UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

**A DESINSTITUCIONALIZAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES SOB
A ÓTICA DA NOVA SOCIOLOGIA INSTITUCIONAL**

Humberto Silva Aillón

Orientador: Prof. Doutor Welington Rocha

São Paulo
2013

Prof. Dr. João Grandino Rodas
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Edgard Bruno Cornacchione Júnior
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dra. Silvia Pereira de Castro Casa Nova
Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

HUMBERTO SILVA AILLÓN

**A desinstitucionalização do Custeio Baseado em Atividades sob a ótica da Nova
Sociologia Institucional**

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Welington Rocha

Versão Corrigida

São Paulo

2013

Autorizo a reprodução e divulgação total e parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Aillón, Humberto Silva
A desinstitucionalização do custeio baseado em atividades
sob a ótica da nova sociologia institucional / Humberto Silva
Aillón. – São Paulo, 2013.
153 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2013.
Orientador: Welington Rocha.

1. Custeio baseado em atividades 2. Sociologia organizacional 3.
Contabilidade gerencial 4. Adoção de práticas gerenciais I. Universidade
de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade.
II. Título.

CDD – 657.42

**Aos meus pais, Freddy e
Dadá, por me ensinarem a nunca
abandonar meus objetivos, mesmo nas
dificuldades mais inesperadas.
Ao meu amor, Érika, pelas “garrafas
de café” e compreensão.**

AGRADECIMENTOS

A Deus ou algo maior que exista, por me garantir saúde e força nas adversidades.

Sem dúvida à minha família, que sempre me compreendeu e me apoiou, mesmo com a minha imensa ausência. Mãe, Pai, Cynthia, Fredinho, Ricky, Leandro, Tatá, Fran, Neide, Cido, Verônica, Édipo e Vitória, obrigado!

É necessário um capítulo especial para minha amada, pois só nós sabemos as alegrias e desafios que passamos durante este período...noites em claro, reflexões sobre minhas leituras etc. Enfim, conseguimos! Terminamos nosso mestrado e rumo à próxima conquista, viagens pelo Brasil e pelo mundo...

Aos novos amigos Pinza, Júlio, Simone, Rodrigo, Rose, Bianca, Jony, Lara, Erica, Klebão, Marilu, Benjamin, Robinson e Janilson.... nem são tão novos assim, pelas horas que passamos juntos durante o mestrado e doutorado.

Aos antigos amigos da graduação que também entraram neste novo mundo...Mauricio Slot, Gustavo Camps e Samir.

Aos meus grandes amigos de Santo André...Aos meus grandes amigos da graduação, colégio e trabalho.

A minha amiga e gestora Lisbeth, por me apoiar e motivar. Ao Roberto Pina por entender a importância do mestrado no crescimento profissional.

Ao meu orientador Welington Rocha, por me motivar, criticar, provocar, desenvolver e despertar um novo pesquisador. Professor, obrigado pela disponibilidade imediata, aos finais de semana e feriados!

Aos professores Márcio Borinelli e Emanuel Junqueira pela participação nas bancas de qualificação e defesa. As arguições contribuíram muito para o desfecho deste trabalho.

Aos demais professores do EAC, Frezatti, Andson, Guerreiro, Silvia e Ari pelo conhecimento repassado a nós, alunos.

Às empresas e as pessoas que participaram desta pesquisa. Muito obrigado por contribuírem para a pesquisa do nosso país.

À FEA/USP pelo antigo e presente apoio em conhecimento e recursos, graduação, mestrado e no futuro doutorado. Colaboradores do EAC, em especial ao Evandro, pelas dicas e reflexões.

Enfim, convido todos os futuros pesquisadores à leitura deste trabalho e reforço que apenas com as críticas é que evoluímos para um novo estágio de pesquisa e inovação.

**No que diz respeito ao empenho, ao
compromisso, ao esforço, à dedicação, não
existe meio termo. Ou você faz uma coisa bem
feita ou não faz.**

Ayrton Senna

RESUMO

AILLÓN, H. S. *A desinstitucionalização do Custeio Baseado em Atividades sob a ótica da Nova Sociologia Institucional*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

A pesquisa teve como objetivo geral investigar, sob a ótica da Nova Sociologia Institucional, quais fatores contribuíram para o enfraquecimento e abandono do Custeio Baseado em Atividades nas empresas objetos do estudo, Beta e Gama. As publicações sobre o Custeio Baseado em Atividades aumentaram expressivamente a partir de 1985, porém não obtiveram sustentabilidade no longo prazo. Percebeu-se muita confusão nos conceitos sobre o método de custeio e resultados das pesquisas não comparáveis, o que contribuiu para o seu desentendimento conceitual e potencial abandono do método. O caminho que levou aos achados teve base em pesquisa qualitativa e nas empresas estudadas foram avaliados os estágios de adoção do ABC, estágios de institucionalização e as variáveis de desinstitucionalização. Pelos distintos objetivos que motivaram a adoção do ABC, a empresa Beta alcançou o terceiro e a Gama o segundo estágio de adoção. O isomorfismo normativo, incentivado pela recomendação de consultorias, apresentou muita importância nas empresas, enquanto os demais isomorfismos, mimético, coercitivo e competitivo, apresentaram menor relevância. Durante o período de vigência do método de custeio nenhuma das empresas alcançou o estágio de total institucionalização. Ao avaliar os fatores de abandono e desinstitucionalização do ABC, o pressuposto com maior expressão foi o de pressão social, por não trazer inovação informacional, não ser uma exigência da matriz, além da falta de incentivos fiscais. Na categorização dos pontos críticos, foram mapeados dez fatores para a não continuidade do ABC sendo desses, seis inovações não previstas na literatura consultada e quatro que reforçaram a literatura atual. A originalidade deste trabalho reside no conjunto de achados que permitiram o desenvolvimento de uma estrutura básica para que acadêmicos e profissionais analisem antes de incorrer em investimentos e alocação de colaboradores que não trarão o resultado financeiro esperado pela descontinuidade do artefato adotado pela empresa.

Palavras-chave: Custeio baseado em atividades. Sociologia organizacional. Contabilidade gerencial. Adoção de práticas gerenciais.

ABSTRACT

AILLÓN, H. S. *The deinstitutionalization of Activity Based Costing from the perspective of New Institutional Sociology*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

The research aimed to investigate under the perspective of New Institutional Sociology which factors contributed to the weakness and abandonment of Activity Based Costing in the companies studied, Beta and Gama. Research on the Activity Based Costing significantly increased since 1985, but did not achieve long-term sustainability. It was noticed a lot of confusion in concepts about the costing method and research results presented are not comparable which contributes to its conceptual misunderstanding and potential abandonment of the method. The path that led to the findings was based on qualitative research and the companies studied were evaluated the stages of ABC' adoption, institutionalization' stages and variables of deinstitutionalization. By distinct goals that motivated the adoption of ABC among the companies studied, Beta reached the third stage and Gama reached the second adoption stage. The normative isomorphism encouraged by the recommendation of consulting firms presented a lot of importance in companies, while the remaining isomorphisms, mimetic, coercive and competitive, had smaller relevance. During the period of the costing method neither company has reached the stage of full institutionalization. Evaluating the factors of abandonment and deinstitutionalization of ABC the assumption with highest expression was the social pressure, for not bringing innovation informational, not to be a requirement of the head quarter, besides the lack of fiscal incentives. The categorization of the critical points, ten factors were mapped to not continuity of ABC being these six innovations not covered in the literature, and four that reinforced the current literature. The originality of this research lives in the set of findings that allowed the development of a basic structure for academics and practitioners to analyse it before incurring investments and allocation of employees who will not bring the expected financial results due to the discontinuity of the tool adopted by the company.

Keywords: Activity based costing. Organizational sociology. Managerial accounting. Adopting management practices.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	3
LISTA DE QUADROS	4
LISTA DE GRÁFICOS	5
LISTA DE ILUSTRAÇÕES	6
LISTA DE TABELAS	7
1 INTRODUÇÃO	9
1.1 Contextualização	9
1.2 Problematização	11
1.3 Questão de pesquisa	18
1.4 Objetivos	18
1.5 Justificativa e contribuições esperadas.....	19
1.6 Estrutura do trabalho	20
2 REFERENCIAL TEÓRICO	23
2.1 Custeio Baseado em Atividades	23
2.1.1 A eclosão do ABC	23
2.1.2 Pesquisas anteriores	24
2.1.3 Publicações sobre fatores críticos para a implementação do ABC	30
2.2 Teoria Institucional	46
2.2.1 Fases da Institucionalização	50
2.2.2 Estágios da Institucionalização.....	53
2.2.3 Desinstitucionalização - Conceitos e pesquisas anteriores.....	55
2.2.4 Teoria Institucional e Práticas Gerenciais	56
2.3 Síntese dos pontos emergidos após o levantamento das pesquisas anteriores	59
3 MÉTODOS E TÉCNICAS EMPREGADOS NA PESQUISA.....	61
3.1 Caracterização e estratégias de pesquisa	61
3.2 Técnicas de coleta e avaliação	65

3.3	Categorias da pesquisa	68
3.4	Protocolo de pesquisa para o estudo de caso.....	72
3.5	Técnica empregada para análise e interpretação dos dados	76
3.6	Limitações da pesquisa.....	80
3.7	Procedimento ético.....	81
4	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS CASOS	83
4.1	Empresa do segmento de meios de pagamento - Beta	83
4.1.1	Avaliação do Custeio Baseado em Atividades	88
4.1.2	Avaliação dos fatores da Teoria Institucional na empresa Beta.....	92
4.2	Empresa do segmento ambulatorial e hospitalar - Gama.....	98
4.2.1	Avaliação do Custeio Baseado em Atividades	101
4.2.2	Avaliação dos fatores da Teoria Institucional na empresa Gama.....	105
4.3	Comparação das análises e resultados.....	109
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	115
5.1	Conclusões referentes aos achados	115
5.2	Recomendações para futuras pesquisas.....	118
	REFERÊNCIAS	119
	APÊNDICES	135

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AA:	<i>Activity Analysis</i>
AC:	Análise de Conteúdo
ABC:	<i>Activity Based Costing</i>
ACA:	<i>Activity Cost Analysis</i>
AM:	<i>Activity Management</i>
BBR:	<i>Brazilian Business Review</i>
BSC:	<i>Balanced Scorecard</i>
CAPES:	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CIMA:	<i>Chartered Institute of Management Accounting</i>
CVM:	Comissão de Valores Mobiliários
NIE:	<i>New Institutional Economics</i>
NIS:	<i>New Institutional Sociology</i>
NSI:	Nova Sociologia Institucional
OIE:	<i>Old Institutional Economics</i>
OBZ:	Orçamento Base Zero
SABESP:	Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo
TDABC:	<i>Time-driven activity-based costing</i>
VBM:	<i>Value Based Management</i>

LISTA DE QUADROS

Quadro 01: Resumo de pesquisas relacionadas com o sucesso na implementação do ABC.....	25
Quadro 02: Pesquisas publicadas sobre o ABC nas principais revistas brasileiras.....	29
Quadro 03: Pressupostos da desinstitucionalização.....	56
Quadro 04: Fatores críticos para o abandono do ABC previstos pela literatura.....	60
Quadro 05: Situações relevantes para os diferentes métodos de pesquisa.....	62
Quadro 06: Estágios de institucionalização e dimensões comparativas.....	69
Quadro 07: Questões relativas à identificação dos estágios de institucionalização do ABC....	71
Quadro 08: Perspectivas e variáveis de desinstitucionalização.....	72
Quadro 09: Critérios de análise das dimensões nas fases do processo de institucionalização.	78
Quadro 10: Resultados sobre avaliação do ABC – empresa Beta.....	91
Quadro 11: Estágios de institucionalização e dimensões comparativas - empresa Beta.....	94
Quadro 12: Resumo dos isomorfismos e pressupostos da desinstitucionalização do ABC – empresa Beta.....	96
Quadro 13: Pontos críticos para continuidade do ABC – empresa Beta.....	97
Quadro 14: Resultados sobre avaliação do ABC – empresa Gama.....	104
Quadro 15: Estágios de institucionalização e dimensões comparativas – empresa Gama.....	106
Quadro 16: Resumo dos fatores de desinstitucionalização – empresa Gama.....	107
Quadro 17: Pontos críticos para continuidade do ABC – Gama,.....	108
Quadro 18: Comparativo dos casos sobre adoção e abandono do ABC.....	110
Quadro 19: Pontos críticos para continuidade do ABC nos casos estudados.....	112

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01: Quantidade de publicações sobre ABC no período de 2000 a 2012.....	26
Gráfico 02: Estratégias de pesquisa sobre ABC no Brasil e no exterior.....	28
Gráfico 03: Quantidade de artigos publicados sobre ABC no período de 1989 a 2004.....	36

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 01: Resultados da adoção do <i>AM</i>	34
Ilustração 02: Estágios de evolução do ABC no período de 1984 a 2006.....	44
Ilustração 03: Isomorfismos institucionais.....	49
Ilustração 04: Estágios de institucionalização.....	54
Ilustração 05: Fases da adoção da estrutura.....	55
Ilustração 06: Organograma resumido da empresa no período da decisão pela adoção (Grupo 1.....	86
Ilustração 07: Organograma resumido da empresa após a reestruturação interna (Grupo 2)..	86
Ilustração 08: Mapeamento dos colaboradores envolvidos por período (empresa Beta).....	88
Ilustração 09: Organograma resumido da empresa Gama.....	100
Ilustração 10: Colaboradores envolvidos na adoção e descontinuidade do método da empresa Gama.....	100

LISTA DE TABELAS

Tabela 01: Resumo de pesquisas publicadas sobre o ABC nas principais revistas brasileiras.....	27
Tabela 02: Resumo de pesquisas publicadas sobre o ABC nas principais revistas brasileiras por ano.....	27
Tabela 03: Comparação dos níveis de adoção entre países.....	40
Tabela 04: Comparação do percentual de adoção do ABC, por nível e estágio.....	41

1 INTRODUÇÃO

Este Capítulo possui a função de delimitar o campo de estudo do trabalho, contextualizar e caracterizar a situação problema, pilar que norteia a pesquisa e seus objetivos, bem como descrever as justificativas, contribuições e estrutura do trabalho.

1.1 Contextualização

Com o aumento da competitividade, estruturas em ambientes de incerteza, advento de novas tecnologias e rapidez na transformação de dados em informações, muitas organizações vêm constantemente adotando artefatos gerenciais que as auxiliem em suas decisões. Para Frezatti (2007, p. 521), os gestores possuem diversos deles ao seu alcance, sendo que cada um tem uma finalidade sobre a informação que se deseja obter, auxiliando assim a tomada de decisão. O que se percebe para alguns desses artefatos é a dificuldade em traduzir e incorporar os benefícios prometidos, tanto por teóricos quanto por consultores especializados, na realidade organizacional (Velmurugan & Nahar, 2010).

Muitas dessas ferramentas são abordadas com base na temática da Contabilidade Gerencial, as quais se pode enfatizar a importância atribuída aos métodos de custeio. Discute-se sobre o método de custeio que disponibilizaria informações com maior acurácia e, conseqüentemente, potencializaria a otimização das decisões que levam uma organização ao resultado econômico ótimo (Atkinson, Kaplan, Matsumura, & Young, 2011b). Na ótica da Teoria da Economia Neoclássica, em que são pressupostas a escolha racional e as preferências estáveis, não haveria dificuldade na escolha por um sistema de custeio e sua respectiva otimização de resultados.

Dentre os métodos tradicionais de custeio, a saber, Custeio por Absorção e Custeio Variável, surge o Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing* – ABC), que ganhou notoriedade nas décadas de 1980 e 1990, principalmente pela disseminação por meio dos consultores em gestão, com a justificativa de possibilitar a melhor alocação dos custos incorridos, permitindo aos gestores melhores informações sobre a análise e rentabilidade dos negócios (Jones & Dugdale, 2002, p. 132). Na ótica de Slavov (2013, p. 236), o ABC é a ferramenta estratégica utilizada pela Gestão Baseada em Atividades para a gestão estratégica.

O crescimento na adoção do método de ABC não se sustentou por muito tempo e, segundo Malmi (1997, p. 469), alguns fatores como custo e benefício, poder organizacional e político e cultura organizacional, podem explicar a resistência ao uso do método ABC. Deste modo, é necessário buscar, na teoria e na prática, uma explicação sobre os fatores que impediriam a ampla adoção, a continuidade e a falta de consenso sobre os benefícios potencialmente gerados pelo ABC.

No contexto organizacional e comportamental, a Teoria Institucional pode contribuir com possíveis respostas em relação a tais questionamentos, uma vez que se apoia na ideia de que as estruturas utilizadas pelas organizações são reflexos de mitos advindos do ambiente em que estão inseridas, não necessariamente levando em consideração as necessidades reais de suas práticas (Zucker, 1987). Esta teoria é classificada por Burns e Scapens (2000) em três vertentes: *New Institutional Economics* (NIE), *Old Institutional Economics* (OIE) e *New Institutional Sociology* (NIS), sendo o foco deste trabalho a NIS ou NSI (Nova Sociologia Institucional).

Meyer e Rowan (1977) afirmam que a legitimidade configura-se como a palavra-chave da NSI, além de representar um processo que visa à homogeneização, denominado Isomorfismo. De forma sintética, os isomorfismos podem ser de caráter coercitivo, mimético e normativo, ou seja, (i) coercitivo: a organização sofre pressões de terceiros; (ii) mimético: a organização reproduz práticas de organizações similares; (iii) normativo: a organização adota práticas por pressões de grupos profissionais (DiMaggio & Powell, 1983).

Uma vez que institucionalizar regras equivale a transformá-las em habituais e rotineiras, em sentido contrário, desinstitucionalizar regras é o processo do seu abandono, desuso ou enfraquecimento (Berger & Luckmann, 2002). Dentre os fatores que mais afetam a desinstitucionalização de uma prática organizacional estão conotação política, funcional ou pressão social (Oliver, 1992).

Da mesma forma que o ABC, como um artefato da Contabilidade Gerencial, tanto está sujeito à institucionalização, como também à desinstitucionalização, objeto de estudo do presente trabalho. Parte-se aqui do pressuposto de que o método anteriormente referido foi, em algumas realidades, institucionalizado, ou tentou-se a sua institucionalização.

1.2 Problematização

No cenário de competitividade entre as organizações empresariais, há necessidade de informação mais precisa e detalhada para suportar decisões de planejamento e controle em relação a custos, preços e análise de rentabilidade. O método de custeio denominado ABC surgiu como uma possível promessa de solução para este desafio. Porém, pesquisas recentes demonstraram o baixo índice de adoção do método por parte das empresas e, dentre as que o implementaram, muitas não alcançaram os benefícios esperados (Velmurugan & Nahar, 2010, p. 2).

Adicionalmente aos fatores apresentados por Malmi (1997), o baixo índice de adoção corroborado pelo uso restrito em algumas empresas pode ser explicado por fatores como: (i) alto custo de implementação e manutenção, (ii) fracassos na aplicação do método e (iii) alta complexidade do método (Kaplan & Anderson, 2007a; Wegmann & Nozile, 2008; Cohen, Vernieris, & Kaimenaki, 2005).

Pelo ceticismo na capacidade do método de ABC no subsídio à tomada de decisão, Kaplan e Anderson (2004, p. 3) reconheceram as limitações do método e compreenderam que as críticas eram justificadas pelos seguintes fatores: (i) alto investimento para implantar o método, (ii) complexidade para mantê-lo na empresa e (iii) dificuldade de modificá-lo, quando necessário.

Vislumbrando uma nova oportunidade de melhoria, face à tantas críticas ao método ABC, foi desenvolvido o *Time-driven activity-based costing* (TDABC), abordagem que, na visão de Kaplan e Anderson (2004), seria muito menos complexa, pois utilizam apenas duas variáveis: (a) o custo do fornecimento de recursos e (b) o tempo necessário para realizar as atividades, possibilitando a manutenção da quantidade e qualidade informacional, comparado ao ABC.

Na década de 1990, pesquisas já relatavam as interrupções por algumas empresas no processo de implantação do ABC. Ness e Cucuzza (1995) reforçaram que milhares de companhias adotaram e exploraram a viabilidade do ABC, porém, identificaram que menos de 10% o utilizavam para suporte na gestão de suas operações, e que os outros 90% abandonaram ou

estagnaram sua utilização na empresa, apresentando como maiores dificuldades treinar e engajar os colaboradores sobre os potenciais da ferramenta.

Shields (1995) investigou o grau de sucesso da implementação do ABC e o respectivo ganho financeiro com a iniciativa. Como resultado, dentre as empresas estudadas, verificou-se que as organizações obtiveram um sucesso moderado com a adoção do método e que 75% das empresas afirmaram ter alcançado ganhos financeiros após a adoção do ABC. Adicionalmente, reforçou que variáveis organizacionais e comportamentais são importantes para explicar o sucesso do ABC.

Analisando uma visão mercadológica, em 1995 o ABC era a 11ª ferramenta de gestão mais utilizada, segundo estudo mundial da *Bain & Company* (Stratton, 2009, p. 32), mas, para muitas companhias, a relação custo *versus* benefício do método ABC foi negativa e, ao final de 2002, o mesmo estudo registrou queda do ABC para a 22ª posição no *ranking*.

Innes e Mitchell (1995) reforçaram que pesquisas de 1991 a 1994 já enfatizavam o ceticismo relacionado ao ABC, reafirmando no estudo as baixas taxas na adoção, no qual identificaram que apenas 20% das empresas que adotaram o ABC continuavam utilizando-o de forma recorrente. Com o objetivo de compreender este comportamento para os distintos segmentos, verificaram que empresas industriais possuíam maior propensão à adoção do método.

Com a falta de consenso e a baixa quantidade de estudos sobre os fatores críticos para o sucesso na adoção do ABC, Shields (1995) identificou cinco fatores ligados a variáveis comportamentais, organizacionais e técnicas: (i) apoio da alta gerência, (ii) adequação dos recursos, (iii) educação continuada, (iv) avaliação de desempenho e relação com recompensa e (v) intensidade da concorrência.

Numa visão mais simplificada em relação à de Shields (1995), Cokins (1999, p. 4) identificou que o principal fator responsável pela falha na implementação do ABC era a perda do apoio da alta gerência.

Diante de estudos distintos e taxas de adoção divergentes, a validade das pesquisas e benefícios sobre ABC foi contestada, surgindo assim o paradoxo do ABC (Gosselin, 1997; Kennedy & Affleck-Graves, 2001).

O estudo de Gosselin (1997) fornece algumas explicações sobre os fatores contextuais que influenciam a difusão de uma inovação em Contabilidade Gerencial, especificamente o ABC. Em sua pesquisa, foi apresentado o *Activity Management (AM)*, que é uma abordagem composta por três estágios: (inicial) *Activity Analysis (AA)*, (intermediário) *Activity Cost Analysis (ACA)* e a versão completa (final) *Activity Based Costing (ABC)*. Como um dos resultados, verificou que apenas 30% da sua amostra efetivamente chegou a implantar o estágio final (ABC).

Com o intuito de compreender as tendências na utilização e adoção do ABC, Innes, Mitchell e Sinclair (2000) atualizaram a pesquisa de Innes e Mitchell (1995) e verificaram que o percentual de novos adeptos ao ABC não teve aumento entre 1994 e 1999, e que, no momento da escolha pela adoção do método, o índice de rejeição aumentou no período.

O reflexo do abandono na utilização do ABC, além de ter sido percebido na prática, também o foi na teoria, notadamente pelo número de artigos científicos publicados. Durante o período de 1988 a 2004, foi verificada ascensão na quantidade de publicações apenas até 1995, depois disso o volume de publicações se retraiu expressivamente (Gosselin, 2007).

Mais recentemente, dada a dificuldade em se construir um conjunto de fatores sólidos sobre a adoção do ABC, foram testados os fatores apresentados por Shields (1995), e apenas três (apoio da alta gerência, adequação dos recursos e educação continuada) demonstraram similitude com o sucesso do ABC (Byrne, 2011). Novos fatores explicaram a divergência apresentada entre os estudos: (i) estágio de implantação e utilização do método e (ii) o segmento de atuação das empresas (Shields, 1995; Byrne, 2011).

Na saga por entender o comportamento da adoção do ABC, um relevante universo de empresas geralmente é desprezado das amostras, qual seja, o das empresas que rejeitaram a utilização do método ou das que o implantaram e abandonaram a utilização após determinado período. Na pesquisa de Byrne (2011), sobre os fatores determinantes de sucesso do ABC, foram desconsideradas da análise 36% das empresas, pois eram organizações exatamente com essa característica: de terem abandonado ou rejeitado a utilização do método.

A mesma lacuna é identificada no estudo de Souza, Lisboa e Rocha (2003), pois ao avaliarem o posicionamento das empresas com atuação no Brasil sobre a adoção do ABC, os autores utilizaram as seguintes alternativas: (i) não há planos, (ii) avaliou e descartou, (iii) em processo de avaliação, (iv) adotou – nos custos de produção e despesas operacionais e (v) adotou – nos custos de produção. Portanto, não captaram o comportamento das empresas que adotaram e descontinuaram a utilização do método.

A influência do segmento de atuação (setor) também foi verificada na adoção do ABC e um contingente de estudos foi relacionado ao ramo industrial (Shields & Young, 1989; Anderson, 1995; Shields, 1995; Foster & Swenson, 1997; McGowan & Klammer, 1997; Krumwiede, 1998; McGowan, 1998). Porém, quando se trata de empresas do setor de serviços, o volume de pesquisas com este objetivo reduz consideravelmente (Byrne, 2011).

Contrapondo os achados de Cokins (1999), Shields (1995) e Byrne (2011), os achados de Pike, Tayles e Abu Mansor, (2011, p. 70) demonstraram que, conforme a percepção dos usuários, o sucesso do ABC não depende apenas do apoio da gestão, de recompensas apropriadas ou de equipe com alta qualificação, mas sim, da avaliação da necessidade dos usuários, tais como facilidade na utilização e consciência do potencial do ABC, ou seja, treinamentos intensivos para os envolvidos.

Para verificar os percentuais de adoção do ABC é frequentemente utilizada a estratégia de pesquisa de levantamento ou *survey* e, seguindo essa prática, Al-Omiri e Drury (2007) comprovaram em sua amostra que esse percentual não superou 20%. Também em linha com esse estudo, Cotton, Jackman e Brown (2003) constataram um percentual de 17,5% de adoção para as empresas da sua amostra.

Os diversos achados em pesquisas semelhantes motivaram Askarany, Yazdifar e Askary (2010) a tecerem uma série de críticas sobre as conclusões desses estudos. Como resultado verificaram que: (i) o estágio de implementação afeta os níveis de adoção do ABC, (ii) empresas maiores possuem maior propensão à adoção do artefato, (iii) quando analisado o segmento de atividade, tanto empresas industriais como não industriais não apresentaram diferenças significativas nesse quesito, (iv) após o aceite da decisão e início da implementação do método, empresas não industriais precisavam de mais atenção para progredir a outro estágio de utilização.

O processo de difusão do ABC foi estudado por Askarany e Yazdifar (2012) e, novamente, houve críticas à legitimidade das pesquisas. Para o mesmo período e país, estudos sobre o nível de adoção do ABC oscilaram entre 10% (Warwick & Reeve, 1997) e 56% (Chenhall & Langfield-Smith, 1998). Em um horizonte temporal maior após seis anos, os resultados evidenciaram 78% de adoção do ABC (Baird, Harrison, & Reeve, 2004).

Para compreender os motivos dos elevados desvios, Askarany e Yazdifar (2012) introduziram uma inovação ao comparar os resultados dos percentuais de adoção do ABC. Neste estudo, segmentaram os achados das pesquisas anteriores entre: (i) percentual de adoção por nível¹ e (ii) percentual de adoção por estágio². Na amostra, eles identificaram variações quando comparadas as duas abordagens, ou seja, para as organizações da Austrália, o desvio foi de 19,2%; para a Nova Zelândia, 15,5%; e para o Reino Unido, 21,2%.

Novamente nota-se a recorrência em não se observar na amostra de empresas as organizações que adotaram o ABC e, após determinado horizonte temporal, a descontinuidade de sua utilização. Adicionalmente, algumas provocações emergem naturalmente como, por exemplo: as pesquisas comparam o mesmo escopo? As empresas compreendem da mesma forma o que é o ABC? Na visão das empresas, existem diversos métodos dentro de um mesmo método? O ABC, por se tratar de um artefato gerencial, após cumprir o seu propósito, não deveria ser naturalmente desinstitucionalizado?

Buscando compreender os fatores comportamentais, organizacionais e técnicos que afetaram a propensão na adoção do ABC, pesquisas mostraram que as informações contábeis, como exemplo as geradas pelo ABC, são importantes como agente da mudança organizacional (Rowe, Shields, & Birnberg, 2012).

¹ Percentual de adoção por nível: com base em Gosselin (1997). Foram utilizadas três possibilidades de níveis: AA (*Activity Analysis*), ACA (*Activity Cost Analysis*) e ABC (*Activity Based Costing*).

² Percentual de adoção por estágio: (i) nunca tiveram discussões sobre implementar o ABC, (ii) foi tomada a decisão de não implementar o ABC, (iii) existe a possibilidade de implementar o ABC, (iv) o método foi implementado como um teste, (v) o método foi implementado e aceito pela empresa.

Contudo, muitas vezes essas informações e relatórios contábeis são construídos utilizando-se informações subjetivas a partir de entrevistas sem a devida verificação e auditoria (Chenhall & Euske, 2007; Kaplan & Anderson, 2007).

Outras pesquisas, voltadas para o entendimento se variáveis como porte de empresas e diversidade de produtos afetam a propensão na adoção do ABC, concluíram que empresas com menor porte possuem práticas mais simples de custos e, por isso, menores taxas de adoção do ABC (Brierley, 2012). Sobre a diversidade de produtos, igualmente foi identificada uma relação positiva entre esta variável e a adoção do ABC (Schoute, 2011).

Alinhado com Rowe et al. (2012), ao relacionar fatores comportamentais e organizacionais, a pesquisa de Hooze e Bruggeman (2010) evidenciou que as variáveis participação dos colaboradores e estilo da liderança são fatores determinantes para identificar melhorias operacionais por meio do *Time-driven ABC*.

Adicionalmente, outro aspecto estudado foi o ciclo vida das empresas, e pesquisas concluíram que organizações no estágio de maturidade ou ressurgimento possuem maior preocupação com lucratividade e, ainda, que a propensão da adoção do ABC é maior conforme aumenta o porte (Kallunki & Silvola, 2008; Drury & Tayles, 1994; Innes & Mitchell, 1995; Bjornenak, 1997; Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Malmi, 1999).

Percebe-se que muitas pesquisas versam sobre os níveis de sucesso e adoção do ABC, o que denota o foco principal limitado ao momento da escolha e utilização do método, por exemplo, Ness e Cucuzza (1995), Shields (1995), Gosselin (1997), Kennedy e Affleck-Graves (2001), Souza et al. (2003), Cotton et al. (2003), Baird et al. (2004), Cohen et al. (2005), Kaplan e Anderson (2004, 2007a, 2007b), Al-Omiri e Drury (2007), Wegmann e Nozile (2008), Velmurugan e Nahar (2010), Byrne (2011) e Pike et al. (2011). Em contrapartida, não foram encontrados durante esta pesquisa artigos científicos com foco na desinstitucionalização do método ABC.

Analogamente ao processo de gestão, em que as fases de Planejamento Estratégico são sequenciadas pelas fases de planejamento operacional, execução, controle e *feedback* (Catelli, 2001; Frezatti, Rocha, Nascimento, & Junqueira, 2009; Parisi, 2011), esta última é importante no âmbito do fornecimento de informações para melhoria do processo, bem como para o

entendimento e correção dos desvios. O entendimento do abandono e da desinstitucionalização contribui da mesma forma que o processo de *feedback*, pois retroalimenta com medidas corretivas os novos ciclos de planejamento.

A desinstitucionalização ou abandono é o processo pelo qual uma prática organizacional institucionalizada é enfraquecida ou descontinuada, tanto que, a análise deste evento possibilita explicar uma ampla gama de mudanças nas organizações, mudanças estas negligenciadas pela perspectiva institucional, como o abandono de hábitos e costumes e a deterioração de um consenso organizacional (Oliver, 1992).

Seguindo esta abordagem comportamental, Guerreiro, Bio e Casado (2004, p. 3) realizaram uma provocação ao questionar o motivo de conceitos de Contabilidade continuarem sendo aceitos e implantados, ainda que tenha sido provada a respectiva ineficiência para decisões gerenciais.

Alguns estudos buscaram introduzir a abordagem institucional, relacionando-a com artefatos da Contabilidade, como, por exemplo, a prática de Correção Monetária Integral (Berland, Joannides, & Levant, 2010; Rezende, 2009). Mas, especificamente relacionado ao ABC, objeto do estudo deste trabalho, não foram identificados estudos até o presente momento.

Em suma, a situação-problema objeto desta dissertação reside nos seguintes principais fatores:

- a) Os trabalhos publicados abordam, principalmente, o horizonte temporal da adoção ou da implantação do ABC, descartando o estágio de abandono;
- b) Não foram encontradas pesquisas relacionando os fatores previstos na NSI para explicar o enfraquecimento e abandono do ABC;
- c) Os resultados das pesquisas sobre os percentuais de adoção do ABC são conflitantes ou, no mínimo, divergentes;

- d) Muitas pesquisas são do tipo levantamento, fato que abre precedente para discussão da validade dos achados, além da dificuldade em se saber se os respondentes investigados conheciam, de fato, o método estudado.

1.3 Questão de pesquisa

A motivação deste trabalho surgiu em função dos fatores oriundos da situação problema levantados na seção anterior. Tal situação deu origem à seguinte questão de pesquisa:

Sob a ótica da Nova Sociologia Institucional, que fatores teriam contribuído para o enfraquecimento e abandono do Custeio Baseado em Atividades nas empresas objeto do estudo?

1.4 Objetivos

Para desenvolvimento da pesquisa foram delimitados o objetivo geral e alguns objetivos específicos.

1.4.1 Objetivo geral

Para responder a questão de pesquisa, o objetivo principal deste trabalho é: Investigar, sob a ótica da Nova Sociologia Institucional, quais fatores contribuíram para o enfraquecimento e abandono do Custeio Baseado em Atividades nas empresas objeto do estudo.

1.4.2 Objetivos específicos

Para atingir o objetivo geral delinear-se os seguintes objetivos específicos:

- (i) Investigar quais níveis de adoção do ABC, dentre os propostos por Gosselin (1997), foram institucionalizados nas organizações objeto do estudo;
- (ii) Identificar as variáveis comportamentais, organizacionais e tecnológicas que impactaram o abandono do Custeio Baseado em Atividades nas organizações objeto do estudo;

(iii) Avaliar a presença de fatores isomórficos no processo de desinstitucionalização nas organizações objeto do estudo.

1.5 Justificativa e contribuições esperadas

O presente trabalho busca contribuir para a teoria e sua aplicação, primeiramente pelo fato de não possuir um grande número de publicações relacionando desinstitucionalização e práticas gerenciais, principalmente as relacionadas ao ABC, já que a maioria dos trabalhos com o arcabouço teórico da Teoria Institucional busca compreender o processo de institucionalização (Berland et al., 2010).

Ainda no campo da pesquisa, outra contribuição esperada é responder à inquietação de Berland et al. (2010, p. 32), que sugeriram como oportunidade de estudo a pesquisa sobre a desinstitucionalização e simetria retórica em artefatos gerenciais, citando como exemplo o método de ABC. Os autores reforçam que o ABC surgiu como uma tentativa de inibir críticas ao método de custeio tradicional (Absorção), mas ao mesmo tempo questionam se não é mais uma simetria retórica, ou seja, quando o discurso é utilizado como instrumento de persuasão do público (Green, 2004).

Em outro plano, o trabalho é relevante para incentivar gestores e profissionais à reflexão do processo de implementação de artefatos gerenciais, contribuindo para o conhecimento dos fatores que incentivaram o enfraquecimento na continuidade da utilização do método de custeio. Essa visão, percorrida no presente trabalho, busca influenciar positivamente os níveis de adoção de práticas gerenciais, otimizando os escassos recursos, financeiros e humanos, geridos pelas organizações empresariais.

Uma vez que as empresas investiram capital intelectual e financeiro na implantação de um artefato depois descontinuado, elas podem perder competitividade na cadeia de valor que estão inseridas, pois estes recursos poderiam ter sido aplicados em outras atividades ou projetos com maior rentabilidade, contribuindo positivamente para seus resultados financeiros.

Segundo a visão de Martins e Rocha (2010), atualmente a Contabilidade Gerencial possui três opções de métodos de custeio, a saber: o Custeio Variável, o Custeio por Absorção e o ABC, e cada um deles possui propósitos gerais e específicos; não obstante, em alguns casos, estes propósitos podem convergir entre os métodos.

Visto que a utilidade das informações geradas pelo ABC transcende os níveis tático e operacional, ou seja, é típica da alta administração por possuir maior foco em decisões estratégicas (Martins & Rocha, 2010, p. 160), outra contribuição deste trabalho é incentivar a continuidade do método, já que atualmente é desconhecido outro que atenda as visões e a utilidade da informação gerada pelo ABC. Esta menção é compartilhada por autores como Atkinson et al. (2011a), Horngren, Harrison e Oliver (2012a), Horngren, Datar e Rajan. (2012b), Blocher, Stout, Cokins e Chen (2008) e Martins (2010).

Extrapolando a dimensão do artefato de mensuração de custos, o presente trabalho viabilizará estudos futuros comparativos com outros artefatos, sejam gerenciais ou de mensuração, e contribuirá na identificação dos fatores convergentes e divergentes em relação ao abandono e enfraquecimento dos artefatos gerenciais.

1.6 Estrutura do trabalho

O trabalho está dividido em cinco capítulos, brevemente apresentados nesta seção.

A contextualização, problematização, questão de pesquisa, objetivos, justificativas e a estrutura do trabalho estão contemplados neste Capítulo 1.

No Capítulo 2 encontra-se o referencial teórico da pesquisa, com as discussões e evidências de pesquisas anteriores encontradas na literatura, tanto no Brasil quanto fora, tendo como escopo a plataforma conceitual deste trabalho: ABC e Teoria Institucional.

Os procedimentos metodológicos são abordados no Capítulo 3, tratando-se da estratégia de pesquisa, técnicas de coleta, avaliação e análise das evidências.

O Capítulo 4 envolve a apresentação dos resultados, a análise de dados dissonantes e convergentes entre a teoria e a realidade das empresas objeto do estudo, a discussão dos resultados e tece comparações dos achados do presente trabalho com estudos congêneres.

O Capítulo 5 apresenta as conclusões da pesquisa e recomendações para novos estudos relacionados ao ABC, bem como fatores preditivos sobre a desinstitucionalização do método.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Após a formulação da questão de pesquisa alicerce do estudo, é apresentada a construção do referencial teórico, por meio de levantamento de obras que dão sustentação e fundamentação à proposta apresentada.

Neste Capítulo, são objetos de estudo os temas ABC e Teoria Institucional, na sua vertente NSI. Pretende-se realizar uma reflexão crítica sobre o surgimento, a disseminação e o enfraquecimento do ABC, combinada aos aspectos da Teoria Institucional, que também contribui para o embasamento do presente trabalho.

2.1 Custeio Baseado em Atividades

O cerne desta seção concentra-se na apresentação dos conceitos e do histórico do surgimento do ABC, contendo aspectos importantes para o entendimento dos benefícios e dificuldades das empresas com relação ao método.

2.1.1 A eclosão do ABC

O ABC ganhou relevância no cenário acadêmico e empresarial principalmente a partir de 1985, com a publicação do artigo *The Hidden Factory* na *Harvard Business Review*, em que foi apresentada a necessidade de melhorar a gestão dos custos de *overhead*, particularmente em função do aumento de sua relevância na estrutura de custos das empresas. Por *overhead* pode-se considerar “todos os custos que não a mão-de-obra direta e o material direto”, sendo caracterizados pelos custos de mais difícil gestão e apropriação por parte das empresas (Viana, 2012, p. 145).

Naquele momento, a concentração da atenção dos autores girou em torno das transações e atividades, conceitos que dariam surgimento ao que posteriormente foi denominado ABC e ganhou visibilidade nos meios acadêmico e empresarial.

Na visão de Kaplan e Cooper (1998), o ABC é um mapeamento econômico dos custos e da lucratividade da organização baseado na identificação das atividades organizacionais mais

relevantes. O ABC identifica as principais atividades desenvolvidas em uma empresa e determina seu custo e desempenho (Brimson, 1996).

Para Martins e Rocha (2010, p. 141), o ABC é um método de análise de custos, principalmente *overhead*, que tem foco nos conceitos de processos, atividades e direcionadores de custos.

A literatura apresenta várias aplicações para este método de custeio, como alteração do *mix* de produtos, no processo de formação de preços e nos processos, gestão e análise de lucratividade e rentabilidade de produtos e clientes; gestão de processos e atividades para melhoria operacional; gestão de preços; avaliação de desempenhos; eliminação de atividades que não agregam valor e aperfeiçoamento de atividades que agregam valor (Martins, 2010; Martins & Rocha, 2010; Shank & Govindarajan, 1997). Todavia, na prática, a implementação do ABC pode possuir um alto grau de dificuldade (Innes & Mitchell, 1995; Ness & Cucuzza, 1995; Shields, 1995; Shank & Govindarajan, 1997; Kaplan & Anderson, 2004; Dalmácio, Rezende, & Aguiar, 2007; Velmurugan & Nahar, 2010).

Na seção seguinte são discutidas algumas questões relacionadas a essas vertentes na pesquisa científica sobre o ABC.

2.1.2 Pesquisas anteriores

Fei e Isa (2010) revisaram a literatura do período de 1995 a 2008 publicada no *Journal of Management Accounting Research*, *Accounting, Organizations and Society*, *Management Accounting Research* e *British Accounting Review*, sobre os fatores que impactam o sucesso na implementação do ABC. Dentre os produtos do estudo, os autores realizaram o agrupamento dos artigos em quatro categorias, apresentadas no Quadro 1: comportamental e organizacional, técnica, estrutura organizacional e cultura organizacional.

#	Autores	Tipos de pesquisa	Variáveis analisadas	Estágios de utilização
1	Shields (1995)	Survey	Comportamental, organizacional e técnica	Não especificado
2	Anderson (1995)	Estudo de caso	Indivíduo, organizacional, fatores, técnica e tarefas	Todos os estágios
3	Innes e Michell (1995)	Survey	Comportamental e variáveis organizacionais	Adoção
4	Gosselin (1997)	Survey	Estrutura e estratégia	Adoção e implementação
5	Norris (1997)	Estudo de caso	Comportamental e organizacional	Não especificado
6	McGowan e Klammer (1997)	Survey	Comportamental e organizacional	Não especificado
7	Foster e Swenson (1997)	Survey	Não previsto	Não especificado
8	Brewer (1998)	Estudo de caso	Cultura nacional	Não especificado
9	Krumwiede (1998)	Survey	Comportamental e organizacional	Todos os estágios
10	Anderson e Young (1999)	Entrevista e Survey	Organizacional e variáveis contextuais	Implementação
11	Supitcha et al. (2001)	Estudo de caso	Cultura nacional	Não especificado
12	Innes et al. (2000)	Survey	Comportamental e variáveis organizacionais	Adoção
13	Sartorius et al. (2000)	Survey	Variáveis organizacionais	Não especificado
14	Cotton et al. (2003)	Survey	Comportamental e variáveis organizacionais	Adoção
15	Khalid (2003)	Survey	Tamanho, produção e <i>overhead</i>	Adoção
16	Baird et al. (2004)	Survey	Tamanho, utilidade da informação de custos para decisão, cultura	Adoção
17	Ruhanita et al. (2006)	Survey e Estudo de caso	Distorção de custos, utilidade da decisão, tecnologia da Informação, organizacional	Adoção
18	Lana e Fei (2007)	Estudo de caso	Técnica, comportamental, organizacional, fatores contextuais	Todos os estágios
19	Baird et al. (2007)	Survey	Fatores organizacionais e cultura	Implementação
20	Sartorius, Eitzen e Kamala (2007)	Survey	Organizacional, variáveis técnicas	Adoção
21	Mohammed e Colin (2007)	Survey	Comportamental e organizacional	Implementação
22	Majid et al. (2008)	Estudo de caso	Comportamental, organizacional e variáveis técnicas	Adoção e implementação

Quadro 01: Resumo de pesquisas relacionadas com o sucesso na implementação do ABC
 Fonte: adaptado de Fei e Isa (2010)

Na análise realizada por Fei e Isa (2010), conforme mostra o Quadro 1, 27% dos artigos foram realizados com o tipo de pesquisa de estudo de caso, enquanto 64% utilizaram

levantamento ou *survey*, e os demais 9% são compostos de pesquisas híbridas, com combinações de estudo de caso, levantamento e pesquisa bibliográfica.

Para tecer comparações com pesquisas brasileiras, adotou-se como delimitação os principais periódicos listados no Qualis/CAPES, abrangendo a área de Ciências Sociais Aplicadas. Com o intuito de manter a contemporaneidade, foram selecionadas publicações a partir do ano 2000, que continham no título, nas palavras-chave ou no resumo a sigla “ABC” ou a locução “Custeio Baseado em Atividades”. Foram identificados 30 artigos, publicados nas cinco principais revistas acadêmicas brasileiras de Contabilidade. No Gráfico 1, é possível verificar o comportamento histórico da quantidade de publicações entre 2000 a 2012.

Gráfico 01: Quantidade de publicações sobre ABC no período de 2000 a 2012.

No Tabela 1, evidenciam-se as revistas pesquisadas com o seu respectivo enquadramento por estrato Qualis/CAPES e o volume de artigos publicados sobre ABC. A revista que apresenta maior representatividade em publicação no Brasil é a Contabilidade Vista & Revista, com 37% das publicações, enquanto na sequência aparecem as revistas: Universo Contábil, com 23%; Contabilidade & Finanças, com 17%; Revista Contemporânea de Contabilidade, com 17% e a Revista de Contabilidade e Organizações, com 4%. Na *Brazilian Business Review* (BBR) não foi identificado artigo relacionado ao ABC.

Periódicos	Qualis	Quantidade de artigos publicados a partir do ano 2000	% Representatividade
BBR. <i>Brazilian Business Review</i>	A2	0	
Revista Contabilidade & Finanças	A2	5	17%
Contabilidade Vista & Revista	B1	11	37%
Revista de Contabilidade e Organizações	B1	2	7%
Revista Universo Contábil	B1	7	23%
Revista Contemporânea de Contabilidade	B1	5	17%

Tabela 01: Resumo de pesquisas publicadas sobre o ABC nas principais revistas brasileiras

Na análise longitudinal, as revistas brasileiras que mais contribuíram para a quantidade de artigos publicados sobre o ABC foram aquelas com classificação B1 no Qualis/CAPES (Tabela 1). Em contrapartida, periódicos com classificação mais elevada estagnaram a publicação sobre o assunto. Esse ponto chama a atenção por poder ser um reflexo do processo de desinstitucionalização do ABC, objeto do estudo deste trabalho.

Revistas\ Ano	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2010	2011	2012
Revista Contabilidade & Finanças			1	1	1	1		1				
Revista Contabilidade Vista e Revista	1			2		2	3	1	1		1	
Revista Contemporânea de Contabilidade					1					1		3
Revista de Contabilidade e Organizações										2		
Revista Universo Contábil						2		2		1	1	1
Total	1		1	3	2	5	3	4	1	4	2	4

Tabela 02: Resumo de pesquisas publicadas sobre o ABC nas principais revistas brasileiras por ano

No que tange às estratégias utilizadas em pesquisas sobre ABC no Brasil, verifica-se que 53% das publicações utilizaram o método de estudo de caso; 20% levantamento e os demais 27% utilizaram outros tipos, como pesquisa bibliométrica. O estudo de caso é uma pesquisa pontual visando analisar uma empresa em profundidade, mas não permite a generalização (Martins & Theóphilo, 2009, p. 62). Os levantamentos são mais voltados à análise de fatos e descrições, e para que pudessem atender ao propósito de identificar relações entre variáveis, seria mais aconselhável a realização de estudos a longo prazo (*Ibid.*, p. 60), o que não ocorre nos estudos relacionados ao ABC. No caso da pesquisa bibliométrica, sua grande contribuição

consiste na análise da produção científica (Araújo, 2006), porém, sem a verificação da situação em campo, limitam-se à plataforma teórica.

Com base na leitura e análise dos 30 artigos, o Gráfico 2 evidencia que, quando se trata de pesquisas sobre o ABC, a prática de estudo de caso é a mais usual no Brasil quando comparada às pesquisas publicadas no exterior, que privilegiam as pesquisas de levantamento. Este fato pode ser explicado pela distinção na qualidade dos estudos de caso devido à dificuldade na construção desses estudos em profundidade, pois eles, na maioria dos casos, são aplicações da teoria e não, de fato, estudos de caso em profundidade (Martins & Theóphilo, 2009, p. 62).

Gráfico 02: Estratégias de Pesquisa sobre ABC no Brasil e no exterior

Embora exista a prevalência de pesquisas do tipo *survey* fora do Brasil em detrimento aos estudos de caso, há muitas críticas a esse tipo de pesquisa pela falta de credibilidade dos achados (Stede, Young & Chen, 2005).

O Quadro 2 retrata o levantamento analítico de trinta publicações brasileiras relacionadas ao ABC, divididos por ano de publicação, revista e tipo de método de pesquisa adotado.

Revistas	Autores	Ano	Tipos de Pesquisa
Revista Contabilidade & Finanças	Beuren e Roedel	2002	Levantamento
	Souza et al.	2003	Levantamento
	Brasil	2004	Estudo de caso
	Wernke	2005	Estudo de caso
	Miranda, G. J.; Carvalho C. E.; Martins, V. F.; Faria, A. F.	2007	Levantamento
Revista Contabilidade Vista e Revista	Dalmácio et al.	2007	Estudo de caso
	Diehl e Souza	2008	Pesquisa bibliográfica
	Cogan	2006	Pesquisa bibliográfica
	Silva e Abreu	2006	Levantamento
	Raimundini e Souza	2003	Estudo de caso
	Junior, Souza e Coelho	2005	Pesquisa bibliográfica
	Kraemer	2000	Pesquisa bibliográfica
	Rosa e Santos	2003	Estudo de caso
	Raimundini, S. L.; Souza, A.A; Botelho, E. M.; Struett, M. A. M.; Reis, L. G.	2005	Estudo de caso
	Vanzella e Lunkes	2006	Estudo de caso
Revista de Contabilidade e Organizações	Abreu, Diehl e Macagnan	2011	Estudo de caso
	Rocha e Guerreiro	2010	Estudo de caso
Revista Universo Contábil	Souza, Silva e Pilz	2010	Estudo de caso
	Cogan	2005	Pesquisa bibliográfica
	Sabadin, Grunow e Fernandes	2005	Estudo de caso
	Bezerra F. A.; Nascimento, D. T.; Boff, M. L.; Ishikura, Edison Ryu	2007	Estudo de caso
	Munaretto e Diedrich	2007	Estudo de caso
	Souza, Avelar, Boina e Raimundini	2010	Estudo de caso
	Bitti, Aquino e Cardoso	2011	Pesquisa bibliográfica
	Santana, Colauto e Carrieri	2012	Estudo de caso
Revista Contemporânea de Contabilidade	Queiroz, Costa e Gomes	2004	Estudo de caso
	Pereira e Espejo	2012	Levantamento
	Carneiro, Neto, Locks e Santos	2012	Pesquisa bibliográfica
	Wrubel, Diehl e Ott	2010	Pesquisa bibliográfica e coleta de dados
	Machado	2012	Levantamento e entrevistas semi estruturadas

Quadro 02: Pesquisas publicadas sobre o ABC nas principais revistas brasileiras.

Nas distintas pesquisas que adotaram a técnica de levantamento, a constatação da dificuldade na continuidade da utilização do ABC pelas empresas foi um aspecto recorrente,

principalmente pela complexidade em apropriar os custos indiretos e as despesas às atividades e aos produtos (Beuren & Roedel, 2002; Souza et al., 2003; Miranda et al., 2007).

Outro aspecto identificado foi a falta de interesse na implantação do ABC (Beuren & Roedel, 2002; Souza et al., 2003) e, também, a substituição do ABC por outro método de custeio (Beuren & Roedel, 2002).

Quando se trata de pesquisas com a técnica estudo de caso, os resultados apresentados pelos autores tendem a listar principalmente os benefícios com a aplicação do método, por exemplo, que o ABC apresenta um bom nível de detalhamento informacional (Raimundini & Souza, 2003; Brasil, 2004; Cogan, 2005; Sabadin, 2005; Wernke, 2005; Vanzella & Lunkes, 2006; Munaretto & Diedrich, 2007); apenas as pesquisas de Souza, Avelar, Boina e Raimundini (2010) e Santana, Colauto e Carrieri (2012) enfatizaram a complexidade na implantação do método. No entanto, não se nota a apresentação de dificuldades na implantação e manutenção do ABC nas empresas estudadas.

As publicações sobre custos direcionadas para o setor público também enfatizam os benefícios do ABC e sugerem a sua adoção (Carneiro, Neto, Locks, & Santos, 2012); porém, não consideraram restrições nem dificuldades tanto na adoção quanto para a continuidade do uso do método na organização.

O que se percebe é a falta de relacionamento entre as pesquisas de custos no Brasil, tanto que, especificamente sobre os estudos de caso, não há contraposição aos estudos anteriores, o que dificulta a comparação (Bitti, Aquino, & Cardoso, 2011).

A sessão seguinte resgata argumentos favoráveis e contrários à implementação e continuidade do uso do ABC nas organizações.

2.1.3 Publicações sobre fatores críticos para a implementação do ABC

Nesta seção organiza-se e lista-se as pesquisas que contenham argumentos a favor ou contra a adoção, utilização e continuidade do uso do ABC.

Masschelein, Cardinaels e Van den Abbeele (2012), em um de seus achados, enfatizam que informações de custos mais precisas como, por exemplo, as obtidas com a utilização do ABC, melhoram o lucro comum entre comprador e vendedor, independente da causa da ineficiência na relação entre eles.

Foster e Swenson (1997) apresentaram otimismo sobre a informação gerada pelo ABC para a organização, e concluíram que os determinantes de sucesso para o uso do método estão relacionados ao suporte da alta gestão e da sua utilização como um sistema de avaliação de desempenho ou incentivos.

Entretanto, a implantação do sistema geralmente é complexa, pois envolve muitos *inputs* que provêm de várias áreas, como informações contábeis, volumetrias projetadas e realizadas, organograma da empresa, estrutura dos processos e mapeamento das atividades, direcionadores, investimento em tecnologia da informação etc. (Martins & Rocha, 2010).

Não obstante, para Velmurugan e Nahar (2010), as dificuldades de implementação do método em larga escala dentro da organização, face aos respectivos custos para manutenção, podem ser vistas como um obstáculo na continuidade do uso do artefato. Para os autores, a falta de relevância nos negócios, a existência prévia de um sistema de gestão de custos suficientemente adequado, a falta do conhecimento necessário e a ausência de interesse pelos gestores são os principais fatores que contribuem para que determinadas empresas desconsiderem a adoção do método de ABC.

Para Major e Hopper (2005), a literatura sobre o método de custeio ABC negligencia poder e conflitos organizacionais, demonstrando que a implementação pode ser problemática, uma vez que alguns envolvidos neste processo são relutantes na utilização e céticos sobre a utilidade e precisão do artefato. Os motivos encontrados no trabalho dos autores foram: (i) surgimento de um ambiente de ameaça à autonomia; (ii) perspectivas de perda de empregos; (iii) intensificação de trabalho e (iv) prática confusa e sem sentido.

A falta de treinamento robusto é comum aparecer como sendo um dos fatores determinantes do baixo índice de implementação e do abandono do ABC, pois traz deficiências na compreensão do método, além da falta de discernimento sobre o modelo de negócios da

empresa e a dinâmica dos custos (Ness & Cucuzza, 1995; Kaplan & Anderson, 2004; Dalmácio et al., 2007).

Na visão de Ness e Cucuzza (1995), treinar os colaboradores sobre os princípios e mecanismos do ABC é um incentivo que gera mais engajamento e compreensão sobre a utilização e os benefícios do método. Os autores constataram que, para muitos gestores, o início da melhoria de processos é o *benchmarking* com outra empresa que, na visão deles, seja melhor no desempenho daquele processo, sendo esta prática semelhante ao isomorfismo mimético. Eles utilizaram duas empresas, *Chrysler Corporation* e *Safey-Kleen Corporation*, e concluíram que a maior dificuldade foi a resistência dos colaboradores. Quando a alta gestão delega para os contadores a responsabilidade pela implantação do ABC, os autores consideram tal prática um erro, uma vez que o ABC não pode ser apoiado exclusivamente pela área de Finanças, mas sim, necessita de suporte de toda a empresa. Este fator, combinado com o engajamento dos colaboradores, foram os diferenciais que trouxeram sucesso na aplicação do método.

Shields (1995, p. 23) pesquisou o percentual de sucesso na implantação do ABC em 143 empresas e, para definir o grau de sucesso, foram identificados fatores comportamentais, organizacionais e técnicos. Nessa pesquisa, para verificar o grau de sucesso foram analisadas as respostas à seguinte questão: em geral, quão bem sucedida você acredita que tem sido na sua empresa a iniciativa da adoção do ABC? Para responder a essa questão foi utilizado questionário com uma escala de sete pontos, sendo 1 – extremamente mal sucedida e 7 – extremamente bem sucedida.

Como segundo item da análise do grau de sucesso, foi mensurado o ganho financeiro com a adoção da iniciativa. Para as empresas analisadas, a duração média de utilização do ABC foi de menos de dois anos (19 meses) e o propósito inicial era custear os produtos; porém, no final, este propósito derivou para gerar informação de custo dos processos e dos produtos. O resultado da questão mostrou que as empresas possuíam um nível de sucesso moderado, enquanto na questão financeira, 75% das empresas declararam apresentar ganhos financeiros com a adoção do método. Adicionalmente, foi constatado que variáveis organizacionais e comportamentais são importantes para explicar o sucesso, mas que não existem muitas pesquisas empíricas relacionando essas variáveis, nem como se correlacionam com o sucesso do método ABC.

Para Shields (1995, p. 12), os fatores para o sucesso do método ABC são (i) apoio da alta gerência, (ii) adequação dos recursos, (iii) educação continuada, (iv) avaliação de desempenho e relação com recompensa, e (v) intensidade da concorrência.

Com uma visão mais simples sobre os fatores críticos para o sucesso do ABC, Cokins (1999, p. 4) afirma que o principal fator responsável pela falha na implementação do ABC é a perda do apoio da alta gerência.

Em 1995, o ABC era a 11^a ferramenta de gestão mais utilizada, segundo estudo da *Bain & Company* (Stratton, 2009, p. 32). Porém, a partir de então, diversas críticas passaram a ser feitas ao método, principalmente relacionadas ao tempo e custo para implementação e manutenção do ABC. Para muitas companhias, a relação custo *versus* benefício foi elevada negativamente e, ao final de 2002, o mesmo estudo registrou queda do ABC para a 22^a posição no ranking. Ainda que este relatório compare distintos artefatos gerenciais, é válido por retratar a competição interna vivenciada pelas empresas para a utilização dos recursos financeiros e não financeiros em uma ou outra ferramenta de controle e gestão. Também aponta um desinteresse dos gestores em geral pela implementação e manutenção do artefato.

Innes e Mitchell (1995) reforçaram que pesquisas de 1991 a 1994 já enfatizavam o ceticismo relacionado ao ABC, uma vez que as taxas de adoção no Reino Unido, Europa e América do Norte não superaram 14%. Como resultado do seu estudo, os autores identificaram que 19,5% da amostra de 251 empresas continuavam utilizando recorrentemente o ABC, percentual maior que as pesquisas anteriores de 1991 a 1994. Outros achados foram:

- (i) Empresas de manufatura possuíam maior tendência à adoção do ABC;
- (ii) 40,2% não pretendiam discutir sobre o ABC;
- (iii) 27,1% iniciaram o processo de adoção do ABC;
- (iv) 13,2% realizaram uma avaliação prévia sobre a adoção do ABC, mas rejeitaram esta possibilidade.

O paradoxo do ABC, como foi chamado por Gosselin (1997) e por Kennedy e Affleck-Graves (2001), discute a seguinte questão: se o ABC gerasse tantos benefícios, quais seriam os

motivos para não existir um grande contingente de empresas adotando o método? O estudo de Gosselin (1997) fornece algumas explicações sobre os fatores contextuais que influenciam a difusão de uma inovação na Contabilidade Gerencial, especificamente o ABC. Em sua pesquisa foi apresentado o *Activity Management (AM)*, que é uma abordagem composta por três estágios: (inicial) *Activity Analysis (AA)*, (intermediário) *Activity Cost Analysis (ACA)* e a versão completa (final) *Activity Based Costing (ABC)*.

A Ilustração 1 demonstra que, das 161 empresas, 77 adotaram o ABC e, dessas, apenas 49 efetivamente implantaram o método, reforçando que, embora muitos acadêmicos e contadores da área gerencial demonstrassem grande interesse pelo tema a partir de 1987, pesquisas do tipo *survey* não confirmaram a existência de uma intensa difusão desta abordagem.

Ilustração 01: Resultados da adoção do AM
Fonte: Adaptado de Gosselin (1997).

Outro resultado relevante do estudo de Gosselin (1997) foi constatar que, para a sua amostra de 161 empresas, as companhias inovadoras do tipo prospectivas são mais inclinadas a utilizar a abordagem *AM* do que empresas do tipo defensoras. Para a definição das tipologias estratégicas, utilizou-se dos conceitos de Miles e Snow (1978, 1994): prospectivos, defensores, analíticos e reativos.

Krumwiede (1998) analisou 225 empresas americanas e identificou que diferentes fatores contextuais e organizacionais são relacionados com o sucesso do ABC. Em sua amostra, foram analisadas empresas que implementaram o ABC com a seguinte divisão: (a) empresas que o utilizam principalmente pelo departamento de Contabilidade, mas não como uma rotina, apenas para resolver um problema particular (*ad hoc*) e (b) empresas que o utilizam por toda organização, por contadores e não contadores. Como resultado, o autor identificou que empresas que utilizavam o ABC associado ao principal sistema contábil contribuíram para que os usuários percebessem claros benefícios do método.

Innes et al. (2000, p. 11), que verificaram a tendência na utilização e adoção do ABC nas empresas do Reino Unido, concluíram que: o percentual de novos adeptos ao método não teve aumento entre 1994 e 1999. Os propósitos de utilização sofreram alteração no período e o suporte da alta gestão é o principal fator para o sucesso do método. Porém, o principal achado é que o percentual de rejeição na adoção do método teve aumento de 9,7%.

Para Kaplan e Anderson (2004), o principal motivo pelo abandono do ABC se deve ao fato de sua atualização trazer custos muito altos, além da insatisfação diante da dificuldade enfrentada pelos colaboradores envolvidos no processo. Essa insatisfação pode ser relacionada com a falta de treinamentos robustos, evidenciada em outros estudos (Ness & Cucuzza, 1995; Dalmácio et al., 2007).

Todos os aspectos apresentados até então propiciaram a mudança na relevância do ABC, tanto na prática quanto na teoria, considerando para esse último item o levantamento do número de artigos científicos publicados.

Surveys mostram que a adoção do ABC em empresas do Reino Unido é relativamente baixa, por não superar 15% da amostra pesquisada (Al-Omiri & Drury, 2007). Na Nova Zelândia, também houve aproximação do patamar da pesquisa de Al-Omiri e Drury (2007), alcançando 20% de utilização do ABC, enquanto em empresas do Reino Unido o percentual de adoção encontrado foi de 17,5% (Cotton et al., 2003).

Na pesquisa de Gosselin (2007) foi verificada a evolução da quantidade de artigos publicados relacionados ao ABC e, no ano de 2004, é perceptível a redução na quantidade de publicações, o que pode evidenciar uma retração no interesse dos pesquisadores pelo assunto.

Gráfico 03: Quantidade de artigos publicados sobre ABC no período de 1988 a 2004
Fonte: Gosselin (2007).

No estudo de Diehl e Souza (2008) foi inferido que a menor procura das empresas pelo ABC pode ter também reduzido o interesse acadêmico por ele, dado que o percentual de publicações sobre o tema se reduziu também no Congresso Brasileiro de Custos. Na análise das publicações do Congresso, em 1997 aproximadamente 33% das publicações eram relacionadas à ABC, enquanto que em 2006 o ABC esta presente em 9% das publicações.

Byrne (2011, p. 2) continuou a pesquisa de Shields (1995) com o objetivo de identificar os fatores determinantes de sucesso do ABC em empresas australianas que o utilizavam de forma rotineira, “madura”. Para viabilizar o estudo, suas hipóteses foram formuladas utilizando exatamente os mesmos cinco fatores previstos por Shields (1995). A amostra inicial de Byrne (2011, p. 6) continha 77 empresas, porém, (a) 28 tinham rejeitado ou abandonado a utilização do método, (b) 4 o tinham implementado recentemente e (c) 15 não concordaram em participar da pesquisa; logo, sua amostra resultou em 30 empresas. Como resultado, apenas os fatores (i) apoio da alta gerência, (ii) adequação dos recursos e (iii) educação continuada, apresentaram correlação com o sucesso do ABC, enquanto os fatores (iv) avaliação de desempenho e relação com recompensa e (v) intensidade da concorrência, não mostraram associação significativa com o sucesso do ABC.

Ainda no estudo de Byrne (2011), a autora explica que os resultados apresentaram diferenças quando comparados com o estudo de Shields (1995), principalmente pela distinção entre amostras de empresas em estágio inicial de implantação e estágio maduro, ou seja, concluiu que os determinantes do sucesso do ABC diferem com base na etapa de implantação e utilização do método. Outras distinções citadas que podem explicar a variação nos resultados são: (i) participantes da pesquisa, pois a autora informou que trabalhou apenas com usuários da informação do ABC e (ii) segmento de atuação, pois, nesta pesquisa, a amostra foi composta por empresas do ramo de serviços, enquanto nas pesquisas de Shields e Young (1989), Anderson (1995), Shields (1995), Foster e Swenson (1997), McGowan e Klammer (1997) e Krumwiede (1998) e McGowan (1998), as amostras foram compostas por empresas do ramo industrial.

Como sugestão para futuros estudos, Byrne (2011, p. 14) enfatizou a necessidade de investigar os impactos de variáveis organizacionais, ambientais e de nível individual no sucesso do ABC.

Na pesquisa de Askarany et al. (2010), reforçou-se que foram realizados poucos estudos relacionando os estágios de adoção do ABC com o porte das organizações ou com o setor de atuação entre serviço ou indústria. Os autores criticaram a validade das pesquisas, uma vez que os resultados são inconsistentes e heterogêneos, ou seja, alguns estudos demonstraram que empresas maiores possuem maiores níveis de adoção do ABC, enquanto outros estudos demonstraram não existir relacionamento entre o tamanho da empresa e o nível de adoção do método de custeio.

Relacionado aos níveis de adoção entre empresas industriais e não industriais, Askarany et al. (2010) também criticaram os resultados, uma vez que não são conclusivos, pois algumas pesquisas mostram que empresas não industriais possuem maiores níveis, enquanto outras mostraram que empresas industriais possuem maiores níveis de adoção. Diante destas controvérsias, os autores se propuseram a verificar se empresas industriais possuíam maior propensão a adotar o ABC quando comparadas com empresas não industriais, e se o tamanho (porte) da empresa seria uma variável importante na utilização do ABC, tendo como amostra empresas da Nova Zelândia durante o ano de 2007.

Na pesquisa de Askarany et al. (2010) foi utilizado um questionário, enviado para praticamente todos os membros (366) do CIMA (*Chartered Institute of Management Accounting*), obtendo um retorno de 39,5% de questionários respondidos válidos e, para identificar os níveis de adoção do ABC, utilizaram os três estágios propostos por Gosselin (2007). Como resultados do trabalho, verificaram que existem distinções conforme o período analisado de adoção:

- No momento da escolha - (i) empresas maiores possuem maior propensão a adotar o ABC; (ii) a propensão de adotar o ABC é análoga, tanto em empresas industriais quanto não industriais.
- No momento após a decisão - (i) o tamanho da empresa não possui relevância no avanço para um estágio superior; (ii) empresas não industriais necessitam de mais atenção para progredir para outro estágio de implementação.

Um baixo índice na implementação e adoção do ABC também foi encontrado em Portugal (Machado, 2012). Um dos achados sobre a adoção e utilização do método foi de que, para o universo estudado de 58 pequenas e médias empresas portuguesas, a maioria (59%) dos profissionais responsáveis pela área de contabilidade gerencial nas empresas desconhecia o método ABC, fato refletido na constatação de que nenhuma empresa desse universo utilizava o método.

Askarany e Yazdifar (2012) continuaram seu foco na pesquisa do ABC iniciada dois anos anteriores (Askarany et al., 2010); porém, no trabalho mais recente, tiveram como objetivo principal verificar se existia relação entre o processo de difusão da adoção do ABC e as taxas de adoção divulgadas nas pesquisas de três países, Austrália (28,5% de respostas satisfatórias), Nova Zelândia (39,5%) e Reino Unido (29%), tendo sido a pesquisa direcionada para 2.041 membros do CIMA dos três países, seguida de 56 entrevistas.

Para explicar o processo de difusão, os autores recorreram à teoria da difusão, em que uma inovação é uma ideia, uma prática, tanto para um indivíduo quanto para uma organização. Neste contexto, geralmente inovações escolhidas são aquelas que estão na moda e, conforme Rovik (1996), a moda é um fator de influência que desempenha uma função importante nesse

processo. Por esta perspectiva, ideias de moda e inovações são propagadas por imitações e adotadas mais por necessidade de legitimação do que por propósitos racionais. Na visão dos autores, o fato de as empresas seguirem abordagens da moda poderia explicar as baixas taxas de adoção do ABC.

Novamente Askarany e Yazdifar (2012) criticaram a legitimidade das pesquisas, uma vez que, para praticamente o mesmo período, pesquisas sobre o nível de adoção do ABC oscilaram de 10% (Warwick & Reeve, 1997) até 56% (Chenhall & Langfield-Smith, 1998) e, após seis anos, Baird et al. (2004) constataram 78% de adoção do ABC no mesmo país, a Austrália.

Conforme elucidado na Tabela 03, em 46 pesquisas publicadas internacionalmente de 1991 a 2009, os níveis de adoção são muitos distintos, mesmo quando comparados apenas entre empresas do mesmo país e proximidade no horizonte temporal da pesquisa.

Tabela 03: Comparação dos níveis de adoção entre países

#	Autores	Taxas de adoção	Países
1	Drury e Tayles (2000)	4,0%	Reino Unido
2	Cobb, Innes e Mitchell (1993)	6,0%	Reino Unido
3	Innes e Mitchell (1991), Innes e Mitchell (1995)	6,0%	Reino Unido
4	Warwick e Reeve (1997)	10,0%	Austrália
5	Nicholls (1992)	10,0%	Reino Unido
6	Cinquini, Collini, Marelli, Quagli e Silvi (1999)	10,0%	Itália
7	Armitage e Nicholson (1993)	11,0%	Estados Unidos
8	Chen, Firth e Park (2001)	11,0%	Hong Kong
9	Sartorius et al.(2007)	11,6%	África do Sul
10	Clarke, Hill e Stevens (1999)	11,8%	Irlanda
11	Chongruksut (2002)	11,9%	Tailândia
12	Booth e Giacobbe (1997)	12,0%	Austrália
13	Corrigan (1996)	12,0%	Austrália
14	Groot (1999)	12,0%	Dinamarca
15	Nguyen e Brooks(1997)	12,5%	Austrália
16	Clarke e Mia (1995)	13,0%	Austrália
17	Armitage e Nicholson (1993)	14,0%	Canadá
18	Al-Omiri e Drury (2007)	15,0%	Reino Unido
19	Askarany e Yazdifar (2009)	15,2%	Reino Unido
20	Cotton et al. (2003)	17,5%	Reino Unido
21	Innes et al. (2000)	17,5%	Reino Unido
22	Groot (1999)	17,7%	Estados Unidos
23	APQC/CAM (1995)	18,0%	Estados Unidos
24	Askarany e Smith (2004)	19,0%	Austrália
25	Kip e Augustin (2007)	19,0%	Alemanha
26	Hosseini, Khan e Sharifi(1997)	20,0%	Canadá
27	Joshi (2001)	20,0%	Índia
28	Cotton et al. (2003)	20,3%	Nova Zelândia
29	Innes e Mitchell (1995)	21,0%	Reino Unido
30	Kip e Augustin (2007)	21,0%	Estados Unidos
31	Askarany e Yazdifar (2009)	22,5%	Nova Zelândia
32	Askarany e Yazdifar (2009)	23,4%	Austrália
33	Pavlatos e Paggios (2009)	23,5%	Grécia
34	Ittner, Lanen e Larcker (2002)	26,0%	Estados Unidos
35	Fawzi (2008)	26,3%	Irlanda
36	Pierce e Brown (2004)	27,9%	Irlanda
37	Askarany, Smith e Yazdifar (2007)	28,0%	Austrália
38	Hosseini et al.(1997)	28,0%	Estados Unidos
39	Malah e Ibrahim (2007)	36,0%	Malásia
40	Bjornenak (1997)	40,0%	Noruega
41	Cohen et al.(2005)	40,9%	Grécia
42	Gosselin (1997)	47,8%	Canadá
43	Yakhou e Dorweiler (1995)	48,0%	Reino Unido
44	Duffy e McCahey (2002)	55,0%	Irlanda
45	Chenhall e Langfield-Smith (1998)	56,0%	Austrália
46	Baird et al. (2004)	78,0%	Austrália

Fonte: Adaptado de Askarany e Yazdifar (2012)

Como uma delimitação do quadro acima, vale ressaltar que 80% das publicações (itens 1 a 38) apresentaram taxas de adoção de 4% a 28%, enquanto que os demais 20% (itens 39 a 46) apresentaram taxas muito elevadas, o que distorcem a comparação em caso de utilização de médias.

Para verificar se existia relação entre o processo de difusão da adoção do ABC e as taxas de adoção divulgadas nas pesquisas, a análise foi realizada sob duas abordagens (i) por estágios e (ii) por níveis. Dentre as variáveis da abordagem por estágio, os autores segmentaram entre: (a) nunca tiveram discussões sobre implementar o ABC; (b) foi tomada a decisão de não implementar o ABC; (c) existe a possibilidade de implementar o ABC; (d) o método foi implementado como um teste e (e) o método foi implementado e aceito pela empresa.

Como resultados, constataram que entre 34,8% e 45,1% das empresas estavam no estágio “a”; de 13% a 18,2% estavam no estágio “b”; com isso, mais de 50% das empresas não utilizavam o ABC. De 12,7% a 19,7% encontravam-se no estágio “c”; entre 4,2% e 12,1% estavam no estágio “d”; entre 15,2% e 23,4% estavam no estágio “e”. Dentre as variáveis da abordagem por níveis, os autores segmentaram, conforme Gosselin (1997), entre (f) AA, (g) ACA, (h) ABC. Como resultados, verificaram que entre 1,5% e 4,5% estavam no nível “f”; entre 15,2% e 24,5% estavam no nível “g” e entre 11,6% e 19,7% estavam no nível “h”.

Tabela 04: Comparação do percentual de adoção do ABC, por nível e estágio

Países	% de adoção por Nível	% de adoção por Estágio	Variação
Austrália	42,6%	23,4%	19,2%
Nova Zelândia	38%	22,5%	15,5%
Reino Unido	36,4%	15,2%	21,2%

Fonte: Adaptado Askarany e Yazdifar (2012)

A partir desses dados, é possível entender os motivos das grandes variações entre os estudos de Baird et al. (2004) e Chenhall e Langfield-Smith (1998), os quais apresentaram taxas de adoção elevadas.

Extrapolando o horizonte de *journals* ligados à Contabilidade, pesquisas relacionadas ao ABC também são frequentemente publicadas em periódicos ligados à Engenharia, tendo como foco o desenvolvimento de modelos (Schulze, Seuring, & Ewering, 2012), verificar como o ABC auxilia os gestores em decisões estratégicas (Lin, Cole, Shreveport, & Shreveport, 2001), como o ABC auxilia na redução de custos (Baykasoglu & Kaplanoglu, 2008; Charles & Hansen, 2008; Homburg, 2005; Qian & Ben-Arieh, 2008; Satoglu, Durmusoglu, & Dogan, 2006; Thyssen, Israelsen, & Jrgensen, 2006). Outros estudos tiveram como foco utilizar o

ABC para suporte na decisão de *mix* de produtos (Tsai, Lai, Tseng, & Chou, 2008); precificação e decisão de capacidade de expansão (Kee, 2008); aumento de eficiência e eliminação de atividades que não geram valor em processos de cadeia de suprimentos (Whicker, Bernon, Templar, & Mena, 2009); aumento de performance em sistemas de mensuração (Kim, Park, & Yoon, 1997) e aumento da qualidade das informações de lucratividade de produtos (Pirttil & Sandstrm, 1996).

Rowe et al. (2012) levantaram a seguinte questão: o que torna a informação da Contabilidade persuasiva? Os autores reforçaram que para planejar mudanças organizacionais provavelmente são necessárias informações contábeis como, por exemplo, as informações geradas pelo ABC, *benchmarking*; porém, muitas vezes essas informações são construídas utilizando-se subjetividade. Esta crítica é recorrente para as informações geradas pelo ABC, pois pelo fato de necessitar de entrevistas e pesquisas com muitos interlocutores, alguns responsáveis pelo método podem coletar as informações críticas sem verificação suficiente. (Chenhall & Euske, 2007; Kaplan & Anderson, 2007).

Brierley (2012) pesquisou as práticas de custos em grandes e pequenas empresas. Em sua amostra foram enviados 854 questionários aos membros do CIMA e, como critério para a segmentação entre grandes e pequenas empresas, foi utilizado o valor da receita anual e o número de funcionários de cada uma. Como resultado, foi identificado que as práticas adotadas em pequenas empresas eram mais simples quando comparadas às práticas de grandes organizações, principalmente pelo fato das pequenas empresas não alocarem e não relacionarem os custos com *overhead* aos produtos e por essencialmente utilizarem o método do Custeio Variável. Quando se tratava especificamente do ABC, um elevado número de pequenas empresas nunca considerava utilizar o método, principalmente pela limitação de recursos, dado o investimento necessário para implementá-lo.

Os resultados de Brierley (2012) convergiram parcialmente com os encontrados por Askarany et al. (2010), pois ambos pesquisadores identificaram que empresas menores possuem menor propensão à adoção do ABC, mas para os autores essa afirmação só é válida no momento da decisão pela adoção, uma vez que, após a adoção, para evoluir entre os estágios propostos por Gosselin (1997) o porte da empresa não é relevante.

Schoute (2011) teve como objetivo reexaminar a relação entre diversidade de produtos e a adoção do ABC, por meio de aplicação de 191 questionários em empresas holandesas industriais de médio porte. Para avaliar o estágio em que o ABC se encontrava na organização, foram utilizadas cinco alternativas: (i) atualmente utiliza o ABC; (b) atualmente está implementando o ABC; (c) atualmente considera uma possível implementação do ABC; (d) não considera implementar o ABC ou (e) abandonou o ABC após a implementação. Como resultado, o autor identificou que existe uma relação positiva entre diversidade de produtos e adoção do ABC; porém, a partir de elevada quantidade de produtos, a relação sofre um declínio.

Hooze e Bruggeman (2010) analisaram as características do processo de desenvolvimento do *Time-driven ABC*, quais eram os tipos de melhorias operacionais identificados por este processo e como, porque e quando o desenvolvimento do *Time-driven ABC* poderia resultar em melhorias operacionais. Para alcançar o objetivo foi realizado um profundo estudo de caso em uma organização internacional e, como resultado, verificou-se que a participação dos colaboradores e o estilo da liderança são fatores determinantes para identificar melhorias operacionais por meio do *Time-driven ABC*. Sobre o estilo de liderança, os autores verificaram que quando as discussões em grupo são dominadas por um líder autocrático, o alcance das melhorias é dificultado e o *Time-driven ABC* corre o risco de se tornar mais um processo operacional.

Turney (2010) analisou as publicações e os distintos momentos do ABC; a partir desta análise definiu o ciclo de evolução do ABC em seis estágios, conforme a Ilustração 2.

Ilustração 02: Estágios de evolução do ABC no período de 1984 a 2006.
Fonte: Adaptado de Turney (2010).

O ABC integra a família dos métodos de custeio analíticos e pode suportar mensuração de custos históricos, mensuração para modelos preditivos de custos, planejamento de recursos e capacidade e mensuração de desempenho (Turney, 2010).

Na ilustração 02, o estágio 1 foi marcado pela intensificação do uso de tecnologia, pela competição japonesa e por inovações em práticas gerenciais, por exemplo, melhoria contínua, controle estatístico de processos e o *just-in-time*. Neste período novos modelos de custos formas de alocação foram desenvolvidos com o objetivo de redução de custos de produção. No estágio 2 houve um elevado número de publicações sobre o ABC na *Harvard Business Review* e na *Cost Management*, com a promessa de melhoria na lucratividade das empresas. No estágio 3 houve muitas críticas sobre a utilidade do ABC, a falta de entendimento dos propósitos e que o artefato não contribuía para a mensuração do impacto das decisões de curto prazo nos custos operacionais. No estágio 4 em diante a utilidade do ABC foi revista e a comprovação empírica de melhoria no resultado, novos softwares e a integração com ferramentas de informações gerenciais favoreceram o seu ressurgimento.

Eldenburg, Soderstrom, Willis & Wu (2010) examinaram uma variável que não fora estudada sobre o ABC: o efeito de uma pessoa não contadora na participação do desenvolvimento de informações de custos. Médicos do Departamento de Oftalmologia de um hospital em

Taiwan, que realiza cirurgias de catarata, contribuíram para a adoção e desenvolvimento do ABC. Na pesquisa verificou-se que, quando o sistema de reembolso é relacionado com custos, os médicos e os incentivos hospitalares tornam-se mais alinhados; porém, ainda assim, os hospitais tinham prejuízos, principalmente pelo fato de os médicos desprezarem as informações contábeis e, com isso, solicitarem tratamentos que consomem mais recursos do que as tarifas efetivamente cobradas. Foi constatado que os médicos reduziram a aplicação de recursos por paciente e aumentaram o número de procedimentos no ambulatório.

Outro aspecto relevante na adoção de artefatos gerenciais é o estágio de ciclo de vida em que a empresa se encontra em relação ao seu porte (Miller & Friesen, 1983, 1984). Por meio de questionário aplicado a 105 empresas, verificou-se que as que se encontravam no estágio de maturidade ou de ressurgimento possuíam maior preocupação com lucratividade e assertividade na mensuração dos custos (Kallunki & Silvola, 2008), fato que corroborou o achado de que a propensão na adoção e utilização do ABC aumenta conforme aumenta o tamanho da empresa, resultado que convergiu com as pesquisas de Drury e Tayles, 1994; Innes e Mitchell, 1995; Bjornenak, 1997; Chenhall e Langfield-Smith, 1998 e Malmi, 1999.

Adicionalmente, Kallunki e Silvola (2008) reforçaram que empresas que se encontram no estágio de maturidade ou de renascimento podem não ser grandes em tamanho, mas, ainda assim, precisam de mais artefatos avançados de Contabilidade Gerencial, como o ABC, quando comparadas a grandes empresas em outros estágios. Portanto, a fase do ciclo de vida é ainda mais importante na propensão da adoção e utilização do ABC em relação ao tamanho da organização apenas.

Percebe-se que a literatura voltada para o ABC apresenta sentidos opostos e muitas vezes resultados não comparáveis, o que contribui para o não entendimento pleno do método de custeio.

Até aqui, procurou-se traçar um panorama do ABC em relação ao seu surgimento, definições, estado da arte na pesquisa sobre ABC e argumentos favoráveis e contrários a sua implementação, manutenção e continuidade nas organizações.

Como um resumo das dificuldades que favorecem a desinstitucionalização, identificados na literatura consultada, apresenta-se a lista a seguir:

- ✓ Implementação do ABC é geralmente complexa;
- ✓ Altos custos de manutenção;
- ✓ Falta de conhecimento e ausência de interesse pelos gestores;
- ✓ Perspectiva de perda de emprego;
- ✓ Falta de treinamento robusto;
- ✓ Perda de apoio da alta gerência;
- ✓ Tempo e custo de implementação

Em complemento as dificuldades, a literatura consultada apresenta alguns fatores que favorecem para o sucesso do ABC:

- ✓ Suporte da alta gestão;
- ✓ Utilização como uma ferramenta de avaliação de desempenho ou incentivo;
- ✓ Adequação de recursos;
- ✓ Intensidade da concorrência.

A seção seguinte introduz a Teoria Institucional como base de apoio para entender como se dão os processos até aqui discutidos nas organizações. A discussão sobre os achados dessa seção será retomada na seção 2.3.

2.2 Teoria Institucional

O objetivo desta seção é apresentar os principais aspectos sobre a Teoria Institucional e suas respectivas vertentes, com enfoque na NSI. Nos seus distintos aspectos, a Teoria Institucional, tem sido utilizada como base teórica em diversos estudos na área das ciências sociais (Meyer & Rowan, 1977; DiMaggio & Powell, 1983; Zucker, 1987; Covaleski & Dirsmith, 1988; Scapens & Roberts, 1993; Scapens, 1994, 2006; Covaleski, Dirsmith, & Samuel, 1996; Dirsmith, Heian, & Covaleski, 1997; Tolbert & Zucker, 1999; Burns & Scapens, 2000; Fogarty & Dirsmith, 2001; Guerreiro, Frezatti, Lopes, & Pereira, 2005; Ribeiro & Scapens, 2006; Guerreiro, Pereira, & Frezatti, 2006, 2008; Armênio Neto & Machado-da-Silva, 2009; Berdejo, 2009; Rocha & Guerreiro, 2010; Santana et al., 2012).

No período entre 2006 a 2009 houve aumento no volume de publicações sobre Teoria Institucional no Brasil, de cinco para dezenove publicações, sendo o Congresso USP e a Revista Contemporânea de Contabilidade os veículos de maior publicação. Para este período, os principais incentivadores foram os pesquisadores Reinaldo Guerreiro e Fábio Frezatti (Barbosa Neto & Colauto, 2010).

A partir do final dos anos 1980 foi que a pesquisa em Contabilidade Gerencial expandiu-se do campo econômico, através da incorporação das teorias organizacionais e sociais, tendo sido conduzidos projetos cujo objetivo foi estudar a resistência à mudança da Contabilidade Gerencial (Scapens, 2006).

No âmbito dos fatores organizacionais e comportamentais da empresa, Fonseca e Machado-da-Silva (2001) discutiram que, na Abordagem Institucional, o ambiente é concebido como um setor social formado por organizações que oferecem produtos e serviços semelhantes e interagem estipulando regras de funcionamento, às quais as organizações do setor devem se conformar para obter legitimidade em função dos modismos gerenciais.

Burns e Scapens (2000) classificam a Teoria Institucional em três vertentes: Nova Economia Institucional (NEI), Velha Economia Institucional (VEI) e Nova Sociologia Institucional (NSI), sendo esta última a vertente adotada neste trabalho. Segundo Frezatti et al. (2009), há diferenças entre as vertentes da Teoria Institucional; no entanto, o ponto em comum entre elas é a consideração da função exercida pelas instituições no comportamento humano em suas atividades sociais.

Para a NSI, as instituições são constituídas de estruturas reguladoras, normativas e cognitivas que conferem estabilidade e significado ao comportamento social e que, se adotadas, tornam uma organização socialmente legítima (Scott, 2001).

Para Berger e Luckmann (2002), institucionalizar regras é transformá-las em habituais e rotineiras e o processo de institucionalização é composto por três momentos: externalização, objetivação e internalização. Neste sentido, externalização refere-se ao impacto de nossas ações sobre os outros e sobre o ambiente; objetivação é entendida como materialização ou

“coisificação”, ou seja, a realidade construída por nós e pelo que nos cerca passa a constituir algumas entidades acima dos outros, como a verdade; e internalização pode ser entendida como o momento em que as estruturas cognitivas, regras, valores e modelos construídos e institucionalizados são internalizados por seus membros.

Conforme Zucker (1987), a Institucionalização é um processo pelo qual atores individuais transmitem o que é socialmente definido como real, ou seja, um processo de fabricação de verdades.

Na visão de Scott (1987), os indivíduos e organizações adotam determinados modelos não pelo simples “modismo”, mas sim, por eles serem fonte de legitimidade, reconhecimento e recursos, permitindo aos atores aumentar sua chance de sobrevivência.

A NSI retrata que ações e decisões que ocorrem nas organizações não possuem objetividade e racionalidade, ou seja, estão muito mais relacionadas com as relações sociais as quais estão imersas (Palmer, Biggart, & Dick, 2008).

Como alguns autores reforçam que a NSI ainda está em desenvolvimento, pois não existe um conjunto de variáveis e metodologia de pesquisa padronizada, faz-se necessário ter precaução nos aspectos fundamentais, como conceitos, pressão e interação com os ambientes institucionais e econômicos (Tolbert & Zucker, 1999; Scott, 2008; Marques, 2012).

Para Meyer e Rowan (1977), as sociedades modernas possuem muitas prescrições institucionalizadas que geram um suporte para o surgimento de organizações formais, sendo que essas prescrições são como regras ou mitos, os quais tentam transmitir um conceito do ideal, mas que não foram verificados de forma racional. Conforme mencionado acima, legitimidade é a palavra-chave da Teoria Institucional e é um processo que visa à homogeneização, denominado Isomorfismo.

Conforme Ilustração 3, DiMaggio e Powell (1983) indicam que há três mecanismos de mudança isomórfica institucional.

Ilustração 03: Isomorfismos institucionais
Fonte: Adaptado de DiMaggio e Powell (1983).

Na Ilustração 3, apresentam-se os isomorfismos coercitivo, mimético e normativo. Na visão de DiMaggio e Powell (1983), isomorfismo coercitivo é quando a organização adota práticas por pressões de terceiros dos quais depende, como o Estado e os credores, e que a pressionam a se adequar às expectativas culturais da sociedade como um todo; isomorfismo mimético é quando, sob condições de incerteza, a organização reproduz práticas de organizações similares, tidas como de maior sucesso ou legitimação; e isomorfismo normativo é quando a organização adota práticas devido a pressões de grupos profissionais.

Oyadomari, Mendonça, Cardoso e Junqueira (2007) realizaram um ensaio que teve como objetivo identificar as contribuições da Teoria Institucional para explicar a institucionalização da *Value Based Management* (VBM) com foco na *New Institutional Sociology* (NIS). Como resultados, os autores concluíram que a institucionalização da VBM sustentou-se fortemente pela utilização do mecanismo mimético, ou seja, pela necessidade de os administradores legitimarem suas ações perante os acionistas, além de ter confirmado o papel institucionalizador das empresas de consultoria e da mídia no contexto estudado.

Corroborando os achados de Oyadomari et al. (2007) ainda que os dados tenham certo grau de viés por se tratar de estudos de consultoria especializada, o relatório *Management Tools & Trends 2011*, elaborado pela *Bain Company*, indica que o *benchmarking* é o artefato que teve maior evolução em relação à adoção por parte das empresas estudadas, saindo da 5ª posição em 1993 e atingindo a 1ª posição a partir de 2008. Como o *benchmarking* é a “repetição” das melhores práticas adotadas pelo setor, este fato remete a entender a notabilidade do ambiente

externo pelas organizações e um provável isomorfismo mimético em relação às práticas gerenciais.

2.2.1 Fases da Institucionalização

Com base no modelo proposto de Tolbert e Zucker (1999), a Institucionalização ocorre em três fases: habitualização, objetificação e sedimentação.

Berger e Luckmann (2002), ao definirem o processo de institucionalização, classificaram em três momentos: externalização, objetivação e internalização.

Para este trabalho foi adotada a terminologia de Tolbert e Zucker (1999), ainda que as três fases propostas por Berger e Luckmann (2002) sejam congruentes com o modelo adotado.

A primeira fase, denominada habitualização, é considerada como estágio pré-institucional e abrange a construção de comportamentos padronizados para a resolução de problemas. Compreende inovações e mudanças efetuadas em resposta a problemas organizacionais específicos, que resultam em estruturas no estágio de pré-institucionalização. Essa fase também leva em consideração soluções adotadas em outras organizações com possibilidade de ocorrência do mimetismo.

A habitualização envolve a geração de novos arranjos estruturais em resposta a problemas ou conjuntos de problemas organizacionais específicos e a formalização de tais arranjos em políticas e procedimentos de determinada organização ou conjunto de organizações que encontrem problemas iguais ou semelhantes. Nessa fase, a adoção das práticas ocorre se organizações estiverem vivenciando um mesmo tipo de problema. Porquanto, torna-se natural que elas levem em conta as soluções desenvolvidas por outras organizações (Tolbert & Zucker, 1999).

Com a construção de rotinas e hábitos, surgem as divisões do trabalho, porque os agentes tendem a separar e integrar as ações. Nesse processo e com as consequentes especializações, desenvolve-se a inovação, uma vez que é necessário um nível mais alto de atenção nas tarefas não rotineiras. Para DiMaggio e Powell (1983), quando a gestão de organizações com características complexas e centralizadas tende a ser inovadora em suas práticas gerenciais e

logo adota uma estrutura, ela tem maior probabilidade de se tornar totalmente institucionalizada. Portanto, a gestão deve empenhar-se em criar uma situação social duradoura ao longo tempo. No momento em que essa situação duradoura se consolida, diz-se que ocorreu a objetivação.

A segunda fase, denominada objetificação, classificada como o estágio semi-institucional, envolve o desenvolvimento de certo grau de consenso social entre os decisores organizacionais a respeito do valor da estrutura e da crescente adoção pela organização com base nesse consenso. Logo, a partir da obtenção e análise de informações sobre a sua disseminação em outras organizações do mesmo campo (monitoramento interorganizacional), há difusão da estrutura e crescente adoção pela gestão das organizações (Tolbert & Zucker, 1999).

Na fase da objetificação, os líderes, defensores das mudanças, desempenham papel importante, realizando as tarefas de teorização com o objetivo de atribuir uma legitimidade cognitiva e normativa geral. Nesse caso, o controle social tem a função de evitar desvios dos programas por ele estabelecidos, em relação àqueles em que o indivíduo é apenas submetido. As organizações podem utilizar evidências de diversas fontes para avaliar os riscos de adoção da nova estrutura e também observar as atitudes dos competidores visando manter sua competitividade relativa, bem como mensurar a relação custo/benefício da prática (Tolbert & Zucker, 1999).

Esta segunda fase é em parte decorrente da sequência de monitoramento que a gestão faz dos seus competidores e dos esforços para aumentar sua competitividade relativa. Tolbert e Zucker (1999) ressaltam que os defensores devem realizar duas grandes tarefas de teorização para serem bem sucedidos:

- (i) Definição de um problema organizacional genérico, incluindo a especificação de um conjunto de atores caracterizados pelo problema - envolve gerar reconhecimento público da existência de um padrão consistente de insatisfação ou de fracasso organizacional característico de determinado grupo de organizações;

- (ii) Justificação de um arranjo estrutural formal particular como a solução para o problema - envolve o desenvolvimento de teorias que diagnostiquem as fontes de insatisfação ou de fracasso, de modo compatível com a apresentação de uma estrutura específica como solução ou tratamento.

Para atingir o nível de total institucionalização, a implementação ocorre com a sedimentação, ou seja, a terceira fase de institucionalização, que se apoia na continuidade e sobrevivência da estrutura ao longo do tempo (Tolbert & Zucker, 1999).

A terceira fase, denominada sedimentação é um processo que se baseia na continuidade histórica da estrutura, especialmente em sua sobrevivência pelas várias gerações de membros da organização. Caracteriza-se tanto pela propagação, virtualmente completa, das estruturas a todo o grupo de atores teorizados como adotantes adequados, como pela perpetuação de estruturas por um período consideravelmente longo de tempo.

Tolbert e Zucker (1999) afirmam que a fase da sedimentação leva à institucionalização total por meio da atuação de três variáveis: i) resistência de grupos de oposição; ii) apoio continuado de grupos de defensores; e iii) correlação positiva com resultados esperados. Para essas autoras, a resistência provavelmente limitará a disseminação da estrutura entre organizações identificadas, pela teorização, como adotantes significativos e a promoção continuada e/ou benefícios demonstráveis necessários para contrabalançar tendências entrópicas e, assim, assegurar a perpetuação da estrutura no tempo. No tocante aos fatores que podem impedir a sedimentação, Tolbert e Zucker (1999) retratam que mesmo na ausência de grupos de oposição direta, o processo pode ser truncado pela falta de resultados palpáveis. Observam também que associar o uso de determinada estrutura à obtenção de resultados é muito difícil. Por isso, é importante enfatizar que a transmissão do significado de uma instituição ou programa está baseada no seu reconhecimento social, como uma solução permanente de um problema da coletividade.

Conforme a perspectiva institucional, legitimidade e institucionalização podem ser virtualmente sinônimas. A legitimidade é uma percepção generalizada ou suposição de que as ações de uma entidade são desejadas, próprias ou apropriadas dentro de algum sistema de normas, valores e definições socialmente construídas (Suchman, 1995).

Alguns fatores que podem impactar o processo de institucionalização de determinadas práticas nas organizações (Tolbert & Zucker, 1999):

- (i) A variedade das organizações para as quais uma dada estrutura seria, teoricamente, relevante, ou seja, quanto maior a quantidade de organizações, mais difícil seria oferecer evidências convincentes da efetividade das estruturas e, portanto, mais baixo o grau de institucionalização;
- (ii) A força da correlação entre a adoção e os resultados desejados, ou seja, a criação de fortes incentivos para manter a estrutura, daí resultando em alto grau de institucionalização;
- (iii) O grau pelo qual a adoção de uma estrutura está vinculada a mudanças que envolvam altos custos para as organizações adotantes. Assim, investimentos mais elevados deveriam atenuar tendências entrópicas de elevado nível de incerteza, resultando, desse modo, em um alto grau de institucionalização.

Não obstante existam outros pesquisadores sobre o tema, neste trabalho foram adotados e utilizados os fatores apresentados por Tolbert e Zucker (1999) para avaliar os elementos que impactam o processo de institucionalização do ABC.

Como se pretende avaliar em qual estágio de institucionalização encontrava-se o ABC, na seção a seguir serão apresentados esses estágios, segundo o modelo de Santana et al. (2012).

2.2.2 Estágios da Institucionalização

Para definir os estágios de institucionalização de um instrumento gerencial, a classificação compreende três fases (Santana et al., 2012), conforme Ilustração 4.

Ilustração 04: Estágios de institucionalização.

Fonte: Adaptado de Santana et al. (2012).

1. Fase pré-institucional - são verificados: (i) se o método desencadeou a criação de novos arranjos estruturais a partir das necessidades da organização; (ii) se uma parte dos gestores iniciou estudos de projetos sobre a adoção do ABC na prática da gestão e (iii) se foi proveniente da idealização dos gestores quanto à adoção do ABC por algum(s) departamento(s), com base em empresas que vivenciam situações semelhantes, além de considerar a possibilidade dela ser adotada por toda a organização;
2. Fase de semi-institucionalização - são verificados: (i) se houve incentivos para a consolidação e difusão dos arranjos estruturais por meio dos indivíduos que reconhecem o benefício do método e tentam garantir sua difusão para toda a organização; (ii) se o método já estava inserido nas práticas de gestão e (iii) se houve incorporação e disseminação do método nas práticas de outros departamentos;
3. Fase de total institucionalização - são verificados: (i) se houve continuidade histórica e tendência para a consolidação dos arranjos estruturais estabelecidos; (ii) se o método estava consolidado nas práticas de gestão e difundido em boa parte da organização, o que permitiria classificá-lo como homogêneo e (iii) se o método foi incorporado às práticas gerenciais da organização.

Dentro da Teoria Institucional, faz-se necessário discutir outras temáticas relevantes para o contexto do presente trabalho, a saber: a desinstitucionalização e a relação da teoria institucional com as práticas gerenciais. Tais assuntos são objetos de discussão das seções seguintes.

2.2.3 Desinstitucionalização - Conceitos e pesquisas anteriores

Como neste trabalho o estudo terá como foco a desinstitucionalização, faz-se necessário conceituar o termo empregado; lembrando que pesquisas publicadas voltadas para a esse tema não existem em abundância (Ahmadjian & Robinson, 2001; Maguire & Hardy, 2009).

Desinstitucionalização é o processo pelo qual uma prática organizacional institucionalizada é enfraquecida ou descontinuada e os fatores que mais afetam a desinstitucionalização de uma prática organizacional podem ser de conotação política, funcional ou de pressão social (Oliver, 1992; Davis, Diekmann & Tinsley, 1994; Farjoun, 2002).

Na visão de Tolbert e Zucker (1999), desinstitucionalização é o reverso do processo de institucionalização e sua ocorrência tem como pré-requisito uma grande mudança no ambiente que permite que demais atores com outros objetivos sejam contra recorrentemente ao ambiente atual ou até mesmo que incentivem suas desvantagens.

Lawrence, Winn e Jennings (2001) afirmam que, ao longo do tempo, considerando outros estímulos que façam com que atores adotantes da prática atual migrem para outras, haverá uma queda do nível de difusão da prática atual, o que pode significar o início do processo de desinstitucionalização.

O processo apresentado pela Ilustração 5 é composto pelas seguintes fases: (i) fase inicial de inovação, a qual envolve poucos atores; (ii) fase de difusão rápida; (iii) estágio de saturação, onde ocorre a legitimação e (iv) fase de desinstitucionalização.

Ilustração 05: Fases da adoção da estrutura
 Fonte: Adaptado de Lawrence et al. (2001, p. 626).

Para construção deste trabalho são utilizados os pressupostos da desinstitucionalização propostos por Oliver (1992), semelhante ao modelo utilizado no trabalho de Rezende (2009).

Nível de análise	Pressões políticas	Pressões funcionais	Pressões sociais
Organização	Aumento nas crises de desempenho	Mudança na utilidade econômica	Aumento da fragmentação social
	Interesses internos conflitantes	Aumento da especificação técnica	Rompimento na continuidade histórica
	Aumento das pressões para inovação	Aumento da competitividade por recursos	Mudanças nos valores ou regras institucionalizados
Ambiente	Mudança nas dependências externas	Dados ou evento emergentes	Aumento na desagregação estrutural

Quadro 03: Pressupostos da desinstitucionalização

Fonte: Oliver (1992, p. 567).

O Quadro 3 apresenta os diversos tipos de pressões associadas ao processo de desinstitucionalização, sendo que as pressões políticas, funcionais e sociais funcionam com o objetivo de explicar como se desencadeia o processo de desinstitucionalização, além das pressões para a inércia e entropia. A inércia dificulta o processo de desinstitucionalização e, em sentido oposto, a entropia acelera tal processo (Oliver, 1992).

Sintetizando o que foi apresentado até aqui, o processo de desinstitucionalização ocorre quando da ausência de continuidade de uma determinada prática dentro da organização. As pressões políticas, funcionais e sociais exercem um papel importante nesse processo. Importante se faz discutir como esses fatores se relacionam à aderência ou não de uma determinada prática gerencial, assunto objeto do estudo da próxima seção.

2.2.4 Teoria Institucional e Práticas Gerenciais

Nesta seção são apresentados estudos voltados para a relação de aspectos institucionais e práticas gerenciais, por exemplo, Custeio Variável, Orçamento, *Balanced Scorecard* (BSC) etc.

Ainda são poucos os pesquisadores que exploram a Teoria Institucional aplicada à Contabilidade, todavia, tem-se percebido um interesse nesta linha de pesquisa (Barbosa Neto & Colauto, 2010).

Práticas contábeis e rotinas emergentes podem ser caracterizadas como institucionalizadas quando se tornam amplamente aceitas na organização e são vistas como formas inquestionáveis de controle gerencial (Rocha & Guerreiro, 2010).

Guerreiro, Bio e Casado (2004, p. 3) questionaram o motivo de conceitos de Contabilidade ainda serem aceitos e implantados, mesmo tendo sido provada a respectiva ineficiência para decisões gerenciais. Os autores reforçaram o fato de que contadores e gestores estão conscientes das limitações dos conceitos tradicionais da Contabilidade de Custos, porém, acreditam serem adequados a uma eficaz gestão empresarial. No estudo, foi identificado que existe uma lacuna entre as novas ideias de acadêmicos e o que a maioria dos praticantes faz no mundo real. Portanto, os autores ressaltaram que seria útil entender as razões pelas quais novos conceitos de Contabilidade, tais como o método ABC, a Teoria das Restrições, o BSC e o Valor Econômico Agregado, têm um baixo percentual de implementação. Os argumentos teóricos apresentados por Guerreiro et al. (2004, p. 12) indicaram que as causas fundamentais dos principais debates conceituais existentes em Contabilidade de Custos são, provavelmente, situados na dimensão do comportamento humano e não no domínio do conhecimento das técnicas.

Berdejo (2009) identificou que a falta de competência e o apego às normas e procedimentos presentes nas instituições existentes antes da mudança são os fatores indutores de resistência no processo de implementação de um centro de serviços compartilhados à luz da OIE em uma rede multinacional hoteleira.

Rezende (2009) pesquisou a relevância dos fatores institucionais inerentes ao processo de desinstitucionalização das práticas contábeis de correção monetária em empresas brasileiras e, dentre os diversos achados, identificou que o isomorfismo coercitivo se mostrou o mais relevante, cabendo destaque para a mudança das leis sobre publicação.

Na pesquisa de Rezende (2009), o isomorfismo competitivo e o mecanismo mimético não foram significativos, oposto do encontrado com os mecanismos coercitivos e normativos. Em sua amostra, o autor pesquisou cinco empresas que tiveram persistência institucional na utilização das práticas de Correção Monetária Integral e cada uma apresentou um motivo para a continuidade, ou seja, não desinstitucionalização da prática contábil: (i) demandas

contratuais, (ii) tamanho da estrutura patrimonial, (iii) comparabilidade, (iv) influência dos *stakeholders* e (v) transparência.

Congênere à perspectiva de Rezende (2009, p. 224), Byrne (2011) enfatizou a necessidade de analisar o nível de aderência dos pressupostos teóricos institucionais (processo de desinstitucionalização) em outras áreas gerenciais da Contabilidade, uma vez que seu estudo teve como escopo a prática de Correção Monetária Integral.

Para Russo (2011), que pesquisou o processo de institucionalização do BSC (*Balanced Scorecard*) na SABESP, os fatores que permitem avaliar a desinstitucionalização de um artefato são: (i) competição por recursos internos, (ii) a necessidade de teorização e (iii) difusão interna do artefato.

Dentre o levantamento realizado no Quadro 2 da seção 2.1.2, quando se trata de artigos que relacionam ABC e Teoria Institucional, foram identificadas duas publicações no Brasil: Rocha e Guerreiro (2010) e Santana et al. (2012).

Ainda que a abordagem utilizada por Rocha e Guerreiro (2010) tenha sido a vertente OIE da Teoria Institucional, os autores trouxeram um achado importante de que, quando da adoção de melhores práticas de gestão, a visão normativa é necessária, todavia, reforçaram que a visão institucional é igualmente importante no sentido de se assegurar a efetiva institucionalização do sistema idealizado. Para a instituição financeira analisada, os autores afirmaram que, independentemente dos aspectos conceituais técnicos, o sistema modelado tinha grande probabilidade de ser institucionalizado.

Os autores Santana et al. (2012) analisaram como se configuram os artefatos utilizados para a gestão de custos em uma organização brasileira do setor elétrico, de acordo com os estágios de institucionalização (Ilustração 3, seção 2.2). Neste estudo, os autores verificaram que o ABC, na empresa estudada, apresentava dificuldade na implantação e manutenção em razão da complexidade das alocações dos recursos às atividades e, das atividades aos serviços. Para correção desta lacuna, foi identificada que a adoção do TDABC atenderia as necessidades da organização, devido à maior simplicidade em relação ao ABC. Na empresa analisada, o TDABC foi classificado no estágio de total institucionalização e, como fatores que exercem

forte influência na institucionalização de artefatos, encontraram: (i) necessidade dos setores e (ii) critério tempo.

As publicações apresentadas nesta seção possuem relação entre Teoria Institucional e artefatos gerenciais, em sua maioria, voltados para análise dos estágios da institucionalização ou adoção. Assim, delimita-se o estudo para identificar pesquisas voltadas para a desinstitucionalização de artefatos gerenciais, como, por exemplo, a desinstitucionalização do método ABC, a qual não foram encontradas publicações sobre tal temática.

2.3 Síntese dos pontos emergidos após o levantamento das pesquisas anteriores

Nesta seção são apresentados, de forma sintética, os principais achados decorrentes das pesquisas anteriores dos temas ABC e Teoria Institucional.

Com base nas pesquisas listadas nas seções 2.1 e 2.2, foi desenvolvido o Quadro 4, o qual apresenta um conjunto de fatores críticos para o abandono do método ABC. Neste Quadro foram classificados por tema os fatores previstos na literatura para o abandono do ABC, tanto em pesquisas relacionadas a esse assunto como em pesquisas baseadas na Teoria Institucional, referentes ao processo de desinstitucionalização.

Fatores críticos para o abandono do ABC	Temas	Autores
Alto custo de implementação e manutenção	Custeio baseado em Atividades	Kaplan e Anderson, 2007a; Wegmann e Nozile, 2008; Cohen, Vernieris e Kaimenaki, 2005
Fracassos na aplicação do método		Kaplan e Anderson, 2007a; Wegmann e Nozile, 2008; Cohen, Vernieris e Kaimenaki, 2005
Alta complexidade do método		Kaplan e Anderson, 2007a; Wegmann e Nozile, 2008; Cohen, Vernieris e Kaimenaki, 2005; Beuren & Roedel, 2002; Souza et al., 2003; Miranda et al., 2007
Dificuldade de modificá-lo		Kaplan e Anderson, 2004
Treinar e engajar os colaboradores potenciais do método		Ness e Cucuzza (1995); Shields (1995); Pike, Tayles e Abu Mansor (2011); Dalmácio et al. (2007)
Relação custo benefício do método ABC		Stratton (2009)
Apoio da alta gerência		Shields (1995); Cookins (1999)
Adequação de recursos		Shields (1995)
Avaliação de desempenho e recompensa		Shields (1995)
Intensidade da concorrência		Shields (1995)
Facilidade na utilização e consciência do potencial	Teoria Institucional	Pike, Tayles e Abu Mansor, (2011)
Resistência dos colaboradores		Ness e Cucuzza (1995)
Participação apenas de contadores no desenvolvimento do método		Ness e Cucuzza (1995)
Organizações com características complexas e centralizadas, sem adoção de uma estrutura para o ABC		Dimaggio e Powel (1983)
Falta de incentivos para manutenção da estrutura		Tolbert e Zucker (1999)
Existência de entropia		Oliver (1992)
Difusão interna do artefato		Russo (2011)

Quadro 04: Fatores críticos para o abandono do ABC previstos pela literatura

O Quadro supracitado sintetiza os achados teóricos da pesquisa em relação ao tema deste trabalho. Pode-se notar a existência de muitos fatores comportamentais, fato que justifica a utilização da Teoria Institucional para melhor compreensão dos temas elencados e abre um leque de possibilidade de estudos futuros.

No Capítulo seguinte, far-se-á a delimitação do caminho a ser percorrido para a pesquisa empírica. Os elementos mostrados no Quadro 4 tornarão a ser objetos de estudo durante o processo de entrevistas em profundidade realizado com as empresas objeto do estudo, buscando identificar a presença dos fatores mencionados, com o intuito de confirmá-los ou não, bem como levantar outros fatores que possam ainda não terem sido mencionados pela literatura sobre o método Custeio Baseado por Atividades.

3 MÉTODOS E TÉCNICAS EMPREGADOS NA PESQUISA

Este Capítulo tem o objetivo de descrever os procedimentos e critérios utilizados na pesquisa, uma vez que, tão importante quanto saber qual a plataforma teórica que vai contribuir na busca por respostas, é conhecer o caminho e o método que leva às respostas. (Martins e Theóphilo, 2009).

O conhecimento dos trabalhos já realizados sobre o assunto, conforme evidenciado no Capítulo 2, contribuiu para a tomada de decisão sobre qual direção vale a pena concentrar os esforços e a atenção na condução da pesquisa (Martins e Theóphilo, 2009).

Na sequência deste Capítulo são apresentadas as etapas de caracterização, estratégias de pesquisa e, posteriormente, o protocolo para o estudo de caso.

3.1 Caracterização e estratégias de pesquisa

No desenvolvimento deste trabalho foi utilizada uma pesquisa bibliográfica, padrão necessário para condução de qualquer estudo científico, uma vez que busca fortalecer a Teoria de um assunto ou tema. Adicionalmente, foi adotada a pesquisa documental com material compilado pelo próprio autor (Martins e Theóphilo, 2009).

Com a predominância da característica explicativa, esta pesquisa caracteriza-se como qualitativa, em que os dados são analisados à medida que coletados, formando e consolidando desse processo as abstrações. A pesquisa explicativa registra os fatos, analisa, interpreta e identifica as causas, ou seja, essencialmente busca explicar o porquê dos eventos. (Martins e Theóphilo, 2009).

Marconi e Lakatos (2010) colocam que a pesquisa exploratória é proveniente de investigações, ou seja, de pesquisa empírica, cujo objetivo é a formulação de questões ou de um problema, com vistas a desenvolver hipóteses; aumentar a familiaridade do pesquisador com um ambiente, fato ou fenômeno, para a realização de uma pesquisa futura mais precisa; ou modificar e clarificar conceitos. Dado que há poucos estudos sobre desinstitucionalização,

esse estudo pode ajudar a sistematizar o conhecimento existente sobre o termo, auxiliando no desenvolvimento de uma teoria robusta.

Gil (2010) argumenta que a maioria das pesquisas realizadas relacionadas a assuntos profissionais podem ser classificadas como descritivas e explicativas, tendo como objetivo descrever as características de determinada população, em geral envolvendo o uso de técnicas padronizadas de coletas de dados, como o questionário e a observação sistemática. Nesse caso, para entender o processo de desinstitucionalização, naturalmente será realizado um processo de descrição, explicação e diagnóstico dos assuntos, procedimentos e realidade atual, pertinentes ao tema nas empresas estudadas.

Para alinhar a pesquisa empírica aos objetivos, foi escolhida a estratégia de estudo de caso. Segundo Martins e Theóphilo (2009), no estudo de caso o início é dado por uma teoria previamente estabelecida, podendo ser melhorada no decorrer da pesquisa, tentando buscar evidências e provas que tenham a capacidade de amparar as proposições elaboradas.

Para Stake (2005), o estudo de caso não é uma metodologia, mas a escolha do que deve ser estudado; entretanto, outra vertente muito utilizada e reconhecida por autores como Cresweel (2007), Yin (2010) e Denzin e Lincoln (2008) é a definição do estudo de caso como uma metodologia, ou seja, uma estratégia de pesquisa. Esta última visão é a adotada por este trabalho.

A estratégia de estudo de caso é muito utilizada nos campos de direito, administração, medicina e políticas públicas (Yin, 2010). O Quadro 5 apresenta as situações relevantes para utilização de distintos métodos de pesquisa.

Métodos	Formas de questão de pesquisa	Exige controle dos eventos comportamentais?	Enfoca eventos contemporâneos?
Experimento	Como, por quê?	Sim	Sim
Levantamento (survey)	Quem, o quê, onde, quantos, quanto?	Não	Sim
Análise de arquivos	Quem, o quê, onde, quantos, quanto?	Não	Sim/ Não
Pesquisa histórica	Como, por quê?	Não	Sim
Estudo de caso	Como, por quê?	Não	Não

Quadro 05: Situações relevantes para os diferentes métodos de pesquisa

Fonte: Adaptado de COSMOS Coporation citado por Yin (2010).

Pelo Quadro 5 nota-se que a utilização do estudo de caso é indicada quando a pesquisa não exige controle dos eventos comportamentais e não enfoca eventos contemporâneos.

Para Stake (1995), estudo de caso é o estudo da particularidade e complexidade de um caso individual, assim, o que define um estudo de caso é a singularidade do fenômeno que está em questão.

Outro aspecto sobre o estudo de caso é o tempo empregado, pois as demandas desta estratégia de pesquisa são muito maiores que as de qualquer outro método. Um exemplo disso seria a fase de coleta de dados, pois para a estratégia de levantamento, a fase de coleta de dados pode ser conduzida em grande parte por um assistente de pesquisa, situação que dificilmente será empregada no estudo de caso (Yin, 2010).

O elevado tempo despendido e a complexidade para a construção de um estudo de caso também são retratadas por Martins e Teóphilo (2009). Os autores listaram 17 etapas, sendo a inicial o próprio caso e, a final, a escrita de um relatório.

Diversos pontos fortes são apresentados para a estratégia de estudo de caso, porém, como qualquer estratégia de pesquisa, deve-se lembrar que também existem limitações (Simons, 2009).

Alguns pontos fortes para uso do estudo de caso (Stake, 1995; Yin, 2010):

1. Pode documentar inúmeras perspectivas, explorar pontos de vista, demonstrar a influência de atores-chave e as interações entre estes atores;
2. É útil para explorar e compreender os processos e sua dinâmica de modificação;
3. É flexível, ou seja, pode ser conduzido em alguns dias, meses ou anos.

Por outro lado, algumas limitações para uso do estudo de caso (Simons, 2009):

1. A intervenção incontrolável do estudo de caso na vida dos outros;

2. O essencial conservadorismo, pois o estudo de caso é aplicado em tempo determinado, mas os envolvidos continuam em constante alteração;
3. A complexidade na escolha do(s) caso(s) estudado(s).

Estudos de caso conduzidos de maneira única apresentam limitações de generalização, pois expressam o risco da possibilidade de subjugar eventos e extrapolar na divulgação de informações (Voss, Tsikriktsis, & Frohlich, 2002). Dessa forma, para mitigar este risco foi adotado o método de estudos de múltiplos casos em duas empresas.

A utilização de estudos múltiplos facilita a realização de estudos comparativos, o que, consequentemente, proporciona a lógica de replicação da pesquisa (Yin, 2010).

A principal vantagem na utilização de múltiplos estudos de caso em profundidade é a possibilidade de replicação da pesquisa; entretanto, a definição da quantidade de casos não é uma atribuição de simples resolução (Gray, 2009). Uma das dificuldades na utilização de múltiplos estudos de caso é o desconhecimento sobre o futuro da pesquisa, uma vez que pode consumir demasiado tempo.

A escolha dos casos ocorreu de forma direta, ou seja, foram selecionadas duas empresas pela proximidade com os objetivos específicos do trabalho, bem como pela viabilidade no acesso às informações e possibilidade de realização de entrevistas com os envolvidos no processo estudado. Diante da escolha relatada, não foi aplicada a seleção de casos-piloto, mas, caso houvessem muitos candidatos qualificados para o estudo de caso, seria imprescindível a adoção deste processo de seleção. Yin (2010) defende que se a seleção possui entre 20 e 30 possíveis candidatos, a triagem pode ser simplificada e consistir na interrogação de pessoas conhecedoras de cada candidato.

De acordo com o exposto, resume-se este trabalho como qualitativo, com base em pesquisa aplicada, explicativa e de estudo de caso.

3.2 Técnicas de coleta e avaliação

Como este estudo envolve análises de informações, as técnicas de coleta são necessárias ao desenvolvimento e conclusões da pesquisa. Em uma pesquisa com estratégia convencional, a coleta de dados ocorre após a definição clara e precisa do tema-problema, plataforma teórica, enquanto nos casos em que as estratégias não são convencionais, por exemplo, estudos de caso ou pesquisa-ação, a coleta de dados pode ser desenvolvida em paralelo com outras etapas da pesquisa (Martins e Theóphilo, 2009).

Uma vez que este trabalho recorre à estratégia não convencional, estudo de caso, a coleta de dados ocorreu após a definição do tema-problema e ao longo do estudo de múltiplos casos.

A utilização do estudo de caso recorrentemente é criticada, por um preconceito tradicional, devido à falta de rigor da pesquisa, ou seja, são aceitas evidências equivocadas ou visões parciais (Yin, 2010). Diante disto, para a validação do estudo de caso, foi utilizada a triangulação, processo inicialmente desenvolvido para correção das deficiências da pesquisa qualitativa (Denzin & Lincoln, 2008). Neste processo, os fatos são avaliados sob vários ângulos, confrontando diversas fontes, métodos e perspectivas, com o objetivo que o estudo represente fidedignamente a verdade e a realidade observadas (Simons, 2009).

O Capítulo 2 teve como fonte principal de coleta de dados as publicações periódicas internacionais e nacionais voltadas para a área de Contabilidade Gerencial e Contabilidade de Custos, especificamente sobre o método ABC, além de publicações relacionadas à Teoria Institucional. Os artigos publicados nos periódicos foram levantados nas bases de dados *Science Direct*® e *Proquest*®, além de pesquisas nos anais de Congressos nacionais e internacionais. Adicionalmente foram selecionadas dissertações e teses com a intenção de desenvolver, aprimorar e aprofundar os aspectos da pesquisa.

Posteriormente ao desenvolvimento do referencial teórico, foram escolhidas empresas que se enquadravam no perfil esperado, ou seja, que passaram pelo processo de adoção do ABC, utilizaram a ferramenta por determinado período e descontinuaram sua utilização como artefato organizacional.

Para compreender o ambiente estudado foram utilizadas as seguintes técnicas de coleta de dados e evidências:

- Entrevistas semiestruturadas;
- Questionário com perguntas abertas;
- Triangulação de dados com o uso das entrevistas em profundidade, pesquisa teórica e pesquisa documental.

Um pré-teste sobre o roteiro de entrevista foi conduzido com 5 participantes para verificar as possíveis inconsistências na estruturação e elaboração das perguntas. Sua aplicação foi em uma amostra compreendida por colaboradores que participaram diretamente dos processos de implementação e/ou descontinuidade do método de custeio, e por acadêmicos e pesquisadores do assunto.

Para a condução de uma entrevista em profundidade, sugere-se a construção de perguntas abertas, principalmente se os entrevistados são executivos e gestores, uma vez que este tipo de pergunta permite maior flexibilidade (Simons, 2009; Yin, 2010).

A entrevista semiestruturada funciona como um intercâmbio que pode promover reformulação metodológica, capaz de enriquecer a prática da pesquisa e construir novas situações de conhecimento. A entrevista em profundidade é aquela em que o objeto de investigação está constituído pelas experiências, ideias, valores e estrutura simbólica do entrevistado (Silva, Godoi, & Bandeira-de-Mello, 2006).

O roteiro das entrevistas semiestruturadas, apresentado no Apêndice I, foi elaborado com perguntas visando captar tanto os direcionadores e motivadores da adoção do método, quanto compreender possíveis razões para a descontinuidade ou o abandono do uso do ABC.

Em linha com o objetivo geral, além dos específicos deste trabalho, foi investigado em qual estágio de adoção o ABC se encontrava nas empresas objeto do estudo quando foi descontinuado. E, para tal, foi utilizado o modelo proposto por Gosselin (1997), *Activity Management (AM)*, que é uma abordagem composta por três estágios: (inicial) *Activity*

Analysis (AA), (intermediário) *Activity Cost Analysis (ACA)* e a versão completa (final) *Activity Based Costing (ABC)*.

Para avaliar os estágios de institucionalização do ABC nas empresas objeto do estudo foram utilizados como classificação: (i) fase de pré-institucionalização, (ii) fase de semi-institucionalização e (iii) fase de total institucionalização, conforme adotado pelos autores Santana et al. (2012) e Tolbert e Zucker (1999).

Por fim, para captar os pressupostos da desinstitucionalização e os isomorfismos institucionais, no desenvolvimento do roteiro de entrevistas, utilizou-se a ideia central dos estudos de Oliver (1992) e Rezende (2009). Em outras palavras, na exploração do material obtido foi realizada a codificação e agregação em unidades, capacitando a descrição das características e atributos de interesse à pesquisa.

Como as entrevistas foram semiestruturadas, foi possível, quando necessário, a inserção de perguntas secundárias, o que representou uma forma de encorajar o respondente a compartilhar o máximo de informações possíveis sobre o conjunto de tópicos analisados (Cooper & Schindler, 2003; Yin, 2010). Em uma primeira etapa de pesquisa, o foco foram os motivos que levaram à decisão da implementação do método de custeio e as expectativas prévias em relação a ele. Na segunda etapa, as perguntas foram voltadas para os fatores que contribuíram para a descontinuidade do método de custeio.

As entrevistas foram aplicadas à alta gestão da Controladoria ou área responsável, ou seja, o *Controller* ou o responsável direto.

Finalizando o detalhamento das técnicas de coleta e evidências, a etapa da pesquisa documental foi realizada por meio do exame de memorandos e circulares sobre os procedimentos instalados pela Controladoria ou área responsável, desde a decisão pela adoção, até a decisão pela descontinuidade na utilização do método. Esta pesquisa serve como uma fonte de dados auxiliar que subsidia o melhor entendimento de achados, além de serem muito frequentes em estudos orientados por estratégias não convencionais, como o estudo de caso (Martins e Theóphilo, 2009).

3.3 Categorias da pesquisa

Com o intuito de sistematizar o processo de coleta de dados e bem estruturar a análise foram utilizadas as três categorias a seguir:

(i) Níveis ou estágios de adoção do ABC

Para avaliar o nível de adoção e implementação do ABC, Gosselin (1997) define o AM como uma abordagem composta por três estágios: AA, ACA e ABC.

- **Análise de atividades:** este é o primeiro e mais simples nível (primeiro estágio). Consiste em identificar os processos e atividades mais relevantes para conversão de material, mão de obra e outros recursos em produtos. Este estágio não exige análise de custos e não conduz necessariamente a um novo método de alocação de *overhead*. Martins e Rocha (2010) apresentam os seguintes critérios para seleção dessas atividades: (i) ter custo relevante, (ii) ter potencial de diferenciação, (iii) ter direcionador de custos próprio (específico), (iv) gerar um *output* – bem ou serviço – para o qual exista mercado.
- **Análise do custo das atividades:** este é considerado o segundo estágio do processo e permite identificar os custos de cada atividade identificada na fase anterior, bem como os fatores que levam a variar o custo daquelas atividades. Alguns autores relacionam este nível com a identificação e análise dos direcionadores de custos das atividades (Shank, 1989; Nanni, Dixon, & Vollmann, 1992).
- **Custeio Baseado em Atividades:** este é o nível que permite o gerenciamento para mensurar os custos dos produtos, serviços e outras entidades objeto de custeio. Este estágio aloca custos aos serviços e produtos em dois níveis: (i) custos de *overhead* são identificados e agrupados em grupos homogêneos de custos e (ii) custos agrupados são direcionados aos produtos pelas unidades de medida de consumo das atividades.

(ii) Estágios de institucionalização

Conforme exposto anteriormente, foi utilizado o processo de institucionalização apresentado por Tolbert e Zucker (1999), apresentado no Quadro 6.

Dimensões	Estágios de institucionalização e dimensões comparativas		
	Estágio pré-institucional	Estágio Semi-institucional	Estágio de total institucionalização
Processos	Habitualização	Objetificação	Sedimentação
Característica dos adotantes	Homogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos
Ímpeto para Difusão	Imitação	Imitativo/normativo	Normativo

Quadro 06 - Estágios de institucionalização e dimensões comparativas

Fonte: Tolbert e Zucker (1999).

As categorias da pesquisa para os estágios de institucionalização dos instrumentos gerenciais são analisadas apenas na perspectiva de três dimensões: Processos, Características dos Adotantes e Ímpeto para Difusão. Essas dimensões possuem a finalidade de permitir a classificação do método ABC utilizado na prática da gestão organizacional em cada um dos estágios de institucionalização: pré-institucional, semi-institucional e total institucionalização.

Na dimensão Processos, considerou-se como critério de análise o aspecto temporal, por se entender que, quanto mais tempo o método faz parte do processo de gestão de uma organização, maiores são as chances de esse método ser aceito entre os tomadores de decisão e começar a fazer parte do conjunto das pressuposições e crenças inquestionáveis da organização. Este critério permitiria classificá-lo na fase de habitualização, objetificação e sedimentação e, assim, dizer se o ABC encontra-se institucionalizado ou não.

Na dimensão Características dos Adotantes, o ABC foi avaliado quanto à capacidade de influenciar as mudanças ou a adoção de determinadas estruturas para se adequar ao novo ambiente de mudanças, o que é denominado inovação. Essa inovação pode advir de mudanças tecnológicas, legislação ou forças do mercado que influenciam a necessidade de mudança, ou do tipo de solução a ser desenvolvida pela organização para se adequar ao novo ambiente. Desse modo, a Característica dos Adotantes pode ser classificada como homogênea ou heterogênea. A característica homogênea significa que todos os gestores das empresas ou de cada departamento/setor de uma mesma empresa adotam artefatos semelhantes devido à similaridade das situações vivenciadas, isto é, refere-se à possibilidade da gestão levar em consideração as soluções desenvolvidas por outras empresas ou outros setores que enfrentam circunstâncias similares na mudança de sua estrutura de gestão. A característica heterogênea

está relacionada à adoção ou transformação dos artefatos de acordo com as necessidades e particularidades de cada empresa, segmento ou área.

Para a dimensão Ímpeto para Difusão, o ABC foi avaliado quanto ao isomorfismo mimético e normativo, conforme proposta de DiMaggio e Powell (1991). Estes dois mecanismos influenciam tanto as unidades quanto as organizações que operam em um mesmo ambiente. Por apresentar um foco mais externo, considera-se que o isomorfismo coercitivo não auxiliaria o entendimento do ímpeto para difusão do ABC dentro da organização, apesar de não ser possível desconsiderá-lo em algumas ocasiões. Contudo, na dimensão Ímpeto para Difusão, os artefatos são avaliados quanto às fases: Imitativo e Normativo.

Na fase Imitativa, à medida que se espera que os resultados da mudança estrutural se generalizem, os efeitos encontrados em outras organizações ou setores serão determinantes significantes da próxima decisão de adoção, uma vez que a percepção dos decisores sobre os custos e benefícios relativos a essa adoção será influenciada pela observação do comportamento de outras organizações ou setores, determinando um comportamento imitativo. Na fase Normativa, o gestor identifica um conjunto de organizações que enfrentam situações já definidas e provê uma avaliação positiva de uma estrutura como solução apropriada. Assim, essa estrutura é incorporada à gestão de modo legítimo, do ponto de vista cognitivo, e como sendo uma norma geral. Por isso, são estabelecidos controles sociais, como forma de regular e controlar a nova estrutura (Santana et al., 2012).

Para viabilizar a identificação dos estágios de institucionalização, utilizou-se um conjunto de questões norteadoras na estruturação das entrevistas. No Quadro 7 são apresentadas as questões norteadoras do questionário e das entrevistas estruturadas para subsidiar a identificação dos estágios de institucionalização, de acordo com as dimensões propostas por Tolbert e Zucker (1999). Essas mesmas informações representam a estrutura do roteiro de entrevista utilizado na pesquisa.

Dimensão Processos
1) Quais métodos de custeio são utilizados pela área?
2) Quando e de que forma foi a adoção do método ABC?
3) O método de custeio está sendo utilizado atualmente?
4) O ABC está sendo utilizado para qual finalidade?
5) A adoção trouxe algum problema e/ou benefício para a área? Quais?
6) Você considera que o ABC está em pleno funcionamento na organização? Por quê?
Dimensão característica dos adotantes
7) Quais fatores influenciaram a adoção do ABC pelo setor?
8) Como ocorre o processo de avaliação do ABC?
9) Houve substituição de algum método de custeio anteriormente utilizado para o ABC?
10) Quais mudanças ocorreram no área em função da adoção do ABC? E na empresa?
Dimensão Ímpeto para Difusão
11) Vocês utilizaram alguma organização como referência na definição da adoção do ABC?
12) Vocês estão estudando implantar outros métodos de custeio para a empresa?

Quadro 07: Questões relativas à identificação dos estágios de institucionalização do ABC

Fonte: Adaptado de Santana et al.(2012).

(iii) Variáveis de desinstitucionalização

O Quadro 8 apresenta a construção das perspectivas que são analisadas, tanto sob a ótica dos isomorfismos institucionais quanto dos pressupostos da desinstitucionalização. Na sequência foi classificado entre os tipos de isomorfismos (competitivo, coercitivo, mimético e normativo) e as pressões (funcionais, políticas e sociais) incorridas pelas organizações.

ISOMORFISMO INSTITUCIONAL

Isomorfismo competitivo

1	Importância do custo no resultado da empresa.
2	Tamanho da empresa.
3	Relacionamento com o mercado externo.

Isomorfismo institucional – coercitivo

4	A existência de fiscalização e punição.
5	A obrigatoriedade imposta pela Lei.
6	Surgimento de novas tecnologias contábeis substituindo a necessidade do ABC.
7	Poder institucional das entidades reguladoras (CVM - Comissão de Valores Mobiliários - e órgãos do setor).

Isomorfismo institucional – mimético

8	A publicação de informações até então desconhecidas pode gerar incerteza no processo decisório dos usuários.
9	Empresas reconhecidas realizam a prática do ABC.
10	Nível de divulgação informacional dos concorrentes.

Isomorfismo institucional – normativo

11	As recomendações das empresas de consultoria e auditoria.
12	As recomendações das entidades de pesquisas e acadêmicas.
13	Os pronunciamentos das entidades de classe.

PRESSUPOSTOS DA DESINSTITUCIONALIZAÇÃO

Pressões funcionais

14	Devido as novas regulamentações para o setor.
15	Não possui conteúdo informacional para investidores e acionistas.
16	Surgimento de novas tecnologias contábeis.
17	Custos de manter a prática superam os benefícios da informação gerada.
18	Restringe o uso dos recursos internamente.

Pressões políticas

19	Influencia o desempenho e a remuneração dos gestores.
20	Não representa inovação informacional para o mercado de capitais.
21	A matriz não exige.
22	Ausência de incentivos fiscais.
23	Clientes e fornecedores não exigem.
24	Mudança das leis sobre publicação de informação gerencial.
25	O mercado financeiro não exige.
26	Distorce o desempenho dos departamentos, áreas e unidades de negócio.

Pressões sociais

27	Harmonização internacional das práticas contábeis.
28	Mudança da configuração jurídica da empresa (abertura ou fechamento de capital).
29	Mudança dos gestores internos (atores sociais).
30	Mudança na estrutura organizacional.
31	Realização de fusões, cisões ou incorporações.

Quadro 08: Perspectivas e variáveis da desinstitucionalização

Fonte: adaptado de Rezende (2009) e Oliver (1992).

3.4 Protocolo de pesquisa para o estudo de caso

Para o desenvolvimento de estudos de casos, recomenda-se a construção do protocolo de pesquisa, por ser uma maneira importante de aumentar a confiabilidade desta estratégia de

investigação. Este protocolo destina-se a orientar o pesquisador na realização da coleta de dados de um caso único ou múltiplos casos (Yin, 2010).

Seções do protocolo de estudo de caso:

1. Visão geral do projeto de estudo de caso: deve cobrir a informação antecedente do projeto, ou seja, seu contexto e perspectiva e, principalmente, comunicar ao leitor a finalidade e o ambiente do estudo de caso como, por exemplo, a carta de apresentação.
2. Procedimentos de campo: deve enfatizar as tarefas importantes na coleta de dados, por exemplo, obter acesso às organizações-chave ou aos entrevistados; ter recursos suficientes enquanto em campo; fazer uma programação que atenda o tempo especificado, entre outros. Esta é uma etapa operacional e, quanto mais detalhada, melhor será o estudo.
3. Questões de estudo de caso: estas questões são formuladas para o investigador e não para o entrevistado. Cada questão deve ser acompanhada por uma lista de fontes prováveis de evidência como, por exemplo, nomes de entrevistados individuais, documentos ou observações.

Para a elaboração do protocolo de estudo de caso, foi considerada a estrutura apresentada por Martins (2008). A aplicação deste protocolo de estudo de caso foi realizada nas duas empresas objeto do estudo:

1. Objetivo do estudo: verificar quais são os fatores que contribuíram para o enfraquecimento e abandono do ABC nas empresas objeto do estudo.
2. Procedimentos iniciais
 - 2.1. Contato inicial: realizou-se inicialmente uma pesquisa empírica sobre a estrutura hierárquica da companhia estudada, utilizando-se duas entrevistas prévias com o responsável pela Controladoria da organização, em dezembro de 2012. Foram apresentados os objetivos

do estudo, a tipologia de informações que o estudo requeria e os instrumentos de coleta de dados que seriam utilizados. A duração total das duas reuniões foi de aproximadamente quatro horas, em que foram apresentados: a estrutura organizacional, o organograma, as demonstrações financeiras e os relatórios gerenciais da empresa elaborados para dar suporte à gestão. Ainda, foram apresentadas as subdivisões das áreas, com o objetivo de compreender o porquê da atual estrutura de gestão, bem como as atribuições de cada uma delas, além de verificar como o ABC era utilizado pela área responsável.

2.2. Informações gerais: no contato inicial com os responsáveis pela Controladoria, foi feita uma análise superficial do roteiro não estruturado, contendo questões abertas que seriam utilizadas na entrevista pessoal com cada gestor. Após a crítica, foi salientada a política de governança corporativa e o sigilo de informações adotado pela empresa. Portanto, a entrevistada solicitou que mantivesse o roteiro para as primeiras entrevistas, mas que, caso houvesse dúvidas pontuais, estas fossem transformadas em um questionário e que, em seguida, este fosse enviado por e-mail para uma análise mais aprofundada das informações que se pretendia coletar. Após a análise do roteiro e apresentação do objetivo do estudo foi concedida autorização para a coleta de dados.

2.3. Verificação dos procedimentos para coleta de dados: Após a autorização, os responsáveis pela Controladoria sugeriram que o objetivo do estudo e os benefícios para a empresa em contribuir para a pesquisa fossem encaminhados via e-mail aos gestores ligados ao processo de decisão pelo ABC (Coordenador de Gestão de Custos, Coordenador de Preços, Diretor Executivo de Finanças, Gerente de Controladoria, Gerente de Operações e Presidente), para que todos tomassem conhecimento da pesquisa. Esse procedimento teve como finalidade reforçar o tipo de informação que seria divulgado pelos gestores, em conformidade com a política de governança corporativa e de sigilo de informações adotados pela empresa. Desta forma, fizeram parte da amostra profissionais do nível gerencial e com envolvimento direto, sendo que, no caso da Controladoria, foi envolvido tanto o gerente atual quanto o que anteriormente era responsável pela decisão em relação à adoção do ABC. Em uma das empresas, em virtude de mudança do presidente, optou-se por entrevistar o ex-presidente, por uma questão de histórico do processo de decisão.

Ao final desse processo, foram marcadas novas entrevistas para validação das informações e esclarecimento de algumas dúvidas. A reunião teve duração de aproximadamente 1 hora com

cada gestor, sempre delimitada pela política de governança corporativa e sigilo de informações adotado pela empresa.

Para confrontar as informações financeiras da organização, foram utilizadas as Demonstrações Financeiras publicadas dos períodos de 2006 a 2012, publicadas no Diário Oficial. O objetivo de analisar esses documentos foi compreender o porte da empresa em receita líquida, relevância dos custos em comparação ao resultado, lucratividade e representatividade do investimento realizado com o ABC. Dado que a decisão pela adoção do ABC foi submetida a um processo interno denominado Ciclo Anual de Projetos, foram solicitadas as atas, emails e demais documentos que contribuíssem para o mapeamento dos argumentos utilizados no momento da decisão.

O período estabelecido para a triangulação dos dados foi de 2006 a 2012 pelo fato de uma análise longitudinal revelar alterações no comportamento da gestão ao longo do tempo e identificar fatores que potencialmente influenciariam essas mudanças. Por fim, tornou-se factível a realização de análise do conteúdo das entrevistas e triangulação com as demais informações coletadas.

2.4. Contrapartida da pesquisa: foi acordado o encaminhamento da versão completa da dissertação para a empresa em estudo e realização de um seminário com os gestores e funcionários para apresentação dos achados da pesquisa, a fim de possibilitar uma maior conexão da academia com a área empresarial.

2.5. Proposição para o estudo de caso: inicialmente foi elaborado um conjunto de questões que refletem o escopo da pesquisa, a partir da revisão teórica sobre Teoria Institucional e ABC. A partir da análise dessas questões, foi elaborado um roteiro de entrevista não estruturado, o qual foi validado por meio de pré-testes durante os meses de fevereiro a abril de 2012, com gestores responsáveis pela área de Controladoria. O primeiro teste foi realizado com a Diretora da Controladoria e, o segundo, com o Diretor Executivo de Finanças. Cada pré-teste durou, em média, duas horas.

O desenvolvimento do protocolo de estudo de caso permitiu a construção do roteiro de entrevista e sua validação, fase importante para aumentar a confiabilidade de trabalhos com a estratégia de pesquisa de estudo de caso.

3.5 Técnica empregada para análise e interpretação dos dados

Na fase de análise e interpretação dos dados, recorreu-se à técnica de Análise de Conteúdo (AC), com transcrição das entrevistas realizadas, dos discursos apresentados nos documentos coletados, das respostas às dúvidas pontuais, complementada por observações realizadas durante as reuniões pessoais.

Na definição de Bardin (1977), a AC consiste na análise de comunicação, utilizando procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição de conteúdo que permita a inferência de conhecimentos.

O cerne da AC é poder inferir o todo da comunicação, buscando o entendimento das causas e antecedentes da mensagem, bem como seus efeitos e consequências (Bardin, 1977; Martins & Theóphilo, 2009).

Kolbe e Burnett (1991, p. 245) asseveram que a utilização da técnica de AC deve ser conduzida por meios objetivos e confiáveis.

Na visão de Martins e Teóphilo (2009), a AC apresenta alguns usos como:

1. Descrever tendências no contexto das comunicações;
2. Construir e aplicar padrões de comunicação;
3. Medir a clareza das mensagens;
4. Identificar intenções, características e apelos de comunicadores.

Conforme denotam Freitas e Janissek-Muniz (2000), a parte vital da AC consiste nas categorias, definidas por estes como rubricas significativas, em função das quais o conteúdo será classificado e eventualmente quantificado. Os autores asseveram ainda que as categorias se originem dos documentos objeto da análise. Os critérios e a categorização possibilitam a fragmentação da comunicação para a análise.

A categorização é um processo de tipo estruturalista e envolve duas etapas: o inventário (isolamento das unidades de análise: palavras, temas, frases etc.) e a classificação das unidades comuns, revelando as categorias. Dependendo do assunto, por meio da AC, pode-se adotar categorização já testada em estudos anteriores (Martins & Theóphilo, 2009).

Para cadenciar a análise das evidências, apresentou-se um procedimento utilizado para compreensão do processo de institucionalização com base em Santana et al. (2012). Foram estabelecidas questões para cada uma das dimensões: Processos, Característica dos Adotantes e Ímpeto para Difusão. Por fim, definiram-se critérios para identificar os estágios de institucionalização (habitualização, objetificação e sedimentação) do ABC na prática da gestão organizacional, como apresentado no Quadro 09.

Dimensões	Critérios de análise para as categorias da pesquisa		
	Estágio pré-institucional	Estágio Semi-institucional	Estágio de total Institucionalização
PROCESSOS	HABITUALIZAÇÃO	OBJETIFICAÇÃO	SEDIMENTAÇÃO
1) Quando e de que forma foi a aquisição destes instrumentos? 2) Como está sendo utilizado o ABC atualmente? 3) O ABC está sendo utilizado para qual finalidade? 4) A adoção trouxe algum problema e/ou benefício para a área? Qual(is)? 5) Você considera que os atuais métodos de custeio estão em pleno funcionamento na organização? Quais são as justificativas?	Observa-se criação de novos arranjos estruturais.	Há incentivos para a consolidação e difusão dos arranjos estruturais por meio dos <i>Champions</i> ³ .	Nota-se a continuidade histórica e tendência para a consolidação dos arranjos estruturais estabelecidos.
CARACTERÍSTICA DOS ADOTANTES	HOMOGÊNEOS/HETEROGÊNEOS	HOMOGÊNEOS/HETEROGÊNEOS	HOMOGÊNEOS/HETEROGÊNEOS
6) Quais fatores influenciaram a adoção do ABC? 7) Como ocorre o processo de avaliação dos artefatos gerenciais? 8) Houve substituição do método de custeio? Quais métodos foram implementados nesse processo de substituição? 9) Quais mudanças ocorreram no setor em função da adoção do ABC?	Observa-se que uma parte dos gestores iniciou estudos e projetos sobre a adoção do ABC nas práticas de gestão. Nesta fase o método pode ser utilizado na prática da gestão para efeito de testes e ajustes.	Verifica-se que o ABC já está inserido nas práticas de gestão de alguns departamentos e há a tentativa de difundí-los para outros. Todavia, o ABC pode ser adotado conforme as características do difusor e, em seguida, adequado às necessidades específicas dos departamentos.	Nota-se que o ABC está consolidado nas práticas de gestão e difundido em boa parte da empresa, apesar de cada departamento da organização adequá-lo às suas peculiaridades e necessidades.
ÍMPETO PARA DIFUSÃO	IMITAÇÃO	IMITATIVO/NORMATIVO	NORMATIVA
10) Vocês utilizaram alguma empresa como referência na definição do ABC? 11) Vocês estão estudando a implantação de novos métodos de custeio para o setor?	Nota-se a proposição de ideias quanto à adoção do ABC por algum(s) departamento(s), com base em empresas que vivenciam situações semelhantes.	Observa-se a incorporação e disseminação dos ABC nas práticas de outros departamentos; são criados mecanismos iniciais de controles, do ABC utilizando-se normas e sanções.	Verifica-se se o ABC foi incorporado às práticas gerenciais da empresa; há monitoramento e controle pelo ABC por meio de normas e sanções.

Quadro 09: Critérios de análise das dimensões nas fases do processo de institucionalização

Fonte: adaptado de Santana et al. (2012) e de Tolbert e Zucker (1999).

Em suma, para que o ABC fosse classificado na fase de pré-institucionalização, analisaram-se simultaneamente as características das três dimensões. Desse modo, para o ABC ser incluído no estágio de pré-institucionalização, foi investigado:

³ *Champions*: gestor(es) ou área(s) que tenta legitimar o método de custeio para que este passe a integrar as rotinas de gestão de toda a empresa. Este grupo é importante para incentivar a difusão e consolidação do método em outros departamentos.

1. Se ele desencadeou a criação de novos arranjos estruturais a partir das necessidades da organização;
2. Se uma parte dos gestores iniciou estudos de projetos sobre a adoção de determinados artefatos na prática da gestão. Se o artefato é adotado, ele passa a ser ajustado conforme as necessidades específicas da gestão. Assim, sua característica inicial é homogênea, pois faz parte da prática da gestão de todo o departamento. Sendo ele ajustado conforme as necessidades do departamento, sua caracterização passa a ser heterogênea, pois o artefato pode ser desinstitucionalizado e reinstitucionalizado, considerando as peculiaridades e necessidades de cada gestão;
3. Se for proveniente da proposição de ideias dos gestores quanto à adoção do artefato por algum(s) departamento(s), com base em empresas que vivenciam situações semelhantes, além de considerar a possibilidade de ela ser adotada por toda a organização.

Na fase de semi-institucionalização, foi verificado:

1. Se houve incentivos para a consolidação e difusão dos arranjos estruturais por meio dos *Champions*;
2. Se o ABC já estava inserido nas práticas de gestão de alguns departamentos, seja de forma semelhante ou distinta, considerando as peculiaridades de cada um deles, e se há a tentativa de difundi-lo a outros departamentos;
3. Se houve incorporação e disseminação do artefato gerencial nas práticas de outros departamentos, conseqüentemente, são criados mecanismos iniciais de controle dos instrumentos gerenciais, utilizando-se normas e sanções.

Na fase de total institucionalização, foi observado:

1. Se houve continuidade histórica e tendência para a consolidação dos arranjos estruturais estabelecidos;
2. Se o ABC estava consolidado nas práticas de gestão e difundido em boa parte da organização, o que permitiria classificá-lo como homogêneo. No entanto, se cada gestor ajustar o artefato às necessidades e peculiaridades de sua gestão, sua característica passa a ser heterogênea, pois o artefato pode ser desinstitucionalizado e reinstitucionalizado conforme as necessidades de cada gestão;

3. Se o ABC foi incorporado às práticas gerenciais da organização, portanto, há monitoramento e controle dos artefatos gerenciais por meio de normas e sanções.

Conforme exposto acima, a AC foi empregada para buscar a essência das informações coletadas em todas as categorias apresentadas na seção 3.3: (a) níveis de adoção, (b) estágios de institucionalização e (c) perspectivas e variáveis de desinstitucionalização.

3.6 Limitações da pesquisa

Para este trabalho foi aplicado o estudo de caso, logo, há um viés natural pelo fato de ser um estudo qualitativo. Neste tipo de estudo, deve-se aceitar o grau de incerteza que existe nas análises realizadas, pois em uma pesquisa qualitativa existe a análise indutiva dos dados e não se buscam comprovar evidências formuladas, ou seja, os dados são formulados à medida que são coletados (Martins e Theóphilo, 2009, p. 141).

Outro fator limitante sobre pesquisas qualitativas é o envolvimento do pesquisador, pois com a intenção de não provocar nenhuma alteração na realidade e com isso distorcer a validade da pesquisa, o pesquisador realiza observações sem o conhecimento dos fatos observados, o que pode ser considerado uma postura antiética. Para tal situação, Ludke e André (1986) sugerem que o pesquisador seja transparente na adoção de critérios e situações, mas reforça que, ainda assim, a pesquisa pode conter uma subjetividade devido à observação natural.

Este trabalho possui como limitação a utilização de duas empresas para o desenvolvimento do estudo de caso, pois elas não representam a realidade de todo o universo das empresas brasileiras, quando se trata do abandono e desuso do ABC. Logo, os resultados são válidos somente ao conjunto de empresas analisadas.

O horizonte temporal das entrevistas também foi considerado uma limitação do trabalho. Como não foi possível permanecer longos períodos nas empresas objeto do estudo, este aprofundamento poderia ter contribuído para o incremento da coleta das informações e consequente cruzamento de evidências para construção das conclusões.

A modelagem desenvolvida pela empresa para a implantação e manutenção do método de custeio não foi avaliada. Durante as entrevistas foram solicitadas informações como a

volumetria de alocação, lista com as atividades, lista com os objetos de custeio, porém, pelas regras internas das empresas objeto do estudo, ambas optaram por não divulgar. Este evento torna-se uma limitação, pois a qualidade da modelagem e dos critérios adotados para alocação dos gastos poderia ser considerado um fator crítico para o abandono do método.

Por fim, uma limitação que afeta a maioria dos estudos em Contabilidade Gerencial é a validade das pesquisas, pois, pela recorrente falta de base de dados, os pesquisadores encontram resultados distintos, o que eleva naturalmente a descrença quanto aos produtos e estudos referenciados na plataforma teórica. Para mitigar esta limitação, conforme exposto na seção 3.2, foi utilizada a triangulação para que os fatos fossem avaliados sob vários ângulos e fontes.

3.7 Procedimento ético

A pesquisa nas empresas objeto do estudo foi realizada mediante o consentimento formal, revelando aos participantes os procedimentos e técnicas aplicados, com o objetivo de não causar danos à organização e seus envolvidos. Visando estabelecer uma relação ética entre a organização e a pesquisa, estabeleceu-se um protocolo ético, apresentado no Apêndice II, esclarecendo escopo, procedimentos, tempo de permanência e benefícios. Alguns pontos previstos no protocolo são mencionados a seguir.

No que tange à confidencialidade, foi garantido por escrito às empresas estudadas e aos participantes o anonimato. Para isso, foram suprimidas as referências à empresa e ao nome dos participantes, os quais foram informados verbalmente sobre os procedimentos de pesquisa que seriam executados.

Nas técnicas de coleta com uso de entrevista e observação, foi solicitada a permissão para a utilização de gravador com a finalidade de registro para posterior transcrição. As conclusões tiveram como alicerce a imparcialidade por meio das evidências e teorias, por intermédio da análise de resultados de maneira objetiva.

De acordo com o exposto nas subseções da trajetória metodológica, buscou-se fundamentar os motivos da escolha de determinada estratégia de pesquisa, das técnicas empregadas na coleta

de dados, bem como a definição das categorias utilizadas, pois a robustez da metodologia contribui para construção dos estudos de caso em profundidade.

No Capítulo seguinte são apresentados os resultados dos estudos de caso e a análise dos dados coletados, conforme orientação definida neste Capítulo.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS CASOS

Neste Capítulo são apresentadas a descrição das empresas e os principais achados da pesquisa. As organizações objeto do estudo são apresentadas individualmente com o intuito de capturar elementos relevantes para a seção de discussão de resultados. Para facilitar o entendimento e manter o sigilo foram atribuídos nomes fictícios, Beta e Gama, para a empresa do segmento de meios de pagamento e para a do segmento hospitalar e ambulatorial, respectivamente.

Os dados obtidos por meio de entrevistas semiestruturadas e do questionário com perguntas abertas foram triangulados com o uso das entrevistas em profundidade, pesquisa teórica e pesquisa documental e de registros da empresa, conforme destacado no Capítulo anterior.

4.1 Empresa do segmento de meios de pagamento - Beta

A empresa Beta atua há aproximadamente 10 anos no segmento de meios de pagamento e soluções financeiras. A estrutura é segmentada em duas unidades de negócios: (i) cartões pré-pagos e benefícios e (ii) soluções financeiras, sendo a primeira existente desde a criação da empresa em 2003 e a segunda a partir de 2011.

A estrutura societária é composta por dois dos principais bancos nacionais, os quais atuam como acionistas e canais de venda. A estrutura de canais de venda é formada pelos dois bancos sócios, um banco estrangeiro e um canal próprio. Diante da capilaridade destes bancos no território nacional, para geração de novas vendas, as agências bancárias comercializam os produtos da empresa mediante uma comissão de venda calculada sobre a margem de contribuição.

Os acionistas da empresa são concorrentes no segmento bancário, fato que contribui para aumentar a complexidade da governança corporativa e a necessidade de informações gerenciais com a finalidade de assegurar que um acionista não seja beneficiado em detrimento do outro.

Em 2012 a Receita Líquida foi entre R\$ 760 milhões e R\$ 1 bilhão de reais e o Lucro Líquido da empresa foi entre R\$ 160 milhões e R\$ 180 milhões. A Margem Bruta foi de 82% e a Margem Líquida de 20% no ano de 2012.

Para este trabalho foi considerada apenas a unidade de negócio de cartões pré-pagos e benefícios, a qual representa aproximadamente 90% da Receita Líquida e 94% do Lucro Líquido consolidado. O motivo de ser considerada apenas esta unidade de negócio se deve à maturidade e ao fato de que a unidade de soluções financeiras é recente, ou seja, não participou e não implementou o ABC.

A unidade de negócio estudada é composta por oito produtos e, desses, seis estavam em operação e dois em desenvolvimento desde 2012, com previsão de lançamento para 2014. Os produtos em operação por ordem de relevância de receita líquida eram: alimentação, refeição, vale-transporte, vale-combustível, viagem e natal.

A empresa apresentou crescimento de lucro líquido, de 2006 a 2012 superior a 20% ao ano e, como uma particularidade durante esse período pela dinâmica do negócio, foram realizadas reestruturações organizacionais.

Uma das volumetrias mais importantes para a unidade de negócio é a quantidade de cartões ativos⁴, que em 2012 alcançou entre cinco milhões e seis milhões de cartões. Outro dado relevante é a quantidade de transações capturadas⁵, que em 2012 alcançou entre 300 milhões e 400 milhões. Como o modelo de negócio necessita de rede de aceitação para transacionar os cartões, a empresa possuía aproximadamente 150 mil estabelecimentos comerciais conveniados no Brasil.

O modelo de negócio da Beta demanda emprego de tecnologia avançada, tanto que muitos processos são terceirizados e geridos por relações contratuais com empresas parceiras na cadeia de valor.

⁴ Cartões ativos: cartões emitidos que tiveram disponibilização ou transação de crédito nos últimos 30 dias.

⁵ Transações capturadas: transações de compra de produtos nos estabelecimentos conveniados, restaurantes ou supermercados.

Nas discussões de planejamento de longo prazo fomentadas pela equipe de Planejamento Estratégico, a dependência dos processos de tecnologia é discutida exaustivamente e as projeções de crescimento são compartilhadas com as empresas parceiras, a fim de que não ocorram restrições de capacidade e problemas operacionais com os clientes.

Alinhado às práticas de governança corporativa e com as diretrizes do Planejamento Estratégico, a empresa utiliza alguns artefatos gerenciais em linha com os previstos por Frezatti et al (2009) como, por exemplo, Planejamento Estratégico formalizado, Orçamento anual, *Benchmarking* externo, Análise de lucratividade de produtos, clientes e mercados e Análise da cadeia de valor.

O Orçamento anual é o principal artefato gerencial e desde a criação da empresa nunca foi descontinuado, tanto que a cada ano aumenta o nível de detalhe informacional gerado pela Controladoria. Uma das justificativas para essa realidade é a utilização do artefato para acompanhamento mensal das metas corporativas, individuais e indicadores para pagamento de remuneração variável.

As discussões para a adoção do ABC se iniciaram em 2005 e o início da implementação ocorreu no último trimestre de 2006.

Após o macro entendimento da realidade estudada, as Ilustrações 6 e 7 elucidam a estrutura da empresa, mostrando que houve modificações da adoção até a descontinuidade do método de custeio. Nota-se que, em 2006, período de discussão da adoção do método de custeio ABC, a área de Custos estava sob responsabilidade da gerência de Processos, diretamente subordinada à Presidência e área par de Planejamento Estratégico.

Ilustração 06: Organograma resumido da empresa no período da decisão pela adoção (Grupo 1)

Em 2007, a empresa passou por uma reestruturação interna e a área de Custos passou a ser subordinada à Controladoria, dentro da vice-presidência de Finanças. O motivador informado para a alteração foi o acesso às informações financeiras, pois entendia-se que a Controladoria teria mais facilidade e agilidade na extração de dados e desenvolvimento de análises para suporte à decisão.

Ilustração 07: Organograma resumido da empresa após a reestruturação interna (Grupo 2)

Para o detalhamento do estudo de caso da empresa Beta, foram entrevistadas sete pessoas da empresa, divididas em dois grupos: (1) colaboradores que atuavam no período da decisão até a implementação e (2) colaboradores que atuavam no período da manutenção e descontinuidade do método (Ilustração 8).

Ilustração 08: Mapeamento dos colaboradores envolvidos por período (empresa Beta)

No grupo 1, foram entrevistadas três pessoas: gerente de processos e custos, analista de custos e consultor; no grupo 2, quatro pessoas: vice-presidente de finanças, gerente da controladoria, coordenador de custos e analista de custos.

O presidente em exercício no período da decisão foi consultado na tentativa de realização da entrevista; porém, optou por não participar, justificando-se pelo fato de a decisão ter mais relacionamento com o vice-presidente de finanças. O presidente atual não participou da entrevista, pois não conhecia o histórico do projeto do método de custeio.

Finalizada a contextualização da empresa, na próxima seção são apresentados os achados relacionados ao método de custeio ABC como: o nível de adoção, o estágio de institucionalização e os fatores da desinstitucionalização.

4.1.1 Avaliação do Custeio Baseado em Atividades

A empresa Beta iniciou as discussões e a idealização da adoção do ABC em meados de 2005 na área de gestão de Processos e Custos e, como exposto na seção anterior, não possuía relação de hierarquia com a Controladoria. Ao longo de 2006 e 2007, a empresa passou por uma reestruturação e uma das mudanças foi a migração da área Custos da Gerência de Processos para a Gerência de Controladoria. Após esse período, o projeto de implantação do novo método de custeio se iniciou em 2007 e terminou após 7 meses.

Pelas informações obtidas nas entrevistas realizadas, o objetivo da adoção do ABC foi pautado pelo desejo da empresa em ser referência em métodos de gestão como, por exemplo, ferramentas gerenciais para suportar análises como rentabilidade e lucratividade de clientes, BSC, otimização de resultado e ABC.

Como a empresa Beta possuía um modelo de comissionamento variável para os agentes vendedores e este valor era apurado com base na margem de contribuição ajustada⁶, o ABC foi tido como o método que melhoraria essa alocação dos custos e despesas e, consequentemente, a lucratividade da empresa. Uma vez que a empresa possuía a diretriz de Planejamento Estratégico para terceirizar processos, esperava-se que o ABC contribuiria nas análises dessa natureza. Quanto à utilização desse método de custeio para melhorar a precificação dos produtos, não era vista como um diferencial do método, distinguindo da visão de Martins e Rocha (2010).

Durante as discussões de concepção do método de custos, foi definido que a atualização seria mensal, como um sistema de acumulação de custos, novamente divergindo da recomendação de Martins e Rocha (2010).

⁶ Margem de contribuição ajustada – conceito utilizado pela empresa: receita líquida menos custos variáveis menos despesas indiretas alocadas ao produto vendido, por exemplo, despesas com tecnologia da informação e *overhead*.

Na visão dos entrevistados, outro ponto chave para a Beta ter adotado o ABC foi o fato de que uma empresa do grupo já utilizava esse método de custeio e a empresa acionista majoritária utilizava e atualizava anualmente o ABC. A situação pode indicar a presença de isomorfismos, tanto o mimético quanto o normativo (DiMaggio & Powell, 1983). A pesquisa de Oyadomari et al. (2007) identificou que a institucionalização da VBM teve forte utilização do mecanismo mimético, para os administradores legitimarem suas ações perante os acionistas.

Os gastos envolvidos no projeto de implantação foram em torno de R\$ 500 mil reais, o que representava aproximadamente 4% da verba total estimada com projetos para o ano de 2007.

Durante as entrevistas foi percebido que um fator crítico para a atualização do ABC era a alteração do organograma e dos processos internos, pois ocasionava recorrentes mudanças no modelo de custos. No início do projeto, o mapeamento das atividades e processos era de responsabilidade da gerência de Processos, porém, com a evolução do projeto, a Controladoria passou a ser responsável pelo mapeamento dos novos processos e pela atualização dos existentes.

Outro fator crítico era a alocação dos gastos com pessoal e o envio dos percentuais de dedicação de tempo por colaborador, pois os responsáveis não possuíam uma frequência no envio dessa informação.

A falta de apoio da alta gestão, conforme já apresentado em pesquisas anteriores (Foster & Swenson, 1997; Major & Hopper, 2005; Shields, 1995; Cokins, 1999; Innes, Mitchell, & Sinclair, 2000), também foi um dos facilitadores para a descontinuidade do ABC, percebidos na entrevista, tanto do grupo 1 quanto do grupo 2.

O nível de detalhamento informacional também foi um fator crítico, pois a empresa tinha o objetivo de detalhar e custear todas as microatividades, o que elevou a complexidade da manutenção do método. A discussão sobre complexidade do ABC também foi alvo de críticas nas pesquisas de Velmurugan e Nahar (2010); Innes e Mitchel (1995); Kaplan e Anderson (2004); Chenhall e Euske (2007) e Kaplan e Anderson (2007).

Em síntese, os entrevistados do Grupo 1 afirmaram que o ABC não havia sido consolidado e difundido em toda a empresa. A Controladoria buscou simplificar o entendimento do método, mas não obteve sucesso, tanto que as áreas não entenderam a relevância e os objetivos do novo método de custeio. Neste caso, não ocorreu a percepção generalizada de que as ações de uma entidade eram desejadas ou apropriadas dentro de um sistema, assim, não foi identificada a existência de legitimidade ou institucionalização, que conforme Meyer e Rowan (1977) é a palavra-chave da Teoria Institucional e ocorre após o estágio de difusão rápida e de saturação (Lawrence et al., 2001).

Um dos gestores do grupo 1 foi categórico em afirmar: “se analisar racionalmente, a empresa não precisava de ABC”. Tal sentença foi justificada por se entender posteriormente à implantação que o método de custeio e as análises de custos praticadas atendiam às necessidades da organização até então. Gerreiro et al. (2004) reforçaram que os gestores e contadores estão cientes das limitações dos artefatos gerenciais, mas que, apesar disso, acreditam que eles são adequados para uma gestão eficaz, tanto que os debates conceituais estão situados na dimensão do comportamento e não no domínio do conhecimento das técnicas.

No grupo 2, com base nas percepções e levantamentos realizados, um dos fatores listados foi a falta de conhecimento técnico dos gestores envolvidos na adoção do ABC, ou seja, essencialmente os entrevistados do grupo 1. Essa afirmação foi ratificada pela falta de indicadores de desempenho do projeto como, por exemplo, metas de redução de custos após a adoção, melhores análises de lucratividade e reengenharia de processos. Conforme exposto no Capítulo 2, a discussão sobre a falta de conhecimento técnico e treinamentos já foi abordada pelos seguintes autores: Velmurugan e Nahar (2010); Ness e Cucuzza (1995); Kaplan e Anderson, (2004); Dalmácio et al. (2007) e Shields (1995).

Uma frase interessante que apareceu apenas no grupo 2 foi: “a empresa confundiu a implantação do ABC com a de um *software*”. Na visão desse grupo, a empresa esperava que não precisasse de recursos dedicados para atualização e manutenção do modelo.

Para atualização do modelo eram utilizadas ferramentas do Microsoft Office, Excel e Access, mas para cálculo e alocação dos custos aos objetos de custeio era utilizado um *software* conhecido no mercado, o *MyAbcm*®. Na percepção, tanto do grupo 1 quanto do grupo 2, as

ferramentas sistêmicas atendiam plenamente às necessidades de atualização do método de custeio.

Na avaliação do modelo desenvolvido, o ABC da empresa Beta possuía entre 300 e 350 atividades, o que na visão dos integrantes do grupo 2 demonstrava a falta de objetividade do método, fato elucidado pela seguinte colocação de um dos entrevistados: “Os gestores queriam controlar tudo, mas não tinham a dimensão da complexidade”. A discussão sobre a definição de atividades foi apresentada por Souza e Rocha (2009), que definem alguns critérios, apresentados na seção 3.3, para seleção das atividades com o intuito de reduzir a complexidade e trazer objetividade ao método.

Durante a entrevista foi verificada a existência de atividades conflitantes com a atualização do ABC e, para esse tema, foi informado que, devido à complexidade de atualização do método, tal processo sempre era repriorizado. Por fim, foi reforçado pelos entrevistados que a atualização do ABC não contribuiu para mudanças relevantes na empresa, tanto do ponto de vista de economias de custos quanto para a revisão de processos internos. Os achados e reflexões realizadas ao longo desta seção estão sintetizados no quadro 10 a seguir.

Segmento	Itens estudados	Meios de Pagamento
Nome		Beta
Contexto	Realizou reestruturações organizacionais?	Sim
	Emprega tecnologia avançada?	Sim
	Possui orçamento anual?	Sim
	Principal objetivo na adoção	Melhoraria na lucratividade; Terceirização de atividades
Tempo	Início projeto	jan/07
	Tempo de projeto	7 meses
	Recorrência desejada	Mensal
	Término do projeto	jul/07
Complexidade	Quantidade de produtos/ marcas	6
	Quantidade de atividades	350
	Quantidade de <i>drivers</i>	60
	Quantidade de objetos de custeio	30
	Quantidade de meses atualizados	12 meses (2008)
	Decisão pela descontinuidade	mar/09
	Valor estimado do projeto	R\$ 500 mil
	Vida útil do ABC	2 anos
Estrutura	Recurso exclusivo para atualização do ABC	Não
	Quantidade de recursos alocados na atualização	2
	Envolvimento da área de Processos no início do projeto	Sim
	Envolvimento da área de Processos na manutenção do projeto	Não

Quadro 10: Resultados sobre avaliação do ABC – empresa Beta

As seções posteriores apresentam o diagnóstico sobre o nível de adoção do ABC, o estágio de institucionalização e os fatores de desinstitucionalização.

4.1.2 Avaliação dos fatores da Teoria Institucional na empresa Beta

Para avaliar o nível de adoção e implementação do ABC, um dos objetivos específicos, foi utilizado o modelo de Gosselin (1997), conforme exposto nos Capítulos 2 e 3.

Dentre os três estágios apresentados por Gosselin (1997), a empresa Beta encontrava-se no terceiro estágio, ABC. O método de custeio implementado permitia análises de atividades, do custo das atividades e a mensuração dos custos dos produtos e serviços pelos objetos de custeio.

Na pesquisa de Gosselin (1997), apenas 30% das empresas estudadas adotaram o estágio denominado ABC, semelhante o caso da empresa Beta.

Na dimensão de objetos de custeio, a empresa Beta apresentava os gastos alocados por produto, por canal e por cliente. Não foi objeto de análise verificar a qualidade das alocações e o modelo com os valores absolutos do método de custos utilizado, porém, foi percebido durante as entrevistas que a necessidade de ser rastreável e o anseio por custear no menor nível todas as atividades e objetos de custeio acabou por elevar a complexidade do método e contribuir para a sua descontinuidade.

Pela percepção dos entrevistados, no período da adoção e manutenção do método de custeio, as discussões sobre a seleção de atividades e definição dos grupos homogêneos de custos não foram exaustivas, fato que pode ter contribuído para elevar a complexidade do método.

Conforme já exposto nos Capítulos anteriores, para avaliar em qual estágio de institucionalização (pré, semi ou total) o método ABC se encontrava na empresa Beta, foi utilizado o modelo proposto por Tolbert e Zucker (1999).

Para a classificação, recorre-se novamente o Quadro 6, exposto no Capítulo 3, seção 3.3, alicerce para esta definição.

Na dimensão Processos foi avaliado, principalmente, o aspecto temporal, por inferir que, quanto mais tempo o método faz parte do processo de gestão de uma organização, maiores são as chances de esse método ser aceito entre os tomadores de decisão.

A empresa Beta utilizou o método ABC durante dois anos, mas sem recorrência mensal. Adicionalmente, foram avaliados outros aspectos durante as entrevistas como, por exemplo, se houve incentivos para a consolidação e difusão do ABC por meio dos *Champions*. Para Russo (2011), a difusão interna do artefato, quando inexistente, é um dos fatores que permitem avaliar a desinstitucionalização.

Foi verificado se houve continuidade histórica e tendência para consolidação do método de custeio, porém, não foram identificados elementos como o incentivo à recorrência na utilização. Para Tolbert e Zucker (1999), a criação de fortes incentivos é necessária para a institucionalização de práticas nas empresas.

Pelos fatos apresentados, infere-se que, na dimensão Processos, a empresa Beta encontrava-se na fase de Habitualização.

Para a dimensão Características dos Adotantes foi avaliada a capacidade de influenciar as mudanças na empresa, podendo ser classificada como característica homogênea ou heterogênea.

Com base nas entrevistas realizadas, constatou-se que os gestores adotaram o artefato ABC devido à similaridade das situações vivenciadas em outras empresas.

Outra informação levantada durante as entrevistas foi se a adoção do ABC influenciou a descontinuidade de outro método de custeio, mas para a empresa Beta esse evento não foi identificado, uma vez que a empresa continuou a utilizar o método de Custeio por Absorção.

Pela percepção dos entrevistados, a adoção e a manutenção do ABC, durante os meses em que foi atualizado, não contribuiu para mudança na área ou na empresa. Ainda que os entrevistados ressaltassem o fato mencionado, na visão do entrevistador a adoção do método

impactou a área, tanto que a restrição dos recursos internos e a competição entre as demandas contribuíram para a descontinuidade do método.

Por todos os fatores e contextualização apresentados, para a empresa Beta a característica que mais se aproximou foi a homogênea.

Na avaliação da dimensão Ímpeto para Difusão, o ABC foi avaliado quanto ao isomorfismo mimético e normativo, conforme proposta de DiMaggio e Powell (1991). Quando os entrevistados foram questionados sobre a utilização de alguma organização como referência na definição da adoção do ABC, foram citadas duas referências: (i) uma empresa do grupo e (ii) o acionista majoritário.

Pelos fatores e contextualização apresentados, para a empresa Beta, inferiu-se que a dimensão Ímpeto para Difusão está mais relacionada à Imitação, entretanto, foi constatado que houve recomendação de consultoria, evento que contribui para não descartar a classificação de Normativo.

O Quadro 11 retrata as classificações realizadas nesta seção. Na dimensão Processos, classificou-se como habitualização; na dimensão Característica dos adotantes, como homogêneo; e no Ímpeto para a Difusão, como essencialmente imitação e em menor peso como normativo.

Dimensões	Estágios de institucionalização e dimensões comparativas		
	Pré-institucional	Semi-institucional	Total
			institucionalização
Processos	Habitualização	-	-
Característica dos adotantes	Homogêneos	-	-
Ímpeto para Difusão	Imitação	Imitativo/normativo	-

Quadro 11: Estágios de institucionalização e dimensões comparativas - empresa Beta

No trabalho de Santana et al. (2012), o ABC foi classificado no estágio semi-institucional, mas para alcançar este estágio houve uma redução no nível de detalhamento do método.

Em suma, na avaliação da empresa Beta, devido à (i) inexistência de incentivos para consolidação e difusão do método, (ii) por ele não estar inserido nas práticas de gestão e (iii)

não haver continuidade histórica pode-se afirmar que o estágio correspondente a essas características era o de pré-institucionalização. Essa classificação se aplica para as dimensões de Processos, Características dos adotantes e Ímpeto para a Difusão. Ainda que não seja relevante para a análise, é importante informar que na dimensão Ímpeto para a Difusão, foi identificado um aspecto que remete ao estágio de semi-institucionalização, característica não preponderante e por isso desconsiderada na classificação do estágio propriamente dita.

A avaliação dos fatores da desinstitucionalização teve como alicerce o modelo adaptado de Rezende (2009) e Oliver (1992).

Para a aplicação do modelo proposto foi aplicado o Quadro 8 (página 70). Foi solicitado para o entrevistado atribuir um grau de importância de 1 (nenhuma) a 5 (elevada) para cada atributo.

Na avaliação dos fatores da desinstitucionalização, 13 itens eram relacionados aos isomorfismos institucionais e os demais 18 serviriam para avaliar os pressupostos da desinstitucionalização.

As análises nesta seção, quando relevantes, são segmentadas entre os dois grupos, considerando a participação de cada um deles desde a adoção até a descontinuidade do método.

No Quadro 12 apresenta-se um resumo do resultado das entrevistas realizadas, no que se refere ao aspecto estudado. Tanto no grupo 1 quanto no 2, o grau de importância identificado para isomorfismo institucional foi 3, ou seja, apresentou alguma importância. Para os pressupostos da desinstitucionalização, o resultado foi consoante com o apresentado anteriormente, ou seja, representou alguma importância.

	Grupo 1	Grupo 2
Isomorfismos Institucionais	Alguma	Alguma
Isomorfismo competitivo	Pouca	Alguma
Isomorfismo institucional – coercitivo	Pouca	Alguma
Isomorfismo institucional – mimético	Alguma	Alguma
Isomorfismo institucional – normativo	Muita	Alguma
Pressupostos da desinstitucionalização	Alguma	Alguma
Pressões funcionais	Alguma	Alguma
Pressões políticas	Muita	Muita
Pressões sociais	Alguma	Alguma
Total geral	Alguma	Alguma

Quadro 12: Resumo dos isomorfismos e pressupostos da desinstitucionalização do ABC – empresa Beta

Ao avaliar analiticamente os tipos de isomorfismos institucionais, percebe-se que o normativo apresentou muita importância para o grupo 1. Este fato pode ser explicado, pois este grupo, em período de decisão pela adoção, sofreu mais influência das recomendações de consultorias e entidades de classe. A pesquisa de Rezende (2009), ainda que aplicada para outra prática contábil, identificou como isomorfismo mais significativo o coercitivo, seguido pelo normativo.

O isomorfismo coercitivo não teve relevância para o grupo 1, fato que pode ser explicado por se tratar de um artefato gerencial. A utilização e divulgação de informações geradas pelo método de custeio ABC não é obrigatória pela lei, e também não existem mecanismos reguladores por entidades como a CVM, o que implica em menor escala de prioridade para os gestores.

Na avaliação do resultado do Quadro 12, o pressuposto pressão política apresentou muita importância, tanto no grupo 1 quanto no 2. Esse achado é explicado pelas sentenças: 20 (o ABC não representa inovação informacional para o mercado de capitais), 21 (a matriz não exigia a utilização do método de custeio), 22 (não existiam incentivos fiscais), 23 e 25 (os clientes, fornecedores e o mercado financeiro não exigem o ABC).

Na pressão funcional, ainda que tenha apresentado alguma importância, vale ressaltar que as questões 17 (os custos de manter a prática superam os benefícios da informação gerada) e 18 (restringe o uso dos recursos internamente) demonstraram elevada importância para os pressupostos da desinstitucionalização.

A avaliação do pressuposto pressão social apresentou alguma importância, porém, consoante à análise realizada para a pressão funcional, duas questões emergiram e apresentaram relevância durante as entrevistas: 29 (mudança dos gestores internos) e 30 (mudança na estrutura organizacional).

Em síntese, nesta seção foram apresentados os fatores da desinstitucionalização, conforme modelo adaptado de Rezende (2009) e Oliver (1992). Adicionalmente, no Quadro 13 são destacados todos os pontos críticos levantados durante as entrevistas com a empresa Beta, comparativamente ao que diz a literatura.

Itens	Pontos críticos	Previstos pela literatura consultada	Autores
1	Alteração do organograma	Não	-
2	Alteração dos processos internos	Não	-
3	Não envolvimento da área de Processos	Não	-
4	Recorrência mensal de atualização	Não	-
5	Pouca discussão sobre a definição de atividades	Não	-
6	Pouca discussão sobre a definição dos grupos homogêneos de custos	Não	-
7	Complexidade do modelo - envio do percentual de dedicação dos colaboradores para as atividades - nível informacional muito analítico - elevada quantidade de atividades	Sim	Velmurugan & Nahar (2010); Innes & Mitchel (1995); Kaplan & Anderson (2004); Chenhall & Euske (2007); Kaplan; Anderson (2007)
8	Faltou apoio da alta gestão	Sim	Foster & Swenson (1997); Major & Hopper (2005); Shields (1995); Cokins (1999); Innes, Mitchell & Sinclair (2000)
9	Treinamento e conhecimento técnico sobre ABC	Sim	Velmurugan & Nahar (2010); Ness & Cucuzza (1995); Kaplan & Anderson, (2004); Dalmácio et al. (2007); Shields (1995)
10	Restrição de recursos internos	Sim	Shields (1995)

Quadro 13: Pontos críticos para continuidade do ABC – empresa Beta

No Quadro supracitado foram listados dez fatores críticos para a empresa Beta, porém, apenas quatro deles foram identificados em pesquisas anteriores. Os demais fatores: (i) alteração do organograma, (ii) alteração dos processos internos, (iii) não envolvimento da área de processos, (iv) recorrência mensal de atualização, (v) pouca discussão sobre a definição de atividades e (vi) pouca discussão sobre a definição dos grupos homogêneos de custos,

representam um achado importante para este trabalho, pois até aqui não há indícios de que tenham sido listados como fatores críticos para a continuidade do método.

Na próxima seção é apresentado o caso da empresa Gama. Para fomentar a comparação entre os achados das empresas estudadas, utilizou-se a mesma estrutura das análises apresentadas para a empresa Beta.

4.2 Empresa do segmento ambulatorial e hospitalar - Gama

A empresa Gama atua há mais de 40 anos no segmento de serviços de medicina diagnóstica e as unidades de negócio são divididas em três categorias: (1) ambulatorial e hospitalar, (2) apoio a laboratórios e (3) setor público. A unidade 1 oferece serviços de análises clínicas e diagnósticos por imagem; a unidade 2 oferece serviços para pequenos e médios laboratórios; a unidade 3 oferece serviços auxiliares de apoio ao diagnóstico para o setor público.

Em 2012, a Receita Líquida foi entre R\$ 2 bilhões e R\$ 2,4 bilhões de reais e o Lucro Líquido da empresa foi entre R\$ 80 milhões e R\$ 100 milhões. Neste ano a Margem Bruta foi de 31% e a Margem Líquida de 4%.

A empresa apresentou crescimento médio de Lucro Líquido, de 2006 a 2012, superior a 55% ao ano, enquanto para o mesmo período, a receita líquida cresceu em torno de 30% ao ano.

Para uma melhor gestão, a empresa estava organizada em distintas marcas para atuação no território nacional, com a maior representatividade de atuação nos estados de São Paulo e Rio de Janeiro. No período analisado, a empresa possuía entre vinte e trinta marcas laboratoriais.

As volumetrias mais importantes e que afetam diretamente todas as marcas e unidades de negócio são: (i) a quantidade de exames produzidos, (ii) quantidade de requisições de análises clínicas e (iii) quantidade de radiologia por imagem. O modelo de negócio possui capilaridade nacional, portanto faz parte do Planejamento Estratégico da organização a discussão recorrente sobre a manutenção e crescimento da rede de atendimento. No momento das entrevistas a rede de atendimento continha entre 500 e 600 unidades.

Inventariada nas diretrizes do Planejamento Estratégico, a empresa utiliza alguns artefatos gerenciais em linha com os previstos por Frezatti et. al (2009) como, por exemplo, Planejamento Estratégico formalizado, Orçamento anual, *Benchmarking* externo, Análise de lucratividade de marcas, Programas de Melhoria de Qualidade.

Conforme informações levantadas na entrevista e em evidências publicadas no mercado, após diversas aquisições realizadas pela empresa, a organização entre os anos 2009 e 2010 recebeu a diretriz do Planejamento Estratégico para reduzir custos e harmonizar as culturas das empresas adquiridas. Durante este período, a empresa passou por diversas reestruturações e o organograma foi alterado por completo, visando a adoção de processos de gestão mais modernos.

Para acompanhar estas mudanças e por uma diretriz dos acionistas, a empresa passou a utilizar em 2010 o OBZ (Orçamento Base Zero), sendo que historicamente utilizava o Orçamento tradicional, modelo orçamentário semelhante ao da outra empresa estudada. Para o OBZ, em cada período de planejamento, o ponto de partida para cada linha de item orçado é zero, dessa forma, o objetivo é alocar melhor os recursos escassos da empresa para as propostas de gastos que atingirão melhor as metas (Atkinson et al., 2011).

Ainda em 2010, também foram iniciadas as discussões para a adoção do ABC, tanto que o projeto de adoção foi iniciado em janeiro e terminou em abril do mesmo ano.

Para ilustrar o organograma da empresa, foi apresentada a Ilustração 9. A área de Custos é subordinada à diretoria de Finanças e possui como áreas pares: Contabilidade e Administrativo, Controladoria do Negócio e Relação com investidores. Nota-se que a Gerência de Processos não possui relação hierárquica com a vice-presidência de Finanças, ou seja, é subordinada à Presidência e não teve envolvimento durante a implantação do projeto ABC.

Ilustração 09: Organograma resumido da empresa Gama.

Na entrevista foi informado que o organograma não teve alteração durante o período de adoção até a descontinuidade do método, porém, foi ressaltado pelo entrevistado que ocorreram diversas alterações de colaboradores da vice-presidência de Finanças.

Vale destacar que foram entrevistadas duas pessoas da empresa, não havendo segmentação em grupos distintos como ocorreu com a empresa anterior, pois os colaboradores que participaram da decisão de adoção continuaram até a opção pela descontinuidade do método. Nesse período, tentou-se entrevistar outros colaboradores, mas como desconheciam o histórico do projeto não houve contribuição deles para fins deste trabalho.

Ilustração 10: colaboradores envolvidos na adoção e descontinuidade do método da empresa Gama

As entrevistas foram realizadas com o gerente de Controladoria de Custos e com o analista de custos.

O diretor de Finanças e o vice-presidente de Finanças foram acionados para compartilhar da entrevista, porém não foi obtido sucesso na disponibilidade deles para participação deste trabalho.

Finalizada a contextualização da segunda empresa, na próxima seção são apresentados os achados relacionados ao método de custeio ABC como: o nível de adoção, o estágio de institucionalização e os fatores da desinstitucionalização.

4.2.1 Avaliação do Custeio Baseado em Atividades

A empresa Gama iniciou as discussões e idealização da adoção do ABC em meados de 2010 na área de Controladoria de Custos, conforme exposto na seção anterior. Entre 2007 a 2010, a empresa passou por algumas reestruturações e aquisições, o que a motivou a buscar artefatos que contribuíssem para a otimização de resultado. Após esse período, o projeto de implantação do novo método de custeio foi iniciado em 2010 e terminou após 3 meses com o apoio de uma consultoria.

Pelas informações obtidas nas entrevistas, o objetivo pela adoção do ABC foi pautado pelo anseio de conhecer as atividades e processos da empresa, bem como eliminar sobreposições de atividades e buscar sinergia entre as empresas adquiridas.

Durante as entrevistas na empresa Gama, emergiu uma frase que reforça os objetivos acima: “a empresa precisava entender as atividades e o que precisava ser descontinuado; não tínhamos a pretensão de utilizar o ABC para precificação, pois já utilizamos o Custeio Variável”.

Na fase das discussões de concepção do método de custos, foi definido que a atualização seria mensal como um sistema de acumulação de custos, consoante ao definido com a empresa Beta, novamente divergindo de Martins e Rocha (2010).

Na visão dos entrevistados, durante o período de escolha do método não foi realizada uma comparação com o mercado para avaliar se as empresas concorrentes utilizavam o ABC. Um fator levantado é que os acionistas da empresa Gama também não utilizavam o custeio ABC. A decisão pela utilização do ABC foi oriunda de um dos vice-presidentes da empresa, de Finanças. Os dois aspectos anteriores contribuem para identificar indícios de Isomorfismo mais voltado para o coercitivo e o normativo (DiMaggio & Powell, 1983).

Os gastos envolvidos no projeto de implantação foram menores em comparação com a empresa Beta, em torno de R\$ 300 mil reais, e não foi possível avaliar a representatividade desse investimento frente à verba total estimada para o ano de 2010, pois a empresa optou por não divulgar tais valores.

Durante a entrevista, foi percebida que a principal dificuldade na atualização do ABC era a rotatividade das pessoas envolvidas no processo, conforme relata um dos entrevistados: “toda a vez que algum colaborador que era responsável por nos enviar alguma informação mudava de empresa era como se começássemos o projeto do zero”.

O projeto de implantação do método de custeio não teve o envolvimento de toda a empresa, tanto que a área de Processos não era a responsável pelo fornecimento e atualização das atividades, dos processos, da cadeia de valor utilizada no ABC. Em uma das entrevistas, os colaboradores da empresa Gama afirmaram: “eu duvido que as pessoas que atuam na empresa sabiam do que se tratava o ABC”.

Pelo que demonstraram os entrevistados, a área de Finanças possuía forte influência na empresa, porém, pela alta rotatividade e a saída em 2011 dos principais gestores-chave, como o vice-presidente de Finanças, o diretor de Finanças e o gerente da Controladoria de Custos, a área perdeu influência na corporação ao final desse ano.

Conforme apareceu na empresa Beta, a falta de apoio da gestão também foi um dos obstáculos percebidos na entrevista (Foster & Swenson, 1997; Major & Hopper, 2005; Shields, 1995; Cokins, 1999; Innes, Mitchell, & Sinclair, 2000).

O recebimento das volumetrias e os percentuais de alocação dos colaboradores ocorriam mensalmente, mediante cobrança da Controladoria, e na percepção dos entrevistados esse processo não gerava complexidade na atualização do ABC, corroborado pela seguinte frase: “a atualização do ABC era difícil, mas não era o principal ofensor para descontinuar”. Ainda que os colaboradores tenham reforçado que não gerava complexidade na atualização do método, foi informado que nos meses em que a Controladoria não demandou intensamente as demais áreas, informações necessárias não foram recebidas.

As entrevistas de levantamento das atividades e processos eram realizadas pela Controladoria com as demais áreas e duravam em torno de 30 minutos, porém, os envolvidos percebiam resistência, conforme a fala a seguir: “os entrevistados apresentavam resistência em nos fornecer informações fidedignas, pois desconfiavam sobre os desdobramentos das análises”. Na revisão de literatura, a resistência dos colaboradores foi um aspecto estudado por Malmi (1997) e Ness e Cucuzza (1995).

Para atualização do modelo eram utilizadas ferramentas do Microsoft Office, Excel e Access, mas para o cálculo e alocação dos custos aos objetos de custeio era utilizado um *software* conhecido no mercado, o Sollus ABM®. Na percepção dos entrevistados, as ferramentas sistêmicas satisfaziam as necessidades de atualização do método de custeio.

Na avaliação do modelo desenvolvido, o ABC da empresa Gama possuía entre 100 e 150 atividades, pois os envolvidos da equipe de Finanças tinham a intenção reduzir sobreposições itens de atividades e processos: “nós queríamos o nível mais detalhado possível de atividades, pois sem esta visão não conseguiríamos avaliar as ineficiências”.

Durante a entrevista, foi verificada a existência de interesses conflitantes com a atualização do ABC, pois a equipe envolvida era composta por um analista, um consultor e um gerente, sendo que eles não dedicavam tempo integral para a atualização do método. O ponto crítico era que esta equipe também era responsável por outras atividades de Controladoria, como o orçamento anual, e durante o período de construção da peça orçamentária a atualização do ABC era paralisada.

O tempo de vida do ABC na empresa Gama foi de aproximadamente 1 ano, mas mesmo no curto espaço de tempo, o método de custeio trouxe redução de custos, por meio de eliminação de atividades e processos duplicados, além de mensurar os custos das atividades que eram classificadas como estratégicas pela empresa.

O autor ressalta que não foi possível validar as reduções de custos e revisão de processos, pois não foram disponibilizadas evidências para confrontar as falas dos entrevistados.

Os achados e reflexões realizadas ao longo desta seção estão sintetizados no quadro 14 a seguir.

Segmento	Itens estudados	Hospitalar
Nome		Gama
Contexto	Realizou reestruturações organizacionais?	Sim
	Emprega tecnologia avançada?	Sim
	Possui orçamento anual?	Sim
	Principal objetivo na adoção	Melhoria na sinergia de atividades e processos
Tempo	Início projeto	mar/10
	Tempo de projeto	3 meses
	Recorrência desejada	Mensal
	Término do projeto	jun/10
Complexidade	Quantidade de produtos/ marcas	25
	Quantidade de atividades	150
	Quantidade de <i>drivers</i>	15
	Quantidade de objetos de custeio	25
	Quantidade de meses atualizados	6 meses (2010)
	Decisão pela descontinuidade	jun/11
	Valor estimado do projeto	R\$ 300 mil
	Vida útil do ABC	1 ano
Estrutura	Recurso exclusivo para atualização do ABC	Sim
	Quantidade de recursos alocados na atualização	3
	Envolvimento da área de Processos no início do projeto	Não
	Envolvimento da área de Processos na manutenção do projeto	Não

Quadro 14: Resultados sobre avaliação do ABC – empresa Gama

Semelhante ao realizado para a empresa Beta, as seções posteriores apresentam o diagnóstico sobre o nível de adoção do ABC, o estágio de institucionalização e os fatores de desinstitucionalização.

4.2.2 Avaliação dos fatores da Teoria Institucional na empresa Gama

Consoante à análise realizada na empresa Beta, para a avaliação do nível de adoção e implementação do ABC foi utilizado o modelo de Gosselin (1997). Dentre os três estágios apresentados pelo autor, a empresa Gama encontrava-se no segundo estágio, Análise do custo das atividades. O método de custeio implementado permitia análises de atividades, do custo das atividades e não apresentava a mensuração do custo dos produtos e objetos de custeio.

Na pesquisa de Gosselin (1997), apenas 15% das empresas estudadas adotaram o estágio denominado Análise do custo das atividades, semelhante ao caso da empresa Gama.

Na dimensão de objetos de custeio, a empresa Gama apresentava os gastos alocados por processo e por marca. Da mesma forma que na empresa Beta, não foi objeto de análise verificar a qualidade das alocações do método de custos utilizado, entretanto, os gestores buscavam custear no menor nível possível todas as atividades, o que contribuiu para a complexidade do método.

Durante as entrevistas com a empresa Beta, e também com a empresa Gama, foi questionado se as discussões para a seleção de atividades e definição dos grupos homogêneos de custos não foram exaustivas, fato que pode ter contribuído para elevar a complexidade do método.

Para avaliar em qual estágio de institucionalização (pré, semi ou total) o método ABC encontrava-se na empresa Gama, utilizou-se o modelo proposto por Tolbert e Zucker (1999).

Para a classificação novamente recorre-se ao Quadro 6, apresentado no Capítulo 3, seção 3.3.

A empresa Gama utilizou o método ABC durante 6 meses no ano de 2010, mas sem recorrência mensal. Não foram identificados incentivos para a consolidação e difusão do ABC por meio dos *Champions*, e também não houve continuidade histórica e tendência para consolidação do método de custeio.

Pelos fatos apresentados, pode-se inferir que, na dimensão Processos, a empresa Gama encontrava-se na fase de Habitualização.

Durante as entrevistas, verificou-se que a adoção do ABC não influenciou a descontinuidade de outro método de custeio, tanto que continuou utilizando os métodos custeio por Absorção e Variável.

Idêntico ao apresentado na empresa Beta, pela percepção dos entrevistados, a adoção e manutenção do ABC não gerou relevante mudança na área ou na empresa.

Por todos os fatores e contextualização apresentada, para a empresa Gama a característica que mais se aproximou foi a homogênea.

Na dimensão Ímpeto para Difusão, o ABC foi avaliado quanto ao isomorfismo mimético e normativo, conforme proposta de DiMaggio e Powell (1991). Quando os entrevistados foram questionados sobre a utilização de alguma organização como referência na definição da adoção do ABC, foi citado que em aquisições de empresas o novo acionista optava pela adoção do método ABC para avaliar possíveis sinergias de atividades e processos.

Pelos fatores e contextualização apresentados, é possível afirmar que a dimensão Ímpeto para Difusão está mais relacionada com a Imitação.

O Quadro 15 retrata as classificações realizadas nesta seção. Na dimensão Processos classificou-se como habitualização; na dimensão Característica dos adotantes, como homogêneo; e no Ímpeto para a Difusão, como essencialmente imitação e em menor peso como normativo.

Dimensões	Estágios de institucionalização e dimensões comparativas		
	Pré-Institucional	Semi-Institucional	Total
			Institucionalização
Processos	Habitualização	-	-
Característica dos adotantes	Homogêneos	-	-
Ímpeto para Difusão	Imitação	-	-

Quadro 15: Estágios de institucionalização e dimensões comparativas – empresa Gama

Em suma, após análise das dimensões de Processos, Características dos adotantes e Ímpeto para a Difusão, na avaliação da empresa Gama concluiu-se que ela estava no estágio pré-institucional.

A avaliação dos fatores da desinstitucionalização teve como alicerce o modelo adaptado de Rezende (2009) e Oliver (1992).

No Quadro 16 é apresentado o resumo das entrevistas realizadas na empresa Gama. Como houve apenas um grupo de entrevistados, diferentemente da empresa Beta, o grau de importância identificado para isomorfismo institucional foi 2, ou seja, apresentou pouca importância. Para os pressupostos da desinstitucionalização, o resultado foi distinto com o apresentado anteriormente, pois atingiu a nota 3, ou seja, apresentou alguma importância.

	GAMA
Isomorfismos Institucionais	Pouca
Isomorfismo competitivo	Nenhuma
Isomorfismo institucional – coercitivo	Pouca
Isomorfismo institucional – mimético	Pouca
Isomorfismo institucional – normativo	Muita
Pressupostos da desinstitucionalização	Alguma
Pressões funcionais	Alguma
Pressões políticas	Alguma
Pressões sociais	Alguma
Total geral	Alguma

Quadro 16: Resumo dos fatores de desinstitucionalização – empresa Gama

Ao avaliar analiticamente os tipos de isomorfismos institucionais, percebe-se que o normativo apresentou muita importância, consoante ao resultado da empresa Beta. Esse fato pode ser justificado pelo fato da empresa ter sofrido influência das recomendações de consultorias.

Os isomorfismos coercitivo e mimético não tiveram relevância, por dois motivos: (i) a utilização e divulgação de informações geradas pelo método de custeio ABC não são obrigatórias pela lei; (ii) não foram avaliadas concorrentes que utilizavam o método de custeio.

Na avaliação do Quadro 8, tanto o pressuposto pressão funcional, quanto o político e social apresentaram alguma relevância. Na pressão funcional, vale ressaltar que nas questões 15

(não possui conteúdo informacional para investidores e acionistas) e 17 (os custos de manter a prática superam os benefícios da informação gerada) apresentaram elevada importância para os pressupostos da desinstitucionalização.

Na pressão política, as questões que tiveram maior relevância foram: 21 (a matriz não exige), 22 (ausência de incentivos fiscais), 23 (clientes e fornecedores não exigem) e 24 (mudança das leis sobre publicação de informação gerencial).

Quanto à avaliação da pressão social, o resultado indica alguma importância, porém consoante ao resultado na empresa Beta, apresentaram significância elevada durante as entrevistas as seguintes questões: 29 (mudança dos gestores internos) e 30 (mudança na estrutura organizacional). O advento da mudança dos gestores internos e da estrutura organizacional foi corroborado pela frase dos entrevistados: “a rotatividade dos colaboradores envolvidos no processo do custeio ABC foi um dos principais ofensores para a descontinuidade do custeio”.

Em síntese, nesta seção apresentaram-se os fatores da desinstitucionalização, conforme modelo adaptado de Rezende (2009) e Oliver (1992). Adicionalmente, no Quadro 15 são sintetizados todos os pontos críticos identificados durante as entrevistas com a empresa Gama.

Itens	Pontos críticos	Previstos pela literatura consultada	Autores
1	Alteração do organograma	Não	-
2	Alteração dos processos internos	Não	-
3	Não envolvimento da área de Processos	Não	-
4	Recorrência mensal de atualização	Não	-
5	Pouca discussão sobre a definição de atividades	Não	-
6	Complexidade do modelo - envio do percentual de dedicação dos colaboradores para as atividades - nível informacional muito analítico - elevada quantidade de atividades	Sim	Velmurugan & Nahar (2010); Innes & Mitchel (1995); Kaplan & Anderson (2004); Chenhall & Euske (2007); Kaplan; Anderson (2007)
7	Faltou apoio da alta gestão	Sim	Foster & Swenson (1997); Major & Hopper (2005); Shields (1995); Cokins (1999); Innes, Mitchell & Sinclair (2000)

Quadro 17: Pontos críticos para continuidade do ABC – empresa Gama

No Quadro 17 foram listados 7 fatores críticos na empresa Gama, porém, desse total apenas 2 foram identificados em pesquisas anteriores. Os demais fatores: (i) alteração do organograma, (ii) alteração dos processos internos, (iii) não envolvimento da área de Processos, (iv) recorrência mensal de atualização e (v) pouca discussão sobre a definição de atividades, representam um achado importante para este trabalho, pois até aqui não há indícios de que tenham sido listados como fatores críticos para a continuidade do método.

Na próxima seção será apresentado o macro comparativo dos resultados das empresas Beta e Gama.

4.3 Comparação das análises e resultados

Para viabilizar o entendimento e comparação entre os casos estudados em profundidade foram desenvolvidos alguns quadros com o resumo dos principais achados.

O Quadro 18 classifica em 8 agrupamentos as características das empresas Beta e Gama, para avaliação dos fatores que contribuíram para o enfraquecimento e abandono do ABC.

Segmento	Itens estudados	Meios de Pagamento	Hospitalar
Nome		Beta	Gama
Contexto	Realizou reestruturações organizacionais?	Sim	Sim
	Emprega tecnologia avançada?	Sim	Sim
	Possui orçamento anual?	Sim	Sim
Tempo	Principal objetivo na adoção	Melhoraria na lucratividade; Terceirização de atividades	Melhoria na sinergia de atividades e processos
	Início projeto	jan/07	mar/10
	Tempo de projeto	7 meses	3 meses
	Recorrência desejada	Mensal	Mensal
	Término do projeto	jul/07	jun/10
Complexidade	Quantidade de produtos/ marcas	6	25
	Quantidade de atividades	350	150
	Quantidade de <i>drivers</i>	60	15
	Quantidade de objetos de custeio	30	25
	Quantidade de meses atualizados	12 meses (2008)	6 meses (2010)
	Decisão pela descontinuidade	mar/09	jun/11
	Valor estimado do projeto	R\$ 500 mil	R\$ 300 mil
	Vida útil do ABC	2 anos	1 ano
Estrutura	Recurso exclusivo para atualização do ABC	Não	Sim
	Quantidade de recursos alocados na atualização	2	3
	Envolvimento da área de Processos no início do projeto	Sim	Não
	Envolvimento da área de Processos na manutenção do projeto	Não	Não
Nível	Nível do ABC	Custeio Baseado em Atividades	Análise do custo das atividades
Estágio	Estágio de Institucionalização	Pré-institucional	Pré-institucional
Isomorfismo Institucional	Competitivo	Pouca	Nenhuma
	Coercitivo	Alguma	Pouca
	Mimético	Alguma	Pouca
	Normativo	Muita	Muita
Pressupostos da desinstitucionalização	Pressões funcionais	Alguma	Alguma
	Pressões políticas	Muita	Alguma
	Pressões sociais	Alguma	Alguma

Quadro 18: Comparativo dos casos sobre adoção e abandono do ABC

Após a análise do Quadro 18, é possível tecer algumas comparações: (i) as empresas passaram por diversas reestruturações internas, (ii) o custeio ABC foi descontinuado, mas o Orçamento anual, artefato gerencial utilizado pelas empresas, não teve o mesmo fim, o que implica no questionamento sobre os benefícios do método de custeio frente aos custos gerados pelo processo de atualização.

Os objetivos da adoção do ABC foram distintos, por exemplo, na empresa Beta o foco foi na terceirização e aumento da lucratividade, enquanto na empresa Gama o foco foi na análise de custo das atividades e sinergia de processos. Os objetivos distintos podem ter contribuído para os níveis de adoção propostos por Gosselin (1997) também serem divergentes entre as empresas, uma vez que a empresa Beta atingiu o terceiro estágio (Custeio Baseado por Atividades) e a empresa Gama atingiu o segundo estágio (Análise do custo das atividades).

Outro aspecto comum entre os casos estudados em profundidade foi a complexidade do método, tanto que a quantidade de atividades foi acima de 150 e 350 para as empresas Gama e Beta, respectivamente.

A questão da utilidade do método ABC como um artefato de recorrência mensal foi comum entre as empresas, fator que também contribuiu para o aumento da complexidade do método.

Quanto aos isomorfismos para a adoção, o competitivo, o mimético e o coercitivo não apresentaram importância na decisão, porém o isomorfismo normativo apresentou muita importância nas duas empresas estudadas.

Nos aspectos que levaram à desinstitucionalização do método de custeio, pelas análises realizadas durante o processo de entrevistas e coleta de dados, pode-se inferir uma relação com o estágio de institucionalização (Tolbert & Zucker, 1999). Dentre os casos estudados em profundidade, nenhuma empresa ultrapassou o estágio de pré-institucionalização, fator que pode ter contribuído para o abandono do método, pois, uma vez que não houve continuidade histórica, o método não foi consolidado nas práticas de gestão e tampouco difundido em boa parte da organização.

Para o entendimento dos fatores que contribuíram para o enfraquecimento e abandono do ABC nas empresas objeto do estudo, adicionalmente foi desenvolvido o Quadro 19, que contempla os dez fatores críticos para continuidade do método.

Itens	Pontos críticos	Presente na		
		Literatura	Empresa Beta	Empresa Gama
1	Alteração do organograma	Não	Sim	Sim
2	Alteração dos processos internos	Não	Sim	Sim
3	Não envolvimento da área de Processos	Não	Sim	Sim
4	Recorrência mensal de atualização	Não	Sim	Sim
5	Pouca discussão sobre a definição de atividades	Não	Sim	Sim
6	Pouca discussão sobre a definição dos grupos homogêneos de custos	Não	Sim	Não
7	Complexidade do modelo - envio do percentual de dedicação dos colaboradores para as atividades - nível informacional muito analítico - elevada quantidade de atividades	Sim	Sim	Sim
8	Faltou apoio da alta gestão	Sim	Sim	Sim
9	Treinamento e conhecimento técnico sobre ABC	Sim	Sim	Não
10	Restrição de recursos internos	Sim	Sim	Não

Quadro 19: Pontos críticos para continuidade do ABC nos casos estudados

Dentre todos os fatores identificados, 70% foram iguais nas duas empresas analisadas como, por exemplo, frequente alteração da estrutura interna, tanto no nível de pessoas quanto de processos, o não envolvimento da área de Processos, o tratamento do método ABC como um artefato de atualização mensal, a complexidade do método pelo não engajamento das áreas envolvidas e a falta de apoio da alta gestão. Vale ressaltar que dentre os fatores listados nesse parágrafo, apenas a falta de apoio da gestão já foi prevista pela literatura existente sobre o tema.

Como indicado anteriormente, as principais contribuições deste trabalho são relacionadas aos fatores não previstos pela literatura pesquisada como, por exemplo, os itens de 1 a 5 do Quadro 19 (Alteração do organograma; Alteração dos processos internos; Não envolvimento da área de Processos; Recorrência mensal de atualização; Pouca discussão sobre a definição de atividades). Os demais itens, já previstos pela literatura, contribuíram para reforçar a teoria existente, uma vez que tais aspectos também foram identificados nas empresas analisadas.

Em resumo, esta seção contribuiu com achados importantes para a teoria e prática, pois não existe um grande número de publicações relacionando desinstitucionalização e práticas gerenciais (Berland et al., 2010). Necessita-se uma reflexão dos gestores e profissionais sobre o processo de implementação de artefatos gerenciais. Faz-se necessário reduzir os gastos com artefatos gerenciais sem utilidade, pois as empresas podem perder competitividade, já que estes recursos poderiam ter sido aplicados em outras atividades ou projetos com melhor lucratividade. Por fim, é importante para as empresas, pois elas podem avaliar os fatores críticos que contribuíram para o abandono do ABC e, assim, tomar a decisão pela adoção apenas após a eliminação de todos os potenciais riscos para institucionalização deste novo artefato.

Com base nas análises e achados deste Capítulo, no próximo Capítulo são extraídas as conclusões que evidenciam as contribuições da pesquisa, bem como sugestões para futuros trabalhos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste Capítulo são apresentadas as considerações finais, segmentadas em duas seções. A primeira apresenta um resumo dos achados dos estudos de caso e a seção posterior, as recomendações para futuros trabalhos.

5.1 Conclusões referentes aos achados

A necessidade de um método de custeio que disponibilizasse informações com maior acurácia contribuiu para a difusão do ABC, tanto na academia quanto no mundo empresarial. Porém, com base na reflexão apresentada no Capítulo 2, essa difusão não foi sustentável no longo prazo, o que despertou inquietação e motivou o objetivo geral deste trabalho: investigar, sob a ótica da Nova Sociologia Institucional, quais fatores contribuíram para o enfraquecimento e abandono do ABC nas empresas objeto do estudo.

Para alcançar em plenitude o objetivo geral e a responder a questão de pesquisa delineada foram realizados estudos de caso em duas empresas. Pelas lentes da pesquisa de Gosellin (1997) foi avaliado o estágio de adoção do ABC, enquanto pelas lentes da Teoria Institucional foi avaliado o estágio de institucionalização (Tolbert & Zucker, 1999) e as variáveis da desinstitucionalização (Oliver, 1992; Rezende, 2009).

Como contribuições deste trabalho cita-se a vasta varredura da bibliografia sobre ABC, principalmente pela contemporaneidade e relevância, bem como as reflexões e críticas apresentadas no Capítulo 2, sintetizados por meio do Quadro 4 (página 68). Para a bibliografia relacionando ABC e NSI foram identificados poucos trabalhos, porém os relevantes foram incorporados às discussões a fim de evoluir nas reflexões realizadas. Na pesquisa de campo, apresenta-se o Quadro 16, no Capítulo 4, como a síntese dos fatores que incentivaram tanto a adoção quanto o abandono do ABC nas empresas estudadas.

Por meio dos resultados obtidos nas entrevistas em profundidade, as duas empresas apresentaram muitas situações convergentes e divergentes, com algumas não previstas pela literatura.

Ao avaliar o processo de adoção do ABC (Gosselin, 1997) verificou-se que a empresa Beta atingiu o terceiro estágio (ABC) e a Gama atingiu o segundo estágio (ACA), fato que foi explicado pelos distintos motivadores da adoção o que influenciou na concepção da modelagem de custos e a necessidade informacional.

Os achados para a adoção, com base na NSI, evidenciaram que nas duas empresas estudadas apenas o isomorfismo normativo apresentou muita importância, fato que pode ser explicado pela influência das recomendações de consultorias. No caso da Beta, a empresa com participação majoritária e outra do grupo utilizavam o ABC, referências que influenciaram para a adoção do método.

Um achado convergente entre as empresas estudadas foi o estágio de institucionalização do ABC (Tolbert & Zucker, 1999), pois alcançaram o estágio pré-institucional, devido à não continuidade na atualização e não se consolidar e difundir nas práticas de gestão da organização.

Os pressupostos da desinstitucionalização, com base na NSI, evidenciaram resultados distintos entre as empresas. Na Beta as pressões funcionais e sociais apresentaram alguma importância, contudo a ênfase foi para a pressão política, por apresentar muita importância; principalmente pelo ABC não trazer inovação informacional, não ser uma exigência da matriz, clientes, fornecedores e mercado financeiro, além da falta de incentivos fiscais. A Gama não apresentou diferenciação na importância dos pressupostos da desinstitucionalização, a pressão funcional, política e social obteve alguma relevância.

As contribuições deste trabalho reforçaram os achados de outras pesquisas ao confirmar a existência de fatores que influenciaram o abandono do ABC como, por exemplo, a complexidade do modelo, a falta de apoio da alta gestão, a necessidade de treinamento e conhecimento técnico sobre ABC, a restrição de recursos internos e muitas reestruturações organizacionais. Os fatores citados são contribuições deste trabalho, apresentados exhaustivamente nos quadros 18 (página 110) e 19 (página 112).

Uma das principais contribuições deste trabalho foi a ilustração de fatores não previstos pela literatura para explicar o abandono do ABC como, por exemplo, frequente alteração do

organograma, mudança dos processos internos, não envolvimento da área de processos, recorrência mensal de atualização e pouca discussão sobre a definição de atividades.

Como fechamento do trabalho é possível responder sucintamente as provocações da seção 1.2:

- (i) As pesquisas comparam o mesmo escopo? Não, conforme apresentado ao longo do trabalho as pesquisas não comparam o mesmo escopo, setor de atuação, período, ou seja, geralmente são desprezados os fatores de Contingência.
- (ii) O ABC por se tratar de um artefato gerencial, após cumprir o seu propósito, não deveria ser naturalmente desinstitucionalizado? Sim, o ABC deveria ser idealizado como um projeto, com começo, meio e fim, desta forma o seu propósito seria atendido, desde que fossem avaliados todos os fatores que contribuem para o abandono e sucesso do método.

As reflexões e conclusões apresentadas nesta pesquisa podem consistir em uma estrutura básica para que acadêmicos e profissionais da área (gestores, consultores, diretores e presidentes) o consultem com o objetivo de identificar fragilidades e mitigar eventuais fatores que possam contribuir para a descontinuidade do método. Essa reflexão crítica pode prevenir investimentos desnecessários para a implantação do artefato, além do consumo de recursos internos para uma atividade que não agregará valor para o negócio.

A originalidade deste trabalho sucintamente discutida neste Capítulo apresenta limitações, tanto no âmbito da estratégia de pesquisa, por ser um estudo de duplos casos, ou seja, uma pesquisa qualitativa. Essencialmente, acentua-se a impossibilidade de generalização dos resultados, mas que os resultados apresentados podem indicar tendências em realidades semelhantes às empresas estudadas.

5.2 Recomendações para futuras pesquisas

Durante o desenvolvimento deste trabalho inúmeras reflexões emergiram; porém, pela limitação da questão de pesquisa e de tempo não foram contempladas no estudo.

Para os futuros pesquisadores que pretendem estudar este tema deste trabalho ou tecer comparações com os resultados deste trabalho recomendam-se as seguintes pesquisas:

- i. Comparar com outros artefatos gerenciais se existem fatores convergentes e divergentes relacionados ao abandono e desinstitucionalização do artefato;
- ii. Investigar fatores adicionais que contribuem tanto para a adoção quanto para o abandono do ABC, sob a perspectiva da Teoria da Contingência, relacionando porte, segmento de atuação, nacionalidade, quantidade de colaboradores etc.
- iii. Investigar fatores adicionais que contribuem tanto para a adoção quanto para o abandono do ABC, avaliando as relações internas de poder na organização.
- iv. Ampliar o número de empresas utilizadas no estudo de múltiplos estudos de caso com o objetivo de identificar novos fatores não previstos pela literatura da NSI.
- v. Avaliar se os artigos publicados sobre ABC, principalmente as pesquisas com a estratégia de levantamento ou *survey* tratam de fato o ABC ou um pseudo ABC.
- vi. Avaliar como os educadores ensinam o ABC, se enfatizam apenas os aspectos positivos e se conhecem na íntegra as particularidades da adoção e manutenção do método de custeio.

Enfim, os pontos levantados repercutem como um retrato de algumas das muitas reflexões que emergiram no decorrer do trabalho, as quais visam contribuir para a evolução da pesquisa de práticas gerenciais.

REFERÊNCIAS

- Abreu, A. L., Diehl, C. A., & Macagnan, C. B. (2011). Mensuração de Custos Intangíveis: Uma análise prática. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 22(3), 41-71.
- Ahmadjian, C. L., & Robinson, P. (2001). Safety in numbers: Downsizing and the deinstitutionalization of permanent employment in Japan. *Administrative Science Quarterly*, 46, 622-636.
- Al-Omiri, M., & Drury, C. (2007). Organizational and behavioral factors influencing the adoption and success of ABC in the UK. *Cost Management*, 21(6), 38-48.
- Anderson, D. R., Sweeney, D. J., & Williams, T. A. (2011). *Estatística Aplicada à Administração e Economia* (2a ed.). São Paulo: Cengage Learning, 2011.
- Anderson, S. W. (1995). A framework for assessing cost management system changes: The case of activity-based costing implementation at General Motors, 1986-1993. *Journal of Management Accounting Research*, 7, 1-51.
- Anderson, S. W., & Young, S. M. (1999). The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 525-559.
- APQC/CAM. (1995). Activity Based Management Consortium Study. *American Productivity and Quality Centre/CAM-1*.
- Araújo, C. R. (2006). Bibliometria: Evolução histórica e questões atuais. *Em questão*, 12(1), 11-32.
- Armênio Neto, J., & Machado-Da-Silva, C. L. (2009). Institucionalização e Desinstitucionalização de Práticas Sociais: O caso das Tecnologias VOIP e CIRCUIT SWITCHED. *RESI: Revista Eletrônica de Sistemas de Informação*, 8, 01-21.
- Armitage, H. M., & Nicholson, R. (1993). Activity Based Costing: A Survey of Canadian Practice. (Issue Paper). *Society of Management Accountants of Canada*: 3.
- Askarany, D., & Smith, M. (2004). Contextual factors and administrative changes. *Issues in Informing Science and Information Technology Journal*, 1, 179-188.
- Askarany, D., Smith, M., & Yazdifar, H. (2007). Attributes of innovation and the implementation of managerial tools: An activity-based management technique. *International Journal of Business and Systems Research*, 1, 98-114.
- Askarany, D., & Yazdifar, H. (2009a). Supply Chain Management and Cost Accounting. *The Business and Economics Society International*, 7-11.

- Askarany, D., & Yazdifar, H. (2009b). Relationship between business size, organizational industry and the adoption of ABC in Australia, New Zealand and the UK. In *The 2009 AAA Conference and Annual Meeting*. New York.
- Askarany, D., Yazdifar, H., & Askary, S. (2010). Supply chain management, activity-based costing and organizational factors. *International Journal of Production Economics*, 127, 238–248.
- Askarany, D., & Yazdifar, H. (2012). An investigation into the mixed reported adoption rates for ABC: Evidence from Australia, New Zealand and the UK. *International Journal of Production Economics*, 135, 430–439.
- Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., & Young, S. M. (2011a). *Management accounting*. (6th ed). USA: Pearson Prentice Hall.
- Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., & Young, S. M. (2011b). *Contabilidade Gerencial* (3a ed). São Paulo: Atlas.
- Bain Company. (2011). *Management Tools & Trends 2011*. Disponível em: <http://www.bain.com/publications/business-insights/management-tools-and-trends-2011.aspx>.
- Baird, K., Harrison, G. L., & Reeve, R. C. (2004). Adoption of activity management practices: A note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors. *Management Accounting Research*, 15, 383–399.
- Baird, K., Harrison, G. L., & Reeve, R. C. (2007). Reeve, Success of activity management practices: The influence of organizational and cultural factors. *Accounting and Finance*, 47(1), 47–67.
- Barbosa Neto, J. E., & Colauto, R. D. (2010). Teoria institucional: Estudo bibliométrico em anais. *ConTexto*, 10(18), 63–74.
- Bardin, L. (1977). *Análise de conteúdo*. (4a ed.) Lisboa: Edições 70.
- Baykasoglu, A., & Kaplanoglu, V. (2008). Application of activity-based costing to a land transportation company: A case study. *International Journal of Production Economics*, 116, 308–324.
- Berdejo, L. M. A. (2009). *Fatores de Resistência no processo de implementação de um centro de serviços compartilhados: Uma abordagem segundo a teoria institucional*. (Dissertação de Mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Berger, P., & Luckmann, T. (2002). *A construção social da realidade*. (24a ed.). Petrópolis: Vozes.
- Berland, N., Joannides, V., & Levant, Y. (2010). *Institutionalisation and deinstitutionalisation of budget*, EAAC.

- Beuren, I. M., & Roedel, A. (2002). O uso do Custeio Baseado em Atividades - ABC (Activity Based Costing) nas maiores empresas de Santa Catarina. *Revista Contabilidade & Finanças*, 30, 7 - 18.
- Bezerra, F. A., Nascimento, D. T., Boff, M. L., & Ishikura, E. R. (2007). Custeio das modalidades de consumo de recursos: Um estudo de caso sobre ABC em bancos. *Revista Universo Contábil*, 3(3), 71-86.
- Bitti, E. J. S., Aquino, A. C. B., & Cardoso, R. L. (2011). Adoção de sistemas de custos no setor público: Reflexões sobre a literatura nacional veiculada em periódicos acadêmicos. *Revista Universo Contábil*, 7(3), 06-24.
- Bjornenak, T. (1997). Diffusion and accounting: The case of ABC in Norway. *Management Accounting Research*, 8, 3-17.
- Blocher, E. J., Stout, D. E., Cokins, G., & Chen, K. H. (2008). *Cost Management: A Strategic Emphasis*. (4th. ed.). McGraw-Hill Irwin.
- Booth, P., & Giacobbe, F. (1997). *Activity Based Costing in Australian Manufacturing Firms: Key Survey Findings*. Management Accounting Centre of Excellence. Melbourne: Australian Society of Certified Practising Accountants.
- Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura conceitual básica de controladoria: Sistematização à luz da teoria e da prática*. (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Brasil, S. A. S. (2004). Custeio baseado em atividades aplicado à prestação de serviços médicos de radiologia. *Revista Contabilidade & Finanças*, 34, 63-79.
- Brewer, P. C. (1998). National culture and activity-based costing system: A note. *Management Accounting Research*, 9, 241-260.
- Brierley, J. A. (2011). A Comparison of the Product Costing Practices of Large and Small- to Medium-Sized Enterprises: A Survey of British Manufacturing Firms. *International Journal of Management*, 28(4).
- Brimson, J. A. (1996). *Contabilidade por Atividades: Uma abordagem de Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo: Atlas.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: An institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, 3-25.
- Byrne, S. (2011). What determines ABC success in mature sites? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 7(3), 259-277.
- Carneiro, A. F., Neto, J. M. S., Locks, R., & Santos, M. M. A. (2012). Custos na Administração Pública: Revisão focada na publicação de artigos científicos a partir da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9(18), 03-22.

- Castro, C. M. (1977). *A prática de pesquisa*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil.
- Catelli, A. (2001). *Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica – GECON*. (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Charles, S. L., & Hansen, D. R. (2008). An evaluation of activity-based costing and functional-based costing: a game-theoretic approach. *International Journal of Production Economics*, 113, 282-296.
- Chen, G., Firth, M., & Park, K. (2001). The implementation of benefits of activity-based costing: a Hong Kong study. *Asia Review of Accounting*, 9(2), 23–37.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: An Australian study. *Management Accounting Research*, 9, 1-19.
- Chenhall, R. H., & Euske, K. J. (2007). The role of management control systems in planned organizational change: An analysis of two organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 601-637.
- Chongruksut, W. (2002). *The Adoption of Activity-Based Costing in Thailand School of Accounting and Finance Faculty of Business and Law*. (Doctor of Philosophy). Faculty of Business and Law Victoria University, Thailand, Bangkok.
- Cinquini, L., Collini, P., Marelli, A., Quagli, A., & Silvi, R. (1999). A survey on cost accounting practices in Italian large and medium size manufacturing firms. In *22nd Annual Congress of the European Accounting Association*. Bordeaux, France.
- Clarke, B., & Mia, L. (1995). *Activity - Based Costing Systems - Use and Application in Australia*. (Research Paper). Monash University, Melbourne.
- Clarke, P. J., Hill, N. T., & Stevens, K. (1999). Activity based costing in Ireland: barriers to, and opportunities, for change. *Critical Perspectives on Accounting*, 10, 443-468.
- Cobb, I., Innes, J., & Mitchell, F. (1993). Activity-based costing problems: the British experience. *Advances in Management Accounting*, 2.
- Cogan, S. (2005). Teoria das restrições versus outros métodos de custeio: Uma questão de curto ou de longo prazo. *Revista Universo Contábil*, 1(3), 08-20.
- Cogan, S. (2006). Modelo de Custeio Baseado em Atividades Aplicado a Decisões de Produção de Curto Prazo. *Revista Contabilidade Vista e Revista*, 17(1), 11-27.
- Cohen, S., Vernieris, G., & Kaimenaki, E. (2005). ABC: Adopters, supporters, deniers and unawares. *Managerial Auditing Journal*, 20(9), 981-1000.
- Cokins, G. (1999). Learning to love ABC. *Journal of Accountancy*, 188(2), 37-40.

- Cooper, D. R., & Schindler, P. S. (2003). *Métodos de pesquisa em administração*. (7a. ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Corrigan, J. (1996). ABC is not easy in Australia: survey. *Australian Accountant*: 66, 51–52.
- Cotton, W. D. J., Jackman, S. M., & Brown, R. A. (2003). UK activity-based costing survey. *Management Accounting Research*: 14, 67–72.
- Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1988). An institutional perspective on the rise, social transformation, and fall of a university budget category. *Administrative Science Quarterly*, 33, 562-587.
- Covaleski, M., Dirsmith, M., & Samuel, S. (1996). Managerial accounting research: The contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research*, 8, 1–35.
- Cresweel, J. W. (2007). *Qualitative Inquiry & Research Design: Choosing Among Five Approaches*. (2nd ed.). California, EUA.
- Dalmácio, F. Z., Rezende, A. J., & Aguiar, A. B. (2007). Uma Aplicação do Time-Driven ABC Model no Setor de Serviço Hospitalar: A nova abordagem do ABC proposta por Kaplan e Anderson. *Contabilidade Vista & Revista*, 18(2), 11-34.
- Davis, G. F, Diekmann, K. A., & Tinsley, C. H. (1994). The decline and fall of the conglomerate firm in the 1980s: The deinstitutionalization of an organizational form. *American Sociological Review*, 59, 547-570.
- Denzin, N. K & Lincoln, Y. S. (2008). *O Planejamento da pesquisa qualitativa – Teorias e abordagens*. (2a ed.) Porto Alegre: Bookman.
- Diehl, C. A., & Souza, M. A. (2008). Publicações sobre o Custeio Baseado em Atividades (ABC) em Congressos Brasileiros de Custos no Período de 1997 a 2006. *Contabilidade Vista e Revista*, 19(4), 39-57.
- Dimaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institucional Isomorphism and Collective Rationality Organization Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Dirsmith, M. W., Heian, J. B., & Covaleski, M. A. (1997). Structure and agency in an institutionalized setting: The application and social transformation of control in the Big Six. *Accounting, Organizations and Society*, 22(1), 1–2.
- Drury, C., & Tayles, M. (1994). Product costing in UK manufacturing organizations. *European Accounting Review*, 3, 443-469.
- Drury, C., & Tayles, M. (2000). Cost systems and profitability analysis in UK companies: Discussing survey findings. In *23rd Annual Congress of EAA*. Munich, Alemanha.

- Duffy, L., & Mccahey, M. (2002). *An Empirical Study of Adoption/Non-adoption of Activity Based Costing in Hospitals in Ireland*. (Working Paper). Dublin University, Ireland.
- Eldenburg, L., Soderstrom, N., Willis, V., & Wu, A. (2010). Behavioral changes following the collaborative development of an accounting information system. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 222-237.
- Farjoun, M. (2002). The dialectics of institutional development in emerging and turbulent fields: The history of pricing conventions in the on-line database industry. *Academy of Management Journal*, 45, 848-874.
- Fawzi, A. A. (2008). Barriers to Adopting Activity-Based Costing Systems (ABC): An Empirical Investigation Using Cluster Analysis. In *Business Dublin Institute of Technology*. Dublin, Ireland.
- Fei, Z. Y., & Isa, C. R. (2010). Factors Influencing Activity-Based Costing Success: A Research Framework. *International Journal of Trade, Economics and Finance*, 1(2), 144-155.
- Fogarty, T. J., & Dirsmith, M. W. (2001). Organizational socialization as instrument and symbol: An extended institutional theory perspective. *Human Resource Development Quarterly*, 12, 247-266.
- Fonseca, V., & Machado-Da-Silva, C. L. (2001). Indivíduo, organização e ambiente: Bases para a conversação entre três perspectivas de estudo da estratégia das organizações. In *XXV Encontro da ANPAD*. Campinas, Brasil.
- Foster G., & Swenson, D. W. (1997). Measuring the Success of Activity-Based Cost Management and Its Determinant. *Journal of Management Accounting Research*, 9, 109-141.
- Freitas, H. M. R. & Janissek-Muniz, R. (2000). *Análise léxica e análise de conteúdo: Técnicas complementares, sequenciais e recorrentes para análise de dados qualitativos*. Porto Alegre: Sphinx.
- Frezatti, F. (2007). The “economic paradigm” in management accounting: Return on equity and the use of various management accounting artifacts in a Brazilian context. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 514-532.
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R., & Junqueira, E. (2009). *Controle gerencial: Uma abordagem da Contabilidade Gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas.
- Gil, A. (2010). *Como elaborar projetos de pesquisa*. (5a ed.). São Paulo: Atlas.
- Gosselin, M. (1997). The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 105-122.

- Gosselin, M. (2007). *Handbook of Management Accounting: A review of activity based costing: technique, implementation, and consequences*. Elsevier: 2, 641–671.
- Gray, D. (2009). *Doing Research in the Real World*. (2a ed.). London: Sage.
- Green, S. E. (2004). A Rhetorical Theory of Diffusion. *Academy of Management Review*, 29(4), 653–669.
- Groot, T. L. (1999). Activity-based costing in US and Dutch food companies. *Advances in Management Accounting*, 7.
- Guerreiro, R., Bio, R. S., & Casado, T. (2004). Some Reflections on the Archetypes in Cost Accounting: An Exploratory Study. *JAMAR*, 2(1).
- Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações & Sociedade*, 12(35), 91-106.
- Guerreiro, R., Pereira, C. A. & Frezatti, F. (2006). Evaluating management accounting change according to the institutional theory approach: a case study of a Brazilian bank. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 2, 196-228.
- Homburg, C. (2005). Using relative profits as an alternative to activity-based costing. *International Journal of Production Economics*, 95, 387-397.
- Hoozée, S., & Bruggeman, W. (2010). Identifying operational improvements during the design process of a Time-driven ABC system: The role of collective worker participation and leadership style. *Management Accounting Research*, 21, 185-198.
- Horngren, C. T., Harrison, W. T. Jr., & Oliver, M. S. (2012a). *Financial & managerial accounting*. (3rd ed.). New Jersey. Pearson Prentice Hall: 2012a.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2012b). *Cost accounting: A managerial emphasis*. (14th ed.). New Jersey. Pearson Prentice Hall.
- Hosseini, A., Khan, Z., & Sharifi, M. (1997). A survey of cost management practices among the United States and Canadian companies. In *The Ninth Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues*. Thailand, Bangkok.
- Hunton, J. E., & Gibson, D. (1999). Soliciting user-input during the development of an accounting information system: Investigating the efficacy of group discussion. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 597-618.
- Innes, J., & Mitchell, F. (1991). A survey of activity-based costing in the U.K.'s largest companies. *Management Accounting Research*, 6, 137-153.
- Innes, J., Mitchell, F., & Sinclair, D. (2000). Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: A comparison of 1994 and 1999 survey results. *Management Accounting Research*, 11, 349–362.

- Ittner, C. D., Lanen, W. N., & Larcker, D. F. (2002). The association between activity-based costing and manufacturing performance. *Journal of Accounting Research*, 40.
- Johnson, C., Dowd, T. J., & Ridgeway, C. L. (2006). Legitimacy as a social process. *Annual Review of Sociology*, 32, 53-78.
- Jones, T. C., & Dugdale, D. (2002). The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity. *Accounting, Organizations and Society*, 27(1-2), 121-163.
- Joshi, P.L., 2001. The international diffusion of new management accounting practices: The case of India. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 10.
- Junior, A. F. C., Souza, A. A. & Coelho, R. D. P. (2005). Aplicabilidade do custeio baseado em atividades em hospitais. *Revista Contabilidade Vista e Revista*, 16(2), 83-101.
- Kallunki, J., & Silvola, H. (2008). The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing. *Management Accounting Research*, 19, 62-79.
- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). *Custo e desempenho: Administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2004). Time-driven Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*, 82(11), 131-138.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. (2007a). *Custeio baseado em atividade e tempo*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2007b). The innovation of Time-driven Activity-Based Costing. *Cost Management*, 21(2).
- Kee, R. (2008). The sufficiency of product and variable costs for production-related decisions when economies of scope are present. *International Journal of Production Economics*, 114, 682-696.
- Kennedy, T., & Affleck-Graves, J. (2001). The Impact of Activity-Based Costing Techniques on Firm Performance. *Journal of Management Accounting Research*, 13(1), 19-45.
- Khalid, A. (2005). Activity-based costing in Saudi Arabia's largest 100 firms in 2003. *Journal of American Academy of Business*, 6(2), 285-292.
- Khoury, C. Y. (1997). *ABC - sistema de custos baseado em atividades: uma pesquisa de sua utilização no Brasil*. (Tese de Doutorado). Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, Brasil.
- Kim, G., Park, C. S., & Yoon, K. P. (1997). Identifying investment opportunities for advanced manufacturing systems with comparative-integrated performance measurement. *International Journal of Production Economics*, 50, 23-33.

- Kip, K., Augustin, S., (2007). Comparing U.S. and German cost accounting methods. *Management Accounting Quarterly*, 8.
- Kolbe, R. H., & Burnett, M. S. (1991). Content-analysis research: An examination of applications with directions for improving research reliability and objectivity. *Journal of Consumer Research*, 18(2), 243-500.
- Kraemer, M. E. P. (2000). Sistema de informações contábeis fundamentado no custeamento baseado em atividades (ABC). *Revista Contabilidade Vista e Revista*, 11(1), 33-44.
- Krumwiede, K. R. (1998). The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 239-278.
- Lakatos, E. M., & Marconi, M. A. (2005). *Fundamentos de metodologia científica*. (6a ed.). São Paulo: Atlas.
- Lana, Y.J.L., & Fei, P. (2007). The implementation of activity-based costing in China: An innovation action research approach. *The British Accounting Review*. 39(3), 249.
- Lawrence, T. B., Winn M. I., & Jennings, P. D. (2001). The temporal dynamics of institutionalization. *The Academy of Management Review*, 26(4), 624-644.
- Lin, B., Cole, J. C., Shreveport, E., Shreveport, P., & Su, R. K. (2001). Supply chain costing: An activity-based perspective. *International Journal of Physical Distribution and Logistics Management*, 31, 702-713.
- Ludke, M., & André, M. E. D. (1986). *Pesquisa em educação: Abordagens qualitativas*. São Paulo: EPU.
- Machado, M. J. C. V. (2012). Activity Based Costing knowledge: Empirical study on small and medium-size enterprises. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9(18), 167-186.
- Maelah, R., & Ibrahim, D. N. (2007). Factors influencing activity based costing (ABC) adoption in manufacturing industry. *Investment Management and Financial Innovations*, 4, 113-124.
- Maguire, S., & Hardy, C. (2009). Discourse and Deinstitutionalization: The decline of DDT. *Academy of Management Journal*, 52(1), 148-178.
- Majid, J.A. and M. Sulaiman, Implementation of activity-based costing in Malaysia: A case study of two companies, (2008). *Asian Review of Accounting*, 16(1), 39-55.
- Major, M., & Hopper, T. (2005). Managers divided: implementing ABC in a Portuguese telecommunications company. *Management Accounting Research*, 16, 205-29.
- Malmi, T. (1997). Towards explaining activity-based costing failure: Accounting and control in a decentralized organization. *Management Accounting Research*, 8(4), 459-480.

- Malmi, T. (1999). Activity-based costing diffusion across organizations: An exploratory empirical analysis of Finnish firms. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 649-672.
- Marconi, M., & Lakatos, E. (2010). *Metodologia científica*. (5a ed.). São Paulo: Atlas.
- Marques, K. C. M. (2012). *Custeio alvo à luz da teoria da contingência e da nova sociologia institucional: Estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso*. (Tese de doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Martins, E. (2010). *Contabilidade de Custos*. (10a ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, E., & Rocha, W. (2010). *Métodos de custeio comparados: Custos e margens analisados sob diferentes perspectivas*. São Paulo: Atlas.
- Martins, G. A. (2008). *Estudo de Caso: Uma estratégia de pesquisa*. (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Masschelein, S., Cardinaels, E. & Van Den Abbeele, A. (2012). ABC Information, Fairness Perceptions, and Interfirm Negotiations. *The Accounting Review*, 87(3), 951–973.
- Mcgowan, A. S., & Klammer, T. P. (1997). Satisfaction with activity-based cost management implementation. *Journal of Management Accounting Research*, 9, 217-38.
- Mcgowan, A. S. (1998). Perceived benefits of ABCM implementation. *Accounting Horizons*, 12, 31-50.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363.
- Miller, D., & Friesen, P. H. (1983). Successful and unsuccessful phases of the corporate life cycle. *Organizational Studies*, 4(3), 339–356.
- Miller, D., & Friesen, P.H. (1984). A longitudinal study of the corporate life cycle. *Management Science*, 30(10), 1161-1183.
- Miller, J. G., & Vollman, T. E. (1985). The Hidden Factory. *Harvard Business Review*, 142-150.
- Miles, R. E., & Snow, C. C. (1978). *Organizational strategies, structure and process*. New York, NY: McGraw-Hill.
- Miles, R. E., & Snow, C. C. (1994). *Fit, failure and the hull offame*. New York: Free Press.

- Miranda, G. J., Carvalho, C. E., Martins, V. F., & Faria A.F. (2007). Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros. *Revista Contabilidade & Finanças*, 44, 33-43.
- Mohammed, A.O., & Colin, D. (2007). Organizational and behavioral factors influencing the adoption and success of ABC in the UK. *Cost Management*, 21(6), 38-48.
- Munaretto, L. F., & Diedrich, M. (2007). Custeio variável integrado ao custeio baseado em atividades: estudo de caso em indústria de embalagem para presentes. *Revista Universo Contábil*, 3(1), 70-86.
- Nanni, A. J., Dixon, R., & Vollmann, T. E. (1992). Integrated performance measurement: management accounting to support the new manufacturing realities. *Journal of Management Accounting Research*, Fall, 1-19.
- Nascimento, A. R. (2011). *Controle gerencial como prática social e organizacional: análise crítica a partir dos paradigmas neofuncionalista, interpretativista e pós-estruturalista*. (Tese de doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Ness, J. A., & Cucuzza, T. G. (1995). Tapping the full potential of ABC. *Harvard Business Review*, 95, 130-138.
- Nguyen, H. V., & Brooks, A. (1997). An empirical investigation of adoption issues relating to activity-based costing. *Asian Review of Accounting*, 15, 1-18.
- Nicholls, B. (1992). ABC in the UK: A Status Report. *Management Accounting (UK)*, May, 22-23.
- Norris, G. (1997). The formation of managers' views of ABC and their impact on the outcome of its use: A grounded theory case study. *Accounting Research Journal*, 10(2), 180-200.
- Oliver, C. (1992). The antecedents of deinstitutionalization. *Organization Studies*, 1, 1-6.
- Oyadomari, J. C. T., Mendonça, O. R., Cardoso, R. L., & Junqueira, E. R. A. institucionalização do VBM - Value Based Management como prática de Contabilidade Gerencial: uma análise à luz da NIS – New Institutional Sociology. In *VII Congresso de Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo*. São Paulo, Brasil. Disponível em: <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos72007/450.pdf>.
- Palmer, D., Biggart, N., & Dick, B. (2008). Is the new institutionalism a theory? In Greenwood, R. et al. (Org.). *The Sage Handbook of organizational institutionalism*. Wiltshire: Sage Publications.
- Parisi, C. (2001). *Planejamento e Controle: Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Pavlatos, O., & Paggios, I. (2009). Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Managerial Auditing Journal*, 24.

- Pereira, F. A., & Espejo, M. M. S. B. (2012). Planejamento e Controle Orçamentário em Empresas Concessionárias de Rodovias: Uma Pesquisa Empírica. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9(17), 121-142.
- Pierce, B., & Brown, R. (2004). An empirical study of activity-based systems in Ireland. *The Irish Accounting Review*, 11(33).
- Pike, R. H., Tayles, M. E., & Abu Mansor, N. N. (2011). Activity-based costing user satisfaction and type of system: A research. *The British Accounting Review*, 43, 65–72.
- Pirttilä, T., & Sandström, R. (1996). A stepwise method for product range management and production control decisions: A case study at a board industry company. *International Journal of Production Economics*, 45, 223-230.
- Qian, L., & Ben-Arieh, D. (2008). Parametric cost estimation based on activity-based costing: A case study for design and development of rotational parts. *International Journal of Production Economics*, 113, 805-818.
- Queiroz, A. D., Costa, R., & Gomes, S. M. S. (2004). O ABC em uma empresa de desenvolvimento de Software: um estudo de caso. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 1(1), 29-44.
- Raimundini, S. L., & Souza, A. A. (2003). Análise do estado atual da gestão financeira em hospitais públicos no Brasil. *Revista Contabilidade Vista e Revista*, 14(1), 49-75.
- Raimundini, S. L., Souza, A. A., Botelho, E. M., Struett, M. A. M., & Reis, L. G. (2005). Aplicabilidade do custeio baseado em atividades: comparação entre hospital público e privado. *Revista Contabilidade Vista e Revista*, 16(3), 27-40.
- Rezende, A. J. (2009). *Um estudo sobre o processo de desinstitucionalização das práticas contábeis de correção monetária em empresas brasileiras*. (Tese de doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Ribeiro, Joao A & Scapens, R. W. (2006). Institutional Theories and Management Accounting Change: Contributions, Issues and Paths for Development. *Qualitative Research in Management and Accounting*, 3(2), 94-111.
- Ricardino Filho, A. A. (1999). *Do steward ao controller, quase mil anos de management accounting: o enfoque anglo-americano*. (Dissertação de mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Rocha, W. & Guerreiro, R. (2010). Desenvolvimento de modelo conceitual de sistemas de custos - um enfoque Institucional. *RCO – Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(8), 24-24.
- Rosa, P. R. & Santos, C. H. S. (2003). Gestão de custos num hospital de Santa Cruz do Sul, RS. *Revista Contabilidade Vista e Revista*, 14(2), 49-68.

- Rovik, K. A. (1996). Deinstitutionalization and the logic of fashion. In Czarniawska, B., Sevón, G. (Eds.). (Trad. Organizational Change de *Gruyter Studies in Organization*, 56) de Gruyter, Berlin.
- Rowe, C., Shields, M. D., & Birnberg, J. G. (2012). Hardening soft accounting information: Games for planning organizational change. *Accounting, Organizations and Society*, 37, 260-279.
- Ruef, M., & Scott, R. W. (1998). A multidimensional model of organizational legitimacy: Hospital survival in changing institutional environments. *Administrative Science Quarterly*, 43, 877-904.
- Ruhanita, M. and I. Daing Nasir, Activity based costing (ABC) adoption among manufacturing organizations - The case of Malaysia, (2006). *International Journal of Business and Society*, 7(1), 70-101.
- Russo, P. T. (2011). *A institucionalização do balanced scorecard pelas organizações: O caso SABESP*. (Dissertação de Mestrado). FECAP (Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado), São Paulo, Brasil.
- Sabadin, A. L., Grunow, A., & Fernandes, F. C. (2005). Integração do custeio ABC com o método up: Um estudo de caso. *Revista Universo Contábil*, 1(3), 21-36.
- Sampieri, R. H., Collado, C. F., & Lucio, P. B. (2006). *Metodologia de pesquisa*. (3a ed.). São Paulo: McGraw-Hill.
- Santana, G. A. S., Colauto, R. D., & Carrieri, A. P. (2012). Institucionalização de instrumentos de custeio: O caso de uma organização do setor elétrico brasileiro. *Revista Universo Contábil*, 8(2), 25-42.
- Sartorius, K., Eitzen, C., & Kamala, P. (2000). Organizational Problems in respect of the implementation of activity-based costing in South Africa. *Meditari Accountancy Research*, 8, 215-227.
- Sartorius, K., Eitzen, C., & Kamala, P. (2007). The design and implementation of activity-based costing (ABC): A South African survey research. *Meditari Accountancy*, 15.
- Satoglu, S. I., Durmusoglu, M. B., & Dogan, I. (2006). Evaluation of the conversion from central storage to decentralized storages in cellular manufacturing environments using activity-based costing. *International Journal of Production Economics*, 103, 616-632.
- Scapens, R. W., & Roberts, J. (1993). Accounting and control: A case study of resistance to accounting change. *Management Accounting Research*, 4, 1-32.
- Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: Towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5, 301-321.
- Scapens, R. (2006). Understanding management practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38, 1-30.

- Schoute, M. (2011). The relationship between product diversity, usage of advanced manufacturing technologies and activity-based costing adoption. *The British Accounting Review*, 43, 120–134.
- Schulze, M., Seuring, S., & Ewering, C. (2012). Applying activity-based costing in a supply chain environment. *International Journal of Production Economics*, 135, 716–725.
- Scott, W. R. (1987). The adolescence of institucional theory. *Administrativa Sciense Quartely*, 32, 493-511.
- Scott, W. R. (2001). *Institutions and organizations*. Thousand Oaks, California: Sage.
- Scott, W. R. (2008). Approaching Adulthood: the maturing of institutional theory. *American journal sociology*, 37, 427-442.
- Shank, J. (1989). Strategic cost management: new wine or just new bottles? *Journal of Management Accounting Research*, 1, 47-65.
- Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1997). *A revolução dos custos: Como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados competitivos*. (5a ed.). Rio de Janeiro:Editora Campus.
- Shields, M. D., & Young, S. M. (1989). A behavioural model for implementing cost management systems. *Journal of Cost Management*, 3, 17-27.
- Shields, M. D. (1995). An empirical analysis of firms implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*, 7(1), 1-28.
- Silva, E. A., & Abreu, C. (2006). A. Sistemas de Custeio em Instituições Hospitalares: Estudo comparativo entre os hospitais da cidade de Muriaé-MG. *Revista Contabilidade Vista e Revista*, 17(4).
- Silva, A. B. S., Godoi, C. K., & Bandeira-De-Mello, R. (2006). *Pesquisa Qualitativa em estudos organizacionais: Paradigmas, estratégias e métodos*. São Paulo: Saraiva.
- Simons, H. (2009). *Case Study: Research in Practice*. London: SAGE Publications Ltd.
- Slavov, T. N. B. (2013). *Gestão estratégica de custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual*. (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Souza, A. A., Avelar, E. A., Boina, T. M., & Raimundini, S. L. (2010). Análise da aplicabilidade do time-driven activity-based costing em empresas de produção por encomenda. *Revista Universo Contábil*, 6(1), 67-84.
- Souza, M. A., Lisboa, L. P., & Rocha, W. (2003). Práticas de Contabilidade Gerencial Adotadas por Subsidiárias Brasileiras de Empresas Multinacionais. *Revista de Contabilidade & Finanças*, 32, 40-57.

- Souza, M. A., Silva, E. J., & Pilz N. (2010). Práticas de gestão estratégica de custos: Um estudo em uma empresa multinacional brasileira. *RCO – Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(9), 145-167.
- Stake, R. (1995). *The art of case study resarch*. Thousand Oaks, CA: SAGE.
- Stede, W. A. V. D., Young, S. M., & Chen, C. X. (2005). Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: The case of survey studies. *Accounting, Organizations and Society*, 30, 655–684.
- Stratton, W. et al. Activity-based Costing: Is it still relevant? *Management Accounting Quarterly*, 10(3), 31-40.
- Suchman, M. (1995). Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571-610.
- Supitcha, M., & H.W. Frederick (2001), Cultural influences on the ABC implementation in Thailand's environment. *Journal of Managerial Psychology*, 16(2), 142-156.
- Thyssen, J., Israelsen, P., & Jrgensen, B. (2006). Activity-based costing as a method for assessing the economics of modularization: A case study and beyond. *International Journal of Production Economics*, 103, 252-270.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1999). A Institucionalização da Teoria Institucional. In Clegg, S. R., Hardy, C., & Nord, W. R. (Orgs.). (1999). *Handbook de Estudos Organizacionais*, 1. São Paulo: Atlas.
- Tsai, W. H., Lai, C. W., Tseng, L. J., & Chou, W. C. (2008). Embedding management discretionary power into an ABC model for a joint products mix decision. *International Journal of Production Economics*, 115, 210-220.
- Turney, P. B. B. (2010). Activity-based costing: An emerging foundation for performance management. *Cost Management*, 24(4), 33-33.
- Vanzella, C& Lunkes, R. J. (2006). Orçamento Baseado em Atividades: um estudo de caso em empresa distribuidora de energia elétrica. *Revista Contabilidade Vista e Revista*, 17(1), 113-132.
- Velmurugan, M. S., & Nahar, W. N. A. B. W. (2010). Factors determining the success or failure of ABC implementation. *Cost Management*, set-out.
- Viana, F. W. (2012). *Overhead: um estudo à luz das características qualitativas da informação contábil*. (Dissertação de Mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Voss, C.; Tsikriktsis, N.; Frohlich, M. (2002) - Case research in operations management. *International Journal of Operations & Production Management*, 22(2), 195-219.

- Yakhou, M., & Dorweiler, V. P. (1995). Advanced cost management systems: An empirical comparison of England, France and the United States. *Advances in International Accounting*, 8, 99–127.
- Yin, R. K. (2010). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. (4a ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Warwick, D., & Reeve, R. (1997). Accounting and organizational influences on the usefulness of cost information: An empirical study. *Journal of Accounting Research*, 10, 152-164.
- Wegmann, G., & Nozile, S. (2008). The activity-based costing method developments: State-of-the art and case study. *ICFAI University Journal of Accounting Research*, *Forthcoming*, 1-17.
- Wernke, R. (2005). Custeio baseado em atividades(abc) aplicado aos processos de compra e venda de distribuidora de mercadorias. *Revista Contabilidade & Finanças*, 38, 74–89.
- Whicker, L., Bernon, M., Templar, S., & Mena, C. (2009). Understanding the relationships between time and cost to improve supply chain performance. *International Journal of Production*, 121, 641-650.
- Wrubel, F., Diehl, C. A., & Ott, E. (2010). Informações sobre gestão estratégica de custos divulgadas por companhias abertas brasileiras. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 1, (13), 127-150.
- Zucker, G. L. (1987). Institutional Theories of Organization. *Annual Review of Sociology*, 13, 443-464.

APÊNDICES

APÊNDICE I - ROTEIRO DE ENTREVISTAS SEMIESTRUTURADAS:

Empresa (obrigatório): _____

Nome do respondente (opcional): _____

Ramo de atuação (obrigatório): _____

Formação – Graduação (obrigatório): _____

Cargo / Departamento-Setor (obrigatório): _____

Tempo na empresa (opcional): _____

1. Quais foram os motivos que levaram a empresa a adotar o ABC?

Objetivo: Verificar quais foram os motivadores que contribuíram para que a empresa adotasse o método de custeio, bem como avaliar o momento vivido pela companhia, implicações do mercado como concorrência e necessidade de mudanças no custeamento dos produtos. As inovações escolhidas são aquelas que estão na moda e é um fator de influência que desempenha uma função importante no processo de difusão (Rovik, 1996).

2. No período de escolha pelo método foi realizado *benchmark* com alguma empresa que já utilizava o ABC?

Objetivo: Verificar se alguma empresa concorrente, do setor ou do grupo pode ter influenciado na adoção do método de custeio. O *benchmark* funcionar como o isomorfismo mimético, pois sob condições de incerteza, a organização reproduz práticas de organizações similares, tidas como de maior sucesso ou legitimação (DiMaggio & Powell, 1983).

3. A adoção pelo ABC foi uma demanda dos sócios ou alta gestão da empresa?

Objetivo: Verificar se a adoção foi motivada pela pressão dos acionistas e pela alta gestão ou se foi idealizado pelos colaboradores da média liderança. A avaliação de pressão dos grupos profissionais internos ou externos é importante para a verificação da existência do isomorfismo normativo (DiMaggio & Powell, 1983).

4. Qual foi a área responsável por trazer a ideia de implantação do método?

Objetivo: Verificar se adoção foi motivada por alguma área específica, uma vez que pode ocorrer da Controladoria não ter relação direta com a adoção do método de custeio.

5. A pessoa ou o grupo que idealizou o ABC ainda continua trabalhando na empresa e na mesma área?

Objetivo: Verificar se a pessoa ou grupo que idealizou o ABC continua na empresa, pois dependendo do seu poder organizacional, a sua saída pode ter enfraquecido a continuidade do método.

6. Em uma escala de 1 (mais fraco) a 5 (mais forte) como você acredita que era a influência na organização da área que idealizou o ABC, no momento da opção pelo método?

Objetivo: Verificar se adoção do método foi influenciada por pressão de poder organizacional no momento da análise e decisão pela implantação do ABC.

7. Em uma escala de 1 (mais fraco) a 5 (mais forte) como você acredita que é atualmente a influência na organização da área que idealizou o ABC?

Objetivo: Verificar se a possível redução de poder organizacional da área que idealizou o ABC pode ter afetado a continuidade do método.

8. Quais foram os motivos que levaram a empresa a abandonar o ABC?

Objetivo: Verificar se a empresa conhece os motivadores principais da descontinuidade do ABC.

9. Qual foi o valor investido com a implantação do ABC?

Objetivo: Verificar o valor dos investimentos necessários para a adoção do ABC em comparação com o total de investimentos realizados na organização. Pretende-se verificar se a representatividade do investimento pode ser uma variável na decisão pela descontinuidade do método de custeio.

10. O ABC era utilizado, de forma recorrente, como um sistema de acumulação de custos?

Objetivo: Verificar se a utilização do método de custeio como um sistema de acumulação de custos, de atualização recorrente, pode ter trazido complexidade na continuidade do método. Conforme Martins e Rocha (2010) o ABC deve ser utilizado como método de análise, não como sistema de acumulação de custos.

11. Existia algum interesse conflitante com a atualização do ABC? Se sim, quais interesses?

Objetivo: Verificar se existia concorrência de recursos ou conflitos internos que dificultavam a atualização do método.

12. O ABC gerava informações que impactavam negativamente o desempenho das metas de alguma área interna? Se sim, qual(is) área(s)?

Objetivo: Verificar se as novas informações geradas pelo ABC evidenciaram a performance abaixo da esperada na mensuração do desempenho de alguma(s) área(s).

13. As pessoas (Presidente, Diretor de Finanças, Controller, demais envolvidos) que trabalhavam na época da implantação do ABC ainda continuam na empresa?

Objetivo: Verificar se a mudança das pessoas que ocupava os cargos principais pode ter contribuído para a descontinuidade da utilização do método.

QUESTÕES INTER-RELACIONADAS SOBRE TEORIA INSTITUCIONAL E ABC

Para relacionar os objetivos específicos do trabalho com a teoria, adicionalmente foram discutidos com a empresa os três tópicos a seguir: (i) níveis ou estágio de adoção do ABC, (ii) estágios de institucionalização, (iii) variáveis de desinstitucionalização.

(i) Níveis ou estágios de adoção do ABC

Verificar em qual dos três estágios: AA, ACA e ABC, conforme o modelo proposto por Gosselin (1997), a empresa objeto do estudo se encontrava no momento da utilização.

- AA (Análise de atividades)
- ACA (Análise do custo das atividades)
- ABC (Custeio baseado em atividades)

(ii) Estágios de institucionalização

Com base no quadro 07, o objetivo foi verificar em qual estágio de institucionalização (pré, semi ou total), modelo proposto por Tolbert e Zucker (1999), o método ABC encontrava-se nas empresas objeto do estudo.

(iii) Variáveis de desinstitucionalização

Com base no Quadro 8 atribua um grau de importância (1 – nenhuma, 2 – pouca, 3 – alguma, 4 – muita, 5 – elevada) para as razões que influenciaram a empresa a não mais realizar a prática contábil de Custeio Baseado em Atividades.

APÊNDICE II – PROTOCOLO ÉTICO DE PESQUISA

Protocolo baseado em Frezatti (2011) e Nascimento (2011).

São Paulo, DD de MMMM de YYYY

Ao Senhor

XYZ DA EMPRESA XPTO

São Paulo, SP

Prezado senhor,

Encaminho modelo do protocolo ético de pesquisa para apreciação. Esse documento contempla os procedimentos que serão realizados em sua organização, em relação à descrição da conduta ética. Informamos que estamos disponíveis para eventuais alterações que a empresa ache necessário.

Esperamos ter esclarecido os pontos referentes ao projeto e nos colocamos à disposição para eventuais esclarecimentos adicionais.

Mais uma vez, muito obrigado pela atenção.

Humberto Silva Aillón

Mestrando em Contabilidade e Controladoria da Universidade de São Paulo - FEA/USP

Prof. Dr. Welington Rocha

Universidade de São Paulo - FEA/USP

Orientador da Pesquisa de Dissertação

A EMPRESA XPTO concorda em participar do trabalho de campo relativo à pesquisa: **“A DESINSTITUCIONALIZAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES SOB A ÓTICA DA NOVA SOCIOLOGIA INSTITUCIONAL”**

A natureza do projeto possui as seguintes diretrizes:

ESCOPO

1. O objetivo do estudo é verificar quais foram os fatores que contribuíram para o enfraquecimento e abandono do Custeio Baseado em Atividades nas empresas objeto do estudo. Os principais focos de atenção compreendem:
 - a) Investigar qual dos níveis de adoção do ABC foram institucionalizados nas organizações objeto do estudo.
 - b) Verificar quais contribuições a Nova Sociologia Institucional pode oferecer para o entendimento do abandono do Custeio Baseado em Atividades nas empresas objeto do estudo.
 - c) Verificar as variáveis comportamentais, organizacionais e técnicas que impactaram o abandono do Custeio Baseado em Atividades nas organizações objeto do estudo.
2. Definições:
 - (i) Custeio Baseado em Atividades: é um método de análise de custos, principalmente *overhead*, que tem foco no conceito de processos, atividades e direcionadores de custos.
 - (ii) Institucionalização: é processo de transformação de regras em habituais e rotineiras, um processo de fabricação de verdades.
 - (iii) Desinstitucionalização: é o processo pelo qual uma prática organizacional institucionalizada é enfraquecida ou descontinuada.
3. Foco da pesquisa – Entendimento do abandono na utilização do Custeio Baseado em Atividades pela empresa objeto do estudo.

UTILIDADE DA PESQUISA

As informações coletadas na pesquisa têm como única finalidade a acadêmica, no caso, servindo de base para a pesquisa da Dissertação e elaboração de artigos científicos a serem apresentados em aulas, congressos nacionais e internacionais e periódicos acadêmicos, dentro dos limites acordados mediante protocolo ético de pesquisa previamente estabelecido.

PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

Os procedimentos que serão realizados compreendem a análise documental, entrevistas, observações e acompanhamento do trabalho de alguns funcionários selecionados previamente.

1. Descrição da empresa – Fase preliminar para a compreensão da empresa, seus produtos, clientes, ambiente regulatório, organograma, sistemas contábeis e de controle.
2. Descrição do método de custeio (ABC) que foi abandonado e deixado de utilizar pela organização.
3. Análise de documentos - Compreende os aspectos relacionados ao histórico da empresa, documentos administrativos, normas e procedimentos.
4. Entrevistas - As entrevistas serão realizadas com a diretoria e colaboradores através de amostragem ou escolhidos pela diretoria, sendo adotados os seguintes procedimentos:
 - a) As entrevistas têm um tempo de duração entre 60 e 90 minutos. Inicialmente, o participante falará de sua formação e experiência na empresa e, em seguida, as questões propostas pelo pesquisador;
 - b) O entrevistado tem o direito de se negar a responder quaisquer questões colocadas sem providenciar justificativas;
 - c) Será garantido o sigilo dos participantes.
5. Técnica de observação
 - a) As observações ocorrerão em reuniões e locais de trabalho previamente acordados com o responsável pela empresa;

- b) Pessoas para entrevista e observação do trabalho - As atividades de observação, acompanhamento de gestores e reuniões serão realizados com base em amostragem;
- c) O parâmetro utilizado são os eventos relevantes para compreender os motivos do abandono na utilização do ABC.

TEMPO DE PERMANÊNCIA DO PESQUISADOR NA EMPRESA

O pesquisador visitará a empresa durante dois ou três dias por semana e após o levantamento das informações iniciais e das entrevistas, a frequência será reduzida. Será importante a indicação de um colaborador da empresa para ficar responsável pelo contato com o pesquisador. As entrevistas serão realizadas de acordo com a disponibilidade de agenda dos entrevistados.

PROCEDIMENTOS ÉTICOS

Esta pesquisa é regida pelos princípios gerais relativos (i) ao consentimento informado, (ii) à preocupação em não prejudicar a empresa e as pessoas que nela trabalham e (iii) manter a confidencialidade das pessoas e empresas, sempre que demandado. Em termos específicos, os seguintes procedimentos são adotados para assegurar confidencialidade dos participantes da pesquisa e da empresa:

- a) Não haverá a identificação da empresa, seu nome nem mesmo informações numéricas sobre seus resultados;
- b) Não haverá a identificação dos participantes. As pessoas e a organização serão designadas através de códigos que impossibilitem quaisquer riscos de identificação. Além disto, expressões que possam por essa identificação em risco não serão usadas;
- c) Os pesquisadores se comprometem a manter confidencialidade quanto a eventuais informações confidenciais coletadas por ocasião das observações realizadas;
- d) Apenas a equipe de pesquisadores terá acesso aos registros das entrevistas;
- e) Gravações de entrevistas só serão efetuadas de acordo com a ciência e concordância do entrevistado;
- f) As gravações serão destruídas após um ano de conclusão do projeto;
- g) Caso sejam feitas transcrições, o entrevistado terá a oportunidade de efetuar modificações de questões que possam deixá-lo(a) desconfortável;

- h) Informações obtidas pelas observações também terão o mesmo tratamento confidencial;
- i) A empresa definirá que tipo de documentos podem ser acessados dentro e fora de seu ambiente.

BENEFÍCIO PARA A ORGANIZAÇÃO

A empresa, além do benefício da investigação, verificado normalmente com o processo de coleta de dados, terá como benefício formal *feedback* sobre o seu perfil.

Adicionalmente, esta pesquisa contribuirá para que a organização estudada aumente seu poder de reflexão na adoção de artefatos gerenciais, corroborando para a redução de investimentos em projetos, os quais no curto ou médio prazos, serão descontinuados.

Este projeto está sendo desenvolvido sob a responsabilidade do pesquisador Humberto Silva Aillón, para obtenção do título de Mestrado do Programa de Pós-Graduação da FEA/USP.

São Paulo, DD de MMMM de YYYY.

De acordo.

EMPRESA XPTO

Humberto Silva Aillón

Mestrando em Contabilidade e Controladoria da Universidade de São Paulo - FEA/USP

Prof. Dr. Welington Rocha

Universidade de São Paulo - FEA/USP

Orientador da Pesquisa de Dissertação