na organização, há quanto tempo exerce a função atual, e a participação em associações de classe. Quase metade (46,2%) dos respondentes possui de 41 a 50 anos, 30,8% (23,1%+7,7%) possuem até 40 anos, e pouco mais de um quinto (23,1%) acima de 50 anos (Q7a, Q7b) (TABELA 6). E a expressiva maioria é do sexo masculino (92,3%), o que representa vinte e quatro dos vinte seis respondentes.

TABELA 6 - IDADE DOS RESPONDENTES

Idade	Freqüência	Percentual	Perc. Válido	Freq. Acumulada
De 41 a 50 anos	12	46,2	46,2	46,2
De 30 a 40 anos	6	23,1	23,1	69,2
51 e mais anos	6	23,1	23,1	92,3
Menos de 30 anos	2	7,7	7,7	100,0
Total	26	100,0	100,0	

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

A profissionalização (pressões normativas) é uma fonte de isomorfismo institucional. A formação acadêmica, área funcional, experiência na atual área funcional, anos de trabalho e há quanto tempo exerce a função atual na

organização, e a participação em associações de classe podem ser fontes de isomorfismo das técnicas de contabilidade gerencial utilizados pelas organizações do Setor Elétrico brasileiro. O maior nível educacional entre os respondentes é a especialização (69,2%), seguida da graduação (19,2%), e mestrado/doutorado (11,5%) (Q8a) (TABELA 7).

TABELA 7 - MAIOR NÍVEL EDUCACIONAL DOS RESPONDENTES

Nível Educacional	Frequência	Percentual	Perc. Válido	Freq. Acumulada
Especialização	18	69,2	69,2	69,2
Graduação	5	19,2	19,2	88,5
Mestrado/Doutorado	3	11,5	11,5	100,0
Total	26	100,0	100,0	

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Constatou-se que 80% dos respondentes realizaram o último dos cursos da questão anterior nos últimos dez anos, acima de dez anos, apenas 20% (Q8b) (TABELA 8).

TABELA 8 - HÁ QUANTO TEMPO REALIZOU O ÚLTIMO CURSO ACADÊMICO

Tempo	Frequência	Percentual	Perc. Válido	Freq. Acumulada
Até 10 anos	20	76,9	80,0	80,0
11 e mais anos	5	19,2	20,0	100,0
Total	25	96,2	100,0	
Perdido	1	3,8		
Total	26	100,0		

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Distinguem-se duas áreas funcionais em que atuam os respondentes: Contabilidade (52,0%) e Gestão/Finanças (48,0%) (Q9a) (TABELA 9).

TABELA 9 - ÁREA FUNCIONAL DOS RESPONDENTES

Área Funcional	Frequência	Percentual	Perc. Válido	Freq. Acumulada
Contabilidade	13	50,0	52,0	52,0
Gestão / Finanças	12	46,2	48,0	100,0
Total	25	96,2	100,0	
Perdido	1	3,8		
Total	26	100,0		

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Constatou-se que 68,0% atuam há mais de dez anos na atual área funcional, e 32,0% há até dez (Q9b) (TABELA 10).

TABELA 10 - EXPERIÊNCIA DOS RESPONDENTES NA ATUAL ÁREA FUNCIONAL

Experiência	Frequência	Percentual	Perc. Válido	Freq. Acumulada
11 e mais anos	17	65,4	68,0	68,0
Até 10 anos	8	30,8	32,0	100,0
Total	25	96,2	100,0	
Perdido	1	3,8		
Total	26	100,0		

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Dos respondentes investigados, 64,0% atuam na organização há mais de dez anos; 36,0% há até dez anos (Q10a) (TABELA 11).

TABELA 11 - HÁ QUANTO TEMPO OS RESPONDENTES TRABALHAM NA ORGANIZAÇÃO

Tempo	Frequência	Percentual	Perc. Válido	Freq. Acumulada
11 e mais anos	16	61,5	64,0	64,0
Até 10 anos	9	34,6	36,0	100,0
Total	25	96,2	100,0	
Perdido	1	3,8		
Total	26	100,0		

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

A maioria (79,2%) dos respondentes ocupa o cargo atual há até dez anos; 20,8% há mais de dez anos (Q10b) (TABELA 12). A participação em associações de classe (Q11) não foi expressiva, acima de 50% dos respondentes não participam, desse modo, a questão foi desconsiderada nas demais análises.

TABELA 12 - HÁ QUANTO TEMPO OS RESPONDENTES EXERCEM A ATUAL FUNÇÃO NA ORGANIZAÇÃO

Tempo	Frequência	Percentual	Perc. Válido	Freq. Acumulada
Até 10 anos	19	73,1	79,2	79,2
11 e mais anos	5	19,2	20,8	100,0
Total	24	92,3	100,0	
Perdido	2	7,7		
Total	26	100,0		

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

A aparência de racionalidade é característica da profissionalização da maioria das organizações. Zan (2006a, p. 84) constatou que a profissionalização em grandes organizações privadas é esperada, pois a racionalização propiciada por profissionais é necessária, também, a formação superior pode dar força aos arranjos institucionais supervenientes e propiciar racionalidade às estruturas burocráticas. As análises anteriores corroboram a constatação de Zan (2006a), a esperada profissionalização do campo organizacional foi constada.

Embora as universidades e as instituições de ensino técnico-profissional sejam centros importantes para o desenvolvimento de normas organizacionais entre os gerentes profissionais e seu pessoal; por outro lado, as profissões estão sujeitas às mesmas pressões coercitivas e miméticas que as organizações. Assim, a disseminação de novos modelos organizacionais (p. ex., novas práticas de contabilidade gerencial) pode ser influenciada por exigências legais (obrigatoriedade de Contabilidade Financeira, Auditoria); exigências normativas (p. ex., seguir padrões contábeis das matrizes), e miméticas (p. ex., preferências pessoais, crenças e mitos institucionalizados).

5.2 PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO

O objetivo desta seção é discutir as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações investigadas e está dividida em quatro questões. A primeira questão refere-se à última mudança ocorrida na contabilidade gerencial da organização e ao agente da mudança, ou seja, quem implantou ou está implantando a contabilidade gerencial em uso na organização (Q1a, Q1b); a segunda questão refere-se aos objetivos que as práticas de contabilidade gerencial em uso na organização visam atender (Q2); a questão três refere-se às técnicas de contabilidade gerencial divididas em vinte práticas, sendo dez consideradas convencionais pela literatura consultada e dez consideradas novas (Q3).

5.2.1 Mudança e agente de mudança

Constatou-se que em 50% das organizações a última mudança na contabilidade gerencial ocorreu há menos de dois anos, por conseguinte, na outra metade entre dois e seis anos (Q1a) (TABELA 13). Esta questão é complementar à Q1b, ou seja, o objetivo é verificar a presença de alguma mudança, e indagar sobre a presença de agente externo relacionado diretamente com a mudança nas práticas de contabilidade gerencial da organização.

TABELA 13 - QUANDO OCORREU A ÚLTIMA MUDANÇA NA CONTABILIDADE GERENCIAL

Tempo	Frequência	Percentual	Perc. Válido	Freq. Acumulada
Menos de 2 anos	13	50,0	50,0	50,0
De 2 a 6 anos	13	50,0	50,0	100,0
Total	26	100,0		

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Os modelos organizacionais podem difundir-se explicitamente mediante organizações como as de consultoria levando ao isomorfismo mimético. A discussão segue a lógica de que as grandes organizações escolhem entre um conjunto relativamente pequeno de empresas de consultoria, as quais difundem alguns poucos modelos organizacionais por várias regiões dos países e do mundo, pois muitas delas são multinacionais.

Nesse contexto, constatou-se que em mais da metade (61,5%) das organizações investidas a mudança na contabilidade gerencial foi ou está sendo desenvolvida e implantada por equipe interna; pouco mais de um quarto (26,9%) por equipe mista; 11,5% somente por equipe de consultoria externa (Q1b) (TABELA 14).

TABELA 14 - AGENTE DA MUDANÇA NA CONTABILIDADE GERENCIAL DAS ORGANIZAÇÕES INVESTIGADAS

Agente de mudança	Freqüência	Percentual	Perc. Válido	Freq. Acumulada
Equipe interna	16	61,5	61,5	61,5
Equipe mista (interna e externa)	7	26,9	26,9	88,5
Equipe de consultoria externa	3	11,5	11,5	100,0
Total	26	100,0	100,0	

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Pela freqüência acumulada verifica-se que a presença de equipe externa de consultoria ocorre em 38,5% das organizações investigadas (TABELA 14). Portanto, identifica-se a presença pouco expressiva dessa forma de pressão isomórfica nas organizações investigadas.

5.2.2 Objetivos das práticas de contabilidade gerencial utilizadas

A segunda questão (Q2) refere-se a quais objetivos as práticas de contabilidade gerencial em uso na organização visam atender. Foi solicitado aos respondentes que indicassem o nível de intensidade na escala instrumental (6-forte, 5-entre forte e média, 4-média, 3-entre média e fraca, 2-fraca, 1-nenhuma) em que cada uma das afirmações representa os objetivos das práticas de contabilidade gerencial em uso na organização: a) determinação dos custos e controle financeiro (Estágio 1); b) gerar informações para controle e planejamento gerencial (Estágio 2); c) redução de perdas de recursos em processos organizacionais (Estágio 3); d) e criação de valor pelo uso efetivo dos recursos (Estágio 4).

Pouco mais da metade dos respondentes (53,8%) atribui forte intensidade ao objetivo da contabilidade gerencial de determinação dos custos e controle financeiro (Estágio 1); pouco menos de um quinto (19,2%) forte-média; 19,2% média; 7,7% média-fraca. Com comportamento semelhante, 61,5% atribui forte intensidade ao objetivo da contabilidade gerencial de gerar informações para

controle e planejamento gerencial (Estágio 2); pouco menos de um quinto (19,2%) forte-média; média e média-fraca (7,7% cada), e 3,8% fraca (TABELA 15).

Por outro lado, pouco menos de um terço (30,8%) atribui forte intensidade ao objetivo da contabilidade gerencial de redução de perdas de recursos em processos organizacionais (Estágio 3); 26,9% média intensidade; forte-média e média-fraca (19,2% cada); e 3,8% fraca. Do mesmo modo, pouco menos de um terço (30,8%) atribui forte intensidade ao objetivo da contabilidade gerencial de criação de valor pelo uso efetivo dos recursos (Estágio 4); 26,9% média; 19,2% forte-média; 15,4% média-fraca; e 7,7% fraca (TABELA 15).

TABELA 15 - OBJETIVOS QUE A CONTABILIDADE GERENCIAL VISA ATENDER NAS ORGANIZAÇÕES INVESTIGADAS

Estágios Evolutivos	nº/%	Nenhuma	Fraca	Média-Fraca	Média	Forte-Média	Forte	Total
Determinação dos custos e controle financeiro	Nº	0	0	2	5	5	14	26
	%	0,0%	0,0%	7,7%	19,2%	19,2%	53,8%	100,0%
Gerar informações para controle e planejamento gerencial	Nº	0	1	2	2	5	16	26
	%	0,0%	3,8%	7,7%	7,7%	19,2%	61,5%	100,0%
Redução de perdas de recursos em processos organizacionais	Nº	1	0	5	7	5	8	26
	%	3,8%	0,0%	19,2%	26,9%	19,2%	30,8%	100,0%
Criação de valor através do uso efetivo dos recursos	Nº	0	2	4	7	5	8	26
	%	0,0%	7,7%	15,4%	26,9%	19,2%	30,8%	100,0%

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

A escala teórica demonstra que para 73,1% os objetivos da contabilidade gerencial da organização se enquadram na definição do Estágio-1, 19,2% moderada, e 7,7% baixa. Para o Estágio-2, 80,8% se concentram em alta intensidade, 11,5% em baixa, e 7,7% em moderada. Observa-se maior equilíbrio no E3, pois, 50,0% se concentram em alta intensidade, a outra metade se divide em moderada (26,9%), e baixa (23,1%) intensidade. Do mesmo modo, para o Estágio-4, 50,0% alta intensidade, 26,9% moderada, e 23,1% Baixa (TABELA 16).

TABELA 16 - OBJETIVOS QUE A CONTABILIDADE GERENCIAL VISA ATENDER NAS ORGANIZAÇÕES INVESTIGADAS (ESCALA TEÓRICA)

Estágios Evolutivos	nº/%	Baixa	Moderada	Alta	Total
Determinação dos custos e controle financeiro	Nº	2	5	19	26
	%	7,7%	19,2%	73,1%	100,0%
Gerar informações para controle e planejamento gerencial	Nº	3	2	21	26
	%	11,5%	7,7%	80,8%	100,0%
Redução de perdas de recursos em processos organizacionais	Nº	6	7	13	26
	%	23,1%	26,9%	50,0%	100,0%
Criação de valor através do uso efetivo dos recursos	Nº	6	7	13	26
	%	23,1%	26,9%	50,0%	100,0%

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Percebe-se que os objetivos da contabilidade gerencial definidos nos estágios evolutivos um (E1) e dois (E2) estão mais intensamente presentes no contexto investigado. As organizações estão preocupadas com a determinação dos

custos e o controle financeiro, ao mesmo tempo em que buscam gerar informações para controle e planejamento gerencial. Embora a evidência de alta preocupação (com percentuais iguais de 50%) com a redução de perdas de recursos em processos organizacionais e criação de valor pelo uso efetivo dos recursos seja considerável, esta também é moderada, e baixa.

Essas evidências estão coerentes com o estudo de Soutes (2005), este encontrou evidências de que os três primeiros estágios estão dominados pela contabilidade gerencial utilizada por organizações brasileiras, as quais não foram significativas para o quarto estágio (Tópico 2.6.1). A percepção é de que para as organizações investigadas, a contabilidade gerencial contempla os quatro estágios evolutivos em termos dos objetivos da utilização das técnicas de contabilidade gerencial, porém, os objetivos que se enquadram nos dois primeiros estágios constituídos de práticas convencionais como o orçamento, avaliação de desempenho por indicadores financeiros (LR/ROE/ROA), *Payback*, análise de custo-volume-lucro, FCD são os mais enfatizados (QUADRO 5).

5.2.3 Técnicas e sistemas de contabilidade gerencial utilizados

A questão três (Q3) refere-se às técnicas da contabilidade gerencial divididas em vinte práticas, sendo dez consideradas convencionais pela literatura consultada e dez consideradas novas. Foi solicitado aos respondentes que indicassem o nível de intensidade na escala instrumental (6-forte, 5-entre forte e média, 4-média, 3-entre média e fraca, 2-fraca, 1-nenhuma) em que a organização utiliza cada uma das vinte técnicas dispostas no questionário da pesquisa. A ordem das técnicas, para facilitar a análise, segue a dicotomia convencionais-novas, no entanto, no questionário adotou-se ordenamento aleatório para não influenciar a escolha do respondente.

Das dez práticas convencionais, 46,2% dos respondentes atribuíram forte utilização para Avaliação Orçamentária (avaliação.or) e Orçamento, 34,6% para Planejamento Estratégico (pestratégico), 30,8% para Lucro Residual, ROE e ROA (lr.roe.roat), e pouco mais de um quarto para Análise de Lucratividade de Produto

e/ou Serviço (alps) (26,9%). Por outro lado, o método de custeio Absorção recebeu o percentual mais expressivo de não utilização (46,2%); pouco mais de um quarto atribuiu fraca utilização para o Custo-Padrão (26,9%); 38,5% atribuíram intensidade média-fraca para Técnicas de Pesquisa Operacional (tpo); 30,8% atribuíram média intensidade para *Payback* e Planejamento Estratégico (pestratégico) (TABELA 17).

TABELA 17 - TÉCNICAS CONVENCIONAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Práticas Convencionais	nº/%	Nenhuma	Fraca	Média-Fraca	Média	Forte-Média	Forte	Total
Absorção	N	12	2	5	3	2	2	26
	%	46,2%	7,7%	19,2%	11,5%	7,7%	7,7%	100,0%
ACVL	N	6	2	4	7	5	2	26
	%	23,1%	7,7%	15,4%	26,9%	19,2%	7,7%	100,0%
ALPS	N	1	4	2	5	7	7	26
	%	3,8%	15,4%	7,7%	19,2%	26,9%	26,9%	100,0%
Avaliação Orçamentária	N	0	1	4	4	5	12	26
	%	0,0%	3,8%	15,4%	15,4%	19,2%	46,2%	100,0%
Custo Padrão	N	4	7	4	5	2	4	26
	%	15,4%	26,9%	15,4%	19,2%	7,7%	15,4%	100,0%
LR/ROE/ROA	N	3	2	3	5	5	8	26
	%	11,5%	7,7%	11,5%	19,2%	19,2%	30,8%	100,0%
Orçamento	N	3	2	1	2	6	12	26
	%	11,5%	7,7%	3,8%	7,7%	23,1%	46,2%	100,0%
<i>Payback</i>	N	5	5	1	8	3	4	26
	%	19,2%	19,2%	3,8%	30,8%	11,5%	15,4%	100,0%
Planejamento Estratégico	N	2	1	0	8	6	9	26
	%	7,7%	3,8%	0,0%	30,8%	23,1%	34,6%	100,0%
TPO	N	1	4	10	6	3	2	26
	%	3,8%	15,4%	38,5%	23,1%	11,5%	7,7%	100,0%

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Constatou-se pela escala teórica, alta (69,2%) utilização da prática orçamento, com pouca tendência à baixa (23,1%); baixa (42,3%) utilização para análise de investimento pelo *Payback*, porém com considerável tendência à moderada (30,8%), e alta (26,9%); alta (57,7%) para planejamento estratégico com tendência à moderada (30,8%) utilização; baixa (57,7%) para técnicas de pesquisa operacional, com leve tendência à moderada (23,1%) (TABELA 18). No geral, orçamento, avaliação orçamentária, planejamento estratégico, análise de lucratividade de produto e/ou serviço, e LR/ROE/ROA são as mais utilizadas com percentuais iguais ou superiores a 50% de alta utilização; as menos utilizadas são absorção, técnicas de pesquisa operacional e custo-padrão.

A utilização das técnicas e sistemas gerenciais “novos” apresenta características distintas dos convencionais, pois não se observa muitos valores elevados de forte ou fraca intensidade de utilização das práticas, os valores estão bastante distribuídos nas escalas. Para forte utilização destaca-se EBITDA (57,7%); com média utilização somente o *Target-costing* (30,8%); Preço de Transferência (pt) destaca-se para nenhuma utilização (50,0%), juntamente com o BSC (38,5%), e

Análise do Ciclo de Vida do Produto e/ou Serviço (aciclops) (34,6%); todas as demais práticas apresentam percentuais inferiores a 30,0% (TABELA 19).

TABELA 18 - TÉCNICAS CONVENCIONAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL (ESCALA TEÓRICA)

Práticas Convencionais	Baixa		Moderada		Alta		Total	
	N	%	N	%	N	%	N	%
Orçamento	6	23,1	2	7,7	18	69,2	26	100,0
Avaliação orçamentária	5	19,2	4	15,4	17	65,4	26	100,0
Planejamento estratégico	3	11,5	8	30,8	15	57,7	26	100,0
ALPS	7	26,9	5	19,2	14	53,8	26	100,0
LR/ROE/ROA	8	30,8	5	19,2	13	50,0	26	100,0
ACVL	12	46,2	7	26,9	7	26,9	26	100,0
Payback	11	42,3	8	30,8	7	26,9	26	100,0
Custo Padrão	15	57,7	5	19,2	6	23,1	26	100,0
TPO	15	57,7	6	23,1	5	19,2	26	100,0
Absorção	19	73,1	3	11,5	4	15,4	26	100,0

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

TABELA 19 - NOVAS TÉCNICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Práticas Novas	n/%	Nenhuma	Fraca	Média-Fraca	Média	Forte-Média	Forte	Total
ABB	N	6	5	2	2	4	7	26
	%	23,1%	19,2%	7,7%	7,7%	15,4%	26,9%	100,0%
ABC/ABM	N	6	2	4	6	4	4	26
	%	23,1%	7,7%	15,4%	23,1%	15,4%	15,4%	100,0%
ACICLOPS	N	9	5	3	6	1	2	26
	%	34,6%	19,2%	11,5%	23,1%	3,8%	7,7%	100,0%
Benchmarking	N	5	2	6	5	6	2	26
	%	19,2%	7,7%	23,1%	19,2%	23,1%	7,7%	100,0%
BSC	N	10	4	2	5	2	3	26
	%	38,5%	15,4%	7,7%	19,2%	7,7%	11,5%	100,0%
EBITDA	N	1	1	1	3	5	15	26
	%	3,8%	3,8%	3,8%	11,5%	19,2%	57,7%	100,0%
EVA/MVA	N	3	6	2	6	5	4	26
	%	11,5%	23,1%	7,7%	23,1%	19,2%	15,4%	100,0%
Fluxo de Caixa Descontado	N	5	3	4	4	7	3	26
	%	19,2%	11,5%	15,4%	15,4%	26,9%	11,5%	100,0%
Preço de Transferência	N	13	4	4	2	2	1	26
	%	50,0%	15,4%	15,4%	7,7%	7,7%	3,8%	100,0%
Target-costing	N	6	5	3	8	3	1	26
	%	23,1%	19,2%	11,5%	30,8%	11,5%	3,8%	100,0%

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

A análise pela escala teórica permite constatar que a real tendência das novas técnicas gerenciais é para a baixa intensidade de utilização. Observa-se baixa (50,0%) utilização do ABB, porém com expressiva tendência à alta (42,3%); baixa (46,2%) para ABC/ABM, no entanto, os valores tendem à alta (30,8%) e moderada (23,1%) utilização; baixa (65,4%) para análise do ciclo de vida do produto e/ou serviço com leve tendência à moderada (23,1%) (TABELA 20).

Também, baixa (50,0%) para *Benchmarking* com tendência à alta (30,8%) utilização; baixa (61,5%) utilização para BSC; alta (76,9%) para EBITDA; baixa (42,3%) para EVA/MVA, porém com tendência à alta (34,6%) e moderada (23,1%) utilização; baixa (46,2%) para análise de investimento pelo Fluxo de Caixa Descontado (fcd), porém com tendência expressiva à forte (38,5%) utilização; baixa

(80,8%) para Preço de Transferência; baixa (53,8%) para *Target-costing* com tendência à moderada (30,8%) utilização (TABELA 20).

TABELA 20 - NOVAS TÉCNICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL (ESCALA TEÓRICA)

Práticas Novas	Baixa		Moderada		Alta		Total	
	N	%	N	%	N	%	N	%
EBITDA	3	11,5	3	11,5	20	76,9	26	100,0
ABB	13	50,0	2	7,7	11	42,3	26	100,0
Fluxo de Caixa Descontado	12	46,2	4	15,4	10	38,5	26	100,0
EVA/MVA	11	42,3	6	23,1	9	34,6	26	100,0
ABC/ABM	12	46,2	6	23,1	8	30,8	26	100,0
<i>Benchmarking</i>	13	50,0	5	19,2	8	30,8	26	100,0
BSC	16	61,5	5	19,2	5	19,2	26	100,0
<i>Target-costing</i>	14	53,8	8	30,8	4	15,4	26	100,0
ACICLOPS	17	65,4	6	23,1	3	11,5	26	100,0
Preço de Transferência	21	80,8	2	7,7	3	11,5	26	100,0

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Apenas o EBITDA possui percentual acima de 50% para alta utilização; por outro lado, pode-se observar seis técnicas com valores iguais ou superiores a 50,0% para baixa intensidade de utilização: ABB, análise do ciclo de vida do produto e/ou serviço, *Benchmarking*, BSC, preço de transferência, e *Target-costing*. Verifica-se que os valores estão mais distribuídos quanto à intensidade de utilização das “novas” práticas gerenciais, a utilização tende à baixa intensidade para a maioria das técnicas, só que para vários respondentes também foi alta ou moderada.

Uma peculiaridade deve ser observada no elevado percentual de utilização do EBITDA, pois para as empresas de capital aberto, por exemplo, a utilização tem como objetivo comparar desempenho de caixa operacional gerado (ASSAF NETO, 2002). A tabulação cruzada simples revela que no cruzamento “Negocia ações em Bolsas de Valores-Sim” com “Novas-ebitda-Alta” encontra-se o maior percentual (83,3%) (TABELA 21), ou seja, a maioria das organizações que utilizam essa prática de avaliação de desempenho negocia ações em Bolsas de Valores direta ou indiretamente. No entanto, a técnica apresenta características de métrica racionalizada nos meios empresariais, pois mesmo as empresas que “Não” negociam e “Não identificado” posicionam-se em alta utilização dessa prática.

Foge dos objetivos desta dissertação discutir o mérito e demérito da utilização de cada uma das técnicas de contabilidade gerencial apresentadas acima, portanto, a discussão a seguir busca relacionar as práticas de contabilidade gerencial, os objetivos de utilização dessas práticas pelas organizações investigadas e a perspectiva institucional aplicada à contabilidade gerencial. A discussão segue os argumentos apresentados no desenvolvimento teórico por

Scapens (1994), Burns e Scapens (2000a); além dos estudos de Guerreiro, Pereira e Lopes (2004), e Santos, Almeida e Crozatti (2007).

TABELA 21 – TABULAÇÃO CRUZADA NEGOCIA AÇÕES EM BOLSAS DE VALORES E NOVAS-EBITDA

Negocia ações em Bolsa de Valores * Novas-ebitda			Novas-ebitda			Total
			Baixa	Moderada	Alta	
Negocia ações em Bolsa de Valores	Sim	Count	2	1	15	18
		%	11,1%	5,6%	83,3%	100,0%
	Não	Count	1	2	3	6
		%	16,7%	33,3%	50,0%	100,0%
	Não identificado	Count	0	0	2	2
		%	0,0%	0,0%	100,0%	100,0%
Total	Count	3	3	20	26	
	%	11,5%	11,5%	76,9%	100,0%	

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Constatou-se que as técnicas mais utilizadas estão de acordo com o levantamento apresentado no desenvolvimento teórico, ou seja, predomina a utilização expressiva de práticas convencionais e poucas novas, denunciando a convergência entre as organizações quanto à utilização de técnicas gerenciais no nível macro. Portanto, pode-se inferir que as organizações investigadas buscam atender suas necessidades gerenciais com práticas convencionais como orçamento, avaliação orçamentária, planejamento estratégico, análise de lucratividade de produto e/ou serviço, e avaliação de desempenho pelo LR/ROE/ROA, as quais estão coerentes com os objetivos de determinar custos e controle financeiro, e de gerar informação para controle e planejamento gerencial (IFAC, 1998; QUADRO 5).

Por outro lado, também estão preocupadas com questões como redução de perdas de recursos em processos organizacionais e criação de valor pelo uso efetivo dos recursos (IFAC, 1998; QUADRO 5), mas não foram manifestadas de forma expressiva nas práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações investigadas (TABELA 20). Essas evidências são contrárias aos argumentos sobre a necessidade de utilização de novas práticas de contabilidade gerencial, diante de exigências mercadológicas, encontrados em pesquisas anteriores realizadas no cenário nacional.

Não se trata de desqualificar determinadas práticas que não se conformam com as diretrizes das modernas teorias apresentadas nos livros-texto. Mas sim, estudar a contabilidade gerencial como produto de processos institucionais nos quais hábitos e rotinas são desenvolvidos para dar coerência e significado ao

comportamento da organização. Em sentido geral, a contabilidade gerencial é uma rotina característica da conduta organizacional em muitas empresas, um grupo de rotinas altamente estruturado que dá coerência às atividades gerenciais de planejamento, controle e tomada de decisões.

Os orçamentos são preparados, desempenhos são monitorados, e relatórios são produzidos de modo regular e rotineiro utilizando regras e procedimentos claramente especificados. Assim, esse conjunto de rotinas institucionalizadas cria alguma medida de estabilidade no dia-a-dia da conduta organizacional. Desse modo, as regras e procedimentos contábeis provêm uma importante forma de representar fatos econômicos para os membros da organização. O desempenho organizacional é divulgado, interna e externamente, de acordo com regras e convenções pré-estabelecidas.

A função das técnicas de contabilidade gerencial é prover esquema interpretativo para compreender as atividades gerenciais das organizações, nesse caso, encontram abrigo em práticas convencionais como orçamento, avaliação orçamentária, planejamento estratégico, análise de lucratividade de produto e/ou serviço, e avaliação de desempenho pelo LR/ROE/ROA. Suficientes para provêm os meios de representar o desempenho e direitos de acionistas, credores, gerentes, trabalhadores, e outros; além de bases para alocação de recursos, decisões de preço e de operação, e outras.

Levando-se em conta que as organizações em si mesmas funcionam a partir de rotinas que evitam ter que definir cada vez o comportamento a ser seguido frente aos problemas. A existência de rotinas permite reduzir os problemas de escolha de estratégias e, portanto, reduzem a incerteza na ação da organização. Nesse contexto, as técnicas de contabilidade gerencial apresentadas acima estão presentes no dia-a-dia das organizações, orçamento, relatórios de avaliação de desempenho, e outros são executados como parte de suas rotinas diárias.

Nesse contexto, as novas técnicas de contabilidade gerencial têm baixo grau de implementação prática e pode ser explicado pela abordagem da NIS, na medida em que novos conceitos propostos não estão em linha com as expectativas dos indivíduos da organização, ou não estão em conformidade com as normas sociais de comportamento aceitável na organização. Os indivíduos não apresentam um comportamento puramente racional no sentido de introduzir na empresa todos os modelos que contribuam para a maximização do resultado de suas decisões.

Por outro lado, não se pode considerar que os gestores das empresas sejam irracionais porque não adotam, por exemplo, técnicas como o ABC/ABM, BSC ou qualquer outra técnica de contabilidade gerencial considerada “nova”. A dimensão sociológica é fundamental para esse entendimento, pois estuda como são formadas as crenças, regras de ação compartilhadas, a influência de certificações, regras, leis e sanções que fazem as organizações se guiarem por explicações culturais estabelecidas (instituições), as quais proporcionam explicações de seu comportamento em vários campos organizacionais (legitimidade).

Sob a perspectiva da OIE adotada nesta seção, a contabilidade gerencial pode ser vista como uma instituição, ou seja, um conjunto de rotinas que representam os hábitos de um conjunto de indivíduos e fazem parte do conjunto das pressuposições e crenças inquestionáveis da organização. As práticas da contabilidade gerencial proporcionam coerência social, bem como significado ao comportamento organizacional, permitindo aos indivíduos e grupos dentro da organização dar significado as suas atividades do dia-a-dia.

5.3 TIPOLOGIA DAS RESPOSTAS ESTRATÉGICAS AO PROCESSO INSTITUCIONAL NO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO

O construto de Oliver (1991) destaca que as respostas organizacionais às pressões institucionais para a conformidade dependerão do “por quê?” (causa) essas pressões estão sendo exercidas, “quem?” (constituintes) está exercendo-as, “quais?” (conteúdo) são as pressões, “como?” ou “por quais meios?” (controle) elas são exercidas, e “onde?” (contexto) as mesmas ocorrem (QUADRO 12, QUADRO 13, FIGURA 2).

Nesse contexto, a questão quatro (Q4) tem como objetivo responder a essas cinco questões antecedentes à institucionalização das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações investigadas. Para cada antecedente (Fator Institucional) foram formuladas duas afirmativas sobre o porquê a organização utiliza as práticas de contabilidade gerencial presentes na questão três, desse modo, são dez afirmações, duas para cada antecedente, as quais são analisadas a seguir (QUADRO 26).

Questão 4	Indique em que intensidade (de Forte a Nenhuma) cada um dos motivos abaixo representa o porquê a organização em que você trabalha utiliza as práticas de contabilidade gerencial da questão anterior (Questão 3).
Fator Institucional	Questões Precedentes/Dimensões Preditivas
Causa	Atender às pressões do meio empresarial (aumentar o <i>status</i> e prestígio social da organização).
	Para contribuir com a eficiência na economia de recursos e aumento de lucro.
Constituintes	Pressão de vários interessados na organização.
	Relação de dependência da organização com os vários interessados.
Conteúdo	O conteúdo das práticas são consistentes com os objetivos da organização.
	O conteúdo das práticas tem como objetivo restringir (por limites) as ações da organização.
Controle	As práticas são impostas de forma coercitiva à organização.
	Essas práticas são propagadas naturalmente dentro do Setor Econômico devido ao seu conteúdo.
Contexto	Vive-se um momento raro, com alto grau de incerteza quanto ao futuro da organização.
	A organização está conectada ao mercado, às necessidades dos clientes, aos competidores etc.

QUADRO 26 - QUESTÃO 4: FATORES PREDITIVOS DO COMPORTAMENTO ORGANIZACIONAL

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

A intensidade do antecedente causa-legitimidade pela escala instrumental concentrou-se em média (26,9%), fraca (23,1%), forte-média (19,2%), nenhuma (15,4%); causa-eficiência teve comportamento distinto: forte-média (38,5%), forte (34,6%), e média (15,4%). Para o antecedente constituinte-multiplicidade em forte-média (38,5%), forte (23,1%), média (11,5%), e nenhuma (11,5%); constituinte-dependência teve comportamento ligeiramente semelhante: forte-média (42,3%), nenhuma (19,2%), forte (15,4%), e fraca (11,5%) (TABELA 22).

Conteúdo-consistência forte (46,2%), forte-média (26,9%), e média (11,5%); conteúdo-restrição teve comportamento distinto, bastante distribuído: forte-média (26,9%), média-fraca (19,2%), média e fraca (15,4% cada), nenhuma e forte (11,5% cada) (TABELA 22).

A intensidade do antecedente controle-coerção concentrou-se em média-fraca e fraca (23,1% cada), forte-média (19,2%), forte (15,4%), e nenhuma (11,5%); controle-difusão teve comportamento ligeiramente distinto: forte (34,6%), forte-média (30,8%), e fraca (19,2%). Contexto incerto nenhuma (38,5%), fraca (30,8%), forte-média e média (11,5% cada); observou-se comportamento quase oposto para contexto-interconectado: forte (38,5%), forte-média (23,1%), e média (19,2%) (TABELA 22).

TABELA 22 - FATORES PREDITIVOS DO COMPORTAMENTO ORGANIZACIONAL

Fatores Preditivos	nº/%	Nenhuma	Fraca	Média-Fraca	Média	Forte-Média	Forte	Total
Causa-Legitimidade	N	4	6	3	7	5	1	26
	%	15,4%	23,1%	11,5%	26,9%	19,2%	3,8%	100,0%
Causa-Eficiência	N	0	1	2	4	10	9	26
	%	0,0%	3,8%	7,7%	15,4%	38,5%	34,6%	100,0%
Constituintes-Multiplicidade	N	3	2	2	3	10	6	26
	%	11,5%	7,7%	7,7%	11,5%	38,5%	23,1%	100,0%
Constituintes-Dependência	N	5	3	2	1	11	4	26
	%	19,2%	11,5%	7,7%	3,8%	42,3%	15,4%	100,0%
Conteúdo-Consistência	N	2	2	0	3	7	12	26
	%	7,7%	7,7%	0,0%	11,5%	26,9%	46,2%	100,0%
Conteúdo-Restrição	N	3	4	5	4	7	3	26
	%	11,5%	15,4%	19,2%	15,4%	26,9%	11,5%	100,0%
Controle-Coerção	N	3	6	6	2	5	4	26
	%	11,5%	23,1%	23,1%	7,7%	19,2%	15,4%	100,0%
Controle-Difusão	N	0	5	2	2	8	9	26
	%	0,0%	19,2%	7,7%	7,7%	30,8%	34,6%	100,0%
Contexto-Incerto	N	10	8	1	3	3	1	26
	%	38,5%	30,8%	3,8%	11,5%	11,5%	3,8%	100,0%
Contexto-Interconectado	N	2	2	1	5	6	10	26
	%	7,7%	7,7%	3,8%	19,2%	23,1%	38,5%	100,0%

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Observa-se pela análise das intensidades pela escala teórica que metade dos respondentes (50%) atribui alta intensidade à influência do antecedente causa-legitimidade, no contexto organizacional investigado, no entanto, os outros 50% dividem-se em moderada (26,9%) e alta (23,1%); alta (73,1%) para causa-eficiência, moderada (15,4%), e baixa (11,5%). Alta (61,5%) para constituinte-multiplicidade, baixa (26,9%), e moderada (11,5%); alta (57,7%) para constituinte-dependência, com tendência significativa à baixa (38,5%) (TABELA 23).

Alta (73,1%) intensidade para conteúdo-consistência, baixa (15,4%), e moderada (11,5%); baixa (46,2%) para conteúdo-restrição, porém com expressiva intensidade alta (38,5%), e moderada (15,4%); baixa (57,7%) intensidade para controle-coerção, com tendência à alta (34,6%); alta (65,4%) para controle-difusão, com leve tendência à baixa (26,9%). Baixa (73,1%) para contexto-incerto, alta (15,4%), e moderada (11,5%); alta (61,5%) para contexto-interconectado, com equilíbrio entre moderada (19,2%) e baixa (19,2%) (TABELA 23).

Observa-se a formação de dois grupos distintos, ou seja, eficiência, multiplicidade, dependência, consistência, difusão, e contexto interconectado com percentuais de alta intensidade iguais ou superiores a 50%; na mesma condição, mas com comportamento oposto, intensidades iguais ou inferiores a 50%, legitimidade, coerção e ambiente incerto para baixa intensidade; isolado, o antecedente restrição equilibra-se entre baixa e alta intensidade (TABELA 23).

TABELA 23 - FATORES PREDITIVOS DO COMPORTAMENTO ORGANIZACIONAL (ESCALA TEÓRICA)

Fatores Preditivos	nº/%	Baixa	Moderada	Alta	Total
Causa-Legitimidade	N %	13 50,0%	7 26,9%	6 23,1%	26 100,0%
Causa-Eficiência	N %	3 11,5%	4 15,4%	19 73,1%	26 100,0%
Constituintes-Multiplicidade	N %	7 26,9%	3 11,5%	16 61,5%	26 100,0%
Constituintes-Dependência	N %	10 38,5%	1 3,8%	15 57,7%	26 100,0%
Conteúdo-Consistência	N %	4 15,4%	3 11,5%	19 73,1%	26 100,0%
Conteúdo-Restrição	N %	12 46,2%	4 15,4%	10 38,5%	26 100,0%
Controle-Coerção	N %	15 57,7%	2 7,7%	9 34,6%	26 100,0%
Controle-Difusão	N %	7 26,9%	2 7,7%	17 65,4%	26 100,0%
Contexto-Incerto	N %	19 73,1%	3 11,5%	4 15,4%	26 100,0%
Contexto-Interconectado	N %	5 19,2%	5 19,2%	16 61,5%	26 100,0%

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Oliver (1991) classificou as estratégias organizacionais em alta, moderada e baixa aceitação. Seguindo a escala teórica da seção tratamento dos dados (3-alta, 2-moderada, 1-baixa) (QUADRO 25), faz-se a construção da matriz teórica que relaciona os fatores preditivos com as respostas organizacionais esperadas. A classificação da aderência ao fator preditivo com base na média geral observou o seguinte critério: baixa, menor ou igual a 1,66667; moderada, maior que 1,66667; alta, maior que 2,33333 (QUADRO 27).

Escala Teórica dos Fatores Preditivos					
Alta		Moderada	Baixa		
3		2	1		
>2,33333		>1,66667	<=1,66667		
Escala do Instrumental					
Forte	Entre forte e média	Média	Entre média e fraca	Fraca	Nenhuma
6	5	4	3	2	1

QUADRO 27 - ESCALA TEÓRICA DOS FATORES PREDITIVOS E ESCALA INSTRUMENTAL

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

A escala teórica (QUADRO 27) foi utilizada para verificar a aderência das organizações investigadas ao construto de Oliver (1991). A (TABELA 24) apresenta a média geral de aderência pela escala instrumental, média geral de aderência observada (Escala Teórica) e a aderência de cada fator preditivo do construto em análise. A partir da média geral atribuída aos fatores preditivos pode-se verificar que

causa-eficiência (4,92), conteúdo-consistência (4,81), contexto-interconectado (4,58), controle-difusão (4,54) e constituinte-multiplicidade (4,27) possuem as maiores médias de aderência dentro dos dez fatores preditivos analisados (TABELA 24).

Confirmando a expectativa discutida na análise das freqüências, exceto para constituinte-dependência (3,85) que pelo percentual muito próximo da metade (57,7% - TABELA 23) para alta intensidade integra de fato o segundo grupo de fatores. O segundo grupo de fatores completa-se com conteúdo-restrição (3,65), controle-coerção (3,46), e causa-legitimidade (3,23); e isolado, o fator contexto-incerto (2,38) forma o terceiro grupo com a menor aderência média (TABELA 24). Dessa forma, conteúdo-restrição confirma sua tendência a valores moderados e o contexto-incerto o elevado percentual de baixa intensidade (73,1% - TABELA 23).

TABELA 24 - ADERÊNCIA DOS FATORES PREDITIVOS

Fator Preditivo	Geral		Aderência Observada			
	Mean	S.D.	Mean	S.D.	Índice	Classificação
Causa-Eficiência	4,92	1,09	2,69	0,55	3	Alta
Conteúdo-Consistência	4,81	1,60	2,58	0,76	3	Alta
Contexto-Interconectado	4,58	1,60	2,46	0,76	3	Alta
Controle-Difusão	4,54	1,53	2,46	0,81	3	Alta
Constituintes-Multiplicidade	4,27	1,66	2,42	0,81	3	Alta
Constituintes-Dependência	3,85	1,85	2,27	0,92	2	Moderada
Conteúdo-Restrição	3,65	1,60	2,12	0,82	2	Moderada
Controle-Coerção	3,46	1,68	2,00	0,85	2	Moderada
Causa-Legitimidade	3,23	1,50	1,85	0,78	2	Moderada
Contexto-Incerto	2,38	1,58	1,46	0,76	1	Baixa

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

A causa (TABELA 24) das pressões institucionais se refere à racionalidade, grupo de expectativas, ou objetivos pretendidos que surgem de pressões externas para a conformidade. Em geral as razões das pressões institucionais circunscrevem-se a duas categorias: legitimidade ou adequação social e eficiência ou adequação econômica. Constatou-se alta aderência à causa-eficiência, assim, as práticas de contabilidade gerencial são utilizadas por que contribuem com a eficiência na economia de recursos e aumento de lucro nas organizações investigadas; e de forma moderada, também visam atender às pressões do meio empresarial (aumentar o *status* e prestígio social da organização).

Os constituintes institucionais (TABELA 24) incluem o Estado, as profissões, grupos de interesse, e o público em geral, os quais impõem uma variedade de leis, regulamentações, e expectativas sobre as organizações. As

organizações freqüentemente confrontam múltiplas pressões divergentes que limitam sua habilidade de se adequar às demandas de diferentes esferas institucionais que exercem pressão, definições e demandas divergentes sobre a organização.

Essas demandas são incompatíveis e concorrentes e a satisfação de um constituinte freqüentemente exige ignorar ou desafiar as demandas de outro. Portanto, pela alta aderência à multiplicidade, as práticas de contabilidade gerencial são utilizadas diante da pressão de vários interessados nas organizações investigadas; a dependência dos constituintes, ou seja, pressão de vários interessados nas organizações para o uso das práticas de contabilidade gerencial ocupa um posicionamento moderado.

O conteúdo (TABELA 24) refere-se à consistência das pressões com as metas organizacionais e a perda da discricionariedade na tomada de decisão que as pressões impõem sobre as organizações. Constatou-se a presença de alta consistência, assim, o conteúdo das práticas é percebido como consistente com os objetivos das organizações investigadas; e existe a percepção de que o conteúdo das práticas, de forma moderada, tem como objetivo restringir (por limites) as ações das organizações investigadas.

O controle institucional (TABELA 24) descreve os meios pelos quais as pressões são impostas às organizações e pode se manifestar por dois processos distintos: coerção legal e difusão voluntária. Constatou-se alta difusão, assim, as práticas são propagadas naturalmente dentro do Setor Econômico devido ao seu conteúdo; e, por outro lado, existe a percepção moderada de que as práticas são impostas de forma coercitiva às organizações investigadas.

A incerteza ambiental (TABELA 24) e a interconectividade são dimensões significantes do contexto que afeta a conformidade ou resistência da organização às demandas e expectativas institucionais. A interconectividade, definida como a densidade das relações interorganizacionais entre os ocupantes de um campo organizacional apresentou alta aderência no contexto organizacional analisado. Assim, as práticas de contabilidade gerencial estão sendo utilizadas num contexto em que as organizações estão conectadas ao mercado, às necessidades dos clientes, e aos competidores; e a incerteza, apresentou baixa aderência ao contexto analisado.

5.3.1 Respostas estratégicas às pressões e exigências institucionais

No construto de Oliver (1991) as organizações podem desempenhar comportamento estratégico em resposta às pressões (causa, constituintes, conteúdo, controle, contexto) (FIGURA 2) para a conformidade com o ambiente institucional. A questão cinco teve como objetivo estudar essas respostas estratégicas. São cinco estratégias (aquiescência, compromisso, esquiva, desafio, manipulação) com três dimensões cada uma (QUADRO 11). Totalizando quinze afirmações sobre a aceitação ou rejeição pelos respondentes das práticas de contabilidade gerencial em uso na organização em que atuam. Como demonstra o exemplo (QUADRO 28) para a estratégia aquiescência (Hábito, Imitar, Pacificar).

Ex: Questão 5	“Indique a intensidade em que você concorda (de Forte a Nenhuma) com cada uma das afirmações abaixo com relação às práticas de contabilidade gerencial em uso na organização em que você trabalha.”	
Estratégias	Táticas	Afirmações
	Hábito	Aceito as práticas gerenciais em uso, pois representam os sistemas e as métricas que devem ser utilizados nesta atividade econômica.
Aquiescência	Imitar	Aceito as práticas gerenciais em uso, pois é o sistema utilizado na maioria das organizações deste setor econômico.
	Aceder	Aceito as práticas gerenciais em uso, pois é o sistema que trará benefícios para a organização, já que a gestão da organização busca estrategicamente utilizar as melhores práticas.

QUADRO 28 - EXEMPLOS DE TÁTICAS DAS ESTRATÉGIAS DA QUESTÃO CINCO

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Observa-se que a intensidade da aquiescência-hábito concentrou-se em forte-média (42,3%), forte (38,5%), média (11,5%); imitar concentrou-se em forte (34,6%), forte-média (30,8%), e média (23,1%); aceder em forte-média (38,5%), forte (34,6%), e média (15,4%); portanto, parece haver uma congruência entre as táticas da estratégia aquiescência com uma leve tendência à maior resistência, pois os percentuais caminham para a média intensidade (TABELA 25).

Compromisso-equilibrar forte-média (38,5%), forte (19,2%), nenhuma (19,2%); e média (15,4%); pacificar, nenhuma (26,9%), média-fraca (23,1%), forte-média e fraca (15,4% cada), e média (11,5%); barganhar, forte-média e média (30,8% cada), forte (15,4%), e média-fraca (11,5%); as táticas da estratégia compromisso apresentam valores um tanto quanto dispersos (TABELA 25).

TABELA 25 - ESTRATÉGIAS E TÁTICAS NAS ORGANIZAÇÕES INVESTIGADAS

Estratégias e Táticas	nº/%	Nenhuma	Fraca	Média-Fraca	Média	Forte-Média	Forte	Total
Aquiescência-Hábito	N	1	0	1	3	11	10	26
	%	3,8%	0,0%	3,8%	11,5%	42,3%	38,5%	100,0%
Aquiescência-Limitar	N	1	0	2	6	8	9	26
	%	3,8%	0,0%	7,7%	23,1%	30,8%	34,6%	100,0%
Aquiescência-Aceder	N	1	0	2	4	10	9	26
	%	3,8%	0,0%	7,7%	15,4%	38,5%	34,6%	100,0%
Compromisso-Equilibrar	N	5	0	2	4	10	5	26
	%	19,2%	0,0%	7,7%	15,4%	38,5%	19,2%	100,0%
Compromisso-Pacificar	N	7	4	6	3	4	2	26
	%	26,9%	15,4%	23,1%	11,5%	15,4%	7,7%	100,0%
Compromisso-Barganhar	N	1	2	3	8	8	4	26
	%	3,8%	7,7%	11,5%	30,8%	30,8%	15,4%	100,0%

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Esquivança-ocultar, nenhuma (46,2%), fraca (26,9%), e média (11,5%); amortecer, nenhuma (42,3%), média-fraca (23,1%), e fraca (19,2%); escapar, nenhuma (61,5%) e fraca (23,1%); as táticas da estratégia esquivança tiveram comportamento com tendência acentuada a nenhuma e fraca intensidade. Desafio-rejeitar, nenhuma (61,5%), fraca (15,4%), e média-fraca (11,5%); provocar, nenhuma (34,6%), fraca, média e forte-média (19,2% cada); atacar, nenhuma (46,2%), fraca (26,9%), forte-média (11,5%); as táticas da estratégia desafio tiveram comportamento com tendência acentuada a nenhuma e fraca intensidade, com pequena diferença observada para a tática provocar. Manipulação-cooptar, nenhuma (38,5%), média-fraca (23,1%), média e fraca (15,4% cada); influenciar, média-fraca e nenhuma (26,9% cada), fraca (23,1%) e média (19,2%); controlar, nenhuma (61,5%), forte-média, média-fraca e fraca (11,5% cada) (TABELA 26).

TABELA 26 - ESTRATÉGIAS E TÁTICAS NAS ORGANIZAÇÕES INVESTIGADAS

Estratégias e Táticas	nº/%	Nenhuma	Fraca	Média-Fraca	Média	Forte-Média	Forte	Total
Esquivança-Ocultar	N	12	7	2	3	2	0	26
	%	46,2%	26,9%	7,7%	11,5%	7,7%	0,0%	100,0%
Esquivança-Amortecer	N	11	5	6	1	2	1	26
	%	42,3%	19,2%	23,1%	3,8%	7,7%	3,8%	100,0%
Esquivança-Escapar	N	16	6	1	0	2	1	26
	%	61,5%	23,1%	3,8%	0,0%	7,7%	3,8%	100,0%
Desafio-Rejeitar	N	16	4	3	2	1	0	26
	%	61,5%	15,4%	11,5%	7,7%	3,8%	0,0%	100,0%
Desafio-Provocar	N	9	5	1	5	5	1	26
	%	34,6%	19,2%	3,8%	19,2%	19,2%	3,8%	100,0%
Desafio-Atacar	N	12	7	2	2	3	0	26
	%	46,2%	26,9%	7,7%	7,7%	11,5%	0,0%	100,0%
Manipulação-Cooptar	N	10	4	6	4	2	0	26
	%	38,5%	15,4%	23,1%	15,4%	7,7%	0,0%	100,0%
Manipulação-Influenciar	N	7	6	7	5	1	0	26
	%	26,9%	23,1%	26,9%	19,2%	3,8%	0,0%	100,0%
Manipulação-Controlar	N	16	3	3	1	3	0	26
	%	61,5%	11,5%	11,5%	3,8%	11,5%	0,0%	100,0%

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Observa-se pela análise da escala teórica que dentro da estratégia aquiescência a resposta organizacional com alta intensidade é habituar (80,8%),

seguida de aceder (73,1%), e imitar (65,4%) – 23,1% também atribuem moderada intensidade a imitar. A estratégia compromisso apresenta tendência à alta intensidade em equilibrar (57,7%) – com pouco mais de um quinto para baixa (26,9%); e barganhar (46,2%) – bastante equilibrado em moderada (30,8%) e baixa (23,1%); pacificar inverte a tendência, com baixa (65,4%), e apenas 23,1% para alta (TABELA 27). As duas estratégias de menor resistência às pressões e exigências institucionais apresentam comportamento direcionado para a alta aderência, no entanto, aquiescência seguramente enquadra-se em alta aderência.

TABELA 27 - ESTRATÉGIAS E TÁTICAS NAS ORGANIZAÇÕES INVESTIGADAS (ESCALA TEÓRICA)

Estratégias e Táticas	nº/%	Baixa	Moderada	Alta	Total
Aquiescência-Hábito	N	2	3	21	26
	%	7,7%	11,5%	80,8%	100,0%
Aquiescência-Imitar	N	3	6	17	26
	%	11,5%	23,1%	65,4%	100,0%
Aquiescência-Aceder	N	3	4	19	26
	%	11,5%	15,4%	73,1%	100,0%
Compromisso-Equilibrar	N	7	4	15	26
	%	26,9%	15,4%	57,7%	100,0%
Compromisso-Pacificar	N	17	3	6	26
	%	65,4%	11,5%	23,1%	100,0%
Compromisso-Barganhar	N	6	8	12	26
	%	23,1%	30,8%	46,2%	100,0%

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

TABELA 28 - ESTRATÉGIAS E TÁTICAS NAS ORGANIZAÇÕES INVESTIGADAS (ESCALA TEÓRICA)

Estratégias e Táticas	nº/%	Baixa	Moderada	Alta	Total
Esquivança-Ocultar	N	21	3	2	26
	%	80,8%	11,5%	7,7%	100,0%
Esquivança-Amortecer	N	22	1	3	26
	%	84,6%	3,8%	11,5%	100,0%
Esquivança-Escapar	N	23	0	3	26
	%	88,5%	0,0%	11,5%	100,0%
Desafio-Rejeitar	N	23	2	1	26
	%	88,5%	7,7%	3,8%	100,0%
Desafio-Provocar	N	15	5	6	26
	%	57,7%	19,2%	23,1%	100,0%
Desafio-Atacar	N	21	2	3	26
	%	80,8%	7,7%	11,5%	100,0%
Manipulação-Cooptar	N	20	4	2	26
	%	76,9%	15,4%	7,7%	100,0%
Manipulação-Influenciar	N	20	5	1	26
	%	76,9%	19,2%	3,8%	100,0%
Manipulação-Controlar	N	22	1	3	26
	%	84,6%	3,8%	11,5%	100,0%

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

A tendência para baixas intensidades verificada aumenta à medida que se caminha para as táticas de maior resistência às pressões e exigências institucionais. Como se pode observar (TABELA 28), os valores para baixa intensidade oscilam acima de três quartos para todas as táticas, exceto para a estratégia desafio-provocar, com baixa (57,7%), alta (23,1%), e moderada (19,2%), confirmando a pequena tendência observada na discussão anterior (TABELA 26). Nenhuma outra tática supera 20%, tanto para alta como moderada intensidade, o que permite a antecipação de baixa aderência das estratégias esquiva, desafio e manipulação no contexto organizacional em análise.

5.3.1.1 Antecedentes institucionais e prognósticos das respostas estratégicas

A matriz que relaciona os fatores preditivos com as respostas organizacionais às pressões institucionais segue as hipóteses presentes no (QUADRO 15, FIGURA 2). Pelas hipóteses o comportamento organizacional esperado segue da aquiescência (menor resistência) à manipulação (maior resistência). Dessa forma, o (QUADRO 29) apresenta o comportamento organizacional esperado para as organizações em análise de acordo com a intensidade dos fatores preditivos das respostas organizacionais. Para o fator preditivo com alta aderência as respostas estratégicas obedecem à matriz teórica de Oliver (1991) (QUADRO 14).

Exemplificando (QUADRO 29), para causa-eficiência alta, esperam-se alta aquiescência e baixo compromisso, esquiva, desafio e manipulação. Oliver (1991) não definiu para todos os preditores o comportamento esperado para moderada ou baixa aderência ao fator preditivo. Para causa-legitimidade alta, esperam-se alta aquiescência e baixo compromisso, esquiva e manipulação; porém para causa-legitimidade moderada, Oliver (1991) não discorreu sobre seu possível efeito no comportamento organizacional, por isso as linhas cinza sem atribuição de valores, Zan (2006a) adotou o mesmo procedimento.

Fator	Respostas Estratégicas Previstas				
	Aquiescência	Compromisso	Esquivança	Desafio	Manipulação
Causa					
Legitimidade	Alta	Baixa	Baixa	Baixa	Baixa
Moderada					
Eficiência	Alta	Baixa	Baixa	Baixa	Baixa
Alta	3	1	1	1	1
Constituintes					
Multiplicidade	Baixa	Alta	Alta	Alta	Alta
Alta	1	3	3	3	3
Dependência	Alta	Alta	Moderada	Baixa	Baixa
Moderada					
Conteúdo					
Consistência	Alta	Moderada	Moderada	Baixa	Baixa
Alta	3	2	2	1	1
Restrição	Baixa	Moderada	Alta	Alta	Alta
Moderada					
Controle					
Coerção	Alta	Moderada	Moderada	Baixa	Baixa
Moderada					
Difusão	Alta	Alta	Moderada	Baixa	Baixa
Alta	3	3	2	1	1
Contexto					
Incerto	Alta	Alta	Alta	Baixa	Baixa
Baixa					
Interconectado	Alta	Alta	Moderada	Baixa	Baixa
Alta	3	3	2	1	1

QUADRO 29 - RESPOSTAS ESTRATÉGICAS PREVISTAS

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Levando em consideração os fatores preditivos com alta aderência, sua mediana por tipo de resposta organizacional revela que o tipo de comportamento organizacional esperado com relação às pressões institucionais é a alta (3) aquiescência (hábito, imitar, aceder), alto (3) compromisso (equilibrar, pacificar, barganhar); moderada (2) esquivança (ocultar, amortecer, escapar); baixo (1) desafio (rejeitar, provocar, atacar) e baixa (1) manipulação (cooptar, influenciar, controlar) (QUADRO 30).

Respostas Estratégicas Previstas				
Aquiescência	Compromisso	Esquivança	Desafio	Manipulação
3	3	2	1	1

QUADRO 30 - SÍNTESE DAS RESPOSTAS ESTRATÉGICAS PREVISTAS

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

A análise seguinte refere-se à aderência das cinco respostas estratégicas e suas táticas (p. ex., cinco estratégias formadas por três táticas organizacionais cada (QUADRO 28). A classificação das táticas obedece ao procedimento descrito para a classificação dos fatores preditivos (QUADRO 27). A partir da média geral atribuída às táticas pode-se verificar que aquiescência-hábito (5,04), aquiescência-aceder (4,88), aquiescência-imitar (4,81), compromisso-barganhar (4,23), e compromisso-equilibrar (4,12) possuem as maiores médias de aderência dentro do construto analisado (TABELA 29).

Confirmando a expectativa observada na análise das freqüências, para a estratégia aquiescência, todas as táticas apresentaram alta aderência; e

compromisso, moderada aderência para barganhar e equilibrar, e baixa para pacificar. Esta justificada pelo elevado percentual (65,4% - TABELA 27) de baixa intensidade recebido baixando a média geral para 2,96. A baixa aderência das demais estratégias se confirma, pois, receberam elevados percentuais para baixa intensidade (1) (superiores a 75%, exceto provocar (57,7%), porém este não chegou a alcançar a aderência moderada - TABELA 28).

TABELA 29 - ADERÊNCIA DAS ESTRATÉGIAS E TÁTICAS

Estratégias/Táticas	Geral		Aderência Observada			
	Mean	S.D.	Mean	S.D.	Índice	Classificação
Aquiescência-Hábito	5,04	1,15	2,73	0,60	3	Alta
Aquiescência-Aceder	4,88	1,21	2,62	0,70	3	Alta
Aquiescência-Imitar	4,81	1,23	2,54	0,71	3	Alta
Compromisso-Barganhar	4,23	1,31	2,23	0,82	2	Moderada
Compromisso-Equilibrar	4,12	1,75	2,31	0,88	2	Moderada
Compromisso-Pacificar	2,96	1,66	1,58	0,86	1	Baixa
Desafio-Provocar	2,81	1,72	1,65	0,85	1	Baixa
Manipulação-Influenciar	2,50	1,21	1,27	0,53	1	Baixa
Manipulação-Cooptar	2,38	1,36	1,31	0,62	1	Baixa
Esquivança-Amortecer	2,27	1,46	1,27	0,67	1	Baixa
Desafio-Atacar	2,12	1,40	1,31	0,68	1	Baixa
Esquivança-Ocultar	2,08	1,32	1,27	0,60	1	Baixa
Manipulação-Controlar	1,92	1,41	1,27	0,67	1	Baixa
Esquivança-Escapar	1,81	1,41	1,23	0,65	1	Baixa
Desafio-Rejeitar	1,77	1,18	1,15	0,46	1	Baixa

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Para analisar a aderência à matriz teórica de Oliver (1991) foi necessário calcular a aderência geral de cada estratégia pela mediana das táticas, ou seja, cada três táticas forma uma estratégia (FIGURA 2). As classificações evidenciaram alta aquiescência; alto compromisso, baixa esquivança, baixo desafio, e baixa manipulação (QUADRO 31).

Estratégias	Aquiescência	Compromisso	Esquivança	Desafio	Manipulação
Aderência	3	3	1	1	1

QUADRO 31 - SÍNTESE DA ADERÊNCIA DAS ESTRATÉGIAS NAS ORGANIZAÇÕES INVESTIGADAS

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

As respostas estratégicas constatadas evidenciam alta (3) aquiescência e alto (3) compromisso, consistentes com o comportamento estratégico previsto. Baixa (1) esquivança, diferente do comportamento moderado (2) previsto, mas de forma alguma compromete a análise, pois o ponto de discordância entre a observação e a teoria está em nível intermediário em termos de resistência organizacional às pressões e exigências institucionais. Desafio e manipulação

tiveram comportamento igual ao previsto, baixa (1) aderência ao construto teórico (QUADRO 32).

Respostas Estratégicas Constatadas				
Aquiescência	Compromisso	Esquivança	Desafio	Manipulação
3	3	1	1	1
Respostas Estratégicas Previstas				
Aquiescência	Compromisso	Esquivança	Desafio	Manipulação
3	3	2	1	1

QUADRO 32 - RESPOSTAS ESTRATÉGICAS CONSTATADAS COMPARADAS COM AS PREVISTAS

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Os testes não-paramétricos de Kendall's W Test, Friedman Test, e Wilcoxon para verificar a correta classificação dos grupos mostraram-se consistentes. Aquiescência e compromisso são estatisticamente diferentes tanto para as táticas quanto estratégias. Por outro lado, esquivança, desafio e manipulação possuem médias iguais indicando que a baixa aderência se deve à pequena quantidade de respostas afirmativas para as táticas de maior resistência organizacional às pressões e exigências institucionais.

Fator Predito/Aderência	Respostas Estratégicas Constatadas				
	Aquiescência	Compromisso	Esquivança	Desafio	Manipulação
Causa					
Eficiência	Alta	Baixa	Baixa	Baixa	Baixa
	Alta	Alta	Baixa	Baixa	Baixa
Constituintes					
Multiplicidade	Baixa	Alta	Alta	Alta	Alta
	Alta	Alta	Baixa	Baixa	Baixa
Conteúdo					
Consistência	Alta	Moderada	Moderada	Baixa	Baixa
	Alta	Alta	Baixa	Baixa	Baixa
Controle					
Difusão	Alta	Alta	Moderada	Baixa	Baixa
	Alta	Alta	Baixa	Baixa	Baixa
Contexto					
Interconectado	Alta	Alta	Moderada	Baixa	Baixa
	Alta	Alta	Baixa	Baixa	Baixa

QUADRO 33 - FATORES PREDITIVOS ADERENTES X RESPOSTAS ESTRATÉGICAS CONSTATADAS

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

O (QUADRO 33) permite uma comparação detalhada do comportamento esperado (linhas não coloridas) com o evidenciado pela análise empírica (linhas cinza). O construto de Oliver (1991) difere quanto ao comportamento da estratégia compromisso (equilibrar, pacificar, barganhar) onde era esperado baixo compromisso (causa-eficiência), e moderado compromisso (conteúdo-consistência); constatou-se alta aderência para ambos. A estratégia esquivança (ocultar, amortecer, escapar) mostrou-se consistente somente para causa-eficiência, não se

constatou alta aderência para constituinte-multiplicidade, nem moderada para conteúdo-consistência, controle-difusão, e ambiente-interconectado.

A aquiescência pode ter formas alternativas, assim, as organizações consentem às pressões institucionais em três níveis de resistência: hábito, imitar e aceder. Dentro do construto, aceder é a tática de maior resistência da estratégia aquiescência. Constatou-se que Hábito (inconsciente ou cega aderência pré-consciente ou inquestionável a regras e valores) manteve o posicionamento mais passivo do grupo. Esta situação ocorre quando as normas institucionais atingem o *status* persistente de um fato social, ou seja, são aceitas de forma inquestionável.

O argumento de que as normas institucionais, neste caso as técnicas de contabilidade gerencial, tenha atingido o *status* persistente de um fato social, e o indivíduo possa não ter tomado conhecimento das influências institucionais e ter sido impedido de responder às demandas adequadamente não é aplicável, pela dificuldade de se perceber a capacidade de um agente orgnaizacional responder sozinho às demandas institucionais levantadas.

No entanto, os indivíduos reproduzem as ações e práticas do ambiente institucional que se tornaram repetidas, costumeiras, convencional, ou inquestionável segundo as disposições de Scapens (1994) e Burns e Scapens (2000a) sobre a força das regras, normas e rotinas organizacioais. Assim, os respondentes aceitam as práticas gerenciais em uso, pois representam os sistemas e as métricas que devem ser utilizados na atividade econômica.

A imitação (consciente e inconsciente de modelos institucionais, de organizações de sucesso, a aceitação de conselhos de empresas de consultoria, ou de associações profissionais) consistente com o conceito de isomorfismo mimético de DiMaggio e Powell (1983) teve comportamento mais ativo no ambiente orgnaizacional analisado diferente do comportamento intermediário do construto teórico de Oliver (1991).

Em condições de incerteza os tomadores de decisão imitam o comportamento de outros atores de seu ambiente, no entanto, constatou-se baixa aderência ao contexto incerto (QUADRO 33), portanto, justifica-se o comportamento mimético menos aquiescente que aceder. Nesse contexto, os respondentes aceitam as práticas gerenciais em uso, pois é o sistema utilizado na maioria das organizações do setor econômico.

Aceder (obediência consciente a ou incorporação de valores, normas, ou exigências institucionais) apresentou-se como uma tática menos resistente que imitar, ou seja, no contexto analisado a obediência é uma resposta menos consciente do que propôs Oliver (1991). Assim, os respondentes não escolhem conscientemente ou estrategicamente obedecer às pressões institucionais para a manutenção das práticas de contabilidade gerencial utilizadas para alcançar benefício específico em interesse próprio.

Aceder às pressões externas dos constituintes ou sociedade realça a legitimidade e aumenta a estabilidade, portanto, no ambiente analisado, considerado estável e que predomina a alta eficiência e moderada legitimidade, observou-se obediência menos consciente às pressões institucionais. Desse modo, as práticas gerenciais em uso são aceitas, por ser o sistema que trará benefícios para a organização, pois a gestão organizacional busca estrategicamente utilizar as melhores práticas.

Argumenta-se que as organizações confrontadas com demandas institucionais conflitantes ou com inconsistências entre as expectativas institucionais e os objetivos internos de eficiência e autonomia podem tentar equilibrar, pacificar ou barganhar com os constituintes externos. Equilibrar (acomodação da demanda de múltiplos constituintes em resposta às pressões e expectativas institucionais) representa a tática mais passiva dentro da estratégia compromisso, no entanto, para o contexto organizacional analisado ocupa a posição intermediária, assim, de forma moderada os respondentes possuem ressalvas quanto às práticas de contabilidade gerencial em uso, mas deixam que os envolvidos e interessados equilibrem as divergências, obtendo compromisso aceitável sobre objetivos e expectativas concorrentes.

Pacificar (conformidade parcial com as expectativas de um ou mais constituinte) refere-se a montar um menor nível de resistência às pressões institucionais, para este contexto organizacional, os respondentes adotam parcialmente as práticas gerenciais em uso e fazem o estritamente necessário para acomodar as necessidades formais de gerenciamento àquelas, no entanto, deve ser visto com ressalvas, pois, a tática pacificar apresentou baixa aderência quando considerada individualmente (TABELA 29).

A tática barganhar (dificuldade de precisar algumas concessões de um constituinte externo às demandas ou expectativas internas), no contexto analisado,

de forma moderada os respondentes negociam com os gestores e demais interessados nos sistemas e métricas gerenciais em uso as bases que formam o sistema gerencial da organização.

Foi constatada inversão nas posições das táticas (QUADRO 33) da estratégia compromisso, justificável porque essa estratégia representa o limite entre as resistências mais ativas e a passividade dentro do construto analisado. Assim, as táticas equilibrar, pacificar e barganhar são empregadas com o objetivo de adaptar-se e adequar-se a regras, normas ou valores institucionais, mas em contraste à aquiescência, o compromisso institucional é parcial e interesses pessoais podem manifestar-se de forma mais ativa. Também, as táticas da estratégia compromisso respondem às expectativas de múltiplos constituintes, o ambiente caracteriza-se pela alta multiplicidade, assim, esta pode ser composta de agentes diferentes em uma ou outra organização e ser respondida de formas distintas.

Quando uma organização percebe que a conformidade (causa-eficiência) realçará sua adequação social ou econômica, aquiescência será a resposta mais provável às pressões institucionais. Portanto, na estrita percepção desses respondentes, objetivos institucionais conflitantes com os interesses organizacionais que levariam ao ceticismo organizacional quanto à utilidade estratégica da conformidade não se manifestaram no contexto investigado. As práticas de contabilidade gerencial são aceitas pelos respondentes de forma aquiescente e com compromisso, em consonância ao ambiente institucional em que aquelas são utilizadas para contribuir com a eficiência na economia de recursos e aumento de lucro.

O comportamento esperado, ou mais provável, é ocorrer aquiescência quando a multiplicidade (constituinte-multiplicidade), definida como o grau de múltiplas e conflitantes expectativas dos constituintes exercidas sobre a organização, é baixa; por outro lado, na presença de alta multiplicidade espera-se baixa aquiescência. Constatou-se a presença de alta multiplicidade, mas um comportamento de alta aquiescência, contrário à estruturação de Oliver (1991) – alta multiplicidade, baixa aquiescência, alto compromisso, esquivança, desafio, e manipulação.

Na estrita percepção desses respondentes, no contexto econômico analisado a aquiescência passiva é percebida, e a obediência a um constituinte não impede a organização de se adequar a constituintes alternativos com expectativas

divergentes sobre a mesma. No entanto, deve ser visto com ressalvas, pois o tipo de atividade econômica e a existência de agentes reguladores podem fazer com que a aquiescência seja a alternativa mais viável no ambiente analisado (pressões coercitivas e normativas). Pode existir uma dependência que se caracterizou como multiplicidade, pois, as práticas de contabilidade gerencial são aceitas pelos respondentes de forma aquiescente e com compromisso, em consonância ao ambiente institucional em que aquelas são utilizadas em meio à pressão de vários interessados na organização (constituintes).

Diante de expectativas compatíveis com as metas internas (conteúdo-consistência) as organizações são mais prováveis de aquiescer e as estratégias de compromisso e esquivança se manifestariam diante da presença de consistência moderada entre as metas organizacionais e as pressões institucionais. Na estrita percepção desses respondentes, as práticas de contabilidade gerencial são aceitas de forma aquiescente e com compromisso, em consonância ao ambiente institucional em que aquelas são utilizadas porque seu conteúdo é consistente com os objetivos da organização.

Diante de pressões e expectativas institucionais que ocorrem por meio da difusão voluntária (conteúdo-difusão), quanto mais amplamente difundida uma expectativa ou prática institucional, maior a probabilidade de que as organizações se adequarão a essas expectativas. Sob condições de difusão moderada, a conformidade das organizações será o compromisso ou tentar táticas de esquivança. Na estrita percepção desses respondentes, as práticas de contabilidade gerencial são aceitas de forma aquiescente e com compromisso, em consonância ao ambiente institucional em que aquelas se propagam naturalmente devido ao seu conteúdo (difusão).

As organizações são mais prováveis de aceder (aquiescência) aos valores e exigências do ambiente institucional altamente interconectado (contexto-interconectado). Compromisso e esquivança também podem ocorrer porque a interdependência exige coordenação interorganizacional, perda de controle e discricção. Na estrita percepção desses respondentes, as práticas de contabilidade gerencial são aceitas de forma aquiescente e com compromisso, em consonância com a organização conectada ao mercado, às necessidades dos clientes, e aos competidores.

5.3.2 Grau de institucionalização dos respondentes

Constatada a baixa aderência dos respondentes a posicionamentos mais ativos de resistência às práticas de contabilidade gerencial em uso pelas organizações do Setor Elétrico brasileiro, procedeu-se a análise do grau de institucionalização dos respondentes. Scapens e Roberts (1993) argumentam que quando as práticas de contabilidade gerencial se tornam rotinas institucionalizadas seu papel nos processos organizacional e tomadas de decisão não serão questionados pelos membros da organização, e as categorias e significados serão utilizados para compreender a atividade organizacional.

Para fazer a análise do grau de institucionalização dos respondentes em alta, moderada e baixa institucionalização foi invertida a pontuação das afirmações da questão cinco (Q5g atéQ5o), dessa forma, a resposta nenhuma (1) recebeu a pontuação (6), assim sucessivamente, e forte (6) recebeu a pontuação (1) (QUADRO 34). Essa divisão leva em consideração a disposição de Oliver (1991) de que compromisso é a estratégia limite entre a passividade e a resistência às pressões institucionais. Abreu (2006, p. 62) argumenta que a interpretação dessa forma de classificação, mostra que, quanto menor a pontuação, menos institucionalizado está o respondente, e quanto maior a pontuação, mais institucionalizado.

Escala Teórica Abreu (2006)					
Baixa			Moderada	Alta	
1	2	3	4	5	6
Escala Instrumental					
Forte	Entre forte e média	Média	Entre média e fraca	Fraca	Nenhuma
6	5	4	3	2	1
Alta		Moderada	Baixa		

QUADRO 34 - ESCALA TEÓRICA ABREU (2006) E ESCALA INSTRUMENTAL

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

A total aceitação, forte (6), para as táticas ocultar, amortecer, escapar, rejeitar, provocar, atacar, cooptar, influenciar e controlar indica crescente rejeição do conteúdo institucional em análise, desse modo, invertendo a pontuação, tem-se a intensidade da institucionalização (ABREU, 2006). Nesse contexto, a total institucionalização de uma tática soma 156 pontos (26x6, respondentes vezes maior

intensidade possível na escala instrumental) e total não institucionalização 26 (26x1, respondentes vezes menor intensidade possível na escala instrumental).

Para o contexto em análise, tem-se o viés da pergunta que focava claramente a intensidade de concordância ou discordância dos respondentes com comportamentos favoráveis ou desfavoráveis às práticas de contabilidade gerencial em uso na organização. Por exemplo: “Indique a intensidade em que você concorda (de Forte a Nenhuma) com cada uma das afirmações abaixo com relação às práticas de contabilidade gerencial em uso na organização em que você trabalha.” Para a estratégia de maior resistência (controlar) o respondente tinha a seguinte opção: “Tento mudar junto à diretoria as demandas relacionadas com as práticas gerenciais em uso na organização em que trabalho, independente das ações das outras divisões ou subsidiárias etc.”

Não dá para afirmar que uma intensidade 6 para uma tática de alta resistência (p. ex., manipulação-controlar) significa baixa institucionalização. Portanto, a não aderência às táticas de maior resistência (pelos respondentes consultados) para as organizações analisadas confirma o comportamento aquiescente dos respondentes e não são inferidas como indicativos de institucionalização, mas sim, da não manifestação de comportamento resistente às práticas de contabilidade gerencial em uso nas organizações investigadas.

Nesse contexto, as atitudes devem ser interpretadas como “sintomas” e não como “fatos”, pois são indicadores do comportamento, não o comportamento em si. (PADUA, 2000 *apud* SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2006, p. 306). Para o contexto organizacional estudado, quatorze das quinze táticas confirmam o comportamento menos resistente dos respondentes. Somente a tática pacificar recebeu pontuação abaixo de dois terços do total possível, portanto, um comportamento moderado.

Desse modo, os respondentes aceitam as pressões e exigências dos fatores preditivos institucionais com comportamento aquiescente (hábito, aceder, imitar) e compromisso (barganhar, equilibrar, pacificar) e as estratégias esquivação, desafio, e manipulação não se manifestaram com percentuais expressivos. Observa-se que o comportamento resistente existe e para esse contexto foram exploradas na seção anterior as seguintes dimensões do mesmo: pacificar, equilibrar, provocar e barganhar ambos com mais de 30% de aderência às táticas de maior resistência ativa (parte amarela no gráfico) (GRÁFICO 1).

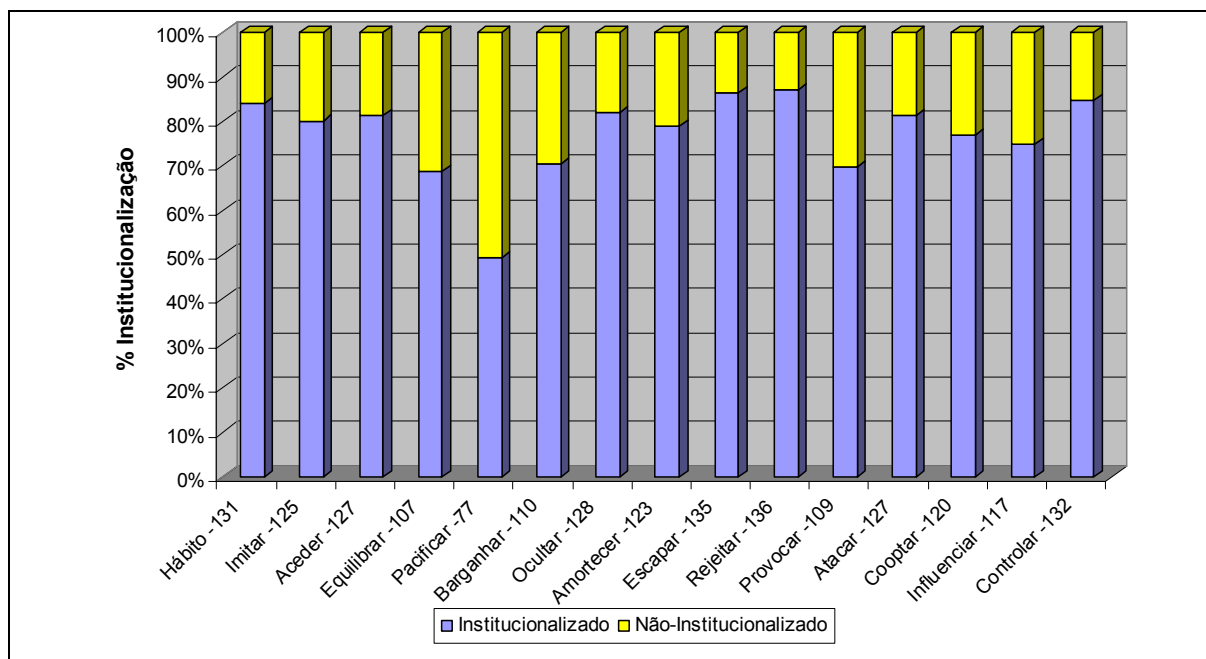


GRÁFICO 1 - GRAU DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DOS RESPONDENTES

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

5.4 ASSOCIAÇÃO ENTRE FATORES PREDITIVOS ADERENTES E AS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO

Esta seção tem como objetivo a discussão da associação entre os fatores preditivos do comportamento organizacional aderentes ao ambiente organizacional em estudo (causa-eficiência, constituinte-multiplicidade, conteúdo-consistência, controle-difusão, contexto-interconectado) e as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do Setor Elétrico brasileiro. Apresenta a discussão da associação descritiva, as evidências estatísticas encontradas sobre a força da associação em análise, e discute os resultados encontrados.

5.4.1 Associação descritiva: práticas convencionais e fatores preditivos

Esta seção analisa de forma descritiva a associação entre as práticas de contabilidade gerencial convencionais e os fatores preditivos com alta aderência no

contexto organizacional analisado. Observa-se que as práticas convencionais com alta aderência à causa-eficiência são: avaliação orçamentária (73,7%), orçamento (68,4%) e planejamento estratégico (57,9%); seguidas da análise de lucratividade de produto ou serviço (47,4%), avaliação de desempenho pelo LR/ROE/ROA (42,1%) e análise de custo-volume-lucro (36,8%) (TABELA 30).

TABELA 30 - TABULAÇÃO CRUZADA CAUSA-EFICIÊNCIA-ALTA E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL CONVENCIONAIS

Causa-Eficiência Alta * Práticas Convencionais	Baixa		Moderada		Alta		Total	
	N	%	N	%	N	%	N	%
Avaliação Orçamentária	3	15,8	2	10,5	14	73,7	19	100,0
Orçamento	5	26,3	1	5,3	13	68,4	19	100,0
Planejamento Estratégico	2	10,5	6	31,6	11	57,9	19	100,0
ALPS	6	31,6	4	21,1	9	47,4	19	100,0
LR/ROE/ROA	6	31,6	5	26,3	8	42,1	19	100,0
ACVL	6	31,6	6	31,6	7	36,8	19	100,0
Payback	6	31,6	7	36,8	6	31,6	19	100,0
Custo-padrão	10	52,6	4	21,1	5	26,3	19	100,0
TPO	11	57,9	3	15,8	5	26,3	19	100,0
Absorção	13	68,4	3	15,8	3	15,8	19	100,0

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

As práticas convencionais com alta aderência ao constituinte-multiplicidade são: orçamento (81,3%), avaliação orçamentária (68,8%), e planejamento estratégico (68,8%); seguidas de avaliação de desempenho pelo LR/ROE/ROA (62,5%), análise de lucratividade de produto ou serviço (56,3%) (TABELA 31).

TABELA 31 - TABULAÇÃO CRUZADA CONSTITUINTE-MULTIPLICIDADE-ALTA E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL CONVENCIONAIS

Constituintes-Multiplicidade Alta * Práticas Convencionais	Baixa		Moderada		Alta		Total	
	N	%	N	%	N	%	N	%
Orçamento	3	18,8	0	-	13	81,3	16	100,0
Avaliação Orçamentária	3	18,8	2	12,5	11	68,8	16	100,0
Planejamento Estratégico	2	12,5	3	18,8	11	68,8	16	100,0
LR/ROE/ROA	4	25,0	2	12,5	10	62,5	16	100,0
ALPS	5	31,3	2	12,5	9	56,3	16	100,0
ACVL	8	50,0	3	18,8	5	31,3	16	100,0
Custo-padrão	7	43,8	4	25,0	5	31,3	16	100,0
Payback	8	50,0	3	18,8	5	31,3	16	100,0
TPO	7	43,8	5	31,3	4	25,0	16	100,0
Absorção	11	68,8	2	12,5	3	18,8	16	100,0

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

TABELA 32 - TABULAÇÃO CRUZADA CAUSA-CONSISTÊNCIA-ALTA E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL CONVENCIONAIS

Conteúdo-Consistência Alta * Práticas Convencionais	Baixa		Moderada		Alta		Total	
	N	%	N	%	N	%	N	%
Orçamento	3	15,8	0	-	16	84,2	19	100,0
Avaliação Orçamentária	3	15,8	2	10,5	14	73,7	19	100,0
Planejamento Estratégico	1	5,3	4	21,1	14	73,7	19	100,0
ALPS	4	21,1	4	21,1	11	57,9	19	100,0
LR/ROE/ROA	4	21,1	4	21,1	11	57,9	19	100,0
ACVL	9	47,4	4	21,1	6	31,6	19	100,0
Custo-padrão	9	47,4	4	21,1	6	31,6	19	100,0
Payback	8	42,1	5	26,3	6	31,6	19	100,0
TPO	9	47,4	6	31,6	4	21,1	19	100,0
Absorção	13	68,4	3	15,8	3	15,8	19	100,0

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

As práticas convencionais com alta aderência ao conteúdo-consistência são: orçamento (84,2%), avaliação orçamentária (73,7%), e planejamento estratégico (73,7%); seguidas de análise de lucratividade de produto ou serviço (57,9%) e avaliação de desempenho pelo LR/ROE/ROA (57,9%) (TABELA 32).

As práticas convencionais com alta aderência ao controle-difusão são: orçamento (76,5%), avaliação orçamentária (70,6%), e planejamento estratégico (70,6%); seguidas de análise de lucratividade de produto ou serviço (64,7%) e avaliação de desempenho pelo LR/ROE/ROA (58,8%) (TABELA 33).

TABELA 33 - TABULAÇÃO CRUZADA CONTROLE-DIFUSÃO-ALTA E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL CONVENCIONAIS

Controle-Difusão Alta * Práticas Convencionais	Baixa		Moderada		Alta		Total	
	N	%	N	%	N	%	N	%
Orçamento	3	17,6	1	5,9	13	76,5	17	100,0
Avaliação Orçamentária	3	17,6	2	11,8	12	70,6	17	100,0
Planejamento Estratégico	2	11,8	3	17,6	12	70,6	17	100,0
ALPS	2	11,8	4	23,5	11	64,7	17	100,0
LR/ROE/ROA	4	23,5	3	17,6	10	58,8	17	100,0
Custo-padrão	9	52,9	2	11,8	6	35,3	17	100,0
Payback	6	35,3	5	29,4	6	35,3	17	100,0
ACVL	9	52,9	3	17,6	5	29,4	17	100,0
TPO	9	52,9	4	23,5	4	23,5	17	100,0
Absorção	12	70,6	2	11,8	3	17,6	17	100,0

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

As práticas convencionais com alta aderência ao contexto-interconectado são: orçamento (81,3%), avaliação orçamentária (75,0%), e avaliação de desempenho pelo LR/ROE/ROA (68,8%); seguidas de planejamento estratégico (68,8%) e análise de lucratividade de produto ou serviço (50,0%) (TABELA 34).

TABELA 34 - TABULAÇÃO CRUZADA CONTEXTO-INTERCONECTADO-ALTA E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL CONVENCIONAIS

Contexto-Interconectado Alta * Práticas Convencionais	Baixa		Moderada		Alta		Total	
	N	%	N	%	N	%	N	%
Orçamento	3	18,8	0	-	13	81,3	16	100,0
Avaliação Orçamentária	3	18,8	1	6,3	12	75,0	16	100,0
LR/ROE/ROA	4	25,0	1	6,3	11	68,8	16	100,0
Planejamento Estratégico	1	6,3	4	25,0	11	68,8	16	100,0
ALPS	4	25,0	4	25,0	8	50,0	16	100,0
Payback	5	31,3	4	25,0	7	43,8	16	100,0
ACVL	5	31,3	5	31,3	6	37,5	16	100,0
Custo-padrão	8	50,0	3	18,8	5	31,3	16	100,0
TPO	7	43,8	4	25,0	5	31,3	16	100,0
Absorção	11	68,8	1	6,3	4	25,0	16	100,0

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

As práticas convencionais avaliação orçamentária, orçamento, planejamento estratégico, análise de lucratividade de produto ou serviço, avaliação de desempenho pelo LR/ROE/ROA, e análise de custo-volume-lucro alternaram-se como as técnicas com alta aderência relacionadas com os cinco fatores preditivos

(causa-eficiência, constituinte-multiplicidade, conteúdo-consistência, controle-difusão, contexto-interconectado).

5.4.2 Associação descritiva: práticas novas e fatores preditivos

Esta seção analisa de forma descritiva a associação entre as práticas de contabilidade gerencial novas e os fatores preditivos com alta aderência no contexto organizacional analisado. É possível distinguir pelo menos quatro práticas novas no contexto analisado com alta aderência à causa-eficiência: EBITDA (79,0%), ABB (47,4%), e FCD (47,4%); seguidas de *Benchmarking* (42,1%). Porém, apresentam percentuais menos expressivos que as cinco identificadas como convencionais, exceção feita somente ao EBITDA (TABELA 35).

TABELA 35 - TABULAÇÃO CRUZADA CAUSA-EFICIÊNCIA-ALTA E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NOVAS

Causa-Eficiência Alta * Práticas Novas	Baixa		Moderada		Alta		Total	
	N	%	N	%	N	%	N	%
EBITDA	2	10,5	2	10,5	15	78,9	19	100,0
ABB	9	47,4	1	5,3	9	47,4	19	100,0
FCD	6	31,6	4	21,1	9	47,4	19	100,0
<i>Benchmarking</i>	6	31,6	5	26,3	8	42,1	19	100,0
ABC/ABM	9	47,4	3	15,8	7	36,8	19	100,0
EVA/MVA	7	36,8	5	26,3	7	36,8	19	100,0
BSC	11	57,9	4	21,1	4	21,1	19	100,0
<i>Target Costing</i>	10	52,6	6	31,6	3	15,8	19	100,0
Preço de Transferência	15	78,9	2	10,5	2	10,5	19	100,0
ACICLOPS	13	68,4	5	26,3	1	5,3	19	100,0

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Para alta aderência ao constituinte-multiplicidade somente EBITDA (81,3%) e ABB (43,8%), seguidas de ABC/ABM (37,5%), no entanto, este apresenta o mesmo percentual (37,5%) para baixa utilização (TABELA 36).

TABELA 36 - TABULAÇÃO CRUZADA CONSTITUINTE-MULTIPLICIDADE-ALTA E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NOVAS

Constituintes-Multiplicidade Alta * Práticas Novas	Baixa		Moderada		Alta		Total	
	N	%	N	%	N	%	N	%
EBITDA	1	6,3	2	12,5	13	81,3	16	100,0
ABB	7	43,8	2	12,5	7	43,8	16	100,0
ABC/ABM	6	37,5	4	25,0	6	37,5	16	100,0
EVA/MVA	7	43,8	3	18,8	6	37,5	16	100,0
<i>Benchmarking</i>	8	50,0	3	18,8	5	31,3	16	100,0
FCD	8	50,0	3	18,8	5	31,3	16	100,0
BSC	9	56,3	3	18,8	4	25,0	16	100,0
<i>Target Costing</i>	8	50,0	4	25,0	4	25,0	16	100,0
ACICLOPS	9	56,3	4	25,0	3	18,8	16	100,0
Preço de Transferência	12	75,0	1	6,3	3	18,8	16	100,0

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

As práticas associadas com alta aderência ao conteúdo-consistência são EBITDA (78,9%) e ABB (47,4%), do mesmo modo somente o primeiro apresenta percentual superior a 50% das aderências ao fator preditivo (TABELA 37).

TABELA 37 - TABULAÇÃO CRUZADA CONTEÚDO-CONSISTÊNCIA-ALTA E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NOVAS

Conteúdo-Consistência Alta * Práticas Novas	Baixa		Moderada		Alta		Total	
	N	%	N	%	N	%	N	%
EBITDA	2	10,5	2	10,5	15	78,9	19	100,0
ABB	8	42,1	2	10,5	9	47,4	19	100,0
<i>Benchmarking</i>	9	47,4	3	15,8	7	36,8	19	100,0
EVA/MVA	7	36,8	5	26,3	7	36,8	19	100,0
<i>FCD</i>	8	42,1	4	21,1	7	36,8	19	100,0
ABC/ABM	8	42,1	5	26,3	6	31,6	19	100,0
BSC	10	52,6	4	21,1	5	26,3	19	100,0
<i>Target Costing</i>	10	52,6	5	26,3	4	21,1	19	100,0
ACICLOPS	12	63,2	4	21,1	3	15,8	19	100,0
Preço de Transferência	15	78,9	1	5,3	3	15,8	19	100,0

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Associadas ao controle-difusão estão EBITDA (82,4%), ABB (47,1%), e EVA/MVA (47,1%). Embora os valores oscilem entre a alta e a baixa aderência, à medida que se caminha para o fim da tabela é maior a não aderência às práticas destacadas (TABELA 38).

TABELA 38 - TABULAÇÃO CRUZADA CONTROLE-DIFUSÃO-ALTA E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NOVAS

Controle-Difusão Alta * Práticas Novas	Baixa		Moderada		Alta		Total	
	N	%	N	%	N	%	N	%
EBITDA	2	11,8	1	5,9	14	82,4	17	100,0
ABB	7	41,2	2	11,8	8	47,1	17	100,0
EVA/MVA	5	29,4	4	23,5	8	47,1	17	100,0
<i>Benchmarking</i>	9	52,9	1	5,9	7	41,2	17	100,0
<i>FCD</i>	7	41,2	3	17,6	7	41,2	17	100,0
ABC/ABM	8	47,1	4	23,5	5	29,4	17	100,0
BSC	10	58,8	3	17,6	4	23,5	17	100,0
<i>Target Costing</i>	9	52,9	4	23,5	4	23,5	17	100,0
ACICLOPS	12	70,6	2	11,8	3	17,6	17	100,0
Preço de Transferência	14	82,4	0	-	3	17,6	17	100,0

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Considerando a alta aderência ao contexto-interconectado observam-se as seguintes práticas: de forma ainda mais expressiva EBITDA (93,8%), seguido do EVA/MVA e FCD (50,0% cada), e ABB (43,8%), no entanto, com o mesmo percentual (43,8%) para baixa aderência; e *Benchmarking* (43,8%) (TABELA 39).

As práticas novas EBITDA, ABB, FCD, *Benchmarking*, ABC/ABM, EVA/MVA alternaram-se, mas de forma não-consistente (somente o EBITDA consta em todas as associações e possui percentual de aderência superior a 50%), como as técnicas com alta aderência relacionadas com os cinco fatores preditivos (causa-eficiência, constituinte-multiplicidade, conteúdo-consistência, controle-difusão, contexto-interconectado).

TABELA 39 - TABULAÇÃO CRUZADA CONTEXTO-INTERCONECTADO-ALTA E PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NOVAS

Contexto-Interconectado Alta *	Baixa		Moderada		Alta		Total	
	N	%	N	%	N	%	N	%
Práticas Novas								
EBITDA	0	-	1	6,3	15	93,8	16	100,0
EVA/MVA	5	31,3	3	18,8	8	50,0	16	100,0
FCD	5	31,3	3	18,8	8	50,0	16	100,0
ABB	7	43,8	2	12,5	7	43,8	16	100,0
<i>Benchmarking</i>	5	31,3	4	25,0	7	43,8	16	100,0
ABC/ABM	6	37,5	4	25,0	6	37,5	16	100,0
BSC	7	43,8	4	25,0	5	31,3	16	100,0
<i>Target Costing</i>	8	50,0	4	25,0	4	25,0	16	100,0
ACICLOPS	9	56,3	4	25,0	3	18,8	16	100,0
Preço de Transferência	12	75,0	1	6,3	3	18,8	16	100,0

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

5.4.3 Associação estatística: práticas convencionais, novas e fatores preditivos

Esta seção analisa a associação estatística entre as práticas de contabilidade gerencial (convencionais e novas) e os fatores preditivos (causa-eficiência, constituinte-multiplicidade, conteúdo-consistência, controle-difusão, contexto-interconectado) com alta aderência no contexto organizacional analisado. O teste chi-quadrado foi utilizado da seguinte forma: cada fator preditivo foi testado para sua possível associação com cada uma das vinte práticas de contabilidade gerencial em estudo.

Observa-se pela tabulação cruzada que no cruzamento “Causa-eficiência-Alta” com “Novas-benchmark-Alta” encontra-se a maior concentração 8-42,1%, porém na mesma linha encontram-se valores expressivos associados à baixa (6-31,6%) e moderada (5-26,3%) utilização de “Novas-benchmark”, por isso, não se pode concluir que haja associação entre as variáveis sem análises adicionais (TABELA 40).

TABELA 40 – TABULAÇÃO CRUZADA CAUSA-EFICIÊNCIA E NOVAS-BENCHMARKING

Causa-Eficiência * Novas-benchmark			Novas-benchmark			Total
			Baixa	Moderada	Alta	
Causa-Eficiência	Baixa	Count	3	0	0	3
		%	100,0%	0,0%	0,0%	100,0%
	Moderada	Count	4	0	0	4
		%	100,0%	0,0%	0,0%	100,0%
	Alta	Count	6	5	8	19
		%	31,6%	26,3%	42,1%	100,0%
Total	Count	13	5	8	26	
	%	50,0%	19,2%	30,8%	100,0%	

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Pela análise da (TABELA 41) verifica-se a associação entre causa-eficiência e *Benchmarking* a partir do teste chi-quadrado (*Chi-Square Tests: Pearson e Likelihood Ratio*) com significância de 0,048 e 0,015, menor do que 0,05 indicando que a associação é significativa ao nível de 95% (nível escolhido para os testes desta seção). O teste *Linear-by-Linear Association* calculado quando ambas as variáveis são quantitativas também indica associação significativa (0,010) entre as variáveis.

TABELA 41 – TESTE CHI-QUADRADO CAUSA-EFICIÊNCIA E NOVAS-BENCHMARKING

Chi-Square Tests			Symmetric Measures		
Teste	Value	Asymp. Sig. (2-sided)	Nominal by Nominal	Value	Approx. Sig.
Causa-Eficiência * Novas-benchm			<i>Contingency Coefficient</i> 0,519 0,048		
<i>Pearson Chi-Square^a</i>	9,579	0,048	Directional Measures		
<i>Continuity Correction</i>					
<i>Likelihood Ratio</i>	12,345	0,015	Uncertainty Coefficient	Value	Approx. Sig.
<i>Linear-by-Linear Association</i>	6,697	0,010	Causa-Eficiência	0,310	0,015

^a 7 cells (77,8%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,58.

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Pelos dados da (TABELA 41) observa-se que a força do relacionamento é média, pois o *Contingency Coefficient* que é independente do tamanho das linhas e colunas, sendo o mais conservador dos coeficientes, apresenta valor de 0,519 (51,9%) (significância de 0,048). Por ser o mais conservador dos índices será o utilizado para esta e as demais análises desta seção.

A força da associação entre causa-eficiência e *Benchmarking* é relativamente fraca e pode ser constatada a partir do valor (*value*) do coeficiente que indica a redução do erro de classificação a partir da inserção da variável explicativa: *Directional Measures*. Constata-se pelo *Uncertainty Coefficient* que a maior redução do erro se dá pelo modelo no qual a variável “causa-eficiência” é dependente do “*Benchmarking*”, porém com o percentual de redução do erro de 0,310 (31,0%) (significância 0,015) considerado relativamente fraco (TABELA 41).

TABELA 42 – TABULAÇÃO CRUZADA CONTEÚDO-CONSISTÊNCIA E CONVENCIONAIS-ORÇAMENTO

Conteúdo-Consistência * Convencionais-orçamento			Convencionais-orçamento			Total
			Baixa	Moderada	Alta	
Conteúdo-Consistência	Baixa	Count	1	2	1	4
		%	25,0%	50,0%	25,0%	100,0%
	Moderada	Count	2	0	1	3
		%	66,7%	0,0%	33,3%	100,0%
	Alta	Count	3	0	16	19
		%	15,8%	0,0%	84,2%	100,0%
Total	Count	6	2	18	26	
	%	23,1%	7,7%	69,2%	100,0%	

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

A associação da variável conteúdo-consistência e orçamento pode ser observada na (TABELA 42), mas não de forma conclusiva. A maior concentração encontra-se no cruzamento “Conteúdo-consistência-Alta” com “Convencionais-orçamento-Alta” (16-84,2%).

A associação entre conteúdo-consistência e orçamento a partir do teste chi-quadrado (*Chi-Square Tests: Pearson e Likelihood Ratio*) apresentou significância de 0,003 e 0,015, menor do que 0,05 indicando que a associação é significativa ao nível de 95%. No entanto, o teste *Linear-by-Linear Association* indicou uma associação significativa entre as variáveis somente se for relaxado o nível de significância para 0,10 (90%), pois apresentou um valor de 0,062 (TABELA 43).

TABELA 43 – TESTE CHI-QUADRADO CONTEÚDO-CONSISTÊNCIA E CONVENCIONAIS-ORÇAMENTO

Chi-Square Tests			Symmetric Measures		
Teste	Value	Asymp. Sig. (2-sided)	Nominal by Nominal	Value	Approx. Sig.
Conteúdo-Consistência * Convencionais-orçamento			Contingency Coefficient	0,620	0,003
Pearson Chi-Square ^a	16,218	0,003			
Continuity Correction					
Likelihood Ratio	12,383	0,015			
Linear-by-Linear Association	3,486	0,062			
			Directional Measures		
			Uncertainty Coefficient	Value	Approx. Sig.
			Conteúdo-Consistência	0,311	0,015

^a 8 cells (88,9%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,23.

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

A força do relacionamento é expressiva, pois se observa um *Contingency Coefficient* de 0,620 (62,0%) com significância de 0,003 (inferior a 0,05). Porém a força da associação entre conteúdo-consistência e orçamento é relativamente fraca, pois o (*value*) do *Uncertainty Coefficient* indica que a maior redução do erro se dá pelo modelo no qual a variável “Conteúdo-consistência” é dependente do “Orçamento”, porém com o percentual de redução do erro de 0,311 (31,1%) (significância 0,015) considerado relativamente fraco (TABELA 43).

TABELA 44 – TABULAÇÃO CRUZADA CONTEÚDO-CONSISTÊNCIA E CONVENCIONAIS-PESTRATÉGICO

Conteúdo-Consistência * Convencionais-pestratégico			Convencionais-pestratégico			Total
			Baixa	Moderada	Alta	
Conteúdo-Consistência	Baixa	Count	1	2	1	4
		%	25,0%	50,0%	25,0%	100,0%
	Moderada	Count	1	2	0	3
		%	33,3%	66,7%	0,0%	100,0%
	Alta	Count	1	4	14	19
		%	5,3%	21,1%	73,7%	100,0%
Total	Count	3	8	15	26	
	%	11,5%	30,8%	57,7%	100,0%	

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

A associação conteúdo-consistência e planejamento estratégico pode ser observada na (TABELA 44) de forma cautelosa. A maior concentração encontra-se

no cruzamento “Conteúdo-consistência-Alta” com “Convencionais-pestratégico-Alta” (14-73,7%).

A associação entre conteúdo-consistência e planejamento estratégico a partir do teste chi-quadrado (*Chi-Square Tests: Pearson e Likelihood Ratio*) apresentou significância de 0,086 e 0,055, maior do que 0,05, indicando que a associação é significativa ao nível de 90%. O teste *Linear-by-Linear Association* indicou uma associação significativa entre as variáveis de 0,023. Porém, a força do relacionamento é média com um *Contingency Coefficient* de 0,488 (48,8%) com significância de 0,086 (aceitável ao nível de 0,10) (TABELA 45).

TABELA 45 - TESTE CHI-QUADRADO CONTEÚDO-CONSISTÊNCIA E CONVENCIONAIS-PESTRATÉGICO

<i>Chi-Square Tests</i>			<i>Symmetric Measures</i>		
Teste	Value	Asymp. Sig. (2-sided)	Nominal by Nominal	Value	Approx. Sig.
Conteúdo-Consistência * Convencionais-pestratégico			<i>Contingency Coefficient</i>	0,488	0,086
<i>Pearson Chi-Square^a</i>	8,146	0,086	Directional Measures		
<i>Continuity Correction</i>			Uncertainty Coefficient	Value	Approx. Sig.
<i>Likelihood Ratio</i>	9,275	0,055	Conteúdo-Consistência	0,233	0,055
<i>Linear-by-Linear Association</i>	5,164	0,023			

^a 7 cells (77,8%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,35.

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Por outro lado, a força da associação entre conteúdo-consistência e orçamento é fraca, pois o valor (*value*) do *Uncertainty Coefficient* indica que a maior redução do erro se dá pelo modelo no qual a variável “Conteúdo-consistência” é dependente do “Convencionais-pestratégico”, porém com o percentual de redução do erro de 0,233 (23,3%) considerado fraco (significância de 0,055, aceitável ao nível de 90%) (TABELA 45).

A associação entre controle-difusão e *Benchmarking* como se pode observar na (TABELA 46) não é conclusiva sem análises adicionais. A maior concentração encontra-se no cruzamento “Controle-difusão-Alta” com “Novas-Benchmarking-Baixa” (9-52,9%), porém com tendência nítida à Alta-Alta, ou seja, cruzamento “Controle-difusão-Alta” com “Novas-Benchmarking-Alta” (7-41,2%).

TABELA 46 – TABULAÇÃO CRUZADA CONTROLE-DIFUSÃO E NOVAS-BENCHMARKING

Controle-Difusão * Novas-benchm		Novas-benchm			Total	
		Baixa	Moderada	Alta		
Controle-Difusão	Baixa	Count	4	2	1	7
		%	57,1%	28,6%	14,3%	100,0%
	Moderada	Count	0	2	0	2
		%	0,0%	100,0%	0,0%	100,0%
	Alta	Count	9	1	7	17
		%	52,9%	5,9%	41,2%	100,0%
Total	Count	13	5	8	26	
	%	50,0%	19,2%	30,8%	100,0%	

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

A associação entre controle-difusão e *Benchmarking* a partir do teste chi-quadrado (*Chi-Square Tests: Pearson e Likelihood Ratio*) apresentou significância de 0,020 e 0,033, menor do que 0,05 indicando que a associação é significativa ao nível de 95%. No entanto, o teste *Linear-by-Linear Association* indicou uma associação não significativa entre as variáveis de 0,467. Por outro lado, a força do relacionamento é média, pois o *Contingency Coefficient* apresenta um valor de 0,556 (55,6%) com significância de 0,020 (menor que 0,05) (TABELA 47).

TABELA 47 - TESTE CHI-QUADRADO CONTROLE-DIFUSÃO E NOVAS-BENCHMARKING

Chi-Square Tests			Symmetric Measures		
Teste	Value	Asymp. Sig. (2-sided)	Nominal by Nominal	Value	Approx. Sig.
Controle-Difusão * Novas-benchm			Contingency Coefficient	0,556	0,020
Pearson Chi-Square ^a	11,610	0,020			
Continuity Correction					
Likelihood Ratio	10,451	0,033			
Linear-by-Linear Association	0,529	0,467			
			Directional Measures		
			Uncertainty Coefficient	Value	Approx. Sig.
			Controle-Difusão	0,243	0,033

^a 7 cells (77,8%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,38.

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Porém, a força da associação entre controle-difusão e *Benchmarking* é fraca, pois o valor (*value*) do *Uncertainty Coefficient* indica que a maior redução do erro se dá pelo modelo no qual a variável “Controle-Difusão” é dependente do “Novas-Benchmarking” com o percentual de redução do erro de 0,243 (24,3%) considerado fraco (significância de 0,033) (TABELA 47).

Na associação contexto-interconectado e avaliação orçamentária, como se pode observar na (TABELA 48), o maior valor encontra-se no cruzamento “Contexto-interconectado-Alta” com “Convencionais-avaliação.or-Alta” (12-75,0%), porém não-conclusivo, sem as análises adicionais.

TABELA 48 – TABULAÇÃO CRUZADA CONTEXTO-INTERCONECTADO E CONVENCIONAIS-AVALIAÇÃO.OR

Contexto-Interconectado * Convencionais-avaliação.or			Convencionais-avaliação.or			Total
			Baixa	Moderada	Alta	
Contexto-Interconectado	Baixa	Count	2	3	0	5
		%	40,0%	60,0%	0,0%	100,0%
	Moderada	Count	0	0	5	5
		%	0,0%	0,0%	100,0%	100,0%
	Alta	Count	3	1	12	16
		%	18,8%	6,3%	75,0%	100,0%
Total	Count	5	4	17	26	
	%	19,2%	15,4%	65,4%	100,0%	

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

A associação entre as variáveis a partir do teste chi-quadrado (*Chi-Square Tests: Pearson e Likelihood Ratio*) apresentou significância de 0,006, e 0,002, menor do que 0,05 indicando que a associação é significativa ao nível de 95%. No entanto, o teste *Linear-by-Linear Association* indicou uma associação significativa

(0,071) entre as variáveis, aceitável ao nível de significância de 90%. Por outro lado, a força do relacionamento é média, pois o *Contingency Coefficient* apresenta um valor de 0,600 (60,0%) com significância de 0,006 (menor que 0,05) (TABELA 49).

TABELA 49 - TESTE CHI-QUADRADO CONTEXTO-INTERCONECTADO E CONVENCIONAIS-AVALIAÇÃO.OR

Chi-Square Tests			Symmetric Measures		
Teste	Value	Asymp. Sig. (2-sided)	Nominal by Nominal	Value	Approx. Sig.
Contexto-Interconectado * Convencionais-avaliação.or			Contingency Coefficient	0,600	0,006
Pearson Chi-Square ^a	14,603	0,006			
Continuity Correction					
Likelihood Ratio	16,684	0,002			
Linear-by-Linear Association	3,259	0,071	Convenc.-avaliação.or	0,363	0,002

^a 8 cells (88,9%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,77.

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Porém, a força da associação entre contexto-interconectado e avaliação orçamentária é fraca, pois o valor (*value*) do *Uncertainty Coefficient* indica que a maior redução do erro se dá pelo modelo no qual a variável “Convencionais-avaliação.or” é dependente do “Contexto-interconectado”, porém com o percentual de redução do erro de 0,363 (36,3%) considerado fraco (significância de 0,002) (TABELA 49).

Na associação contexto-interconectado e avaliação de desempenho pelo LR/ROE/ROA, como se pode observar na (TABELA 50), o maior valor encontra-se no cruzamento “Contexto-interconectado-Alta” com “Convencionais-lr.roe.roa-Alta” (11-68,8%), porém não-conclusivo, sem as análises adicionais.

TABELA 50 – TABULAÇÃO CRUZADA CONTEXTO-INTERCONECTADO E CONVENCIONAIS-LR.ROE.ROA

Contexto-Interconectado * Convencionais-lr.roe.roa			Convencionais-lr.roe.roa			Total
			Baixa	Moderada	Alta	
Contexto-Interconectado	Baixa	Count	4	0	1	5
		%	80,0%	0,0%	20,0%	100,0%
	Moderada	Count	0	4	1	5
		%	0,0%	80,0%	20,0%	100,0%
Alta	Count	4	1	11	16	
	%	25,0%	6,3%	68,8%	100,0%	
Total	Count	8	5	13	26	
	%	30,8%	19,2%	50,0%	100,0%	

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

A associação entre as variáveis a partir do teste chi-quadrado (*Chi-Square Tests: Pearson e Likelihood Ratio*) apresentou significância de 0,000 e 0,001, menor do que 0,05 indicando que a associação é significativa ao nível de 95%. O teste *Linear-by-Linear Association* também indicou uma associação significativa entre as variáveis de 0,029. Por outro lado, a força do relacionamento é média, pois o

Contingency Coefficient apresenta um valor de 0,664 (66,4%) com significância de 0,000 (menor que 0,05) (TABELA 51).

TABELA 51 - TESTE CHI-QUADRADO CONTEXTO-INTERCONECTADO E CONVENCIONAIS-LR.ROE.ROA

Chi-Square Tests			Symmetric Measures		
Teste	Value	Asymp. Sig. (2-sided)	Nominal by Nominal	Value	Approx. Sig.
Contexto-Interconectado * Convencionais-lr.roe.roa			Contingency Coefficient	0,664	0,000
Pearson Chi-Square ^a	20,540	0,000			
Continuity Correction					
Likelihood Ratio	18,480	0,001			
Linear-by-Linear Association	4,745	0,029			
			Directional Measures		
			Uncertainty Coefficient	Value	Approx. Sig.
			Contexto-Interconectado	0,381	0,001

^a 8 cells (88,9%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,96.

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Porém, a força da associação entre contexto-interconectado e avaliação de desempenho pelo LR/ROE/ROA é fraca, pois o valor (*value*) do *Uncertainty Coefficient* indica que a maior redução do erro se dá pelo modelo no qual a variável “Contexto-interconectado” é dependente do “Convencionais-lr.roe.roa” com o percentual de redução do erro de 0,381 ou 38,1% considerado fraco (significância de 0,001) (TABELA 51).

Na associação contexto-interconectado e orçamento, como se pode observar na (TABELA 52), o maior valor encontra-se no cruzamento “Contexto-interconectado-Alta” com “Convencionais-orçamento-Alta” (13-81,3%), porém não é conclusivo, sem as análises adicionais.

TABELA 52 – TABULAÇÃO CRUZADA CONTEXTO-INTERCONECTADO E CONVENCIONAIS-ORÇAMENTO

Contexto-Interconectado * Convencionais-orçamento			Convencionais-orçamento			Total
			Baixa	Moderada	Alta	
Contexto-Interconectado	Baixa	Count	2	2	1	5
		%	40,0%	40,0%	20,0%	100,0%
	Moderada	Count	1	0	4	5
		%	20,0%	0,0%	80,0%	100,0%
	Alta	Count	3	0	13	16
		%	18,8%	0,0%	81,3%	100,0%
Total	Count	6	2	18	26	
	%	23,1%	7,7%	69,2%	100,0%	

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

A associação entre as variáveis a partir do teste chi-quadrado (*Chi-Square Tests: Pearson e Likelihood Ratio*) apresentou significância de 0,023 e 0,039, menor do que 0,05 indicando que a associação é significativa ao nível de 95%. O teste *Linear-by-Linear Association* indicou uma associação significativa (0,088), aceitável ao nível de significância de 90%. Por outro lado, a força do relacionamento é média, pois o *Contingency Coefficient* apresenta um valor de 0,551 (55,1%) com significância de 0,023 (menor que 0,05) (TABELA 53).

TABELA 53 - TESTE CHI-QUADRADO CONTEXTO-INTERCONECTADO E CONVENCIONAIS-ORÇAMENTO

Chi-Square Tests			Symmetric Measures		
Teste	Value	Asymp. Sig. (2-sided)	Nominal by Nominal	Value	Approx. Sig.
Contexto-Interconectado * Convencionais-orçamento			<i>Contingency Coefficient</i>	0,551	0,023
<i>Pearson Chi-Square^a</i>	11,339	0,023			
<i>Continuity Correction</i>					
<i>Likelihood Ratio</i>	10,098	0,039			
<i>Linear-by-Linear Association</i>	2,906	0,088			
			Directional Measures		
			<i>Uncertainty Coefficient</i>	Value	Approx. Sig.
			Convenc.-orçamento	0,246	0,039

^a 8 cells (88,9%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,38.

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

Porém, a força da associação entre contexto-interconectado e orçamento é fraca, pois o valor (*value*) do *Uncertainty Coefficient* indica que a maior redução do erro se dá pelo modelo no qual a variável “Convencionais-orçamento” é dependente do “Contexto-interconectado”, porém com o percentual de redução do erro de 0,246 (24,6%) considerado fraco (significância de 0,039) (TABELA 53).

Na associação contexto-interconectado e EVA/MVA, como se pode observar na (TABELA 54), o maior valor encontra-se no cruzamento “Contexto-interconectado-Alta” com “Novas-eva.mva-Alta” (8-50,0%), porém não-conclusivo, sem as análises adicionais.

TABELA 54 – TABULAÇÃO CRUZADA CONTEXTO-INTERCONECTADO E NOVAS-EVA.MVA

Contexto-Interconectado * Novas-eva.mva		Novas-eva.mva			Total	
		Baixa	Moderada	Alta		
Contexto-Interconectado	Baixa	<i>Count</i>	4	0	1	5
		<i>%</i>	80,0%	0,0%	20,0%	100,0%
	Moderada	<i>Count</i>	2	3	0	5
		<i>%</i>	40,0%	60,0%	0,0%	100,0%
	Alta	<i>Count</i>	5	3	8	16
		<i>%</i>	31,3%	18,8%	50,0%	100,0%
Total	<i>Count</i>	11	6	9	26	
	<i>%</i>	42,3%	23,1%	34,6%	100,0%	

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

A associação entre as variáveis a partir do teste chi-quadrado (*Chi-Square Tests: Pearson e Likelihood Ratio*) apresentou significância de 0,049 e 0,025, menor do que 0,05 indicando que a associação é significativa ao nível de 95%. O teste *Linear-by-Linear Association* indicou uma associação significativa (0,057) entre as variáveis, aceitável ao nível de significância de 90%. Por outro lado, a força do relacionamento é média, pois o *Contingency Coefficient* apresenta um valor de 0,518 (51,8%) com significância de 0,049 (menor que 0,05) (TABELA 55).

Porém, a força da associação entre contexto-interconectado e orçamento é fraca, pois o valor (*value*) do *Uncertainty Coefficient* indica que a maior redução do erro se dá pelo modelo no qual a variável “Contexto-interconectado” é dependente

do “Novas-eva.mva”, porém com o percentual de redução do erro de 0,229 (22,9%) considerado fraco (significância de 0,025) (TABELA 55).

TABELA 55 - TESTE CHI-QUADRADO CONTEXTO-INTERCONECTADO E NOVAS-EVA.MVA

<i>Chi-Square Tests</i>			<i>Symmetric Measures</i>		
Teste	Value	Asymp. Sig. (2-sided)	Nominal by Nominal	Value	Approx. Sig.
Contexto-Interconectado * Novas-eva.mva			<i>Contingency Coefficient</i>	0,518	0,049
<i>Pearson Chi-Square^a</i>	9,519	0,049	<i>Directional Measures</i>		
<i>Continuity Correction</i>			<i>Uncertainty Coefficient</i>	Value	Approx. Sig.
<i>Likelihood Ratio</i>	11,116	0,025	Contexto-Interconectado	0,229	0,025
<i>Linear-by-Linear Association</i>	3,612	0,057			

^a 7 cells (77,8%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,15.

FONTE: O autor (2008) dados de pesquisa

O teste chi-quadrado exige no mínimo cinco observações para cada categoria para ser considerado confiável, diante da informação de que mais de 50% das células, em todas as análises anteriores, possui menos do que esta quantidade foi aconselhável a análise dos demais testes: *Symmetric Measures* (medida da força do relacionamento entre as variáveis) e *Directional Measures* (quantificam a redução do erro da predição do valor de uma linha a partir do conhecimento do valor de uma coluna ou vice-versa).

Embora a maioria dos testes seja significativa ao nível de 95%, outros ao nível de 90%, e apenas um dos testes não seja aceito nesses termos (TABELA 47), os mesmos foram prejudicados pela quantidade de respostas fazendo com que se observasse maior quantidade de células com menos de cinco observações, com implicações para as inferências adicionais sobre os resultados dos testes. No entanto, não prejudica a conclusão de que as variáveis estão associadas, como observado na análise descritiva (Tópicos: 5.4.1; 5.4.2), e esta análise confirma tal fato apresentando a significância estatística de várias das associações observadas.

Nesses termos, constatou-se associação significativa entre causa-eficiência e *Benchmarking*; conteúdo-consistência com orçamento e planejamento estratégico; controle-difusão e *Benchmarking*; ambiente interconectado com avaliação orçamentária, avaliação de desempenho pelo LR/ROE/ROA, orçamento, e EVA/MVA. As discussões adicionais e inferências sobre os resultados desta seção e das seções anteriores (5.4.1; 5.4.2) são apresentadas na seção seguinte.

5.4.4 Discussão dos resultados das análises descritivas e estatísticas

Constatou-se pelos resultados das análises descritivas uma associação consistente entre os fatores preditivos e as práticas convencionais de contabilidade

gerencial (avaliação orçamentária, orçamento, planejamento estratégico, análise de lucratividade de produto ou serviço, avaliação de desempenho pelo LR/ROE/ROA, e análise de custo-volume-lucro). Em complemento às associações descritivas, foi constatada associação estatística significativa entre: conteúdo-consistência com orçamento, e planejamento estratégico; ambiente interconectado com avaliação orçamentária, avaliação de desempenho pelo LR/ROE/ROA, e orçamento.

Desse modo, embora o ambiente analisado se caracterize pela busca de eficiência (causa-eficiência), diante da pressão de múltiplos constituintes (constituente-multiplicidade), as práticas convencionais (avaliação orçamentária, orçamento, planejamento estratégico, análise de lucratividade de produto ou serviço, avaliação de desempenho pelo LR/ROE/ROA, e análise de custo-volume-lucro) se difundem (controle-difusão), pois, diante da moderada coerção (controle-coerção) para sua utilização, prevalece a percepção de que são consistentes (conteúdo-consistência) com as metas organizacionais em um ambiente interconectado (contexto-interconectado), no qual são aceitas com aquiescência e compromisso.

Levando em consideração que as altas aderências do EBITDA para todas as associações descritivas referem-se as suas características de métrica racionalizada nos meios empresariais (TABELA 21), pelos resultados das análises descritivas constata-se uma associação não-consistente entre os fatores preditivos e as novas práticas de contabilidade gerencial (ABB, FCD, *Benchmarking*, ABC/ABM, EVA/MVA). Porém, as associações estatísticas são significativas entre: causa-eficiência e *Benchmarking*; controle-difusão e *Benchmarking*; ambiente interconectado e EVA/MVA.

Desse modo, dado o ambiente em estudo caracterizado pela busca de eficiência (causa-eficiência), diante da pressão de múltiplos constituintes (constituente-multiplicidade), moderada coerção (controle-coerção) para a utilização de novas práticas de contabilidade gerencial, verifica-se que ABB, FCD, *Benchmarking*, ABC/ABM, EVA/MVA se difundem (controle-difusão), embora de forma menos expressiva, diante da percepção de que são consistentes (conteúdo-consistência) com as metas organizacionais em um ambiente interconectado (contexto-interconectado), no qual são aceitas com aquiescência e compromisso.

6 CONCLUSÕES, RECOMENDAÇÕES E LIMITAÇÕES DA PESQUISA

O objetivo desta seção é discutir os resultados da pesquisa e apresentar as conclusões, recomendações e limitações do estudo. Inicia-se apresentando o problema de pesquisa e os objetivos geral e específicos. São analisadas as implicações da pesquisa e estabelecido como foi respondida a questão de pesquisa, cumpridos seus objetivos, e derivadas as conclusões; bem como, são feitas recomendações para futuras pesquisas, e apresentadas algumas limitações constatadas durante o desenvolvimento dos trabalhos.

6.1 CONCLUSÕES

Esta pesquisa partiu da motivação e justificativa de que novas abordagens teóricas podem ser utilizadas para estudar as práticas de contabilidade gerencial em um contexto em que mudanças de paradigmas de pesquisa começam a ser observadas no cenário nacional e representam uma realidade em consolidação no cenário internacional. A revisão de pesquisas anteriores demonstrou a presença dominante de práticas de contabilidade gerencial convencionais e o senso de que diante do novo ambiente econômico enfrentado pelas organizações a contabilidade gerencial teima em não mudar, ou seja, poucas empresas estão utilizando técnicas de contabilidade gerencial consideradas mais avançadas.

Nesse contexto, foram escolhidos os enfoques da OIE e NIS para analisar os fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial. O Setor Elétrico brasileiro apresentou-se como propício para a aplicação da pesquisa em virtude das transformações ocorridas durante toda sua evolução histórica. Essa discussão levou à seguinte questão e, ao mesmo tempo, objetivo geral da pesquisa: que fatores concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do Setor Elétrico brasileiro segundo os pressupostos teóricos da Teoria Institucional?

Os objetivos específicos visaram identificar as pressões isomórficas sofridas pelas organizações privadas, de economia mista, e públicas; identificar as pressões isomórficas (regulativas, normativas, miméticas) comuns às organizações do Setor Elétrico brasileiro; estruturar a matriz teórica das pressões institucionais sofridas pelas organizações do Setor Elétrico brasileiro e as respostas estratégicas empreendidas pelas mesmas segundo o marco teórico institucional de Oliver (1991); interpretar os fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do Setor Elétrico brasileiro.

O objetivo específico “a” foi atendido a partir da ampla revisão de literatura sobre a Teoria Institucional nos enfoques da OIE e NIS e evolução do setor elétrico brasileiro pela qual foi constatado que as organizações (privadas, de economia mista, e públicas) estão sujeitas às pressões coercitivas nas formas de restrições ou relação de dependência; pressões normativas, referentes à seleção de pessoal, profissionalização, socialização e estruturação nos campos organizacionais; e pressões miméticas, na forma de imitação diante das incertezas ambientais.

O objetivo específico “b” foi atendido a partir do construto de DiMaggio e Powell (1983) (primeira dimensão do modelo conceitual da pesquisa), e os conceitos de pressões coercitivas, normativas, e miméticas. Como construto complementar, foi possível identificar alguns fatores de pressão isomórfica institucional coercitiva como a negociação de ações em bolsas de valores, órgãos de regulamentação e fiscalização como CVM/CFC; e normativas, os elementos de legitimação tais como adesão aos níveis de governança corporativa, sustentabilidade empresarial, atuação de grandes empresas de consultoria.

Também, a profissionalização (pressões normativas) como fonte de isomorfismo institucional não pode ser negada, pois a racionalização propiciada por profissionais é necessária. A disseminação de novos modelos organizacionais pode ser impedida pelas mesmas forças coercitivas, normativas, e miméticas sob as quais estão sujeitas as organizações, portanto, a profissionalização causada pelas instituições de ensino teria efeito menos relevante que o esperado pela teoria institucional sobre pressões isomórficas normativas no contexto analisado.

Novos modelos organizacionais (p. ex., novas práticas de contabilidade gerencial) podem ser influenciados por exigências legais (obrigatoriedade de Contabilidade Financeira, Auditoria); exigências normativas (p. ex., seguir padrões contábeis das matrizes), e miméticas (p. ex., preferências pessoais, crenças e mitos

institucionalizados) em vez de serem implementados pela força de agentes individuais. Desse modo, constatou-se que embora o ambiente legal, normativo e cultural cognitivo comum afete aspectos da conduta e estrutura das organizações, este exercício de diagnose não permitiu inferências mais aprofundadas sobre os efeitos destas pressões sobre as práticas de contabilidade gerencial no ambiente analisado.

Com base no construto de Oliver (1991) (segunda dimensão do modelo conceitual da pesquisa) aplicado ao ambiente organizacional analisado pode-se atender ao objetivo específico “c”: estruturar a matriz teórica das pressões institucionais sofridas pelas organizações do Setor Elétrico brasileiro e dar uma resposta direta à questão de pesquisa. Os fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial no Setor Elétrico brasileiro são causa-eficiência, constituinte-multiplicidade, conteúdo-consistência, controle-difusão, e contexto-interconectado. A matriz teórica revelou que as respostas estratégicas às pressões institucionais desses fatores para o ambiente organizacional analisado são alta aquiescência, alto compromisso, baixa esquivação, baixo desafio e baixa manipulação.

A partir dessas constatações as discussões seguintes atendem ao objetivo específico “d” e faz a interação das três dimensões do construto de pesquisa para interpretar e diagnosticar os fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial no Setor Elétrico brasileiro. Pela causa (eficiência) das pressões institucionais constatou-se que as práticas de contabilidade gerencial são utilizadas porque contribuem com a eficiência na economia de recursos e aumento de lucro nas organizações investigadas. O constituinte (multiplicidade) das pressões institucionais revelou que as práticas de contabilidade gerencial são utilizadas diante da pressão de vários interessados nas organizações investigadas.

Pelo conteúdo (consistência) das pressões institucionais, o conteúdo das práticas é percebido como consistente com os objetivos das organizações investigadas. Controle (difusão) das pressões institucionais permitiu constatar que as práticas são propagadas naturalmente dentro do Setor Econômico devido ao seu conteúdo. Contexto (interconectado) das pressões institucionais demonstrou que as práticas de contabilidade gerencial estão sendo executadas num contexto em que as organizações estão conectadas ao mercado, às necessidades dos clientes, e aos competidores.

Essa constatação isola para segundo plano, neste contexto organizacional, a influência dos fatores preditivos causa-legitimidade, constituinte-dependência, conteúdo-restrição, controle-coerção, e ambiente incerto. Esta dimensão dos fatores preditivos do comportamento e das práticas de contabilidade gerencial, em segundo plano, têm potencial para influenciar o ambiente organizacional analisado, pois apresentou comportamento moderado para quatro de cinco preditores. Três vertentes podem ser exploradas: para esse ambiente organizacional a manifestação da primeira dimensão não permite a segunda; dessa forma, no construto de Oliver (1991) as dimensões preditivas são excludentes, a presença de uma não permite a outra; terceira, as duas dimensões têm potencial para manifestarem-se e se alternam de tempos em tempos no campo organizacional analisado.

A matriz teórica que relaciona o comportamento organizacional previsto, a partir dos fatores preditivos com alta aderência, em resposta às pressões e exigências institucionais apontava para alta aquiescência, alto compromisso, moderada esquivança, baixo desafio, e baixa manipulação. Pelas evidências empíricas, o comportamento organizacional constatado corrobora quase que completamente o construto teórico, exceto para esquivança. Alta aquiescência, alto compromisso são as respostas estratégicas comuns no contexto organizacional analisado evidenciando baixa resistência às práticas de contabilidade gerencial utilizadas no setor.

Essa constatação se restringe aos respondentes consultados e às práticas de contabilidade gerencial das organizações analisadas, pois a contabilidade gerencial é parte de um conjunto maior de rotinas organizacionais. No entanto, permite constatar que esses respondentes aceitam as práticas de contabilidade em uso no setor com nível mínimo de resistência. Seis táticas destacam-se como respostas às práticas da contabilidade gerencial em uso pelos respondentes: hábito, pela força das regras, normas e rotinas, os respondentes aceitam as práticas gerenciais em uso, pois representam os sistemas e as métricas que devem ser utilizados na atividade econômica.

Pela tática de imitar e apoiados no ambiente interconectado, os respondentes aceitam as práticas gerenciais em uso porque é o sistema utilizado na maioria das organizações do setor econômico. Também acedem (obedecem) apoiados na alta eficiência e moderada legitimidade, onde as práticas gerenciais em

uso são aceitas, por ser o sistema que trará benefícios para a organização, pois a gestão das organizações buscam estrategicamente utilizar as melhores práticas.

De forma moderada, também equilibram, ou seja, os respondentes possuem ressalvas quanto às práticas de contabilidade gerencial em uso, mas deixam que os envolvidos e interessados equilibrem as divergências, obtendo compromisso aceitável sobre objetivos e expectativas concorrentes. Baixa aderência foi constatada para pacificar, ou seja, não se pode afirmar que os respondentes adotam parcialmente as práticas gerenciais em uso e fazem o estritamente necessário para acomodar as necessidades formais de gerenciamento da organização. De forma moderada também barganham, negociam com os gestores e demais interessados nos sistemas e métricas gerenciais em uso as bases que formam o sistema gerencial da organização.

A análise da aceitação das práticas (aderência das estratégias) e sua relação com os fatores preditivos do comportamento organizacional permitiram constatar que as práticas de contabilidade gerencial são aceitas pelos respondentes de forma aquiescente e com compromisso, em consonância ao ambiente institucional em que aquelas são utilizadas para contribuir com a eficiência na economia de recursos e aumento de lucro (causa-eficiência); com posicionamento contrário ao construto teórico, as práticas de contabilidade gerencial são aceitas pelos respondentes de forma aquiescente e com compromisso, em consonância ao ambiente institucional em que aquelas são utilizadas em meio à pressão de vários interessados na organização (constituente-multiplicidade).

As práticas de contabilidade gerencial são aceitas de forma aquiescente e com compromisso, em consonância ao ambiente institucional em que aquelas são utilizadas porque seu conteúdo é consistente com os objetivos da organização (conteúdo-consistência); são aceitas de forma aquiescente e com compromisso, em consonância ao ambiente institucional em que aquelas são propagadas naturalmente devido ao seu conteúdo (controle-difusão); são aceitas de forma aquiescente e com compromisso, em consonância com a organização conectada ao mercado, às necessidades dos clientes, e aos competidores (contexto-interconectado).

A matriz teórica que relaciona o comportamento organizacional previsto, a partir dos fatores preditivos com moderada e baixa aderência não foi estruturada por Oliver (1991), portanto, não foi estruturada neste estudo por falta de suporte

teórico. Por outro lado, argumenta-se sobre a possibilidade de que os fatores preditivos de moderada aderência (causa-legitimidade, constuinte-dependência, conteúdo-restrição, controle-coerção, contexto-incerteza) não são respondidos de forma efetiva, pois estão em estado latente, enquanto a organização se preocupa com os preditores dominantes, aqueles são respondidos inconscientemente.

O comportamento organizacional efetivo, para os respondentes analisados, está estabelecido na dimensão de menor agência ativa do comportamento da organização, ou seja, menor resistência e maior potencial para a institucionalização de artefatos organizacionais. No entanto, pequena resistência existe e manifesta-se no hábito, aceder, imitar, barganhar, equilibrar, e pacificar. Percebeu-se uma mudança na ordem em que ocorre a aquiescência, assim, imitar no contexto organizacional analisado ocupa a terceira e não a segunda posição; do mesmo modo, na estratégia compromisso, barganhar troca de posição com equilibrar, e este com pacificar, assim a ordem da resistência ativa é invertida.

A não manifestação de comportamento organizacional de resistência mais ativa (p. ex., esquiva: ocultar, amortecer, escapar; desafio: rejeitar, provocar, atacar; e manipulação: cooptar, influenciar, controlar), pelos agentes organizacionais consultados, às práticas de contabilidade gerencial em uso, não pode ser assumida como evidência de institucionalização das práticas, mas sim, da não manifestação de comportamento resistente expressivo às mesmas. Do mesmo modo, não se pode inferir que o comportamento das organizações representa a percepção de apenas um dentre seus vários agentes, embora os indícios sejam consistentes e relevantes, existe a possibilidade de que o comportamento mais resistente não tenha sido explicitado por questões éticas.

Nesse contexto, pelos objetivos da contabilidade gerencial utilizada pelas organizações inferiu-se que estas estão preocupadas com a determinação dos custos e o controle financeiro, ao mesmo tempo em que buscam gerar informações para controle e planejamento gerencial. Para as organizações investigadas, a contabilidade gerencial contempla os quatro estágios evolutivos em termos dos objetivos de utilização das técnicas de contabilidade gerencial, mas, os objetivos enquadrados nos dois primeiros estágios constituídos de práticas convencionais são os mais enfatizados.

As técnicas de contabilidade gerencial mais utilizadas representam práticas convencionais do dia-a-dia das organizações. As evidências demonstraram que as

organizações investigadas buscam atender a suas necessidades gerenciais com práticas convencionais como orçamento, avaliação orçamentária, planejamento estratégico, análise de lucratividade de produto e/ou serviço, e avaliação de desempenho pelo LR/ROE/ROA, as quais estão coerentes com os objetivos da contabilidade gerencial utilizada por aquelas. Evidências de utilização de técnicas consideradas novas pela teoria foram pouco expressivas.

A estabilidade das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações investigadas foi defendida com base na OIE e seus conceitos de hábitos e rotinas, também com base na convergência dos resultados com outras pesquisas nacionais. Como rotinas institucionalizadas as práticas criam alguma medida de estabilidade no dia-a-dia da conduta organizacional e provêem esquema interpretativo para compreender as atividades organizacionais, nesse contexto, encontram abrigo práticas convencionais como orçamento, avaliação orçamentária, planejamento estratégico, análise de lucratividade de produto e/ou serviço, e avaliação de desempenho pelo LR/ROE/ROA.

Nesse contexto, embora o ambiente analisado se caracterize pela busca de eficiência, diante da pressão de múltiplos constituintes, as práticas convencionais (avaliação orçamentária, orçamento, planejamento estratégico, análise de lucratividade de produto ou serviço, avaliação de desempenho pelo LR/ROE/ROA, e análise de custo-volume-lucro) se difundem, pois, diante da moderada coerção para sua utilização, prevalece a percepção de que são consistentes com as metas organizacionais em um ambiente interconectado, no qual são aceitas com aquiescência e compromisso.

Por outro lado, dado o ambiente em estudo caracterizado pela busca de eficiência, diante da pressão de múltiplos constituintes, moderada coerção para a utilização de novas práticas de contabilidade gerencial, verifica-se que ABB, FCD, *Benchmarking*, ABC/ABM, EVA/MVA se difundem, embora de forma menos expressiva, diante da percepção de que são consistentes com as metas organizacionais em um ambiente interconectado, no qual são aceitas com aquiescência e compromisso.

O diagnóstico final dos fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial no Setor Elétrico brasileiro permite constatar que as técnicas de contabilidade gerencial mais utilizadas estão presentes nas rotinas diárias das organizações, são aceitas com poucos questionamentos e desafiam o

argumento de que não são adequadas ao ambiente analisado em que predomina a adequação econômica (eficiência) e pressão de múltiplos constituintes, dando maior força à estabilidade e legitimidade dessas práticas, e se apóiam na difusão voluntária de normas em um contexto interconectado.

6.2 RECOMENDAÇÕES

No âmbito da pesquisa acadêmica deve-se observar a existência de um amplo campo em que as abordagens da teoria econômica, sociologia, psicologia, antropologia, psico-antropologia e outras podem ser aplicadas para questionar e explicar fenômenos sociais complexos. Esses, sob outras lentes teóricas, não ficaram claros em termos de explicações plausíveis de sua dinâmica e necessitam de novas abordagens que empreendam outros ângulos de visão, assim, podem ser feitas triangulações metodológicas e/ou teóricas para tentar explicar fenômenos sociais complexos como a relação “teoria e prática”. As pesquisas podem se estender para diversas áreas da Contabilidade, tais como de custos, gerencial e societária.

Zan (2006b) encontrou evidências de diferença significativa, para 2.281 organizações entre as Melhores e Maiores (Revista Exame), no uso conjunto das técnicas ABC, ABM, EVA, MVA, BSC (o EVA apresentou diferença significativa no seu uso individual) considerando o setor econômico como elemento cultural-cognitivo institucionalizante. Neste ínterim, o setor econômico deve ser considerado em pesquisas futuras quanto a sua influência nas práticas de contabilidade gerencial, pois, como foi constatado nesta pesquisa, as práticas convencionais são as mais utilizadas no setor econômico analisado. Pode-se investigar se a utilização de práticas convencionais de contabilidade gerencial e/ou novas se diferencia entre vários setores econômicos estudados separadamente ou em conjunto.

Foram observadas divergências entre as implicações teóricas levantadas por Oliver (1991) e DiMaggio e Powell (1983) e as evidências empíricas levantadas no Setor Elétrico brasileiro. Pode-se, em outras pesquisas, testar se as divergências observadas são as mesmas em território brasileiro para setores de atividade

semelhantes e/ou distintos e contribuir para a estruturação do construto teórico de Oliver (1991), DiMaggio e Powell (1983) e Scott (2001), cada um individualmente, ou trabalhados em conjunto, diante da peculiar realidade sócio-cultural-econômica brasileira.

Nesse contexto, implicações acadêmicas são observadas no âmbito da relação entre o que está sendo ensinado para os estudantes de graduação e pós-graduação (especialização, mestrado, doutorado) nas salas de aula e o que as empresas estão aplicando efetivamente em suas práticas gerenciais diárias. Como argumenta Scapens (2006), é preciso que a pesquisa acadêmica passe a se preocupar em ajudar os práticos da contabilidade gerencial. Por outro lado, é necessário que os práticos sejam mais abertos e disponibilizem suas inquietações para que sejam analisadas e se rompa o aparente paradoxo “teoria x prática”.

Entender os diversos meios sócio-cultural-econômicos em que as práticas de contabilidade gerencial são executadas tem implicações relevantes para o desenvolvimento das abordagens teóricas que serão disponibilizadas para os alunos (futuros práticos ou futuros disseminadores do conhecimento). Do mesmo modo, as implicações são relevantes para as empresas de consultoria e consultores individuais, revelando as dificuldades que poderão ser encontradas no dia-a-dia das organizações, nos diversos ambientes organizacionais existentes, quando se propõe a implantação de técnicas e sistemas gerenciais convencionais ou novos.

6.3 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Vieses dos questionários por *e-mail* devem ser observados, pois são devolvidos geralmente pelas pessoas mais interessadas em colaborar, as quais estão mais familiarizadas com os procedimentos acadêmicos, e as respostas obtidas podem não refletir a realidade da população. Para Richardson (1991) deve-se analisar as características dos respondentes que responderam imediatamente comparadas com aqueles que responderam após a insistência do pesquisador em obter a resposta. Isso permitirá controlar possíveis diferenças que possam afetar os resultados da pesquisa. No entanto, não foram encontradas divergências

significantes entre os dez primeiros e os dezesseis últimos respondentes do questionário da pesquisa.

A concordância do comportamento organizacional previsto e o verificado para as estratégias esquiva (ocultar, amortecer, escapar), desafio (rejeitar, provocar, atacar) e manipulação (cooptar, influenciar, controlar) pode estar influenciada, como argumenta Zan (2006a, p. 77), pelo conteúdo das respostas que possuem valores éticos intrínsecos e a dificuldade de o respondente admitir em questionário tal comportamento. Dessa forma, não foram tomadas como indicativo de institucionalização das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações investigadas.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, Magdy; LUTHER, Robert. An empirical investigation of the evolution of management accounting practices. In: EIASM CONFERENCE ON NEW DIRECTIONS IN MANAGEMENT ACCOUNTING: INNOVATIONS IN PRACTICE AND RESEARCH, 2002, Brussels. **Anais...** Disponível em: <www.essex.ac.uk/afm/research/working_papers/WP04-06.pdf>. Acesso em: 16 jun. 2006.

ABREU, Luciano Rogério Couto de. **Grau de institucionalização e sua influência na percepção de desempenho no processo de planejamento**: um estudo de caso sob a ótica da Teoria Institucional. 121 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

ASKARANY, Davood. The evolution of management accounting innovations and the level of satisfaction with traditional accounting techniques. In: THE ACCOUNTING AND FINANCE ASSOCIATION OF AUSTRALIA AND NEW ZEALAND – AFAANZ CONFERENCE, 2005, Melbourne, Australia. **Anais...** Disponível em: <http://afaanz.org/afaanz_2005_call.htm>. Acesso em: 15 jan. 2006.

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanço**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ATKINSON, Anthony A. *et al.* New directions in management accounting research. **Journal of Management Accounting Research**, [Columbus], v. 9, p. 79-108, 1997.

BARBOSA, Eduardo Jorge Pyrrho. **Uma investigação das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pela indústria de transformação da Região Metropolitana do Recife**. 102 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, UNB-UFPB-UFPE-UFRN, Brasília, 2004. Disponível em: <www.unb.br/cca/pos-graduacao/mestrado/dissertacoes/mest_dissert_037.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2006.

BARLEY, S. R.; TOLBERT, P. S. Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution. **Organization Studies**, [S.l.], v. 18, n. 1, p. 93-117, 1997.

BAXTER, J.; CHUA, W F. Alternative management accounting research: whence and whither. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, v. 28, p. 97-126, Feb./Apr. 2003.

BERNARDINELLI, Armando; MIYABARA, Walter; POPADIUK, Sílvia. Métodos de custeio adotados pela indústria farmacêutica e suas influências na decisão de promover um produto. **Revista de Administração Mackenzie**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 127-142, 2000.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003. 189 p.

BEUREN, Ilse Maria; SOUSA, Marco Aurélio Batista de; RAUPP, Fabiano Maury. Um estudo sobre a utilização de sistemas de custeio em empresas brasileiras. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS - CIC, Punta del Este, Uruguay, 2003. **Anais...** Disponível em: <<http://www.iem.efei.br/edson/download/CongresoInternacional2004/110sistemasdecusteibrasilsurvey.doc>>. Acesso em: 29 jul. 2006.

BRIGNALL, Stan; MODELL, Sven. An institutional perspective on performance measurement and management in the 'new public sector'. **Management Accounting Research**, [S.I.], v. 11, p. 281-306, 2000. Disponível em: <<http://www.idealibrary.com>>. Acesso em: 15 jan. 2007.

BURNS, J. The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, [S.I.], v. 13, p. 566-596, 2000.

BURNS, J. The institutionalization of accounting routines: Keano Ltd. In: PROCEEDINGS OF THE 1995 MANAGEMENT CONTROL ASSOCIATION SYMPOSIUM, 1997, [S.I.]. **Anais...** [S.I.: s.n.], 1997. p. 217-233.

BURNS, J. **The routinization and institutionalization of accounting**. Manchester, 1996. PhD Thesis, University of Manchester.

BURNS, John; EZZAMEL, Mahmoud; SCAPENS, Robert. Management accounting change in the U.K. **Management Accounting - UK**, [S.I.], Mar. 1999.

BURNS, John; SCAPENS, Robert W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, [S.I.], v.

11, n. 1, 2000a, p. 3-25. Disponível em: <<http://www.idealibrary.com>>. Acesso em: 30 jul. 2006.

BURNS, John; SCAPENS, Robert. The changing nature of management accounting and the emergence of 'hybrid' accountants. **International Federation of Accountants**, [New York], Nov. 2000b. Disponível em: <<http://www.ifac.org/Library/Article.tmp?NID=97542618861156>>. Acesso em: 15 jul. 2007.

BURNS, John; VAIVIO, Juhani. Management accounting change. **Management Accounting Research**, [S.l.], v. 12, n. 4, p. 389-402, 2001. Disponível em: <<http://www.idealibrary.com>>. Acesso em: 30 dez. 2006.

CABALLERO, Gonzalo. Instituciones e historia económica: enfoques e teorías institucionales. **Revista de Economía Institucional**, Bogotá, Colombia, v. 6, n. 10, Primer Semestre/2004, p. 135-157. Disponível em: <<http://www.economiainstitutional.com/pdf/No10/gcaballero10.pdf>>. Acesso em: 15 jun. 2007.

CARNEIRO, Ricardo. **Estado, mercado e o desenvolvimento do setor elétrico brasileiro**. 400 f. Tese (Doutorado em Ciências Humanas - Sociologia e Política) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2000. Disponível em: <http://www.aneel.gov.br/biblioteca/trabalhos/trabalhos/Dissertação_Ricardo%20Carneiro.pdf>. Acesso em: 30 maio 2007.

CARRUTHERS, B. G. Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 20, n. 4, p. 313-328, 1995.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 23, n. 3, p. 243-264, 1998. Disponível em: <<http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumChenhallLangfield-Smith.htm>>. Acesso em: 23 ago. 2007.

CHUNG, Lai Hong; GIBBONS, Patrick T.; SCHOCH, Herbert P. The influence of subsidiary context and head office strategic management style on control of MNCs: the experience in Australia. **Accounting Auditing & Accountability Journal**, [S.l.], v. 13, n. 5, p. 647-666, 2000.

CINQUINI, Lino *et al.* A survey on cost accounting practices in Italian large and medium size manufacturing firms. In: THE 22nd ANNUAL CONGRESS OF THE

EUROPEAN ACCOUNTING ASSOCIATION, 1999, Bordeaux, France. **Anais...**
Disponível em: <http://it.geocities.com/linocinquini/Paper/Cinquini_et_al.PDF>.
Acesso em: 27 abr. 2006.

COLBERT, G. SPICER, B. A multi-case investigation of a theory of the transfer pricing process. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 20, n. 6, p. 423-56, 1995.

COLLIER, Paul M. The power of accounting: a field study of local financial management in a police force. **Management Accounting Research**, v. 12, n. 4, p. 465-486, 2001. Disponível em: <<http://www.idealibrary.com> on>. Acesso em: 31 dez. 2006.

CORONETTI, Jucimar; BEUREN, Ilse Maria; SOUSA, Marco Aurélio Batista de. Os métodos de custeio utilizados nas maiores indústrias de Santa Catarina. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS - CBC, 10., Espírito Santo, 2003. **Anais...** Espírito Santo: ABC, 2003. 1 CD-ROM.

COVALESKI, M.; DIRSMITH, M.; MICHELMAN, J. An institutional theory perspective on the DRG framework, case-mix accounting systems and health care organizations. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 18, n. 1, p. 65-80, 1993.

COVALESKI, M.; DIRSMITH, M.; SAMUELS, S. Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. **Journal of Management Accounting Research**, [Columbus], v. 8, p. 1-35, 1996.

CRUBELLATE, João Marcelo. Três contribuições conceituais neo-funcionalistas à Teoria Institucional em organizações. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 29., 2005, Brasília-DF. **Anais...** Brasília-DF: ANPAD, 2005. 1 CD-ROM.

DEMO, Pedro. **Metodologia científica em ciências sociais**. 3. ed. São Paulo, Atlas, 1995. 293 p.

DILLARD, Jesse F.; RIGSBY, John T.; GOODMAN, Carrie. The making and remaking of organization context duality and the institutionalization process. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, [S.l.], v. 17, n. 4, p. 506-542, 2004.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. Retorno a la jaula de hierro: el isomorfismo institucional y la racionalidad colectiva en los campos organizacionales. In: POWELL,

Walter W.; DIMAGGIO, Paul J. (Comp.). **El Nuevo institucionalismo en el análisis organizacional**. México: Fondo de Cultura Económica, 2001. p. 104-125. (Nuevas Lecturas de Política y Gobierno).

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, [S.l.], v. 48, p. 147-160, Apr. 1983.

EZZAMEL, M. Organizational change and accounting: understanding the budgeting system in its organizational context. **Organization Studies**, [S.l.], n. 15, p. 213-240, 1994.

FERREIRA, Aldonio; OTLEY, David T. **Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control systems**, [S.l.], Apr. 2006. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=896228>. Acesso em: 22 ago. 2007.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário aurélio eletrônico: século XXI**. São Paulo: Nova Fronteira, 1999. 1 CD-ROM.

FREZATTI, Fábio. Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. **Brazilian Administration Review**, [Curitiba], v. 2, n. 1, p. 73-87, Jan./Jun. 2005. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/bar>>. Acesso em: 29 jul. 2006.

FREZATTI, Fábio. Zimmerman versus Lukka & Mouritsen: uma pesquisa empírica sobre resultados econômicos e perfil da contabilidade gerencial. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 28., 2004, Curitiba. **Anais...** Curitiba: ANPAD, 2004. 1 CD-ROM.

GAMBOA, Sílvio Ancízar Sanches. **Epistemologia da pesquisa em educação: estruturas lógicas e tendências metodológicas**. 229 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Educação da Universidade de Campinas, Campinas, 1987.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 175 p.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 206 p.

GÓMEZ CHIÑAS, Carlos. La economía institucionalista y la contabilidad de gestión. **Revista Análisis Económico**, [Ciudad de México], v. 17, n. 35, p. 79-92, 2002. Disponível em: <<http://www.analiseeconomico.com.mx/pdf/3504.pdf>>. Acesso em: 25 maio 2006.

GRANLUND, M. e LUKKA, K. It's a small world of management accounting practices. **Journal of Management Accounting Research**, [Columbus], n. 10, p. 153-179, 1998.

GREEN, F. B.; AMENKHIENAN, F. E. Accounting innovations: a cross-sectional survey of manufacturing firms. **Journal of Cost Management**, p. 58-64, Spring 1992.

GREENWOOD, R.; HINNINGS, C. R. Understanding radical organizational change: bringing together the old and the new institutionalism. **The Academy of Management Review**, [New York], v. 21, n. 4, p. 1022-1054, oct. 1996.

GUEDES, Sebastião Neto Ribeiro. Observações sobre a economia institucional: há possibilidade de convergência entre o velho e o novo institucionalismo? In: ENCONTRO NACIONAL DE ECONOMIA POLÍTICA - ENEP, 5., Fortaleza-CE, 2000. **Anais...** Fortaleza-CE: ENEP, 2000. 1 CD-ROM.

GUERREIRO, Reinaldo. Editorial: A abordagem institucional na contabilidade gerencial. **Revista Contabilidade Finanças - USP**, São Paulo, n. 40, p. 3-6, jan./abr. 2006. Disponível em: <http://www.eac.fea.usp.br/eac/revista/revista_eac.asp?edicao=40>. Acesso em: 30 jan. 2007.

GUERREIRO, Reinaldo; FREZATTI, Fábio; CASADO, Tânia. 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**, São Paulo, p. 7-21, set. 2006. Edição Comemorativa. Disponível em: <http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/ed_comemor3/reinaldo_tania_frezatti_pg7a21.pdf>. Acesso em: 20 out. 2006.

GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto. Aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 30., 2006, Salvador-BA. **Anais...** Salvador: ANPAD, 2006. 1 CD-ROM.

GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto; LOPES, Alexsandro Broedel. Uma contribuição ao entendimento da estabilidade e da mudança da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 28., 2004, Curitiba. **Anais...** Curitiba: ANPAD, 2004. 1 CD-ROM.

GUERREIRO, Reinaldo; PEREIRA, Carlos Alberto; REZENDE, Amaury José. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 29., 2005, Brasília-DF. **Anais...** Brasília-DF: ANPAD, 2005. 1 CD-ROM.

GUILDING, Chris; CRAVENS, Karen S.; TAYLES, Mike. An international comparison of strategic management accounting practices. **Management Accounting Research**, [S.l.], v. 11, p. 113-135, 2000. Disponível em: <<http://www.idealibrary.com>>. Acesso em: 30 jun. 2006.

HODGSON, G. The approach of institutional economics. **Journal of Economic Literature**, [S.l.], v. 36, n. 1, p. 166-192, Mar. 1998. Disponível em: <<http://links.jstor.org/sici?sici=0022-0515%28199803%2936%3A1%3C166%3ATAOIE%3E2.0>>. Acesso em: 30 dez. 2006.

HOPWOOD, A. Accounting and organization change. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, [S.l.], n. 3, p. 7-17, 1990.

HORNGREN, Charles Thomas. **Contabilidade de custos**: um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 1986.

INGRAM, Paul; CLAY, Karen. The choice-within-constraints new institutionalism and implications for sociology. **Annual Review of Sociology**, [S.l.], n. 26, p. 525-546, 2000.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Management accounting concepts**: revised report. [New York], p. 82-100, 1998. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 10 jun. 2006.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **A relevância da contabilidade de custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996. 239 p.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica**: teoria da ciência e prática da pesquisa. 15. ed. Petrópolis: Vozes, 1997. 180 p.

LAITINEN, Erkki K. Management accounting change in small technology companies: towards a mathematical model of the technology firm. **Management Accounting Research**, v. 12, n. 4, p. 507-541, 2001. Disponível em: <<http://www.idealibrary.com>>. Acesso em: 31 dez. 2006.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 311 p.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 219 p.

LAMMINMAKI, Dawne; DRURY, Colin. A comparison of New Zealand and British product-costing practices. **The International Journal of Accounting**. [Illinois], v. 36, n. 3, p. 329-347, 2001. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/B6W4P-442C1BW-4/2/525c3648fc16a58b0bb97b3dc73aadf8>>. Acesso em: 15 jun. 2007.

LAVILLE, Christian; DIONNE, Jean. **A construção do saber**: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas. Porto Alegre: ARTMED; Belo Horizonte: Ed. UFMG, 1999. 340 p.

MACHADO, Débora Gomes; SOUZA, Marcos Antônio de. Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 2, n. 1, p. 43-60, jan./abr. 2006.

MACHADO-DA-SILVA, Clóvis L.; FONSECA, Valéria Silva da; CRUBELLATE, João Marcelo. Unlocking the institucionalization process: insights for an institutionalizing approach. **Brazilian Administration Review**, [Curitiba], v. 2, n. 1, art. 1, p. 1-20, Jan./June 2005. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/bar>>. Acesso em: 15 ago. 2006.

MACINTOSH, N. SCAPENS, R. Structuration theory in management accounting. **Accounting, Organizations and Society**, [S.l.], v. 15, n. 5, p. 455-477, 1990.

MAJOR, Maria. Activity-based costing in the telecommunication industry: a search for legitimacy? In: MANAGEMENT CONTROL ASSOCIATION - MCA; EUROPEAN

NETWORK FOR RESEARCH IN ORGANISATIONAL AND ACCOUNTING CHANGE - ENROAC, 1., Antwerp, Belgium, Apr. 2005. **Anais...** Disponível em: <http://www.ua.ac.be/main.aspx?c=*MCAENROAC&n=21814>. Acesso em: 30 mar. 2007.

MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH. **Research in management accounting**. v. 12, n. 4, p. 1-7, 2001. Disponível em: <<http://www.idealibrary.com>>. Acesso em: 31 dez. 2006.

MARTINS, Eliseu. Editorial: Normativismo e/ou Positivismo em contabilidade, qual o futuro? **Revista Contabilidade Finanças - USP**, São Paulo, n. 39, p. 3-6, set./dez. 2005. Disponível em: <http://www.eac.fea.usp.br/eac/revista/revista_eac.asp?edicao=39>. Acesso em: 30 jan. 2007.

MARTINS, Gilberto de Andrade. Metodologias convencionais e não-convencionais e a pesquisa em Administração. **Caderno de Pesquisas em Administração**, São Paulo, 2. sem. 1994.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007. 225 p.

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de marketing: metodologia, planejamento**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999. 337 p.

MEYER, John W.; ROWAN, Brian. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. **The American Journal of Sociology**, [Chicago], v. 83, n. 2, p. 340-363, Sep. 1977. Disponível em: <<http://links.jstor.org/sici?sici=0002-9602%28197709%2983%3A2%3C340%3AIOFSAM%3E2.0.CO%3B2-3>>. Acesso em: 30 jan. 2006.

MEZIAS, S. An institutional model of organizational practice: financial reporting at the fortune 200. **Administrative Science Quarterly**, [New York], v. 35, p. 431-457, 1990. Disponível em: <<http://www.mme.gov.br>>. Acesso em: 15 jun. 2007.

MODELL, Sven. Performance measurement and institutional processes: a study of managerial responses to public sector reform. **Management Accounting Research**, [S.I.], v. 12, n. 4, p. 437-464, 2001. Disponível em: <<http://www.idealibrary.com>>. Acesso em: 31 dez. 2006.

MORAES, Marcos Ribeiro de. **As relações intergovernamentais na República Federal da Alemanha**. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001. 383 p.

MOSSAMBANI, Edney Marcos. **Métodos de custeio utilizados pela indústria moveleira de Arapongas - PR**: uma pesquisa exploratória. 130 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Norte do Paraná – UNOPAR, Londrina, 2000.

NASCIMENTO NETO, Renata Valeska do *et al.* Pesquisa de campo sobre sistemas de custeio: lições para futuros pesquisadores da área contábil. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 26., 2002, Salvador-BA. **Anais...** Salvador-BA: ANPAD, 2002. 1 CD-ROM.

NASCIMENTO NETO, Renata Valeska do; MIRANDA, Luiz Carlos. Utilização de sistemas de custeio em indústrias brasileiras: uma pesquisa empírica. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 27., 2003, Atibaia-SP. **Anais...** Atibaia-SP: ANPAD, 2003. 1 CD-ROM.

NELSON, Richard R.; WINTER, Sidney G. **An evolutionary theory of economic change**. Boston MA: Harvard University Press, 1982. 437 p.

NOGUEIRA, Roberto. **Elaboração e análise de questionários**: uma revisão da literatura básica e a aplicação dos conceitos em um caso real. Rio de Janeiro: UFRJ/COPPEAD, 2002. 28 p.

OLIVER, Christine. Strategic responses to institutional processes. **The Academy of Management Review**, [New York], v. 16, n. 1, p. 145-179, Jan. 1991.

OLIVER, Christine. The collective strategy framework: an application to competing predictions of isomorphism. **Administrative Science Quarterly**, [New York], n. 33, p. 543-561, 1988.

OTT, Ernani. **La información contable y el proceso de toma de decisiones**: marco conceptual y estudio empírico. 1997. 387 f. Tesis Doctoral (Gestión Financiera y Contabilidad) – Universidad de Deusto, Facultad de CC.EE y Empresariales (Este), San Sebastián, España, 1997.

PEREIRA, Carlos Alberto; GUERREIRO, Reinaldo. Avaliação do processo de mudança da contabilidade gerencial sob o enfoque da Teoria Institucional: o caso do

Banco do Brasil. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 29., 2005, Brasília-DF. **Anais...** Brasília-DF: ANPAD, 2005. 1 CD-ROM.

POMPERMAYER, Cleonice Bastos. **A influência de fatores organizacionais nos aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos**. 257 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

PONDÉ, João Luiz. Instituições e mudança institucional: uma abordagem schumpeteriana. **Economia**, Brasília-DF, v. 6, n.1, p.119-160, jan./jul. 2005. Disponível em: <http://www.anpec.org.br/revista/vol6/vol6n1p119_160.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2006.

POWELL, Walter W.; DIMAGGIO, Paul J. (Comp.). **El Nuevo institucionalismo en el análisis organizacional**. México: Fondo de Cultura Económica, 2001. 580 p. (Nuevas Lecturas de Política y Gobierno).

QUATTRONE, Paolo; HOPPER, Trevor. What does organizational change mean? Speculations on a taken for granted category. **Management Accounting Research**, [S.l.], v. 12, n. 4, p. 403-435, 2001. Disponível em: <<http://www.idealibrary.com>>. Acesso em: 01 fev. 2007.

RICARDINO, Álvaro. **Contabilidade gerencial e societária: origens e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2005.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 334 p.

ROMERO, Jorge Javier. Estudio introductorio. In: POWELL, Walter W.; DIMAGGIO, Paul J. (Comp.). **El Nuevo institucionalismo en el análisis organizacional**. México: Fondo de Cultura Económica, 2001. p. 104-125. (Nuevas Lecturas de Política y Gobierno).

ROSA, Alexandre Reis; COSER, Cláudia. A abordagem institucional na administração: a produção científica brasileira entre 1993 e 2003. In: SEMINÁRIO DE GESTÃO DE NEGÓCIOS - UniFAE, 1., 2004, Curitiba. **Anais...** Disponível em: <http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/art_cie/art_01.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2007.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Hernández; LUCIO, Pilar Baptista. **Metodologia de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006. 583 p.

SANTOS, Ademilson Rodrigues dos; ALMEIDA, Lauro Brito de. Práticas de contabilidade de custos em indústrias paranaenses. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS - CBC, 13., Belo Horizonte-MG, 2006. **Anais...** Belo Horizonte-MG: ABC, 2006. 1 CD-ROM.

SANTOS, Ademilson Rodrigues dos; ALMEIDA, Lauro Brito de; CROZATTI, Jaime. Considerações sobre o processo de institucionalização de área organizacional de controladoria: uma abordagem de interação da visão da psicologia humana, cultura organizacional à Teoria Institucional. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2007. 1 CD-ROM.

SBICCA, Adriana; FERNANDES, André Luiz. A racionalidade em Simon e a firma evolucionária de Nelson e Winter: uma visão sistêmica. In: ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS CENTROS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA - ANPEC, 33., 2005, Natal-RN. **Anais...** Natal-RN: ANPEC, 2005. Disponível em: <<http://www.anpec.org.br/encontro2005/artigos/A05A014.pdf>>. Acesso em: 30 dez. 2006.

SCAPENS, R. W., ROBERTS, J. Accounting and control: a case study of resistance to accounting and change. **Management Accounting Research**, [S.l.], v. 4, n. 1, p. 1-32, 1993.

SCAPENS, Robert W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management Accounting Research**, [S.l.], v. 5, p. 301-321, 1994.

SCAPENS, Robert W. Understanding management accounting practices: a personal journey. **The British Accounting Review**, [S.l.], n. 38, p. 1-30, 2006. Disponível em: <www.elsevier.com/locate/bar>. Acesso em: 12 jan. 2007.

SCOTT, W. Richard. **Institutions and Organizations**. 2nd ed. Thousand Oaks: Sage, 2001a. 280 p. (Foundations for Organizational Science).

SCOTT, W. Richard. Retomando los argumentos institucionales. In: POWELL, Walter W.; DIMAGGIO, Paul J. (Comp.). **El Nuevo institucionalismo en el análisis organizacional**. México: Fondo de Cultura Económica, 2001b. p. 216-236. (Nuevas Lecturas de Política y Gobierno).

SEAL, Willie. Management accounting and the challenge of strategic focus. **Management Accounting Research**, [S.l.], v. 12, p. 487-506, 2001. Disponível em: <<http://www.idealibrary.com>>. Acesso em: 31 dez. 2006.

SELLTIZ, C. *et al.* **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. São Paulo: EPU, 1974. 687 p.

SHARMA, Rob. From relevance lost to relevance regained: management practice in the new millennium. **International Federation of Accountants**, [New York], Dec. 2000. Disponível em: <<http://www.ifac.org/Library/Article.tmp?NID=9762908175453>>. Acesso em: 22 abr. 2006.

SILVA, Ana Carolina Miranda da. **Práticas de contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor**: um estudo na região metropolitana do Recife - PE. 123 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, UNB-UEPB-UFPE-UFRN, Brasília, 2005. Disponível em: <www.unb.br/ccca/pos-graduacao/mestrado/dissertacoes/mest_dissert_069.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2006.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro de. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003. 181 p.

SOARES, Mara Alves; LEAL, Edvalda Araújo; SOUSA, Edileusa Godói de. Métodos de custeio utilizados pelas indústrias cerâmicas: estudo de multicasos no Triângulo Mineiro e Alto Paranaíba. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS - CIC, 9., Florianópolis, 2005. **Anais...** Disponível em: <http://www.intercostos.org/por/tp_congresos.php?id=188>. Acesso em: 15 jul. 2006.

SOIN, Kim; SEAL, Willie; CULLEN, John. ABC and organizational change: an institutional perspective. **Management Accounting Research**, [S.l.], v. 13, 2002. p. 249-271. Disponível em: <<http://www.idealibrary.com>>. Acesso em: 27 dez. 2006.

SOUTES, Dione Olesczuk. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 29., 2005, Brasília-DF. **Anais...** Brasília-DF: ANPAD, 2005. 1 CD-ROM.

SOUZA, Marcos Antônio de. **Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais**. 218 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis,

Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

SOUZA, Marcos Antonio de; LISBOA, Lázaro Plácido; ROCHA, Welington. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade e Finanças - USP**, São Paulo, n. 32, p. 40-57, maio/ago. 2003. Disponível em: <http://www.eac.fea.usp.br/eac/revista/revista_eac.asp?ds=32&edicao=32>. Acesso em: 30 nov. 2005.

SPICER, B. e Ballew, V. Management accounting systems and the economics of internal organization. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, v. 8, n. 1, p. 73-96, 1983.

SPICER, B. Towards an organizational theory of the transfer pricing process. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, v. 13, n. 3, p. 303-22, 1988.

THEÓPHILO, Carlos Renato. **Pesquisa em contabilidade no Brasil**: uma análise crítico-epistemológica. 212 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

TOBOSO, Fernando. ¿En que se diferencian los enfoques de análisis de la Vieja y la Nueva Economía Institucional? **Hacienda Pública Española**, [Madrid], n. 143, p. 175-192, 1997. Disponível em: <<http://www.ief.es/publicaciones/revistas/Hacienda%20Publica/HPEContenidos.htm>>. Acesso em: 12 jan. 2007.

TSAMENYI, Mathew; CULLEN, John; GONZÁLEZ, José María González. Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: a new institutional theory analysis. **Management Accounting Research**, [S.l.], n. 17, p. 409-432, 2006.

VALLE, Marcelo Gonçalves do; BONACELLI, Maria Beatriz Machado; SALLES FILHO, Sergio Luiz Monteiro. Aportes da economia evolucionista e da Nova Economia Institucional na constituição de arranjos institucionais de pesquisa. In: SIMPÓSIO DE GESTÃO DA INOVAÇÃO TECNOLÓGICA, 22., 2002, Salvador-BA. **Anais...** Disponível em: <www.fearp.usp.br/egna/resumos/Valle.pdf>. Acesso em: 23 dez. 2006.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 96 p.

WAWERU, Nelson M.; HOQUE, Zahirul; ULIANA, Enrico. A survey of management accounting practices in South Africa. **International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation**, [S.I.], v. 2, n. 3, p. 226-263, 2005.

WIJEWARDENA, Hema; DE ZOYSA, Anura. A comparative analysis of management accounting practices in Australia and Japan: an empirical investigation. **The International Journal of Accounting**, [Illinois], v. 34, n. 1, p. 49-70, 1999.

WILLIAMSON, Thames Ross. **Introduction to sociology**: with practical applications. Boston: D. C. Heath and Company, 1926. 337 p.

ZAN, Adriano. **Mudanças na contabilidade gerencial de uma organização**: estudo de caso com diagnóstico institucional. 106 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006a.

ZAN, Adriano. O uso de instrumentos de contabilidade gerencial no Brasil sob a ótica da Teoria Institucional. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS - CBC, 13., 2006b, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: ABC, 2006b. 1 CD-ROM.

ZUCKER, Lynne G. Institutional theories of organization. [S.I.], **Annual Review of Sociology**, v. 13, p. 443-464, 1987.

ZYLBERSZTAJN, Decio. **Estruturas de governança e coordenação do agribusiness**: uma aplicação da nova economia das instituições. 238 f. Tese (Livre Docência em Administração) – Departamento de Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995.

APÊNDICE - QUESTIONÁRIO

Prezado Senhor (a):

O **Programa de Mestrado em Contabilidade da UFPR/SCSA/Decont** solicita a sua preciosa colaboração para o desenvolvimento de pesquisa acadêmica sobre Contabilidade Gerencial em empresas do Setor Elétrico brasileiro para elaboração da dissertação de mestrado que está sendo realizada pelo aluno Ademilson Rodrigues dos Santos (Nº Matrícula SIE MER20051752) sob orientação do Professor Dr.º Lauro Brito de Almeida para cumprir requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Contabilidade. Para tanto, por favor, responda as questões do questionário (vide link abaixo) de acordo com as instruções. Assumimos, desde já, o compromisso de utilizar as informações constantes neste questionário somente para fins acadêmicos. Também nos comprometemos a manter sigilo sobre a origem das informações fornecidas, no que diz respeito ao respondente e organização a qual representa – todas as respostas a esta pesquisa são confidenciais e serão tratadas de forma agregada, de maneira que nenhuma resposta individual possa ser identificada – (estamos à disposição para quaisquer esclarecimentos adicionais nos e-mails e telefones relacionados abaixo).

Esta pesquisa destina-se aos profissionais relacionados à **Contabilidade Gerencial, Controladoria, Finanças, Contabilidade de Custos, Gestão de Orçamento e Contabilidade Financeira/Societária** tanto para aqueles que trabalham na subsidiária como os que trabalham na matriz (quando se tratar de holding ou conglomerados de empresas).

Devido aos prazos escassos que temos, para viabilizar esta pesquisa, precisamos que responda, por favor, dentro dos próximos 2 dias.

Agradecemos a sua participação em nossa pesquisa, a qual é fundamental para que obtenhamos um panorama da aplicação na prática de sistemas e ferramentas de contabilidade gerencial em empresas que atuam no Setor Elétrico brasileiro.

Mestrando: Ademilson Rodrigues dos Santos
 kunhissa@hotmail.com; ademilson@uel.br
 Fones: (43) 3158-1909; (43) 9988-9949
 Orientador: Prof. Dr. Lauro Brito de Almeida
 brito@ufpr.br; gbrito@uol.com.br
 Fones: (41) 3342-3319; (41) 3360-4193

1 Dentre os objetivos da Contabilidade Gerencial estão (1) atender às necessidades gerenciais internas (planejar, executar, controlar) e (2) fornecer informações para a tomada de decisões. Na organização em que você trabalha: (Marque X)

1.a a última mudança na Contabilidade Gerencial ocorreu faz:

- Menos de 2 anos.
 De 2 a 6 anos.
 De 7 a 10 anos.
 11 e mais anos.
 Não tenho essa informação

1.b a mudança foi (está sendo) desenvolvida e implantada:

- por equipe interna
 por equipe de consultoria externa
 por equipe mista (interna e externa)
 Outra, qual?
 Não tenho essa informação

2 Indique em que intensidade (de Forte a Nenhuma) cada uma das questões abaixo representa os objetivos das práticas de Contabilidade Gerencial em uso na organização em que você trabalha. (Indique de acordo com a numeração abaixo)

Forte	Entre forte e média	Média	Entre média e fraca	Fraca	Nenhuma
6	5	4	3	2	1

- a a determinação dos custos e controle financeiro;
 b gerar informações para controle e planejamento gerencial;
 c redução de perdas de recursos em processos organizacionais;
 d criação de valor através do uso efetivo dos recursos.

3 Indique em que intensidade (de Forte a Nenhuma) a empresa em que você trabalha utiliza as práticas de Contabilidade Gerencial abaixo? (Indique de acordo com a numeração abaixo)

Forte	Entre forte e média	Média	Entre média e fraca	Fraca	Nenhuma
6	5	4	3	2	1

- a Valor Econômico Agregado (EVA), Valor de Mercado Agregado (MVA)
 b Análise de lucratividade de produto e/ou serviços
 c Técnicas de pesquisa operacional
 d Preços de Transferência
 e Orçamento Baseado em Atividades (ABB)
 f Avaliação dos principais investimentos de capital baseada no método do Fluxo de Caixa Descontado (FCD)
 g Método de Custeio por Absorção
 h Benchmarking de produtos e/ou serviços; de processos operacionais; de gerenciamento de processos etc.
 i Análise de custo-volume-lucro (margem de contribuição, ponto de equilíbrio, margem de segurança etc.)
 j LAJIDA / EBITDA – Lucros antes dos Juros, Impostos, Depreciação e Amortização
 k Custeio-meta (Target costing)
 l Planejamento Estratégico Formal
 m Custeio Baseado em Atividades (ABC) e/ou Gestão Baseada em Atividades (ABM)
 n Análise do ciclo de vida do produto e/ou serviço
 o Avaliação de desempenho: Lucro Residual / Lucro Líquido / ROI / ROE / ROS / ROA
 p Orçamentos para controlar custos, avaliar desempenho de gestores, planejar fluxo de caixa e posição financeira
 q Custo-padrão e análise das variações
 r Balanced Scorecard (BSC)
 s Análise de variação orçamentária
 t Avaliação dos principais investimentos de capital baseada no payback e/ou taxa contábil de retorno

4 Indique em que intensidade (de Forte a Nenhuma) cada um dos motivos abaixo representa o porque a organização em que você trabalha utiliza as práticas de Contabilidade Gerencial da questão anterior. (Indique de acordo com a numeração abaixo)

Forte	Entre forte e média	Média	Entre média e fraca	Fraca	Nenhuma
6	5	4	3	2	1

- a Atender às pressões do meio empresarial (aumentar o status e prestígio social da organização).
- b Para contribuir com a eficiência na economia de recursos e aumento de lucro.
- c Pressão de vários interessados na organização.
- d Relação de dependência da organização com os vários interessados.
- e O conteúdo das práticas são consistentes com os objetivos da organização.
- f O conteúdo das práticas tem como objetivo restringir (por limites) as ações da organização.
- g As práticas são impostas de forma coercitiva à organização.
- h Essas práticas são propagadas naturalmente dentro do Setor Econômico devido ao seu conteúdo.
- i Vive-se um momento raro, com alto grau de incerteza quanto ao futuro da organização.
- j A organização está conectada ao mercado, às necessidades dos clientes, aos competidores etc.

5 Indique a intensidade em que você concorda (de Forte a Nenhuma) com cada uma das afirmações abaixo com relação às práticas de Contabilidade Gerencial em uso na organização em que você trabalha. (Indique de acordo com a numeração abaixo)

Forte	Entre forte e média	Média	Entre média e fraca	Fraca	Nenhuma
6	5	4	3	2	1

- a Aceito as práticas gerenciais em uso, pois representam os sistemas e as métricas que devem ser utilizados nesta atividade econômica.
- b Aceito as práticas gerenciais em uso, pois é o sistema utilizado na maioria das organizações deste setor econômico.
- c Aceito as práticas gerenciais em uso, pois é o sistema que trará benefícios para a organização, já que a gestão da organização busca estrategicamente utilizar as melhores práticas.
- d Explico aos envolvidos e interessados as bases das práticas gerenciais em uso e minhas eventuais ressalvas; deixo que eles equilibrem as eventuais divergências.
- e Adoto parcialmente as práticas gerenciais em uso, faço o estritamente necessário para acomodar as necessidades formais de gerenciamento às práticas gerenciais em uso na organização.
- f Negocio com os gestores e demais interessados nos sistemas e métricas gerenciais em uso as bases que formam o sistema gerencial da organização.
- g Mantenho minhas discordâncias e restrições quanto às práticas gerenciais em uso em silêncio, quando auditado ou questionado faço comentários e relatórios só para manter os questionamentos.
- h Evito que a área técnica e operacional tenha que cumprir amplamente com as demandas das práticas gerenciais "formais", isolo e estanco o assunto numa relação amistosa entre práticas "formais" e "informais".
- i Escapo das demandas das práticas gerenciais em uso, repasso a responsabilidade para outro departamento, devolvo o problema para os níveis superiores, mudo a sistemática para não ter que fazer.
- j Ignoro as demandas relacionadas com as práticas gerenciais em uso, o risco de ser punido por não utilizá-las é mínimo, ou as conseqüências de desconsiderá-las são pequenas e administráveis.
- k Contesto as pressões para a manutenção das práticas gerenciais em uso, em minha opinião existem bases razoáveis para a sua não aplicabilidade na atividade da empresa.
- l Ataco abertamente as pressões e aqueles que impõem a manutenção das práticas gerenciais em uso, não confio nos seus critérios.
- m Questiono a validade das práticas gerenciais em uso junto aos que pressionam para a sua manutenção, principalmente junto aos diretores com quem tenho maior afinidade ou que já dependeram das minhas ações.
- n Influencio para a não manutenção das práticas gerenciais em uso para toda a organização junto àqueles que exercem pressão para mantê-las.
- o Tento mudar junto à diretoria as demandas relacionadas com as práticas gerenciais em uso na organização em que trabalho, independente das ações das outras divisões ou subsidiárias etc.

6 Em que condição ambiental a organização em que você trabalha se encontra atualmente? (Marque X)

- Ambiente estável e previsível: as mudanças ocorrem lentamente, e o padrão de mudança é previsível.
- Ambiente estável e imprevisível: as mudanças desenvolvem-se lentamente, mas o padrão de mudança é imprevisível.
- Ambiente instável e previsível: apresenta uma freqüência de mudança mais elevada, mas seu padrão é previsível.
- Ambiente instável e imprevisível: ambiente que muda com muita freqüência e de forma irregular.

7 Suas características pessoais: (Marque X)

7.a Idade:

- Menos de 30 anos
- De 30 a 40 anos
- De 41 a 50 anos
- 51 e mais anos

7.b Sexo:

- Masculino
- Feminino

8.a) Sua formação educacional em várias áreas de conhecimento (Contabilidade, Administração, Economia e Outras Áreas):

Contabilidade	Administração	Economia	Outras
1	2	3	4

Exemplo: Eu, Ademilson:

NÍVEIS	1	2	3	4
Graduação	X			
Especialização	X	X		
Mestrado	X			
Doutorado				

Agora Você:

NÍVEIS	1	2	3	4
Graduação				
Especialização				
Mestrado				
Doutorado				

8.b) Há quanto tempo realizou o último dos cursos da questão anterior? (Marque X)

- Menos de 5 anos
- De 5 a 10 anos
- De 11 a 20 anos
- 21 e mais anos

9 Sua atuação profissional: (Marque X)

9.a) Sua área funcional está mais relacionada com:	9.b) Quantos anos você tem de experiência na área em que atua atualmente?
<input type="checkbox"/> Custos / Gestão de Custos	<input type="checkbox"/> Menos de 5 anos
<input type="checkbox"/> Controladoria	<input type="checkbox"/> De 5 a 10 anos
<input type="checkbox"/> Finanças	<input type="checkbox"/> De 11 a 20 anos
<input type="checkbox"/> Contabilidade Financeira / Contabilidade Societária	<input type="checkbox"/> 21 e mais anos
<input type="checkbox"/> Gestão Orçamentária	

10) Quantos anos faz que você: (Marque X)

10.a) trabalha na organização atual?	10.b) ocupa o cargo atual?
<input type="checkbox"/> Menos de 5 anos	<input type="checkbox"/> Menos de 5 anos
<input type="checkbox"/> De 5 a 10 anos	<input type="checkbox"/> De 5 a 10 anos
<input type="checkbox"/> De 11 a 20 anos	<input type="checkbox"/> De 11 a 20 anos
<input type="checkbox"/> 21 e mais anos	<input type="checkbox"/> 21 e mais anos

11) Indique com que frequência você participa dos órgãos abaixo (como associado, palestrante e/ou de palestras, workshops, seminários etc.)? (Indique de acordo com a numeração abaixo)

	Frequentemente	Às vezes	Nunca
a) ANEFAC	3	2	1
b) APIMEC			
c) IBRACON			
d) IBEF			
e) CVM			
f) CRC			
g) ABRASCA			
h) Sindicatos			
i) Outros Qual (is)?			

12) Caso tenha comentários e sugestões digite-os no quadro abaixo.

E-MAIL PARA CONTATO: