

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

**O COMPORTAMENTO DO USO DE PRÁTICAS DE CONTABILIDADE**  
**GERENCIAL SOB A ÓTICA INSTITUCIONAL**

**Paschoal Tadeu Russo**

**Orientador: Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro**

**SÃO PAULO**

**2015**

Prof. Dr. Marco Antônio Zago  
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Adalberto Américo Fischmann  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade.

Prof. Dr. Gerlando Augusto Sampaio Franco de Lima  
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuaria

Prof. Dr. Andson Braga de Aguiar  
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

**PASCHOAL TADEU RUSSO**

**O COMPORTAMENTO DO USO DE PRÁTICAS DE CONTABILIDADE  
GERENCIAL SOB A ÓTICA INSTITUCIONAL**

Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como parte dos requisitos para obtenção do grau de Doutor em Ciências, área de concentração: Controladoria e Contabilidade.

**Orientador: Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro**

Versão Corrigida

(versão original disponível na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade)

**São Paulo**

**2015**

Autorizo a reprodução e divulgação total ou 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

Russo, Paschoal Tadeu

O comportamento do uso de práticas de Contabilidade Gerencial sob a ótica institucional / Paschoal Tadeu Russo – São Paulo, 2015.

256 p.

Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 2015.

Orientador: Reinaldo Guerreiro.

1. Controladoria 2. Contabilidade Gerencial Avançada 3. Sociologia Organizacional 4. Instituições - Teoria I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. II. Título.

CDD – 658.151

*Dedico este trabalho a Deus,  
a Lúcia, minha esposa,  
a meus filhos, Cinthia e Caio, e  
a meus pais, Francisca (In memoriam) e  
Sócio (In memoriam).*



## AGRADECIMENTOS

Com a realização deste trabalho tenho mais certeza ainda de que não somos nada sem a ajuda dos que nos cercam. Fui ajudado por muitos ao longo desse processo. São tantos, em tantas situações, que certamente precisaria de um volume maior do que esta tese para incluir todos a quem eu devo minha gratidão.

Agradeço primeiramente ao Prof. Reinaldo Guerreiro, sem o qual este trabalho não teria sido possível. Sua confiança, seus conhecimentos, sua sábia orientação, foram fundamentais para a realização do trabalho. Também agradeço ao Prof. Amaury Rezende e ao Prof. José Carlos Oyadomari por suas críticas construtivas e estimulantes e pelo apoio, que permitiram que este trabalho se consolidasse no formato atual.

Agradeço a gentileza, a atenção e o suporte recebidos do Prof. Diógenes de Souza Bido e do Prof Luiz Paulo Fávero, na elucidação de dúvidas para o uso de técnicas de análise estatística nesta tese. De forma muito especial, agradeço ao Prof. Cláudio Parisi por todo o apoio, estímulo, compartilhamento de conhecimento e amizade.

Agradeço ao Prof. Ariovaldo dos Santos por sua gentileza em permitir o acesso à base de dados das 500 Maiores e Melhores, o que permitiu obter a maior parte dos dados empíricos desta pesquisa. Também à Profa. Luciene Reginato, por seu apoio para a obtenção de respostas ao questionário dos alunos do MBA FIPECAFI. De forma muito especial, agradeço ao Carlos Roberto Kassai por sua valorosa ajuda, permitindo a utilização de sua base de contatos para o envio de questionários desta pesquisa. Agradeço também a muitos amigos por sua ajuda: Mario Cardoso, Fabio Villela, Prof. Marcos Peters, Rodrigo Marcelli, Francisco Cardoso, Ary Silveira Bueno, entre tantos outros. De forma muito especial, agradeço a cada pessoa que participou da pesquisa, respondendo aos questionários, dedicando seu tempo e disponibilizando generosamente sua atenção.

Agradeço de forma especial aos amigos do projeto “Por que não eu?”, por realizarem trabalho tão importante e difícil, e permitirem que esta pesquisa, de alguma forma, possa também contribuir para minorar tantos sofrimentos e injustiças sociais.

Também quero agradecer a todos os professores do curso de doutorado, entre eles, Prof. Welington Rocha, Prof. Marcio Borinelli, Prof. Carlos Alberto Pereira, Prof. Fábio Frezatti, Prof. Edgar Cornacchione, Prof. Luís Eduardo Afonso, Prof. Gilberto Martins, Prof.

Luiz Nelson Guedes de Carvalho, Prof. Luiz Paulo Fávero, Prof. Ariovaldo dos Santos, Prof. Bruno Meirelles Salotti e Profa. Mara Jane Contrera Malacrida. A todos meu muito obrigado.

Também quero agradecer a todos os amigos do doutorado, mas em especial ao pessoal da linha 01. Foi muito bom poder contar com vocês: Simone, Rodrigo, Mamadou, Maria José e Eduardo Flores.

Muito especialmente, agradeço à minha família. À Lucia, por todo seu amor, toda sua paciência, sua crença e apoio, suas orações, sua dedicação incondicional. Muito obrigado. Aos meus filhos Cinthia e Caio, por seu apoio, encorajamento e energia. Saibam que vê-los adentrando o mundo acadêmico foi, certamente, o maior estímulo para que eu concluísse mais essa etapa da vida. Que Deus os abençoe, ilumine e guarde. Aos meus pais, que vivem em meu coração e a cada dia me ensinam mais e mais, por meio de seus exemplos e valores, muito obrigado.

E ao meu Deus, meu Pai de Amor e Misericórdia, e à Maria nossa mãe e companheira, que me reservaram mais esse presente na vida, muito obrigado. Quero entregar em Suas mãos esse trabalho para que ele possa chegar àqueles que precisarem e que ele possa lhes servir. Muito obrigado.



*“... Pois eu tenho a certeza de que nada pode nos separar do amor de Deus: nem a morte, nem a vida; nem os anjos, nem outras autoridades ou poderes celestiais; nem o presente, nem o futuro; nem o mundo lá de cima, nem o mundo lá de baixo. Em todo o universo não há nada que possa nos separar do amor de Deus, que é nosso por meio de Cristo Jesus, o nosso Senhor.” (Rm. 8, 38-39)*



## RESUMO

Russo, P. T. (2015). Comportamento do uso de práticas de Contabilidade Gerencial sob a ótica institucional. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

Pesquisas da Bain & Company (2013, 2015) indicam que Práticas de Contabilidade Gerencial (PCG) são usadas largamente pelas organizações; entretanto, de 2004 até hoje as companhias reduziram em 50% a quantidade de práticas usadas simultaneamente, daí ser relevante conhecer o comportamento do uso das PCG. Os objetivos deste estudo foram: conhecer a percepção dos gestores sobre o comportamento do uso da PCG mais utilizada na organização (uso cerimonial e/ou instrumental), em resposta às pressões institucionais a que está submetida; e conhecer os fatores que levam ao uso cerimonial e/ou instrumental da PCG mais usada pela organização, com base nas pressões institucionais e no contexto relacional do processo de institucionalização. Adotando a teoria institucional como teoria de base, que tem uma perspectiva interpretativa, que considera que as práticas sociais não são um fenômeno natural, mas socialmente construídas, e considerando que o processo de institucionalização é recursivo, como resultado da ação humana e de um contexto de forças que não pode ser totalmente controlado ou conhecido pelos atores, tem-se a base para a caracterização do comportamento de uso na dicotomia cerimonial versus instrumental. Foi realizada a pesquisa empírica, por meio de *survey*, do qual participaram 102 gestores (*controllers*, gerentes, diretores e superintendentes) de empresas de grande porte não financeiras, que atuam no Brasil. Os dados foram submetidos a análises estatísticas, utilizando equações estruturais (PLS) e técnicas de análise de correspondência (ANACOR e HOMALS). Foram estruturados e testados oito constructos para a pesquisa transversal em Teoria Institucional, e feita ampla revisão desta teoria em suas vertentes NIS (*New Institutional Sociology*) e OIE (*Old Institutional Economics*), visando sua integração, como forma de compreender os estágios transitórios de mudança institucional identificados por Bush (1983; 1987), como encapsulamento cerimonial progressivo (dos tipos “voltado para o passado” e voltado para o futuro”), o que gerou uma abordagem metodológica que sustenta a pesquisa empírica. Como contribuição teórica, é proposta uma extensão do *framework* desenvolvido por Tolbert e Zucker (1999, p. 211), especificamente para o estágio de total institucionalização, que possibilitou identificar cinco diferentes comportamentos de uso para PCG (ou instituições de forma genérica). A pesquisa empírica constatou que 69% dos gestores percebem as PCG sendo usadas com o comportamento instrumental, 26% as percebem sendo usadas com o comportamento misto (cerimonial e instrumental simultaneamente) e 5% as percebem com o comportamento exclusivamente cerimonial. Também é possível afirmar que o comportamento instrumental do uso das PCG está diretamente associado com as pressões miméticas e coercitivas externas à organização, e negativamente associado com o ímpeto para difusão das PCG (interno à organização). Também é possível afirmar que o valor dado ao uso da PCG está diretamente associado ao “Fundo de Conhecimento”, aquele que sustenta a base de valores organizacionais. Com isso, pode-se concluir, empiricamente, que o Valor é o responsável por conferir significado ao uso das PCG.

Palavras-chave: Controladoria, Contabilidade Gerencial Avançada, Sociologia Organizacional, Instituições (Teoria)

## ABSTRACT

*Russo, P. T. (2015). Usage Behavior of management accounting practices under the institutional view. Doctoral Thesis. School of Economics, Management and Accounting, University of São Paulo, São Paulo.*

Bain & Company studies (2013, 2015) indicate that Management Accounting Practices (PCG) are largely used by organizations; however, since 2004 companies have reduced by 50% the number of practices used simultaneously. Hence, understanding the usage behavior of PCG is a relevant subject. The study objectives were: to know the managers' perception about the usage behavior regarding the most used PCG in the organization (ceremonial or instrumental use), in response to the institutional pressures it suffers; and to know the factors that lead to the ceremonial or instrumental use of the preferred PCG, based on institutional pressures and on the relational context of the institutionalization process. By adopting the institutional theory as a basic theory, which has an interpretive perspective, which considers that social practices are not a natural phenomenon, instead they are socially built, and taking into account that the institutionalization process is recursive, as a result of human action and of a context of forces that cannot be completely controlled or known by the players, we have the basis for characterizing the usage behavior in the ceremonial versus instrumental dichotomy. As empirical research, a survey included 102 executives (controllers, managers, directors and superintendents) of large non-financial companies operating in Brazil. The collected data were investigated by means of statistical analysis that used structural equations (PLS) and correspondence analysis techniques (ANACOR and HOMALS). We structured and tested eight constructs for the cross-sectional research on Institutional Theory, and did a comprehensive review of the theory's two tracks - NIS (New Institutional Sociology) and OIE (Old Institutional Economics) - aiming at their integration in order to understand the transitional stages of institutional change identified by Bush (1983, 1987), such as progressive ceremonial encapsulation (of the types "facing the past" and facing the future"), which generated a methodological approach that supports the empirical research. As a theoretical contribution, we propose an extension of the framework developed by Tolbert and Zucker (1999, p. 211), specifically for the total institutionalization stage, which enabled the identification of five different usage behaviors of PCG (or institutions, generically). Empirical research found that 69% of managers perceive that PCG are being used with the instrumental behavior, 26% perceive them as being used with mixed behavior (ceremonial and instrumental simultaneously) and 5% perceive them with an exclusively ceremonial behavior. It is also possible to state that the instrumental behavior of PCG usage is directly associated with the mimetic and coercive pressures external to the organization, and negatively associated with the impetus for PCG diffusion (internal to the organization). We may also say that the value given to the use of PCG is directly associated with the "Knowledge Fund", which supports the base of organizational values. Therefore, we can empirically conclude that Value is responsible for giving meaning to PCG use.

*Keywords: Controlling, Advanced Management Accounting, Organizational Sociology, Institutions (Theory)*

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Dimensões do desenho de SCG propostas por Ferreira and Otley (2006) .....	41
Tabela 2: Preditores do Isomorfismo .....	62
Tabela 3: Estágios de institucionalização e dimensões comparativas .....	66
Tabela 4: Os três pilares das instituições.....	74
Tabela 5: Conjunto de possibilidades de padrões comportamentais .....	84
Tabela 6: Síntese das informações sobre encapsulamento progressivo/regressivo.....	91
Tabela 7: Comparação de processos de institucionalização de Burns e Scapens (2000) e Bush (1983, 1987).....	92
Tabela 8: Resumo das hipóteses que testadas e variáveis latentes associadas .....	107
Tabela 9: Características das Escalas Básicas de Medição .....	114
Tabela 10: População e amostra utilizada na pesquisa.....	124
Tabela 11: Perfil dos Respondentes - Válidos.....	131
Tabela 12: Tempo de permanência do gestor no cargo em que atua na organização.....	132
Tabela 13: Setor majoritário da atividade econômica da organização em que o respondente atua.....	132
Tabela 14: Controle do capital da empresa em que o respondente atua.....	133
Tabela 15: Porte das organizações dos respondentes .....	133
Tabela 16: A PCG mais usada na percepção do respondente.....	134
Tabela 17: Práticas usadas por empresas brasileiras de Médio e Grande Portes .....	135
Tabela 18: A PCG mais usada na percepção do respondente, por segmento .....	136
Tabela 19: A PCG mais usada na percepção do respondente, por função .....	136
Tabela 20: A PCG mais usada na percepção do respondente, por controle do capital .....	137
Tabela 21: A PCG mais usada na percepção do respondente, por tempo na função.....	137
Tabela 22: A PCG mais usada na percepção do respondente, por porte da organização .....	138
Tabela 23: Valores de Chi <sup>2</sup> obtidos na análise de correspondência entre a PCG mais usada e demais variáveis de controle.....	138
Tabela 24: Análise descritiva dos indicadores reflexivos da Variável Latente Comportamento Instrumental “CI” .....	140
Tabela 25: Análise descritiva dos indicadores reflexivos da Variável Latente Fundo de Conhecimento “FC” .....	141

Tabela 26: Análise descritiva dos indicadores reflexivos da Variável Latente Pressões Normativas “PN” .....	142
Tabela 27: Análise descritiva dos indicadores reflexivos da Variável Latente Pressões Coercitivas “PC” .....	142
Tabela 28: Análise descritiva dos indicadores reflexivos da Variável Latente Pressões Miméticas “PM” .....	143
Tabela 29: Análise descritiva dos indicadores reflexivos da Variável Latente Ímpeto para Difusão “ID” .....	144
Tabela 30: Análise descritiva dos indicadores reflexivos da Variável Latente Atividade de Teorização “AT” .....	145
Tabela 31: Análise descritiva dos indicadores reflexivos da Variável Latente Heterogeneidade dos Usuários “HU” .....	146
Tabela 32: Comparação entre confiabilidade composta e correlação entre constructos – 1ª rodada. ....	150
Tabela 33: Resultados da Regressão – 1ª rodada. ....	151
Tabela 34: Comparação entre confiabilidade composta e correlação entre constructos – 2ª rodada. ....	154
Tabela 35: Resultados da Regressão – 2ª rodada .....	155
Tabela 36: Resultados da Regressão – 1ª rodada com variáveis de controle .....	158
Tabela 37: Contingenciamento entre características dos quadrantes e a PCG mais usada ....	160
Tabela 38: Contingenciamento entre as categorias Comportamento e Fundo de Conhecimento .....	161
Tabela 39: Valores de $\chi^2$ obtidos na análise de correspondência entre associações das categoriais de comportamento e valor com as variáveis de controle.....	162
Tabela 40: Quadro do conjunto de hipóteses e dados obtidos das análises estatísticas .....	166
Tabela 41: Variância explicada na análise de correspondência entre Comportamento e Valores das PCG mais usadas .....	168
Tabela 42: Quantidades de empresas por tipo de comportamento X valor .....	168
Tabela 43: Resumo das percepções dos gestores quanto ao comportamento do uso das PCGs .....	172
Tabela 44: Assertivas utilizadas para a mensuração da variável latente PC – Pressões coercitivas .....	178
Tabela 45: Extensão ao framework do processo de total institucionalização proposto por Tolbert e Zucker (1999).....	189

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: O Processo de Institucionalização.....	48
Figura 2: Modelo sequencial de institucionalização .....	50
Figura 3: A dimensão institucional.....	52
Figura 4: O processo de institucionalização .....	53
Figura 5: <i>Framework</i> estendido de Burns e Scapens .....	56
Figura 6: Processos inerentes à institucionalização e forças causais críticas.....	65
Figura 7 - Processo de institucionalização e desinstitucionalização .....	73
Figura 8: Exemplo 1 para utilização da Teoria dos Gráficos .....	86
Figura 9: Exemplo 2 para utilização da Teoria dos Gráficos .....	86
Figura 10: Exemplo 2 para utilização da Teoria dos Gráficos .....	87
Figura 11: Exemplo 2 para utilização da Teoria dos Gráficos – Matriz de incidência. ....	88
Figura 12: Exemplo 2 para utilização da Teoria dos Gráficos – Matriz de incidência – subconjuntos. ....	88
Figura 13: Exemplo 2 para utilização da Teoria dos Gráficos – Processo da apuração do índice de dominância cerimonial.....	89
Figura 14: Tendência de comportamento cerimonial x instrumental de PCG .....	92
Figura 15: Modelo teórico da pesquisa .....	106
Figura 16: Modelo estrutural e de mensuração. ....	112
Figura 17: Processo de cálculo das análises estatísticas realizadas.....	130
Figura 18: Cargas cruzadas do modelo de mensuração – 1ª rodada.....	148
Figura 19: Significância das cargas fatoriais – 1ª rodada - <i>Bootstrapping - Outer loading</i> ...	149
Figura 20: Cargas cruzadas do modelo de mensuração – 2ª rodada.....	152
Figura 21: Significância das cargas fatoriais – 2ª rodada.....	153
Figura 22: Cargas cruzadas do modelo de mensuração – 1ª rodada com variáveis de controle. .....	157
Figura 23: Comportamento x Valor com base em 102 observações válidas.....	159
Figura 24: Output STATA 13 análise de correspondência entre Comportamento e Fundo de Conhecimento. ....	161
Figura 25: Output STATA 13 análise de correspondência múltipla entre Comportamento, Fundo de Conhecimento e PCG mais usada.....	164
Figura 26 – Mapa perceptual Comportamento e Fundo de Conhecimento e PCG mais usada .....	165

Figura 27: Mapa perceptual Comportamento e Fundo de Conhecimento e PCG mais usada com clusters .....	173
--	-----



## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	- <i>Activity Based Costing</i>
ABIMAQ	- Associação Brasileira da Indústria de Maquinas e Equipamentos
ABRAC	- Associação Brasileira de Concessionárias Chevrolet
ANEFAC	- Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade
APEX	- Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos
ASSODERE	- Associação Brasileira dos Distribuidores John Deere
AVE	- Variância Média Extraída
BSC	- <i>Balanced Scorecard</i>
EMEA	- <i>Europe, Middle East and Africa</i>
EMN	- Empresas Multinacionais
EVA®	- <i>Economic Value Added</i>
KPI	- <i>Key Performance Indicator</i>
NIS	- <i>New Institutional Sociology</i>
OIE	- <i>Old Institutional Economy</i>
PCG	- Práticas de Contabilidade Gerencial
PEIEX	- Projeto de Extensão Industrial Exportadora
R <sup>2</sup>	- Medida relativa de ajuste da equação estrutural, que evidencia a variância das variáveis dependentes explicada pelas variáveis dependentes.
SCG	- Sistemas de Controle Gerencial
Smart PLS	- Software para análises estatísticas por meio de equações estruturais
STATA/SE 13.0	- Software para análises estatísticas diversas.

## Sumário

1.	Introdução .....	23
2.	Contabilidade Gerencial e suas Práticas .....	39
2.1.	Pesquisas sobre o “uso” das Práticas de Contabilidade Gerencial.....	39
2.2.	A Teoria Institucional no contexto das Práticas de Contabilidade Gerencial.....	46
2.2.1.	A Velha Economia Institucional - OIE .....	47
2.2.2.	A Nova Sociologia Institucional- NIS .....	57
2.2.2.1.	Linhas de pesquisa na NIS .....	58
2.2.2.2.	Estruturas formais como mitos .....	63
2.2.2.3.	O processo de institucionalização .....	64
2.2.2.4.	Os processos de difusão e teorização .....	69
2.2.2.5.	O processo de desinstitucionalização.....	72
2.2.2.6.	Os três pilares de Scott.....	73
2.2.3.	Pesquisas sobre uso de PCG realizadas com base na Teoria Institucional .....	77
2.3.	Desenvolvimento teórico do comportamento cerimonial/instrumental no uso de PCG e a formulação de hipóteses. ....	81
2.3.1.	Comportamento Cerimonial e Instrumental no uso de PCG .....	82
2.3.1.1.	Comportamento Cerimonial e Instrumental.....	82
2.3.1.2.	Comportamento do Uso de PCG.....	93
2.3.1.3.	O Valor da Prática e a Formulação de Hipóteses.....	96
2.3.2.	O Contexto Institucional Externo e a Formulação das Hipóteses.....	98
2.3.3.	O Contexto Institucional Interno e a Formulação das Hipóteses.....	103
2.4.	Modelo Teórico da Pesquisa .....	105
3.	Metodologia da Pesquisa .....	109
3.1.	Método de Investigação .....	109
3.2.	População e Amostra .....	109

3.3.	Medidas.....	111
3.4.	Instrumento de Pesquisa - Questionário .....	115
3.4.1.	Caracterização da Organização e do Respondente .....	117
3.4.2.	Uso de PCG.....	119
3.4.3.	Fundo de Conhecimento .....	120
3.4.4.	Comportamento Instrumental .....	121
3.4.5.	Contexto Institucional Externo .....	122
3.4.6.	Contexto Institucional Interno .....	122
3.5.	Coleta dos dados .....	123
3.6.	Tratamento e análise dos dados .....	124
3.6.1.	Análise de Correspondência .....	125
3.6.2.	Análise Descritiva dos Indicadores.....	126
3.6.3.	Modelagem por meio de Equações Estruturais.....	127
4.	Resultados e Discussão .....	131
4.1.	Análise das respostas recebidas .....	131
4.2.	Análise de frequência das respostas das variáveis de controle .....	131
4.3.	Análise descritiva dos dados obtidos por meio dos indicadores das Variáveis Latentes .....	139
4.3.1.	Análise descritiva dos dados obtidos por meio do indicador da Variável Latente CI – Comportamento Instrumental .....	139
4.3.2.	Análise descritiva dos dados obtidos por meio do indicador da Variável Latente FC – Fundo de Conhecimento .....	141
4.3.3.	Análise descritiva dos dados obtidos por meio do indicador da Variável Latente PN – Pressões Normativas .....	141
4.3.4.	Análise descritiva dos dados obtidos por meio do indicador da Variável Latente PC – Pressões Coercitivas.....	142
4.3.5.	Análise descritiva dos dados obtidos por meio do indicador da Variável Latente PM – Pressões Miméticas .....	143

4.3.6.	Análise descritiva dos dados obtidos por meio do indicador da Variável Latente ID – Ímpeto para Difusão.....	143
4.3.7.	Análise descritiva dos dados obtidos por meio do indicador da Variável Latente AT – Atividade de Teorização .....	145
4.3.8.	Análise descritiva dos dados obtidos por meio do indicador da Variável Latente HU – Heterogeneidade dos Usuários.....	146
4.4.	Avaliação do modelo de mensuração e do estrutural.....	147
4.4.1.	Avaliação do modelo de mensuração – Primeira rodada.....	147
4.4.2.	Avaliação do modelo estrutural – Primeira rodada.....	151
4.4.3.	Avaliação do modelo de mensuração – Segunda rodada.....	152
4.4.4.	Avaliação do modelo estrutural – Segunda Rodada .....	154
4.4.5.	Avaliação do impacto das variáveis de controle nas variáveis dependentes FC e CI .....	155
4.5.	Análise das Associações entre as variáveis latentes Fundo de Conhecimento e Comportamento Instrumental. ....	158
4.5.1.	Plotagem dos escores das variáveis latentes FC – Fundo de Conhecimento e Comportamento Instrumental. ....	159
4.5.2.	Avaliação da associação das variáveis latentes Fundo de Conhecimento e Comportamento Instrumental e demais variáveis de controle, por meio da análise de correspondência .....	160
4.6.	Teste de Hipóteses .....	166
4.7.	Discussão dos resultados obtidos.....	167
4.7.1.	A percepção dos gestores sobre o Comportamento do uso da PCG mais usada na organização .....	167
4.7.2.	Os fatores, com base no contexto institucional, que explicam a percepção do comportamento do uso da PCG mais usada pelas organizações.....	176
4.7.2.1.	Os fatores isomórficos que explicam a percepção do comportamento do uso da PCG mais usada pelas organizações .....	176
4.7.2.2.	Os fatores institucionais internos que explicam a percepção do comportamento do uso da PCG mais usada pelas organizações.....	180

4.7.2.3. Os fatores isomórficos que explicam a alteração da base de valores na organização .....	182
4.7.2.4. O Valor influenciando o comportamento percebido.....	184
4.8. Consequências Teóricas, com base nos achados empíricos, e articulação com a teoria, no processo de institucionalização proposto por Tolbert e Zucker (1999).	186
5. Conclusões .....	193
Referências .....	203
Anexo 01 - Constructo do Questionário: Qualificação do Respondente.....	215
Anexo 02 – Constructo do Questionário: Uso de PCG .....	217
Anexo 3 – Constructo do Questionário: variável “Fundo de Conhecimento” .....	219
Anexo 4 – Constructo do Questionário: Variável ”Comportamento Instrumental”.....	220
Anexo 5 – Constructo do Questionário: Variáveis do Contexto Institucional Externo .....	221
Anexo 6 – Constructo do Questionário: Variáveis do Contexto Institucional Interno.....	223
Anexo 7 – Diagrama PLS – 1ª Rodada .....	224
Anexo 8 – Diagrama <i>Bootstrapping</i> – 1ª Rodada.....	225
Anexo 9 – Diagrama PLS – 2ª Rodada .....	226
Anexo 10 – Diagrama <i>Bootstrapping</i> – 2ª Rodada.....	227
Anexo 11 – Diagrama PLS – 1ª Rodada com Variáveis de Controle .....	228
Anexo 12 – Diagrama <i>Bootstrapping</i> – 1ª Rodada com Variáveis de Controle.....	229
APÊNDICE 01 – Modelo do questionário eletrônico enviado aos respondentes .....	230
APÊNDICE 02 – Processo detalhado de obtenção de respostas .....	235
APÊNDICE 03 – Análise de dados das respostas completas .....	252



## 1. Introdução

Desde 1993, a empresa de consultoria Bain & Company realiza pesquisas com as maiores empresas do mundo, com o intuito de identificar quais são as práticas de gestão (dentre elas, algumas consideradas como práticas de Contabilidade Gerencial) mais utilizadas, e as tendências de surgimento de novas práticas ou mudança na relevância dos usos para os próximos períodos. Ela ouviu, até 2014, mais de 13.000 executivos globais dessas companhias (Bain & Company, 2015a). A cada nova versão da pesquisa, denominada “*Management Tools & Trends*”, são disponibilizados informativos para todo o mercado. Neles são apresentadas as “*Top 10 Management Tools*”, que são as dez práticas de gestão mais utilizadas pelas organizações pesquisadas.

A Bain & Company (2015b) constata, por meio dessas pesquisas, que os executivos buscam, no uso de práticas de gestão, um auxílio para atingir seus objetivos, sejam eles voltados ao aumento de receita, de inovação, de melhoria da qualidade, entre outros. Entretanto, ela destaca que o atual ambiente de negócios, com rápidos avanços tecnológicos e turbulência econômica, aumentou a dificuldade dos executivos na escolha das ferramentas certas para enfrentar esses desafios.

Na análise longitudinal dos relatórios realizados desde o ano de 2000 (2000, 2006, 2008, 2010, 2012, e 2014) até o ano de 2015, percebe-se que uma parte das práticas se mantém ao longo do tempo entre as dez mais usadas pelas organizações, apesar de, em alguns casos, ter sua relevância relativa alterada de um ano para outro. Também podem ser observados surgimentos e desaparecimentos dos usos de algumas práticas nesse mesmo período. Em seus relatórios, a Bain & Company considera esse fenômeno uma decorrência normal das respostas das organizações às questões contextuais de seus negócios, na busca de instrumentos que as ajudem a atingir os resultados esperados.

Os últimos relatórios da Bain & Company, de 2013 e 2015 (Bain & Company, 2013, 2015a), evidenciam que, desde o relatório de 2006, a cada ano as organizações pesquisadas vêm reduzindo o número de práticas usadas continuamente. Tal fenômeno é justificado pela Bain & Company como decorrência da redução da disponibilidade de recursos (financeiros e humanos), o que tem levado tais organizações a decisões mais criteriosas de escolha, adoção, uso e abandono de tais práticas, em detrimento da tendência observada anteriormente de seguirem a “última moda” (Bain & Company, 2013, p.8).

As pesquisas de 2013 e 2015 (Bain & Company, 2013; 2015a) relatam que, em todos os portes de companhias estudadas e em todas as regiões do mundo, houve uma redução expressiva (em torno de 50%) do número de práticas utilizadas simultaneamente, em comparação ao ano de 2004. A pesquisa de 2013 mostra ainda que, na América Latina e EMEA (*Europe, Middle East and Africa*), regiões com menor número de práticas usadas simultaneamente, em 2013 eram utilizadas, em média, por organização, 4 práticas, enquanto em 2010 eram 5,3 práticas por empresa, confirmando também, nessas regiões, a tendência de redução da quantidade.

Os achados dessas pesquisas (Bain & Company, 2013; 2015a) evidenciam a importância da percepção da qualidade do uso das práticas consideradas as mais usadas pelas organizações. De forma objetiva, os gestores buscam identificar instrumentos que os auxiliem na obtenção de “melhores resultados”. Sendo assim, sob essa lógica, decidir implantar ou manter em uso práticas que não induzam os gestores a agir na busca de “melhores resultados” pode significar desperdício de recursos.

Sabe-se que muitas Práticas de Contabilidade Gerencial (PCG) são usadas, mas não necessariamente por escolha ou convicção pessoal do gestor, mas porque as organizações determinam ou induzem tais usos para os processos de gestão e de tomada de decisão (Chenhall 2003, p.135). Mesmo que haja alguma relutância por parte dos usuários, uma vez que seu uso ocorra por longos períodos, elas podem ser consideradas como verdadeiras instituições nessas organizações. Sob essa ótica, o processo de adoção e uso pode estar associado a aspectos culturais e cognitivos dos usuários, além de todo um conjunto de pressões institucionais (DiMaggio & Powell, 1983; DiMaggio, 1997

A pesquisa da Bain & Company de 2015 (Bain & Company, 2015a, p.14) evidencia que a percepção dos gestores sobre a intensidade do uso de uma determinada prática não está diretamente associada à percepção de satisfação destes usuários com a prática em questão. A pesquisa considera que mesmo práticas muito usadas podem ter níveis menores de satisfação do que outras menos utilizadas, ocorrendo o inverso com outras. Para Chenhall (2003, p.15), mesmo que determinados artefatos sejam percebidos como de baixa taxa de satisfação, eles podem possibilitar a obtenção de informações desejadas de fontes formais ou informais, e isso pode contribuir com a obtenção de um alto desempenho organizacional (Frezatti, Relvas & Junqueira, 2010, p. 189). Entende-se, assim, que existem outros fatores associados ao uso das práticas, mesmo que não sejam diretamente percebidos pelos gestores.



De acordo com o conhecimento advindo da Economia Neoclássica, a Contabilidade Gerencial é vista como provedora de informações úteis para a tomada de decisão, com base em critérios racionais e de maximização da utilidade, auxiliando o gestor em sua função de maximização do lucro e do valor da empresa (Burns & Scapens, 2000; Burns, 2000; Guerreiro, Frezatti, Lopes, & Pereira, 2005). Apesar das relevantes contribuições da Economia Neoclássica para a academia (Zimmerman, 2001), ela configura a firma como uma “caixa preta”, onde são consideradas somente as suas entradas e saídas (Ribeiro & Scapens, 2006, p. 97; Taylor, 2001, p. 12). Pelo fato de ela considerar somente as motivações racionais para as escolhas, pode-se argumentar que a Economia Neoclássica não constitui o referencial teórico adequado para explicar o desenvolvimento de Práticas de Contabilidade Gerencial (PCG) (Guerreiro et al., 2005, p. 95).

Por outro lado, a Teoria Institucional tem se destacado ao propor uma abordagem diferenciada para os estudos em Contabilidade Gerencial (Burns & Scapens, 2000). Por meio dessa teoria, PCGs (e conjuntos de PCGs em usos simultâneos) podem ser vistas como conjuntos de regras e rotinas estáveis, e podem ser consideradas estruturas formais, ou mesmo instituições, que exercem papel fundamental no controle social dos atores organizacionais, que podem, entretanto, mudar (Burns & Scapens, 2000, p. 4; Scapens, 1994; Aguiar & Guerreiro, 2008). Por meio dela é possível entender os mecanismos que possibilitam o surgimento, o desenvolvimento e o uso de PCGs.

Por meio da Teoria Institucional, determinadas PCGs podem ser compreendidas como instituições, ou seja, são estruturas formais que surgem como decorrência do processo da transformação de hábitos em rotinas e regras. São aceitas e utilizadas por gerações sucessivas de atores, podendo, nesse contexto, ser consideradas institucionalizadas nas organizações onde são usadas (DiMaggio & Powell, 1983; Tolbert & Zucker, 1999; Burns & Scapens, 2000).

Para Machado-da-Silva, Silva e Crubellate (2005, p.17), a teoria institucional pode contribuir para a compreensão do uso das PCGs, pois:

[...] se situa mais apropriadamente em posição intermediária no *continuum* entre as orientações determinista e voluntarista da ação organizacional. Tal posicionamento expressa a compreensão de que ela é formulada de acordo com a reciprocidade entre exigências internas e externas, a partir de escolhas guiadas pela interpretação intersubjetiva dos atores sociais sobre a racionalidade predominante no próprio contexto social. (p.17)

Esses mesmos autores concebem o contexto organizacional no qual as PCGs são fazem parte de processo sistêmico de dualidade, onde a persistência e a mudança do uso são recorrências normais desses processos, e isso se dá, de forma processual como decorrência da busca pela homogeneidade e/ou heterogeneidade. Esse processo é recursivo e é decorrente da interação entre estrutura organizacional e agência (Machado-da-Silva et al., 2005, p.11)

Nesse contexto, apresentado por Machado-da-Silva et al. (2005), são trazidos à tona, na visão institucionalista, tensões que caracterizam o ambiente interno da firma e que podem afetar o uso das PCGs. Essas tensões podem ser expressas por meio de diversas dicotomias que são identificadas no ambiente da firma. No texto acima, evidenciam-se algumas: determinismo versus voluntarismo, exigências externas versus exigências internas, e pressões advindas dos ambientes externos e interno. Outras dicotomias são abordadas por Burns e Scapens (2000), tais como: formal versus informal, revolucionária versus evolutiva, regressiva versus progressiva, e cerimonial versus instrumental (p.22). Tais dicotomias sempre estiveram presentes no pensamento institucionalista, sendo por vezes identificadas como “Dicotomias Veblenianas” (Bush, 1983; Toll 1993, p.120), e se referem às contraposições econômicas identificadas na obra de Veblen (aquisição ou produção, atividade pecuniária ou industrial, etc.), em muitos de seus trabalhos.

No contexto anteriormente descrito existem pressões externas e internas, e ele é permeado por diversas dicotomias, que são os resultados de incertezas e da racionalidade limitada (em função da impossibilidade de se ter acesso ao conjunto completo de informações). Em consequência, resulta um ambiente repleto de pluralidades, onde emergem forças poderosas que movem as instituições (inclusive as PCGs) dentro das organizações, levando-as por caminhos, às vezes, um tanto incertos, podendo ser mantidas ou substituídas (DiMaggio & Powell, 1983; Meyer & Rowan, 1977; Oliver, 1991; Tolbert & Zucker, 1999). Machado-da-Silva et al. (2005, p. 27) descrevem o fenômeno acima, da seguinte forma:

[...] Uma prática institucionalizada permanece em estado de equilíbrio provisório e dinâmico: quanto maior for o seu grau de institucionalização, menor a probabilidade de que seja bruscamente modificada. Por outro lado, mesmo uma prática altamente institucionalizada não é imutável no transcorrer do tempo, já que ela sempre estará vindo à tona no contexto das interações sociais, sendo, portanto, submetida à possibilidade de manutenção ou de alteração nos seus aspectos estruturados ou nas ações decorrentes, os seus aspectos estruturantes.

Os elementos relacionados ao contexto da manutenção de instituições, expostos de forma sucinta até o momento, possibilitam, sob a ótica da Teoria Institucional, perceber a complexidade dos fenômenos que ocorrem nas empresas, em questões relacionadas ao uso de

práticas identificadas nas pesquisas da Bain & Company (2013, 2015a). Tais pesquisas apresentam observações sobre um conjunto de práticas mais usadas, as quais são observadas e percebidas diretamente pelos gestores. Em suas percepções, algumas continuam sendo usadas ao longo do tempo, outras vão perdendo sua relevância e deixam de sê-lo. Novas surgem e ganham relevância. Essas percepções refletem o conjunto dinâmico dos processos recursivos associados à institucionalização e desinstitucionalização de práticas que ocorrem ao longo do tempo. Tais fenômenos não são observáveis diretamente, mas são eles os responsáveis pelo processo de mudança na ótica institucionalista (Burns & Scapens, 2000).

Na visão dos institucionalistas, as instituições, tais como PCGs, surgem da necessidade humana de ter estabilidade em meio a um mundo incerto e repleto de constantes mudanças (Burns & Scapens, 2000; Scapens, 1994). Tais instituições interagem com o ambiente que as circunda, atuam sobre ele, e são por ele influenciadas. Scott (2001) menciona que as sementes da mudança estão alojadas dentro das e fora das organizações). Quanto a isso Aguiar e Guerreiro (2008) entendem que:

[...]. A criação de tensões internas ocorre quando: i) regras gerais são aplicadas a situações específicas, devendo ser adaptadas e alteradas de tal forma que, ao longo do tempo, as regras possam evoluir e erodir; ii) estruturas regulativas, normativas e cognitivas saem do seu alinhamento; e iii) há esquemas cognitivos diferentes, propiciando interpretações diferentes. A criação de tensões externas ocorre quando: i) múltiplas instituições se sobrepõem; e ii) condições ambientais podem mudar fazendo com que as instituições atuais se tornem vulneráveis à mudança. (p.12-13).

Sob o efeito dinâmico das forças advindas dos contextos externo e interno às organizações, ocorre o processo de institucionalização das PCGs nas organizações. Tal processo não pode ser entendido como mecânico ou determinista, uma vez que “as noções de estrutura, agência e interpretação são mais apropriadamente tratadas quando definidas como elementos fundamentais da institucionalização como processo recorrente, garantido e condicionado, não determinado, por certo grau de estabilização dos sistemas sociais” (Machado-da-Silva, Silva, & Crubellate, 2005, p. 9).

Entretanto, apesar de Tolbert e Zucker (1999) superarem a dicotomia racional versus institucional e posicionarem os indivíduos como atores sociais, elas os envolvem num contexto de determinismo, com baixa reflexão e com resistência à mudança. Tal supressão da capacidade racional, chamada por alguns teóricos de cognição, se contrapõe ao entendimento de Selznick, que argumenta que a interação da [...] “cultura com a organização é mediada por uma mente socialmente construída, isto é, por padrões de percepção e avaliação” (Selznick, 1996, p. 274 citado por Machado-da-Silva et al. 2005, p.20). Mas, apesar da possibilidade de

padronização dessa percepção, isto não significa dizer que o processo ocorra de forma determinística.

Zucker (1977) considera a institucionalização como uma variável, com diferentes estágios ou níveis. Tolbert e Zucker (1999) operacionalizaram o conceito de estágios de institucionalização, identificando um conjunto de forças causais críticas do processo de institucionalização, e propuseram um arcabouço teórico, com base em dimensões comparativas desse processo, que contribui para o entendimento de como tal mudança de níveis ocorre em uma dada instituição ao longo do tempo. Apesar de Tolbert e Zucker (1999, p. 211) terem proposto um arcabouço teórico com tal propósito, elas analisaram somente algumas dimensões que identificaram como críticas (processos, atividade de teorização, ímpeto para difusão, heterogeneidade dos usuários, variância na implementação e taxa de fracasso estrutural). Elas reconhecem a “necessidade do desenvolvimento de medidas mais diretas e melhor documentação das solicitações de institucionalização das estruturas, uma vez que resultados associados a uma dada estrutura provavelmente dependerão do estágio ou nível de institucionalização em que se encontrar” (p. 211) e também sugerem a “identificação dos determinantes das mudanças no nível de institucionalização das estruturas” (p. 211) como um caminho promissor para pesquisas teóricas e empíricas.

A lógica do processo de institucionalização apresentado por Tolbert & Zucker (1999) fornece elementos para o entendimento de que uma instituição que alcance um estado de total institucionalização chegou ao nível máximo possível de adoção e uso, e, além disso, que tal instituição será usada por sucessivas gerações de atores organizacionais. Por outro lado, as autoras não mencionam quão eficientes ou eficazes serão as ações que decorrerem desse uso. Pode-se considerar que os conceitos associados às dimensões comparativas do processo de institucionalização de Tolbert e Zucker (1999) contribuem para o entendimento dos estágios de institucionalização de uma dada PCG; entretanto, no arcabouço proposto por elas, não se encontram evidências que permitam avaliar de forma qualitativa a natureza do comportamento de uso de uma dada PCG. Comportamento sendo entendido como uma “resposta observável” que por meio da investigação empírica busca-se interpretar e dar significado (Bush 1983, p.43)

Assume-se, como premissa desta pesquisa, que o fato de uma PCG ser considerada institucionalizada numa organização não assegura que seu uso promoverá as mudanças que os gestores esperam, enquanto atores sociais.

Uma PCG não “funciona” sozinha. Mesmo que ela esteja automatizada por meios eletrônicos, softwares, etc., ela depende da interação com o usuário nem que seja para lhe oferecer somente um *output*. Algumas PCGs possibilitam maior nível de interatividade, outras menos, e algumas são mais ou menos adaptáveis aos processos de mudança. Enfim, existem diversas características de PCGs que facilitam a interatividade e são variadas as circunstâncias que permeiam o uso e o relacionamento entre o usuário e a própria PCG, mas é esperado que, em decorrência do uso, surja um comportamento. O comportamento não pode ser atribuído a indivíduos não humanos, assim, pode-se entender que o comportamento percebido do uso é resultante da ação do ator na organização. Tal comportamento é induzido pelo uso da PCG.

Dessa forma, pode-se perceber a relevância de se conhecer não somente as PCGs mais usadas, mas também o comportamento resultante de seu uso, ou seja, se elas estão auxiliando (induzindo os atores organizacionais) na execução das ações esperadas e atuando nos processos de transformação do meio em que estão inseridas. Com base no conhecimento sobre os fatores que influenciam o comportamento do uso, os gestores podem atuar sobre tais causas e decidir por manter em uso determinadas práticas, modificá-las, ou até mesmo implantar novas práticas que os auxiliem a agir na resolução de seus problemas e na busca de melhores resultados.

Nesta pesquisa, a teoria de base utilizada é a Teoria Institucional para quem as práticas sociais, incluindo a contabilidade gerencial, não são um fenômeno natural. Práticas contábeis são socialmente construídas e podem ser modificadas por atores sociais (Barbosa, 2012; Burrell & Morgan, 2005). Considerou-se também que o processo de institucionalização é recursivo, tendo nele refletida a pluralidade da práxis, como resultado da ação humana e de um contexto de forças que não pode ser totalmente controlado ou conhecido pelos atores. Desta forma, nesta pesquisa não foram considerados os posicionamentos que concebem o processo de institucionalização como mecanicista ou determinista (Burns & Baldvinsdottir, 2005; Machado-da-Silva et al., 2005; Seo & Creed, 2002). Também se considerou que é nas dicotomias “Veblenianas” abordadas pela Teoria Institucional (formal x informal; regressivo x progressivo; cerimonial x instrumental, etc) que se encontra a base para a caracterização do comportamento de uso (Bush, 1983, 1987).

Na revisão bibliográfica desta pesquisa, não foram encontrados trabalhos que avaliem, sob a ótica institucionalista, o comportamento do uso de práticas (incluindo PCGs) consideradas como institucionalizadas, em um processo de institucionalização tido como recursivo. Algumas pesquisas empíricas que analisam o efeito de variáveis institucionais e

não institucionais foram identificadas durante o processo de revisão bibliográfica (Frezatti, Aguiar, & Rezende, 2007; Oyadomari, Mendonça Neto, Cardoso, & Dultra-de-Lima, 2013; Rautiainen, 2009); entretanto não associavam análises sobre o comportamento do uso aos fatores institucionais e às implicações dessa associação nas práticas mais usadas pelas organizações.

Kostova e Roth (2002) investigaram, em empresas multinacionais, a natureza da adoção e uso (por eles denominada cerimonial e/ou ativo) de uma prática de controle de qualidade desenvolvida na matriz e difundida em subsidiárias de dezenas de países. Tais subsidiárias estavam submetidas a diferentes contextos institucionais (externos às organizações) e relacionais (contexto associado ao relacionamento da subsidiária com a matriz).

Na pesquisa, Kostova e Roth (2002) operacionalizaram um constructo que visava caracterizar o comportamento de adoção e uso daquela prática em cerimonial e/ou ativo. Para tanto, os pesquisadores analisaram a natureza da adoção e uso sob duas diferentes perspectivas: a) a dimensão da qualidade técnica do emprego da prática, chamada de “implementação”; e b) a dimensão do comportamento atitudinal dos atores organizacionais no processo de adoção da prática, denominada “internalização”. Para classificar os tipos de comportamentos, os autores definiram que a combinação de baixa intensidade de “internalização” e alta intensidade de “implementação” seria denominada “comportamento cerimonial”, e seu oposto seria “comportamento ativo”. Na visão dos autores, o uso cerimonial é aquele em que ocorre somente o uso técnico adequado da prática, porém, ele é incapaz de promover mudança na organização, justamente pela falta de um componente atitudinal do ator organizacional.

Apesar das relevantes contribuições produzidas por Kostova e Roth (2002), principalmente por instrumentalizarem uma pesquisa que avalia a natureza do uso em práticas efetivamente empregadas, levando em conta fatores institucionais e relacionais, a ausência da prévia definição de estágios intermediários associados a diferentes intensidades das variáveis “implementação” e internalização”, bem como a ausência de formulações analíticas que subsidiassem as análises empíricas, levaram a limitações na análise dos resultados. Por fim, refletindo sobre as implicações e limitações de sua pesquisa, Kostova e Roth (2002, p.231) sugerem: a) adequações dos constructos de pesquisa utilizados; b) aplicação dessa abordagem para múltiplas empresas, a fim de verificar como diferentes estruturas organizacionais respondem a esse fenômeno; c) que novas pesquisas sejam aplicadas a vários tipos de práticas

simultâneas; e d) que sejam elaboradas novas pesquisas que possam incorporar aspectos relacionados ao processo de institucionalização (o que, na visão dos autores, não foi possível na pesquisa original).

A base da problemática pesquisada por Kostova e Roth (2002) é a mesma que motiva esta pesquisa, que é investigar os comportamentos do uso de práticas nas organizações. Kostova e Roth (2002) partem da observação da cerimonialidade associada ao uso das instituições. Toda instituição, ao ser criada, é marcada pela cerimônia e rito (Meyer & Rowan, 1977); entretanto, se lhe é atribuído valor social é porque, em alguma medida, foi identificada instrumentalidade em tal instituição. À medida que a instituição vai focando propósitos de resolução de problemas, ela ganha instrumentalidade. Desta forma, observa-se que o que legitima a instituição é o valor instrumental que lhe é conferido, mesmo que ela seja primariamente identificada por sua cerimonialidade (Bush, 1983). Bush (1983) enfatiza que, ao ser analisado o comportamento das instituições, deve-se considerar que, na realidade, ele é mais dialógico do que dialético, ou seja, nas instituições comportamentos cerimoniais e instrumentais, isoladamente, são abstrações mentais, e ocorrem simultaneamente em cada instituição.

Bush (1983) desenvolve um artigo no qual, por meio de axiomas, teoremas e digressão gráfica, instrumentaliza a dicotomia “Vebleniana”. O trabalho realizado por ele propicia a incorporação analítica do pensamento dialético no processo institucional, e da forma como é elaborado pode ser usado para análises empíricas (Bush, 1983, p. 35-36; Tool, 1993). Aplicada às PCGs, essa dicotomia pode ser expressa como cerimonial versus instrumental. A base dessa dicotomia está em que o valor percebido em uma dada instituição é identificado pela forma como as instituições (na pesquisa em questão, as PCGs) são socialmente percebidas (Bush, 1983, p. 36).

Para Bush (1987, p. 1077 – 1078) valores devem ser entendidos como padrões de julgamento que dão significado a comportamentos a ele associados. Dentro do pensamento institucionalista eles podem ser caracterizados pelos opostos da dicotomia “Vebleniana”. A essência dessa distinção é expressa da seguinte forma pelo autor, com base em valores (Bush, 1983, p. 36):

Valores cerimoniais são garantidos por aqueles costumes e usos populares que incorporam status de hierarquia e distinção de indivíduos, como a relativa “importância” de vários indivíduos ou classes na comunidade. Eles racionalizam relações de poder e padrões de autoridade embebidos no *status quo*. Valores instrumentais são garantidos por meio de aplicação sistemática de conhecimento para

o processo de resolução de problemas. Eles emergem de um processo de questionamento entre relacionamentos causais. Como critério para correlacionar comportamento, eles asseguram conformidade causal no processo de resolução de problemas. Enquanto valores cerimonialmente garantidos racionalizam costumes habituais do pensamento e comportamento embebidos em práticas tradicionais, e assim tendem a ser uma ligação com o passado, valores instrumentalmente garantidos são inerentes ao processo de investigação científica e inovações tecnológicas, e assim funcionam como padrão pelo qual comportamento pode ser correlacionado com a dinâmica da mudança institucional. (tradução e grifo nosso)

Trazendo para o contexto da Contabilidade Gerencial, o comportamento de uso de uma PCG pode ser considerado cerimonial quando ela atende a aspectos de funcionalidade técnica, mas não induz o gestor a agir com base nas informações por ela disponibilizadas. Por outro lado, o comportamento do uso de uma PCG pode ser instrumental quando, além de atender aos aspectos de funcionalidade técnica, promove a ação social, ou seja, o gestor toma decisões com base nas informações geradas por ela e com isso auxilia na promoção da mudança. Para que o comportamento do uso de uma PCG seja considerado como instrumental, deve-se associar a ele uma dimensão de valor instrumental. Da mesma forma, para que o comportamento do uso seja considerado cerimonial, a ele devem ser associados valores cerimoniais. Em suma, o comportamento do uso de uma PCG será sempre dialógico, pois conterà parcelas de cerimonialidade e de instrumentalidade, em maior ou menor proporção. Por outro lado, os valores são dialéticos (cerimoniais ou instrumentais), e o que faz com que tais comportamentos sejam cerimoniais ou instrumentais é a associação destes com os valores. À medida que valores cerimoniais ou instrumentais são associados ao comportamento, configura-se sua cerimonialidade ou instrumentalidade, respectivamente (Bush, 1983).

A operacionalização da análise desse comportamento dialógico e desses valores dialéticos, desenvolvidos dedutivamente por Bush (1983), possibilita instrumentalizar e analisar resultados de pesquisas empíricas com base na teoria institucional, e com isso se podem qualificar adequadamente os comportamentos dos usos das PCGs.

A principal contribuição do aparato teórico-instrumental gerado por Bush (1983) para esta pesquisa é a possibilidade de tratar empiricamente estados transitórios, entre totalmente cerimonial e totalmente instrumental, chamados por Bush (1983, p.36) de estados de dominância dos valores cerimoniais versus os instrumentais, os quais podem ser identificados nos processos de institucionalização.



Como conseqüências da caracterização desses domínios, é possível instrumentalizar empiricamente a identificação dos estágios de mudança dentro do microprocesso de institucionalização em Contabilidade Gerencial, identificados por Burns e Scapens (2000) como codificação, incorporação, reprodução e institucionalização; e por meio do aparato desenvolvido por Bush (1983, 38), que qualifica os estágios transitórios das instituições e caracteriza o processo de mudança como progressiva e regressiva (Bush, 1983, p. 38). Salienta-se que, até o momento em que este trabalho foi finalizado, não foram identificadas pesquisas em PCG que utilizaram esse aparato.

Com base nos elementos identificados no processo de revisão bibliográfica, ficou evidenciada uma lacuna na literatura, que se caracteriza como oportunidade para a realização de pesquisas que permitam o entendimento do processo recursivo de institucionalização, buscando conhecer o comportamento dos usos cerimoniais e instrumentais das PCGs mais usadas pelas organizações, ou seja, daquelas que estejam institucionalizadas.

Valendo-se das contribuições, reflexões e recomendações de Kostova e Roth (2002), de Bush (1983) e de outros institucionalistas, pode-se constatar que pouco se conhece empiricamente sobre as causas que levam as organizações a adotar (processo de escolha e implementação da nova prática) e usar (processo de utilização da prática no qual são obtidos os benefícios do uso e também são observados comportamentos), ou mesmo persistir no uso (continuidade do uso da prática ao longo do tempo por gerações sucessivas de atores organizacionais, caracterizando que a prática está totalmente institucionalizada) das práticas de Contabilidade Gerencial, tais como: orçamento empresarial, *Balanced Scorecard*, EVA, Custeio ABC, Custeio Absorção e Padrão, Custo Alvo, etc. (Aguiar & Frezatti, 2007; Simons, 1990).

Sob a ótica abordada até o momento, pode-se considerar que a persistência no uso de práticas pode ser resultado de duas diferentes situações: a) PCGs que possuem pouco valor instrumental, porém se mantêm em uso dado seu valor cerimonial, e, dessa forma, são consideradas institucionalizadas; b) PCGs com efetivo valor instrumental, reconhecidas por sua capacidade de induzir os gestores a tomarem decisões com base nas informações úteis geradas, e auxiliando na promoção da mudança organizacional, sendo também consideradas institucionalizadas. Em ambas as situações de persistência as PCGs são vistas como totalmente institucionalizadas, entretanto deve-se salientar que o fato de uma PCG estar totalmente institucionalizada não assegura, por si só, o seu valor para uma organização.

Considera-se que uma organização poderá ter várias PCGs institucionalizadas em uso simultaneamente, entretanto, com o objetivo de estabelecer o foco à pesquisa e orientar o respondente optou-se por solicitar que ele identificasse somente uma, a PCG mais usada, considerando-se para tanto o termo “mais usada” como o a percepção sobre o uso, na visão do respondente, do conjunto amplitude e frequência do uso, e não somente amplitude ou frequência.

A seguir são apresentados os objetivos e questões de pesquisa que nortearam esta investigação científica:

#### Questões de Pesquisa

- 1) Qual é a percepção dos gestores sobre o comportamento do uso da PCG mais usada pela organização, sob a ótica da cerimonialidade e/ou instrumentalidade?
- 2) Quais são os fatores, com base no contexto institucional (externo à organização) e no contexto relacionado ao processo de institucionalização (interno à organização), que explicam a percepção dos gestores sobre o comportamento do uso cerimonial e/ou instrumental da prática de Contabilidade Gerencial mais usada pelas organizações?

#### Objetivos Principais:

- 1) Conhecer a percepção dos gestores sobre o comportamento do uso da prática de Contabilidade Gerencial mais utilizada na organização (uso cerimonial e/ou instrumental), em resposta às pressões institucionais a que está submetida;
- 2) Conhecer os fatores que levam ao uso cerimonial e/ou instrumental da PCG mais usada pela organização, com base nas pressões institucionais e no contexto relacional do processo de institucionalização.

Para atingir os objetivos desta pesquisa, foi realizado um levantamento em empresas não financeiras, de grande porte, que operam no território brasileiro e utilizam Práticas de Contabilidade Gerencial.

Buscou-se identificar quais são as pressões institucionais (normativas, regulatórias e coercitivas), os fatores contextuais do processo de institucionalização (forças causais críticas do processo de institucionalização identificadas por Tolbert e Zucker (1999, p.211)) e os valores organizacionais que atuam sobre o comportamento do uso das PCGs.

#### Objetivos Secundários:

- 1) Realizar um levantamento das Práticas de Contabilidade Gerencial mais usadas em empresas não financeiras, de grande porte, que operam no território brasileiro;
- 2) Efetuar um estudo da teoria institucional em suas vertentes OIE (*Old Institutional Economy*) e NIS (*New Institutional Sociology*), visando à integração dos conceitos de forma a ampliar o conhecimento do processo de mudança institucional;
- 3) Estruturar a base teórica para a pesquisa empírica no que tange à identificação dos comportamentos cerimonial e/ou instrumental e, conseqüentemente, dos encapsulamentos progressivo e regressivo, com base no arcabouço teórico desenvolvido por Bush (1983), desenvolvendo um instrumento que viabilize a identificação de tais comportamentos;
- 4) Efetuar um estudo da teoria institucional em sua vertente NIS (*New Institutional Sociology*), visando à identificação de conceitos que sustentem a investigação empírica do processo de institucionalização e, com base nisso, desenvolver constructos para a pesquisa empírica transversal em Teoria Institucional do processo de institucionalização;
- 5) Estender o *framework* proposto por Tolbert e Zucker (1999, p.211), à luz dos resultados empíricos e das implicações teóricas desta pesquisa.

Este estudo destaca-se por sua originalidade ao tratar sobre o comportamento do uso de PCGs. Também destaca-se pelas inovações introduzidas por meio do uso do arcabouço teórico advindo dos trabalhos de Bush (1983, 1987). Como principais contribuições deste estudo, podem ser citadas:

- 1) Contribuições Empíricas:
  - a. Inventário das Práticas de Contabilidade Gerencial mais usadas por empresas de grande porte, não financeiras, que atuam no território brasileiro, e que poderá orientar as organizações e a academia para as possibilidades e limitações advindas dessa constatação;
  - b. Conhecer as percepções dos gestores sobre o comportamento do uso (sob a ótica da cerimonialidade e/ou instrumentalidade) da Prática de Contabilidade Gerencial mais usada pelas organizações;

- c. Conhecer os fatores que influenciam o comportamento do uso de Práticas de Contabilidade Gerencial mais usadas por empresas de grande porte, não financeiras, que atuam no Brasil;
- d. Utilizar e testar constructos voltados à investigação empírica do processo de institucionalização em pesquisa transversal, uma vez que são poucos os constructos disponíveis para esse tipo de pesquisa, e menos ainda os que são testados empiricamente, com indicações de acertos e erros.

## 2) Contribuições Teóricas:

- a. Integração da OIE e da NIS, com a inserção de uma linha de pensamento de Bush (1983, 1987), que instrumentaliza uma base para novas pesquisas empíricas em instituições voltadas ao contexto da Contabilidade Gerencial, o que possibilita reflexões sobre situações identificáveis na prática sobre o processo de institucionalização de PCGs usadas pelas organizações.
- b. Desenvolvimento de padrões para classificação de estágios transitórios do processo de institucionalização, com base em valores e comportamentos de uso, advindos do arcabouço conceitual desenvolvido por Bush (1983), que possibilitem tratar diferentemente fases intermediárias do estágio de total institucionalização;
- c. Desenvolvimento de constructos voltados à investigação empírica do processo de institucionalização em pesquisa transversal, a fim de possibilitar que novas pesquisas possam contribuir para o processo de construção do conhecimento;
- d. Extensão do *framework* proposto por Tolbert e Zucker (1999, p. 211) detalhando fases intermediárias do estágio de total institucionalização.

O estudo apresenta as seguintes delimitações:

- a) Em detrimento de outras teorias que possam explicar os fatores que impactam o comportamento do uso de práticas de Controle Gerencial, foi utilizada nesta pesquisa somente a Teoria Institucional, sob as vertentes da OIE (*Old Institutional Economy*) e NIS (*New Institutional Sociology*);
- b) As análises e conclusões estão limitadas ao grupo de empresas analisadas, não sendo possível fazer generalizações estatísticas;

- c) Foi solicitado aos entrevistados que escolhessem, em uma lista de Práticas de Contabilidade Gerencial que lhes foi apresentada (acompanhada de explicações sucintas sobre cada uma das práticas), uma única PCG como a “mais usada”;
- d) O fato de a pesquisa avaliar somente o impacto das variáveis de controle - porte da organização, setor de atividade econômica da organização, função do respondente, tempo na função, controle do capital acionário, a PCG mais usada sobre o comportamento do uso da PCG mais usada, em detrimento de outras variáveis que também pudessem ser interessantes para a pesquisa;
- e) O fato de a pesquisa não associar o comportamento do uso ao desempenho organizacional;
- f) O fato de a pesquisa não estudar os efeitos da agência nem do poder sobre o comportamento cerimonialidade e/ou instrumentalidade no uso das PCGs;

Por fim, apresenta-se a estruturação do trabalho:

Esse trabalho é apresentado em cinco capítulos. O primeiro contextualiza e introduz a pesquisa, apresenta o problema, os objetivos e as contribuições esperadas.

O segundo capítulo apresenta a revisão teórica sobre o uso de Práticas de Contabilidade Gerencial e Teoria Institucional (OIE – *Old Institutional Economics* e NIS – *New Institutional Sociology*). Nele são articulados os temas abordados na revisão teórica, com foco no uso cerimonial/instrumental das PCGs, e são estruturadas as hipóteses.

O terceiro capítulo é dedicado à metodologia de pesquisa, onde é apresentado o modelo estrutural e de mensuração, onde são indicados todos os constructos e a forma como foram realizadas as medidas, além de definir os procedimentos metodológicos para a obtenção, tratamento e análise dos dados.

O quarto capítulo apresenta os resultados da pesquisa e sua discussão, confrontando-os com as hipóteses e os conceitos dos vários autores expostos na revisão da literatura..

O quinto capítulo apresenta as conclusões, evidencia as contribuições e propõe novas linhas de pesquisa.

Ao final, são listadas as referências utilizadas, os anexos e apêndices.



## 2. Contabilidade Gerencial e suas Práticas

De acordo com Chenhall (2003, p.129; 2007, p.164), os termos Contabilidade Gerencial, Sistemas de Contabilidade Gerencial, e Sistemas de Controle Gerencial (SCG) são muitas vezes usados como sinônimos. Para o autor, a Contabilidade Gerencial refere-se a um conjunto de práticas, tais como orçamento ou custeio de produtos, enquanto que Sistemas de Contabilidade Gerencial referem-se à sistematização da Contabilidade Gerencial em vista de algum objetivo específico, e Sistemas de Controle Gerencial é um termo mais amplo que engloba os Sistemas de Contabilidade Gerencial e outros controles internos da organização. Por essa definição compreende-se que os SCG contêm as Práticas de Contabilidade Gerencial, objeto desta pesquisa.

A revisão teórica deste trabalho toma como diretriz as orientações de Scapens (1994, p.301), quando orienta os pesquisadores para que não fiquem preocupados em estudar o *gap* entre o que deveria ser considerado como ideal para uma determinada prática de contabilidade, mas que a estudem por si própria. São apresentadas a seguir algumas pesquisas que tratam do uso das Práticas de Contabilidade Gerencial.

### 2.1. Pesquisas sobre o “uso” das Práticas de Contabilidade Gerencial

Pesquisas buscam estudar e classificar práticas, aqui consideradas como PCG, sob diversas dimensões. Alguns pesquisadores as estudam com base em seu desenho (Chenhall & Morris, 1986; Chow, Shields & Wu, 1999; Davila, 2000; Gordon & Miller, 1976; Simons, 1987); outros os estudam com base em sua utilidade (Chenhall & Morris, 1986), outros ainda com base no uso, ou no tipo de uso (Bisbe & Otley, 2004; Hopwood, 1972; Otley, 1978; Simons, 1990, 1995; Tuomela, 2005), e outros autores que as analisam sob diferentes perspectivas, tais como escopo, tempestividade, agregação, integração, etc. (Abernethy & Guthrie, 1994; Anderson & Young, 1999; Foster & Swenson, 1997). Observa-se, entretanto, que não há um consenso sobre a forma de estudá-las ou classificá-las, e os resultados dos trabalhos têm se mostrado inconsistentes, uma vez que diferentes organizações e/ou gestores podem dar usos distintos para as mesmas práticas. Conforme observado por Aguiar e Frezatti (2007, p.24), ao citarem Simons (1990) e Otley (1978):

[...] são poucos os estudos que têm examinado o sistema de controle gerencial, além de uma dimensão técnica, preocupando-se com a dimensão do uso do sistema de

controle gerencial (Simons, 1990), muito embora, afirme-se que o sucesso de um sistema de controle gerencial depende não apenas de sua sofisticação técnica – desenho – mas também do uso que se faz da informação gerada (Otley, 1978).

Dado que diferentes organizações, em contextos distintos (sejam eles contingenciais e/ou institucionais), utilizam de modo diferente as PCG, a continuidade do uso de uma PCG ao longo do tempo somente se justifica enquanto houver uma associação direta entre tal “uso” e o “valor percebido” no uso da prática.

Na abordagem de Simons (1990, 1995) elas somente se justificam enquanto forem capazes de atuar nas “tensões entre as necessidades organizacionais por inovações e as necessidades organizacionais de atingir objetivos preestabelecidos” (Bisbe & Otley, 2004, p. 711). Para estes autores, essas tensões definem dois estilos de uso das PCG: o uso diagnóstico, para monitorar e recompensar a realização de metas específicas, e revisar o desempenho de variáveis críticas ou variáveis-chave para o sucesso; e o uso interativo, voltado para a expansão da busca de oportunidades e o aprendizado.

Ferreira e Otley (2006) analisam o relacionamento entre as dimensões desenho e uso de SCG, e se valem das bases conceituais resultantes do trabalho de Simons (1995) para definir três tipos de uso:

- a) uso diagnóstico: aquele que tem como principal objetivo permitir que os gerentes assegurem que importantes metas serão atingidas eficiente e efetivamente. Visa realizar o trabalho permanente de monitoramento, fazendo com que, uma vez estabelecidas as metas, os sistemas efetuem o acompanhamento automaticamente (Simons, 1995, p. 81);
- b) uso interativo: aquele que tem como principal objetivo permitir que os gestores focalizem as incertezas estratégicas, a fim de compreender as fraquezas e oportunidades e como as condições competitivas mudam, para que possam responder de forma proativa (Simons, 1995, p. 86 -87),
- c) uso disfuncional: é o comportamento não explicado por nenhuma das duas dimensões anteriores.

Quanto à dimensão desenho, com base em vasta bibliografia levantada em sua pesquisa, Ferreira e Otley (2006) propõem que ela seja analisada com base em dois conjuntos de características:

- a) Informações: onde eles definem alguns tipos de atributos que podem ser observados no uso das práticas;



- b) Técnicas: com base na denominação das práticas utilizadas pelos SCG, como pode ser visto na Tabela 1.

Tabela 1: **Dimensões do desenho de SCG propostas por Ferreira and Otley (2006)**

<b>Desenho de Sistemas de Controle Gerencial (SCG)</b>			
<b>Tipos de Informação de SCG</b>		<b>Tipos de Técnicas de SCG</b>	
<b>Tradicional</b>	<b>Contemporânea</b>	<b>Convencional</b>	<b>Nova</b>
Histórica	Prospectiva	Planejamento Estratégico	<i>Balanced Scorecard</i>
Interna	Externa	Orçamentos	Orçamento baseado em atividades
Financeira	Não financeira	Análise de variações orçamentárias	Custeio alvo
Quantitativa	Qualitativa	Técnicas tradicionais de custeio	Análise de rentabilidade de clientes
Tempestiva	Oportuna	Análise de rentabilidade de produtos	Valor Econômico Adicionado
Agregada	Detalhada	<i>Tableau de bord</i>	Análises do ciclo de vida de produtos
Imprecisa	Precisa	Lucro Residual	<i>Benchmarking</i>
Não sofisticada, simples	Sofisticada, complexa	Retorno sobre investimento	
Barata	Dispendiosa	Análises de lucro na razão custo x volume	
Não customizada	Customizada	Técnicas de pesquisa operacional	

**Nota** Fonte: Ferreira e Otley (2006, p. 28)

A classificação proposta por Ferreira e Otley (2006) resulta de uma pesquisa realizada em empresas constantes de uma base de dados das 1.000 maiores empresas portuguesas não financeiras. Após a definição de alguns critérios, foram enviados questionários para 330 empresas, sendo obtidas respostas satisfatórias de 122, que foram usadas na pesquisa. O método de análise dos dados foi a regressão estatística.

Apesar de diversas controvérsias identificadas em sua pesquisa, Ferreira e Otley (2006) concluem seu trabalho apresentando três achados: 1º) a informação de característica contemporânea explica mudanças no uso diagnóstico e interativo, mas não no uso disfuncional; 2º) técnicas convencionais de informação são o principal direcionador de uso (diagnóstico, interativo e disfuncional), mas as novas técnicas também desempenhem um papel de direcionamento de uso, ainda que em menor intensidade (o que poderia decorrer da

menor intensidade de uso de tais técnicas pelas organizações, no momento em que a pesquisa foi realizada); e 3º) as duas perspectivas de desenho, de forma agregada (Características de Informação e Técnicas Empregadas conjuntamente), têm baixo poder explanatório (p. 20).

As pesquisas anteriormente citadas atestam que é possível identificar o mesmo tipo de PCG sendo utilizado com finalidades distintas. Orçamentos podem ser utilizados de forma diagnóstica ou interativa, dependendo dos objetivos dos gestores e dos recursos existentes nas organizações. O mesmo acontece com o BSC, que em algumas organizações é visto como uma prática operacional, sendo usado em função de sua estrutura de indicadores (KPIs), e em outras é visto como uma prática estratégica. Até mesmo práticas como o custo-padrão podem ser utilizadas de forma diagnóstica, quando avaliam desvios do padrão x real, ou interativa, enquanto seu uso de forma flexível, nos processos de planejamento para a construção de cenários, pode gerar contribuições e reflexões importantes sobre dimensões associadas a investimentos e maximização do uso de ativos.

Na revisão bibliográfica foram identificados outros trabalhos que analisaram o uso integrado de várias PCG e a associação desse uso com variáveis de diversas dimensões, entre os quais:

- a) Soutes (2006) declara que não foram encontradas associações entre tipos e usos de artefatos de contabilidade gerencial e o porte, setor econômico e controle de capital;
- b) Reginato (2010) e Reginato e Guerreiro (2012) evidenciam uma maior concentração de controles gerenciais no setor industrial, comparativamente aos demais, mas não conseguem associar tipos de controles gerenciais a setores econômicos;
- c) Silva Junior, Luciano e Testa (2013), González (2009), Brandão et al (2008), e Dória, Camargo Filho e Bosquetti (2005) buscam associar o uso agregado de várias PCG como meio para a busca da melhoria de desempenho; entretanto, a motivação pela escolha dos tipos de práticas utilizadas, e a forma como se dá a integração entre tais práticas são vistas sob a perspectiva técnica e da racionalidade econômica.

Ressalta-se, com base nessas pesquisas, que para as mesmas PCG são atribuídos distintos usos pelas diferentes organizações.

Dentre as pesquisas identificadas na fase de revisão teórica desta tese, destacou-se o trabalho realizado por Ahrens e Chapman (2004) em uma rede de restaurantes no Reino Unido. No estudo, os autores procuraram identificar características relativas ao comportamento do uso de sistemas de controle gerencial, tendo em vista o conceito de uso coercivo e capacitante<sup>1</sup> desenvolvido por Adler e Borys (1996), para estudar características associadas ao desenho e uso dos sistemas de controle gerencial utilizados simultaneamente. Na visão de Ahrens e Chapman (2004, p. 277), os princípios de design apresentados por Adler e Borys (1996) são relevantes para o estudo de sistemas de controle de gestão.

Adler e Borys (1996), valendo-se da abordagem de tecnologia aplicada ao contexto de máquinas, desenvolveram o conceito de uso capacitante para descrever como uma tecnologia pode ajudar seus usuários a lidarem eficazmente com as particularidades de seu ambiente de trabalho, em lugar daquelas tecnologias projetadas para processos de trabalho genéricos, que em seu artigo são identificadas como coercitivas (casos onde as máquinas já possuem todos os procedimentos preestabelecidos, mesmo para os casos de pane). Estudos em ciências sociais têm se valido desses constructos, adotando-os para a dimensão de tecnologia organizacional, por entender que os usos coercitivos podem ser resultantes, por exemplo, de ações do tipo “*Top Down*”. Estudos de contabilidade têm mostrado que os princípios subjacentes a um sistema capacitante são relevantes para a compreensão do projeto de mensuração de desempenho e integração de sistemas de informação e de controle gerencial, como pode ser visto nas pesquisas de Ahrens e Chapman (2004), Wouters e Wilderon (2008), e Mahama e Cheng (2013).

Sistemas de controle e PCG em algumas organizações são caracterizados por regras formais, procedimentos e operações padronizadas, enquanto em outras são mais responsivos e envolvem poucas regras (Ahrens & Chapman, 2004, p. 276). Também podem ser compreendidos como rotinas formais e informais, baseadas em informações e procedimentos que os gerentes usam para manter ou alterar os padrões em atividades organizacionais (Ahrens & Chapman, 2004, p. 282).

Em algumas organizações, sistemas de controle e PCG estão mais fortemente e complexamente ligados às questões de hierarquia e de avaliação de desempenho do que com a tecnologia produzida por máquinas. Portanto, não é surpreendente que alguns aspectos do

---

<sup>1</sup> A palavra capacitante foi utilizada como tradução para a palavra *enabling*, de origem inglesa. A tradução da palavra *enable*, de onde advém *enabling* considera ainda outros sinônimos: permitir, autorizar, habilitar e possibilitar. Apesar de a forma utilizada não ser uma expressão convencional, podendo até ser considerada um neologismo, tal tradução possibilita atribuir o sentido correto de tal constructo para esta tese.

controle capacitante proposto por Adler e Borys (1996) pareçam ser bastante "coercitivos", o que, de certa maneira, está em desacordo com as expectativas baseadas na metáfora da tecnologia da máquina, originalmente apresentada por Adler e Borys (1996) (Ahrens & Chapman, 2004, p. 297).

Pesquisas vêm sendo realizadas com base no conceito do uso capacitante desenvolvido por Adler e Borys (1996), valendo-se desse arcabouço conceitual para avaliar o uso capacitante versus o uso coercitivo por meio de dimensões adaptadas ao uso contábil por Ahrens e Chapman (2004), conforme segue: a) reparo - atributos da prática que permitem que o próprio usuário seja capaz de fazer ajustes para seu melhor "funcionamento", quando assim perceber necessário; b) transparência interna – atributo que confere clareza sobre o "funcionamento" da prática para o usuário; c) transparência global – atributo que confere clareza sobre o impacto de uma prática na organização, e da organização sobre a prática; e d) flexibilidade – atributo que confere ao usuário a decisão de como e quando usar a prática, chegando ao ponto de decidir "ligá-la ou mesmo desligá-la".

A pesquisa de Mahama e Cheng (2013) contribuiu para mostrar que a intensidade do uso de sistemas de custos estava diretamente associada ao fato de que os gestores os percebiam como capacitantes. Na pesquisa de Mahama e Cheng (2013, p. 90) as percepções dos gestores têm grande relevância, pois sob a ótica da abordagem psicológica as percepções dos indivíduos determinam os seus comportamentos, mais do que o ambiente de trabalho (Spreitzer, 1996). Por outro lado, Mahama e Cheng (2013) não conseguiram estabelecer relação direta entre intensidade de uso dos sistemas e desempenho das tarefas. Entretanto, observaram que há uma relação indireta entre intensidade de uso e desempenho das tarefas, por meio da variável "competência", advinda da corrente psicológica (Mahama & Cheng, 2013, p. 91).

As pesquisas realizadas confirmam a lacuna existente sobre a necessidade de se conhecer os fatores que levam ao comportamento cerimonial e/ou instrumental no uso das PCG. A seguir são verificadas implicações relacionadas ao uso integrado de PCG e sua associação com o valor e a cultura organizacional.

Pesquisas realizadas mostram que a utilização de práticas de contabilidade gerencial ocorre de forma integrada. Malmi e Brown (2008) entendem que os Sistemas de Controle Gerencial (SCG) operam como um "pacote". Este pensamento existe há mais de 30 anos, entretanto poucas pesquisas, teóricas ou empíricas, têm sido feitas para comprová-lo. Malmi e Brown (2008) ressaltam que os SCG operam de forma integrada e que o estudo isolado de

práticas e/ou sistemas pode levar a conclusões inadequadas, pois não se conhecem as formas pelas quais eles se integram ou interagem.

Na visão desses autores, são entendidos como Sistemas de Controle Gerencial (SCG) os sistemas, regras, práticas, valores e outras atividades que existem para direcionar o comportamento dos empregados, alinhando-os aos objetivos e estratégias da organização. Tal definição é mais ampla do que afirmar que os SCG têm como objetivo somente a congruência e a motivação dos empregados, desconsiderando muitos modos que os chefes têm de influenciar seus subordinados, e também desconsidera os sistemas que servem puramente para suporte à decisão. Dentro dessa abordagem, mais ampla, os SCG podem resultar de sistemas formais e/ou informais.

Com esse foco, Malmi e Brown (2008, pp. 291-295) apresentam um *framework* para o que seria um pacote de sistema de controle gerencial. Essa estrutura foi desenvolvida por Brown durante sua tese de doutorado, quando realizou uma revisão bibliográfica de trabalhos de quatro décadas de pesquisa sobre sistemas de controle gerencial. O modelo proposto pelos autores é amplo, porém simples, e foi elaborado como uma abordagem para estudos empíricos. Seu objetivo é facilitar e estimular a discussão e a pesquisa na área, mais do que sugerir uma solução para todos os problemas conceituais conhecidos. Ele é constituído das seguintes dimensões de controle, a saber: a) culturais: valores, crenças e normas sociais estabelecem influência sobre o empregado; b) de planejamento: tipo de controle ex-ante, estabelece metas, padrões e habilita a congruência, c) cibernéticas: automatizam o processo de mensuração, padronização e análise de fenômenos subjacentes; d) de recompensa e compensação: controlam os esforços (duração, intensidade e direção) dos empregados por meio de recompensas e compensações; e e) administrativas: organização e monitoramento do comportamento dos indivíduos e dos grupos.

Na estrutura proposta por Malmi e Brown (2008, p.295), como principal dimensão, no topo, está a cultura (constituída pelos clãs, valores e símbolos), vista por eles como lenta para mudar, mas que provê um quadro contextual para que os demais tipos de controle possam atuar. Para esta pesquisa, é relevante observar que para Malmi e Brown (2008, p.295) no centro de seu modelo de uso integrado de sistemas de controle gerencial encontram-se os valores da organização.

Durante o processo de revisão bibliográfica foram também identificados outros estudos que analisaram questões associadas ao uso integrado de PCG. Alguns apresentam os benefícios técnicos da associação do uso integrado de práticas, como é o caso de González

(2009), que analisou a integração do BSC (*Balanced Scorecard*) com a AHP (*Analytic Hierarchy Process*), com a finalidade de hierarquizar medidas de desempenho e auxiliar na tomada de decisões em uma instituição financeira; Soutes (2006), que avaliou o uso de artefatos de Contabilidade Gerencial por empresas brasileiras; e Reginato (2010), que realizou um estudo setorial sobre as relações entre variáveis ambientais externas, modelos de gestão, controles gerenciais e desempenho das empresas.

O trabalho apresentado por Reginato (2010) destaca-se pela vasta revisão bibliográfica sobre cultura organizacional e seu impacto sobre o modelo de gestão. A autora assevera que “as crenças e os valores são os elementos básicos que sustentam o modelo de gestão” (p. 71), sendo que este é visto como “a forma como a empresa realiza as atividades básicas, isto é, o tipo de estrutura que será por ela adotado, o desenho e o fluxo de seus processos administrativos e o tipo de relacionamento humano que deverá reger o comportamento dos indivíduos na organização” (p. 71).

Sob essa ótica, pode-se considerar que a escolha do tipo de PCG que a organização pretende utilizar, a forma como se dará esse uso, e o tipo de informação que será considerada como importante, são decisões objetivas ou não, que serão evidenciadas pelo modelo de gestão, e este será impactado pela cultura organizacional e a base de valores nela existente. Também se pode considerar que o modelo de gestão, permeado pela cultura da organização, também é decorrente das diversas culturas individuais que são formadas dentro da empresa, as quais, em cada organização, ancoram-se na cultura do seu fundador e dos líderes que o sucederam ao longo do tempo (Reginato, 2010, p. 74). Em outras palavras, o modelo de gestão “constitui um conjunto de crenças e valores a respeito da maneira como administrar uma empresa. Dele decorre uma série de diretrizes que impactam os subsistemas e o sistema organizacional” (p. 108).

## **2.2. A Teoria Institucional no contexto das Práticas de Contabilidade Gerencial**

Estudos têm se valido do “paradigma institucional”, em contraposição ao “paradigma econômico neoclássico”, por entenderem que “as práticas de contabilidade gerencial cumprem um papel organizacional além de sua utilidade econômica” (Aguiar & Guerreiro, 2008, p. 6). Dada a amplitude dessa teoria, são destacadas três vertentes que podem ser observadas na literatura contábil, das quais duas serão estudadas: a Velha Economia Institucional (OIE - *Old*

*Institutional Economics*) e a Nova Sociologia Institucional (NIS - *New Institutional Sociology*).

### 2.2.1. A Velha Economia Institucional - OIE

A Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics* – OIE) não se vale do paradigma neoclássico e tem seu foco direcionado, principalmente, para as instituições, notadamente para as chamadas microinstituições, que tratam das relações entre indivíduos no interior das organizações. Ela tem sido utilizada por dispor de um arcabouço teórico que é útil para descrever e explicar conceitos analíticos, em pesquisa empírica, por meio de estudos de caso, com abordagem interpretativa dos processos de mudança em Contabilidade Gerencial (Burns & Scapens, 2000).

Scapens (1994), em seu artigo intitulado “*Never mind the gap*”, encoraja pesquisadores em Contabilidade a não se limitarem a estudá-la comparando sua prática com aquilo que deveria ser considerado ideal, mas recomenda que estudem a sua prática *per se*. Em suas próprias palavras: “*never mind the gap, study management practice*” (Scapens, 1994, p. 303).

Dez anos antes da pesquisa realizada por este autor, por meio de um intenso levantamento bibliográfico e de pesquisas de campo realizadas com contadores de empresas americanas e inglesas, ele já identificara uma grande lacuna entre o que era observado nas organizações e o que a teoria de Contabilidade Gerencial abordava.

A constatação dessa lacuna o instigou a procurar entender o comportamento dos gerentes das firmas, uma vez que havia um grande *framework* contábil disponível que não era utilizado pelos contadores. Esse *framework*, que tinha como base a economia neoclássica, não era capaz de auxiliá-lo a entender essa situação, uma vez que tinha sido desenvolvido por economistas com o objetivo de ajudar as organizações a analisarem e predizerem o comportamento da indústria ao nível dos mercados. Para Scapens (1994), não se tratava de criar algo superior à abordagem neoclássica, mas de desenvolver uma estrutura que auxiliasse no entendimento da natureza das práticas de contabilidade gerencial, e que fosse potencialmente útil para realizar análises, sendo um ponto de partida para estudos de caso de práticas de contabilidade gerencial (Scapens, 1994, p. 303).

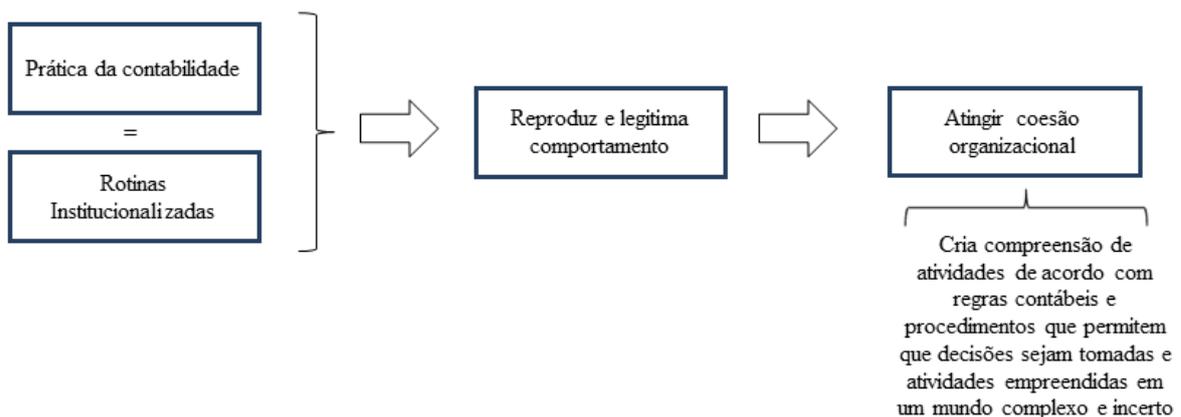
Scapens (1994, pp. 305-306), valendo-se do pensamento institucional apresentado nas obras de Veblen (1919), Hodgson (1993) e Giddens (1976, 1984), , iniciou a estruturação de

seu *framework*, tendo identificado a necessidade de acrescentar o seu entendimento sobre as instituições nas dimensões da historicidade e da agência humana.

Nesse trabalho, Scapens (1994) visualizou a prática da contabilidade como:

“[...] rotinas institucionalizadas, as quais permitem que as organizações reproduzam e legitimem comportamentos e atinjam coesão organizacional. É argumentado que a contabilidade, como rotina institucionalizada, cria compreensões de atividades de acordo com conjuntos particulares de regras contábeis e procedimentos que permitem que decisões sejam tomadas e atividades empreendidas em um complexo e incerto mundo. O *framework* institucional é oferecido como um possível ponto de início para o estudo de caso de contabilidade gerencial. Encoraja pesquisadores a olhar seriamente a natureza de todas as práticas de contabilidade gerencial e não demitir aquelas práticas que não se conformem a algum ideal teórico” (p.301). (tradução e grifo nosso)

A Figura 1 sintetiza os principais elementos conceituais apresentados no *framework* concebido por Scapens (1994).



### Figura 1: O Processo de Institucionalização

Fonte: o autor com base em Scapens (1994, p.301).

Uma das contribuições do trabalho de Scapens (1994) foi a proposição de uma nova abordagem em estudos institucionais, para pesquisa sobre as práticas de contabilidade gerencial em diferentes níveis, provendo um foco para microestudos da produção e reprodução das práticas de Contabilidade Gerencial. Ele é especialmente útil para estudos de caso, pois até então os estudos eram voltados para amplos arranjos institucionais.

Por outro lado, Barley e Tolbert (1997) desenvolveram um estudo não específico para as PCG, mas que foi fundamental para a proposição do *framework* de Burns e Scapens (2000). Em seu artigo, Barley and Tolbert (1997) desenvolveram uma análise daquilo que



denominaram “negligência comum das ligações entre as ações e instituições” nas pesquisas com base na Teoria Institucional, e para fundamentar tal posicionamento valeram-se dos fundamentos de Giddens (1976, 1979, 1984), citados à página 93 de seu artigo e identificados na Teoria da Estruturação. Com base nesses elementos, articularam “um modelo de como instituições são formadas, reproduzidas e modificadas através de uma interação de ação e estrutura”, com o qual propõem diretrizes e procedimentos para investigar como as instituições afetam e são afetadas pela ação.

Barley e Tolbert (1997, p.94), na análise que fazem dos trabalhos institucionalistas, identificam inicialmente duas correntes de pesquisa na Teoria Institucional. A primeira decorre do pensamento de Zucker (1977) e Meyer e Rowan (1977), baseada em suas interpretações da obra de Berger e Luckmann (1967), na qual argumentam que as instituições são socialmente construídas como modelos de ação, geradas e mantidas por meio de interações em curso que levam à construção de instituições consideradas como *taken-for-granted*. A segunda, baseada no pensamento de DiMaggio e Powell (1983), considera o papel e a autoconsciência dos atores e seu interesse próprio de forma mais explícita, e dessa forma contribuem para a definição e construção de campos organizacionais; que por sua vez contribuem para o entendimento do surgimento de estruturas de dominação. Nesse ponto identifica-se a questão do dualismo da ação social: ao mesmo tempo que as estruturas de dominação cooperam para o surgimento de instituições, também servem como elementos de suas restrições.

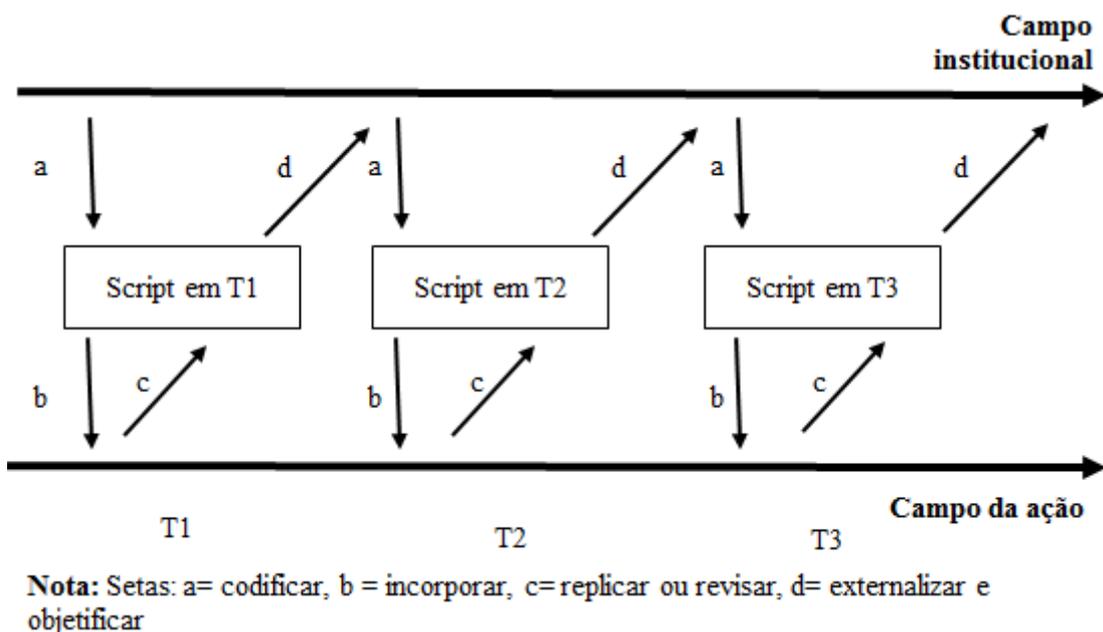
Em sua análise, Barley e Tolbert (1997, p. 96) constataam a existência das duas correntes acima descritas, entretanto entendem que “[...] apesar de ambas as correntes da pesquisa institucional alegarem que as estruturas organizacionais são socialmente construídas, não investigaram diretamente os processos pelos quais as estruturas emergem, ou influenciam a ação”.

A definição de instituições desses autores se aplica a vários níveis de análise, porque não faz suposição sobre a identidade dos atores sociais relevantes, e é expressa da seguinte forma: instituições são “regras e tipificações que identificam categorias de atores sociais e suas atividades ou relações apropriadas em comum” (p. 96). Os autores entendem que as “instituições são a ação social como a gramática é a fala. O discurso permite uma infinita variedade de expressões. [...] As especificidades de qualquer gramática ou instituição são arbitrarias no sentido de que ambas são essencialmente cláusulas sociais. A adesão a tais

estipulações, no entanto, está longe de ser arbitrária, se por arbitrário significa estar inteiramente aberto à escolha individual” (p. 97).

Valendo-se da Teoria da Estruturação de Giddens (1976, 1979, 1985), citado por Barley e Tolbert (1997, p. 97), os autores buscam então preencher as lacunas deterministas e estáticas do pensamento institucional com pensamentos voluntaristas, subjetivos e dinâmicos, trazendo o foco para a interseção e os relacionamentos entre dois domínios (ou campos): institucional e ação. O domínio institucional representa “um quadro existente de normas e tipificações derivadas de uma história acumulada de ação e interação” (p. 97); e o domínio da ação “refere-se a acordos reais de pessoas, objetos e eventos no fluxo do minuto a minuto da vida de desdobramentos sociais” (p.98).

Para a interligação desses dois domínios, vinculando ações e instituições, Barley e Tolbert (1997, p.101) desenvolveram um quadro conceitual no qual incidem processos (tratados por eles como *scripts*), pelos quais as instituições existentes são mantidas e modificadas, conforme o apresentado na Figura 2.



**Figura 2: Modelo sequencial de institucionalização**

Fonte: Barley e Tolbert (1997, p.101)

O processo contínuo de institucionalização representado no modelo da Figura 2 é assim descrito por Barley e Tolbert (1997, p. 100):

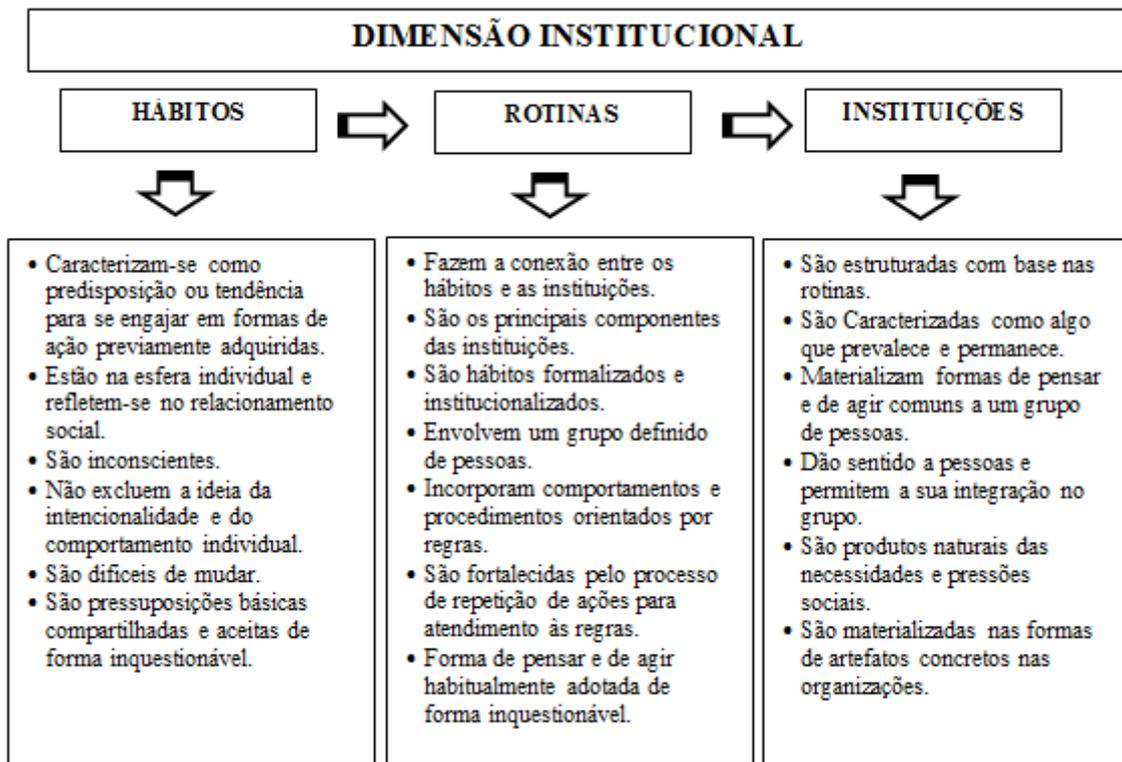
O modelo reflete a afirmação de que a institucionalização [...] é um processo contínuo, cuja operação pode ser observada apenas com o tempo. As setas horizontais

em negrito que definem os limites superior e inferior da figura significam as extensões temporais de dois domínios de Giddens da estrutura social: instituição e ação. As setas verticais e diagonais que ligam os dois domínios denotam a dualidade dos sistemas sociais. Setas verticais representam constrangimentos institucionais em ação, enquanto as setas diagonais representam a manutenção ou modificação da instituição através da ação. Assim, os comportamentos sociais constituem instituições diacronicamente, enquanto as instituições restringem a ação sincronicamente.

O processo de institucionalização proposto por Barley e Tolbert (1997, p. 101) pode ser explicado por meio da sequência descrita pelas setas. A seta **a** refere-se ao processo de codificação de princípios institucionais nos *scripts* usados em contextos específicos; a seta **b** ocorre quando os atores adotam os *scripts* que codificam os princípios institucionais; a seta **c** acontece no momento em que os comportamentos revisam ou replicam os *scripts* que informaram a ação; e a seta **d** implica a objetificação e exteriorização de comportamentos padronizados e interações produzidas durante o período em questão. Dada a impossibilidade de observar “taxas instantâneas de mudança social”, o processo é apresentado com a repartição de tempo (T1, T2, T3), considerando que quando se compara o processo no momento T+1 com o momento T, busca-se identificar as forças que levaram à mudança (Barley & Tolbert, 1997, pp. 100-103).

Burns e Scapens (2000), partindo do princípio de que Sistemas de Contabilidade Gerencial e suas práticas consistem de regras e rotinas organizacionais (Scapens, 1994), e do trabalho de Barley e Tolbert (1997), desenvolvem um *framework* com foco nas organizações individuais, para a conceituação da mudança em Contabilidade Gerencial. Analisam o processo de mudança com base na Velha Economia Institucional, que explora o complexo e contínuo processo de mudanças entre as ações e as instituições, não se valendo das abordagens que utilizam a Nova Sociologia Institucional, as quais admitem efeitos externos à organização. De fato, Burns e Scapens (2000) focam o processo intra-organizacional, ou seja, o micro-processo de institucionalização.

Inicialmente, os autores aprofundam o entendimento das diferenças existentes entre hábitos, rotinas e instituições, conforme pode ser observado por meio dos elementos da Figura 3. Na sequência, priorizando as práticas em Contabilidade no *framework* desenvolvido por Barley e Tolbert (1997, p. 101), focalizam seu modelo no processo de mudança em Contabilidade e apresentam um novo arcabouço conceitual para uso em estudos aprofundados do processo de mudança em Contabilidade Gerencial (Burns & Scapens, 2000, p. 9).

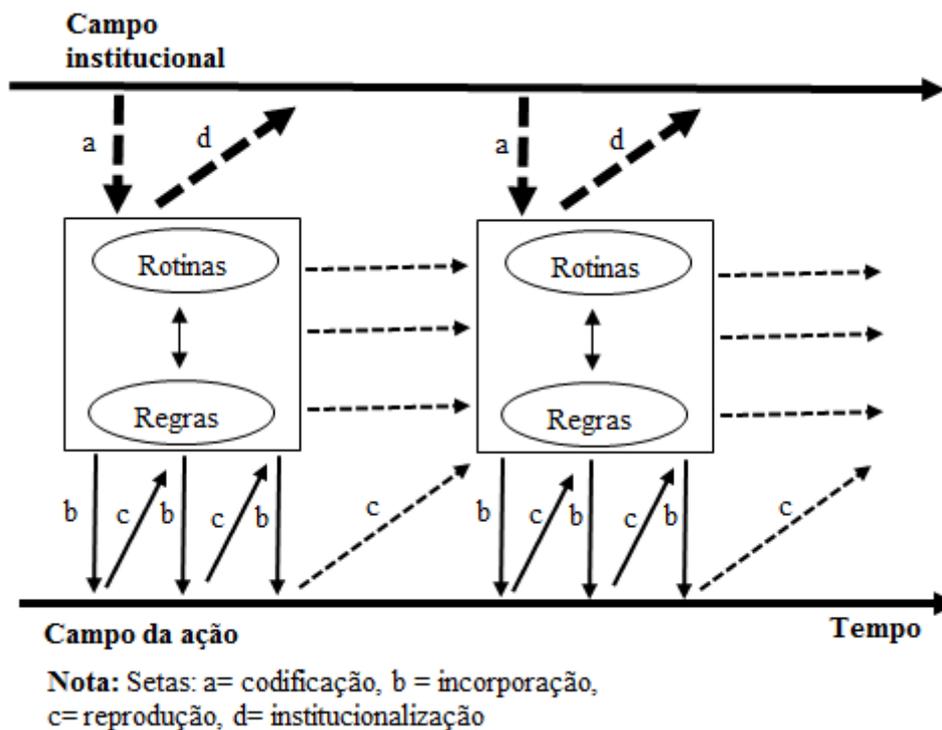


**Figura 3: A dimensão institucional**

Fonte: Guerreiro, Pereira, e Frezatti (2008, p. 48), com base em Burns e Scapens (2000).

Decorrente da “visão institucional que sugere que os motivos do comportamento humano se estendem, para além da otimização econômica, à justificação e obrigação social” (Guerreiro et al., 2008, p. 47), e, desta forma, que existe uma estreita conexão entre ações e instituições, Burns e Scapens (2000, pp. 9-10) apresentam seu *framework* que combina elementos sincrônicos (instituições restringem e formam ações sincronicamente) e diacrônicos (ações produzem e reproduzem instituições diacronicamente), dentro da mesma lógica da estrutura desenvolvida por Barley e Tolbert (1997).

Conforme se observa na Figura 4, as setas **a** e **b** representam o processo sincrônico e as setas **c** e **d** o processo diacrônico.



**Figura 4: O processo de institucionalização**

Fonte: Burns e Scapens (2000, p. 9)

Guerreiro, Pereira, e Frezatti (2008, p. 49), levando em conta os processos de codificação, incorporação, reprodução e institucionalização, assim descrevem o processo de institucionalização com base no *framework* de Burns e Scapens (2000, p. 9):

A dinâmica do modelo demonstra a ligação entre o campo institucional e o campo da ação. Num primeiro momento, o campo institucional codifica princípios institucionais em regras e rotinas e, na sequência, os atores, por meio de suas ações e interações - campo da ação -, incorporam as regras e rotinas que codificam os princípios institucionais. O comportamento repetitivo dos atores provoca a repetição de regras e rotinas e, finalmente, essas rotinas e regras se tornam institucionalizadas, constituindo novos elementos do campo institucional.

Burns e Scapens (2000, p. 17) mostram que o caminho para a compreensão da natureza institucional, por meio do uso do arcabouço conceitual da OIE, é a investigação da estabilidade e da continuidade inerentes aos processos no dia a dia. Os autores identificam nas origens do pensamento institucionalista elementos de Veblen (1898, 1919), citados por Burns e Scapens (2000, p. 17), que evidenciam a curiosidade e a criatividade humanas como elementos de onde se originam e promovem a mudança nos hábitos.

Burns e Scapens (2000, p. 18) também identificam, como fontes para a compreensão da natureza institucional, as dicotomias encontradas na OIE como elementos que contribuem para tal reflexão, a saber:

(1) Mudança formal versus mudança informal: formal quando ocorre por desígnio consciente, enquanto que a informal em um nível mais tácito;

(2) Mudança revolucionária versus mudança evolutiva: revolucionária envolve rompimento de rotinas e instituições existentes, enquanto na evolutiva a mudança é incremental e envolve uma menor interrupção das rotinas e instituições existentes;

(3) Mudança regressiva versus mudança progressiva: mudança regressiva é aquela que reforça o comportamento cerimonial enquanto mudança progressiva é aquela que contribui para a mudança do comportamento cerimonial para o instrumental.

Para o entendimento dessa última dicotomia (regressiva x progressiva), é necessário definir comportamento cerimonial e instrumental. Burns e Scapens (2000), referenciando Tool (1993, p. 20), definem comportamento cerimonial como aquele que “emerge de um sistema de valores que discrimina os seres humanos e preserva as estruturas de poder existentes”, e comportamento instrumental como aquele que “emerge de um sistema de valores em que se aplicam o melhor conhecimento e a tecnologia disponível para resolver os problemas e se busca melhorar as relações”. Associa ao comportamento cerimonial a mudança regressiva (aquela que reforça o comportamento cerimonial) e ao instrumental a progressiva (aquela que desloca o comportamento cerimonial pelo instrumental).

Os fundamentos utilizados por Tool (1993) no parágrafo anterior advêm do trabalho de Bush (1983), que provê um instrumental detalhado para a investigação empírica dos processos dicotômicos resultantes do paradigma institucionalista, e que serão desenvolvidos ainda neste capítulo (no tópico 2.3.1). Burns e Scapens (2000) identificam o estudo das dicotomias cerimonial versus instrumental como uma oportunidade de aprofundamento das pesquisas empíricas, pois oferece, tanto às organizações individuais como às PCG, a possibilidade de formular questionamentos sobre a natureza dos “*taken-for-granted*”, identificando as forças que os levam a ser percebidos dessa forma, tendo em mente que “a estabilidade e mudança não são processos mutuamente exclusivos, [mas sim, que] eles ocorrem simultaneamente” (p. 22).

Como decorrência do *framework* desenvolvido por Burns e Scapens (2000), diversos trabalhos o utilizaram (Burns & Baldvinsdottir, 2005; Granlund, 2001; Guerreiro et al., 2008;

Johansson & Siverbo, 2009; Reis, 2008; Ribeiro & Scapens, 2006; Rocha & Guerreiro, 2010; Scapens, 2006; Youssef, 2013). Ribeiro e Scapens (2006) e Scapens (2006), entre outros, empregam as vertentes de OIE e NIS de forma complementar como meio de ampliar o entendimento da gestão da mudança contábil sob a ótica institucional, com um caráter mais amplo por incorporar a adoção das duas vertentes e por incluir a perspectiva do “poder”.

Apesar de a NIS ser vista como a vertente que fornece explicações em nível macro, para a adoção de estruturas e/ou procedimentos em organizações que operam em ambientes institucionalizados, e a OIE por ter um enfoque intra-organizacional que visa analisar o microprocesso de institucionalização, a utilização das duas vertentes de forma complementar, na visão de Ribeiro e Scapens (2006, p. 107), estende o foco de cada uma delas. Em seu trabalho voltado para a mudança (ou reprodução) da Contabilidade Gerencial, Ribeiro e Scapens (2006, p. 94) mostram que elas podem ser complementares, apesar de considerarem como um grande desafio entender as relações entre os diferentes temas e fatores que estão sendo gradualmente identificados e analisados em estudos institucionais, tal como o poder, valendo-se do pensamento proposto por Hardy (1996).

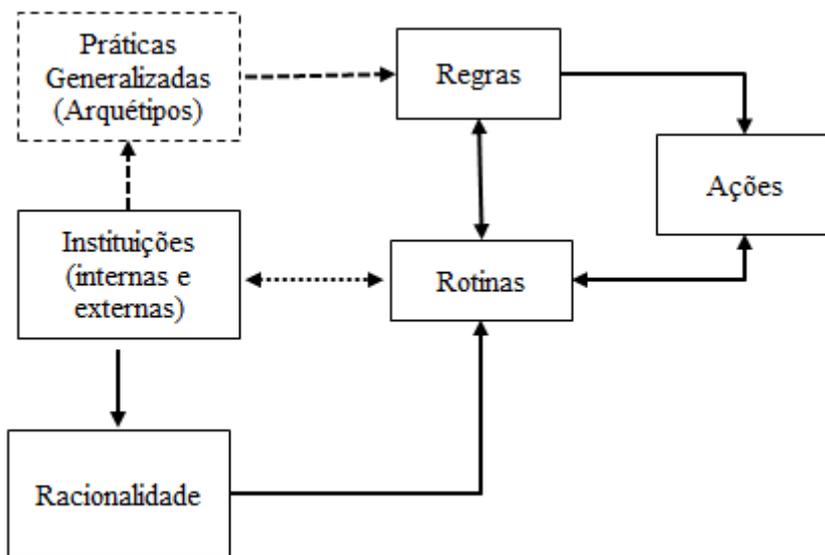
Dentro do mesmo enfoque de Ribeiro e Scapens (2006, p. 107), Scapens (2006) também elaborou um artigo com base em sua percepção de que o *framework* desenvolvido por ele e Burns (Burns & Scapens, 2000) precisava incluir elementos adicionais para melhor explicar as causas que levam à entrada de inovações nas organizações. Para tanto, complementarmente ao *framework* da OIE desenvolvido por ele e Burns (Burns & Scapens, 2000), passou a valer-se da estrutura conceitual da vertente NIS, que se preocupa com o nível macro, e que em sua visão “é uma teoria mais poderosa quando se trata de explicar a adoção de inovações por organizações ‘institucionalizadas’” (p. 96), apesar de ela ter um *framework* “bastante estático”. De fato, Scapens (2006, p. 107) cita as pesquisas de Abu e Kasim (2004), Maior e Hopper (2003) e Modell (2006), para evidenciar que é cada vez mais frequente o emprego de forma complementar da NIS e OIE, com o intuito de fornecer análises mais aprofundadas das pressões institucionais e de como elas são exercidas sobre as organizações.

Scapens (2006) identificou que alguns pontos associados aos processos de institucionalização precisavam ser mais bem compreendidos, a saber: a) quando e como ocorre o processo de mudança institucional; e b) as relações de poder que sustentam o *taken-for-granted*, ao contrário da visão de passividade em face da institucionalização. O autor, após a realização de um estudo de caso em um contexto de resistência às normas contábeis implantadas, e que em consequência não haviam sido adotadas, identifica como o poder age

no processo de institucionalização, mobilizando esforços e recursos no sentido de que objetivos de grupos de interesse sejam atingidos.

Bogt e Scapens (2014) desenvolveram uma pesquisa com o objetivo de ampliar o *framework* de Burns e Scapens (2000), a partir de necessidades identificadas em trabalhos recentes desenvolvidos com base na Teoria Institucional, levando em conta o papel da deliberação humana, poder (de indivíduos e grupos) e da agência. Por meio de um estudo de caso, visaram atuar sobre as divergências encontradas nos sistemas de medição de desempenho utilizados nos Grupos de Contabilidade e Finanças das Universidades de Groningen e Manchester.

Como consequência, Bogt e Scapens (2014, p. 12) desenvolveram um novo *framework* (Figura 5), coerente com o desenvolvido por Burns e Scapens (2000), mas onde reconhecem explicitamente a multiplicidade de relações entre as instituições internas e externas. Em tal diagrama são evidenciadas as lógicas institucionais (que se estendem além da organização) e as lógicas relacionais (que moldam as formas de racionalidade dentro da organização). A dimensão tempo não aparece explicitamente, mas é importante reconhecer que a relação de todos os elementos apresentados pode ser modificada em função do tempo.



**Figura 5: Framework estendido de Burns e Scapens**

Fonte: Bogt e Scapens (2014, p. 12)

Este *framework* apresenta o efeito recursivo entre instituições (externas e internas), rotinas e regras, e os efeitos destas nas ações de geração de práticas generalizadas (as quais são consideradas como arquétipos), que se estendem além dos limites da organização, e com



base em seu efeito generalizador atuam sobre as regras dentro da organização. Também são contemplados nesse modelo a dimensão da racionalidade e o entendimento de como ela decorre das instituições internas e externas e atua sobre as rotinas (que, por sua vez, atuam sobre as instituições internas e externas e sobre as próprias regras), confirmando a visão recursiva do processo institucional.

Como síntese dos pontos analisados neste tópico, Burns e Scapens (2000, pp. 9-10) desenvolveram um *framework* que não pretende oferecer constructos operacionais para construção e testes de hipóteses para pesquisa empírica, mas pretendem que ele seja usado para descrever e explicar conceitos analíticos que possam ser desenvolvidos em estudos de caso interpretativos, em processos de mudança em Contabilidade Gerencial. Tal proposição pode ser mais bem entendida pelas palavras de Burns e Scapens (2000):

The framework described above is provided as a means of addressing this complexity. [...] Rules, routines and institutions are not proposed as empirical variables to be measured in some objective way. Rather, they are analytical concepts which may not be capable of empirical observation *per se*. In terms of Figure 1 (***The framework***), it is only actions which are observable. As we move away from the realm of action, the concepts become increasingly abstract. Even rules may be difficult to observe empirically. [...] Furthermore, the concepts of routines and institutions are theoretical constructs (not empirical categories), and they are useful in so far as they facilitate an interpretation of the actions, which can be observed. (p. 13-14) (grifos, itálicos e negritos nossos)

Por outro lado, a utilização do arcabouço teórico desenvolvido por Burns e Scapens (2000) e por outros autores alinhados com o pensamento da OIE pode ser útil para explicar fenômenos ligados ao microprocesso de institucionalização. Desta forma, dados os objetivos desta pesquisa, entende-se que tal vertente pode ser utilizada para articular as reflexões da pesquisa sobre como ocorre o processo das mudanças regressivas e progressivas que, conforme proposto por Tool (1993), está associado à chamada dicotomia de mudança institucional regressiva versus progressiva. Isto possibilita reunir reflexões sobre as causas e as diferenças entre o comportamento do uso cerimonial e instrumental no uso de PCG.

### 2.2.2. A Nova Sociologia Institucional- NIS

A Nova Sociologia Institucional (NIS) é utilizada convencionalmente para o estudo de macroinstituições, analisando as relações entre elas e o ambiente, com foco na obtenção das respostas organizacionais para pressões institucionais que causam mudanças em PCG (Guerreiro, Frezatti, Lopes, & Pereira, 2005). Ela está tradicionalmente voltada para

instituições em um nível amplo (macro), relacionada com os campos ou setores organizacionais, e é vista como uma vertente teórica importante para explicar quando ocorre a adoção de inovações por organizações institucionalizadas (DiMaggio & Powell, 1983; Meyer & Rowan, 1977; Ribeiro & Scapens, 2006). Ela também é capaz de explicar como inovações em Contabilidade Gerencial chegam às organizações, enquanto que a OIE explica o que acontece depois disso (Johansson & Siverbo, 2009).

A NIS concentra-se, predominantemente, em analisar os efeitos de instituições extra-organizacionais (sociais, econômicas e políticas) nas práticas contábeis das organizações (Burns & Scapens, 2000, p. 5). Ela tem sido utilizada por pesquisadores para explicar a estabilidade e os processos de mudança das práticas de contabilidade gerencial (Oyadomari, Mendonça Neto, Cardoso, & Frezatti, 2008, p. 7). Seus principais conceitos decorrem do trabalho seminal de Meyer e Rowan (1977), que o elaboraram com base em uma série de observações intrigantes feitas por um grupo de pesquisadores que estudavam o setor educacional americano na década de 1970, e identificaram inconsistências entre as práticas e procedimentos do trabalho administrativo dessas escolas e as estruturas formais existentes, que não podiam ser explicadas pela teoria organizacional de então; e também do trabalho de DiMaggio e Powell (1983), com foco nos campos organizacionais, e que sugere que o processo de difusão pode criar pressões que levam as organizações a se tornarem isomórficas com outras organizações de seu campo, identificando três tipos de isomorfismos institucionais: coercitivo, normativo e mimético (Ribeiro & Scapens, 2006, pp. 96–97)

### **2.2.2.1. Linhas de pesquisa na NIS**

Valendo-se novamente da classificação sobre as linhas de pesquisa com foco na NIS definidas por Barley e Tolbert (1997, p. 94), a saber: a primeira associada às interpretações de Zucker (1977) e Meyer e Rowan (1977), sobre a obra de Berger e Luckmann (1967), que estão relacionadas com uma visão mais mecanicista e determinista do processo de institucionalização, e que levam as instituições a serem consideradas *taken-for-granted*; e a segunda, relacionada com o pensamento de DiMaggio e Powell (1983), voltada para a formação de campos organizacionais, para o surgimento das estruturas de dominação e das forças isomórficas, que levam as organizações a se assemelharem.

Na primeira corrente de pesquisas sobre a Teoria Institucional identificadas por Barley e Tolbert (1997, p. 94) encontram-se, entre outros, os trabalhos de Tolbert e Zucker (1983, 1999) e Zucker (1977, 1987). Para Zucker (1987), o sentido institucional está associado às ideias de regras como padrões sociais de ações organizadas, inseridas em estruturas formais, e a atores ou situações específicas. Neste contexto se evidencia a visão de permanência associada às instituições. Zucker (1977, p. 726), citando Huges (1936), refere-se ao conceito de instituição como: “a única ideia comum do termo instituição para todos os usuários é a de algum tipo de estabelecimento de relativa permanência de um distintivo tipo social”. O processo de institucionalização é visto por seus teóricos como reforçador de si mesmo, e considera que novas estruturas inseridas em organizações que tenham instituições há mais tempo, são institucionalizadas mais rapidamente do que aquelas que são inseridas em organizações menos formais (Zucker, 1987).

Nessa linha de pesquisa observa-se que teóricos organizacionais têm analisado as instituições como sendo estáticas, e têm utilizado a legitimidade para explicar a passividade no processo de institucionalização, entendendo que as estruturas formais surgem de fontes externas, de efeitos advindos de ambientes institucionais e se adaptam ao que é definido como apropriado, desconsiderando os impactos na eficiência. Sendo a institucionalização um processo de mudança social, os componentes de uma estrutura social institucionalizada são aceitos como apropriados e servem, dessa forma, para legitimar a organização (Meyer & Rowan, 1977; Tolbert & Zucker, 1983).

Zucker (1987) apresenta duas abordagens para explicar a formação de instituições. A primeira, que considera o ambiente como instituição, entende que o processo de mudança é disparado invariavelmente por fatores externos à organização; já a segunda considera a organização como instituição, e entende que o processo de mudança ocorre ao nível da organização. Para a autora, novos elementos institucionais surgem de dentro da organização influenciados pela imitação de outras organizações, mas não em função de pressões coercitivas, sejam elas do estado ou de outra origem. Tal posicionamento desconsidera os efeitos identificados no trabalho de DiMaggio e Powell (1983), que apresenta as três dimensões isomórficas (coercitiva, normativa e mimética) e que será descrito adiante.

Outras pesquisas analisam porque algumas instituições resistem mais que outras. Zucker (1977) apresenta uma explicação para a resistência, com base nas conclusões de um experimento sociológico, no qual a autora identificou que o processo de institucionalização era afetado pelo papel dos atores (quanto mais formais os papéis, melhor o processo de

institucionalização). Nessa pesquisa ela identificou três fases relacionadas com o processo de persistência cultural e que são afetadas pela institucionalização. São elas: transmissão (relacionada com a difusão para gerações futuras de atores da instituição em questão), manutenção (a própria existência, ao longo do tempo, por si só assegura a continuidade da instituição) e resistência (que considera a instituição, por si só, resistente às ações dos atores). Como se pode observar, tal abordagem reafirma o posicionamento mecanicista e determinista do processo de institucionalização, onde o ator não altera a instituição, nem a agência influencia o processo de mudança.

Zucker (1987) apresenta duas outras explicações tradicionais para a persistência, com base na conformidade do ator, prescritas pela organização: a) a abordagem de subsistemas (com base na análise de grupos específicos, aos quais são associados interesses e necessidades funcionais e recompensas), que tem recebido críticas pela dificuldade de se avaliar a persistência como indicador, se ao mesmo tempo ela pode influenciar a necessidade; e b) a abordagem de painel normativo (que alega que as instituições persistem, pois o ator organizacional é levado a obedecer a normas), que também recebe críticas em função de não tratar separadamente processos institucionalizados e não institucionalizados, uma vez que os primeiros somente são conhecidos quando a norma já pode ser considerada como internalizada. De modo geral, são abordagens que consideram a concordância do ator. Ele não age no sentido de manter as instituições, e estas, por sua vez não impedem o seu comportamento.

Na segunda corrente de pesquisas com base na Teoria Institucional identificada por Barley e Tolbert (1997, p. 94) encontra-se o trabalho de DiMaggio e Powell (1983), voltado para a formação de campos organizacionais, e para o surgimento das estruturas de dominação e das forças isomórficas que levam as organizações a se assemelharem. Estes autores observaram que a competição, considerada uma das causas que motiva a mudança, contribui para que as organizações se tornem cada vez mais parecidas umas com as outras, podendo levá-las à formação de novos campos organizacionais. De certa forma, isso é surpreendente, pois empresas inicialmente muito diferentes, seja por suas origens, histórias e/ou propósitos, podem se tornar parecidas, mesmo com estratégias individuais distintas. À medida que um novo campo surge, forças poderosas passam a atuar no sentido da homogeneização (DiMaggio & Powell, 1983).

Para DiMaggio e Powell (1983) o conceito que melhor captura o processo de homogeneização é o isomorfismo. Eles citam Hawley (1968), que define isomorfismo como o

processo que leva uma população a se assemelhar-se a outra que se encontra nas mesmas condições ambientais. DiMaggio e Powell (1983) identificaram três mecanismos, mediante os quais a mudança isomórfica institucional ocorre, que são assim chamados: Isomorfismo Coercivo, Isomorfismo Mimético e Isomorfismo Normativo.

Para esses autores, o Isomorfismo Coercivo resulta de uma somatória de pressões formais e informais exercidas por algumas organizações sobre outras, sendo o contexto entre elas de dependência, especialmente da que é submetida por aquela que submete. As pressões podem ser exercidas, não necessariamente, de forma explícita, e podem ocorrer por meio do estabelecimento de expectativas que podem ser classificadas em culturais, decorrentes de persuasão ou decorrentes da formação de coalizões. Elas também podem ser explícitas, tais como as exercidas por meio da força dos governos, seja por seus projetos e/ou por suas leis.

Para DiMaggio e Powell (1983), a incerteza também pode se apresentar como uma poderosa força que encoraja a imitação. Sob essa ótica, o Isomorfismo Mimético não surge de uma autoridade coercitiva, ao contrário, surge da incerteza. Nesse sentido, os autores entendem que quando uma organização se depara com problemas resultantes de causas ambíguas, ou mesmo quando não tem o claro entendimento sobre as causas dos problemas que a envolvem, a organização parte à procura de soluções que possam ser copiadas de outras organizações. Pode-se considerar que, ao fazer isso, elas buscam identificar outras organizações, mais velhas e/ou mais bem sucedidas, sobre as quais existam evidências de sucesso legitimado. Ao proceder dessa forma, as organizações que adotam as soluções das organizações de referência buscam também aumentar sua legitimidade e a de seus colaboradores, dentro do campo em que atuam. Nesse contexto, identificar soluções que possam ser copiadas com pequeno custo, pode ser considerado um comportamento mimético na economia da ação humana.

Por fim, o Isomorfismo Normativo, na visão de DiMaggio e Powell (1983), surge, primariamente, da profissionalização. As profissões agem no sentido de estabelecer processos para definir condições e métodos dos trabalhos que serão realizados. Servem para estabelecer e controlar a base cognitiva e a legitimação das autonomias ocupacionais para as quais se destinam. Como um dos resultados da ação das profissões, pode-se observar que, apesar de existirem organizações de diferentes tipos, os profissionais que nelas atuam exibem muita similaridade com seus pares em outras organizações. As profissões são criadas por meio do Estado, das universidades ou da iniciativa privada. As universidades colaboram, especialmente, mediante a realização de processos de treinamento que vão caracterizando

determinadas profissões. Essas, por sua vez, vão criando regras normativas que passam a definir o comportamento organizacional e pessoal dos profissionais a elas ligados. Esse mecanismo leva à criação de grupos de indivíduos intercambiáveis, com posições similares em diferentes organizações, que podem levar à anulação de variações originais e, com isso, mudar a forma do comportamento organizacional.

Com base nas considerações anteriormente apresentadas, DiMaggio e Powell (1983, pp. 154-156) desenvolveram 12 hipóteses, divididas em dois grupos: ao nível da organização e ao nível do campo organizacional, as quais são apresentadas de forma sumarizada na Tabela 2.

**Tabela 2: Preditores do Isomorfismo**

	<b>Isomorfismo</b>	<b>Hipóteses</b>
Nível organizacional	Coercitivo e Restrições	A1 - Quanto maior a dependência de uma organização em relação a outra, mais se assemelhará a ela em estrutura, clima, e foco comportamental.
		A2 - Quanto maior a centralização da oferta de recursos da organização A, maior será o grau em que ela mudará isomorficamente para se assemelhar às organizações das quais depende para a provisão de seus recursos.
	Mimético, Modelagem e Incerteza	A3 - Quanto mais incerta a relação entre os meios e fins, maior será o grau em que uma organização se construirá seguindo o modelo de organizações que lhe parecem bem sucedidas.
		A4 - Quanto mais ambíguas são as metas de uma organização, maior será o grau em que a organização se construirá seguindo o modelo de organizações que lhe parecem bem sucedidas.
	Normativo	A5 - Quanto maior a confiança em (dependência de) credenciais acadêmicas ao escolher pessoal gerencial e de outro nível, maior o grau em que uma organização se parecerá a outras do seu campo de atuação. A6 - Quanto maior a participação dos gerentes organizacionais nas associações comerciais e profissionais, tanto mais provável a organização será, ou se tornará, similar a outras organizações em seu campo de atuação.
Campo Organizacional	Dependência	B1 - Quanto maior o grau em que um campo organizacional depende de uma única (ou várias semelhantes) fonte (s) de suporte (apoio) de recursos vitais, maior será o nível de isomorfismo.
		B2 - Quanto maior o grau em que as organizações em um campo de atuação realizam transações com agências do Estado, maior será o grau de isomorfismo no campo de atuação como um todo.
	Incerteza e Modelagem	B3 - Quanto menor o número de modelos organizacionais alternativos visíveis em um campo de atuação, maior será o percentual de isomorfismo nesses campos.
		B4 - Quanto maior o grau de incerteza das tecnologias ou ambiguidade das metas dentro de um campo de atuação, maior será o percentual de mudança isomórfica.
	Seleção Profissional e Estruturação	B5 - Quanto maior o grau de profissionalização em um campo de atuação, maior será a mudança isomórfica institucional.
		B6 - Quanto maior o grau de estruturação de um campo de atuação, maior será o grau de isomorfismo.

**Nota Fonte:** DiMaggio e Powell (1983, pp. 154-156)

O trabalho de DiMaggio e Powell (1983) teve e ainda tem implicações na fundamentação das investigações de outros pesquisadores que estudam o comportamento dos atores e dos campos institucionais face aos processos de institucionalização. Machado-da-Silva et al. (2005, p. 14) advertem para o cuidado no uso dos argumentos utilizados por DiMaggio e Powell (1983) para diferenciar os tipos de isomorfismos, pois a falta dele pode levar a um entendimento fragmentado e estanque das forças que movem os processos de mudança em instituições e as privam do contexto da recursividade.

#### **2.2.2.2. Estruturas formais como mitos**

Importantes contribuições aos estudos da NIS vêm da obra de Meyer e Rowan (1977). No entendimento desses autores, as organizações formais podem ser compreendidas como subsistemas coordenados, com atividades controladas, que surgem em decorrência do trabalho desenvolvido por meio de complexas redes de contatos e de suas relações técnicas e limites de trocas. Nesse contexto, as profissões, a política e os programas são criados, de forma racional, com o intuito de produzirem produtos ou serviços.

Para os autores, as organizações que incorporam novas práticas o fazem por acreditar que tais práticas auxiliarão na produção de produtos ou serviços. Também creem que as empresas que assim agem aumentam a sua legitimidade, mesmo que os resultados dessas decisões não sejam observados imediatamente. Meyer e Rowan (1977) consideram que nessas organizações, técnicas, políticas e programas institucionalizados agem como mitos poderosos que são adotados cerimonialmente, mesmo que haja conflitos sobre os critérios de eficiência adotados nessa escolha. Para esses autores, exemplos de estruturas formais são escritórios, departamentos, programas, e políticas, entre outros. Essas estruturas são impregnadas profundamente de diversos elementos que refletem entendimentos difundidos da realidade social. Muitos deles são reforçados pela opinião pública, pela influência advinda da opinião de importantes líderes, pelo conhecimento legitimado de importantes instituições, pelo prestígio social e pelas leis. Dessa forma, os elementos da estrutura formal sofrem o impacto do poder institucional que funciona como um conjunto de mitos que interliga diversas organizações.

Observam-se, assim, com base na visão de Meyer e Rowan (1977), duas propriedades principais que podem ser associadas às estruturas organizacionais. Na primeira, estruturas

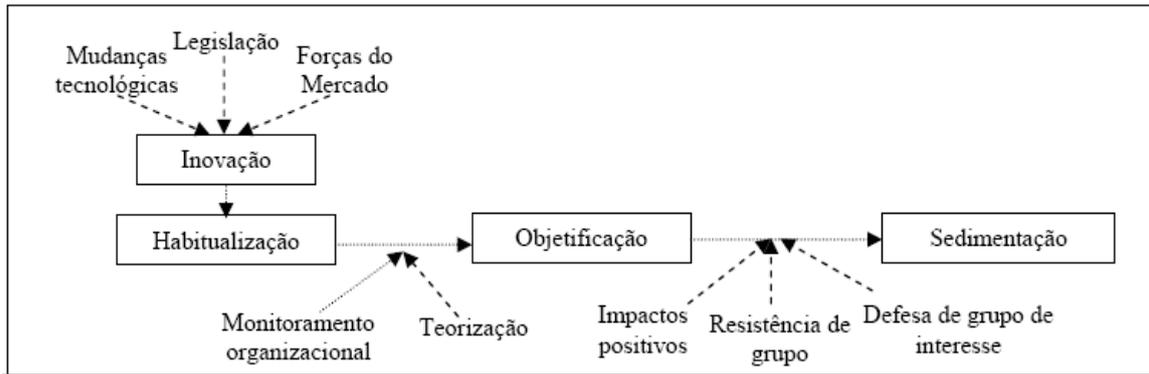
formais são entendidas como prescrições racionais para atender a vários propósitos. Na segunda, estruturas formais são entendidas como mitos altamente institucionalizados. Para Meyer e Rowan (1977), o impacto que essas estruturas formais têm sobre a organização é enorme. Elas participam na construção de regras, definem situações, especificam meios, habilitam os participantes e, ao mesmo tempo, requerem que estes se organizem ao longo de linhas prescritas, estabelecem novas atividades, criam novas profissões, novas técnicas e organizações, que são incorporadas aos pacotes de códigos antigos. Essas estruturas formais surgem em dois contextos: a) uma demanda local, motivada pela necessidade do aumento de eficiência e da busca de uma vantagem competitiva que encoraja o desenvolvimento dessas estruturas; e b) a partir da percepção do ganho de legitimidade auferido pela aceitação da introdução na organização de estruturas racionalizadas, criadas em um contexto altamente institucionalizado por lideranças de elites que se comunicam com as organizações por meio de redes de conectividade advindas de sua relação social.

No contexto desta pesquisa, reflete-se sobre o comportamento do uso das PCG, ora identificadas como prescrições técnicas voltadas a atender a vários propósitos, e, dessa forma, voltadas à resolução de problemas; e, de outro lado, vistas como mitos institucionalizados, para os quais são desenvolvidos ritos que, muitas vezes, não causam mudanças sociais.

### **2.2.2.3. O processo de institucionalização**

Para Zucker (1977, p. 726) o processo pelo qual um novo elemento institucional é incorporado por uma organização é chamado de institucionalização. Para essa autora, o processo de institucionalização é definido “como uma variável, com graus diferentes de institucionalização que alteram a persistência cultural que pode ser esperada”. Tolbert e Zucker (1999, p. 203) entendem que é necessário um esforço considerável para a criação de uma nova estrutura. A Figura 6 representa a visão sumarizada dessas autoras sobre as forças causais críticas inerentes ao processo de institucionalização.





**Figura 6: Processos inerentes à institucionalização e forças causais críticas.**

Fonte: Tolbert e Zucker (1999, p. 207)

Para o entendimento do diagrama apresentado na Figura 6 faz-se necessário observar que em seu extremo à montante encontram-se os fatores externos à organização, tais como mudanças tecnológicas, legislação e forças de mercado, e à jusante encontra-se a sedimentação. Entre esses dois extremos, acontece o processo de institucionalização, indo de montante a jusante. Interpretando o diagrama, pode-se entender que a introdução de inovações pode ser causada pela mudança do equilíbrio competitivo, pelas pressões causadas pelo poder político, e pela busca de legitimidade institucional. A introdução dessas inovações contribui para que ocorra, na organização, um processo de mudanças que, por sua vez, contribui para a formação de novos hábitos (equivalente ao processo de habitualização). Tais novos hábitos podem se materializar em novos objetos institucionais (equivalente ao processo de objetificação). Esses novos objetos, por meio de seu uso contínuo, serão sedimentados (equivalente ao processo de sedimentação) na organização. A cada uma das fases processuais descritas (habitualização, objetificação e sedimentação) é associada uma fase, ou estágio, do processo de institucionalização, a saber: pré-institucionalização, semi-institucionalização, e total institucionalização, respectivamente.

Para Tolbert e Zucker (1999), a total institucionalização se dá pela continuidade do uso e da manutenção do novo elemento institucional por sucessivas gerações de atores institucionais. Considera-se que um elemento foi efetivamente institucionalizado se, ao longo de gerações sucessivas de membros na organização, ele continua a ser utilizado. Dessa forma, a sedimentação se caracteriza pela propagação, virtualmente completa, das estruturas por todo o grupo, pela perpetuidade ou por um período consideravelmente longo. Por outro lado, o reverso do processo de institucionalização é a desinstitucionalização. Sua ocorrência requer uma grande mudança no ambiente (com alterações duradouras), que pode permitir que outros

atores interessados em diferentes estruturas se oponham consistentemente àquela existente ou explorem suas desvantagens.

Tolbert e Zucker (1999, p. 211) desenvolvem um quadro conceitual que evidencia um conjunto de forças causais críticas do processo de institucionalização e propõem um arcabouço teórico (Tabela 3), com base em dimensões comparativas do processo de institucionalização, que contribui para o entendimento dos estágios de institucionalização de uma dada instituição.

**Tabela 3: Estágios de institucionalização e dimensões comparativas**

<b>Dimensão</b>	<b>Estágio pré-institucional</b>	<b>Estágio semi-institucional</b>	<b>Estágio de total institucionalização</b>
Processos	Habitualização	Objetificação	Sedimentação
Característica dos adotantes	Homogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos
Ímpeto para difusão	Imitação	Imitação / normatização	Normativa
Atividade de teorização	Nenhuma	Alta	Baixa
Variância na implementação	Alta	Moderada	Baixa
Taxa de fracasso estrutural	Alta	Moderada	Baixa

**Nota** Fonte: Tolbert e Zucker (1999, p. 211)

Tolbert e Zucker (1999, p. 211) propõem a identificação dos estágios de institucionalização com base nas dimensões apresentadas na Tabela 3. Elas se referem aos estágios de institucionalização como: pré-institucional, semi-institucional e de total institucionalização. Cada um desses estágios deve ser entendido por meio do comportamento das instituições, que em cada estágio são observadas por seis diferentes dimensões, assim denominadas: processos, características dos adotantes, ímpeto para difusão, atividade de teorização, variância na implementação e taxa de fracasso estrutural. Cada dimensão relacionada com os três estágios (ou níveis de institucionalização).

A dimensão “processos”, já descrita anteriormente, compreende a fase de habitualização, referindo-se a um novo hábito que se configura na organização, mas que não foi capaz de gerar uma nova instituição que possa ser reconhecida por outros atores como útil, ou que ainda nem foi visualizada. Na fase de “objetificação”, sendo uma nova instituição visível, ela pode ser reconhecida pelos atores, que poderão ou não fazer uso dela. Ao longo desse processo ela será submetida a grupos de apoio e de resistência, podendo ou não ser sedimentada.

A dimensão “característica dos adotantes” considera que, no momento do surgimento das novas instituições, que são muitas dentro da organização, elas estarão ainda associadas ao nível do ator individual (ao nível do hábito), e dessa forma acessíveis somente a atores diretamente associados a elas, ou seja, somente atores com características homogêneas estarão relacionados ao novo hábito. Quando estiverem objetificadas, elas poderão ser visualizadas e então poderão ser ou não utilizadas por novos atores, levando a que atores com diferentes características passem a ser associados a elas. Com a difusão e aumento do uso da nova instituição, ela estará sedimentada e, dessa forma, será utilizada na organização por diversos atores, caracterizando ainda mais a heterogeneidade dos adotantes.

A heterogeneização e o aumento do número dos usuários acima descritos estão diretamente associados com o “ímpeto para difusão” da nova instituição. Na primeira fase, considera-se que a nova instituição entre na organização por meio da imitação do comportamento de organizações maiores e mais bem sucedidas. Na segunda fase, admite-se ainda a manutenção do comportamento mimético, porém introduzindo o processo de normatização, como meio de assegurar a difusão na organização. Por fim, no último estágio considera-se que o processo esteja totalmente normatizado, o que possibilita que novos atores façam uso da instituição independentemente dos atores anteriores, assegurando sua utilização por gerações sucessivas de usuários.

A “atividade de teorização” está associada com o processo instrumental que possibilita a criação dos elementos técnicos necessários ao desenvolvimento, implementação e uso da nova instituição. Entende-se, com base no pensamento de Tolbert e Zucker (1999), que na primeira fase, tratando-se de um hábito, nenhum esforço de teorização tenha ocorrido. Já no momento da objetificação identifica-se um elevado esforço e concentração de recursos para tal fim, sendo comum nessa fase a utilização de consultores. Na fase final, dada a sedimentação da instituição, espera-se que haja uma baixa atividade de teorização.

As quatro dimensões anteriormente apresentadas representam forças efetivas que precisam ser despendidas pelas organizações e ações de grupos de atores, a fim de que as instituições possam ser totalmente institucionalizadas, e são chamadas por Tolbert e Zucker (1999) de forças causais críticas do processo de institucionalização.

As dimensões “variância na implementação” e “taxa de fracasso estrutural” podem ser consideradas dimensões observáveis, entretanto como consequências do processo de institucionalização e não como forças causais críticas. A “variância na implementação” identifica o quanto varia uma mesma instituição dentro de uma mesma organização (para

tanto podendo considerar diferenças entre suas diversas filiais, unidades de negócios ou departamentos). A dimensão “taxa de fracasso estrutural” identifica qual é a taxa (em porcentagem) de fracasso de uma dada instituição dentro da organização, dada a alta dispersão e alcance que ela passa a ter. De acordo com a lógica que sustenta esse *framework*, para que uma instituição passe do estágio de pré-institucionalização para o de semi-institucionalização, e deste para o de total institucionalização, tanto a “variância na implementação” como a “taxa de fracasso estrutural” deverão ser identificadas com alta intensidade, média intensidade e baixa intensidade, respectivamente.

O arcabouço desenvolvido por Tolbert e Zucker (1999) visa possibilitar que em pesquisas empíricas seja possível identificar os estágios de institucionalização, por meio dessas dimensões comparativas em instituições que venham a ser analisadas. Tolbert e Zucker (1999, p. 211) afirmam que o conhecimento do nível de institucionalização de estruturas contemporâneas é importante, por poder auxiliar análises organizacionais, quanto à necessidade da permanência ou não de determinada estrutura e seu impacto no contexto organizacional; entretanto elas reconhecem que a criação de indicadores é controversa e difícil, não sendo tal dificuldade, entretanto, exclusividade dos processos de institucionalização.

Como crítica ao *framework* proposto por Tolbert e Zucker (1999, p. 211), pode-se considerar que suas autoras visualizam o processo de institucionalização como unidirecional, indo de montante a jusante, o que, de certa forma, desconsidera o efeito recursivo do processo de institucionalização e o papel dos atores e seu impacto nas estruturas. Machado-da-Silva et al. (2005, p. 21) valendo-se da percepção dialética da teoria institucional observada por Seo e Creed (2002), alertam que muitos pesquisadores não entendem adequadamente o modelo proposto por Tolbert e Zucker (1999, p. 211) e acabam utilizando-o de forma mecanicista, introduzindo a categoria do poder como suficiente para que as instituições sejam vistas como variáveis independentes. Sob esse enfoque, Russo (2011) identificou que o *framework* de Tolbert e Zucker (1999, p. 211), provavelmente, não seria válido para explicar as dimensões comparativas do processo de institucionalização, no caso de instituições que se encontrassem em processo de desinstitucionalização, uma vez que tal *framework* não foi adequado para explicar o estágio de institucionalização de um BSC, em uma empresa brasileira de grande porte, que passava por um provável processo de desinstitucionalização.

Com foco nos objetivos desta tese, entende-se que a PCG mais usada por uma organização, com base nos conceitos observados neste tópico, está totalmente

institucionalizada. Entretanto, considerando-se o *framework* proposto por Tolbert e Zucker (1999), não são identificadas dimensões que possibilitem avaliar os impactos do processo recursivo no comportamento do uso. Entende-se que, em uma visão recursiva do processo de institucionalização, mesmo que uma determinada prática esteja institucionalizada, à medida que absorve as mudanças ela pode se mover no sentido da objetificação e depois retornar à sedimentação, como forma de assimilar tais mudanças. Nesta pesquisa espera-se contribuir com a extensão do *framework* proposto por Tolbert e Zucker (1999) possibilitando a inclusão de elementos que possibilitem identificar a dinâmica recursiva do processo de institucionalização.

#### **2.2.2.4. Os processos de difusão e teorização**

Considerando as dimensões comparativas do processo de institucionalização descritas anteriormente, destaque especial deve ser dado aos mecanismos associados à difusão e à teorização.

Strang e Meyer (1993, pp. 487–488), citando Roger (1983), identificam a ocorrência da difusão quando a “inovação é comunicada através de certos canais ao longo do tempo, entre os membros de um sistema social”. Strang e Meyer (1993, p. 488) evidenciam que essa definição, amplamente citada, “inclui os processos de comunicação e influência que operam dentro de populações de adotantes. Excluem-se os processos de tomada de decisão atomistas, onde as escolhas dos atores estão desinformadas pelas atividades ou escolhas dos outros”.

A difusão é descrita por Strang e Meyer (1993) como um processo racional em que ela se dá por meio do aprendizado das experiências de uns pelos outros. Também a definem como algo decorrente do senso comum, ou seja, o ato de fazer como todos fazem objetiva alterar os custos e os benefícios. Numa visão fenomenológica, o processo de difusão pode ser visto como inerente a um grupo de atores que constroem conjuntamente uma compreensão da oportunidade, e se ela vale a pena. Entretanto, os autores advertem que os modelos relacionais convencionais subestimam a variedade de efeitos que podem ser induzidos quanto existe interação e interdependência. Para eles, tais situações podem tanto aumentar a solidariedade e similaridade, como podem estimular a formação de conflitos. Salientam que quando são analisados processos não sociais, tais como a difusão de doenças contagiosas, os modelos teóricos relacionais se mostram adequados, entretanto quando a difusão envolve a construção

social da identidade, é incerto afirmar que a intensificação das relações promove ou não a homogeneidade, ao invés da diferenciação.

Kostova e Roth (2002), em uma pesquisa realizada com um grupo de empresas multinacionais, obtiveram evidências que confirmam a dualidade acima apresentada por Strang e Meyer (1993). Na pesquisa, uma prática de controle de qualidade desenvolvida na matriz do grupo inicia um processo de difusão para todas as subsidiárias, em diversos países. Os autores observaram que nas localidades onde havia a maior dependência da matriz foram encontrados os menores níveis de institucionalização da prática. Em outras subsidiárias, que tinham maior nível de identificação com a matriz, o efeito oposto foi encontrado e a prática pôde atingir níveis satisfatórios de institucionalização. O processo de difusão é afetado pelo efeito que as relações culturais causam nos atores. A construção de laços, a amizade e o apreço contribuem para o aumento da rapidez e a qualidade da difusão (Strang & Meyer, 1993).

Por outro lado, entende-se que a difusão também pode ser influenciada por fatores advindos das pressões do isomorfismo institucional, tal como aquelas identificadas por DiMaggio e Powell (1983). Em uma visão coercitiva, elas podem vir do Estado, ou mesmo do efeito dominante de algumas organizações que agem sobre aquelas que delas dependem; ou, numa visão normativo-cognitiva, pode ser decorrente dos processos de profissionalização que introduzem padrões decorrentes daquilo que é considerado *taken-for-granted*, e que podem ser vantajosos para as organizações que se conformem a eles, pelo menos simbolicamente (Strang & Meyer, 1993).

A difusão é acelerada e redirecionada em função do processo de teorização. Strang e Meyer (1993, p. 492) definem teorização como o “desenvolvimento autoconsciente e a especificação de categorias abstratas na formulação de relações padronizadas, tais como cadeias de causa e efeito”. Os autores entendem que sem modelos gerais as categorias culturais são menos propensas a surgir e ganhar força. Isso se aplica também às práticas de Contabilidade Gerencial.

Na visão de mundo socialmente construído, inserido num contexto cultural, a teorização contribui para que seja dado sentido ao mundo. As teorizações variam de modelos simples a complexos e altamente abstratos. De acordo com Strang e Meyer (1993), a teorização pode se dar com a partilha da visão de adotantes locais que se aliam, e em conjunto constroem teorias partilhadas do mundo. Tal padrão de difusão (de baixo para cima) afeta os padrões de adoção dos atores que estão diretamente envolvidos, mas não são capazes de

induzir grandes populações. De outro lado, grupos com alta legitimidade (cientistas, intelectuais, profissionais reconhecidos por seu sucesso) podem, com isenção, elaborar modelos gerais (mais amplos) altamente complexos, integrando as teorias aos problemas concretos da sociedade. Não se pode afirmar que modelos produzidos dessa forma serão naturalmente aceitos, entretanto é possível observar o alcance que eles produzem. Nessa linha pode ser identificada a difusão de práticas de Contabilidade Gerencial, tais como o *Balanced Scorecard*, o Custeio por atividades (*ABC Costing*) o EVA® – *Economic Value Added*, entre outros.

O processo de difusão é facilitado pelos processos de codificação e rotinização das práticas organizacionais. À medida que tais processos ocorrem, criam-se condições para que a difusão surja como um direcionador dos esforços dos atores (responsáveis pela idealização e seus discípulos) e de suas ações auto-interessadas, contribuindo para a institucionalização de tais práticas. Dessa forma, o processo de homogeneização é um dos fatores identificados que favorecem a difusão (Strang & Meyer, 1993). Por outro lado, esses autores também entendem que práticas construídas por meio de uma articulação teórica têm sua teorização favorecida, pelo fato de serem consideradas capazes de prover significado e consequência. Assim, entende-se que a teorização não age somente como instrumento de construção social, mas também atua como mecanismo de difusão.

“A identificação dos fatores que afetam a medida da difusão e a retenção em longo prazo para a referida estrutura são, portanto, a chave para a compreensão do processo de sedimentação” (Tolbert & Zucker, 1999, p. 210). Sendo assim, além dos aspectos relacionados aos processos de teorização e de difusão (tais como a normatização, automação e informatização), é importante identificar como a ação dos grupos de apoio e resistência agem no sentido de se mobilizarem em favor ou contra tais práticas. Tolbert e Zucker (1999) também advertem que a dificuldade de poder associar benefícios demonstráveis, diretamente, à utilização de determinadas práticas, mesmo em situações em que não há oposição clara, pode ser suficiente para afetar a difusão. Em situações com essas características, a institucionalização das práticas, provavelmente, dependerá de efeitos conjuntos de outras naturezas (Covaleski & Dirsmith, 1988; Rowan, 1982; Tolbert & Zucker, 1999). Como consequência dessas situações, os idealizadores de tais instituições continuam a demandar esforços de teorização de forma prolongada para sua efetiva institucionalização, e isso contribui para o estabelecimento de um ambiente organizacional fértil em termos de inovações, o que possibilita o surgimento de novos elementos institucionais que passam a

competir com os anteriores, e dessa forma acabam por contribuir para a desinstitucionalização da instituição inicial (Abrahamson, 1991).

#### **2.2.2.5. O processo de desinstitucionalização**

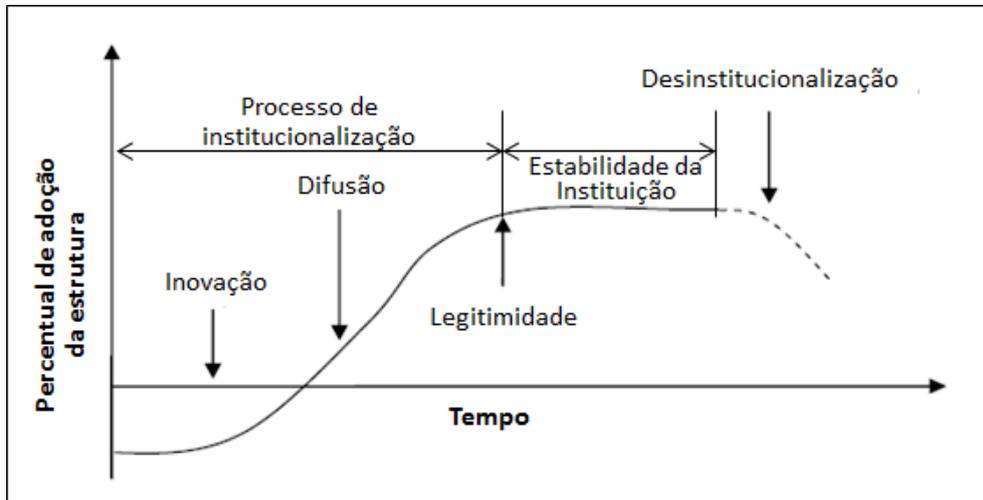
Por fim, apresenta-se o processo de desinstitucionalização, que na visão de Tolbert e Zucker (1999) é o reverso do processo de institucionalização. As autoras entendem que sua ocorrência demanda uma grande mudança no ambiente, o que faz com que outros atores, interessados em outras instituições, não se interessem pelas existentes nem mesmo pretendam continuar explorando os seus benefícios. Tal fenômeno foi identificado por Rezende (2009), ao analisar a desinstitucionalização das práticas de correção monetária nas demonstrações financeiras em grandes empresas brasileiras, em função da instituição da lei que passou a proibir a publicação de demonstrações contábeis corrigidas. Nota-se que, apesar de não ser mais permitida a divulgação das demonstrações financeiras corrigidas, algumas organizações levaram muito tempo para interromper o uso de tal prática.

Russo (2011) também identificou o fenômeno da desinstitucionalização do uso do BSC em uma grande organização brasileira, quando da entrada de uma nova presidência que deixou de patrocinar o uso dessa prática e não mais a utilizou como ferramenta de apoio à gestão estratégica. Conseqüentemente, o BSC passou a ser preterido e com isso surgiram outras práticas e ritos associados ao processo de gestão. Zucker (1977) argumenta que uma estrutura pode ser desinstitucionalizada quando sobre ela são aplicadas sanções.

Mais do que se preocupar em definir aspectos relacionados com o tempo, Lawrence, Winn e Jennings (2001) identificam dimensões que estão associadas ao processo de institucionalização e desinstitucionalização, conforme pode ser visto na Figura 7. Os passos identificados pelos autores são o reconhecimento da inovação seguida de sua difusão. À medida que uma inovação é reconhecida na organização e passa a ser adotada, ela começa a ser difundida. A difusão máxima daquela instituição a levará ao máximo percentual de adotantes. Essa fase (inovação e difusão) define o ritmo de institucionalização da prática. Chegando ao ponto máximo do percentual de adoção da estrutura (identificado como o ponto de saturação da prática), ela provavelmente estará amplamente difundida e com isso terá atingido sua máxima legitimidade. Nesse momento dá-se o que Lawrence, Winn e Jennings (2001) chamaram de estabilidade da instituição. Sua manutenção dependerá de quão



duradoura, estável e influente a instituição for. Em outras palavras, dependerá da sua capacidade de continuar a gerar ação que seja reconhecida como de valor.



**Figura 7 - Processo de institucionalização e desinstitucionalização**

Fonte: Lawrence, Winn e Jennings (2001, p. 626)

Grande parte dos teóricos organizacionais têm analisado estruturas formais como estáticas, focando seus recursos num determinado ponto no tempo, contrariamente aos estudos de Meyer e Rowan (1977), alinhando sua visão com o fato de que as instituições são estruturas formais e estáticas, e estão associadas com a percepção de passividade nos processos de institucionalização (Machado-da-Silva et al., 2005). Tal percepção pode estar errada, uma vez que algumas organizações e atores, em determinadas situações, precisam se conformar a mandatos institucionais e à limitação de recursos, o que pode não ocorrer de forma passiva. As estruturas e atores organizacionais podem estar inseridos em contextos onde o poder e o autointeresse, de dentro e de fora da organização, podem agir de forma determinante (Covaleski & Dirsmith, 1988; Oliver, 1991).

#### 2.2.2.6. Os três pilares de Scott

Dada a amplitude e a diversidade do pensamento institucional, a sistematização de abordagens conceituais que subsidiem a pesquisa empírica torna-se fundamental. Nesse sentido, Scott (2001), refletindo acuradamente a diversidade do pensamento institucional, constrói um quadro conceitual que considera em uma das dimensões os três pilares das

instituições, que em sua visão, constroem ou sustentam as organizações (pilares regulatório, normativo e cognitivo-cultural), e, na outra dimensão, encontram-se as perspectivas pelas quais eles (os pilares) têm sido analisados por pesquisadores institucionalistas. A Tabela 4 apresenta os conceitos desse *framework*.

**Tabela 4: Os três pilares das instituições**

Dimensão	Pilares		
	Regulatório	Normativo	Cultural-Cognitivo
Base de conformidade	Utilidade	Obrigação Social	Tomado como certo ( <i>taken-for-granted</i> ) e entendimentos compartilhados
Base de ordem	Regras regulatórias	Expectativas obrigatórias	Esquemas constitutivos
Mecanismos	Coercitivo	Normativo	Mimético
Lógica	Instrumentalidade	Adequa�o	Ortodoxia
Indicadores	Regras, leis e san�es	Cerifica�o e acredita�o	Crenças comuns, lógicas de a�o compartilhadas
Base de legitimidade	Legalmente sancionado	Moralmente governado	Compreensível, reconhecível, sustentado culturalmente

**Nota** Fonte: Scott (2001, p. 52)

Conforme pode ser observado na Tabela 4, no pilar regulatório as institui es são associadas às suas características de restri o e regulariza o de comportamentos. Isso   relacionado   capacidade inerente de algumas institui es para a fixa o de regras, monitoramento e san o de atividades, na tentativa de influenciar o comportamento futuro, por meio de mecanismos formais e/ou informais, valendo-se, para tanto, inclusive de atores organizacionais altamente especializados tais como policiais e juízes, entre outros (Scott, 2001, pp. 51–52).

Para Scott (2001, p. 53), o mecanismo primário de controle desse pilar, empregando a tipologia de DiMaggio e Powell (1983),   a coer o. Os ingredientes principais do pilar regulatório são a força e o medo, mas são amenizados pela existência de regras, que podem ser identificadas, algumas vezes, como costumes, normas e leis. Para o cumprimento dessas regras, atores munidos de autoridade se impoem sobre outros por meio de ameaças e/ou san es, ou podem prover incentivos para assegurar a conformidade. Dessa forma, os pilares regulatório e normativo podem se reforçar mutuamente. Entretanto, teóricos alertam para que

não se confunda a dimensão coercitiva da lei com suas dimensões normativa e cognitiva, e também que não se desconsidere o caráter controverso e ambíguo de algumas leis, que as levam a ser dependentes da interpretação coletiva, servindo-se mais de elementos culturais, cognitivos e normativos do que coercitivos para atingir seus efeitos.

A dimensão do pilar normativo está associada ao entendimento de valores, como sendo a concepção do preferido em conjunto com a construção de padrões que permitam comparações. Dessa forma, a ênfase é dada em regras normativas que introduzem uma dimensão prescritiva, avaliativa e obrigatória na vida social. As normas especificam como as coisas devem ser feitas, as metas e objetivos que devem ser atingidos e, para tanto, os meios devem ser os apropriados para perseguí-los. Esse pilar, mais do que agir provendo a normatização, estabelece expectativas de comportamento, ou seja, expectativas normativas que advêm de atores proeminentes e recaem sobre atores locais como pressões externas, definindo papéis (formais e informais) e alçadas. Os sistemas normativos impõem restrições ao comportamento social, entretanto, eles dão poder, conferem responsabilidades, deveres e privilégios, ou seja, eles habilitam a ação social, criando papéis, aos quais são dados poder e mística. Dessa forma, os sistemas normativos são vistos como uma influência estabilizadora das crenças e normas sociais. (Scott, 2001, pp. 54–55).

A dimensão cultural-cognitiva é associada por Scott (2001, p. 57) a institucionalistas como Berger, Meyer e Zucker, que enfatizam a centralidade dessa dimensão nas instituições. Para eles, é essa dimensão a responsável por construir “as concepções partilhadas que constituem a realidade social e os quadros pelos quais o significado é dado”. Em consequência, símbolos, palavras, sinais e gestos passam a ter o poder de modelar, em função dos significados que lhes são atribuídos. Sendo assim, devem ser consideradas as ações objetivas e a interpretação subjetiva sobre eles. Nesse contexto, a conformidade ocorre quando rotinas são seguidas por serem identificadas como *taken-for-granted*. A visão dos papéis, ao invés de ressaltar a importância das obrigações (advinda dos modelos normativos), está associada ao poder que tipos particulares de atores e determinados tipos de *scripts* têm para a ação. Os papéis diferenciados desenvolvem contextos localizados, que se tornam campos habitualizados e objetificados.

Para Scott, Ruef, Mendel, & Caronna (2000) as organizações requerem mais do que recursos materiais e informações técnicas para sobreviver e prosperar no seu ambiente social. Elas também precisam de aceitabilidade social e credibilidade. Em outras palavras, as organizações precisam de legitimidade. Nas palavras de Suchman (1995, p. 574)

“legitimidade é uma percepção generalizada ou suposição de que as ações de uma entidade são desejáveis, adequadas, ou apropriadas, com algum sistema socialmente construído de normas, valores, crenças e definições”. Cada um dos três pilares provê uma base para a legitimidade, embora cada uma seja diferente das outras.

Na perspectiva institucional a legitimidade não é uma *commodity* que possa ser adquirida ou trocada, mas uma condição que reflete a consonância percebida com regras e leis relevantes, suporte normativo, ou alinhamento com *frameworks* cultural-cognitivos. Legitimidade também não é um ingrediente que possa ser processado e transformado, porém é um valor simbólico para ser exibido, de tal modo que seja visível para os de fora (Scott, 2001, p. 59). Para Berger e Luckman (1967), citado por Scott (2001, p.59), “legitimação ‘explica’ a ordem institucional por atribuir validade cognitiva para seus significados objetivados. Legitimação justifica a ordem institucional por dar uma dignidade normativa para seus imperativos práticos”.

O estabelecimento da legitimidade para uma dada instituição depende de vários tipos de autoridades (culturais e políticas) que tenham o poder para lhe conferir legitimidade. Tais autoridades variam com o tempo e com o lugar, mas em geral são agentes do Estado e profissionais destacados em funções críticas para as organizações. Nessas situações, certificações e creditações são empregadas como um indicador de legitimidade. Instituições persistem por serem consideradas apropriadas por autoridades mais elevadas, mesmo sendo desafiadas por outras menos poderosas. Estruturas legitimadas podem, ao mesmo tempo, ser estruturas contestadas (Scott, 2001, p. 59).

Dessa forma, pode-se considerar que os três pilares induzem a três formas distintas e distinguíveis de legitimidade. O pilar regulatório está associado à conformidade com regras. O pilar normativo está associado a uma profunda base moral para avaliar legitimidade. Por fim, o pilar cultural-cognitivo aborda a legitimidade que vem da adoção de um quadro comum de referência (*taken-for-granted*). As bases de legitimidade associadas a esses três pilares são diferentes e podem, algumas vezes, estar em conflito (Scott, 2001, pp. 59-61).

Com base em um posicionamento científico pós-positivista, Scott (2001, p. 63) enfatiza que a similaridade entre as ciências físicas e sociais é uma tentativa humana para desenvolver afirmações sobre o comportamento empírico, e rejeita visões radicais. Citando John Searle (1995), Scott entende que fatos do mundo são fatos somente pela concordância humana, e sua existência é relativa ao observador. Instituições sociais referem-se a tipos de

realidade social, ao desenvolvimento e uso coletivo de regras, sejam elas reguladoras ou constitutivas.

Os teóricos apresentam diferentes suposições sobre como os atores fazem suas escolhas - que lógica determina uma ação social. Teóricos institucionais que empregam modelos relacionados à visão do ator racional estão, com maior frequência, propensos a considerar instituições, primariamente, como um *framework* regulador. Sob essa ótica os atores constroem instituições para regular seus próprios comportamentos e os de outros, e esses respondem a instituições porque a regulação é apoiada por incentivos e sanções, ou seja, são introduzidos mecanismos para lidar com o problema da ação coletiva (Scott, 2001, pp. 66). Por outro lado, de uma perspectiva sociológica, atores em interação constituem estruturas sociais, que por sua vez constituem os atores. Os produtos das interações prévias – normas, regras, crenças e recursos – provêm elementos situacionais que entram na tomada de decisão individual (Scott, 2001, p. 66). As lógicas propostas por March (1981) que diferenciam essas duas situações são: instrumentalismo e adequação. Na primeira o ator pergunta: quais são meus interesses nessa situação? E na outra ele pergunta: dado o meu papel nessa situação, o que é esperado de mim? Enfim, teóricos selecionam diferentes pilares para sustentar distintas versões da estrutura institucional. Os próprios pilares são construídos com base em variadas regras ontológicas, a respeito do que seja melhor para entender o comportamento social.

### **2.2.3. Pesquisas sobre uso de PCG realizadas com base na Teoria Institucional**

Estudos vêm sendo realizados no sentido de identificar as motivações isomórficas que levam às mudanças e à manutenção do uso de práticas nas organizações. Alguns deles são apresentados a seguir.

Deephouse (1996) realizou um estudo em bancos comerciais da região de Mineápolis (EUA), no período de 1985 a 1992. Ele testou a proposição central da teoria institucional organizacional, de que o isomorfismo aumenta a legitimidade organizacional. Os resultados mostraram que o isomorfismo, nas estratégias dos bancos comerciais, estava relacionado com a legitimidade conferida pelos reguladores bancários e pelos meios de comunicação, mesmo na presença de idade organizacional, tamanho e desempenho dessas organizações.

Com o intuito de ampliar o conhecimento sobre como são tomadas as decisões em questões associadas à tecnologia, Tinsling (2005), por meio de três estudos, estruturou um quadro conceitual (*framework*) que leva em consideração os modelos tradicionais de tomada

de decisão com base na utilidade subjetiva esperada, integrando-os com a legitimidade e o simbolismo da Teoria Institucional, onde são identificados dez diferentes temas para reflexão:

- a) "escolha racional e análise" descreve a crença de que os processos tradicionalmente racionais devem ser usados para tomar decisões de tecnologia;
- b) "Cerimônia" descreve uma situação onde existem decisões *a priori* e os processos não são destinadas a descobrir novas possibilidades, informações ou resultados;
- c) "Legitimidade" descreve uma situação em que apenas certas escolhas podem ser consideradas;
- d) "Isomorfismo" descreve o mimetismo organizacional;
- e) "Intuição" descreve decisões que resultam de um instinto que antecede a análise;
- f) "*Post-hoc* de construção / reconstrução do resultado" descreve uma situação em que as decisões são caracterizadas pelos participantes como "certo" ou "errado", mas são poucos os casos onde as decisões "erradas" podem ser identificadas;
- g) "Tecnologia contra negócio" observa a natureza ambígua da tecnologia em contraste com outras formas de decisão;
- h) Em "escolha irrelevante", o resultado de um processo específico é considerado irrelevante;
- i) "Expectativas de processos pluralistas", onde os participantes têm diferentes concepções e expectativas sobre o objetivo dos processos de decisão; e
- j) "Contrato passivo", onde se encontram participantes que não tomam decisões ativamente, mas o contrato existe por não concordarem na discordância.

A pesquisa de Tinling (2005) acrescenta aos conhecimentos existentes sobre tomada de decisão em tecnologia, dimensões voltadas para o exame do simbolismo, cerimônia e ritual, elementos que se integram à racionalidade analítica e tradicional na tomada de decisão sobre tecnologia. Essa integração se dá ao longo do tempo, por meio de uma interligação, como que em um circuito recursivo, onde tais fatores não precisam estar em conflito.

Oyadomari, Mendonça Neto, Cardoso, e Lima (2008), em pesquisa realizada em 27 empresas brasileiras, concluíram que o mecanismo mimético foi o mais importante na adoção de artefatos da Contabilidade Gerencial nessas organizações, e que: a) as consultorias tiveram um papel importante na adoção dos artefatos; b) a imposição dos acionistas foi pequena (minimizando, dessa forma, o fator coercitivo); e c) a decisão da escolha pelo uso dos artefatos foi prerrogativa do corpo diretivo e gerencial.

Santos (2008) estudou os fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade em 26 empresas do setor elétrico brasileiro, por meio de um constructo desenvolvido com base em conceitos propostos por vários pesquisadores institucionalistas (Burns & Scapens, 2000; DiMaggio & Powell, 1983; Oliver, 1992; Scapens, 1994). O autor concluiu que as práticas de Contabilidade Gerencial adotadas pelas organizações estudadas são afetadas por pressões isomórficas, por meio de direcionadores tais como eficiência, consistência, controle, interconexão de contexto e legitimidade, entre outros.

Wu (2009) realizou uma pesquisa com bancos estrangeiros que se estabeleceram nos EUA, cujos resultados foram apresentados em três diferentes trabalhos, e são descritos a seguir:

- a) No primeiro, com bancos de 61 países distintos durante o período 1956-2006, Wu (2009) centrou-se no impacto da distância institucional (distâncias culturais, econômicas, de regulação, política) sobre a entrada dessas empresas estrangeiras e o número de participantes estrangeiros num dado país. Os resultados apontam para a tendência de redução de entrada de empresas, à medida que aumenta a distância institucional. Por outro lado, a redução da entrada de novas organizações é minimizada à medida que mais concorrentes do mesmo país de origem estejam no país destino.
- b) No segundo, com 83 subsidiárias de bancos estrangeiros que operavam nos EUA de 1978 a 2006, foram examinadas suas decisões de imitar seus concorrentes nacionais locais, ou seja, o isomorfismo das estratégias locais. Com base nos dados obtidos, Wu (2009) afirma que as empresas estrangeiras tendem a imitar seus concorrentes e líderes domésticos à medida que aumentam as distâncias institucionais. Esse efeito da distância institucional é suscetível de moderação por meio da experiência adquirida pelas empresas entrantes e também pela imitação dos bancos locais, e isso acontece quanto maior é a distância institucional desses entrantes, comparativamente aos bancos locais. Um ponto importante observado por ele é que o impacto da distância institucional persiste ao longo do tempo.
- c) No terceiro, com 84 subsidiárias de bancos estrangeiros que operavam nos EUA de 1978 a 2006, foi testado o impacto da estratégia de isomorfismo local sobre o desempenho. Ao contrário da pesquisa anterior, este estudo constatou uma associação positiva entre isomorfismo local e desempenho da subsidiária estrangeira. Neste teste empírico, a estratégia de utilizar isomorfismo local é

tratada como uma variável endógena autoselecionada. Os resultados apoiam a hipótese de que a estratégia de isomorfismo local, em função de características das empresas individuais e das condições ambientais, tem um impacto positivo sobre o desempenho da subsidiária estrangeira.

Watson (2009) realizou uma pesquisa que analisou a incorporação de novas práticas organizacionais, sob as óticas isomórfica simbólica e isomórfica substantiva. A pesquisa empírica foi realizada por meio de avaliações de desempenho social de 811 empresas norte-americanas, no período de 2003 a 2007, pelo Serviço de Pesquisa de Investimento Ético (EIRIS), a partir do banco de dados sobre políticas corporativas para o meio ambiente, as relações das partes interessadas, os direitos humanos, padrões da cadeia de suprimentos e governança.

Watson (2009) identificou a incorporação de novas práticas organizacionais por meio de forças isomórficas, mas apenas simbolicamente, o que podia levar a conflitos. Ele também identificou formas de isomorfismo, que classificou como isomorfismo substantivo e isomorfismo simbólico, como dimensões distintas de isomorfismo, e que são frequentemente confundidas em previsões de estratégias esperadas em resposta às pressões institucionais. Se o isomorfismo é visto como um processo de comparação social, os modelos de aprendizagem organizacional a partir do *feedback* de desempenho preveem que o isomorfismo pode ser antecipado pelo desempenho social relativo.

Por meio dessa pesquisa, Watson (2009) construiu medidas de isomorfismo substantivo e simbólico e identificou que eles são realmente construções separadas, com diferentes antecedentes. O isomorfismo simbólico aumenta à medida que a diferença entre o desempenho social e o desempenho social dos pares cresce, enquanto o contexto institucional é controlado. Ao identificar as organizações que são substancialmente isomorfas, sem ser simbolicamente isomorfas, foram demonstradas as condições em que novas práticas são adotadas, aumentando o desempenho financeiro, sem correr o risco de perda da legitimidade organizacional, encorajando dessa forma a nova adoção.

Caravella (2011) realizou um estudo qualitativo comparativo, por meio de estudo de caso, a fim de explicar as mudanças testemunhadas em organizações educacionais no que diz respeito à aceitação, implementação e institucionalização do ensino à distância. A mudança através da homogeneidade é explorada por meio da teoria da mudança isomórfica, que identifica as forças coercitivas, normativas e miméticas para compreender como as novas práticas são isomórficamente aceitas pelo campo organizacional. As forças coercitivas,



miméticas e normativas presentes no campo ditam a institucionalização e, teoricamente, produzem um ambiente que induz à conformidade organizacional, ou homogeneidade, por meio de pressão para parecer legítimo, por meio da concorrência, dos mandatos relacionados com recursos, do grupo de profissionais influentes, e dos valores da rede.

Brandau, Endenich, Trapp e Hoffjan (2013) realizaram pesquisa empírica em duas empresas do mesmo grupo (sendo uma alemã e outra brasileira), com o objetivo de determinar direcionadores de conformidade com base nas forças isomórficas, por meio da identificação de quais PCG eram usadas por essas organizações. Os dados obtidos sugerem que as estruturas das PCG das organizações de ambos os países sofreram os seguintes efeitos: a) forte influência dos padrões alemães, apesar de as empresas tenderem a adotar práticas anglo-americanas; b) imitação das “melhores práticas” internacionais e sistemas de informação padronizados; c) pressões criadas pela adoção das Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS. Esse conjunto de efeitos revela pressões simultâneas do isomorfismo coercitivo, mimético e normativo nas organizações estudadas.

### **2.3. Desenvolvimento teórico do comportamento cerimonial/instrumental no uso de PCG e a formulação de hipóteses.**

Práticas de Contabilidade Gerencial são utilizadas mais comumente por organizações de médio e grande porte que operam no Brasil, sendo que algumas são percebidas como as mais usadas por seus gestores (Oyadomari et al., 2008; Reginato, 2010; Soutes, 2006). Tal uso, entretanto, pode se dar em graus (ou níveis) diferentes. Sugere-se, nesta pesquisa, que a resposta das organizações ao uso das PCG é influenciada pela interpretação e percepção da prática por parte do usuário (gestor). De outro lado, considera-se também que a interpretação e percepção da prática são influenciadas pelos contextos institucionais, externo e interno à organização, ambos relacionados com o processo de institucionalização do uso das PCG. A seguir serão desenvolvidas proposições a respeito dos efeitos dos contextos institucionais (externo e interno à organização) em duas dimensões do uso da prática: comportamento e valor.

### **2.3.1. Comportamento Cerimonial e Instrumental no uso de PCG**

São apresentados a seguir os conceitos relacionados ao comportamento cerimonial/instrumental no uso das PCG e as abordagens que viabilizam sua operacionalização em pesquisa empírica, sob as seguintes perspectivas: a) adequação dos conceitos desenvolvidos por Bush (1983, 1987) às particularidades das PCG; b) caracterização da abordagem de uso coercitivo/capacitante (Adler e Borys (2006), como *proxy* para a determinação do comportamento cerimonial/instrumental, de acordo com os propósitos da pesquisa; c) a estruturação do conceito de Valor da Prática, que é sustentado pelo constructo denominado “Fundo de Conhecimento” (Foster, 1981, citado por Bush, 1987, p. 1105).

#### **2.3.1.1. Comportamento Cerimonial e Instrumental**

Bush (1983) define instituições como “um conjunto de padrões prescritos socialmente de comportamentos correlacionados”, com valores estruturais da sociedade, e que funcionam como um critério para a correlação do comportamento com o domínio institucional. Ou seja, são os valores que dão significado aos comportamentos.

De outro lado, o valor estrutural deriva de dois sistemas de formação do valor: valores garantidos cerimonialmente ou valores garantidos instrumentalmente. Valores cerimonialmente garantidos são aqueles advindos de costumes, da incorporação de hierarquias, etc. Tais valores são identificados por Meyer e Rowan (1977) como decorrentes dos valores simbólicos, associados a ritos, mitos, e outros tipos de arquétipos que vão sendo incorporados pelas organizações. Valores instrumentalmente garantidos surgem da aplicação sistemática do conhecimento direcionado para a resolução de problemas. Valores instrumentalmente garantidos associados a comportamentos atrelados às questões do passado fazem com que tais comportamentos sejam progressivamente alterados, associando-os à dinâmica do processo de mudança institucional. Sob essa ótica, o sistema de valores é dicotômico enquanto o comportamento é dialético. Um mesmo comportamento pode ter, ao mesmo tempo, significância cerimonial e instrumental, enquanto valores são exclusivamente um ou outro, ou seja, valores são exclusivamente cerimoniais ou instrumentais (Bush, 1987, p. 37).

Com base nos conceitos acima, Bush (1983) deduziu axiomas, teoremas e corolários que possibilitam estruturar abordagens empíricas sustentadas em hipóteses sobre o processo

de mudança institucional. São, a seguir, apresentados alguns desses conceitos, adequando-os aos propósitos desta pesquisa.

Uma prática de Contabilidade Gerencial (PCG) pode ser definida como um conjunto de padrões prescritos socialmente de comportamentos correlacionados a valores. O conjunto de comportamentos prescritos,  $\mathbf{H}$ , contém dois subconjuntos: (1) o subconjunto de comportamentos,  $\mathbf{C}$ , e (2) o subconjunto de valores,  $\mathbf{V}$ , que se correlaciona com o comportamento. Em símbolos:  $\mathbf{H} = \{\mathbf{C}, \mathbf{V}\}$ . (Bush, 1983, p. 39).

O conjunto de valores,  $\mathbf{V}$ , contém dois subconjuntos separados: (1) valores garantidos cerimonialmente,  $\mathbf{V}_c$ , e (2) valores garantidos instrumentalmente,  $\mathbf{V}_i$ . Valores cerimoniais são ligados por uma lógica de “razão suficiente” e garantidos por padrões de comportamento tradicionais inseridos no *status quo*. Os valores instrumentais requerem a lógica das “causas eficientes” e são garantidos por uma continuidade causal. Eles proveem as bases para as soluções dos problemas das organizações (Bush, 1983, p. 39).

O conjunto de comportamentos,  $\mathbf{C}$ , é formado por dois subconjuntos e suas intersecções. Os dois subconjuntos são: (1) Comportamento Cerimonial,  $\mathbf{C}_c$ ; e (2) Comportamento Instrumental,  $\mathbf{C}_i$ . A intersecção dos conjuntos  $\mathbf{C}_c$  e  $\mathbf{C}_i$  é  $\mathbf{C}_{ci}$ , o qual tem um comportamento de significância cerimonial e instrumental, simultaneamente. Para cada  $\mathbf{C}$ , há um  $\mathbf{V}$  associado. Assim  $\mathbf{V}_c$  pode ser associado com  $\mathbf{C}_c$ ,  $\mathbf{C}_i$  ou  $\mathbf{C}_{ci}$ . Uma vez que os valores garantidos cerimonialmente justifiquem a lógica de “razão suficiente”, eles podem ser usados para racionalizar qualquer forma de comportamento. Também  $\mathbf{V}_i$  pode ser associado com  $\mathbf{C}_i$  ou  $\mathbf{C}_{ci}$ , mas não com  $\mathbf{C}_c$ . Uma vez que valores instrumentalmente garantidos incorporam a lógica das “causas eficientes”, eles não podem racionalizar um comportamento de caráter puramente cerimonial. (Bush, 1983, pp. 39-40).

Como consequência desse processo dedutivo, Bush (1983, pp. 40-41) apresenta o conjunto de todas as possibilidades de padrões comportamentais, associando-os aos valores cerimoniais e instrumentais, dividindo-os em dois subconjuntos: 1) o conjunto de padrões de comportamento garantidos cerimonialmente; e 2) o conjunto de padrões comportamentais garantidos instrumentalmente. Os elementos desses dois subconjuntos podem ser enumerados conforme a Tabela 5.

Tabela 5: **Conjunto de possibilidades de padrões comportamentais**

Padrões de comportamento garantidos cerimonialmente (C)				Padrões de comportamento garantidos Instrumentalmente (I)			
C-1)	$C_c$	$V_c$	$C_c$	I-1)	$C_i$	$V_i$	$C_i$
C-2)	$C_c$	$V_c$	$C_i$	I-2)	$C_i$	$V_i$	$C_{ci}$
C-3)	$C_c$	$V_c$	$C_{ci}$	I-3)	$C_{ci}$	$V_i$	$C_{ci}$
C-4)	$C_{ci}$	$V_c$	$C_i$				
C-5)	$C_{ci}$	$V_c$	$C_{ci}$				

**Nota Fonte:** Bush (1983, pp. 40-41)

Os padrões comportamentais da Tabela 5 representam correlações e dominância entre diferentes padrões de comportamentos e valores. Considerando o processo de mudança institucional, um padrão de comportamento é definido como  $CVC$ , o qual se lê: “ $V$  correlaciona os comportamentos  $C$  e  $C$ ”. Elucidando o conceito apresentado na conotação matemática, um padrão de comportamento num dado momento sofre influência de valores, e como resultado de tal influência pode se tornar um novo padrão de comportamento. Ou seja, ele sai de um dado comportamento no momento um, sob a influência de valores, e pode se transformar num comportamento diferente no momento dois. Por meio do valor, os comportamentos são correlacionados e podem ser transformados. Há dois tipos de significado para o termo “correlaciona”: 1) ordenação e coordenação do comportamento; e 2) determinação da “relação de dominância” que existe entre os comportamentos correlacionados. O “relacionamento de dominância” determina o papel cerimonial e instrumental desempenhado pelo padrão comportamental na vida da PCG (Bush, 1987, p. 40).

Seria ingenuidade considerar que as instituições possam ser consideradas exclusivamente cerimoniais ou exclusivamente instrumentais. Todas as instituições são simultaneamente cerimoniais e instrumentais. Mesmo as instituições que sejam consideradas intensamente simbólicas, se elas existem e se mantêm é porque geraram e ainda geram algum tipo de instrumentalidade que as legitima (Bush, 1983; Meyer & Rowan, 1977). O valor da eficiência, mesmo na instituição simbólica, está associado à parcela instrumental que ela possui. Esse conceito é o que sustenta a afirmação de Bush (1983, p. 47), de que:

[...] alguns padrões de comportamento cerimonial encapsulam comportamento instrumental e é esse comportamento instrumental encapsulado que dá a aparência de garantia experiencial para a prática cerimonial [...] Em outras palavras, padrões de

comportamento cerimonial sobreviverão até quando eles encapsularem algum comportamento instrumental.

Dito de outra forma, todo comportamento cerimonial tem em si “encapsulado” uma parcela de comportamento instrumental. O processo de mudança institucional considera que, num primeiro momento, ocorra o processo de encapsulamento do comportamento instrumental e, num segundo momento, quando ele é incorporado à instituição, ela aumenta seu comportamento garantido instrumentalmente (Bush, 1983, p. 52).

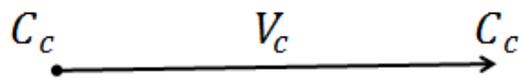
São identificados por Bush (1987, pp. 1094-1103) três tipos de encapsulamentos cerimoniais: (1) “conectado com o passado”: observado em contextos de maior resistência ao processo de mudança, que leva a uma menor taxa de absorção das inovações tecnológicas, pois estas são vistas como ameaças à estabilidade cerimonial. Em tais condições dá-se preferência às práticas que causem a menor mudança no *status quo*; (2) “conectado com o futuro”: observado em contextos onde ocorre mais facilmente a absorção de novas tecnologias, com o objetivo de aumentar o valor social da prática; e (3) nesta pesquisa, o termo utilizado para caracterizá-lo será o “desconectado”: onde não há uma associação entre os resultados futuros esperados e a base de cerimonialidade encapsulada na organização. (1) e (2) são considerados encapsulamentos progressivos, apesar da taxa de mudança em (1) ser menor que em (2). (3), entretanto é considerado regressivo, pois não promove mudança progressiva, e com a insistência na manutenção deste tipo de configuração, ao longo do tempo, pode resultar em retrocesso da incorporação de valor na organização.

O encapsulamento progressivo é desejável ao regressivo, com vistas à melhoria do desempenho institucional, entretanto, há limites para a mudança progressiva institucional. Tal limite está associado a fatores constitutivos, o que foi denominado por Foster (1981), citado por Bush (1987, p. 1105), como a formação de um “Fundo de Conhecimento” na organização, que sustenta a base de valor que interage com os comportamentos. O “Fundo de Conhecimento” é composto pelos seguintes fatores: (1) disponibilidade de conhecimento: amplitude e profundidade de conhecimento disponível sobre as tecnologias existentes e para acesso a novas tecnologias, etc.; (2) capacidade para entendimento e adaptações: refere-se às habilidades dos membros da organização para se adaptarem a mudanças, envolvendo processos de formação, treinamento e mudanças dos processos organizacionais; e (3) princípio do deslocamento mínimo: considera que as mudanças propostas serão aceitas desde que não gerem descontinuidade do “ecossistema” existente (p. 1107). Os fatores identificados por Foster são responsáveis por formar e manter um estoque de valores que, por sua vez,

serão associados aos comportamentos, e dessa forma poderão dar significado ao uso das PCG na promoção da mudança institucional.

A fim de instrumentalizar alguns dos conceitos apresentados, faz-se necessário realizar uma digressão por meio da Teoria dos Gráficos<sup>2</sup>. Para exemplificar sua operacionalização, será usado preliminarmente um conceito simples, e à medida que evolua a digressão, outros exemplos serão introduzidos.

Considerando que um comportamento cerimonial se encontra submetido a um conjunto de valores cerimoniais, tem-se como resultado a manutenção do comportamento cerimonial. Essa situação é apresentada graficamente na Figura 8.



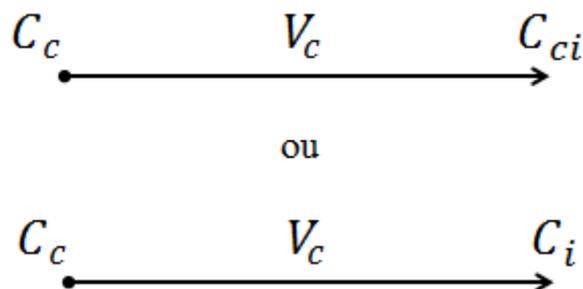
**Figura 8: Exemplo 1 para utilização da Teoria dos Gráficos**

Nota Fonte: o autor com base em Bush (1983)

Onde :  $C_c$  = Comportamento Cerimonial e

$V_c$  = Valor Cerimonial

Tendo em conta que comportamentos cerimoniais têm em si encapsulados comportamentos instrumentais, a mesma situação anteriormente descrita (submissão de comportamentos cerimoniais a valores cerimoniais) poderia ter como situação final as alternativas apresentadas na Figura 9.



**Figura 9: Exemplo 2 para utilização da Teoria dos Gráficos**

Fonte: o autor com base em Bush (1983)

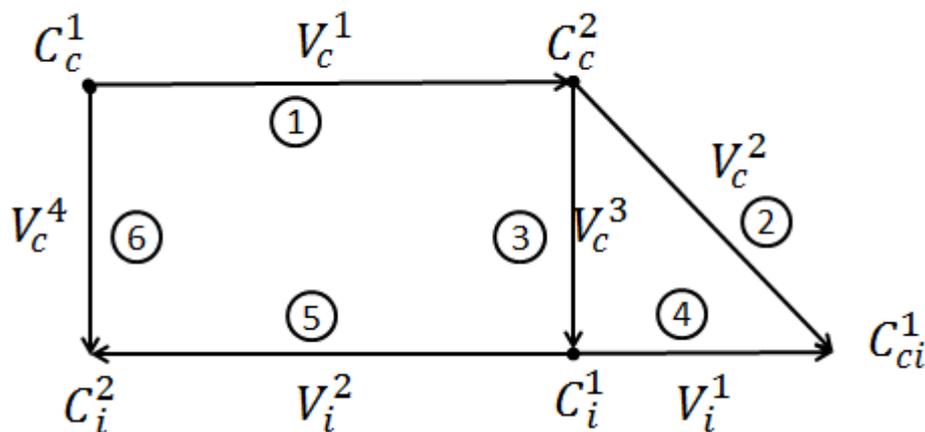
<sup>2</sup> Clifford W. Marshall (1971). *Applied Graph Theory* (New York: Wiley – Interscience), citado por Paul D. Busch (1983, p. 64) – Nota 10

Onde :  $C_c$  = Comportamento Cerimonial;

$C_{ci}$  = Comportamento Cerimonial e instrumental simultaneamente;

$V_c$  = Valor Cerimonial

Em um exemplo um pouco mais complexo (Exemplo 2), considera-se agora que, para a existência de uma dada instituição, tal como uma PCG, diversos comportamentos submetidos a diferentes valores aconteçam paralelamente, ou sequencialmente. Apresenta-se na Figura 10 um diagrama composto de seis retas (valores) que interligam os cinco vértices (comportamentos). Na Figura 10, a numeração apresentada dentro dos círculos indica a seqüência em que os comportamentos foram acontecendo e se interligando por meio de valores<sup>3</sup>.



**Figura 10: Exemplo 2 para utilização da Teoria dos Gráficos**

Nota Fonte: o autor com base em Bush (1983)

A Figura 10 pode ser representada por meio de uma matriz de incidência, que descreve a incidência das retas com os vértices, conforme apresentado na Figura 11.

<sup>3</sup> Para maiores esclarecimentos sobre a Teoria dos Gráficos, consultar Bush (1983, pp. 42-49)

$$\mathbf{M}_i = \begin{array}{c} \\ \\ \\ \\ \\ \end{array} \begin{array}{c} V_c^1 \quad V_c^2 \quad V_c^3 \quad V_c^4 \\ \vdots \\ V_i^1 \quad V_i^2 \end{array} \begin{bmatrix} 1 & 0 & 0 & 1 & 0 & 0 \\ 1 & 1 & 1 & 0 & 0 & 0 \\ \hline 0 & 1 & 0 & 0 & 1 & 0 \\ 0 & 0 & 1 & 0 & 1 & 1 \\ 0 & 0 & 0 & 1 & 0 & 1 \end{bmatrix}$$

**Figura 11: Exemplo 2 para utilização da Teoria dos Gráficos – Matriz de incidência.**

Nota Fonte: o autor com base em Bush (1983)

Para facilitar o entendimento da matriz de incidência apresentada na Figura 11, observe-se, na Figura 10, que o vértice  $C_c^1$  é comum para as retas  $V_c^1$  e  $V_c^4$ . Na Matriz de incidência, tais intersecções são representadas com o número 1 (um). E assim com os demais encontros de retas. O gráfico ainda possibilita a visualização de situações onde há cruzamentos de valores cerimoniais com comportamentos cerimoniais, valores instrumentais com comportamentos instrumentais, e valores comportamentais com comportamentos cerimoniais ou mistos. Observe-se que não existem intersecções entre valores instrumentais e comportamentos cerimoniais, pois tal ocorrência não é possível conceitualmente. A figura 12 sumariza os entendimentos aqui descritos.

$$\mathbf{M}_i = \begin{array}{c} \\ \\ \\ \\ \\ \end{array} \begin{array}{c} V_c^1 \quad V_c^2 \quad V_c^3 \quad V_c^4 \\ \vdots \\ V_i^1 \quad V_i^2 \end{array} \begin{bmatrix} \text{Conjunto de} \\ \text{padrões} \\ \text{cerimoniais puros} \\ \hline \text{Intersecção de} \\ \text{conjuntos de padrões} \\ \text{instrumental e} \\ \text{cerimonial} \end{bmatrix} \begin{array}{c} \\ \\ \\ \\ \\ \end{array} \begin{array}{c} \\ \\ \\ \\ \\ \end{array} \begin{array}{c} \text{Vazio} \\ \\ \\ \text{Conjunto de} \\ \text{padrões} \\ \text{instrumentais puros} \end{array}$$

**Figura 12: Exemplo 2 para utilização da Teoria dos Gráficos – Matriz de incidência – subconjuntos.**

Nota Fonte: o autor com base em Bush (1983)



Por fim, apresenta-se o conceito de “índice de dominância cerimonial”, que mensura a taxa de dominância do comportamento cerimonialmente garantido sobre o instrumentalmente garantido. Identificando-se a quantidade de ocorrências (entroncamentos de retas) por tipo de valor, é possível conhecer o “índice de dominância cerimonial”. Para o exemplo mostrado na Figura 13, ele é calculado pela expressão  $V_c / V_i = 8 / 4 = 2$ . Esse índice expressa que nessa instituição há um poder cerimonial duas vezes maior que o instrumental.

		$V_c^1$	$V_c^2$	$V_c^3$	$V_c^4$	$V_i^1$	$V_i^2$	$V_c$	$V_i$		
$M_i =$	$C_c^1$	1	0	0	1	0	0	$C_c^1$	2		
	$C_c^2$	1	1	1	0	0	0	$C_c^2$	3		
	$C_{ci}^1$	0	1	0	0	1	0	$C_{ci}^1$	1	1	
	$C_i^1$	0	0	1	0	1	1	$C_i^1$	1	2	
	$C_i^2$	0	0	0	1	0	1	$C_i^2$	1	1	
								8	4		

**Figura 13: Exemplo 2 para utilização da Teoria dos Gráficos – Processo da apuração do índice de dominância cerimonial.**

**Nota** Fonte: o autor com base em Bush (1983)

O índice de dominância cerimonial descreve o valor da estrutura da instituição na extensão que indica o grau de dominância de padrões cerimoniais sobre os padrões de comportamento instrumentais. Dado o caráter cerimonial das instituições, espera-se que sempre ocorra a dominância cerimonial nos padrões de comportamento. O processo de mudança pode acontecer mesmo que não haja mudança do índice de dominância cerimonial, mas isso ocorrerá somente se houver um aumento do fundo de conhecimento. Esse tipo de mudança (com a manutenção do índice de dominância cerimonial) se justifica pela resistência das organizações, que se valem da força simbólica de algumas estruturas, ideologias, mitos, reordenamento de poder e mudanças hierárquicas, para dificultar a aceitação de mudanças instrumentais. Pode-se associar esse tipo de atitude ao encapsulamento cerimonial do tipo “conectado com o passado”. Esse tipo de encapsulamento cerimonial, apesar de considerado progressivo, promove mudanças em velocidades menores, e em geral requer a construção de estruturas alternativas (Bush, 1983).

Estruturas que possuam a lógica de resolução problemas, com base em uma continuidade causal, têm dominância sobre as demais. A princípio elas podem apresentar o mesmo índice de dominância cerimonial que aquelas que não estejam voltadas à lógica de resolução de problemas com continuidade causal; entretanto, as que estão voltadas à lógica de resolução auxiliarão o processo interno de mudança, favorecendo o surgimento do encapsulamento cerimonial do tipo conectado com o futuro (Bush, 1983).

A condição necessária para a “mudança institucional progressiva” é a redução do índice de dominância cerimonial, e a condição suficiente é o aumento do comportamento instrumental resultante do deslocamento do comportamento cerimonial. Tal mudança é decorrente do aumento do fundo de conhecimento e da incorporação de novas tecnologias. Nessa situação, níveis maiores de eficiência instrumental estarão associados às práticas sociais. A mudança institucional progressiva pode ocorrer mesmo com a continuidade dos padrões cerimoniais existentes, mas para tanto será necessário que novos padrões de eficiência instrumental sejam adicionados aos existentes (Bush, 1983).

Sumarizando, são esperados dois tipos de comportamentos associados às práticas sociais nesta pesquisa, em relação às PCG: encapsulamento cerimonial progressivo, que incorpora o comportamento instrumental (“conectado com o passado” promove mudanças mais lentas, e “conectado com o futuro” promove mudanças mais rápidas) e encapsulamento cerimonial regressivo. A Tabela 6 apresenta a síntese desses dois tipos de comportamento.

Tabela 6: Síntese das informações sobre encapsulamento progressivo/regressivo

Dimensão	Encapsulamento Cerimonial Progressivo		Encapsulamento Cerimonial Regressivo
	“ligado ao passado” $C_c$	“ligado ao futuro” $C_{ci}$ ou $C_i$	
Fundo de conhecimento	Tendência de crescimento	Tendência de crescimento em velocidade maior que o “ligado ao passado”	Indiferente
Velocidade das mudanças	Lentas	Rápidas	Podem ser lentas ou rápidas
Lógica que sustenta	Cerimonial	Causal com foco na resolução de problemas	Não é sustentado pela lógica cerimonial e/ou instrumental
Relacionamento com comportamentos existentes	Mantém os comportamentos existentes identificando-os como mitos	Volta-se para novas soluções com o intuito de obter legitimidade com base na solução de problemas e não se prende aos comportamentos existentes	Comportamentos existentes não são associados com a estrutura de valores
Índice de dominância estrutural	Relevância do comportamento cerimonial sobre o instrumental	Redução da dominância cerimonial, comparativamente ao “ligado ao passado”	Não é possível estabelecer lógica

**Nota** Fonte: autor, com base em Bush (1983)

O processo de mudança leva em consideração a comparação entre dois momentos ao longo do tempo (conforme pode ser visto nas Figuras 8, 9 e 10). Identificações de tais processos de mudança estão associadas a metodologias de investigação empírica longitudinal, que possibilitam observar mudanças em instituições ao longo do tempo e são recomendadas por diversos institucionalistas (Barley & Tolbert, 1997; Berger & Luckmann, 1967; Burns & Scapens, 2000; Burns, 2000; Tolbert & Zucker, 1999).

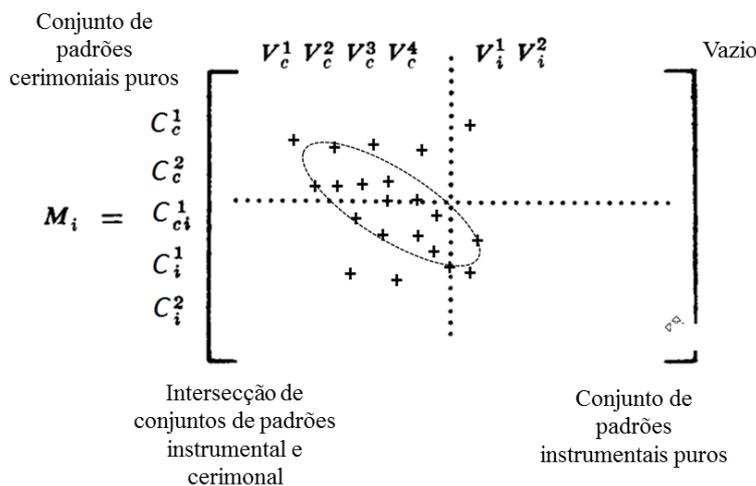
Somente para fins ilustrativos, apresentam-se na Tabela 7 algumas características do processo de institucionalização proposto por Bush (1983, 1987), e suas semelhanças com o microprocesso de institucionalização proposto por Burns e Scapens (2000).

**Tabela 7:** Comparação de processos de institucionalização de Burns e Scapens (2000) e Bush (1983, 1987)

Dimensão	Burns e Scapens (2000)	Bush (1983, 1987)
Campo institucional	Campo institucional	Fundo de conhecimento
Microprocesso de institucionalização	Codificação, incorporação, reprodução e institucionalização	Encapsulamento cerimonial, incorporação do valor instrumental
Recursividade do processo ao longo do tempo	Sim	Sim
Tratamento de dicotomias e dialéticas comportamentais	Não	Sim
Instrumentalização para pesquisa empírica	Sim – estudo de caso	Sim – pesquisas que requeiram base para formulações de hipóteses e tratamento matemático sobre o processo de mudança institucional.

**Nota** Fonte: autor, com base em Burns e Scapens (2000) e Bush (1983, 1987)

Pesquisas que visem conhecer o comportamento cerimonial e/ou instrumental do uso de PCG podem se valer dos conceitos desenvolvidos por Bush (1983, 1987), pois uma vez conhecido o par comportamento e valor é possível identificar uma determinada instituição ( $H = \{C, V\}$ ). Com tais informações pode-se associá-las à matriz de incidência e, dessa forma, identificar qual é sua tendência de comportamento. Espera-se que um conjunto de observações, realizadas em diversas práticas, num mesmo momento e numa única organização, ou em uma única prática em diversas organizações num mesmo momento, gere um gráfico equivalente ao representado na Figura 15, reservadas as limitações quanto às escalas usadas nas pesquisas empíricas.



**Figura 14:** Tendência de comportamento cerimonial x instrumental de PCG

**Nota** Fonte: autor, com base em Bush (1983, 1987)

Algumas conclusões importantes são apontadas por Bush (1983) em seu trabalho, entre elas: a) que o encapsulamento cerimonial ocorre quando há um incremento no ‘fundo de conhecimento’, mas não ocorre mudança nos valores da estrutura, ou seja, não há variação do índice de dominância estrutural; sendo assim, o aumento do fundo de conhecimento resulta em alguma inovação tecnológica, mas tal inovação é encapsulada nos valores prevalentes da estrutura (p. 53); b) dado um fundo de conhecimento, a condição necessária para que ocorra a inovação tecnológica é que haja um decréscimo no índice de dominância cerimonial (p. 56).

Para a instrumentalização de uma pesquisa empírica que analisasse os processos progressivos e/ou regressivos de mudança com base nos conceitos propostos por Bush (1983), seria necessário efetuar um acompanhamento longitudinal das PCG e, dessa forma, observar as variações dos encapsulamentos e das taxas de dominância estrutural ao longo do tempo. Neste trabalho, em função do método de pesquisa (levantamento em um único momento), foram analisadas as implicações dos conceitos de encapsulamento cerimonial e taxa de dominância estrutural na amostra de dados obtidos, e identificados aspectos relacionados ao comportamento do uso das PCG (cerimonialidade/instrumentalidade), cujo desenvolvimento se apresenta á no tópico seguinte.

#### **2.3.1.2. Comportamento do Uso de PCG**

Antes que sejam abordadas as questões relativas ao comportamento do uso das PCG, cabe ressaltar que sob a ótica institucionalista Práticas de Contabilidade Gerencial (PCG) são vistas como instituições construídas socialmente e que geram valor social para os atores organizacionais. Nesta pesquisa não se pretendeu analisá-las sob a ótica do impacto que causam nas informações contábeis, nem mesmo no desempenho organizacional, mas sim, identificar os motivos que contribuem para o comportamento dialógico cerimonial/instrumental percebido em seu uso. O uso das PCG, nesta pesquisa, não deve ser considerado na dimensão da utilidade econômica, mas sim quanto ao significado que lhe é conferido por meio de sua interação com os atores organizacionais, ou seja, por meio de suas percepções (Meyer & Rowan, 1977; Scott, 2001).

As dimensões de cerimonialidade e instrumentalidade não são de fácil compreensão e não devem ser entendidas como opostas, porém, mais do que isso, são dimensões que fazem

parte do mesmo todo. Entendendo-se que elas são manifestações de comportamentos, estes não podem ser atribuídos aos indivíduos não humanos (ou seja, às próprias PCG); ou seja, os comportamentos advêm de significados que lhes são conferidos pelos atores organizacionais, por meio de sua percepção durante o uso. E para tanto é necessário que um conjunto de valores seja associado a elas (e aos seus usos), a fim de que se compreenda o seu ajustamento à realidade social (Scott, 2001).

Diferentes hábitos são vistos de forma distinta em diferentes culturas. São os mesmos hábitos, mas os significados que lhes são atribuídos pelos diversos atores demonstram seus ajustamentos àquelas culturas. Novamente não se trata de certo ou errado, mas sim de diferentes olhares sobre o mesmo objeto em análise. Atores sociais dão sentido às instituições e para tanto se valem de ritos e cerimônias. Assim, toda instituição traz em sua essência a cerimonialidade (Meyer & Rowan, 1977), e a legitimidade conferida a cada instituição vem do reconhecimento social que lhe é dado, e para tanto se lhe atribui uma dimensão de “utilidade” (Bush, 1983, 1987; Scott, 2001).

Mesmo aquela instituição considerada a mais cerimonial traz em seu bojo um caráter instrumental, ou seja, ela se presta a algum propósito. Bush (1983), quando se refere à taxa de dominância estrutural, diz que ela deve ser sempre cerimonial (relação  $V_c / V_i > \text{ou} = 1^4$ ), partindo do pressuposto de que a instrumentalidade surge da cerimonialidade. Bush (1983) ressalta que capturar tal dimensão em pesquisas empíricas é muito desafiador.

Em algumas organizações, sistemas de controle e PCG podem, em certa medida, ser considerados como tecnologias, entretanto estão mais forte e complexamente ligados às questões de hierarquia e de avaliação de desempenho do que com a tecnologia produzida por máquinas, o que pode levar a usos “coercitivos”, mais do que seria desejável (Ahrens & Chapman, 2004, p. 297), com base no arcabouço apresentado por Adler e Borys (1996).

O constructo desenvolvido com base nos conceitos do uso capacitante versus coercitivo, desenvolvido por Adler e Borys (1996), era inicialmente voltado para a avaliação do uso de tecnologias, por meio de quatro dimensões (reparo, transparência interna, transparência global e flexibilidade). Adaptadas ao uso contábil por Ahrens & Chapman (2004), podem ser assim expressas: a) reparo - atributos da prática que permitem que o próprio usuário seja capaz de fazer ajustes para seu melhor “funcionamento”, quando assim

---

<sup>4</sup> Bush (1983, p.51) – Bush por meio do Teorema #4 comprova que sempre haverá a dominância de padrões de comportamentos cerimoniais sobre os institucionais.

achar necessário; b) transparência interna – atributo que confere clareza sobre o “funcionamento” da prática para o usuário; c) transparência global – atributo que confere clareza sobre o impacto de uma prática na organização e da organização sobre a prática; e d) flexibilidade – atributo que confere ao usuário a decisão de como usar a prática, chegando ao ponto de poder “ligá-la ou mesmo desligá-la”.

Kostova e Roth (2002), em um esforço para identificar os comportamentos cerimonial/ativo em práticas de controle de qualidade adotadas em uma multinacional e suas subsidiárias, associam cerimonialidade à combinação de atributos de alto desempenho técnico e baixo nível de comprometimento, e ativo a alto desempenho técnico e alto nível de comprometimento. Em suas análises, apesar de oferecerem diversas contribuições, o significado que é atribuído a cerimonial/ativo leva a um contexto tautológico, em função da insuficiente fundamentação teórica dos constructos utilizados, da ausência de definição dos estágios intermediários associados a diferentes intensidades das variáveis “implementação” (dimensão técnica) e “internalização” (dimensão comportamental), além da ausência de formulações analíticas que subsidiem as análises empíricas, o que os levou a conclusões muito limitadas.

Nesta pesquisa, primeiramente, utiliza-se o arcabouço de Bush (1983, 1987), que afirma que o comportamento da PCG está associado ao valor que lhe é conferido. Para a determinação empírica do comportamento da PCG, foram utilizadas as dimensões de uso coercitivo e capacitante advindas do *framework* desenvolvido por Adler e Borys (1996). Buscou-se este constructo pela sua adequação à pesquisa, ao possibilitar capturar a impressão do ator organizacional sobre a “funcionalidade” do uso das PCG. O aparato desenvolvido por Adler e Borys (1996) traz em sua gênese elementos que traduzem, de forma simples, atributos que possibilitam evidenciar características complexas do uso das PCG.

A decisão de utilizar tal constructo nesta pesquisa pretendeu mais do que conferir o significado técnico dos usos coercitivo e capacitante que lhes é dado nas pesquisas que analisam o uso das PCG (Ahrens & Chapman, 2004; Wouters & Wilderon, 2008; Mahama & Cheng, 2013). O objetivo foi utilizar tais dimensões como *proxy* para o comportamento cerimonial/instrumental no uso das PCG, respectivamente. A decisão foi tomada com base em duas principais questões: a) a possibilidade de estabelecer equivalências técnicas das dimensões cerimoniais com coercitivas e capacitantes com instrumentais; b) em função de que os constructos capacitante e coercitivo atuam da mesma forma que os comportamentos

cerimonial e instrumental, ou seja, um não exclui o outro, ambos comportam visões dialógicas de um todo.

Dessa forma, a dimensão cerimonial é compreendida na visão instrumental, da mesma forma que a dimensão coercitiva é compreendida na dimensão capacitante. Sendo assim, dadas as características técnicas e a forma dialógica com que são percebidas, partiu-se da premissa que as dimensões capacitante e coercitiva do constructo de Borys e Adler (1996) poderiam ser usadas, respectivamente, como proxy para a percepção dos comportamentos instrumental e cerimonial de Bush (1983).

Outro ponto a ser evidenciado é que, nesta pesquisa, a mensuração do valor da dominância cerimonial deduzida por Bush (1983) não foi obtida empiricamente, em função dos seguintes aspectos: a) o constructo de Bush (1987) não parte de uma variável que represente “Valores”, mas se vale do “Fundo de Conhecimento”, arcabouço teórico desenvolvido por Foster (1981) e citado por Bush (1987, p. 1105), e que sustenta os “Valores” cerimoniais e/ou instrumentais das instituições; b) as instituições avaliadas empiricamente nesta pesquisa, as PCG, são compostas por uma somatória de diversos pares de comportamentos e valores, os quais o levantamento capturou, mas foram mensuradas por meio da percepção do gestor sobre o valor final da prática, o que, em termos técnicos, pode ser considerado um “vetor resultante”. Dessa forma, não foi possível identificar detalhadamente a dominância cerimonial. Apesar disso, na pesquisa empírica, pôde ser identificada, para cada observação, qual a predominância de valores, os quais foram denominados por dominância observada.

### **2.3.1.3. O Valor da Prática e a Formulação de Hipóteses**

Retomando os conceitos apresentados anteriormente, uma prática de Contabilidade Gerencial (PCG) pode ser definida como um conjunto de padrões prescritos socialmente de comportamentos correlacionados a valores. O conjunto de comportamentos prescritos, **H**, contém dois subconjuntos: (1) o subconjunto de comportamentos **C**, e (2) o conjunto de valores, **V**, que se correlaciona com o comportamento. Em símbolos:  $\mathbf{H} = \{\mathbf{C}, \mathbf{V}\}$ . (Bush, 1983, p. 39).

O comportamento foi abordado no tópico 2.3.1.2., referente ao uso das PCG. Agora será abordado o componente valor.



O conjunto de valores,  $V$ , contém dois subconjuntos separados: (1) valores garantidos cerimonialmente,  $V_c$ , e (2) valores garantidos instrumentalmente,  $V_i$ .

Valores cerimoniais são ligados por uma lógica de “razão suficiente” e garantidos por padrões de comportamento tradicionais inseridos no *status quo*. Bush (1983, p. 55) expressa a realidade por trás dessa lógica valendo-se de uma expressão francesa que diz “*plus ça change, plus c’est la même chose*”, que significa “mais as coisas mudam, mais elas permanecem as mesmas”. De outro lado, valores instrumentais requerem a lógica das “causas eficientes” e são garantidos por uma continuidade causal. Tais valores precisam estar disponíveis para a organização, de forma que, fazendo uso das práticas, promovam-se ações que sejam reconhecidas como provedoras de soluções aos problemas existentes.

Bush (1983) constroi a instrumentalização para as pesquisas, no que tange à base que sustenta e mantém os valores na organização, por meio do que ele intitula “Fundo de Conhecimento”, arcabouço teórico desenvolvido por Foster (1981) e citado por Bush (1987, p. 1105). Para Bush (1983), a existência de um “Fundo de Conhecimento” é parte fundamental do entendimento de como os atores organizacionais e a organização dispõem de referências que lhes possibilitam atuar no processo de mudança institucional. Considera-se também, nesta pesquisa, que num primeiro momento o “Fundo de Conhecimento” sustenta os valores que agem sobre os comportamentos; entretanto, em uma visão recursiva e recorrente, admite-se que, com o passar do tempo, tais comportamentos podem vir a influenciar o “Fundo de Conhecimento”, como é previsto por Bush (1983) quando trata dos encapsulamentos regressivos. Entretanto, nesta pesquisa não se pretendeu analisar a influência do comportamento da prática no valor, mas sim do valor na prática.

Com base nos argumentos apresentados, entende-se que o Valor tem influência sobre o comportamento do uso de uma PCG. Especificamente:

Hipótese 1: O Comportamento instrumental do uso de uma PCG está positivamente associado com o “Fundo de Conhecimento” .

Tal hipótese foi testada e os resultados são apresentados no capítulo 4.

### 2.3.2. O Contexto Institucional Externo e a Formulação das Hipóteses

Cada organização está submetida a diferentes tipos de pressões externas que podem impactar no uso de PCG. Empresas internacionais e/ou multinacionais (Guler, Guillén, & Macpherson, 2002; Kostova & Roth, 2002), ou controladas, que dependem de capital, ou mesmo grandes organizações que estabelecem parcerias com fornecedores e/ou clientes, podem influenciar a utilização de determinado tipo de PCG (Mizruchi & Fein, 1999; Palmer, Jennings, & Zhou, 1993; Teo, Wei, & Benbasat, 2003). Imposições legais e aquelas relacionadas a aspectos trabalhistas (Benders, Delsen, & Smits, 2006; Chiang, Chow, & Birtch, 2010; Farndale & Paauwe, 2007; Paauwe & Boselie, 2003; Wolf & Jenkins, 2006), legislações internacionais (Björkman, Fey, & Park, 2007; Chiang et al., 2010; Gooderham, Nordhaug, & Ringdal, 1999; Oliver, 1997), legislações e regulamentações locais (Santos, 2008), e até mesmo a convergência das normas internacionais de contabilidade (Granlund & Lukka, 1998; Jones & Luther, 2005; Wagenhofer, 2006; Weibenberger, Stahl, & Vorstius, 2004) podem influenciar o uso de determinadas PCG. Essas perspectivas caracterizam a dimensão coercitiva do contexto institucional, que produz pressões por meio de leis, regulações e controles de recursos, o que, por sua vez, incentiva alguns tipos de comportamentos e restringe outros. (Scott, 2001).

As universidades (DiMaggio & Powell, 1983; Greenwood, Suddaby, & Hinings, 2002; Mizruchi & Fein, 1999; Williamson & Cable, 2003) e os processos de educação continuada (Sanders & Tuschke, 2007; Young, Charns, & Shortell, 2001) transmitem conhecimento e um conjunto de normas e rotinas de trabalhos. Tais ações acabam por criar campos organizacionais onde a profissionalização se faz presente (DiMaggio & Powell, 1983; Galaskiewicz, 1985; Greenwood et al., 2002; Siegel, Agrawal, & Rigsby, 1997; Siegel & Rigsby, 1998). Por meio desse processo, os profissionais aplicam o conhecimento e o utilizam na elaboração e estruturação, em suas organizações, das normas e rotinas de trabalho, as quais, por sua vez, impactarão e serão impactadas pela implementação e uso de algumas PCG, que por sua vez são desenvolvidas e aprendidas nas universidades e empresas. Esse processo recursivo acaba por criar posições intercambiáveis para esses mesmos profissionais nas organizações. Por fim, a utilização de empresas de consultoria (Abrahamson, 1996; DiMaggio & Powell, 1983; Hillebrand, Nijholt, & Nijssen, 2011; Paauwe & Boselie, 2003) promove ações de intercâmbio de inovações e de motivação para o uso de PCG pelas organizações. Dessa forma, no pilar normativo, com base no contexto social, as pressões normativas

estabelecem padrões de conformidade (como as coisas devem ser feitas), com base em valores, na busca da legitimidade das organizações pelo uso das PCG (Scott, 2001).

Em um contexto de incertezas (Benders et al., 2006), as organizações acabam por se deixar influenciar pelas organizações líderes em seus setores (Brown, 2011; Haveman, 1993) ou pelas mais bem sucedidas (Haveman, 1993), levando-as a adotar as “melhores práticas”, ou, em outras palavras, os “*taken-for-granted*” (DiMaggio & Powell, 1983; Guler et al., 2002; Haveman, 1993; Mizruchi & Fein, 1999; Scott, 2001). Assim, no pilar cultural-cognitivo é refletido aquilo que é ampla e socialmente aceito como certo, e que tem como principal força o isomorfismo mimético, que surge em situações incertas e momentos conturbados. Nesse contexto a realidade é construída na forma de estereótipos e arquétipos que buscam dar significado para a ação social (Scott, 2001).

Observa-se que os três pilares têm associação direta com o uso das PCG. Como a pesquisa em questão avaliou somente empresas que operam no Brasil, devido ao fato de que todas se encontram sob o mesmo contexto “legal”, não se esperam diferenças significativas entre as organizações, relativamente a essa dimensão do pilar coercitivo, no que se refere ao uso das PCG. Entretanto, existem algumas particularidades a serem observadas. Empresas multinacionais (EMN) podem estar simultaneamente sujeitas a pressões coercitivas de determinação legal oriundas dos países de suas matrizes. Outro ponto relevante a ser considerado são as relações de dependência por recursos, que merecem especial atenção. Pesquisas em subsidiárias de multinacionais têm identificado que a alta dependência da matriz tem correlação direta com a introdução de práticas, entretanto, surpreendentemente, com sinal negativo, ou seja, as subsidiárias mais dependentes são as que têm os menores níveis de adoção de práticas (Kostova & Roth, 2002).

Kostova e Roth (2002) definem ambiente institucional favorável à institucionalização de novas práticas como aquele que “contribui de forma positiva para a adoção da prática por meio de regulamentos, leis e regras que suportam e/ou requerem a prática” (p. 218). Os autores, entretanto, diferenciam sua percepção do que se pode chamar de tipo e/ou nível de uso ao afirmarem que “estruturas cognitivas ajudam as pessoas a entenderem a prática corretamente e as normas sociais reforçam a prática” (p. 218), ou seja, são identificados diferentes tipos de impactos nos comportamentos dos usos para as mesmas práticas, pelas estruturas cognitivas e pelas normas sociais.

Corroborando o pensamento de Kostova e Roth (2002) e utilizando o constructo de Adler e Borys (1996) com o conceito de uso capacitante versus coercitivo, podem-se

compreender as PCG como estruturas formais, que trazem em seu bojo uma tecnologia organizacional que pode ajudar os usuários a lidarem eficazmente com as particularidades de seu ambiente de trabalho.

Ambientes com maior nível de incerteza, mais complexos e imprevisíveis, criam um nível maior de incertezas, o que pode levar as organizações a promover mudanças que alterem seu arranjo estrutural (Abernethy & Brownell, 1999, pp. 191–192). Nesse contexto, na perspectiva institucional, o julgamento dos colaboradores será influenciado por suas capacidades cognitivas e crenças, o que os levará a tomar decisões que poderão impactar as características de uso das PCG. Organizações que estiverem mais bem equipadas, em termos de recursos humanos e tecnológicos, poderão ser mais bem sucedidas ao utilizar as PCG de forma a vencer os desafios cotidianos, valendo-se de um uso que pode ser caracterizado como “capacitante” e que possibilita tal tipo de articulação (Adler & Borys, 1996).

Por outro lado, em ambientes normativos ou coercitivos, onde existam determinações legais e/ou regras que previamente definam e condicionem expectativas, a utilização mais “automática” das PCG para o monitoramento e controle de tais parâmetros é favorecida. Em tais condições, o uso do tipo “coercitivo” das PCG deve ser preferido (Adler & Borys, 1996). Leis e regras dúbias sobre o uso das PCG podem levar ao exercício discricionário do ator organizacional quanto à adequação e uso de tais PCG. Dessa forma, a dimensão cultural-cognitiva contribui para a formação da base de valores dos indivíduos nas organizações, o que pode, ao longo do tempo, afetar suas crenças. Nesse mesmo sentido, as normas também podem ter um efeito educativo quando elucidam dúvidas em situações ambíguas. Já a dimensão regulatória, apesar de contribuir para a reflexão sobre as crenças, pode ser percebida como geradora de atitudes negativas em relação às práticas. A existência de leis (ou normas) que levem ao uso de determinada prática pode ser entendida como coerção (Rosenzweig & Singh, 1991; citado por Kostova & Roth, 2002). Salienta-se que o pilar normativo, apesar de estar associado à introdução de novas tecnologias, está também associado com a busca de legitimidade, por meio da conformidade, o que pode intensificar o comportamento cerimonial.

Com base no exposto acima, entende-se que o comportamento do uso de uma PCG em uma organização que opere no Brasil será afetado pelo contexto institucional. Especificamente:

Hipótese 2a: Pressões Normativas estarão negativamente associadas ao Comportamento Instrumental do uso de uma PCG;

Hipótese 2b: Pressões Coercitivas estarão negativamente associadas ao Comportamento Instrumental no uso de uma PCG;

Hipótese 2c: Pressões Miméticas estarão positivamente associadas ao Comportamento Instrumental no uso de uma PCG.

A fim de analisar mais profundamente como as pressões institucionais influenciam o Fundo de Conhecimento, é necessário recuperar a sua estruturação. Ele é composto pelas seguintes dimensões: (1) disponibilidade de conhecimento: amplitude e profundidade de conhecimento disponível sobre as tecnologias existentes e para acesso a novas tecnologias, etc.; (2) capacidade para entendimento e adaptações: refere-se às habilidades dos membros da organização para se adaptarem a mudanças, envolvendo processos de formação, treinamento e mudanças dos processos organizacionais; e (3) princípio do deslocamento mínimo: considera que as mudanças propostas serão aceitas desde que não gerem descontinuidade do “ecossistema” existente (Foster, 1981, citado por Bush, p. 1107).

A dimensão normativa está associada ao entendimento de valores como a concepção do preferido, em conjunto com a construção de padrões comparativos. Tais padrões levam ao entendimento do que é desejável para uma organização, e a percepção de que a organização atua dentro desses padrões visa, em última instância, à busca de legitimidade. Dessa forma, a construção de um sistema de normas, valores e definições atua diretamente no sentido de aumentar a legitimidade das organizações e daqueles envolvidos com elas. Os sistemas normativos impõem restrições ao comportamento social, todavia, estão também associados ao poder pelo fato de conferirem responsabilidades, deveres e privilégios. Eles estão relacionados com a ação social, criando papéis e atribuindo poder. Dessa forma, os sistemas normativos são vistos como uma influência estabilizadora das crenças e normas sociais (Scott, 2001, pp. 54–55). A dimensão normativa, de forma objetiva, atua sobre as organizações por meio das universidades, consultorias, e por meio de normas que indicam como o trabalho deve ser feito. O conjunto de informações e novos conhecimentos advindos destas instituições contribuem para o estabelecimento de contextos organizacionais que favorecem a reflexão sobre novas práticas.

A dimensão coercitiva está associada às pressões resultantes do contexto externo, que podem ser novas leis, dependência de recursos, ou coação de empresas maiores e mais poderosas. Novas leis, apesar de seus papéis coercitivos, têm também um lado normativo e cognitivo. Também não se pode desconsiderar o lado ambíguo de algumas leis que geram respostas miméticas, dadas às incertezas que trazem. Entende-se que as regulamentações

forçam os atores por meio da cognição a se adaptar a novos contextos, e adequar a organização para as novas situações impostas, com um mínimo de mudanças possíveis.

Os atores organizacionais, por meio de processos de busca do aumento da amplitude e aprofundamento do conhecimento, e da expansão de suas capacidades para o entendimento e para a adaptação, buscam acomodar-se com a menor mudança possível no ecossistema existente, visando evitar descontinuidades. Uma das formas que a economia humana encontra para viabilizar saídas rápidas e versáteis é o mimetismo. Para tanto, age por meios dos processos de reflexão, análise, adaptação, cognição e de interações com o meio (na própria organização e externamente). Como consequência da assimilação do “novo” a base de valor da organização será expandida, ou seja, aumentará sua amplitude e seu aprofundamento.

Sob essa ótica, entende-se que o Fundo de Conhecimento é positivamente afetado pelas pressões normativas e coercitivas. Especificamente:

Hipótese 3a.: Pressões Normativas estão positivamente associadas com o Fundo de Conhecimento (Valores Instrumentais);

Hipótese 3b.: Pressões Coercitivas estão positivamente associadas com o Fundo de Conhecimento (Valores Instrumentais).

Quanto às pressões miméticas, elas estão associadas à dimensão cultural-cognitiva, responsável por construir “as concepções partilhadas que constituem a realidade social e os quadros pelos quais o significado é dado” (Scott, 2001, p. 57). É a dimensão responsável por dar significado aos símbolos, palavras, sinais e gestos. Dessa forma, todas as três dimensões que compreendem o Fundo de Conhecimento são positivamente afetadas pelas pressões miméticas.

Nessa visão, entende-se que o Fundo de Conhecimento é positivamente afetado pelas pressões miméticas. Especificamente:

Hipótese 3c: Pressões Miméticas estão positivamente associadas com o Fundo de Conhecimento (Valores Instrumentais);

### 2.3.3. O Contexto Institucional Interno e a Formulação das Hipóteses

Além das pressões advindas do contexto institucional (externas), as organizações se confrontam com pressões internas que contribuem ou embaraçam a institucionalização do uso das PCG. Nesta pesquisa investiga-se se essas forças também podem influenciar o comportamento do uso dialógico cerimonial e/ou instrumental. A fim de analisar essas possibilidades foi utilizado o arcabouço conceitual sobre o processo de institucionalização proposto por Tolbert e Zucker (1999).

O quadro conceitual desenvolvido por essas autoras (p. 211), por meio de dimensões comparativas (processos, características dos adotantes, ímpeto para difusão, atividade de teorização, variância na implementação, taxa de fracasso estrutural), apresenta o processo de institucionalização (estágio pré-institucional, estágio semi-institucional, e estágio de total institucionalização) em três estágios. Salienta-se que as dimensões processo, variância na implementação e taxa de fracasso estrutural não são consideradas forças, mas consequências observáveis nos estágios comparativos.

Como nesta pesquisa foi investigada a PCG declarada pelo gestor como a mais usada em sua organização, entende-se que tal prática está totalmente institucionalizada. Nesse caso, utilizando como base de análise o quadro conceitual de Tolbert e Zucker (1999, p. 211), esperava-se identificar as seguintes evidências:

1. Característica dos adotantes: tal prática deveria estar amplamente difundida na organização, sendo usada por diversos tipos/características de usuários;
2. Ímpeto para a difusão: a difusão teria contribuído para que a PCG chegasse aos diversos locais e perfis de usuários na organização. Para tanto, na ótica de Tolbert e Zucker (1999, p. 211), ela deveria ter passado por um amplo processo de normatização. Muitas vezes a normatização não é percebida pelo usuário, quando o uso ocorre dentro de um processo de tecnologia (PCG informatizadas), onde as normas que envolvem os usos das PCG são “empacotadas” para seu uso (Strang & Meyer, 1993; Strang & Tuma, 1993);
3. Atividade de teorização: esperava-se que, com a PCG totalmente institucionalizada, o processo de teorização associado ao seu uso fosse baixo, ou seja, pelo fato de ela estar institucionalizada deveria ser usada da forma mais automática possível.

Observa-se, entretanto, que essas PCG se manterão institucionalizadas e em uso enquanto puderem ter benefícios mensuráveis e observáveis associados ao seu uso (Abrahamson, 1991), o que poderá ocorrer por longos períodos de tempo, do contrário ela poderá ser desinstitucionalizada (Lawrence et al., 2001). Entretanto, o processo de institucionalização pode ser consequência de efeitos conjuntos de outras naturezas que forem identificadas (Covaleski & Dirsmith, 1988; Rowan, 1982; Tolbert & Zucker, 1999).

Na visão de Tolbert e Zucker (1999, p. 211), à medida que as forças causais críticas estiverem adequadas aos parâmetros propostos em seu *framework*, haverá uma conjugação de forças que sustentará o processo de institucionalização das PCG ao longo do tempo. Salienta-se, entretanto, que a dimensão processos (habitualização, objetificação e sedimentação), considerada por tais autoras, está alinhada com uma visão técnica do uso da PCG, e, portanto, destituída da condição valorativa que poderia lhe conferir o atributo de comportamento do uso (instrumental/cerimonial), que foi investigado nesta pesquisa.

Analisando a influência da difusão no comportamento do uso de uma PCG pode-se concluir que, na visão de ímpeto de difusão de Tolbert e Zucker (1999), ela terá influência negativa no comportamento instrumental, uma vez que esse ímpeto para difusão está diretamente associado à normatização de práticas, que pode ser entendida como coerção (Rosenzweig & Singh, 1991, citado por Kostova & Roth, 2002). Desta forma, entende-se que o ímpeto para difusão associado à normatização poderá levar ao uso coercitivo de uma PCG. Nessa ótica, entende-se que o Comportamento instrumental está negativamente associado ao ímpeto para difusão (por normatização). Especificamente:

Hipótese 4a.: O “Ímpeto para Difusão” está associado negativamente com o Comportamento Instrumental do uso de uma PCG.

Também, com base no *framework* de Tolbert e Zucker (1999, p. 211), instituições estarão totalmente institucionalizadas quando a atividade de teorização, identificada nas organizações, for baixa. Com base nos conceitos analisados para a formação do Fundo de Conhecimento, identificou-se a possibilidade de entender a teorização como uma manifestação do processo de expansão do Fundo de Conhecimento, que está associado a valores instrumentais. De outro lado, se for considerado como condição para a institucionalização que o processo de teorização seja baixo, será admitida a associação de um valor cerimonial ao comportamento do uso para que ocorra a institucionalização. Nessa visão, entende-se que o Comportamento instrumental é positivamente afetado pela Teorização. Especificamente:



Hipótese 4b: A “Atividade de Teorização” está positivamente associada com o Comportamento Instrumental do uso de uma PCG;

Ainda com base no *framework* de Tolbert e Zucker (1999, p. 211), instituições estarão totalmente institucionalizadas quando uma dada instituição for utilizada pelo maior conjunto de atores organizacionais (heterogeneidade).

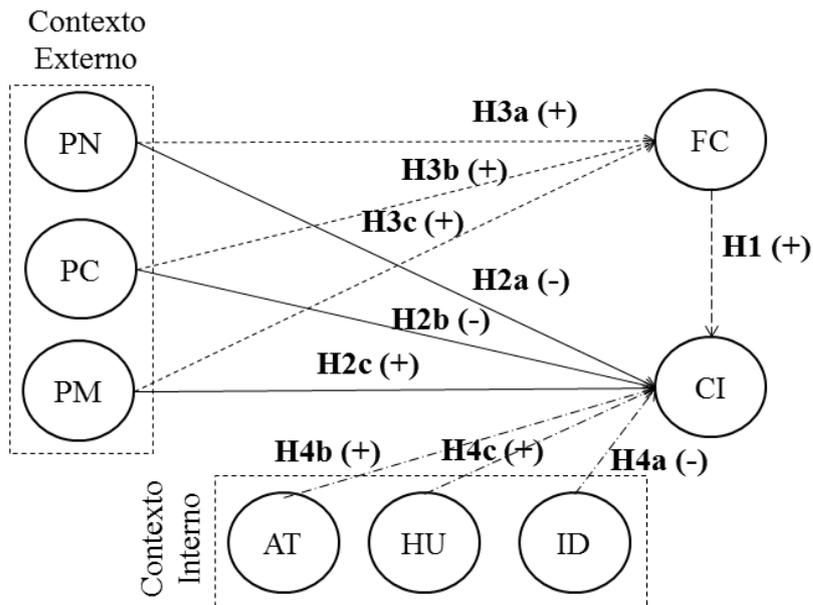
Entendendo a associação do conceito de “característica dos usuários” proposto por Tolbert e Zucker (1999) com os elementos que compõem o constructo proposto por Adler e Borys (1996), identificou-se que as dimensões propostas por estes últimos - a) reparo, b) transparência interna, c) transparência global e d) flexibilidade - estão diretamente associadas com o maior número de usuários, ou seja, uma PCG somente terá uma ampla gama de usuários se ela for percebida como fácil de lidar e transparente, e que não seja entendida como indutora de um uso coercitivo pelo usuário. Com isso, entende-se que o Comportamento instrumental do uso de uma PCG é positivamente afetado pela característica dos usuários (heterogeneidade). Especificamente:

Hipótese 4c: A “Heterogeneidade dos Usuários” está positivamente relacionada com o Comportamento Instrumental do uso de uma PCG.

Com base nas hipóteses propostas, apresenta-se a seguir o modelo teórico da pesquisa.

## **2.4. Modelo Teórico da Pesquisa**

A fim de melhor visualizar os relacionamentos testados com base nas hipóteses propostas, apresenta-se na Figura 16 o modelo teórico da pesquisa.



**Figura 15: Modelo teórico da pesquisa**

Onde: PN- Pressões Normativas, PC – Pressões Coercitivas, e PM – Pressões Miméticas são pressões isomórficas relacionadas com o contexto externo da organização; AT – Atividade de Teorização, HU – Heterogeneidade dos Usuários, e ID – Ímpeto para Difusão são forças críticas do processo de institucionalização relacionadas com o contexto interno da organização; FC = Fundo de Conhecimento que sustenta os valores cerimoniais ou instrumentais, e CI = Comportamento Instrumental define o tipo de comportamento - cerimonial, instrumental ou misto - do uso de uma PCG.

Na Tabela 8 são apresentadas as hipóteses e as variáveis latentes associadas.

Tabela 8: **Resumo das hipóteses que testadas e variáveis latentes associadas**

<b>HIPÓTESES</b>	<b>DE</b>	<b>PARA</b>
Hipótese 1: O “Comportamento instrumental” do uso de uma PCG está positivamente associado com o “Fundo de Conhecimento”	FC	CI
Hipótese 2a: “Pressões Normativas” estão negativamente associadas ao “Comportamento Instrumental” do uso de uma PCG	PN	CI
Hipótese 2b: “Pressões Coercitivas” estão negativamente associadas ao “Comportamento Instrumental” do uso de uma PCG	PC	CI
Hipótese 2c: “Pressões Miméticas” estão positivamente associadas ao “Comportamento Instrumental” do uso de uma PCG	PM	CI
Hipótese 3a: “Pressões Normativas” estão positivamente associadas com o “Fundo de Conhecimento” (Valores Instrumentais)	PN	FC
Hipótese 3b: “Pressões Coercitivas” estão positivamente associadas com o “Fundo de Conhecimento” (Valores Instrumentais)	PC	FC
Hipótese 3c: “Pressões Miméticas” estão positivamente associadas com o “Fundo de Conhecimento” (Valores Instrumentais)	PM	FC
Hipótese 4a: O “Ímpeto para Difusão” está associado negativamente com o “Comportamento Instrumental” do uso de uma PCG	ID	CI
Hipótese 4b: A “Atividade de Teorização” está positivamente associada com o “Comportamento Instrumental” do uso de uma PCG	AT	CI
Hipótese 4c: A “Heterogeneidade dos Usuários” está positivamente relacionada com o “Comportamento Instrumental” do uso de uma PCG	HU	CI

Com base nas questões e objetivos de pesquisa, e nas hipóteses formuladas, no capítulo 3 são apresentados o método de pesquisa, a base de dados, a população e a amostra de empresas que foram investigadas, as medidas utilizadas e as técnicas de análise estatística empregadas.



### **3. Metodologia da Pesquisa**

A seguir são apresentados o método de pesquisa, a base de dados, a população e a amostra de empresas que foram investigadas, as medidas utilizadas e as técnicas de análise estatística empregadas.

#### **3.1. Método de Investigação**

O método de pesquisa utilizado foi o levantamento por amostragem. Este método é indicado para analisar correlações entre informações obtidas de um grupo significativo de respondentes, e apresenta explicações e interpretações com base nessas respostas, mediante análise quantitativa (Gil, 1990, p. 70; Martins & Theóphilo, 2007, pp. 60-61). De acordo com Modell (2005), a pesquisa em contabilidade gerencial que utiliza levantamentos tem uma abordagem positivista, ou seja, seu uso visa testar uma teoria com base em hipóteses, enquanto o uso do estudo de caso objetiva, principalmente, a construção de teoria, ou o refinamento das teorias existentes.

Nesta pesquisa o levantamento foi cuidadosamente preparado, iniciando pela especificação dos objetivos da pesquisa, operacionalização dos conceitos e das variáveis, definição do público-alvo, definição da população e amostra, elaboração do instrumento de coleta dos dados, validação por especialistas, envio para os respondentes, monitoramento da evolução da obtenção das respostas válidas, e análise dos dados obtidos (Prodanov & Freitas, 2013). O pré-teste não foi realizado por não se conseguir um grupo de respondentes com perfil equivalente àquele que seria abordado na pesquisa, e que pudesse ser descartado posteriormente.

#### **3.2. População e Amostra**

Foi realizado um levantamento em um grupo de gestores que atuam nas funções de diretor, *controller* ou gerente em empresas de grande porte, não financeiras, e que operam em território brasileiro. De acordo com a revista 500 MM elas eram 1.153 no ano de 2015.

A escolha desse perfil de respondentes ocorreu em função do entendimento, por parte do pesquisador e dos especialistas que foram consultados no processo de validação do conteúdo do questionário, que as questões propostas não eram de simples compreensão. Para

o entendimento do seu significado, para poder respondê-las, além da capacitação funcional era necessário um tempo mínimo de atividade na organização para que o respondente estivesse apto a transmitir uma percepção confiável.

Dessa forma, além do perfil do respondente, buscou-se, por meio de variáveis de controle do instrumento de pesquisa, identificar o tempo que o respondente exercia a função na empresa, e se ele era, de fato, usuário da PCG que ele identificara como a mais usada naquela organização. Entendeu-se, também, que se ele, ou o departamento em que ele atuava, não fosse usuário da referida prática, sua percepção poderia ser equivocada e tal resposta não deveria ser considerada como válida. Além disso, foi verificado se mais de um respondente da mesma organização havia replicado à pesquisa, e se algum representara mais de uma empresa. Tais casos não ocorreram, mas se fossem detectados seriam desconsiderados, a fim de minimizar a possibilidade de viés na obtenção dos dados para análise.

A escolha de empresas de grande porte foi feita por se entender que essas empresas dispõem de um maior rigor no processamento da contabilidade (seja societária ou gerencial), pois são obrigadas a utilizar as opiniões de auditorias internas e externas, o que, de certa forma, pode contribuir para uma melhor qualidade na utilização das PCG. De outro lado, também se considerou que a percepção das PCG em empresas de menor porte não traria contribuições, pelo fato de que tais firmas pouco as utilizam, e quando o fazem, em muitas ocasiões não se valem de processos estruturados (contábeis ou não), o que poderia distorcer os resultados da pesquisa.

A amostra inicialmente pesquisada foi a do grupo de gestores em empresas que constituem a base das 500 MM (Melhores & Maiores da Revista Exame – base de 2013). Salienta-se, entretanto, que antes da adoção dessa base foram realizados diversos esforços para focar a pesquisa em nichos mais específicos. Se o levantamento fosse realizado em determinado nicho, particularidades de certos contextos institucionais poderiam vir à tona, possibilitando uma articulação mais precisa de fatores contextuais e institucionais das organizações estudadas. Foram contatadas diversas associações, entre elas, PEIEX, APEX, ABIMAQ, ASSODERE, ABRAC, ANEFAC, porém não obteve-se êxito.

Ao se definir a população para esta pesquisa, seu foco não foram as empresas, mas os gestores que nelas atuam e percebem os comportamentos das PCG mais usadas nas suas organizações. Entretanto, os limites de contorno da pesquisa referem-se aos limites da empresa. Dessa forma, são investigadas pressões internas e externas à organização, percebidas pelos gestores. As construções conceituais usadas na pesquisa (pressões institucionais,

valores, comportamentos) dependem do olhar de quem as observa. Levou-se em conta que a percepção de tais construções é possível somente pela concordância humana.. Instituições sociais referem-se a tipos de realidade social, ao desenvolvimento e uso coletivo de regras, sejam elas reguladoras ou constitutivas, com isso dependem do olhar dos gestores, pois são eles que lhes dão significado (Meyer & Rowan, 1977; Scott, 2001). Portanto, eles foram o principal alvo da pesquisa.

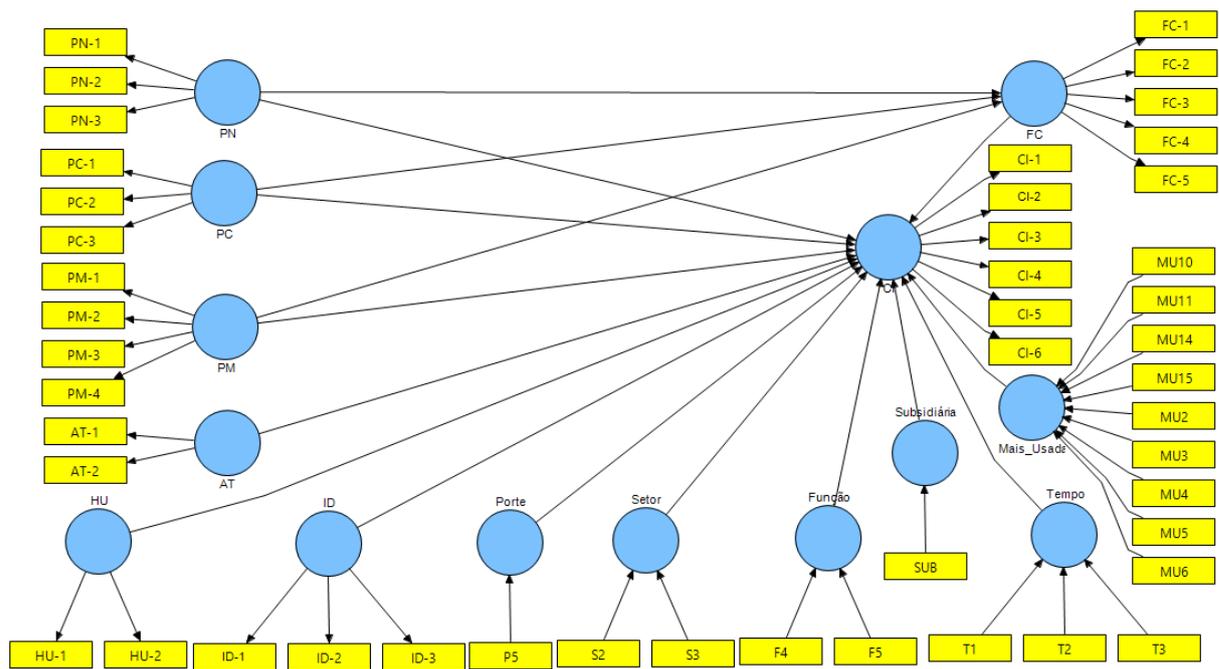
O tamanho mínimo da amostra foi calculado com base no modelo estrutural proposto para esta pesquisa, que tem oito variáveis latentes, e com base na existência de sete preditores num mesmo nó (na variável latente comportamento instrumental – vide Figura 16). Por meio do uso do software G-Power ( $f^2 = 0,15$ , erro=0,05,  $1-\beta=0,8$ ) obteve-se que a quantidade mínima de respostas válidas para utilização da técnica de modelagem de equações estruturais seria de 103 observações (Hair Jr., Hult, & Sarstedt, 2014). Durante a coleta dos dados foram obtidas 102 observações válidas e a diferença para o tamanho mínimo calculado foi considerada estatisticamente não significativa (calculado pelo G-Power, o poder para 103 = 0.8004218 e para 102 = 0.7954212).

### 3.3. Medidas

Na realização de uma pesquisa com base em um *survey*, o questionário é uma peça importante; entretanto, para que ele seja capaz de capturar as informações necessárias, sua construção deve estar intimamente associada a um modelo estrutural, que por meio de variáveis latentes (associadas a indicadores reflexivos) e emergentes (associados a indicadores formativos) capture as informações sobre os conceitos teóricos, não observáveis diretamente, que se deseja investigar (Bido, 2012). Para obter as informações desejadas pelas variáveis latentes e emergentes são utilizados indicadores observáveis, tais como as questões de um questionário (Diamantopoulos, 1996).

Para cada tipo de variável latente e emergente são utilizadas medidas adequadas aos seus propósitos (escalas). Entende-se que a causalidade dos relacionamentos das variáveis latentes para os indicadores observáveis caracteriza sua reflexividade, ou seja, as respostas obtidas nas questões são leituras das variáveis latentes. Dessa forma, espera-se que haja correlação entre as questões. De outro lado, espera-se a inexistência de correlação entre os indicadores formativos (Bisbe, Batista-foguet, & Chenhall, 2005; Diamantopoulos, 1996).

O modelo estrutural, que pode ser observado na Figura 16, foi composto por oito variáveis latentes, que, de acordo com as suas naturezas foram estruturadas como reflexivas, e por seis variáveis formativas (que foram utilizadas para a percepção de sua influência no modelo original, somente após a obtenção das respostas estatísticas do modelo teórico inicial), segundo Bisbe et al. (2005). Cada uma dessas variáveis captura informações por meio de indicadores reflexivos e formativos (que são as perguntas/assertivas do questionário).



**Figura 16: Modelo estrutural e de mensuração.**

Conforme detalhado em tópico específico, dadas as questões e objetivos da pesquisa, foram utilizados dois métodos de análise estatística dos dados, a saber: modelagem por equações estruturais e análise de correspondência. A primeira técnica trabalha com dados intervalares, enquanto a segunda usa dados nominais ou ordinais.

Para explicar os motivos que levaram à adoção da escala utilizada no instrumento de pesquisa, é necessário lembrar que as escalas apresentadas comumente na literatura são classificadas em quatro diferentes naturezas: nominais, ordinais, intervalares e razão (Stevens, 1946).

Para o bom entendimento das diferenças entre as escalas, faz-se também necessário recuperar algumas das propriedades dos números (Parasuraman, 1991, p. 408, citado por Oliveira, 2001, p. 2):



1. Os números obedecem a uma ordem:  $3 < 9 < 12$ ;
2. O intervalo que separa um par de números adjacentes é o mesmo que separa outros dois pares: o intervalo entre 6 e 3 é o mesmo que o intervalo entre 9 e 6; o intervalo entre 36 e 24 é duas vezes o intervalo entre 12 e 6;
3. A interpretação dos resultados da razão, quando um número é dividido por outro, indica a magnitude relativa dos dois números: 6 é duas vezes maior que 3, e 12 é um terço de 36.

Quanto às escalas nominais, elas são assim denominadas, pois utilizam os números somente para denominar, classificar ou rotular os eventos que se pretende mensurar. Para elas, nenhuma das propriedades dos números pode ser aplicada. As escalas ordinais dão o significado de ordenação, crescimento ou diminuição dos objetos que se propõe a mensurar. Para estas últimas pode-se utilizar a primeira propriedade, mas as demais não são aplicáveis. Já as escalas intervalares dão o sentido de acréscimo/decrécimo e, como seu próprio nome revela, informam o intervalo mensurado, o que lhe confere a propriedade de ordenação e intervalo, mas não é possível fazer a interpretação dos resultados, pois estes não partem de uma escala zero. Por fim, a escala razão, partindo do zero, permite a utilização de todas as propriedades dos números (Stevens, 1946).

A utilização frequente dessas escalas em pesquisas em ciências sociais é resumidamente apresentada na Tabela 9.

Tabela 9: **Características das Escalas Básicas de Medição**

<b>Escala</b>	<b>Característica</b>	<b>Uso em Ciências Sociais</b>	<b>Estatísticas possíveis</b>
Nominal	Identidade, definição única de números.	Marcas, Sexo, raças, cores, tipos de lojas, regiões, uso/não uso, gosta/não gosta, e a toda variável a que se possa associar números para identificação.	Moda, percentagens, teste binomial, teste Qui-quadrado, Mcnemar, Cochran Q
Ordinal	Ordem dos números.	Atitudes, preferências, opiniões, classes sociais, ocupações	Medianas, quartis, decis, percentis, teste Mann-Whitney, teste U, Kruskal Wallis, Correlação de postos.
Intervalo	Comparação de intervalos.	Atitudes, opiniões, conscientização, preferências, números-índices.	Média, intervalo, amplitude total, amplitude média, desvio médio, variância, desvio padrão, teste z, teste t, análise de variância, correlação de produto-momento.
Razão	Comparação de medidas absolutas, comparação de proporções.	Idade, preço, número de consumidores, volume de vendas, renda, patrimônio.	Todos os do item anterior e mais: média geométrica, média harmônica, coeficiente de variação.

**Nota** Fonte: Adaptado de Mattar (1993), citado por Oliveira (2001, p. 2)

Nesta pesquisa foi adotada uma escala de 0 (zero) a 10 (dez). Com essa escala foi estruturado um questionário para a obtenção de dados que pudessem satisfazer os critérios das técnicas de análise estatística que necessitam de dados intervalares e/ou nominais/ordinais, como é o caso das técnicas que foram usadas, a saber: modelagem de equações estruturais e análise de correspondência, respectivamente.

Em pesquisas voltadas a capturar a percepção é muito comum a adoção de escalas do tipo Likert (Castilho & Albuquerque, 2012; Oliveira, 2001). Tais escalas são caracterizadas pela apresentação de uma série de afirmações, sobre as quais se pergunta ao respondente a sua percepção, em uma determinada escala semântica. As escalas podem ser de diversas formas. Uma forma muito frequente é sobre a concordância do respondente com a afirmação

apresentada. A opinião pode ser exibida da seguinte forma: concordo totalmente, concordo parcialmente, nem concordo nem discordo, discordo parcialmente e discordo totalmente. Paralelamente a essas afirmações associam-se números (de 1 a 5, ou de -2 a +2). Salienta-se, entretanto, que tanto as escalas de concordância quanto os números são de natureza semântica, podendo, no máximo, ser-lhes atribuída a propriedade de ordem, além da propriedade nominal.

Apesar das limitações anteriormente citadas, diversos pesquisadores têm utilizado as escalas de Likert como se fossem intervalares. Entretanto, não é possível afirmar que a distância entre “concordo totalmente” e “concordo parcialmente” seja a mesma que entre “discordo parcialmente” e “discordo totalmente”, o que pode levar a resultados inadequados em técnicas estatísticas que necessitam de dados intervalares.

Nesta pesquisa, em função do uso simultâneo de duas técnicas que necessitam de duas escalas de diferentes naturezas, o impasse gerado pela questão conceitual da propriedade dos números e seus usos em escala levou a uma preocupação em estruturar a coleta dos dados primários com base em uma escala intervalar, e, quando necessário, com base na orientação proveniente da teoria, estabelecer faixas e rótulos, dados os objetivos diferenciados dos diversos constructos utilizados.

A fim de estruturar uma escala que possibilitasse o atendimento das exigências das duas técnicas, decidiu-se pela adoção de uma escala de 0 a 10, cabendo ao respondente evidenciar a intensidade de sua concordância com cada assertiva proposta, sendo o 0 (zero) equivalente a "nenhuma concordância" e o 10 (dez) equivalente a "total concordância".

### **3.4. Instrumento de Pesquisa - Questionário**

Foi desenvolvido um questionário eletrônico *on line* por meio da ferramenta Questback (<http://www.questback.com>) em sua versão EFS 10.6. Essa ferramenta não apenas gera formulários eletrônicos e disponibiliza questionários *on line*, mas se trata de uma plataforma que possibilita gerenciar todo o processo de coleta de dados como um projeto. Ela é de origem alemã e muito usada em pesquisas na Europa. O conhecimento sobre essa ferramenta ocorreu por meio de um intercâmbio entre a FEA e uma universidade alemã para a realização de uma pesquisa conjunta, onde essa ferramenta foi utilizada. Para o caso de desdobramentos futuros desta pesquisa, sua utilização poderá facilitar a introdução de diversos recursos na estruturação das questões, na utilização de diversas escalas visuais e dinâmicas, etc., as quais não foram usadas aqui.

Outro fato que levou à sua escolha é a forma como a estrutura do banco de dados é gerada e gerenciada pela ferramenta, bem como a forma como os convites aos respondentes podem ser feitos, individual ou coletivamente, possibilitando assim ampla capacidade de manobra durante o processo da pesquisa.

De acordo com os levantamentos realizados por Edwards et al. (2002), questionários pequenos e que ofereçam recompensas financeiras aos respondentes têm o dobro de chances de serem respondidos, em comparação aos que não as ofereçam. Ele também observa que os questionários originados em universidades estavam mais propensos a serem devolvidos do que os de outras organizações, incluindo as comerciais. Gunter (2002, p. 4), citando Dillman (1978, p. 12), informa que três coisas precisam ser feitas em um questionário para maximizar as respostas do levantamento: “minimize o custo para o respondente, maximize as recompensas por fazê-lo, e estabeleça confiança de que a recompensa será concedida”.

Dado o perfil dos respondentes, utilizou-se a menor quantidade possível de perguntas e fez-se com que a comunicação fosse a mais direta possível. Dessa forma, ele foi estruturado em seis grandes tópicos, a saber: a) carta de apresentação; b) qualificação do respondente e da organização; c) identificação da PCG mais usada pela organização; d) perguntas sobre o comportamento do uso da PCG mais usada; e) perguntas sobre fatores institucionais que afetam o comportamento do uso da PCG mais usada; e f) agradecimentos e encerramento da pesquisa (APÊNDICE 01). A estimativa inicial do tempo de preenchimento do questionário com base na análise dos especialistas era de 15 minutos. O tempo médio efetivo das respostas válidas, medido ao final da pesquisa, foi de 13,9 minutos por resposta.

Como declarado anteriormente não foi realizado pré-teste por não se dispor de um grupo de respondentes com perfil equivalente àquele que seria abordado na pesquisa, e que pudesse ser descartado posteriormente. De outro lado, como forma de minimizar essa falta, o questionário foi submetido duas vezes à verificação de um grupo de cinco especialistas em Contabilidade Gerencial, para que o seu conteúdo fosse validado e as modificações propostas fossem validadas. Estes sugeriram adequações nos seguintes itens: a) carta de apresentação; b) ordem das perguntas; c) clareza das perguntas; d) similaridades de perguntas; e) usos de escalas (isso se deveu ao fato de que, nessa primeira fase, ainda se pensava em utilizar escalas de Likert no questionário).

A fim de minimizar o trabalho do respondente, buscou-se reduzir o tamanho do questionário, com o menor número de questões possível. Procurou-se também escrevê-las com poucas palavras, porém com clareza nas assertivas. A fim de assegurar o entendimento

das assertivas, foram realizadas duas fases de verificação dos textos por especialistas em Contabilidade Gerencial, com o intuito de que eles fossem compreendidos de forma clara pelos respondentes. Onde surgiram dúvidas, além das correções proposta foi criado um glossário que explicava cada um dos termos/conceitos (Edwards et al., 2002).

Como meio de recompensar o respondente foram utilizadas duas abordagens simultâneas: a primeira foi a de oferecer-lhe um relatório da pesquisa, com o conhecimento gerado pelo trabalho, que foi identificado como procedente da Universidade de São Paulo e realizado pela FEA, como meio de legitimá-lo. A segunda forma foi a de vincular, a cada resposta válida e completa, uma doação de cinco quilos de alimentos não perecíveis a uma organização social que atua com pessoas carentes da periferia de São Paulo. Na carta também foi informado que, ao final do processo de coleta, seria informado a cada respondente o resultado da arrecadação, como meio de informá-lo e assegurar a efetiva destinação da contribuição (Edwards et al., 2002).

Tem-se observado, em algumas pesquisas, a prática de oferecer como recompensa aos respondentes aparelhos eletrônicos, por meio de um sorteio. Acreditou-se que o senso comunitário poderia ser mais gratificante ao respondente, além de efetivamente gerar benefícios às comunidades. A iniciativa de incluir a doação como meio de incentivar o respondente deu-se com base na observação da técnica utilizada por Kleber Domingos de Araújo em sua tese intitulada “IFRS no Brasil – Impacto no sistema de informação gerencial”, cuja defesa ocorreu em 14/04/15 e que teve uma taxa de retorno superior a 30% dos questionários enviados.

Os questionários foram remetidos, e após um período de quatro meses foram obtidas 102 respostas válidas. A seguir são detalhados os tópicos do questionário.

#### **3.4.1. Caracterização da Organização e do Respondente**

A estrutura do questionário para obtenção de informações sobre a caracterização da organização e do respondente foi feita com base na estrutura de identificação dos respondentes utilizada por Rezende (2009), e com base em elementos de classificação do porte de empresas por faixa, usados pelo BNDES (2011).

Neste tópico do questionário foram solicitadas as seguintes informações: nome, e-mail, função, tempo na função, nome da empresa, segmento da principal atividade da empresa, porte da empresa em termos de faturamento bruto anual, e se ela é subsidiária de grupo estrangeiro.

O nome e o e-mail foram solicitados, uma vez que, não necessariamente, a pessoa a quem foi enviada a solicitação era o respondente. A confirmação de seu e-mail garantiria que lhe fosse enviado o relatório final da pesquisa e a prestação de contas da ação social associada às respostas.

As funções utilizadas no questionário foram obtidas por meio da lista de funções da pesquisa de Rezende (2009). A relação contemplava as seguintes funções: analista, contador (a), *controller*, diretor (a), gerente, supervisor (a), outros (informar). A inclusão desta variável de controle visava duas ações: a) assegurar a qualidade das respostas por meio da identificação de eventuais perfis inadequados; b) no caso dos respondentes válidos, verificar, por meio de análises estatísticas, a existência de algum tipo de associação das funções dos respondentes com as demais variáveis em estudo. Para que o respondente fosse considerado válido para a pesquisa, ele deveria atuar nas seguintes funções: *controller*, gerente ou diretor.

Sabe-se que investigar a formação (tipo de graduação, especializações e demais competências) do respondente pode ser importante para a qualificação das respostas obtidas, principalmente porque este questionário trata de suas percepções; entretanto, com o objetivo de reduzir o tempo de resposta, e com isso aumentar a taxa de retorno, buscou-se eliminar todas as perguntas que não fossem entendidas como essenciais. Dessa forma, partiu-se da premissa que, em função do porte das organizações (grande porte), e das funções ocupadas pelos profissionais, que foram selecionadas como válidas, os mesmos teriam as competências requeridas para responder ao questionário.

O tempo de permanência na função foi obtido por meio de uma lista de funções elaborada com base na pesquisa de Rezende (2009). Ela contemplava as seguintes faixas de tempo de permanência: menos de um ano, mais de um a cinco anos, mais de cinco a dez anos, mais de dez a quinze anos, e mais de quinze anos.

Para uma resposta ser considerada válida, o respondente deveria estar na função há pelo menos um ano, pois os fenômenos sociais associados às assertivas apresentadas requerem que o respondente tenha passado por, pelo menos, um ciclo completo do uso da PCG mais utilizada pela organização. Considerou-se que algumas práticas, de fato, somente fecham esse ciclo ao completarem um ano, como é o caso das práticas associadas ao processo de planejamento. As respostas obtidas, mesmo que completas, mas que não atenderam a esse parâmetro foram desconsideradas.

O nome da empresa foi utilizado para assegurar que o respondente estivesse associado à organização para a qual o questionário fora enviado, e, também, nos casos de dúvidas referentes às respostas obtidas, para que o porte da organização, ramo de atividade e função do respondente pudessem ser verificadas por meio de dados obtidos na internet (website da organização e redes sociais). Destaca-se, entretanto, que alguns declarantes somente responderam à pesquisa após se assegurarem de que os nomes das empresas não seriam divulgados. Alguns gestores, durante os contatos telefônicos, alegaram que são impedidos de divulgar informações das organizações, ou mesmo, que as organizações não aceitam ter seus nomes divulgados em pesquisas, e caso isso ocorresse não poderiam participar desta pesquisa. Assim, por questões éticas, a lista com os nomes das empresas cujos gestores responderam encontra-se arquivada, mediante compromisso de confidencialidade.

O segmento da empresa foi obtido por meio de uma lista de setores (indústria, comércio e serviços) e foi concebido a fim de possibilitar análises comparativas dos resultados desta pesquisa com os de outros trabalhos que analisaram sistemas e práticas de contabilidade gerencial em estudos setoriais, como é o caso de Reginato (2010) e Soutes (2006).

O porte da organização foi obtido por meio de uma lista de portes ajustados com base na classificação do BNDES (2011), e contempla as seguintes faixas de receita bruta: a) Pequeno (receita anual até R\$ 16 milhões); b) Médio (receita anual superior a R\$ 16 milhões até R\$ 90 milhões); c) Médio-Grande (receita anual superior a R\$ 90 milhões até R\$ 300 milhões); d) Grande (receita anual superior a R\$ 300 milhões até R\$ 1 bilhão); e e) Muito Grande (receita anual acima de R\$ 1 bilhão). O porte foi utilizado para certificar que fossem somente consideradas as respostas de organizações com receita bruta anual acima de R\$ 300 milhões, uma vez que nas empresas menores as práticas contábeis geralmente são incipientes e ocorrem de forma não estruturada, o que poderia afetar os resultados da pesquisa.

Por fim, a identificação da organização como subsidiária de grupo estrangeiro foi utilizada para que pudesse ser verificado se tal caracterização traria algum tipo de viés à pesquisa, conforme identificado nas pesquisas de Kostova e Roth (2002).

Este constructo está disponibilizado no Anexo 01.

### **3.4.2. Uso de PCG**

Foi solicitado ao respondente que informasse sua percepção sobre qual era a PCG mais usada em sua organização. Para tanto, a pesquisa utilizou uma lista elaborada com base

no trabalho de Ferreira e Otley (2006), na qual as opções exigiam uma única escolha do respondente, a saber: 1. Planejamento Estratégico, 2. Orçamentos (Budget), 3. Análise de variações orçamentárias, 4. Técnicas tradicionais de custeio, 5. Análises de rentabilidade de produtos, 6. Painel de indicadores (Tableau de bord), 7. Lucro residual, 8. Retorno sobre investimento, 9. Técnicas de pesquisa operacional, 10. Balanced Scorecard, 11. Orçamento baseado em atividades, 12. Custeio baseado em atividades, 13. Custeio Alvo (Target costing), 14. Análise de rentabilidade de clientes, 15. Valor econômico adicionado (EVA®), 16. Análise de ciclo de vida de produtos, 17. Benchmarking, 18. Outros (descrever).

A fim de minimizar eventuais dúvidas sobre o que poderiam representar tais práticas, foi elaborado um glossário sintético (o qual também foi submetido à verificação dos especialistas) que se propunha a elucidar cada técnica apresentada. Esperava-se que o respondente, ao examinar essa lista, pudesse identificar a PCG mais usada em sua organização. Para o caso de a lista não conter a PCG mais usada naquela organização, foi colocado o campo “outros”, que exigia a inclusão, em um campo texto, do nome da prática. Houve somente uma inclusão (Análises por meio de Demonstrações Contábeis / Financeiras), cuja resposta acabou não sendo considerada válida pelos critérios de perfil de empresa e respondente.

Ao final desse tópico foi solicitado ao respondente que declarasse ser ou não usuário da PCG mais usada em sua organização. Em caso negativo, a resposta, mesmo que completa, foi considerada como não válida, com base nos parâmetros de qualidade estabelecidos para a pesquisa. As assertivas, para que sejam bem respondidas, exigem que o declarante esteja familiarizado, efetivamente, com o contexto de seu uso.

As variáveis obtidas neste tópico e no anterior - porte, setor de atividade econômica, função, controle de capital, tempo na função, e PCG mais usada -, foram usadas nas análises estatísticas como variáveis de controle para a verificação da existência de viés na pesquisa. Este constructo está disponibilizado no Anexo 02.

### **3.4.3. Fundo de Conhecimento**

Os Valores foram mensurados por meio de uma variável latente e reflexiva denominada “Fundo de Conhecimento” (FC), que sustenta o conjunto de valores das



instituições numa dada organização, sejam eles cerimoniais ou instrumentais (Foster, 1981; citado por Bush, 1987, p. 1105).

O questionário referente à variável “Fundo de Conhecimento” foi desenvolvido pelo autor com base no constructo proposto por Foster.

No caso de valores não se admite a condição dialógica que é observada no comportamento (Bush, 1983). Valores são Instrumentais ou Cerimoniais. Maiores valores de Fundo de Conhecimento estão associados a valores instrumentais e menores a valores cerimoniais. Cada um dos indicadores foi mensurado por meio de assertivas em uma escala de 0 (zero) a 10 (dez) pontos. Este constructo está disponibilizado no Anexo 3.

#### **3.4.4. Comportamento Instrumental**

O comportamento do uso das PCG foi mensurado por meio de uma variável latente e reflexiva denominada “Comportamento Instrumental” (CI). Maiores valores dessa variável estão associados ao Comportamento Instrumental, menores valores estão associados ao Comportamento Cerimonial, e valores intermediários estão associados a um comportamento misto (instrumental e cerimonial).

Entende-se que a causalidade dos relacionamentos ocorre da variável “Comportamento Instrumental” para os seus indicadores, o que caracteriza sua reflexividade, ou seja, eles são leituras dela. Assim, espera-se que haja correlação entre eles (Bisbe et al., 2005; Diamantopoulos, 1996).

O questionário referente à variável “Comportamento Instrumental” foi desenvolvido com base no constructo de Mahama e Cheng (2013) que, por sua vez, se valeram do constructo de Adler e Borys (1996), o qual foi adequado ao conceito contábil por Ahrens e Chapman (2004). Conforme alertado por Ahrens e Chapman (2004, p 282), sistemas de controle, incluindo as PCG, estão mais forte e complexamente ligados com as questões de hierarquia e de avaliação de desempenho do que com a tecnologia produzida por máquinas, o que pode resultar em encontrar usos “coercitivos” em maior frequência do que seria desejado, com base no arcabouço apresentado por Adler e Borys (1996).

Cada um dos indicadores foi mensurado por meio de assertivas em uma escala de 0 (zero) a 10 (dez) pontos. Este constructo está disponibilizado no Anexo 4.

### **3.4.5. Contexto Institucional Externo**

O “Contexto Institucional Externo” refere-se às pressões isomórficas que atuam sobre a organização, e foi mensurado por meio das variáveis latentes “Pressões Normativas” (PN), “Pressões Coercitivas” (PC), e “Pressões Miméticas” (PM). A causalidade dos relacionamentos se dá das variáveis latentes que compõem o “Contexto Interno” para os seus indicadores, o que caracteriza a sua reflexividade, ou seja, seus indicadores são leituras delas. Com isso, espera-se que haja correlação entre eles (Bisbe et al., 2005; Diamantopoulos, 1996).

O questionário referente às variáveis “Pressões Normativas”, “Pressões Coercitivas” (PC), e “Pressões Miméticas” (PM) foi desenvolvido com base no mesmo processo de articulação da teoria referente às pressões isomórficas, que foi adotado nos trabalhos de Rezende (2009) e Oyadomari et al. (2008), entretanto, ajustado ao foco desta pesquisa e sustentado por referencial teórico específico.

Cada um dos indicadores foi mensurado por meio de assertivas em uma escala de 0 (zero) a 10 (dez) pontos. Este constructo está disponibilizado no Anexo 5.

### **3.4.6. Contexto Institucional Interno**

O contexto institucional interno foi mensurado com base nas variáveis latentes “Atividade de Teorização” (AT), “Heterogeneidade dos Usuários” (HU) e “Ímpeto para Difusão” (ID). Também aqui se entende que a causalidade dos relacionamentos acontece das variáveis latentes que compõem o “Contexto Interno” para os seus indicadores, o que caracteriza a sua reflexividade, ou seja, seus indicadores são leituras delas. Portanto, é esperado que haja correlação entre eles (Bisbe et al., 2005; Diamantopoulos, 1996)

O questionário referente às variáveis “Atividade de Teorização” (AT), “Heterogeneidade dos Usuários” (HU) e “Ímpeto para Difusão” (ID) foi desenvolvido com base no trabalho de Russo (2011), porém ajustado ao foco desta pesquisa.

Cada um dos indicadores foi mensurado por meio de assertivas em uma escala de 0 (zero) a 10 (dez) pontos. Este constructo está disponibilizado no Anexo 6.

### 3.5. Coleta dos dados

A população objeto desta pesquisa refere-se às empresas não financeiras, de grande porte (com receita operacional bruta anual maior ou igual a R\$ 300 milhões) que atuam no Brasil. De acordo com os levantamentos das Maiores e Melhores de 2015 (não disponível na ocasião da realização da pesquisa de campo) existiam em sua base de dados em 2015 1.153 organizações que atendem a essas condições.

Inicialmente foi disponibilizado acesso a 616 organizações de grande porte, não-financeiras que operam no Brasil por meio da base de dados da pesquisa 500 Melhores & Maiores da revista Exame do ano de 2013 (na ocasião da pesquisa a base de dados de 2014 e de 2015 das 500 MM ainda não estava consolidada). A relação completa de 2013 dispunha de 1.335 empresas, das quais 352 não traziam informações sobre os respondentes; 719 eram empresas com receita bruta inferior a R\$ 300 milhões, ou cujo respondente identificado estava fora do perfil especificado para esta pesquisa (gestores atuantes nas funções, gerente ou diretor ou controller). Por fim, foram identificadas 264 empresas respondentes dentro do perfil desejado, para os quais foi enviado o questionário.

Posteriormente, em função de não ter sido possível atingir o número de respostas válidas necessárias, realizou-se o acesso a três outras bases de dados, a saber: a base de dados dos clientes de uma empresa de consultoria que atua com soluções em planejamento empresarial e que aceitou auxiliar esta pesquisa; a base de dados dos alunos ativos do curso MBA *Controller* da FIPECAFI; e a lista de contatos profissionais deste pesquisador.

As respostas foram obtidas no período de 28/04/15 a 04/09/15. Foram enviadas 1.292 mensagens por e-mail. Para os respondentes que haviam informado o telefone, foram realizadas 202 ligações telefônicas no período de 15/06/15 a 23/06/15 (em período integral), quando foi possível contatar diretamente 94 respondentes. A Tabela 10 detalha as informações sobre a amostra utilizada nesta pesquisa.

Tabela 10: Amostra utilizada na pesquisa

Denominação da Origem	Amostra Total	Nº de acessos obtidos ao questionário	Nº de respostas completas	Nº de respostas válidas
500 MM	264	205	74	64
Empresa de consultoria	204	96	36	21
Networking do pesquisador	70	34	19	16
FIPECAFI	52 <sup>a</sup>	52	20	1
Total	618	387	149	102

<sup>a</sup> O envio dos questionários da FIPECAFI foi feito pela própria instituição e o pesquisador não dispõe da base original de respondentes.

O processo de obtenção das respostas levou pouco mais de quatro meses, e está detalhado passo a passo no APÊNDICE 02.

Ao final do processo de levantamento, após conversar diretamente com muitos executivos, entendeu-se que tais profissionais têm uma agenda carregada de compromissos, reuniões, prazos e atividades que resultam em jornadas de trabalho extremamente ampliadas. De outro lado, tais profissionais são alvo frequente de diversas pesquisas, de diferentes faculdades e universidades, e se sentem impedidos de atender a tantas solicitações, face aos compromissos do seu cotidiano. Dessa forma, este pesquisador reconhece que as respostas recebidas podem ser encaradas como um ato de generosidade e de esforço dos executivos que responderam, parcial ou totalmente, aos questionários enviados, com os quais a academia tem uma dívida de gratidão e, portanto, deve retribuir oferecendo contribuições concretas.

Considerando esses fatos, salienta-se que a amostra não é probabilística, mas intencional, e que tal situação configura a impossibilidade de generalização dos seus achados. De outro lado, assegura-se que os dados obtidos seguiram o rigor metodológico quanto ao perfil do respondente e da organização em que ele atua.

### 3.6. Tratamento e análise dos dados

Nesta etapa foram escolhidas as técnicas de tratamento e de análise dos dados. O tratamento dos dados consistiu na avaliação de todas as respostas completas recebidas, de sua

análise descritiva e análise de frequência, a fim de se observar eventuais anomalias nos dados. Por fim, foram identificadas as respostas que se encontravam dentro dos parâmetros de validade estabelecidos para a pesquisa, com o abandono das demais.

Uma vez selecionadas as respostas válidas, para a nova amostra resultante foi realizada novamente a análise descritiva e análise de frequência das respostas, a fim de verificar se o abandono das respostas que estavam fora dos parâmetros não havia gerado alguma anomalia na amostra final.

Após essa análise preliminar foram realizadas análises multivariadas (técnica de análise de correspondência) e modelagem por meio de equações estruturais. Os softwares de análise de dados empregados foram STATA/SE 13.0 e Smart PLS em sua versão 2.0.M3.

Todo o procedimento preliminar de análise dos dados das respostas completas está disponível no Apêndice 03 deste trabalho.

### **3.6.1. Análise de Correspondência**

O processo de análise de correspondência visou identificar primeiramente as correlações entre as variáveis de controle e a PCG mais usada, e, posteriormente, entre elas e as variáveis latentes FC (Fundo de Conhecimento) e CI (Comportamento Instrumental).

A análise das significâncias das associações é feita por meio do teste  $\chi^2$  (qui-quadrado), com base em uma tabela de contingência entre as variáveis estudadas. A hipótese nula afirma que não há associação entre as duas variáveis, portanto, nesse caso, afirma-se que há aleatoriedade na combinação das variáveis categóricas. Com base nos parâmetros da distribuição do  $\chi^2$  foram consideradas duas faixas de significância de probabilidades: a)  $pr \leq 0,05$ ; b)  $0,1 \leq pr < 0,05$ .

A análise de correspondência foi feita em duas fases distintas: a) no início do processo de análise, valendo-se dos dados originais imputados pelos respondentes nas variáveis de controle, onde se procurou investigar a possibilidade da existência de associação entre as variáveis de controle - porte, setor de atividade econômica, função, tempo na função, controle do capital - com a PCG mais usada; b) após a obtenção das cargas fatoriais das variáveis latentes FC (Fundo de Conhecimento) e CI (Comportamento Instrumental), procurou-se

investigar a associação entre essas duas variáveis latentes, e entre elas e a variável de controle da PCG mais usada.

Para realizar a análise da associação entre as duas variáveis latentes (FC e CI), primeiramente foram considerados os escores obtidos por meio do software PLS para cada observação e se realizou sua plotagem. Com base nesse procedimento foram realizadas análises tentando identificar a existência de associação entre as características dos quadrantes (VC/CC, VI/CI, VC/CI e VI/CC) e as PCG mais usadas. Para tanto foram realizados os testes de análise de correspondência entre os quadrantes e a PCG mais usada.

Também, com base nos escores obtidos para essas variáveis (FC e CI), foram estabelecidas categorias para as duas variáveis, a saber: a) Variável CI – com base na teoria foram definidas três categorias para três comportamentos distintos possíveis: CI – Comportamento Instrumental; CC – Comportamento Cerimonial, e CM – Comportamento Misto (cerimonial e instrumental simultaneamente). Para tanto, a partir dos escores obtidos nesta variável por meio do software PLS, foi calculada a amplitude total (“máximo valor do escore de CI” menos o “mínimo valor do escore CI”), que foi dividida por três (em função das três faixas), estabelecendo três categorias. b) Variável FC – com base na teoria foram definidas duas categorias para dois tipos de valores distintos possíveis: FC – Cerimonial e FC – Instrumental. Para tanto, a partir dos escores obtidos nesta variável por meio do software PLS, foi calculada a amplitude total (“máximo valor do escore de FC” menos o “mínimo valor do escore FC”) que foi dividida por dois (em função das duas faixas), estabelecendo duas categorias. Uma vez estabelecidas as categorias para as duas variáveis, foram realizados os testes de análise de correspondência entre elas e entre elas e as demais variáveis de controle.

### **3.6.2. Análise Descritiva dos Indicadores**

Antes da realização dos testes, por meio do software PLS Smart PLS 2.0.M3, foi realizada a análise descritiva das respostas obtidas em todos os indicadores das variáveis latentes, a fim de identificar eventuais anomalias nos dados, que pudessem indicar problemas na construção das questões e no questionário.

### 3.6.3. Modelagem por meio de Equações Estruturais

A técnica utilizada foi a modelagem de Equações Estruturais por meio do software SmathPLS 2.0 M3. Essa técnica e software foram escolhidos porque utilizam o método de Mínimos Quadrados Parciais e buscam atender a situações muito frequentes em pesquisas onde existe a “ausência de distribuições simétricas das variáveis mensuradas, teoria ainda em fase inicial ou com pouca “cristalização”, modelos formativos e/ou quantidade menor de dados” (Bido, Silva & Ringle, 2014).

O processo de modelagem por meio de equações estruturais visou avaliar a validade e a confiabilidade do modelo de mensuração, e no modelo estrutural visou à obtenção da relação estrutural entre variáveis, também conhecida como *path coefficient* (latente e observada), e o  $R^2$ , que é uma medida relativa de ajuste da equação estrutural, que evidencia a variância das variáveis dependentes explicada pelas variáveis independentes.

O algoritmo do PLS foi rodado sem a necessidade do tratamento de *missing values*, uma vez que foi assegurado que todas as respostas eram completas. Os parâmetros utilizados foram: *Weighting Scheme: Path Weighting Scheme*, *Data Metric: Mean 0, Var 1*, *Maximum Interactions: 300*, *Abort Criterion: 1,00E-5* e *Initial Weights: 1,0*.

Também se aplicou o algoritmo do *Bootstrapping*, que foi rodado com os seguintes parâmetros: *Sign Changes, No Sign Changes; Cases: 102; e Samples: 1000*. O *Bootstrapping* é um procedimento não paramétrico de reamostragem, usado para estabelecer intervalos de confiança, criados aleatoriamente, com base na amostra original. Esse procedimento apresenta os valores do teste t.

Os pressupostos do processo de análise por meio de equações estruturais que foram utilizados nesta pesquisa são os seguintes:

A AVE (*Average Variance Extracted*) indica quanto dos dados (em suas respectivas variáveis) é explicado por cada uma das variáveis latentes, ou quanto, em média, as variáveis se correlacionam positivamente com suas respectivas variáveis latentes. Assim, de acordo com o critério de Fornel e Larcker (1981), quando as AVEs são maiores que 0,50 admite-se que o modelo converge a um resultado satisfatório (Bido, Silva e Ringle, 2014).

O Alfa de Cronbach (AC) é uma medida que relata a consistência interna de um constructo. É usado para se avaliar se as respostas são confiáveis. De acordo com Hair et al.

(2014), valores do AC acima de 0,60 são considerados adequados em pesquisas exploratórias (Bido, Silva e Ringle, 2014).

A Confiabilidade Composta (CC) é uma medida que evidencia a observação da consistência interna do modelo de mensuração e é mais adequada ao PLS-PM do que o Alfa de Cronbach (AC), pois prioriza as variáveis de acordo com as suas confiabilidades, enquanto o AC é muito sensível ao número de variáveis em cada constructo. Nos dois casos, tanto AC como CC são usados para avaliar se a amostra está livre de vieses, ou ainda, se as respostas, em seu conjunto, são confiáveis. De acordo com Hair et al. (2014), valores acima de 0,70 de CC são considerados satisfatórios (Bido, Silva e Ringle, 2014).

A Validade Discriminante (VD) é um indicador de que os constructos ou variáveis latentes são independentes uns dos outros (Hair et al., 2014). Há duas maneiras de se verificar essa independência: a) observando as cargas cruzadas (*Cross Loading*): usando-se o critério de Chin (1998) verifica-se se as cargas fatoriais dos indicadores são mais altas nas suas respectivas VL (ou constructos) do que em outras; b) usando o critério de Fornel e Larcker (1981): Comparam-se as raízes quadradas dos valores das AVEs de cada constructo com as correlações (de Pearson) entre os constructos (ou variáveis latentes). As raízes quadradas das AVEs devem ser maiores que as correlações entre os dois constructos. (Bido, Silva e Ringle, 2014)

A significância das correlações e regressões foi analisada com base no teste t. Considerou-se, desta forma, que as cargas fatoriais e as correlações, para valores do teste t acima de 1,96, corresponderiam a p-valores  $\leq 0,05$  (Bido, Silva & Ringle, 2014). Para testes onde os valores  $1,65 > t > 1,96$  corresponderiam a  $0,05 \leq p\text{-valores} \leq 0,1$ . Valores do teste  $t < 1,65$  seriam considerados não significantes.

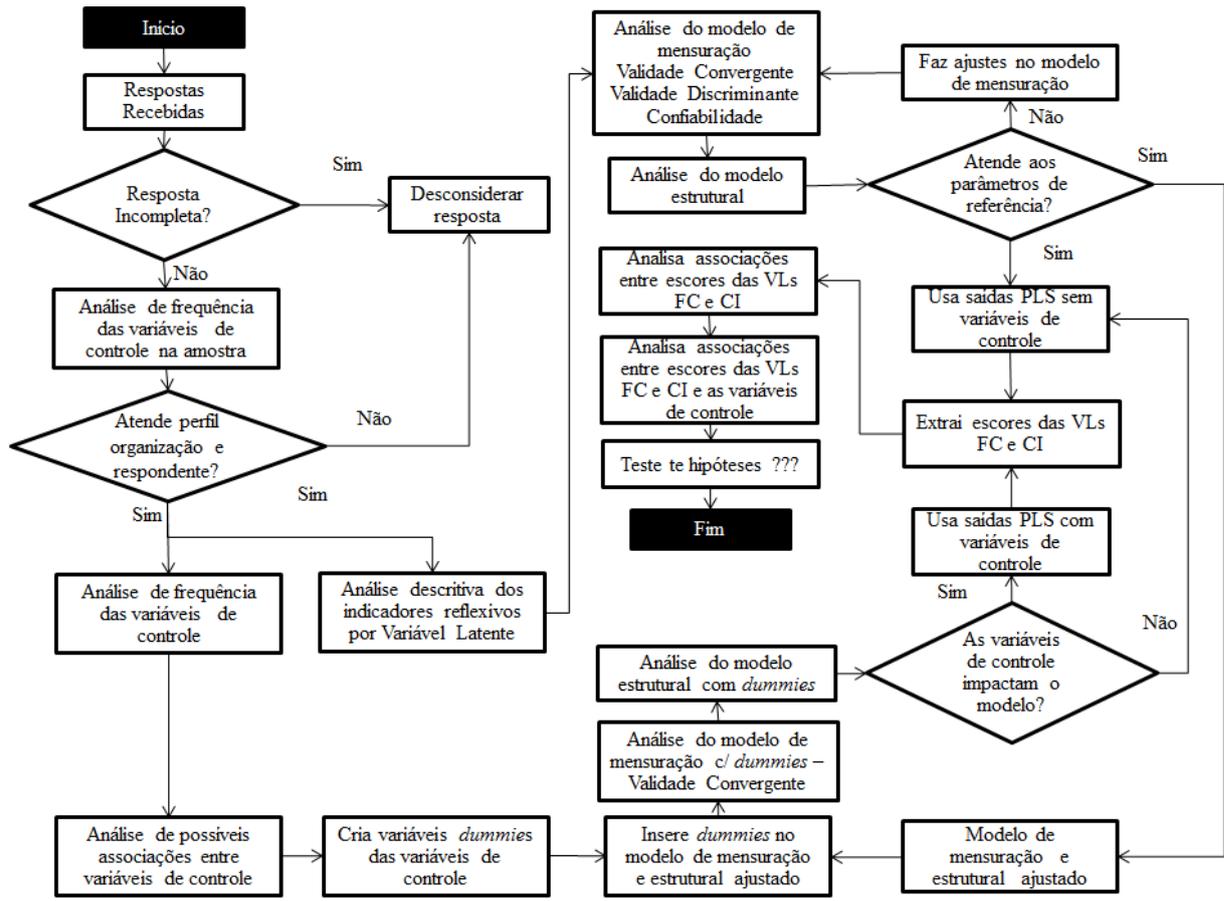
O  $R^2$  é a avaliação dos coeficientes de determinação de Pearson. O  $R^2$  avalia a porção da variância das variáveis endógenas que é explicada pelo modelo estrutural. Indica a qualidade do modelo ajustado. Quanto maior for o  $R^2$  maior será o poder explicativo do modelo. Para a área de Ciências Sociais e Comportamentais, Cohen (1988), citado por Bido, Silva e Ringle (2014), sugere que  $R^2=2\%$  seja classificado como efeito pequeno,  $R^2=13\%$  como efeito médio e  $R^2=26\%$  como efeito grande. Após o cálculo do  $R^2$  por meio do software PLS seu valor foi ajustado à mão (passando a ser denominado  $R^2$  ajustado), em função do número de preditores em um mesmo nó e do tamanho da amostra.



O modelo foi submetido, em uma primeira rodada, às análises acima descritas e com base nos dados obtidos foram realizados ajustes no modelo, removendo indicadores que se mostraram inadequados (com bases nos testes). Com o modelo ajustado foi realizada uma segunda rodada de análises e os dados obtidos foram considerados satisfatórios.

A fim de avaliar o impacto das variáveis de controle no modelo de pesquisa, estas foram inseridas no modelo estrutural como variáveis emergentes por meio de indicadores formativos do tipo *dummy*. Dessa forma, cada variável de controle foi composta por (n-1) categorias, por exemplo: existem três categorias de setores de atividade (indústria, comércio e serviços), com isso, existem duas variáveis *dummies* para o setor de atividades. O modelo estrutural e de mensuração resultante dessa inclusão passou, então, a ter oito variáveis latentes compostas por indicadores reflexivos (FC, CI, PN, PC, PM, AT, HU e ID), e cinco variáveis emergentes (Porte da Organização, Setor de Atividade Econômica, Função do Respondente, Controle do Capital (Subsidiária), Tempo na função e PCG Mais Usada) compostas por indicadores formativos do tipo *dummy*. Com o modelo contemplando as variáveis latentes e variáveis emergentes, foi realizada mais uma rodada nos algoritmos PLS e *Bootstrapping* a fim de analisar o impacto dessas variáveis de controle nas variáveis dependentes FC- Fundo de Conhecimento e CI – Conhecimento Instrumental.

A figura 18 representa todas as fases do processo de cálculo envolvido nas análises estatísticas descritas neste tópico.



**Figura 17: Processo de cálculo das análises estatísticas realizadas**

#### 4. Resultados e Discussão

A seguir são apresentadas as análises das respostas recebidas, por meio das seguintes etapas: análise de frequência das variáveis de controle, análise descritiva dos dados obtidos por meio dos indicadores das variáveis latentes, avaliação do modelo de mensuração e estrutural, análise das associações entre as variáveis latentes Fundo de Conhecimento e Comportamento Instrumental, e testes de hipóteses. Em seguida, é feita a discussão dos resultados obtidos e suas consequências teóricas, com base nos resultados empíricos e nas contribuições ao processo de institucionalização proposto por Tolbert e Zucker (1999).

##### 4.1. Análise das respostas recebidas

Foram recebidos 149 questionários completos, os quais, após serem submetidos aos parâmetros de qualidade da pesquisa (empresas de grande e muito grande porte; profissionais nas funções de *controller*, diretor, ou gerente, com um ou mais anos na função, e usuário da PCG mais usada na organização), foram reduzidos a 102 respostas válidas, as quais são analisadas a seguir.

##### 4.2. Análise de frequência das respostas das variáveis de controle

Na Tabela 11 pode-se observar que entre os 102 respondentes foram identificados com maior frequência profissionais na função de gerentes (com 40,0%), seguidos de *controllers* (com 30,4%), diretores (com 18,6%) e superintendentes (com 1%). A função de superintendente não fazia parte da lista original, entretanto um dos respondentes a indicou como sua função, e ela foi aceita entre as funções válidas, pois se enquadra no mesmo nível das anteriores para os fins desta pesquisa.

**Tabela 11: Perfil dos Respondentes - Válidos**

<b>Funções</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Analista	0	0,0%
Contador (a)	0	0,0%
<i>Controller</i>	31	30,4%
Diretor (a)	19	18,6%
Gerente	51	50,0%
Supervisor (a)	0	0,0%
Superintendente	1	1,0%
<b>Total</b>	<b>102</b>	<b>0,0%</b>

Pressupõe-se que os profissionais nos perfis acima são capazes de perceber qual é a PCG mais usada na organização, e compreender os contextos externos e internos à organização que podem impactar o comportamento do uso da referida prática.

O tempo de permanência no cargo indicado pelos respondentes foi, preponderantemente, o da faixa de “1 a 5 anos” (com 47,1%), seguido daqueles na faixa de “mais de 5 a 10 anos” (com 21,6%), seguindo-se as faixas “mais de 15 anos” (com 17,6%) e “mais de 10 a 15 anos” (com 13,7%) (vide Tabela 12). Mais de 50% dos respondentes estavam em seus cargos há mais de 5 anos.

**Tabela 12: Tempo de permanência do gestor no cargo em que atua na organização**

<b>Tempo no cargo</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Menos de 1 ano	0	0,0%
de 1 a 5 anos	48	47,1%
mais de 5 a 10 anos	22	21,6%
mais de 10 a 15 anos	14	13,7%
mais de 15 anos	18	17,6%
<b>Total</b>	<b>102</b>	<b>0,0%</b>

Entende-se que os respondentes, por estar nas empresas o tempo indicado na Tabela 12, tiveram a oportunidade de amadurecer suas percepções sobre os eventos, contextos, processos que ocorrem e que se repetem ao longo do tempo nas organizações em que atuam, e que estão aptos a perceber as questões associadas às temáticas que se pretendeu investigar.

De acordo com a Tabela 13, os setores majoritários de atividades das organizações em que os respondentes atuam foram a indústria (com 58,8%), seguido dos serviços (com 25,5%), e por fim o comércio (com 15,7%).

**Tabela 13: Setor majoritário da atividade econômica da organização em que o respondente atua**

<b>Setor</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Indústria	60	58,8%
Comércio	16	15,7%
Serviços	26	25,5%
<b>Total</b>	<b>102</b>	<b>100,0%</b>

O controle de capital preponderante das empresas dos respondentes é brasileiro (com 77,5%), sendo aquelas controladas por capital estrangeiro as menos expressivas na amostra (com 24,5%), segundo a Tabela 14.

Tabela 14: Controle do capital da empresa em que o respondente atua

<b>Controle de Capital</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Subsidiária de empresa estrangeira	25	24,5%
Brasileira	77	75,5%
<b>Total</b>	<b>102</b>	<b>100,0%</b>

Como pode ser visto na Tabela 15, o porte predominante foi o das empresas de “Grande Porte” – receita bruta anual entre R\$ 300 milhões e R\$1 bilhão (com 53,9%), seguido das de “Muito Grande Porte”, com receita anual bruta superior a R\$ 1 bilhão.

Tabela 15: Porte das organizações dos respondentes

<b>Porte da Organização</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Pequeno	0	0,0%
Médio	0	0,0%
Médio-Grande	0	0,0%
Grande	55	53,9%
Muito Grande	47	46,1%
<b>Total</b>	<b>102</b>	<b>100,0%</b>

Com uma amostra de empresas desse porte de receita bruta, assegurou-se que as percepções sobre as PCG se darão em um ambiente organizacional onde há condições e exigências para que a elaboração das demonstrações financeiras e dos processos que as sustentam seja realizada de forma estruturada, e, dessa forma, possa utilizar adequadamente as PCG.

Conforme sumarizado na Tabela 16, a prática mais usada é o orçamento empresarial (29,4%), seguido do Planejamento Estratégico (27,5%) e das Análises de Variações Orçamentárias (26,5%). Essas três práticas foram identificadas pelos respondentes como as mais usadas em 83,4% da amostra. Salienta-se que tanto o Orçamento Empresarial como as Análises de Variações Orçamentárias, apesar de terem sido apresentadas como práticas separadas, estão ligadas com a mesma PCG Orçamento Empresarial, sendo uma (Controle das Variações Orçamentárias) o controle da outra (Orçamento Empresarial). Dessa forma, reunindo essas informações, o Orçamento Empresarial posicionou-se como a PCG mais usada por 55,9% dos respondentes, e o Planejamento Estratégico veio em segundo lugar com 27,5% dos respondentes.

Na sequência, analisando as demais PCG, são identificados os Painéis de Indicadores (*Tableau de bord*) (3,9%) e as Análises de Rentabilidade de Produtos (3,9%), seguidos do BSC – *Balanced Scorecard* (2,0%), Orçamento Baseado em Atividades (2%), Valor Econômico Adicionado (EVA) (2%), e Técnicas Tradicionais de Custeio (1%). Da mesma forma que na análise do Orçamento Empresarial, propõe-se agregar os valores obtidos do uso do BSC com os de Painéis de Indicadores, dada a multiplicidade de usos que é conferido ao BSC, e que muitas vezes dificulta fazer tal distinção. Com isso, o BSC pode ser considerado como a quarta PCG mais usada (5,9%).

Tabela 16: A PCG mais usada na percepção do respondente

<b>Prática de Contabilidade Gerencial Mais Usada</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Planejamento estratégico	28	27,5%
Orçamento ( <i>Budget</i> )	30	29,4%
Análise de Variações Orçamentárias	27	26,5%
Técnicas tradicionais de custeio	1	1,0%
Análises de rentabilidade de produtos	4	3,9%
Painel de indicadores ( <i>Tableau de bord</i> )	4	3,9%
Lucro residual	0	0,0%
Retorno sobre investimento	0	0,0%
Técnicas de pesquisa operacional	0	0,0%
<i>Balanced Scorecard</i>	2	2,0%
Orçamento baseado em atividades	2	2,0%
Custeio baseado em atividades	0	0,0%
Custeio alvo ( <i>Target costing</i> )	0	0,0%
Análises de rentabilidade de clientes	2	2,0%
Valor Econômico Adicionado (EVA)	2	2,0%
Análises de ciclo de vida de produtos	0	0,0%
<i>Benchmarking</i>	0	0,0%
<b>Total</b>	<b>102</b>	<b>100,0%</b>

Os relatórios da Bain & Company (2013, 2015a) apontam nos últimos quinze anos o planejamento estratégico como uma prática “*Top Ten*”, ou seja, é considerada entre as dez mais importantes pelas organizações mundiais. Dado o foco das pesquisas da Bain & Company, o orçamento não é incluído em suas consultas às organizações, mas outras práticas o são, como o *Benchmarking*, que no último relatório foi escolhido como a segunda mais importante.

Nesta pesquisa, a prática do *Benchmarking* não obteve nenhuma resposta. Entende-se que ela não foi identificada pelos respondentes como a PCG mais usada, mas isto não

significa que ela não seja usada pelas suas organizações. Os dados empíricos obtidos nesta pesquisa impedem de que seja feita tal inferência.

Na pesquisa realizada por Guerreiro, Cornachione e Soutes (2011, p. 98), foram identificadas práticas usadas por organizações brasileiras de médio e grande portes. O Orçamento era adotado por 90% das empresas consultadas e o Benchmarking vinha logo a seguir com 85%, como pode ser observado na Tabela 17.

**Tabela 17: Práticas usadas por empresas brasileiras de Médio e Grande Portes**

<b>Prática de Contabilidade Gerencial Usadas</b>	<b>% Empresas</b>
Orçamento	90%
Benchmarking	85%
Custeio Variável	82%
Custeio por absorção	60%
Custeio Padrão	55%
Custeio Meta	50%
<i>Economic Value Added (EVA)</i>	50%
<i>Balanced Scorecard</i>	46%
Custeio Kaizen	33%
Custeio Baseado em Atividades	30%

**Nota** Fonte: com base em Guerreiro, Cornachione e Soutes (2011, p. 98)

Na Tabela 17 também é possível observar que o Custeio Variável é utilizado por 82% das empresas, entre outras práticas que se seguem na lista das utilizadas. Com base nos dados empíricos obtidos nesta tese, não é possível explicar por que o Orçamento, com 90% de preferência na pesquisa de Guerreiro, Cornachione e Soutes (2011, p. 98), foi também considerada como a PCG mais usada na amostra desta pesquisa, enquanto o *Benchmarking* (85% na pesquisa daqueles autores) não foi sequer citado, e o Custeio Variável (82% naquela pesquisa), que pode ser considerada como uma técnica tradicional de custeio, tenha sido apontada por uma única empresa.

Partindo do pressuposto que em pesquisas empíricas, na busca de dados primários, há sempre um grande *trade-off* a ser vencido pelo pesquisador - a abrangência na obtenção dos dados X o tempo de resposta demandado aos respondentes -, buscou-se simplificar o questionário como forma de tentar assegurar o alcance do número mínimo de respostas válidas necessárias. A obtenção de maiores informações sobre intensidades de uso das demais PCG usadas pelas organizações seria desejável, entretanto, dado o foco da pesquisa e a necessidade de elaborar um questionário que fosse suficientemente curto para possibilitar a

maximização do número de respostas, levou à decisão de restringir seu escopo ao que era mais relevante para a pesquisa.

Estratificando a informação da PCG mais usada por segmento preponderante da atividade econômica, observa-se a distribuição apresentada na Tabela 18.

**Tabela 18: A PCG mais usada na percepção do respondente, por segmento**

<b>Prática de Contabilidade Gerencial</b>	<b>Indústria</b>	<b>Comércio</b>	<b>Serviço</b>	<b>Total</b>
Planejamento estratégico	19	1	8	28
Orçamento ( <i>Budget</i> )	20	4	6	30
Análise de Variações Orçamentárias	14	6	7	27
Técnicas tradicionais de custeio	1	0	0	1
Análises de rentabilidade de produtos	2	2	0	4
Painel de indicadores ( <i>Tableau de bord</i> )	1	1	2	4
<i>Balanced Scorecard</i>	1	0	1	2
Orçamento baseado em atividades	1	0	1	2
Análises de rentabilidade de clientes	0	1	1	2
Valor Econômico Adicionado (EVA)	1	1	0	2
<b>Total</b>	<b>60</b>	<b>16</b>	<b>26</b>	<b>102</b>

Na Tabela 18 chama atenção a pequena quantidade de empresas com preponderância da atividade comercial que destacaram o Planejamento estratégico como a mais usada.

Estratificando a informação da PCG mais usada por tipo de função que ocupa o respondente, observa-se a distribuição na Tabela 19.

**Tabela 19: A PCG mais usada na percepção do respondente, por função**

<b>Prática de Contabilidade Gerencial</b>	<b>CON</b>	<b>DIR</b>	<b>GER</b>	<b>SUP</b>	<b>Total</b>
Planejamento estratégico	6	4	18	0	28
Orçamento ( <i>Budget</i> )	10	8	12	0	30
Análise de Variações Orçamentárias	11	3	12	1	27
Técnicas tradicionais de custeio	0	0	1	0	1
Análises de rentabilidade de produtos	2	2	0	0	4
Painel de indicadores ( <i>Tableau de bord</i> )	1	0	3	0	4
<i>Balanced Scorecard</i>	0	0	2	0	2
Orçamento baseado em atividades	1	0	1	0	2
Análises de rentabilidade de clientes	0	0	2	0	2
Valor Econômico Adicionado (EVA)	0	2	0	0	2
<b>Total</b>	<b>31</b>	<b>19</b>	<b>51</b>	<b>1</b>	<b>102</b>

**Nota :** CON-Controller; DIR-Diretor; GER-Gerente; SUP-Superintendente



Não foi possível identificar nenhum tipo de associação entre PCG e a função do respondente.

Estratificando a informação da PCG mais usada por controle do capital acionário, observa-se a distribuição na Tabela 20.

**Tabela 20: A PCG mais usada na percepção do respondente, por controle do capital**

<b>Prática de Contabilidade Gerencial</b>	<b>Subsidiária</b>	<b>Não - Sub.</b>	<b>Total</b>
Planejamento estratégico	8	20	28
Orçamento ( <i>Budget</i> )	7	23	30
Análise de Variações Orçamentárias	6	21	27
Técnicas tradicionais de custeio	1	0	1
Análises de rentabilidade de produtos	0	4	4
Painel de indicadores ( <i>Tableau de bord</i> )	2	2	4
<i>Balanced Scorecard</i>	0	2	2
Orçamento baseado em atividades	1	1	2
Análises de rentabilidade de clientes	0	2	2
Valor Econômico Adicionado (EVA)	0	2	2
<b>Total</b>	<b>25</b>	<b>77</b>	<b>102</b>

Não foi possível identificar nenhum tipo de associação entre PCG e controle de capital.

Estratificando a informação da PCG mais usada por tempo de permanência do respondente na função, observa-se a distribuição na Tabela 21.

**Tabela 21: A PCG mais usada na percepção do respondente, por tempo na função**

<b>Prática de Contabilidade Gerencial</b>	<b>de 1 a 5 anos</b>	<b>mais de 5 a 10 anos</b>	<b>mais de 10 a 15 anos</b>	<b>mais de 15 anos</b>	<b>Total</b>
Planejamento estratégico	9	8	5	6	28
Orçamento ( <i>Budget</i> )	16	6	4	4	30
Análise de Variações Orçamentárias	16	6	2	3	27
Técnicas tradicionais de custeio	0	0	0	1	1
Análises de rentabilidade de produtos	2	0	0	2	4
Painel de indicadores ( <i>Tableau de bord</i> )	2	0	2	0	4
<i>Balanced Scorecard</i>	0	1	0	1	2
Orçamento baseado em atividades	1	0	1	0	2
Análises de rentabilidade de clientes	0	1	0	1	2
Valor Econômico Adicionado (EVA)	2	0	0	0	2
<b>Total</b>	<b>48</b>	<b>22</b>	<b>14</b>	<b>18</b>	<b>102</b>

Não foi possível identificar nenhum tipo de associação entre PCG e tempo na função.

Estratificando a informação da PCG mais usada por porte da organização em que atua o respondente, observa-se a distribuição na Tabela 22.

**Tabela 22: A PCG mais usada na percepção do respondente, por porte da organização**

<b>Prática de Contabilidade Gerencial</b>	<b>Grande</b>	<b>Muito grande</b>	<b>Total</b>
Planejamento estratégico	13	15	28
Orçamento (Budget)	18	12	30
Análise de Variações Orçamentárias	15	12	27
Técnicas tradicionais de custeio	1	0	1
Análises de rentabilidade de produtos	3	1	4
Painel de indicadores (Tableau de bord)	2	2	4
Balanced Scorecard	0	2	2
Orçamento baseado em atividades	1	1	2
Análises de rentabilidade de clientes	1	1	2
Valor Econômico Adicionado (EVA)	1	1	2
<b>Total</b>	<b>55</b>	<b>47</b>	<b>102</b>

Não foi possível identificar nenhum tipo de associação entre PCG e porte da organização,.

Foram realizados testes  $\chi^2$  a fim de analisar as significâncias estatísticas das associações entre a PCG mais usada e as demais variáveis de controle acima apresentadas, cujos valores são mostrados na Tabela 23. Com base nos dados obtidos, é possível afirmar que a PCG mais usada e as demais variáveis de controle são independentes, ou seja, a PCG mais usada e as demais variáveis de controle se combinam aleatoriamente no conjunto de observações analisadas.

**Tabela 23: Valores de  $\chi^2$  obtidos na análise de correspondência entre a PCG mais usada e demais variáveis de controle**

<b>PCG x Variáveis de Controle</b>	<b>Grau de liberdade</b>	<b><math>\chi^2</math></b>	<b>Pr</b>
Função na Organização	27	28,80	0,371
Controle de Capital	9	8,78	0,458
Segmento de Atividade Econômica	18	18,37	0,431
Tempo na Função	27	30,57	0,289
Porte da Organização	9	5,08	0,827

A conclusão a que se chegou nesta pesquisa, quanto à impossibilidade de se associar o uso de PCG com as variáveis de controle segmento de atividade econômica, porte da organização, controle do capital, função do respondente, e tempo na função, foi também obtida por Soutes (2006), que concluiu não ser possível identificar relacionamento entre setor econômico, controle de capital e utilização de artefatos. Entende-se que as PCG são usadas de forma distinta por empresas e gestores.

### **4.3. Análise descritiva dos dados obtidos por meio dos indicadores das Variáveis Latentes**

A seguir são apresentadas as análises descritivas dos indicadores que medem a percepção dos respondentes, com base em constructos que permitiram mensurar as variáveis latentes que são investigadas nessa pesquisa, a saber: Comportamento Instrumental (CI), Fundo de Conhecimento (FC), Pressões Coercitivas (PC), Pressões Normativas (PN), Pressões Miméticas (PM), Atividade de Teorização (AT), Heterogeneidade dos Usuários (HU) e Ímpeto para Difusão (ID).

#### **4.3.1. Análise descritiva dos dados obtidos por meio do indicador da Variável Latente CI – Comportamento Instrumental**

A variável latente CI foi elaborada por meio do constructo proposto por Mahama e Cheng (2013), com base na pesquisa de Borys e Adler (1996). Ela é mensurada por meio dos indicadores reflexivos CI-1, CI-2, CI-3, CI-4, CI-5 e CI-6. Um ponto a salientar é que, nesse constructo, o indicador CI-2 é proposto como uma contraposição ao indicador CI-1, ou seja, o indicador CI-2 é uma assertiva com sentido negativo. A fim de ajustar esse indicador a esse caráter negativo, as pontuações recebidas foram invertidas. A análise descritiva de todos os indicadores é apresentada na Tabela 24.

**Tabela 24: Análise descritiva dos indicadores reflexivos da Variável Latente Comportamento Instrumental “CI”**

<b>Estatísticas</b>	<b>CI-1</b>	<b>CI-2</b>	<b>CI-3</b>	<b>CI-4</b>	<b>CI-5</b>	<b>CI-6</b>
Média	8,09	3,09	6,33	7,56	5,75	7,82
Mediana	8,00	2,00	7,00	8,00	6,00	8,00
Moda	8,00	0,00	8,00	9,00	7,00	9,00
Desvio Padrão	1,96	3,00	2,79	2,55	2,92	2,21
CV (DP/Média)	0,24	0,97	0,44	0,34	0,51	0,28
Intervalo	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00
Mínimo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Máximo	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00
Contagem	102,00	102,00	102,00	102,00	102,00	102,00

O indicador CI-2 é uma contraposição (e não uma negação) ao indicador CI-1, e como o indicador CI-1 obteve uma média de 8,09, esperava-se que após a inversão da escala a média do indicador CI-2 tivesse uma magnitude equivalente à de CI-1, o que não ocorreu, pois o indicador CI-2 obteve uma média de 3,09. Outro ponto a considerar é que se pode observar que o coeficiente de variação (Desvio Padrão/Média) do indicador CI-1 é maior que o dos demais, o que pode significar que essa assertiva não foi suficientemente clara para os respondentes. Isto pode ter como consequência que a medida por ela realizada, sobre a parte do conceito que ela tenta capturar, não seja confiável.

A fim de elucidar a reflexão acima, a seguir são apresentadas as duas assertivas CI-1 e CI-2, a saber:

CI-1: “Ela foi projetada com o objetivo de me permitir trabalhar de forma mais eficiente”.

CI-2: “Ela foi projetada com o intuito de monitorar como eu cumpro os procedimentos da empresa”

Conceitualmente, cada assertiva está associada a conceitos opostos. A primeira está associada ao conceito de instrumentalidade por meio do aumento de capacidade. A segunda está associada ao conceito de coerção, que inibe o aumento de capacidades, portanto limita a instrumentalidade. O efeito esperado da resposta é que uma exclua a outra, entretanto as respostas obtidas evidenciam que isso pode não ter ficado claro para os respondentes.

Nos testes realizados durante as análises de validade de constructo, novas percepções foram somadas a esta e determinaram o uso ou não desse indicador no modelo de mensuração. Após os testes foram suprimidos os indicadores AT-2, CI-2, ID-1, HU-3 e PN-4, o que levou ao aumento da confiabilidade do modelo de mensuração.

### 4.3.2. Análise descritiva dos dados obtidos por meio do indicador da Variável Latente FC – Fundo de Conhecimento

A variável latente FC é mensurada pelos indicadores reflexivos FC-1, FC-2, FC-3, FC-4, e FC-5. Esse constructo foi proposto por Foster (1981), citado por Bush (1983, p. 1105). Na análise dos dados apresentados na Tabela 25 não são identificadas anormalidades aparentes.

Tabela 25: Análise descritiva dos indicadores reflexivos da Variável Latente Fundo de Conhecimento “FC”

<b>Estatísticas</b>	<b>FC-1</b>	<b>FC-2</b>	<b>FC-3</b>	<b>FC-4</b>	<b>FC-5</b>
Média	7,68	7,92	7,37	8,06	6,97
Mediana	8,00	8,00	8,00	9,00	7,00
Moda	9,00	9,00	10,00	9,00	5,00
Desvio Padrão	1,87	1,79	2,28	1,84	2,06
CV (DP/Média)	0,24	0,23	0,31	0,23	0,30
Intervalo	8,00	9,00	10,00	7,00	10,00
Mínimo	2,00	1,00	0,00	3,00	0,00
Máximo	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00
Contagem	102,00	102,00	102,00	102,00	102,00

Observa-se a ausência de variações que possam levar a suspeitar de alguma irregularidade, exceto pelo menor valor da média do indicador FC-5.

### 4.3.3. Análise descritiva dos dados obtidos por meio do indicador da Variável Latente PN – Pressões Normativas

A variável latente PN é mensurada pelos indicadores reflexivos PN-1, PN-2, PN-3, e PN-4. Esse constructo, bem como aquele utilizado para as variáveis latentes PC e PM foram desenvolvidos com base no mesmo processo de articulação da teoria referente às pressões isomórficas, que foi adotado nos trabalhos de Rezende (2009) e Oyadomari et al. (2008), porém ajustado ao foco desta pesquisa e suportado por referencial teórico específico.

**Tabela 26: Análise descritiva dos indicadores reflexivos da Variável Latente Pressões Normativas “PN”**

<b>Estatísticas</b>	<b>PN-1</b>	<b>PN-2</b>	<b>PN-3</b>	<b>PN-4</b>
Média	7,36	7,14	7,75	5,79
Mediana	8,00	8,00	8,50	7,00
Moda	8,00	8,00	9,00	8,00
Desvio Padrão	2,34	2,35	2,48	3,07
CV (DP/Média)	0,32	0,33	0,32	0,53
Intervalo	10,00	10,00	10,00	10,00
Mínimo	0,00	0,00	0,00	0,00
Máximo	10,00	10,00	10,00	10,00
Contagem	102,00	102,00	102,00	102,00

Na análise descritiva dos indicadores da Variável Latente PN, conforme apresentado na Tabela 26, não são identificadas anormalidades aparentes. Pode-se também observar que a única variação ocorre no indicador reflexivo PN-4, cuja média é menor do que os demais indicadores e o coeficiente de variação é maior, indicando uma maior divergência de percepções entre os respondentes, a saber: “PN-4: Ela sofreu (ou sofre) a influência direta das recomendações advindas de empresas de consultoria”.

Tal assertiva está associada a percepções sobre a adoção de PCG por influência direta de consultorias.

#### **4.3.4. Análise descritiva dos dados obtidos por meio do indicador da Variável Latente PC – Pressões Coercitivas**

A variável latente PC é mensurada pelos indicadores reflexivos PC-1, PC-2, e PC-3.

**Tabela 27: Análise descritiva dos indicadores reflexivos da Variável Latente Pressões Coercitivas “PC”**

<b>Estatísticas</b>	<b>PC-1</b>	<b>PC-2</b>	<b>PC-3</b>
Média	6,69	7,06	7,32
Mediana	7,00	8,00	8,00
Moda	10,00	9,00	10,00
Desvio Padrão	2,81	2,82	2,77
CV (DP/Média)	0,42	0,40	0,38
Intervalo	10,00	10,00	10,00
Mínimo	0,00	0,00	0,00
Máximo	10,00	10,00	10,00
Contagem	102,00	102,00	102,00

Na análise descritiva dos dados apresentados na Tabela 27 não são identificadas anormalidades aparentes. Observa-se também que não há grandes diferenças nos coeficientes de variação dos três indicadores.

#### **4.3.5. Análise descritiva dos dados obtidos por meio do indicador da Variável Latente PM – Pressões Miméticas**

A variável latente PM é mensurada pelos indicadores reflexivos PM-1, PM-2, PM-3, e PM-4.

Na análise descritiva dos dados apresentados na Tabela 28 não são identificadas anormalidades aparentes.

**Tabela 28: Análise descritiva dos indicadores reflexivos da Variável Latente Pressões Miméticas “PM”**

<b>Estatísticas</b>	<b>PM-1</b>	<b>PM-2</b>	<b>PM-3</b>	<b>PM-4</b>
Média	7,78	7,23	7,31	8,11
Mediana	8,00	8,00	8,00	9,00
Moda	8,00	10,00	9,00	10,00
Desvio Padrão	2,08	2,75	2,46	1,92
CV (DP/Média)	0,27	0,38	0,34	0,24
Intervalo	9,00	10,00	10,00	9,00
Mínimo	1,00	0,00	0,00	1,00
Máximo	10,00	10,00	10,00	10,00
Contagem	102,00	102,00	102,00	102,00

Pode-se também observar que os indicadores PM-1 e PM-4 têm comportamentos parecidos, e isso também ocorre com os indicadores PM-2 e PM-3. Os primeiros estão associados à adoção das melhores práticas de mercado como meio de redução da ambiguidade, e os demais estão associados à redução das inseguranças, ao seguir os princípios adotados pelas empresas líderes de mercado.

#### **4.3.6. Análise descritiva dos dados obtidos por meio do indicador da Variável Latente ID – Ímpeto para Difusão**

A variável Latente “ID” é mensurada pelos indicadores reflexivos ID-1, ID-2 e ID-3. Esse constructo, da mesma forma que os AT – Atividade de Teorização e HU –

Heterogeneidade dos Usuários, foi elaborado com base no referencial de Tolbert e Zucker (1999).

**Tabela 29: Análise descritiva dos indicadores reflexivos da Variável Latente Ímpeto para Difusão “ID”**

<b>Estatísticas</b>	<b>ID-1</b>	<b>ID-2</b>	<b>ID-3</b>
Média	4,31	7,09	6,97
Mediana	4,00	7,00	7,00
Moda	5,00	8,00	5,00
Desvio Padrão	2,87	2,17	2,35
CV (DP/Média)	0,67	0,31	0,34
Intervalo	10,00	10,00	10,00
Mínimo	0,00	0,00	0,00
Máximo	10,00	10,00	10,00
Contagem	102,00	102,00	102,00

Na análise dos dados apresentados na Tabela 29 pode ser identificado que a média do indicador ID-1 é menor que a dos outros dois, e o seu coeficiente de variação é maior que os demais. Tal assertiva também foi proposta como uma visão contrária ao conceito central do ímpeto para difusão, que considera que uma PCG para ser difundida precisa estar objetificada, ou seja, precisa estar “pronta” e não sofrer nenhum tipo de alteração (Tolbert & Zucker, 1999). A assertiva propõe uma contraposição, conforme segue: “ID-1: Ela sofre mudanças sempre que ocorrem mudanças de práticas equivalentes a ela em grandes companhias de mercado”.

Salienta-se que, da mesma forma que observado no indicador CI-2, não se trata de uma negativa, mas de um conceito antagônico à proposta do indicador. Entretanto, os números sugerem que o texto não expressa com clareza esse conceito, ou, de fato, ele é percebido de forma muito diferente em cada organização. Sob a ótica da análise descritiva dos dados, isso pode significar que esta assertiva não oferece uma medida confiável sobre a parte do conceito que ela tenta capturar, uma vez que ela pode ter sido escrita de forma pouco clara para os respondentes. Tal constatação pode ter impacto na avaliação da qualidade do modelo de mensuração, quando da aplicação das análises estatísticas. Como se verá adiante, após a realização da segunda rodada da análise do modelo de mensuração e estrutural, a supressão dos indicadores AT-2, CI-2, ID-1, HU-3 e PN-4 levou ao aumento da confiabilidade do modelo.



#### 4.3.7. Análise descritiva dos dados obtidos por meio do indicador da Variável Latente AT – Atividade de Teorização

A variável latente AT é mensurada pelos indicadores reflexivos AT-1, e AT-2, cuja análise descritiva é apresentada na Tabela 30.

**Tabela 30: Análise descritiva dos indicadores reflexivos da Variável Latente Atividade de Teorização “AT”**

<b>Estatísticas</b>	<b>AT-1</b>	<b>AT-2</b>
Média	7,50	5,47
Mediana	8,00	5,00
Moda	8,00	5,00
Desvio Padrão	2,24	2,75
CV (DP/Média)	0,30	0,50
Intervalo	10,00	10,00
Mínimo	0,00	0,00
Máximo	10,00	10,00
Contagem	102,00	102,00

Observa-se que o indicador AT-2 tem média menor do que AT-1 e coeficiente de variação maior do que o de AT-1, sugerindo que a segunda assertiva teve maior divergência entre os respondentes. O indicador AT-2 também é uma assertiva que propõe um conceito antagônico ao que o constructo pretende medir, da mesma forma que o observado nos indicadores CI-2 e ID-1.

O indicador AT-2 foi proposto como uma visão contrária ao conceito central da atividade de teorização, que considera que quando uma PCG sofre o processo de teorização ela ainda não está “pronta”. Na visão de Tolbert e Zucker (1999), uma PCG em tal situação não poderia estar institucionalizada. Nesse contexto é que o indicador AT-2 tenta capturar a percepção do respondente. Observe-se a diferença entre as duas assertivas, conforme apresentadas abaixo:

AT-1: “Ela é constantemente readequada para melhorar a sua utilidade para a tomada de decisões”.

AT-2: “Os conceitos que a sustentam (a PCG mais usada) raramente são revistos”.

Os números sugerem que a diferença conceitual não foi expressa com clareza, ou de fato esse conceito é percebido de forma diferente em cada organização. Isso pode significar que essa assertiva não oferece uma medida confiável sobre a parte do conceito que ela tenta

capturar, uma vez que ela pode ter sido escrita de forma pouco clara para os respondentes. Tal constatação pode ter impactos na avaliação da qualidade do modelo de mensuração, quando da aplicação das análises estatísticas. Como se verá adiante, após a realização da segunda rodada da análise do modelo de mensuração e estrutural, a supressão dos indicadores AT-2, CI-2, ID-1, HU-3 e PN-4 levou ao aumento da confiabilidade do modelo.

#### **4.3.8. Análise descritiva dos dados obtidos por meio do indicador da Variável Latente HU – Heterogeneidade dos Usuários**

A variável latente HU é mensurada pelos indicadores reflexivos HU-1, HU -2 e HU-3, e a análise descritiva dos dados é apresentada na Tabela 31.

**Tabela 31: Análise descritiva dos indicadores reflexivos da Variável Latente Heterogeneidade dos Usuários “HU”**

<b>Estatísticas</b>	<b>HU-1</b>	<b>HU-2</b>	<b>HU-3</b>
Média	7,45	8,05	5,39
Mediana	8,00	8,50	5,00
Moda	10,00	10,00	3,00
Desvio Padrão	2,21	2,02	3,08
CV (DP/Média)	0,30	0,25	0,57
Intervalo	9,00	8,00	10,00
Mínimo	1,00	2,00	0,00
Máximo	10,00	10,00	10,00
Contagem	102,00	102,00	102,00

Esta assertiva também foi proposta como uma visão contrária ao conceito central de heterogeneidade dos usuários, que leva em conta que uma PCG estará amplamente difundida, e, portanto, institucionalizada, se ela for usada simultaneamente por uma ampla gama de usuários (Tolbert e Zucker, 1999). Conforme se pode observar a seguir: “HU-3: Ela é usada por um grupo restrito de especialistas.” Tal assertiva se propõe a medir um conceito antagônico ao indicado pelo constructo, da mesma forma que ocorreu como os indicadores CI-2, ID-1 e AT-2.

Comparativamente aos demais indicadores, a ocorrência para HU-3 de uma menor média e maior CV pode sugerir que o conceito não tenha sido adequadamente expresso na assertiva. Sob a ótica da análise descritiva dos dados isso pode significar que ela não oferece uma medida confiável sobre a parte do conceito que ela tenta capturar, uma vez que ela pode

ter sido escrita de forma pouco clara para os respondentes. Tal constatação pode ter impactos na avaliação da qualidade do modelo de mensuração, quando da aplicação das análises estatísticas. Como se verá adiante, após a realização da segunda rodada da análise do modelo de mensuração e estrutural, a supressão dos indicadores AT-2, CI-2, ID-1, HU-3 e PN-4 levou ao aumento da confiabilidade do modelo.

#### **4.4. Avaliação do modelo de mensuração e do estrutural**

Neste tópico é avaliada a qualidade do modelo de mensuração e do modelo estrutural por meio da submissão dos algoritmos PLS e *Bootstrapping* por duas vezes sucessivamente (em duas rodadas), a fim de definir qual o modelo mais adequado para os objetivos desta pesquisa. Após essa etapa, é apresentada uma avaliação do impacto das variáveis de controle sobre as variáveis dependentes FC – Fundo de Conhecimento e CI - Comportamento Instrumental.

##### **4.4.1. Avaliação do modelo de mensuração – Primeira rodada**

O algoritmo do PLS foi rodado sem a necessidade do tratamento de “missing values” uma vez que foi assegurado que todas as respostas eram completas. Os parâmetros utilizados foram: *Weighting Scheme: Path Weighting Scheme, Data Metric: Mean 0, Var 1*”, *Maximum Interactions: 300, Abort Criterion: 1,00E-5 e Initial Weights: 1,0*. O diagrama do resultado por ser visto no Anexo 7.

O algoritmo do *Bootstrapping* foi rodado com os seguintes parâmetros: *Sign Changes: No Sign Changes; Cases: 102; e Samples: 1000*. O diagrama do resultado por ser visto no Anexo 8.

Para que a validade convergente do modelo de mensuração seja considerada boa, os indicadores devem idealmente ter carga superior a 0,7 ou pelo menos valores de cargas maiores nas VLS originais do que em outras (Hair et al., 2014; Chin, 1998).

Conforme pode ser observado na Figura 19, os indicadores que foram concebidos como assertivas negativas AT-2, CI-2, ID-1, e HU-3, e que na análise descritiva já haviam apresentado médias e coeficientes de variação que sugeriam eventuais problemas, aqui também se mostram inadequados. Os indicadores AT-2, CI-2 e ID-1, por apresentarem cargas negativas, e HU-3, com carga muito baixa, precisam ser eliminados. Outros indicadores também apresentaram cargas abaixo de 0,7: CI-6, PC-1 e PN-4. Os indicadores CI-6 (carga 0,6547) e PC-1 (carga 0,5558), apesar de terem carga abaixo de 0,7 ainda têm máxima carga dentro do próprio constructo.

O constructo utilizado na variável latente CI foi proposto por Mahama e Cheng (2013), com base na pesquisa de Borys e Adler (1996). Não foram identificadas pesquisas que se valerem desse constructo no contexto de empresas que operam no Brasil, e dada a sua relevância para os resultados desta pesquisa, pretende-se manter a variável CI-6 apesar de sua carga. O constructo utilizado na variável latente PC foi proposto pelo próprio pesquisador. Considerando o estágio de maturidade dos constructos para esse tipo de pesquisa decidiu-se por manter a variável PC-1, apesar de sua baixa carga.

De outro lado, o indicador PN-4 (carga 0,5632) tem carga abaixo de 0,7 e existem cargas maiores que a dele em outros indicadores dentro do constructo PN, como é o caso dos indicadores PM-1 (carga 0,6523) e PM-4 (carga 0,5934). Dessa forma, esse indicador será excluído.

	AT	CI	FC	HU	ID	PC	PM	PN
AT-1	0,7856	0,3130	0,4747	0,3770	0,4376	0,1143	0,4314	0,2949
AT-2	- 0,4227	- 0,2137	- 0,1036	- 0,0907	- 0,2030	- 0,3760	- 0,1688	- 0,3089
CI-1	0,3113	0,7356	0,3506	0,2101	0,3559	0,3888	0,3767	0,3077
CI-2	- 0,2332	- 0,6628	- 0,3441	- 0,4246	- 0,2879	- 0,3540	- 0,3161	- 0,3549
CI-3	0,3804	0,8064	0,3217	0,2500	0,2801	0,3067	0,3267	0,2516
CI-4	0,3398	0,8013	0,3695	0,2584	0,2474	0,3280	0,4086	0,2780
CI-5	0,4120	0,7711	0,3172	0,1961	0,3961	0,4309	0,2875	0,3313
CI-6	0,2092	0,6547	0,3668	0,1426	0,2178	0,2862	0,3494	0,2037
FC-1	0,3443	0,4218	0,8086	0,3387	0,3750	0,2526	0,5355	0,4569
FC-2	0,3716	0,3595	0,8066	0,3615	0,4780	0,3097	0,5397	0,5439
FC-3	0,4930	0,4258	0,8314	0,3028	0,5087	0,2700	0,4835	0,4568
FC-4	0,3328	0,3329	0,7415	0,3790	0,4789	0,3966	0,4860	0,4651
FC-5	0,4675	0,2858	0,7500	0,4318	0,4296	0,2683	0,4643	0,5095
HU-1	0,3458	0,2712	0,4232	0,9212	0,2846	0,1254	0,3659	0,3552
HU-2	0,2781	0,2772	0,3837	0,8963	0,2897	0,1175	0,3465	0,3606
HU-3	- 0,2590	- 0,1023	0,0028	0,1491	- 0,2017	- 0,2601	- 0,1244	- 0,1956
ID-1	- 0,3909	- 0,3599	- 0,2867	0,1311	- 0,6828	- 0,3610	- 0,3557	- 0,3234
ID-2	0,3079	0,2212	0,4952	0,3254	0,7560	0,4725	0,3796	0,4422
ID-3	0,4640	0,2673	0,5386	0,4100	0,7763	0,4374	0,5077	0,5381
PC-1	0,2235	0,1894	0,2308	0,2541	0,3960	0,5558	0,2499	0,2645
PC-2	0,2806	0,3142	0,3277	0,1463	0,4269	0,8244	0,2664	0,4962
PC-3	0,2713	0,4877	0,2877	0,0926	0,4561	0,8238	0,3841	0,5683
PM-1	0,3890	0,3485	0,5496	0,3159	0,4936	0,4241	0,8478	0,6523
PM-2	0,2584	0,2694	0,3124	0,2603	0,3965	0,2562	0,7410	0,4805
PM-3	0,3655	0,3088	0,3933	0,2351	0,4450	0,2545	0,8323	0,5177
PM-4	0,5429	0,5027	0,6764	0,4933	0,4677	0,3529	0,8214	0,5934
PN-1	0,3145	0,3960	0,4492	0,3591	0,5026	0,5532	0,5038	0,8132
PN-2	0,4923	0,2880	0,5061	0,4417	0,4947	0,4897	0,6136	0,8516
PN-3	0,3574	0,3038	0,5960	0,3928	0,4243	0,4786	0,6262	0,8000
PN-4	0,2652	0,1663	0,2596	0,0734	0,3355	0,3769	0,3592	0,5632

**Figura 18: Cargas cruzadas do modelo de mensuração – 1ª rodada**

Foi também analisada a significância das cargas fatoriais, conforme a Figura 20, onde se pode perceber que as cargas fatoriais dos constructos AT, ID e HU não foram consideradas significantes (valor-t > 1,96).

Variável Latente	Valor-t
AT-1 <- AT	1,2882
AT-2 <- AT	0,8392
CI-1 <- CI	12,5689
CI-2 <- CI	7,9829
CI-3 <- CI	17,1513
CI-4 <- CI	15,9599
CI-5 <- CI	14,4823
CI-6 <- CI	7,6456
FC-1 <- FC	19,4114
FC-2 <- FC	15,2908
FC-3 <- FC	18,5802
FC-4 <- FC	9,4152
FC-5 <- FC	9,3097
HU-1 <- HU	1,3501
HU-2 <- HU	1,3709
HU-3 <- HU	0,5185
ID-1 <- ID	0,9917
ID-2 <- ID	1,0210
ID-3 <- ID	1,0240
PC-1 <- PC	3,7770
PC-2 <- PC	13,5685
PC-3 <- PC	13,6501
PM-1 <- PM	17,1578
PM-2 <- PM	8,8099
PM-3 <- PM	15,8750
PM-4 <- PM	22,1366
PN-1 <- PN	20,0418
PN-2 <- PN	17,7516
PN-3 <- PN	17,0558
PN-4 <- PN	5,4533

**Figura 19: Significância das cargas fatoriais – 1ª rodada - *Bootstrapping* - *Outer loading***

Considerou-se que a variância média extraída (AVE) deve ser superior a 0,5 (Fornel & Larcker, 1981). No modelo em questão todos os constructos, na primeira rodada, apresentaram AVE superior a 0,5 exceto o AT (0,398). A variância explicada desse constructo pode melhorar no caso de ser removido algum indicador que não seja adequado. O problema da variável de AT é que, dada a limitação de elementos teóricos que constituem o arcabouço conceitual que foi usado em sua composição (Tolbert e Zucker, 1999), somente dois indicadores foram propostos. Apesar desse fato entende-se que, mesmo com a existência de somente um indicador nessa variável, ele ainda contribuirá para que a variável latente AT

(que se confundirá com o próprio indicador) venha a compor a validade de conteúdo do modelo teórico.

Para a análise de validade discriminante, além da análise das cargas cruzadas, comparam-se as raízes quadradas dos valores das AVE de cada constructo com as correlações (de Pearson) entre os constructos (ou variáveis latentes). As raízes quadradas das AVE devem ser maiores que as correlações dos constructos (Fornel & Larcker, 1981)

Tabela 32: Comparação entre confiabilidade composta e correlação entre constructos – 1ª rodada.

Variáveis	AT	CI	FC	HU	ID	PC	PM	PN
AT	<b>0,6309</b>							
CI	0,4272	<b>0,7412</b>						
FC	0,5078	0,4657	<b>0,7884</b>					
HU	0,4086	0,3330	0,4572	<b>0,7471</b>				
ID	0,5364	0,4028	0,5749	0,3687	<b>0,7395</b>			
PC	0,3453	0,4724	0,3780	0,1929	0,5663	<b>0,7455</b>		
PM	0,5088	0,4661	0,6376	0,4306	0,5603	0,4102	<b>0,8117</b>	
PN	0,4708	0,3895	0,6163	0,4478	0,5770	0,6222	0,7028	<b>0,7654</b>
AVE	0,3980	0,5494	0,6216	0,5581	0,5468	0,5557	0,6588	0,5859
Confiabilidade Composta	0,0986	0,7811	0,8913	0,7447	0,3468	0,7847	0,8851	0,8470
Alfa de Cronbachs	0,3721	0,5886	0,8473	0,7115	0,3713	0,6021	0,8363	0,7624

Na tabela 32 podem-se observar na diagonal e em negrito os valores da raiz quadrada da AVE de cada constructo e compará-lo com as correlações entre os constructos. Observa-se que todos os constructos tiveram a raiz quadrada de AVE maior do que as correlações.

A confiabilidade do modelo foi avaliada por meio dos critérios de Confiabilidade Composta e Alfa de Cronbach. Ambas as medidas devem ser superiores a 0,7 (Hair et al., 2014). Conforme observado na Tabela 32, pelo critério da confiabilidade composta não foram considerados válidos os constructos AT e ID. Pelo critério do Alfa de Cronbach não foram considerados válidos os constructos, AT, CI, ID e PC.

Foram realizados os ajustes nas variáveis latentes e nova avaliação do modelo de mensuração.

#### 4.4.2. Avaliação do modelo estrutural – Primeira rodada

Nesta etapa avalia-se o coeficiente de determinação de Pearson,  $R^2$ , que avalia a porção da variância explicada das variáveis endógenas, das variáveis dependentes FC – Fundo de Conhecimento e CI – Comportamento Instrumental, que são explicadas pelo modelo estrutural; e valor-t, que avalia a significância das regressões entre as variáveis dependentes e independentes (Bido, Silva & Ringle, 2014, p. 65).

Os  $R^2$  “indicam a qualidade do modelo ajustado” (Bido et al., 2014, p. 65). Para a área de Ciências Sociais e Comportamentais, Cohen (1988) sugere que  $R^2=2\%$  seja classificado como efeito pequeno,  $R^2=13\%$  como efeito médio e  $R^2=26\%$  como efeito grande. O  $R^2$  precisa ser ajustado à mão, uma vez que o software *SmathPLS 2.0 M3* não considera em seu cálculo o número de preditores e o tamanho da amostra. Neste modelo o tamanho da amostra é de 102 cases e o número de preditores para VL CI=7 e para FC=3. Observa-se na Tabela 30 que os  $R^2$  ajustados das duas variáveis latentes podem ser considerados como de grande efeito para a área de Ciências Sociais.

Também é analisado o valor-t, calculado por meio do algoritmo do *Bootstrapping* para avaliar a significância das regressões e o valor-p de cada uma considerando 999 graus liberdade, uma vez que o *Bootstrapping* fez 1.000 simulações.

Tabela 33: Resultados da Regressão – 1ª rodada.

	Coefficiente estrutural	Erro padrão	valor-t	valor-p	Sig.	$R^2$	$R^2$ ajustado
AT -> CI	0,1603	0,1619	0,9903	0,3223	Não Sig.		
FC -> CI	0,2183	0,1233	1,7702	0,0770	Sig. a 10%		
HU -> CI	0,1285	0,1526	0,8419	0,4000	Não Sig.		
ID -> CI	- 0,0786	0,1329	0,5916	0,5543	Não Sig.	0,3915	0,3462 <sup>a</sup>
PC -> CI	0,4194	0,1613	2,5996	0,0095	Sig. a 5%		
PM -> CI	0,2527	0,1356	1,8638	0,0626	Sig. a 10%		
PN -> CI	- 0,2712	0,2235	1,2134	0,2253	Não Sig.		
PC -> FC	0,0091	0,1045	0,0867	0,9309	Não Sig.		
PM -> FC	0,4046	0,1037	3,9019	0,0001	Sig. a 5%	0,4625	0,4460 <sup>b</sup>
PN -> FC	0,3263	0,1323	2,4666	0,0138	Sig. a 5%		

<sup>a</sup> amostra =102, preditores =7; <sup>b</sup> amostra = 102, preditores = 3

Observa-se na Tabela 33 que as relações PC=>CI, PM=>FC e PN=>FC apresentaram significância a 5%. As relações FC=>CI e PM=>CI apresentaram significância a 10% e as demais relações não foram estatisticamente significantes.

#### 4.4.3. Avaliação do modelo de mensuração – Segunda rodada

A fim de avaliar a possibilidade de se obter um melhor ajuste ao modelo de mensuração, foram suprimidos os indicadores AT-2, CI-2, ID-1, HU-3 e PN-4.

O algoritmo do PLS foi rodado sem a necessidade de tratamento de “missing values” uma vez que foi assegurado que todas as respostas eram completas. Os parâmetros utilizados foram: *Weighting Scheme, Path Weighting Scheme, Data Metric: Mean 0, Var 1*”, *Maximum Interactions: 300, Abort Criterion: 1,00E-5 e Initial Weights: 1,0*. O diagrama do resultado por ser visto no Anexo 9.

O algoritmo do *Bootstrapping* foi rodado com os seguintes parâmetros: *Sign Changes; No Sign Changes; Cases: 102; e Samples: 1000*. O diagrama do resultado por ser visto no Anexo 10. A seguir são apresentados os resultados.

	AT	CI	FC	HU	ID	PC	PM	PN
AT-1	1,0000	0,3147	0,4744	0,3631	0,3773	0,1094	0,4304	0,3013
CI-1	0,2637	0,7531	0,3506	0,1862	0,2521	0,3939	0,3766	0,3379
CI-3	0,3160	0,7779	0,3214	0,2108	0,1828	0,3050	0,3257	0,2481
CI-4	0,2494	0,8171	0,3695	0,2521	0,1965	0,3316	0,4078	0,2929
CI-5	0,2830	0,7896	0,3170	0,1468	0,2042	0,4359	0,2872	0,3189
CI-6	0,0962	0,6980	0,3666	0,1328	0,0831	0,2927	0,3493	0,1940
FC-1	0,3391	0,4123	0,8093	0,3193	0,3886	0,2549	0,5355	0,4653
FC-2	0,3797	0,3546	0,8078	0,3420	0,4843	0,3107	0,5394	0,5488
FC-3	0,4985	0,4108	0,8301	0,2925	0,4050	0,2672	0,4827	0,4520
FC-4	0,3297	0,3158	0,7409	0,3730	0,5032	0,3941	0,4852	0,4826
FC-5	0,3189	0,2690	0,7501	0,3982	0,4074	0,2652	0,4635	0,5182
HU-1	0,3184	0,2220	0,4235	0,9252	0,3361	0,1204	0,3650	0,3800
HU-2	0,3544	0,2276	0,3838	0,9291	0,3436	0,1141	0,3454	0,3873
ID-2	0,2931	0,1965	0,4953	0,3010	0,9205	0,4681	0,3792	0,4405
ID-3	0,4017	0,2478	0,5389	0,3775	0,9508	0,4340	0,5069	0,5507
PC-1	0,1797	0,1536	0,2306	0,2182	0,4005	0,5366	0,2493	0,2401
PC-2	0,1490	0,2882	0,3278	0,1092	0,3961	0,8191	0,2660	0,4841
PC-3	0,0104	0,4950	0,2880	0,0310	0,3311	0,8374	0,3848	0,5658
PM-1	0,2963	0,3533	0,5500	0,2832	0,4165	0,4266	0,8493	0,6339
PM-2	0,1633	0,2605	0,3127	0,1977	0,2542	0,2600	0,7414	0,4555
PM-3	0,2787	0,3107	0,3934	0,1772	0,2643	0,2590	0,8332	0,5026
PM-4	0,5317	0,4798	0,6764	0,4749	0,5192	0,3486	0,8195	0,6227
PN-1	0,2335	0,3787	0,4493	0,3139	0,4677	0,5590	0,5037	0,8427
PN-2	0,2918	0,2743	0,5066	0,3650	0,4304	0,4959	0,6137	0,8530
PN-3	0,2298	0,2601	0,5963	0,3535	0,4397	0,4753	0,6259	0,8047

**Figura 20: Cargas cruzadas do modelo de mensuração – 2ª rodada**

Para que a validade convergente do modelo de mensuração seja considerada boa, os indicadores devem idealmente ter carga superior a 0,7 ou pelo menos valores de cargas maiores nas VLs originais do que em outras (Hair et al., 2014; Chin, 1998).



Na Figura 21 observa-se que quase todos os indicadores satisfazem a condição ideal, onde as cargas maiores estão nas VLs originais, comparativamente às outras. Salienta-se a condição do indicador AT-1 que permaneceu no modelo por expressar a validade de conteúdo que a VL Atividade de Teorização (AT) desempenha no modelo. Entretanto, o indicador passou a ser a própria VL, dessa forma a correlação passa a ser 1,0 e as medidas de confiabilidade expressam isso.

Foi também analisada a significância das cargas fatoriais, conforme Figura 22, onde se pode perceber que todas as cargas fatoriais dos constructos foram consideradas significantes (valor-t > 1,96). Atenção especial deve ser dada ao indicador AT-1, que é a própria VL, assim essa medida não tem sentido.

Variável Latente	Valor-t
AT-1 <- AT	-
CI-1 <- CI	13,9098
CI-3 <- CI	13,8696
CI-4 <- CI	18,8175
CI-5 <- CI	15,1821
CI-6 <- CI	8,4961
FC-1 <- FC	19,5679
FC-2 <- FC	14,7708
FC-3 <- FC	16,9986
FC-4 <- FC	8,9527
FC-5 <- FC	10,2920
HU-1 <- HU	8,9217
HU-2 <- HU	9,4976
ID-2 <- ID	13,2751
ID-3 <- ID	18,6911
PC-1 <- PC	3,3949
PC-2 <- PC	13,6695
PC-3 <- PC	15,0577
PM-1 <- PM	16,7532
PM-2 <- PM	8,0649
PM-3 <- PM	14,4498
PM-4 <- PM	20,4993
PN-1 <- PN	23,1067
PN-2 <- PN	15,0087
PN-3 <- PN	15,7972

**Figura 21: Significância das cargas fatoriais – 2ª rodada.**

Na Tabela 34 pode-se observar na diagonal e em negrito os valores da raiz quadrada da AVE de cada constructo e compará-lo com as correlações entre os constructos. Observa-se que todos os constructos tiveram a raiz quadrada de AVE maior do que as correlações.

A confiabilidade do modelo foi avaliada por meio dos critérios de Confiabilidade Composta e Alfa de Cronbach. Ambas as medidas devem ser superiores a 0,7 (Hair et al., 2014). Conforme observado na Tabela 33, todas as VLS foram consideradas válidas pelo critério da confiabilidade composta. Pelo critério do Alfa de Cronbach não foi considerado válido somente o constructo PC. Porém, como salienta Pasquali (2003), citado por Beuren, Klein e Vesco (2015, p. 9), quando o número de itens é pequeno isto deve ser relativizado. Também se considera relevante a permanência desse constructo para a validade de conteúdo do modelo.

Tabela 34: **Comparação entre confiabilidade composta e correlação entre constructos – 2ª rodada.**

	AT	CI	FC	HU	ID	PC	PM	PN
AT	<b>1,0000</b>							
CI	0,3147	<b>0,7682</b>						
FC	0,4744	0,4498	<b>0,7884</b>					
HU	0,3631	0,2425	0,4351	<b>0,9271</b>				
ID	0,3773	0,2401	0,5543	0,3666	<b>0,9358</b>			
PC	0,1094	0,4592	0,3771	0,1264	0,4791	<b>0,7439</b>		
PM	0,4304	0,4558	0,6372	0,3830	0,4805	0,4112	<b>0,8119</b>	
PN	0,3013	0,3637	0,6252	0,4138	0,5355	0,6113	0,7001	<b>0,8337</b>
AVE	1,0000	0,5901	0,6216	0,8596	0,8757	0,5534	0,6592	0,6951
Confiabilidade Composta	1,0000	0,8777	0,8913	0,9245	0,9337	0,7821	0,8853	0,8723
Alfa de Cronbachs	1,0000	0,8252	0,8473	0,8367	0,8599	0,6021	0,8363	0,7808

Com base nos dados obtidos, considera-se que a supressão dos indicadores AT-2, CI-2, ID-1, HU-3 e PN-4, identificados na primeira rodada, melhorou a validade do modelo de mensuração.

#### 4.4.4. Avaliação do modelo estrutural – Segunda Rodada

Nesta etapa avaliam-se os coeficientes de determinação de Pearson ( $R^2$ ) das variáveis dependentes FC – Fundo de Conhecimento e CI – Comportamento Instrumental. “Os  $R^2$  avaliam a porção da variância das variáveis endógenas, que é explicada pelo modelo estrutural. Indica a qualidade do modelo ajustado” (Bido et al., 2014, p. 65). Para a área de Ciências Sociais e Comportamentais, Cohen (1988) sugere que  $R^2=2\%$  seja classificado como efeito pequeno,  $R^2=13\%$  como efeito médio e  $R^2=26\%$  como efeito grande. O  $R^2$  precisa ser ajustado à mão, uma vez que o software SmathPLS 2.0 M3 em seu cálculo não considera o

número de preditores e o tamanho da amostra. Neste modelo o tamanho da amostra é de 102 cases e o número de preditores para VL CI=7 e para FC=3.

Observa-se na Tabela 35 que o R<sup>2</sup> ajustado das duas variáveis latentes pode ser considerado como de grande efeito para a área de Ciências Sociais. Também é analisado o valor-t, calculado por meio do algoritmo do *Bootstrapping* para avaliar a significância das regressões e o valor-p de cada uma considerando 999 graus liberdade, uma vez que o *Bootstrapping* fez 1.000 simulações.

**Tabela 35: Resultados da Regressão – 2ª rodada**

	coeficiente estrutural	Erro padrão	valor-t	valor-p	Sig.	R <sup>2</sup>	R <sup>2</sup> ajustado
AT -> CI	0,1436	0,1179	1,2176	0,2237	Não Sig.	0,3875	0,3419 <sup>a</sup>
FC -> CI	0,2651	0,1300	2,0388	0,0417	Sig. A 5%		
HU -> CI	0,0944	0,1011	0,9338	0,3506	Não Sig.		
ID -> CI	-0,2229	0,1153	1,9328	0,0535	Sig. A 10%		
PC -> CI	0,4778	0,1809	2,6410	0,0084	Sig. A 5%		
PM -> CI	0,2737	0,1402	1,9519	0,0512	Sig. A 10%	0,4689	0,4526 <sup>b</sup>
PN -> CI	-0,2487	0,2068	1,2029	0,2293	Não Sig.		
PC -> FC	0,0024	0,1012	0,0234	0,9813	Não Sig.		
PM -> FC	0,3913	0,1045	3,7457	0,0002	Sig. A 5%		
PN -> FC	0,3497	0,1292	2,7078	0,0069	Sig. A 5%		

<sup>a</sup> amostra =102, preditores =7; <sup>b</sup> amostra = 102, preditores = 3

Observa-se na Tabela 35 que as relações PC=>CI, PM=>FC e PN=>FC apresentaram significância a 5%. As relações FC=>CI, ID=>CI e PM=>CI apresentaram significância a 10% e as quatro demais relações não foram estatisticamente significantes.

Com base nos dados obtidos, considera-se que a supressão dos indicadores AT-2, CI-2, ID-1, HU-3 e PN-4, indicadores identificados na primeira rodada, melhorou a validade do modelo estrutural.

#### **4.4.5. Avaliação do impacto das variáveis de controle nas variáveis dependentes FC e CI**

A fim de avaliar o impacto das variáveis de controle no modelo de pesquisa, estas foram inseridas no modelo estrutural como variáveis emergentes por meio de indicadores formativos do tipo *dummy*. Dessa forma cada variável de controle foi composta por (n-1) categorias, por exemplo, existem três categorias de setores de atividade (indústria, comércio e serviços), dessa forma, existem duas variáveis *dummies* para o setor de atividades. O modelo

estrutural e de mensuração resultante dessa inclusão passou então a ter oito variáveis latentes compostas por indicadores reflexivos (FC, CI, PN, PC, PM, AT, HU e ID), e cinco variáveis emergentes (Porte, Setor, Função, Subsidiária, Tempo e PCG Mais Usada) compostas por indicadores formativos do tipo *dummy*.

O algoritmo do PLS foi rodado sem a necessidade do tratamento de “missing values”, uma vez que foi assegurado que todas as respostas eram completas. Os parâmetros utilizados foram: *Weighting Scheme*, *Path Weighting Scheme*, *Data Metric*: Mean 0, Var 1”, *Maximum Interactions*: 300, *Abort Criterion*: 1,00E-5 e *Initial Weights*: 1,0. O diagrama do resultado por ser visto no Anexo 11.

Foi iniciado o algoritmo do *Bootstrapping* com os seguintes parâmetros: *Sign Changes*; *No Sign Changes*; *Cases*: 102; e *Samples*: 1000. Entretanto ele não funcionou e emitiu a seguinte comunicação: “A singular matrix occurred during the estimation of the outer weights of a block. Using more indicators could solve the problem”.

Como solução para esse problema, os indicadores formativos das variáveis *dummies* foram substituídos pelos escores gerados para as variáveis por meio do algoritmo PLS. Em seguida, foi iniciado novamente o algoritmo do *Bootstrapping* com os seguintes parâmetros: *Sign Changes*; *No Sign Changes*; *Cases*: 102; e *Samples*: 1000, que rodou normalmente.

Ao serem avaliados os modelos de mensuração dessas variáveis, observou-se que elas não atendiam aos critérios de validade convergente e discriminantes, conforme pode ser observado na Figura 23.

	AT	CI	Função	FC	HU	ID	Mais_Usada	Porte	PC	PM	PN	Setor	Subsidiária	Tempo
AT-1	1,0000	0,3181	0,0479	0,4744	0,3631	0,3772	0,1707	0,1281	0,1097	0,4303	0,3014	0,1596	0,2099	0,0792
CI-1	0,2637	0,7465	0,1034	0,3505	0,1862	0,2521	0,3069	0,0996	0,3937	0,3765	0,3380	0,0315	0,1078	0,2210
CI-3	0,3160	0,7842	0,0635	0,3215	0,2108	0,1828	0,2213	0,0733	0,3051	0,3257	0,2480	0,1335	0,0931	0,3011
CI-4	0,2494	0,8123	- 0,0001	0,3695	0,2521	0,1965	0,2345	0,1144	0,3315	0,4077	0,2929	0,0518	0,0717	0,2575
CI-5	0,2830	0,8046	0,0195	0,3170	0,1468	0,2042	0,1803	0,2136	0,4357	0,2872	0,3191	0,0574	0,0226	0,4466
CI-6	0,0962	0,6868	0,1606	0,3665	0,1327	0,0831	0,1526	0,1547	0,2925	0,3493	0,1940	0,0422	- 0,0457	0,2630
F4	0,0396	- 0,0168	- 0,1951	0,1228	0,1204	0,1640	0,1853	0,0124	0,1674	0,0385	0,1714	- 0,0028	- 0,1372	0,0272
F5	0,0308	0,0822	0,9546	0,1660	0,0608	- 0,1352	- 0,0971	0,0197	- 0,0591	0,0886	- 0,0293	- 0,0800	0,0228	0,0258
FC-1	0,3391	0,4092	0,0928	0,8091	0,3193	0,3886	0,2409	0,2449	0,2547	0,5354	0,4652	- 0,0745	0,0356	0,1145
FC-2	0,3797	0,3526	0,0950	0,8078	0,3419	0,4843	0,2492	0,1067	0,3107	0,5393	0,5488	0,0001	0,1281	0,1315
FC-3	0,4985	0,4095	0,2705	0,8301	0,2925	0,4050	0,2575	0,1255	0,2674	0,4826	0,4520	- 0,0409	0,0533	0,1487
FC-4	0,3297	0,3117	0,2788	0,7407	0,3730	0,5032	0,1525	0,2497	0,3942	0,4851	0,4823	- 0,1543	- 0,1934	0,1175
FC-5	0,3189	0,2696	0,1733	0,7504	0,3981	0,4073	0,0007	0,0804	0,2654	0,4635	0,5182	0,0446	0,0029	0,0931
HU-1	0,3184	0,2205	0,1323	0,4235	0,9250	0,3360	- 0,0290	0,2308	0,1207	0,3650	0,3799	0,0097	0,0961	0,0835
HU-2	0,3544	0,2268	0,0701	0,3838	0,9293	0,3436	- 0,0855	0,0656	0,1144	0,3454	0,3873	0,1180	0,1616	0,1736
ID-2	0,2931	0,1979	- 0,0724	0,4952	0,3011	0,9207	0,1425	0,1720	0,4685	0,3791	0,4405	- 0,0467	0,0127	0,1427
ID-3	0,4017	0,2491	- 0,1028	0,5389	0,3774	0,9507	0,1099	0,2469	0,4342	0,5068	0,5507	- 0,0485	0,0610	0,1998
MU10	- 0,1271	- 0,0003	0,1350	- 0,0813	- 0,1286	- 0,1460	- 0,0012	0,0111	0,0174	0,0119	- 0,0052	0,0718	- 0,0838	- 0,0431
MU11	0,0953	0,0460	0,1350	- 0,0903	0,0383	- 0,0996	0,1615	0,0111	- 0,1390	- 0,1237	- 0,1763	- 0,0057	- 0,0838	- 0,0060
MU14	0,1271	0,1439	- 0,1193	0,0868	0,0489	0,1346	0,5054	0,1530	0,1591	0,1157	0,1483	0,0718	0,0806	0,0128
MU15	- 0,2223	- 0,0731	0,1350	- 0,3075	- 0,0195	- 0,1070	- 0,2568	0,1530	0,0073	- 0,1114	- 0,1505	- 0,0057	- 0,0838	0,1067
MU2	- 0,2030	0,0178	- 0,0990	- 0,0670	0,1338	- 0,1720	0,0625	- 0,0787	- 0,0304	- 0,0779	0,0839	- 0,0922	0,0177	- 0,0609
MU3	0,0449	- 0,1815	- 0,1138	- 0,0694	0,1450	0,1221	- 0,6375	- 0,0197	- 0,1153	- 0,0444	0,0406	0,1054	0,0319	- 0,0307
MU4	- 0,1117	- 0,0815	0,0950	- 0,0657	- 0,0393	- 0,0953	- 0,2862	- 0,0920	- 0,0507	- 0,0983	- 0,1042	- 0,0782	- 0,1746	0,1804
MU5	0,0681	0,1002	- 0,1704	- 0,0363	- 0,0645	0,1025	0,3518	- 0,0854	0,0226	- 0,0465	- 0,1457	0,1026	0,1151	0,1524
MU6	- 0,1815	0,0383	0,0112	0,2270	0,1265	0,2604	0,1344	0,1172	0,1702	0,1774	0,2118	- 0,0835	- 0,0023	0,0455
P5	0,1281	0,1733	0,0262	0,2052	0,1586	0,2280	0,0888	1,0000	0,2746	0,0862	0,1829	0,1050	- 0,1134	0,1178
PC-1	0,1797	0,1573	- 0,0567	0,2307	0,2182	0,4006	0,1320	0,1742	0,5381	0,2492	0,2400	0,1103	- 0,0314	0,0343
PC-2	0,1490	0,2896	0,0514	0,3278	0,1092	0,3961	0,1085	0,2399	0,8189	0,2660	0,4839	0,0499	- 0,2966	0,0970
PC-3	- 0,0104	0,4965	- 0,0281	0,2880	0,0310	0,3311	0,1745	0,2058	0,8368	0,3848	0,5660	- 0,0191	- 0,2146	0,1737
PM-1	0,2963	0,3483	0,1654	0,5500	0,2831	0,4165	0,1491	0,0775	0,4266	0,8491	0,6339	0,1223	0,0729	0,1801
PM-2	0,1633	0,2604	- 0,0275	0,3127	0,1977	0,2542	0,0543	0,0316	0,2599	0,7417	0,4555	0,0250	0,0386	0,0638
PM-3	0,2787	0,3095	0,0985	0,3933	0,1772	0,2643	0,0614	0,0743	0,2589	0,8334	0,5025	0,0514	0,1009	- 0,0013
PM-4	0,5317	0,4760	0,0878	0,6764	0,4749	0,5191	0,1973	0,0817	0,3489	0,8194	0,6225	0,0317	0,0561	0,1157
PN-1	0,2335	0,3812	- 0,0036	0,4493	0,3140	0,4677	0,0478	0,1347	0,5588	0,5037	0,8430	- 0,0015	- 0,0482	0,1152
PN-2	0,2918	0,2769	- 0,0707	0,5067	0,3649	0,4303	0,0731	0,1980	0,4956	0,6137	0,8532	- 0,0070	- 0,0835	0,0519
PN-3	0,2298	0,2590	0,1256	0,5962	0,3535	0,4397	0,0558	0,1271	0,4753	0,6258	0,8042	0,0381	- 0,0956	0,0471
S2	0,1695	0,0637	- 0,0363	- 0,0323	0,1657	- 0,1149	0,0316	0,1421	- 0,0251	0,0284	- 0,0208	0,7772	0,1204	0,1184
S3	-	0,0339	- 0,0864	- 0,0409	- 0,1328	0,0880	- 0,0401	- 0,0442	0,1001	0,0707	0,0503	0,4128	0,1241	0,0889
SUB	0,2099	0,0656	- 0,0211	0,0120	0,1395	0,0423	0,1082	- 0,1134	- 0,2656	0,0821	- 0,0919	0,1940	1,0000	0,1324
T1	- 0,0214	0,0452	0,0097	- 0,0560	0,0482	0,0213	- 0,0213	0,0413	- 0,0502	0,0599	- 0,0316	- 0,1990	- 0,0891	0,1149
T2	0,1024	- 0,2560	0,0486	0,0439	- 0,0661	0,0856	0,1339	- 0,0829	0,0446	0,0608	0,0696	- 0,1124	0,0286	- 0,6510
T3	0,1617	0,3301	0,0719	0,2307	0,1223	0,2734	0,0794	0,0880	0,2291	0,1698	0,1528	0,1990	0,2040	0,8395

**Figura 22: Cargas cruzadas do modelo de mensuração – 1ª rodada com variáveis de controle.**

Conforme pode ser observado na Tabela 36, o  $R^2$  ajustado da variável latente CI – Comportamento Instrumental, após a inclusão das variáveis emergentes teve um acréscimo, comparativamente ao modelo sem elas (de 0,3419 para 0,4243); entretanto as únicas variáveis de controle que apresentaram significância estatística foram a PCG mais Usada ( $p = 0,0889 < 0,10$ ) e Tempo de permanência ( $p = 0,0003 < 0,05$ ), mas que, pela falta de validade convergente e discriminantes não puderam ser consideradas.

Tabela 36: Resultados da Regressão – 1ª rodada com variáveis de controle

	Coefficiente estrutural	Erro padrão	valor-t	valor-p	Sig.	R <sup>2</sup>	R <sup>2</sup> ajustado
AT -> CI	0,1407	0,1137	1,2369	0,2164	Não Sig.	0,4984	0,4243 <sup>a</sup>
FC -> CI	0,1980	0,1277	1,5512	0,1212	Não Sig.		
HU -> CI	0,0815	0,1019	0,7997	0,4241	Não Sig.		
ID -> CI	- 0,2819	0,1137	2,4803	0,0133	Sig. 5%		
PC -> CI	0,4283	0,1582	2,7077	0,0069	Sig. 5%		
PM -> CI	0,2288	0,1329	1,7217	0,0854	Sig. 10%		
PN -> CI	- 0,1371	0,1717	0,7982	0,4249	Não Sig.		
Função -> CI	- 0,0287	0,0899	0,3190	0,7498	Não Sig.		
Mais_Usada -> CI	0,1397	0,0820	1,7029	0,0889	Sig. 10%		
Porte -> CI	0,0195	0,0691	0,2817	0,7782	Não Sig.		
Sector -> CI	- 0,0532	0,0780	0,6818	0,4955	Não Sig.		
Subsidiária -> CI	0,0725	0,0790	0,9178	0,3589	Não Sig.		
Tempo -> CI	0,3089	0,0847	3,6482	0,0003	Sig. 5%		
PC -> FC	0,0025	0,1023	0,0245	0,9805	Não Sig.	0,4687	0,452 <sup>b</sup>
PM -> FC	0,3913	0,1026	3,8118	0,0001	Sig. 5%		
PN -> FC	0,3496	0,1289	2,7119	0,0068	Sig. 5%		

<sup>a</sup> amostra = 102, preditores = 13; <sup>b</sup> amostra = 102, preditores = 3

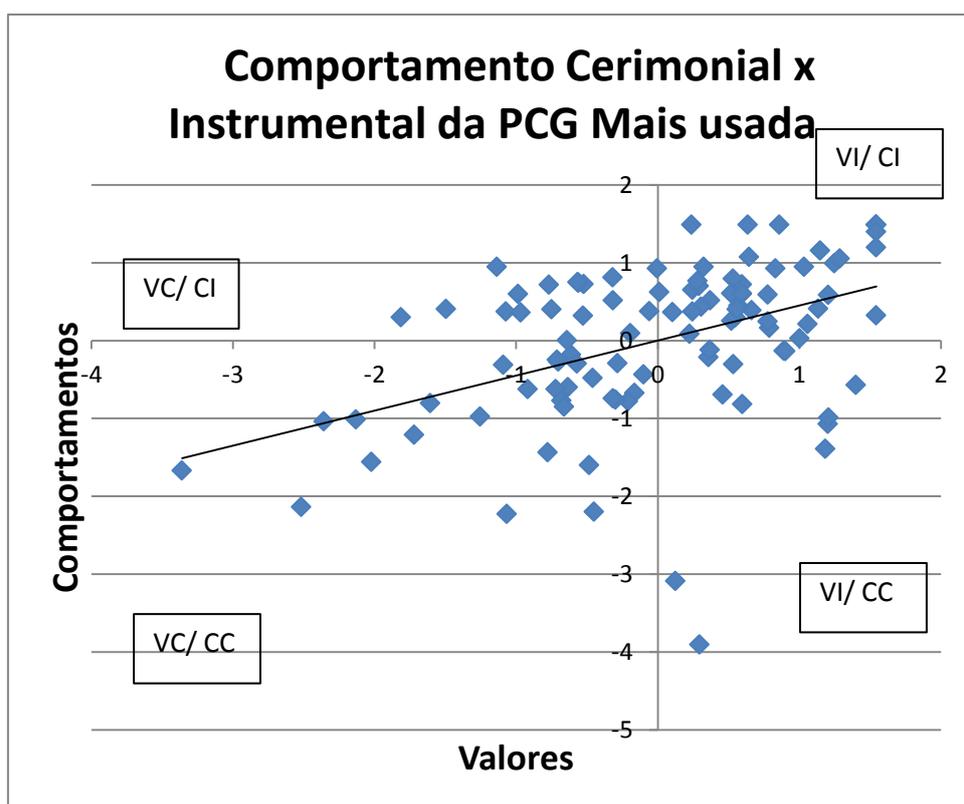
Considerando-se os resultados obtidos, pode-se concluir que as variáveis de controle não contribuem para explicar de forma mais adequada o modelo de pesquisa.

#### 4.5. Análise das Associações entre as variáveis latentes Fundo de Conhecimento e Comportamento Instrumental.

Foram realizados dois procedimentos para a análise da associação das variáveis latentes FC – Fundo de Conhecimento e CI – Comportamento Instrumental. Num primeiro momento, por meio dos escores obtidos para essas variáveis no processo de modelagem de equações estruturais, foram plotadas as 102 observações e analisada a possibilidade de associação do tipo de PCG mais usada com essas duas variáveis. Em um segundo momento, também por meio dos escores obtidos para essas variáveis no processo de modelagem de equações estruturais, foram estabelecidas categorias para as duas variáveis e verificada a possibilidade de associação entre essas variáveis latentes e as demais variáveis de controle.

#### 4.5.1. Plotagem dos escores das variáveis latentes FC – Fundo de Conhecimento e Comportamento Instrumental.

A Figura 24 apresenta a plotagem dos escores das variáveis latentes FC – Fundo de Conhecimento e CI – Comportamento Instrumental.



**Figura 23: Comportamento x Valor com base em 102 observações válidas**

Essa figura representa adequadamente o que era esperado quando do desenvolvimento da revisão bibliográfica, conforme predito na Figura 15, considerando-se, entretanto as questões de escala utilizada.

De acordo com os valores obtidos, foram identificados os quadrantes onde os comportamentos (cerimonial e/ou instrumental) e os valores (cerimonial ou instrumental) estão presentes.

Percebe-se ainda a diferença de escala entre as observações caracterizadas no quadrante VI/CI comparativamente ao quadrante VC/CC. A existência de uma escala maior no quadrante VC/CC representa a maior variância explicada na dominância cerimonial nos constructos, conforme já era esperado, de acordo com Ahrens e Chapman (2004).

Com base nos dados obtidos foi construída a tabela de contingenciamento entre as características dos quadrantes VC/CC, VI/CI, VC/CI e VI/CC e as PCG mais usadas, como pode ser observado na Tabela 37.

**Tabela 37: Contingenciamento entre características dos quadrantes e a PCG mais usada**

Quadrante	PCG mais usada										Total
	PES	ORC	AVO	TTC	ARP	PIN	BSC	OBA	ARC	VEA	
VC/CC	4	10	9	1	2	0	1	2	0	0	29
VI/CI	17	13	7	0	2	2	0	0	1	0	42
VC/CI	5	5	5	0	0	1	1	0	0	1	18
VI/CC	<u>2</u>	<u>2</u>	<u>6</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>1</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>1</u>	<u>1</u>	<u>13</u>
<b>Total</b>	<b>28</b>	<b>30</b>	<b>27</b>	<b>1</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>102</b>

**Nota:** Pearson  $\chi^2$  (27) = 318.877 - Pr = 0,236

O contingenciamento entre características dos quadrantes e a PCG mais usada (Tabela 37), testado pelo  $\chi^2$  ( $p = 0,236 > 0,1$ ) revela que essas variáveis são independentes, ou seja, a característica do quadrante e a PCG mais usada se combinam aleatoriamente no conjunto de observações analisadas.

#### 4.5.2. Avaliação da associação das variáveis latentes Fundo de Conhecimento e Comportamento Instrumental e demais variáveis de controle, por meio da análise de correspondência

Diferentemente do tópico anterior, para a utilização da técnica multivariada de análise de correspondência as variáveis latentes Fundo de Conhecimento e Comportamento Instrumental tiveram seus escores substituídos por categorias. Para tanto as amplitudes dos escores foram identificadas em cada uma delas.

Para a variável FC - Fundo de Conhecimento, com base na teoria, foram consideradas duas categorias: FC-Cerimonial (-3,36 a - 0,91), associada ao valor cerimonial, e FC-Instrumental (-0,91 a 1,54), associada ao valor instrumental. As faixas para cada uma dessas categorias foram obtidas pela divisão em duas partes iguais da amplitude observada nos escores dessa variável.

Para a variável CI - Comportamento Instrumental, com base na teoria, foram consideradas três categorias: C-Cerimon (-3,93 a -2,11), associada ao Comportamento Cerimonial, C-Misto (-2,11 a - 0,31), associada ao Comportamento Misto, e C-Instrum (-0,31 a 1,49) associada ao Comportamento Instrumental.



Após o estabelecimento das categorias, o primeiro passo foi analisar a possibilidade da existência de associação entre as duas variáveis FC e CI.

Tabela 38: **Contingenciamento entre as categorias Comportamento e Fundo de Conhecimento**

Fundo_Conhecimento	Comportamento			Total
	C-Cerimon	C-Misto	C-Instrum	
FC-Cerimonial	2	9	6	17
FC- Instrumental	3	18	64	85
Total	5	27	70	102

**Nota:** Pearson  $\chi^2(2) = 10.6629$  - Pr = 0,005

O contingenciamento entre Comportamento e Fundo de Conhecimento (Tabela 38), testado pelo  $\chi^2$  ( $p = 0,0048 < 0,05$ ) revela que essas variáveis não são independentes, ou seja, Comportamento e Fundo de Conhecimento não se combinam aleatoriamente no conjunto de observações analisadas.

```
Correspondence analysis                Number of obs   =    102
                                        Pearson chi2(2) =    10.66
                                        Prob > chi2     =    0.0048
                                        Total inertia  =    0.1045
                                        Number of dim. =     1
                                        Expl. inertia (%) = 100.00

3 active rows
2 active columns
```

Dimension	singular value	principal inertia	chi2	percent	cumul percent
dim 1	.3233231	.1045378	10.66	100.00	100.00
total		.1045378	10.66	100	

Statistics for row and column categories in symmetric normalization

Categories	overall			dimension_1		
	mass	quality	%inert	coord	sqcorr	contrib
Comportame~o						
C-Cerimonial	0.049	1.000	0.184	1.101	1.000	0.184
C-Misto	0.265	1.000	0.506	0.786	1.000	0.506
C-Instrume~l	0.686	1.000	0.310	-0.382	1.000	0.310
Fundo_Conh~o						
FC-Cerimon~l	0.167	1.000	0.833	1.271	1.000	0.833
FC- Instru~l	0.833	1.000	0.167	-0.254	1.000	0.167

**Figura 24: Output STATA 13 análise de correspondência entre Comportamento e Fundo de Conhecimento.**

De acordo com o *output* do software STATA 13 apresentado na Figura 25, observa-se que na Dimensão Comportamento a maior inércia (variância explicada ao quadrado) está

concentrada no comportamento misto (50,6%), seguido do comportamento instrumental (31,0%) e do comportamento cerimonial (18,4%). Já na dimensão Fundo de Conhecimento a maior inércia está concentrada no Valor Cerimonial (com 83,3%), seguido do Valor Instrumental (16,7%). Esses dados confirmam as observações feitas quando da análise dos resultados da plotagem apresentados na Figura 24.

Foram testadas as associações entre FC, CI e as demais variáveis de controle. Os resultados obtidos são apresentados na Tabela 39.

**Tabela 39: Valores de Chi<sup>2</sup> obtidos na análise de correspondência entre associações das categoriais de comportamento e valor com as varáveis de controle**

<b>Associação Verificada</b>	<b>Grau de liberdade</b>	<b>Chi<sup>2</sup></b>	<b>Pr</b>	<b>Sig</b>
CI (cerimonial, misto, e instrumento) x PCG	18	29.7612	0,040	< 0,05
CI (cerimonial, misto, e instrumental) x Controle de Capital	2	2.0078	0,366	Não Sig.
CI (cerimonial, misto e instrumental) x Porte	2	4.6669	0,097	< 0,1
CI (cerimonial, misto e instrumental) x Setor	4	2.0078	0,366	Não Sig
CI (cerimonial, misto e instrumental) x Tempo na Função	6	5.6680	0,461	Não Sig
CI (cerimonial, misto e instrumental) x Função	6	5.8691	0,438	Não Sig
FC (cerimonial, instrumental) x PCG	9	15.8210	0,071	< 0,1
FC (cerimonial, instrumental) x Controle de Capital	1	0.2649	0,608	Não Sig
FC (cerimonial, instrumental) x Porte	1	0,1973	0,657	Não Sig
FC (cerimonial, instrumental) x Setor	2	0.2931	0,864	Não Sig
FC (cerimonial, instrumental) x Tempo na Função	3	0.6435	0,886	Não Sig
FC (cerimonial, instrumental) x Função	3	10.6581	0,014	< 0,05

Os contingenciamentos testados pelo Chi<sup>2</sup> entre: Comportamento Instrumental e PCG mais usada ( $p = 0,04 < 0,05$ ), Comportamento Instrumental e Porte ( $p = 0,097 < 0,1$ ) Fundo de

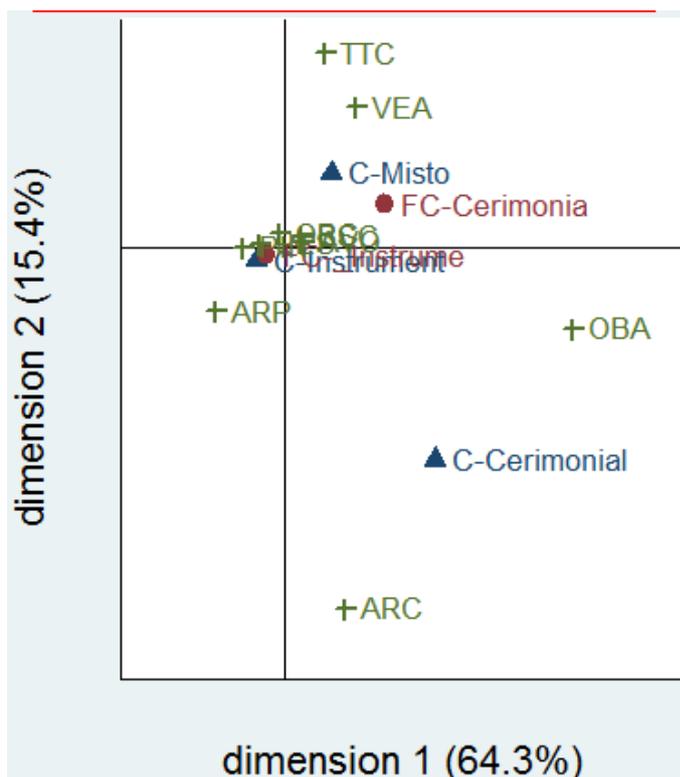
Conhecimento e PCG mais usada ( $p = 0,071 < 0,1$ ), e Fundo de Conhecimento e Função ( $p = 0,014 < 0,05$ ) revelam que essas variáveis não são independentes, ou seja, que elas não se combinam aleatoriamente no conjunto de observações. De outro lado, pode-se afirmar que nos demais casos, as outras variáveis são independentes e que se combinam aleatoriamente.

As associações entre porte, fundo de conhecimento e perfil dos atores organizacionais, apesar de terem sido identificadas, não foram alvo da revisão bibliográfica, nem fazem parte do modelo teórico desta pesquisa; entretanto, podem ser apontadas como tópicos a serem pesquisados futuramente.

A análise das associações entre as variáveis Comportamento Instrumental - CI, Fundo de Conhecimento - FC e PCG mais usada foi realizada por meio da técnica de análise de correspondência múltipla, também conhecida como Homals.

De acordo com o output do STATA 13 apresentado na Figura 26, observa-se que na Dimensão Comportamento (35,9%) a maior inércia (variância explicada ao quadrado) está concentrada nas PCG mais usadas (40,5%), seguida do Comportamento Cerimonial (18,7%), Comportamento Misto (10,5%) e Comportamento Instrumental (6,7%). Já na dimensão Fundo de Conhecimento (23,5%) a maior inércia está concentrada no Valor Cerimonial (com 19,6%) seguida do Valor Instrumental (3,9%). Observa-se, entretanto, que a variância total explicada é de somente 18,38%.





**Figura 26 – Mapa perceptual Comportamento e Fundo de Conhecimento e PCG mais usada**

Pode-se observar que ao centro estão sobrepostos comportamentos, valores e PCG. São eles o Comportamento Instrumental, o Fundo de Conhecimento Instrumental e as PCG: PES – Planejamento Estratégico, ORC – Orçamento Empresarial, AVO – Análise de Variações Orçamentárias, PIN – Painel de Indicadores, e BSC – *Balanced Scorecard*. Um pouco mais distante, mas relativamente mais próximo que os outros, também se encontra a prática ARP – Análise de Rentabilidade de Produtos. Também podem ser identificados mais acima o Fundo de Conhecimento – Cerimonial e Comportamento Misto e as práticas TTC – Técnicas Tradicionais de Custeio e VEA – Valor Econômico Adicionado (EVA). Por fim, mais abaixo, podem ser observados o Fundo de Conhecimento – Cerimonial, a prática OBA – Orçamento Baseado em Atividades e a prática ARC – Análise da Rentabilidade de Clientes.

Oportunamente, no tópico 4.7, quando forem apresentadas as discussões acerca dos resultados obtidos, esse gráfico será analisado em maior detalhe e serão propostas as formações de alguns clusters.

#### 4.6. Teste de Hipóteses

Expostas as análises anteriores, na Tabela 40 apresenta-se o conjunto das informações finais sobre as hipóteses investigadas e os resultados estatísticos da análise dos dados.

**Tabela 40: Quadro do conjunto de hipóteses e dados obtidos das análises estatísticas**

Hipóteses	De	Para	Sinal Espe-rado	Efeito Direto Beta	p-value	Sinal Obtido	Signifi-cante
<u>Hipótese 1</u> : O Comportamento instrumental do uso (“Uso Capacitante”) de uma PCG está positivamente associado com o “Fundo de Conhecimento” (Valores Instrumentais)	FC	CI	+	0,2651	0,0417	de acordo	a 5%
<u>Hipótese 2a</u> : “Pressões Normativas” estão positivamente associadas ao Comportamento Instrumental do uso de uma PCG	PN	CI	-	0,2487	0,2293	de acordo	não sig,
<u>Hipótese 2b</u> : Pressões Coercitivas estão negativamente associadas ao Comportamento Instrumental do uso de uma PCG	PC	CI	-	0,4778	0,0084	contrário	a 5%
<u>Hipótese 2c</u> : Pressões Miméticas estão positivamente associadas ao Comportamento Instrumental do uso de uma PCG	PM	CI	+	0,2737	0,0512	de acordo	a 10%
<u>Hipótese 3a</u> : Pressões Normativas estão positivamente associadas com Fundo de Conhecimento (Valores Instrumentais)	PN	FC	+	0,3497	0,0069	de acordo	a 5%
<u>Hipótese 3b</u> : Pressões Coercitivas estão negativamente associadas com Fundo de Conhecimento (Valores Instrumentais).	PC	FC	+	0,0024	0,9813	de acordo	não sig,
<u>Hipótese 3a</u> : Pressões Miméticas estão positivamente associadas com Fundo de Conhecimento (Valores Instrumentais);	PM	FC	+	0,3913	0,0002	de acordo	a 5%
<u>Hipótese 4a</u> : O “Ímpeto para Difusão” (por Normatização) está associado negativamente com o Comportamento Instrumental do uso de uma PCG.	ID	CI	-	0,2229	0,0535	de acordo	a 10%
<u>Hipótese 4b</u> : A “Atividade de Teorização” está negativamente associada com o Comportamento Instrumental do uso de uma PCG.	AT	CI	+	0,1436	0,2237	de acordo	não sig,
<u>Hipótese 4c</u> : A “Heterogeneidade dos Usuários” está positivamente relacionada com o Comportamento Instrumental do uso de uma PCG.	HU	CI	+	0,0944	0,3506	de acordo	não sig,

A seguir são apresentadas as discussões acerca dos resultados obtidos.

#### **4.7. Discussão dos resultados obtidos**

Neste tópico é apresentada a percepção dos gestores sobre o Comportamento do uso da PCG mais usada na organização; os fatores, com base no contexto institucional, que explicam a percepção do comportamento do uso da PCG mais usada pelas organizações; e as consequências Teóricas, com base nos achados empíricos, e articulação com a teoria, no processo de institucionalização proposto por Tolbert e Zucker (1999).

##### **4.7.1. A percepção dos gestores sobre o Comportamento do uso da PCG mais usada na organização**

Não foi possível, sob nenhuma ótica, associar diretamente a ocorrência da PCG mais usada em uma dada organização com nenhuma das demais variáveis de controle. Isso significa que podem existir outros fatores que levam a essa escolha, mas, certamente, para a amostra analisada nesta pesquisa não são o porte da organização, a função do gestor, nem o tempo que este ocupa na função, o segmento de atividade, ou o fato de a organização ser subsidiária de empresa internacional. Tal achado já havia sido evidenciado por Soutes (2006).

Quanto ao comportamento do uso da PCG mais utilizada, a princípio também não se conseguiu fazer uma associação deste com a PCG mais usada. Conforme se pôde observar quando da plotagem de todos os escores das VLs FC e CI, e em seguida na análise de correspondência realizada entre as PCG e os quadrantes que relacionam seus comportamentos e valores (VC/CC, VI/CI, VC/CI e VI/CC), concluiu-se sobre a aleatoriedade do relacionamento entre ambos.

Entretanto, ao serem estabelecidas categorias para comportamentos e valores, por meio do uso de faixas obtidas dos escores de ambas as variáveis latentes (CI- Comportamento Instrumental: C-Cerimon, C-Misto e C-Instrum; e FC - Fundo de Conhecimento: FC-Cerimonial e FC-Instrumental) pôde-se observar, por meio da análise de correspondência, que existe associação entre FC e CI ( $\chi^2(2) 10.6629$  e  $Pr = 0,005 < 0,05$ ), e que ambas se associam com a PCG mais usada (Comportamento e PCG mais usada  $\chi^2(18) 29,7612$   $Pr = 0,04$ ; Fundo de Conhecimento e PCG mais usada  $\chi^2(9) 15.8210$   $Pr = 0,071 < 0,1$ ). Assim, pode-se afirmar, com base na técnica de análise de correspondência, que há uma associação entre FC, CI e a PCG mais usada para a amostra analisada, se bem que a variância total explicada por essa associação é baixa (18,38%).

Observa-se também, com base na análise de correspondência múltipla, que a maior variância explicada está associada ao comportamento misto (com 50,6% da variância explicada), seguido do comportamento instrumental (com 31% da variância explicada) e do cerimonial (com 18,4% da variância explicada). De outro lado, o Valor com maior variância explicada é o Valor Cerimonial (com 83,3% da variância explicada) seguido do Valor Instrumental (com 18,4% da variância explicada). A Tabela 41 sumariza o entendimento da variância explicada em cada uma das categorias.

**Tabela 41: Variância explicada na análise de correspondência entre Comportamento e Valores das PCG mais usadas**

Comportamento		Valor	
Tipo	Var. Explicada	Tipo	Var. Explicada
Misto	50,60%	Cerimonial	83,30%
Instrumental	31,00%	Instrumental	18,40%
Cerimonial	18,40%		

Talvez o que justifique a concentração de variância explicada no Comportamento Cerimonial (parcela do misto que é afetada pelo cerimonial, mais o próprio cerimonial) seja a utilização do constructo de Mahama e Cheng (2013), que, por sua vez, se valeu do constructo de Adler e Borys (1996), o qual foi adequado ao conceito contábil por Ahrens e Chapman (2004). Conforme alertado por Ahrens e Chapman (2004, p 297), sistemas de controle e PCG estão mais forte e complexamente ligados com as questões de hierarquia e de avaliação de desempenho do que com a tecnologia produzida por máquinas, o que pode resultar em usos “coercitivos” com maior frequência que o desejável, segundo Adler e Borys (1996).

Com base na tabela de contingenciamento entre as categorias Fundo de Conhecimento e Comportamento, foram identificadas as empresas (observações na amostra analisada de um total de 102 empresas) que se encontram em cada uma das categorias (comportamento x Valor). A Tabela 42 apresenta esses dados.

**Tabela 42: Quantidades de empresas por tipo de comportamento X valor**

	Comportamento Cerimonial	Comportamento Misto	Comportamento Instrumental	Total
Valor Cerimonial	2	9	6	17
Valor Instrumental	3	18	64	85
<b>Total</b>	<b>5</b>	<b>27</b>	<b>70</b>	<b>102</b>



A fim de utilizar o arcabouço de Bush (1983) para a análise dos estados transitórios de comportamento e valor, primeiramente é necessário fazer uma rápida revisão das tipologias por ele apresentadas. Bush (1983) usa sua metodologia para analisar o processo de mudança na organização (pesquisa longitudinal) de um tipo de comportamento para outro, uma vez que a instituição esteja submetida a um determinado valor.

Como exemplo, o comportamento misto, com submissão ao valor cerimonial, pode ser decorrência de dois tipos de comportamentos: o comportamento cerimonial ou o instrumental. São assim representados os comportamentos:  $C_c V_c C_{ci}$ , ou  $C_{ci} V_c C_{ci}$ .

Em se tratando de uma pesquisa transversal, não se pode assegurar qual o tipo de comportamento que precede ou sucede o comportamento identificado pela pesquisa empírica. Mas se pode afirmar qual o comportamento e o valor observados no momento da pesquisa. Assim, a forma de representação proposta por Bush (1983) foi adotada nesta fase de análise e discussão, considerando que os comportamentos identificados na pesquisa empírica são equivalentes aos finais propostos por Bush (1983), e em decorrência, que o tipo de valor identificado na pesquisa é o valor de dominância para cada um desses casos. Dessa forma, quando existir mais de uma possibilidade de comportamentos precedentes todos serão considerados.

Analisando-se o grupo de empresas caracterizadas pelo Comportamento Misto e Valor Cerimonial, com base no arcabouço de Bush (1983), pode-se considerar que os comportamentos de uso percebidos são, prioritariamente, os garantidos cerimonialmente, ou seja, aqueles advindos de costumes, da incorporação de hierarquias, etc. Tais valores são identificados por Meyer e Rowan (1977) como decorrentes dos valores simbólicos, associados a ritos, mitos, e outros tipos de arquétipos que vão sendo incorporados pelas organizações (Bush, 1987, p. 37). Foram identificadas 9 (nove) empresas na amostra analisada, sendo que as PCG mais usadas por elas foram: Planejamento estratégico (2), Orçamento Empresarial (4), Análise de Variações Orçamentárias (2), e Orçamento Baseado em Atividades (1).

Ainda com base no arcabouço desenvolvido por Bush (1983), podem-se representar os comportamentos como sendo de dois tipos:  $C_c V_c C_{ci}$ , ou  $C_{ci} V_c C_{ci}$ , onde se lê para a primeira alternativa que o valor cerimonial correlaciona o comportamento cerimonial com o comportamento misto; e na segunda alternativa, que o valor cerimonial correlaciona o comportamento misto com o comportamento misto.

Entende-se que tanto a primeira alternativa quanto a segunda consideram a possibilidade da existência de um encapsulamento progressivo, ou seja, que o comportamento instrumental está encapsulado no comportamento cerimonial e que num segundo momento ele pode vir a ser incorporado ao comportamento do uso, levando à mudança do comportamento cerimonial para o instrumental. As duas alternativas sugerem a existência de um encapsulamento do tipo “conectado com o futuro”, onde há maior absorção de tecnologias com o objetivo de aumentar o valor social da prática.

Analisando-se agora o Comportamento Misto e o Valor Instrumental, com base no arcabouço desenvolvido por Bush (1983), pode-se considerar os comportamentos de uso como sendo dos tipos:  $C_i V_i C_{ci}$  ou  $C_{ci} V_i C_{ci}$ , onde se lê para a primeira alternativa que o Valor Instrumental correlaciona o Comportamento Instrumental com o Comportamento Misto, e para a segunda que o Valor Instrumental correlaciona o Comportamento Misto com o Comportamento Misto. Bush (1983, p. 41) salienta que em ambos os tipos a dominância das relações ocorre com base no Valor Instrumental. As duas alternativas sugerem a existência de um encapsulamento do tipo instrumental, do tipo “conectado com o futuro”, onde há maior absorção de tecnologias com o objetivo de aumentar o valor social da prática. Considerando que as duas possibilidades para a existência do comportamento misto, com base em valores instrumentais, vêm de comportamentos mistos ou instrumentais, pode-se afirmar que este tipo de comportamento (Comportamento Misto e o Valor Instrumental) tem mais potencial para a instrumentalidade do que o anterior (Comportamento Misto e Valor Cerimonial). Foram identificadas 18 (dezoito) organizações na amostra analisada, sendo que as PCG mais usadas foram: Planejamento Estratégico (3), Orçamento Empresarial (5), Análise de Variações Orçamentárias (7), Técnicas Tradicionais de Custeio (1), Painel de Indicadores – Tableau de Bord (1), e Valor Econômico Adicionado – EVA (1).

Analisando-se o Comportamento Instrumental e o Valor Instrumental, com base no arcabouço desenvolvido por Bush (1983), pode-se considerar esse comportamento de uso como do tipo:  $C_i V_i C_i$ , onde se lê que o Valor Instrumental correlaciona Comportamento Instrumental com Comportamento Instrumental. Essa relação de dominância é baseada no valor instrumental e é equivalente à do comportamento do tipo  $C_{ci} V_i C_{ci}$ , descrito no parágrafo acima. Pode-se afirmar que este tipo de comportamento (Comportamento Instrumental e o Valor Instrumental) tem mais potencial para a instrumentalidade do que o anterior (Comportamento Misto e o Valor Instrumental). Foram identificadas 64 (sessenta e quatro) organizações na amostra analisada, sendo que as PCG mais usadas foram:

Planejamento estratégico (21), Orçamento Empresarial (20), Análise de Variações Orçamentárias (14), Análise de Rentabilidade de Produtos (4), Painel de Indicadores - *Tableau de bord* (3). BSC (1) e Análise de Rentabilidade de clientes (1).

Analisando-se agora o Comportamento Cerimonial e o Valor Cerimonial, com base no arcabouço desenvolvido por Bush (1983), pode-se considerar os comportamentos de uso como sendo do tipo:  $C_c V_c C_c$ , onde se lê que o Valor Cerimonial correlaciona o Comportamento Cerimonial com o Comportamento Cerimonial. Bush (1983, p. 37) identifica nesse tipo de comportamento a existência do encapsulamento progressivo, do tipo “conectado com o passado”, ou seja, organizações que se valem sumariamente de ritos, com o intuito da manutenção do *status quo* (Meyer & Rowan, 1977). São identificadas 2 (duas) organizações na amostra analisada, sendo que as práticas mais usadas foram: Análise de Variações Orçamentárias (1), e Orçamento Baseado em Atividades (1).

Analisando-se o Comportamento Instrumental e o Valor Cerimonial, com base no arcabouço desenvolvido por Bush (1983), pode-se considerar os comportamentos de uso como sendo de dois tipos:  $C_c V_c C_i$  ou  $C_{ci} V_c C_i$ , onde se lê para o primeiro que o Valor Cerimonial correlaciona Comportamento Cerimonial com Comportamento Instrumental, e para o segundo que o Valor Cerimonial correlaciona Comportamento Misto com Comportamento Instrumental. Apesar de ambos estarem sob a dominância de Valores Cerimoniais, o primeiro caso tem uma maior taxa de conversão dos comportamentos cerimoniais em instrumentais, levando a considerar a possibilidade de que estejam associados a encapsulamentos do tipo “conectados com o futuro”, enquanto para o segundo caso pode-se considerar mais provavelmente a associação com encapsulamentos do tipo “conectado com o passado”. Foram identificadas 6 (seis) organizações na amostra analisada, sendo que as práticas mais usadas foram: Planejamento Estratégico (2), Análise de Variações Orçamentárias (2), Balanced Scorecard (1) e Valor Econômico Adicionado – EVA (1).

A combinação de Comportamento Cerimonial e de Valor Instrumental é concebida por Bush como inadequada para as organizações, pois a dominância instrumental (ação decorrente do valor instrumental), no entendimento desse autor, deve levar a comportamentos instrumentais ou mistos e nunca a cerimoniais. A existência desse tipo de comportamento pode estar associada ao que Bush (1983) chama de encapsulamento regressivo. Ele é considerado regressivo porque não promove mudança progressiva e a insistência na manutenção desse tipo de configuração, ao longo do tempo, pode levar ao retrocesso da incorporação de valor na organização (Bush, 1987, pp. 1094–1103). Foram identificadas 3

(três) organizações na amostra analisada, sendo que as práticas mais usadas por elas foram: Orçamento Empresarial (1), Análise de Variações Orçamentárias (1), e Análises de Rentabilidade de Clientes (1).

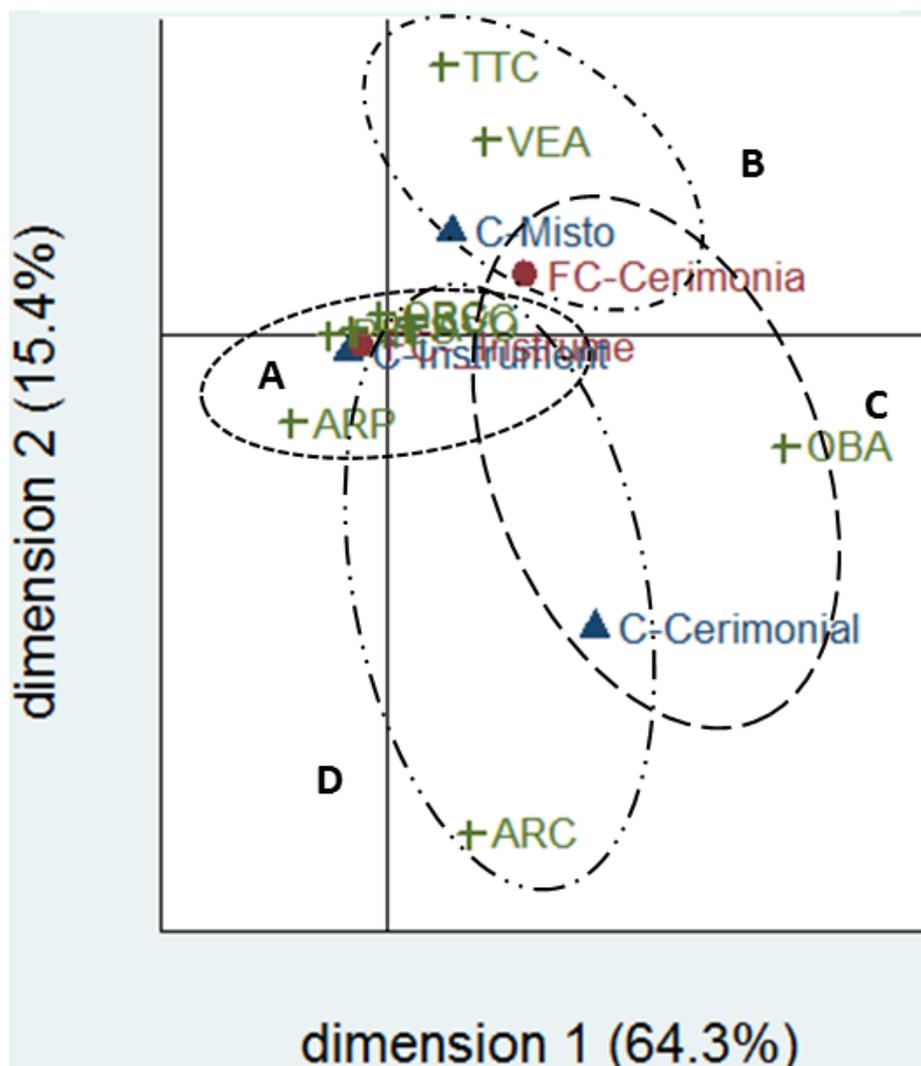
A Tabela 43 sumariza as percepções dos gestores quanto aos comportamentos das PCG mais usadas pelas organizações:

Tabela 43: **Resumo das percepções dos gestores quanto ao comportamento do uso das PCGs**

Qtde. Organizações	Comportamento	Valor	Classificação de Comportamento segundo Bush (1983)
18	Misto	Instrumental	$C_i V_i C_{ci}$ ou $C_{ci} V_i C_{ci}$
9	Misto	Cerimonial	$C_c V_c C_{ci}$ ou $C_{ci} V_c C_{ci}$
64	Instrumental	Instrumental	$C_i V_i C_i$
2	Cerimonial	Cerimonial	$C_c V_c C_c$
6	Instrumental	Cerimonial	$C_c V_c C_i$ ou $C_{ci} V_c C_i$
3	Cerimonial	Instrumental	Não representada por Bush (1983)

Com base na Tabela 43, pode-se concluir que 69% dos gestores percebem as PCG sendo usadas de forma instrumental, 26% as percebem sendo usadas de forma mista (cerimonial e instrumental simultaneamente) e 5% as percebem sendo usadas de forma exclusivamente cerimonial.

Valendo-se do mapa perceptual apresentado no tópico 4.5, resultante da técnica de análise de correspondência múltipla, pode-se ainda propor uma associação das PCG mais usadas com comportamentos e valores. Dados os conceitos adotados, com base no arcabouço de Bush (1983, 1987) cada instituição deverá ter um par de atributos: comportamento e valor.



**Figura 27: Mapa perceptual Comportamento e Fundo de Conhecimento e PCG mais usada com clusters**

A imagem gerada pelo STATA13 não permite identificar cada um dos grupos descritos na Tabela 43; entretanto, visualmente, pode-se perceber a configuração de alguns (Figura 27).

Foi denominado Grupo A aquele formado pela associação entre PCG, valores instrumentais e comportamento instrumental. Pode-se observar que no centro estão sobrepostos Comportamento Instrumental, Fundo de Conhecimento Instrumental e PCGs: PES – Planejamento Estratégico, ORC – Orçamento Empresarial, AVO – Análise de Variações Orçamentárias, PIN – Painel de Indicadores, e BSC – *Balanced Scorecard*. Um pouco mais distante, mas relativamente mais próximo que os outros, também se encontra a prática ARP – Análise de Rentabilidade de Produtos. A imagem observada, gerada por meio da percepção dos gestores para o grupo de observações analisadas, leva ao entendimento de

que tais práticas têm forte associação com os valores instrumentais e comportamentos instrumentais.

Foi denominado Grupo B aquele constituído pela associação entre PCG, valores cerimoniais e comportamento misto. Podem-se observar as práticas TTC – Técnicas tradicionais de custeio e VEA – Valor Econômico Adicionado (EVA) e logo abaixo o comportamento misto e valor cerimonial. Essa imagem indica que tais práticas têm a elas associadas, no grupo de empresas analisadas, um comportamento misto (ou seja, parte instrumental e parte cerimonial) e um conjunto de valores cerimoniais.

Foi denominado Grupo C aquele constituído pela associação entre PCG, valores cerimoniais e comportamento cerimonial. Para tanto foi identificado que as menores distâncias entre a PCG e OBA – Orçamento Baseado em Atividades, estavam associadas ao Fundo de Conhecimento – Cerimonial e ao Comportamento Cerimonial. Essa imagem indica que essa prática tem a ela associada, no grupo de empresas analisadas, um comportamento cerimonial e um conjunto de valores cerimoniais.

Por fim, foi denominado Grupo D aquele formado pela associação entre PCG, valor instrumental e comportamento cerimonial. Da mesma forma que no Grupo C, foram identificadas as menores distâncias entre a prática ARC – Análise da Rentabilidade de Clientes e o Fundo de Conhecimento – Instrumental e o Comportamento Cerimonial. Essa imagem indica que essa prática tem a ela associada, no grupo de empresas analisadas, um comportamento cerimonial e um conjunto de valores instrumental.

Salienta-se que tais associações, de certa forma, têm uma tênue expressividade, dado que a variância total explicada é baixa (18,38%), o que de certa forma é percebido pela dificuldade em se identificar, no mapa perceptual, os pares comportamento e valor para cada PCG.

As conclusões obtidas são válidas somente para o grupo de empresas que constituem a amostra analisada e, dessa forma, não podem ser generalizadas. Entende-se que a análise gerada por meio do mapa perceptual não deve induzir a uma estratificação onde se associe um determinado tipo de PCG a um par de comportamento do uso e valor, mas, ao contrário, pode servir como uma base de reflexão e de estímulo para futuras pesquisas que busquem melhor compreender os relacionamentos entre tipos de PCG e seus valores e comportamentos associados.

Entende-se ainda que, a partir das observações empíricas, pode-se agregar à percepção dos gestores sobre o comportamento do uso das PCG uma visão processual de mudança. Para Bush (1983, 1987) ela está associada ao processo de encapsulamento (seja ele progressivo ou regressivo) e para Barley e Tolbert (1997, p. 101) e Burns e Scapens (2000, p. 9) ela está associada ao microprocesso de institucionalização. As classificações propostas por Bush (1983) são formas de identificação dos processos de mudança que ocorrem em instituições, e são passíveis de identificação nas práticas utilizadas em Contabilidade Gerencial.

Quanto ao processo de institucionalização, pode-se refletir que as PCG avaliadas nesta pesquisa estão institucionalizadas, uma vez que foi informado pelos respondentes que elas eram as mais usadas em suas organizações. Considerando os resultados desta pesquisa, dadas as diversas categorias de comportamento de uso e valor, e com base em um entendimento do processo de institucionalização como recursivo, pode considerar-se que tais práticas encontram-se em processo de mudança, e que tal mudança se dará de forma sistemática, e suas consequências (do processo de mudança) serão refletidas na pluralidade do uso da práxis. Dessa forma, reafirma-se o posicionamento de não aceitação de uma visão mecanicista ou determinista desse processo (Burns & Baldvinsdottir, 2005; Machado-da-Silva et al., 2005; Seo & Creed, 2002).

A pesquisa empírica em questão não permite afirmar quais eram os estágios anteriores aos que foram observados, ou seja, não é possível afirmar quais eram os comportamentos anteriores das PCG mais usadas nas organizações. Também não permite afirmar quais serão os comportamentos que se seguirão aos observados; entretanto, o arcabouço utilizado, proposto por Bush (1983, 1987), possibilitou identificar quais são os possíveis comportamentos que deveriam ter ocorrido antes, ou que deverão ocorrer depois. Com isso lança-se mão de um conjunto de elementos que podem contribuir para a identificação de ações que levem à mudança do comportamento do uso de uma determinada prática. Observa-se, como exemplo, que comportamentos instrumentais podem ser obtidos mesmo a partir de comportamentos cerimoniais, desde que a dominância de valores na organização seja instrumental.

A busca pelos fatores que explicam a percepção pelo comportamento será abordada mais profundamente no próximo tópico.

#### **4.7.2. Os fatores, com base no contexto institucional, que explicam a percepção do comportamento do uso da PCG mais usada pelas organizações**

Nesta pesquisa foram elaboradas e analisadas hipóteses para identificar quais os fatores, com base nos contextos institucionais, que explicam a percepção dos gestores sobre o comportamento do uso (cerimonial/instrumental) das PCG mais utilizadas em suas organizações. Para tanto, com base na teoria, foi desenvolvido um modelo teórico que buscou explicar os relacionamentos entre variáveis latentes que representam os conceitos que se queria estudar.

As variáveis latentes FC – Fundo de conhecimento e CI – Comportamento Instrumental apresentaram  $R^2$  ajustado respectivamente de 0,3419 e 0,4256 respectivamente. O  $R^2$  avalia a porção da variância das variáveis endógenas que é explicada pelo modelo estrutural, e indica a qualidade do modelo ajustado. Com base no critério de Cohen (1988) mostrou-se que o poder explicativo do modelo pode ser classificado como de efeito grande (Bido, Silva & Ringle, 2014).

##### **4.7.2.1. Os fatores isomórficos que explicam a percepção do comportamento do uso da PCG mais usada pelas organizações**

Num primeiro momento buscou-se identificar em que medida o comportamento do uso de uma prática pode ser influenciado por pressões isomórficas. Para tanto foram testadas as seguintes hipóteses:

- Hipótese 2a: “Pressões Normativas” estão negativamente associadas ao “Comportamento Instrumental” do uso de uma PCG;
- Hipótese 2b: “Pressões Coercitivas” estão negativamente associadas ao “Comportamento Instrumental” do uso de uma PCG;
- Hipótese 2c: “Pressões Miméticas” estão positivamente associadas ao “Comportamento Instrumental” do uso de uma PCG.

Na pesquisa empírica, apesar da existência de relação estrutural entre “PN” e “CI” e do sinal previsto pela teoria, não se pôde afirmar que o comportamento instrumental é influenciado negativamente pelas pressões normativas, ou seja, que pressões normativas



contribuem para o comportamento cerimonial, uma vez que a Hipótese 2a. não obteve significância estatística ( $p\text{-value} = 0,2293 > 0,1$ ) com base no modelo teórico apresentado.

**Hipótese 2a:** “Pressões Normativas” estão negativamente associadas ao “Comportamento Instrumental” no uso de uma PCG

**Hipótese não comprovada**

De outro lado, foi possível comprovar empiricamente que o comportamento instrumental (CI) é influenciado pelas pressões coercitivas (PC). Observa-se, entretanto, que a teoria indicava que as pressões coercitivas deveriam ser entendidas como não favorecedoras do comportamento instrumental, ou seja, que favoreceriam o comportamento cerimonial (Kostova & Roth, 2002); entretanto, a análise estatística possibilitou afirmar ( $p\text{-value} = 0,0084 < 0,05$ ) que PC está diretamente associado com CI.

Kostova & Roth (2002), em pesquisa realizada em um grupo de empresas multinacionais, testaram a percepção sobre a cerimonialidade no uso de uma prática voltada à área de qualidade, desenvolvida pela matriz e difundida por suas diversas subsidiárias (Palmer, Jennings & Zhou, 1993). Naquela ocasião, em algumas subsidiárias que tinham maiores níveis de dependência da matriz, a reação à coerção ao uso da prática levou a um uso cerimonial dessa prática, ou seja, a prática era usada, porém, sem a componente atitudinal, o que equivaleria nesta tese ao que foi denominado instrumentalidade (Mizruchi & Fein, 1999; Teo, Wei, & Benbasat, 2003). Nesta pesquisa empírica foram identificadas diferenças em relação ao contexto apontado por Kostova & Roth (2002), a saber: a) as empresas consultadas não fazem parte de um mesmo grupo; b) não se trata da análise de uma única prática; c) as práticas analisadas são as mais usadas pelas organizações.

Por outro lado, deve-se também considerar o lado normativo das leis e a possibilidade de cognição que, por meio delas, os atores organizacionais são levados a desenvolver (Scott, 2001).

Analisando-se mais detalhadamente as assertivas utilizadas como indicadores reflexivos da variável latente PC – Pressões coercitivas (vide Tabela 44), pode-se perceber que, apesar de as assertivas 4.1.1 e 4.1.3 terem características coercitivas, uma vez que consideram pressões que advêm de órgãos de classe, organizações governamentais, e do processo de convergência da contabilidade, tais pressões podem ter sido interpretadas à luz do processo cognitivo delas decorrentes.

**Tabela 44: Assertivas utilizadas para a mensuração da variável latente PC – Pressões coercitivas**

<b>Assertivas</b>	<b>Dimensões Investigadas</b>
4.1.1. Ela (a PCG mais usada) sofre influência direta de instituições governamentais e/ou reguladoras e/ou associações de classe	Instituições governamentais, Organizações internacionais.
4.1.2. Ela (a PCG mais usada) é utilizada para o relacionamento com: a) minha matriz; b) e/ou meus clientes; c) e/ou meus fornecedores	Dependência de recursos e de capital, clientes e fornecedores, ou de subsidiárias de sua companhia.
4.1.3. Ela (a PCG mais usada) é utilizada como decorrência das práticas de contabilidade financeira (IFRS / CPC)	Influência da convergência internacional da contabilidade (IFRS) nas práticas de Contabilidade Gerencial.

Em função da relação estrutural obtida (path = 0,4778) pode-se entender que, para os gestores contatados, em vista dos contextos institucionais em que suas organizações atuam, tais pressões foram entendidas como associadas a um contexto de conformidade causal da lógica da resolução de problemas. Ou seja, as pressões coercitivas associadas ao uso da PCG mais usada pela organização, mesmo que influenciadas pelo governo, ou por associações de classe (DiMaggio & Powell, 1983; Scott, 2001), ou que favoreçam o relacionamento com a matriz, clientes e fornecedores, ou que levem à adoção de novas práticas contábeis advindas do CPC/IFRS, foram pressões percebidas como associadas à lógica da resolução de problemas (Granlund & Lukka, 1998; Jones & Luther, 2005; Wagenhofer, 2006; Weißenberger & Angelkort, 2011).

**Hipótese 2b:** “Pressões Coercitivas” estão negativamente associadas ao Hipótese **comprovada**, porém com **sinal** “Comportamento Instrumental” no uso de **contrário**.  
uma PCG

Também na pesquisa empírica foi possível comprovar, em função da significância estatística (p-value = 0,0512 < 0,10), a existência de relação estrutural entre “PM” e “CI” (path = 0,2737) e com o direcionamento causal conforme previsto pela teoria. Entende-se que as pressões miméticas atuam na base de conformidade, fazendo com que as PCG sejam vistas como *taken-for-granted*, levando a um alinhamento dos entendimentos sobre suas funcionalidades (DiMaggio & Powell, 1983; Guler et al., 2002; Haveman, 1993; Mizruchi &

Fein, 1999). Elas também levam as organizações e seus atores a seguirem os líderes ou as empresas mais bem sucedidas de seu mercado (Brown, 2011; Haveman, 1993). A adoção e uso dessas práticas, estimulados por tais pressões, se ancora sobre a crença comum e a lógica da ação compartilhada, que se legitima sobre uma base em que a legitimação ocorre pelo fato de seu uso se dar por ser compreensível, reconhecível, e sustentada culturalmente (Benders et al., 2006; Scott, 2001, p. 52).

A percepção dos gestores sobre esse impacto das pressões miméticas sobre o comportamento do uso da PCG mais usada também foram associadas à lógica da resolução de problemas.

**Hipótese 2c:** “Pressões Miméticas” estão positivamente associadas ao “Comportamento Instrumental” no uso de uma PCG

**Hipótese comprovada**

Entende-se que as pressões isomórficas (normativas, coercitivas e miméticas) advêm da sobreposição das instituições ou da mudança das condições ambientais (Scott, 2001; Aguiar & Guerreiro, 2008), ou seja, na ótica do processo de Tolbert e Zucker (1999), podem ser entendidas como pressões que estão associadas ao processo de institucionalização e desinstitucionalização das PCG. Nesse enfoque, pode-se considerar que tais pressões incidirão mais efetivamente quando novas PCGs vierem a ser implementadas, descontinuadas ou modificadas. Pressões isomórficas fazem parte do processo de interação entre instituições (externas e internas), rotinas e regras, e seus efeitos ocorrem nas ações de generalização do uso das práticas como mecanismo recursivo (Bogt & Scapens, 2014, p. 12), apesar de não ser possível precisar o contexto, nem a gama de forças que podem atuar ou controlar o comportamento dos atores organizacionais (Burns & Baldvinsdottir, 2005; Machado-da-Silva et al., 2005; Seo & Creed, 2002).

#### 4.7.2.2. Os fatores institucionais internos que explicam a percepção do comportamento do uso da PCG mais usada pelas organizações

Num segundo momento buscou-se identificar em que medida o comportamento do uso de uma prática pode ser influenciado por forças causais críticas do processo de institucionalização, descritas por Tolbert e Zucker (1999) e limitadas nessa pesquisa à AT - Atividade de Teorização, HU - Heterogeneidade dos Usuários e ID - Ímpeto para a Difusão. Para tanto foram testadas as seguintes hipóteses:

- Hipótese 4a: O “Ímpeto para Difusão” (por Normatização) está associado negativamente com o “Comportamento Instrumental” do uso de uma PCG;
- Hipótese 4b: A “Atividade de Teorização” está negativamente associada com o “Comportamento Instrumental” do uso de uma PCG;
- Hipótese 4c: A “Heterogeneidade dos Usuários” está positivamente relacionada com o “Comportamento Instrumental” do uso de uma PCG.

Na pesquisa empírica foi possível comprovar, em função da significância estatística ( $p\text{-value} = 0,0535 < 0,10$ ), a existência de relação estrutural entre “ID” e “CI” ( $\text{path} = 0,2229$ ) e com o direcionamento causal conforme previsto pela teoria, ou seja, ID está negativamente relacionado com CI. Entende-se que o ímpeto para difusão, da forma como previsto por Tolbert e Zucker (1999), está relacionado com o uso cerimonial das PCG.

**Hipótese 4a:** O “Ímpeto de Difusão” (por Normatização) está associado negativamente com o “Comportamento Instrumental” de uma PCG.

**Hipótese comprovada**

Nesta pesquisa, apesar de haver relação estrutural entre “AT” e “CI”, e de “HU” e “CI”, ambas com os sinais previstos pela teoria, não se pôde afirmar que o comportamento instrumental foi por elas influenciado, uma vez que as Hipóteses 4a e 4b não obtiveram significância estatística ( $p\text{-value} = 0,2237 > 0,1$  e  $p\text{-value} = 0,3506 > 0,1$  respectivamente) com base no modelo teórico apresentado.

**Hipótese 4b:** A “Atividade de Teorização” está negativamente associada com o “Comportamento Instrumental” de uma PCG

**Hipótese não comprovada**

**Hipótese 4c:** A “Heterogeneidade dos Usuários” está positivamente relacionada com o “Comportamento Instrumental” de uma PCG.

**Hipótese não comprovada**

Apesar das limitações resultantes da impossibilidade de se fazer afirmações quanto às forças causais críticas do processo de institucionalização AT – Atividade de Teorização e HU – Heterogeneidade dos Usuários, pode-se, com base na pesquisa empírica, afirmar que ID – Ímpeto para Difusão está negativamente associado ao comportamento do uso instrumental. Tal achado permite afirmar, ao menos para essa dimensão das forças causais críticas proposta por Tolbert e Zucker (1999) em seu modelo de institucionalização, que ela leva as instituições a se comportarem, preponderantemente, de forma cerimonial.

Outro aspecto a ser considerado é que o *framework* proposto por essas autoras considera o processo de institucionalização como estático, ou seja, para que uma PCG seja considerada institucionalizada o ímpeto para sua difusão ocorrerá somente por meio de ampla normatização. Os processos de mudança, para que as PCG continuem sendo úteis ao longo do tempo para a resolução de problemas, podem fazer com que elas sejam continuamente readaptadas às pressões externas e internas, e, dessa forma, podem passar por momentos de baixa normatização seguidos de períodos de alta normatização, sem que isso signifique que deixaram de estar institucionalizadas. Dessa forma, estágios de baixa e alta normatização podem ser entendidos como decorrências necessárias à continuidade do uso das PCG ao longo do tempo, e são aceitáveis dentro de uma visão recursiva do processo de institucionalização, tendo nele refletida a pluralidade da prática (Burns & Baldvinsdottir, 2005; Machado-da-Silva et al., 2005; Seo & Creed, 2002).

#### 4.7.2.3. Os fatores isomórficos que explicam a alteração da base de valores na organização

Num terceiro momento buscou-se identificar em que medida o FC - Fundo de Conhecimento pode ser influenciado pelas pressões isomórficas (PN – Pressões Normativas, PC – Pressões Coercitivas e PM – Pressões Miméticas). Para tanto foram testadas as seguintes hipóteses:

- Hipótese 3a: “Pressões Normativas” estão positivamente associadas com “Fundo de Conhecimento” (Valores Instrumentais);
- Hipótese 3b: “Pressões Coercitivas” estão positivamente associadas com “Fundo de Conhecimento” (Valores Instrumentais).
- Hipótese 3c: “Pressões Miméticas” estão positivamente associadas com “Fundo de Conhecimento” (Valores Instrumentais);

Na pesquisa empírica foi possível comprovar, em função da significância estatística ( $p\text{-value} = 0,0069 < 0,05$ ), a existência de relação estrutural entre “PN” e “FC” ( $\text{path} = 0,3497$ ) e com o direcionamento causal, conforme previsto pela teoria, ou seja, que PN está positivamente relacionado com FC. Entende-se que as pressões normativas estão relacionadas com o aumento de valor instrumental para as organizações.

**Hipótese 3a:** “Pressões Normativas” estão positivamente associadas com “Fundo de Conhecimento” (Valores Instrumentais).

Hipótese **comprovada**

Da mesma forma, foi possível comprovar, em função da significância estatística ( $p\text{-value} = 0,0002 < 0,05$ ), a existência de relação estrutural entre “PM” e “FC” ( $\text{path} = 0,3913$ ) e com o direcionamento causal conforme previsto pela teoria, ou seja, que PM está positivamente relacionado com FC. Entende-se que as pressões miméticas estão relacionadas com o aumento de valor instrumental para as organizações.

**Hipótese 3c:** “Pressões Miméticas” estão positivamente associadas com “Fundo de Conhecimento” (Valores Instrumentais).

Hipótese **comprovada**

Não foi possível comprovar relação estrutural entre “PC” e “FC”, em função de não haver significância estatística entre essas duas variáveis ( $p\text{-value} = 0,9813 > 0,1$ ) com base no modelo teórico apresentado.

**Hipótese 3b:** “Pressões Coercitivas” estão positivamente associadas com “Fundo de Conhecimento” (Valores Instrumentais).

Hipótese **não comprovada**

A existência do Fundo de Conhecimento é uma condição necessária, na visão de Bush (1983, 1987), para que o valor seja conferido à instituição. Nesta pesquisa foi constatado que as pressões normativas e miméticas atuam positivamente associadas com a valoração instrumental do Fundo de Conhecimento.

As pressões coercitivas também podem ter uma dimensão normativa e cognitiva, quando introduzem exigências em novos processos ou controles, ou demandam esforços de aprimoramento para minimizar os impactos danosos aos negócios. Também existe o dualismo causado pela ambiguidade de algumas leis que tornam as organizações dependentes de interpretações coletivas, fortalecendo os processos cognitivos e aumentando o valor do Fundo de Conhecimento (Scott, 2001).

As pressões normativas estão associadas ao entendimento de valores, como sendo a concepção daquilo que é preferido pela organização e pela construção do conjunto de padrões comparativos. Sendo assim, essas pressões estabelecem expectativas de comportamentos, e definem papéis. Dessa forma, impõem restrições ao comportamento social e conferem responsabilidades, privilégios, poder e mística, ou seja, vão construindo a base de legitimidade que sustenta toda a visão simbólica das instituições (Scott, 2001). Sob essa ótica as pressões normativas vão construindo uma importante base de valor para as organizações. A legitimidade atribui validade cognitiva para os significados objetivados, ou seja, é ela que dá sentido prático ao valor na ótica institucional (Berger & Luckman, 1967, citado por Scott, 2001, p.59).

Conforme descrito por Foster (1981), citado por Bush (1987, p. 1105), o Fundo de Conhecimento está estruturado em três grandes dimensões: a) a primeira refere-se à disponibilidade de conhecimento existente na organização, em sua profundidade e amplitude, quanto às tecnologias usadas nos produtos e nas técnicas de gestão, bem como a habilidade e

capacidade que a organização tem para acessar novas tecnologias, que se caracteriza como um dos princípios que norteiam o valor instrumental; b) a segunda considera a capacidade da organização para entender as demandas e se adaptar a elas. Isso pode ser observado nos atores nas organizações, nos processos e sistemas, quanto a tais competências (entender demandas e se adaptar a elas); c) e a terceira se refere ao princípio do deslocamento mínimo, que leva em consideração a condição de não geração de descontinuidades no ecossistema organizacional existente, fazendo com que o novo seja absorvido pelo velho e vice-versa.

O Fundo de Conhecimento fornece o embasamento de valor para assegurar a existência do processo recursivo da mudança que afeta o processo de institucionalização e desinstitucionalização e interfere no comportamento do uso das PCG. Conforme comprovado na pesquisa empírica, as pressões isomórficas (normativas e miméticas) afetam o Fundo de Conhecimento. Entende-se que outras forças, mesmo que não tenham sido analisadas nesta pesquisa, também podem atuar nesse sentido, não limitando as influências somente às variáveis pesquisadas.

Na análise das associações das categorias, por meio da técnica de análise multivariada (análise de correspondência), apresentada no tópico 4.5.2 na Tabela 39, foi observado que as variáveis FC – Fundo de Conhecimento e Função do respondente não se combinam aleatoriamente ( $\chi^2(3) = 10,6581$  com  $Pr = 0,014 < 0,05$ ), ou seja, existem evidências estatísticas de que o tipo de profissional pode afetar diferentemente o Fundo de Conhecimento. Entende-se que os atores organizacionais, em função de suas atividades diárias (mais ou menos repetitivas; mais ou menos abrangentes) têm associação com o Fundo de Conhecimento. O modelo teórico desta pesquisa não contemplava a análise das influências dos atores organizacionais na variável latente Fundo de Conhecimento, entretanto, em função dos resultados, esta pode ser uma lacuna interessante a ser investigada em uma nova pesquisa.

#### **4.7.2.4. O Valor influenciando o comportamento percebido**

Num quarto e último momento buscou-se identificar em que medida o CI – Comportamento Instrumental pode ser influenciado pelo FC - Fundo de Conhecimento. Para tanto foi testada a seguinte hipótese:

- Hipótese 1: O “Comportamento instrumental” do uso de uma PCG está positivamente associado com o “Fundo de Conhecimento”.



Na pesquisa empírica foi possível comprovar, em função da significância estatística ( $p\text{-value} = 0,0417 < 0,05$ ), a existência de relação estrutural entre “FC” e “CI” ( $\text{path} = 0,2651$ ) e com o direcionamento causal, conforme previsto pela teoria, ou seja, FC está positivamente relacionado com CI. Entende-se que o aumento do Fundo de Conhecimento está relacionado com o aumento do comportamento instrumental no uso da PCG.

**Hipótese 1:** O “Comportamento instrumental” do uso de uma PCG está positivamente associado com o “Fundo de Conhecimento”.

**Hipótese comprovada**

Sabe-se que as organizações utilizam diversas PCG simultaneamente. As pesquisas da Bain & Company (2013, 2015a) apresentam quantidade média simultânea para empresas da América do Sul da ordem de cinco práticas. Malmi e Brown (2008) alertam para o perigo de desconsiderar o uso isolado, e que isso pode levar a conclusões inadequadas, pelo fato de não serem conhecidas as formas pelas quais elas interagem.

De outro lado, esta pesquisa, apesar de estudar a PCG mais usada pela organização, não se fixou em nenhuma PCG especificamente. As respostas obtidas indicam haver diversidade, entre as organizações, na escolha daquela que é a mais usada, apesar de que a maior concentração está no uso do Orçamento Empresarial (incluindo a análise das variações orçamentárias, seguido do Planejamento Estratégico, e do BSC – *Balanced Scorecard*). Pelos achados, apesar das análises multivariadas realizadas, não é possível afirmar, de forma geral, que determinados comportamentos de uso estejam associados a um determinado tipo de prática. De outro lado, pode-se afirmar que o comportamento do uso de uma PCG é influenciado pelo conjunto de valores da organização. Nos termos desta pesquisa entende-se que CI – Comportamento Instrumental está diretamente associado com os valores instrumentais do Fundo de Conhecimento.

Na visão de Malmi e Brown (2008, pp. 291-295), a primeira dimensão dos SCG (Sistemas de Controle Gerencial) está associada a aspectos culturais, tais como valores, crenças e normas sociais que estabelecem influência sobre o empregado, ou seja, é a instituição que age sobre o ator organizacional induzindo-o a promover a ação social desejada. Nos termos de Barley e Tolbert (1997, p. 101) tal fenômeno pode ser explicado da seguinte forma: quando os atores organizacionais usam as PCG, que são aquelas práticas que

codificam princípios institucionais (seta **b** - incorporar), eles estão, por meio das próprias PCG, agindo sobre o contexto social onde eles (os atores) e as próprias PCG estão inseridos. Num momento seguinte, tais comportamentos levam à revisão ou à replicação das PCG, sendo os próprios causadores da ação (seta **c** – replicar ou revisar). Identifica-se nesses atos a dinâmica recursiva do processo de institucionalização.

Para Bush (1983, 1987) o processo recursivo de institucionalização é entendido por meio do encapsulamento progressivo, podendo-se afirmar que o comportamento cerimonial carrega “sementes” de instrumentalidade e que elas somente são capazes de germinar e crescer quando encontram um terreno fértil, ou seja, um contexto social com valores que possibilitem a mudança de um determinado comportamento.

Reginato (2010) também identifica nos valores os fundamentos do modelo de gestão. Para a autora “as crenças e os valores são os elementos básicos que sustentam o modelo de gestão” (p. 71) e este “constitui um conjunto de crenças e valores a respeito da maneira como administrar uma empresa. Dele decorre uma série de diretrizes que impactam os subsistemas e o sistema organizacional” (p. 108).

Com base nos resultados empíricos desta pesquisa pode-se afirmar que o Comportamento Instrumental é afetado positivamente por pressões miméticas e coercitivas, e que as pressões normativas e miméticas afetam positivamente o Fundo de Conhecimento. Com base nesses mesmos resultados pode-se também confirmar o entendimento de Zucker (1987) sobre os dois mecanismos da formação das instituições: a) de um lado o processo de adoção das PCG é afetado por fatores externos, identificados na pesquisa como as pressões isomórficas, miméticas e coercitivas; b) de outro lado o processo de mudança se dá ao nível da organização, ou seja, acontece em função da influência do valor (representado pelo Fundo de Conhecimento) sobre a variável Comportamento Instrumental, influenciando a mudança do comportamento do uso de uma prática.

#### **4.8. Consequências Teóricas, com base nos achados empíricos, e articulação com a teoria, no processo de institucionalização proposto por Tolbert e Zucker (1999)**

Considerando-se o *framework* proposto por Tolbert e Zucker (1999, p. 211), e levando-se em conta o método de pesquisa (transversal), os achados empíricos desta pesquisa

e a articulação teórica envolvida, propõe-se a seguir um complemento no que se refere ao estágio de total institucionalização.

Para a estruturação desse complemento ao *framework* proposto por Tolbert e Zucker (1999, p. 211), foram consideradas as consequências da influência do valor no comportamento, percebido nas práticas institucionalizadas analisadas na pesquisa empírica. De fato, conforme comprovado, o “Valor”, nesta pesquisa identificado por meio da variável Fundo de Conhecimento, insere uma componente na variável Comportamento Instrumental que afeta o seu uso. De outra forma pode-se afirmar que o valor influencia o comportamento. Tal influência é designada por Bush (1983, 1987) como o encapsulamento cerimonial progressivo.

O *framework* de Tolbert e Zucker (1999) apresenta três dimensões que estão relacionadas com as forças causais críticas do processo de institucionalização. São elas a atividade de teorização, a heterogeneidade dos usuários e o ímpeto para a difusão. Quanto às duas primeiras esta pesquisa não permite fazer afirmações, apesar de ter sido realizada ampla revisão bibliográfica que permite relacionar os conceitos teóricos com as demais constatações empíricas. Quanto à terceira dimensão, as afirmações são possíveis.

O processo de institucionalização, visto sob a ótica das forças causais críticas, tem como premissa que o uso da prática estará sedimentado, ou seja, que ela estará totalmente institucionalizada, se estiver difundida para ampla e heterogênea gama de usuários.

A partir daí, considerou-se, na lógica que suporta essa premissa, a extensão do *framework* original proposto por Tolbert e Zucker (1999, p. 211) e que considere os processos de encapsulamento progressivos “voltado para o passado” e “voltado para o futuro”. A base para a construção dessa extensão do *framework* se deu por meio da reflexão sobre o impacto da dominância do valor instrumental no comportamento das PCG, e daí para as demais instituições.

Os valores precisam chegar até as instituições e para tanto se valem de mecanismos. Nesta pesquisa considera-se que as forças causais críticas do processo de institucionalização são as responsáveis por isso. Assim, considerou-se que o processo de difusão estaria associado com o ciclo completo de mudança previsto por Tolbert e Zucker (1999), ou seja: o monitoramento ambiental (imitação), a adequação da nova instituição à nova necessidade (por meio do processo de teorização) e finalmente a normatização após os ajustes e mudanças. Entende-se, em última instância, que a imitação, a teorização e a normatização são, em si

mesmas, mecanismos de difusão (Tolbert & Zucker, 1999; Strang & Meyer, 1993). Salienta-se, entretanto, que o processo de mudança deve ser considerado de forma recursiva e não determinística ou estática.

Considerou-se também que na condição de dominância do valor instrumental a atividade de teorização seria alta ou moderada, e que a instituição seria utilizada por usuários heterogêneos. De outro lado, quando observada a presença de valores cerimoniais, o processo de difusão se daria somente por normatização, ou por imitação e normatização, e que a teorização seria baixa ou moderada.

Por fim, o microprocesso de institucionalização proposto por Burns e Scapens (2000), sustentado nas pesquisas de Barley e Tolbert (1997), fornece subsídios para o entendimento de como o domínio institucional e o das ações se relacionam por meio das instituições e dos atores.

A partir dos resultados da pesquisa empírica e da revisão bibliográfica realizada, o processo de institucionalização proposto por Tolbert e Zucker (1999) é despojado das reciprocidades advindas das exigências internas e externas, e também é imune à racionalidade dos atores organizacionais (Machado-da-Silva, Silva e Crubellate, 2005). De acordo com os critérios de Bush (1983, 1987) ele pode ser caracterizado como sendo do tipo  $C_c V_c C_c$  e as instituições que nele se enquadram têm seu comportamento percebido pelos gestores como cerimonial, sendo esse comportamento sustentado por uma base de valores cerimoniais, conforme pode ser observado na Tabela 43 (comportamento cerimonial e valor cerimonial).

Nesse tipo de comportamento observa-se que as instituições são garantidas pela cerimonialidade, seu uso está associado a ritos e elas são aceitas por seu valor simbólico (Meyer & Rowan, 1977). O processo de institucionalização visto sob essa ótica leva em consideração que o uso da instituição está sedimentado e se dá de forma ampla, por uma gama heterogênea de usuários, mas isso se deve a uma difusão por meio de ampla normatização e um baixo nível de teorização.

Considera-se que toda instituição tem em seu cerne a cerimonialidade como base de sua existência, entretanto, esse tipo de “total institucionalização” considera o uso como sendo associado a questões do passado. Pode-se considerar que as instituições assim identificadas são classificadas como encapsulamento cerimonial progressivo do tipo “ligado ao passado” (Bush 1983, 1987). Esse tipo de instituição será mais percebido em contextos de maior resistência ao processo de mudança, que levem a uma menor taxa de absorção das inovações

tecnológicas, pois estas são vistas como ameaça à estabilidade cerimonial. Em tais condições dá-se preferência às práticas que causem a menor mudança no *status quo*. A Tabela 45, na primeira coluna, apresenta as informações que definem esse tipo de comportamento e valor associado, resultante dos achados desta pesquisa.

**Tabela 45: Extensão ao framework do processo de total institucionalização proposto por Tolbert e Zucker (1999)**

Dimensões	Estágio de Total Institucionalização				
	Cerimonial	Instrumental	Misto	Misto	Instrumental
<b>Comportamento do Uso</b>	Cerimonial	Instrumental	Misto	Misto	Instrumental
<b>Valor Associado</b>	Cerimonial	Instrumental	Instrumental	Cerimonial	Cerimonial
<b>Classificação do comportamento segundo Bush (1983)</b>	$C_c V_c C_c$	$C_i V_i C_i$	$C_i V_i C_{ci}$ $C_{ci} V_i C_{ci}$	$C_c V_c C_{ci}$ $C_{ci} V_c C_{ci}$	$C_c V_c C_i$ $C_{ci} V_c C_i$
<b>Processos</b>	Sedimentação	Sedimentação	Sedimentação	Sedimentação	Sedimentação
<b>Característica dos adotantes</b>	Heterogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos
<b>Ímpeto para difusão</b>	Normatização	Imitação / Teorização / Normatização	Imitação / Teorização / Normatização	Imitação / Normatização	Imitação / Normatização
<b>Atividade de teorização</b>	Baixa	Moderada / Alta	Moderada	Moderada / Baixa	Moderada / Baixa
<b>Variância na implementação</b>	Baixa	Moderada	Moderada / Baixa	Moderada / Baixa	Moderada
<b>Taxa de fracasso estrutural</b>	Baixa	Baixa	Baixa	Baixa	Baixa

Com essa mesma lógica, ao se analisar o comportamento percebido como instrumental e suportado pelo valor instrumental, surgem indicações opostas às do caso anterior (cerimonial x cerimonial), conforme apresentado na segunda coluna da Tabela 45.

Esse tipo de comportamento está intimamente associado com os processos integrados de mudança advindos das exigências externas e internas, interagindo com os atores organizacionais (Machado-da-Silva et al., 2005). De acordo com os critérios de Bush (1983, 1987) ele pode ser caracterizado como sendo do tipo  $C_i V_i C_i$  e a instituição que nele se enquadra tem seu comportamento percebido pelos gestores como instrumental, sendo esse comportamento sustentado por uma base de valores instrumentais.

Nesse tipo de comportamento o uso das instituições é garantido pela instrumentalidade e se dá com base na lógica causal da resolução de problemas (Bush, 1983, 1987). O processo de institucionalização visto sob essa ótica leva em consideração que o uso da instituição está

sedimentado e acontece de forma ampla, por uma gama heterogênea de usuários, mas isso se deve a uma difusão em múltiplas formas. O processo de teorização atua como elemento acelerador do processo de difusão (Strang & Meyer, 1993), em organizações sustentadas por valores instrumentais e se mantém atuante durante a fase de “total institucionalização”, se bem que com menos intensidade do que na fase de objetificação. Ele é importante, pois, por seu intermédio, os atores organizacionais continuam refletindo sobre o melhor uso da instituição e fazem adaptações, ajustes e mudanças necessários para que ela se adeque para atender às diferentes demandas advindas das pressões externas e internas.

Análise semelhante do ímpeto para difusão leva a conclusões diferentes do que foi preconizado por Tolbert e Zucker (1999). O ímpeto para difusão nas organizações que fazem uso instrumental das instituições deve ser flexível, isto é, não é observada apenas a dimensão normatização nas instituições totalmente institucionalizadas. O modelo deve considerar mecanismos associados à institucionalização, tais como mimetismo, normatização e teorização. Esses mecanismos atuam e permitem a realização do ciclo do monitoramento ambiental, da adequação da nova instituição por meio de sua teorização e finalmente de normatização após os ajustes e mudanças, mas isso ocorre de forma recursiva.

Esse tipo de comportamento é identificado em organizações que atuam em contextos de inovação, voltadas ao desenvolvimento, retenção e integração de novos talentos. Tais organizações têm interesse em aprender, e, sobretudo, usar novas técnicas e tecnologias, mas saberão integrá-las. São organizações que se norteiam pelos processos de excelência e buscam eliminar barreiras e restrições. Usam o passado como fonte de aprendizado para o futuro, sem se acomodar ou se deixar limitar por ele.

O comportamento percebido como misto é sustentado pelo valor instrumental, (terceira coluna da Tabela 45) e está também associado com os processos integrados de mudança advindos das exigências externas e internas, interagindo com os atores organizacionais, porém menos intensamente que o anterior, uma vez que é um misto do comportamento cerimonial e do instrumental (Machado-da-Silva et al., 2005). De acordo com os critérios de Bush (1983, 1987) ele pode ser caracterizado como sendo do tipo  $C_i V_i C_{ci}$ , ou  $C_{ci} V_i C_{ci}$ .

Ele pode ser considerado um comportamento associado ao encapsulamento cerimonial progressivo do tipo “ligado ao futuro” e é sustentado pela lógica causal da resolução de

problemas, onde as mudanças são rápidas, e voltado para novas soluções com o intuito de obter legitimidade, não se prende aos comportamentos existentes (Bush, 1983, 1987).

O processo de institucionalização visto sob essa ótica leva em consideração que o uso da instituição está sedimentado e se dá de forma ampla, por uma gama heterogênea de usuários, devido a uma difusão que ocorre de múltiplas formas. O processo de teorização é moderado ou alto e também catalisa o processo de difusão (Strang & Meyer, 1993). A mudança é relativamente rápida e se dá por meio do ciclo de imitação (monitoramento organizacional), teorização e normatização, após os ajustes e mudanças, em uma ação recursiva.

Por fim, o comportamento percebido como instrumental e sustentado pelo valor cerimonial (quinta coluna da Tabela 45) está um pouco mais associado com os processos integrados de mudança advindos das exigências externas e internas, interagindo mais com os atores organizacionais que o anterior e menos quando comparado ao comportamento misto e valor instrumental. Ele já assume características comportamentais instrumentais, mas a base de valor que o move ainda é cerimonial. Ele ainda está próximo da ideia de Tolbert e Zucker (1999) sobre o processo de institucionalização e mais distante dos conceitos de institucionalização como processo recursivo (Machado-da-Silva et al., 2005). De acordo com os critérios de Bush (1983, 1987) ele pode ser caracterizado como sendo do tipo  $C_c V_c C_i$ , ou  $C_{ci} V_c C_i$ .

Esse comportamento, apesar de ser identificado como instrumental, ainda não tem em sua base de valor a instrumentalidade. Dessa forma, é esperado que o seu processo de difusão ainda não utilize a teorização como instrumento de catalisação, permanecendo com os processos de imitação e normatização, provavelmente em ciclos mais rápidos. Dessa forma a atividade de teorização deverá ser moderada ou baixa.

Espera-se que esta extensão proposta ao *framework* de Tolbert e Zucker (1999, p. 211) permita que as pesquisas empíricas possam ter maior precisão na forma de qualificar instituições que estejam no estágio de total institucionalização. Do ponto de vista prático, no caso do uso das PCG, espera-se obter melhores condições para definir, nas organizações, os estágios de uso das práticas e, assim, atuar para que possam ser extraídos melhores resultados para as organizações.,





## 5. Conclusões

**O primeiro objetivo secundário** desta pesquisa era realizar um levantamento de Práticas de Contabilidade Gerencial mais usadas em empresas não financeiras, de grande porte, que operam no Brasil. Esta também pode ser considerada uma contribuição empírica da pesquisa.

Tal levantamento foi feito, e identificado que a prática mais usada é o Orçamento Empresarial (29,4%) seguido do Planejamento Estratégico (27,5%) e das Análises de Variações Orçamentárias (26,5%). Essas três práticas foram apontadas como as mais usadas por 83,4% dos respondentes. Salienta-se que tanto o Orçamento Empresarial como as Análises de Variações Orçamentárias, apesar de terem sido apresentadas como práticas separadas, estão ligadas com a mesma PCG Orçamento Empresarial, sendo uma (Controle das Variações Orçamentárias) o controle da outra (Orçamento Empresarial). Juntando essas informações, o Orçamento Empresarial foi indicado como a PCG mais usada por 55,9% dos respondentes, e o Planejamento Estratégico veio em segundo lugar.

Na sequência, analisando as demais PCG foram identificados os Painéis de Indicadores (*Tableau de bord*) (3,9%) e as Análises de Rentabilidade de Produtos (3,9%), seguidos do *Balanced Scorecard* - BSC (2,0%), Orçamento Baseado em Atividades (2%), Valor Econômico Adicionado (EVA) (2%), e Técnicas Tradicionais de Custeio (1%). Da mesma forma que na análise do Orçamento Empresarial, propôs-se reunir os valores obtidos do uso do BSC com os de Painéis de Indicadores, dada a multiplicidade de usos que é atribuída ao BSC, e que muitas vezes dificulta fazer tal distinção. Dessa forma, agregando tais práticas, o BSC foi considerado a quarta PCG mais usada (5,9%).

Em função dos testes estatísticos, não foi possível estabelecer nenhum tipo de associação das PCG mais usadas com as variáveis de controle Porte da Organização, Setor de Atividade Econômica, Função do Respondente, Controle do Capital (Subsidiária), Tempo na função e PCG Mais Usada. Entendeu-se que a combinação entre elas e a PCG mais usada se dá de forma aleatória. De outro lado, pelos achados da pesquisa, não se pode inferir que outras práticas não sejam usadas simultaneamente, mesmo àquelas que não obtiveram respostas nesta pesquisa.

Como decorrência desses achados pode-se concluir que as organizações pesquisadas estão prioritariamente focadas em planejamento (de longo e curto prazos) e os seus controles.

Com isso, salienta-se que apesar de todas críticas que são feitas ao Orçamento Empresarial ele se evidenciou, nesta pesquisa, como a prática mais usada pelas organizações, o que ressalta a importância que dele para elas. Os achados desta pesquisa nos remetem ao mesmo questionamento que foi feito por Scapens (1994): Uma vez que existe um grande *framework* contábil disponível por que ele não é mais intensamente utilizado?

Talvez a academia, as universidades estejam falhando no sentido de apresentar as vantagens específicas do uso de algumas práticas para as organizações, que as ajudem na busca de suas vantagens competitivas. Esse entendimento pode contribuir para que haja uma orientação no sentido de que os trabalhos acadêmicos tenham a preocupação em apresentar benefícios que possam ser compreendidos e absorvidos pela sociedade por meio das universidades e conseqüentemente nas organizações.

**O segundo objetivo secundário** desta pesquisa era efetuar um estudo da Teoria Institucional em suas vertentes OIE (*Old Institutional Economy*) e NIS (*New Institutional Sociology*), visando à integração dos conceitos de forma a ampliar o conhecimento do processo de mudança institucional.

Para o atendimento desse objetivo foi necessário, num primeiro momento, optar por um ponto de vista epistemológico, no qual o processo de institucionalização é recursivo e tem nele refletida a pluralidade da práxis, e isso se deu em consequência da opção por trabalhos de DiMaggio e Powell (1983) e de Scott (2001), voltados para a formação de campos organizacionais e para o surgimento das estruturas de dominação e das forças isomórficas que levam as organizações aos processos de homogeneização (Burns & Baldvinsdottir, 2005; Machado-da-Silva et al., 2005; Seo & Creed, 2002). Esse pensamento é contrário às interpretações mecanicistas feitas ao trabalho de Berger e Luckmann (1967) por institucionalistas como Zucker (1977) e Meyer e Rowan (1977).

Com base nesse posicionamento, buscou-se identificar nas pesquisas de Bush (1983, 1987) meios para aplicação desses conceitos à pesquisa empírica em questão, partindo da sistematização que tal autor desenvolveu por meio de um conjunto de axiomas que subsidiam teoricamente a pesquisa empírica em Teoria Institucional.

Para a reflexão sobre os processos de institucionalização denominados por Bush (1983, 1987) como encapsulamento cerimonial progressivo, buscou-se, da mesma forma que realizado por Ribeiro e Scapens (2006), estabelecer correlações com o pensamento do microprocesso de institucionalização desenvolvido pelos institucionalistas da Velha

Economia Institucional, como Barley e Tolbert (1997), Burns e Scapens (2000), e, mais recentemente, Bogt e Scapens (2014), que em seu *framework* identificam a visão recursiva dos processos de integração entre as instituições internas e externas.

Por fim, por meio do pensamento de Bush (1983, 1987) foi possível estruturar um modelo teórico de pesquisa, no qual a influência dos valores (que fazem parte do campo institucional) sobre o comportamento do uso (que fazem parte do campo da ação) pôde ser mensurada empiricamente. Assim, esse objetivo secundário foi atendido. Entende-se, também, que esta seja uma contribuição teórica que integra a OIE e a NIS, e que a inserção da linha de pensamento de Bush (1983, 1987) instrumentaliza uma base para novas pesquisas empíricas em instituições voltadas ao contexto da Contabilidade Gerencial.

**O terceiro objetivo secundário** era estruturar a base teórica para a pesquisa empírica, no que tange à identificação dos comportamentos cerimonial e/ou instrumental e, consequentemente, dos encapsulamentos progressivo e regressivo, com base no arcabouço teórico desenvolvido por (Bush, 1983), desenvolvendo um instrumento que viabilize a identificação de tais comportamentos. Entende-se que esse objetivo foi atendido, na medida em que a classificação sobre a percepção empírica do comportamento do uso da PCG mais usada foi feita por meio dessa estruturação conceitual. Tal estruturação conceitual também pode ser considerada uma contribuição teórica, pois ela instrumentaliza a análise sobre diferentes comportamentos e sua associação com a base de valor. Isto faltou no trabalho de Kostova & Roth (2002), o que os levou, algumas vezes, e apesar de relevantes contribuições, a serem tautológicos nas afirmações sobre seus achados empíricos.

**O quarto objetivo secundário** desta pesquisa era efetuar um estudo da Teoria Institucional em sua vertente NIS (*New Institutional Sociology*), visando à identificação de conceitos que suportem a investigação empírica do processo de institucionalização e, a partir daí, desenvolver constructos para pesquisa empírica transversal em Teoria Institucional sobre o processo de institucionalização.

De fato, existem poucas pesquisas transversais em Teoria Institucional, dadas as características do processo de mudança, que são mais profundamente pesquisadas por meio de estudos de caso ou de pesquisas longitudinais (Halbouni & Hassan, 2012).

Nesta pesquisa foram desenvolvidos constructos para oito variáveis latentes, assim considerados:

- a) **Constructos para pressões isomórficas normativas, coercitivas e miméticas.** Com base em ampla revisão bibliográfica e após ajustes, se mostraram adequados aos objetivos da pesquisa.
- b) **Constructos para as forças causais críticas do processo de institucionalização.** Proposto por Tolbert e Zucker (1999, p. 211), são relativos à Atividade de Teorização, Heterogeneidade dos Usuários e Ímpeto para Difusão, dos quais somente o último mostrou-se adequado após ajustes. Sugere-se que em novas pesquisas tais constructos sejam enriquecidos com mais indicadores, para melhor capturar os conceitos que eles visam apreender.
- c) **Constructo para o Fundo de Conhecimento.** Desenvolvido por Foster (1981), citado por Bush (1987, p. 1105), mostrou-se adequado aos propósitos da pesquisa.
- d) **Constructo para o Comportamento Instrumental.** Proposto por Mahama e Cheng (2013), foi desenvolvido originalmente por Adler e Borys (1996) para a avaliação do uso de tecnologias (coercitivas e capacitantes), tendo sido posteriormente adaptado ao uso contábil por Ahrens e Chapman (2004). Aparentemente, a preocupação destes autores de que tal constructo poderia levar a medidas bastante coercitivas se confirmou, em função da alta variância explicada no modelo (obtida de acordo com os testes estatísticos), relacionada com o comportamento cerimonial e com o valor cerimonial. Apesar dos resultados satisfatórios, outros constructos que diminuam esse viés devem ser pesquisados e testados.

Entende-se que, com base no desenvolvimento desta pesquisa, este objetivo foi atendido.

**O quinto e último objetivo secundário** era estender o *framework* proposto por Tolbert e Zucker (1999, p. 211), à luz dos achados empíricos e suas implicações teóricas. Entende-se que esse objetivo foi atingido com o desenvolvimento do *framework* para as forças causais críticas do processo de institucionalização, no estágio de total institucionalização. Nele se pode observar que a ação recursiva do processo de institucionalização possibilita que ocorram diferentes tipos de total institucionalização, que decorrem das combinações entre os comportamentos e usos que se dão às instituições.

Entende-se que esta seja uma contribuição teórica que vem ao encontro da solicitação das próprias autoras do *framework*, ao explicitarem a necessidade de que sejam identificados

novos determinantes das mudanças, para que os estágios de institucionalização possam ser adequadamente conhecidos (Tolbert & Zucker, 1999, p. 211).

**A primeira questão** que esta pesquisa buscou responder foi “qual a percepção dos gestores sobre o comportamento do uso da PCG mais usada pela organização, sob a ótica da cerimonialidade e/ou instrumentalidade?”

Com base nos resultados da pesquisa empírica, e apoiado na estrutura de classificação desenvolvida por Bush (1983, 1987), foi possível identificar a percepção quanto aos comportamentos dos usos das PCG mais utilizadas nas organizações. Pode-se afirmar que 26,5 % dos gestores percebem o uso de suas PCG como misto, outros 68,6 % percebem o uso como instrumental e 4,9% como cerimonial. A Tabela 43 sintetiza e explicita essas percepções e apresenta a classificação detalhada desses comportamentos com base nos valores que os sustentam.

Pode-se também afirmar que a associação entre a PCG mais usada com CI - Comportamento Instrumental e FC – Fundo de Conhecimento é tênue, apesar de ter moderada significância estatística, e que dos seis tipos de classificação do comportamento apresentados na Tabela 43, somente quatro foram passíveis de identificação, por meio de agrupamentos no mapa perceptual gerado pelas técnicas de análise multivariada e análise de correspondência múltipla. Porém, a identificação de tais agrupamentos não significa que outras combinações entre PCG mais usadas, comportamentos e valores não possam ser também consideradas. Os grupos identificados foram os seguintes:

- a) Grupo A - FC-Instrumental, CI – Instrumental e as PCGs: PES – Planejamento Estratégico, ORC – Orçamento Empresarial, AVO – Análise de Variações Orçamentárias, PIN – Painel de Indicadores, e BSC – *Balanced Scorecard*. Um pouco mais distante, mas relativamente mais próximo que os outros, também se encontra a prática ARP – Análise de Rentabilidade de Produtos;
- b) Grupo B - FC – Cerimonial, CI – Misto e as PCGs: TTC – Técnicas tradicionais de custeio e VEA – Valor Econômico Adicionado (EVA);
- c) Grupo C - FC – Cerimonial, CI – Cerimonial e a PCG: OBA – Orçamento Baseado em Atividades;
- d) Grupo D - FC – Instrumental, CI – Cerimonial e a PCG: ARC – Análise da Rentabilidade de Clientes.

Em função dos testes estatísticos não foi possível estabelecer nenhum tipo de associação das PCG mais usadas com as variáveis de controle Porte da Organização, Setor de Atividade Econômica, Função do Respondente, Controle do Capital (Subsidiária), Tempo na função e PCG Mais Usada. Entende-se que a combinação entre elas e a PCG mais usada se dá de forma aleatória.

**A segunda questão** que esta pesquisa procurou responder foi “Quais os fatores, com base no contexto institucional (externo à organização) e no contexto relacionado ao processo de institucionalização (interno à organização), que explicam a percepção dos gestores sobre o comportamento do uso cerimonial e/ou instrumental da prática de Contabilidade Gerencial mais usada pelas organizações?”

Com base na pesquisa empírica e nos resultados obtidos por meio da modelagem de equações estruturais, foi possível identificar que o comportamento é influenciado pelos seguintes fatores:

- a) Fatores isomórficos externos à organização, caracterizados como pressões normativas, coercitivas e normativas.

**A influência no Comportamento:** a pesquisa empírica possibilitou afirmar que as pressões coercitivas e as miméticas estão diretamente associadas ao comportamento instrumental. A teoria indicava uma associação negativa entre pressões coercitivas e comportamento instrumental, o que não foi evidenciado empiricamente. Com base nas respostas obtidas entendeu-se que, para os gestores contatados, dados os contextos institucionais em que suas organizações atuam, as pressões coercitivas representadas nas assertivas foram interpretadas como associadas a um contexto de conformidade causal da lógica da resolução de problemas. Isto é, as pressões coercitivas associadas ao uso da PCG mais utilizada pela organização, mesmo que influenciadas pelo governo, ou por associações de classe, ou que favoreçam o relacionamento com a matriz, clientes e fornecedores, ou que levem à adoção de novas práticas contábeis advindas do CPC/IRFS, foram pressões percebidas como associadas à lógica da resolução de problemas. Não foi possível afirmar que existe associação entre pressões normativas e comportamento instrumental.

**A influência nos Valores:** a pesquisa empírica também possibilitou afirmar que as pressões normativas e miméticas estão diretamente associadas com os

valores instrumentais do Fundo de Conhecimento. Como o Fundo de Conhecimento é uma condição necessária, na visão de Bush (1983, 1987), para que o valor seja conferido à instituição, nesta pesquisa pôde-se constatar que as pressões normativas e miméticas atuam de forma positivamente associadas com a valoração instrumental do Fundo de Conhecimento. Este fornece o embasamento de valor para assegurar a existência do processo recursivo da mudança que afeta o processo de institucionalização e interfere no comportamento do uso das PCG. Conforme comprovado nesta pesquisa empírica, as pressões isomórficas (normativas e miméticas) afetam positivamente o Fundo de Conhecimento. Entende-se que outras forças, mesmo não tendo sido analisadas nesta pesquisa, podem também atuar nesse sentido.

- b) **Fatores (internos à organização) relacionados ao processo de institucionalização:** são eles as forças causais críticas do processo de institucionalização propostas no *framework* de Tolbert e Zucker (1999, p. 211) e identificados como “atividade de teorização”, “heterogeneidade dos usuários” e “ímpeto para difusão”. Entende-se que essas forças contribuem com o processo de institucionalização e podem atuar no comportamento do uso da PCG mais usada pela organização. A pesquisa empírica possibilitou afirmar que o ímpeto para difusão, associado aos processos de normatização, está negativamente associado ao comportamento instrumental do uso da PCG mais usada pela organização. Quanto às forças causais críticas “atividade de teorização” e “heterogeneidade dos usuários”, os dados empíricos não permitem fazer afirmações.
- c) **Valores Organizacionais (decorrentes do Fundo de Conhecimento) influenciando o comportamento percebido:** a pesquisa possibilitou afirmar que os valores organizacionais afetam positivamente o comportamento instrumental do uso da PCG mais usada pela organização. E os valores instrumentais estão diretamente associados ao comportamento instrumental no uso desta PCG.

Tais resultados permitem afirmar que o comportamento do uso da PCG mais usada pela organização é influenciado por pressões externas, advindas do isomorfismo, muito provavelmente nos momentos de adoção da PCG e/ou adaptação da forma como ela é usada, em face dessas pressões. Também é possível afirmar que o ímpeto para difusão atua como

mecanismo de atualização da forma como se usa essa PCG, por meio do ciclo de monitoramento (mimetismo), teorização e normatização. Por fim, entende-se que o que efetivamente qualifica o comportamento do uso é o valor que lhe é conferido pela organização. Tal valor advém do Fundo de Conhecimento, que compõe a “reserva” de valores disponíveis na organização.

Pode-se considerar, com base nos achados desta pesquisa, e sem que isto seja entendido como uma inferência, que as práticas utilizadas por uma organização e seus sistemas de gestão são fortemente influenciados pelos valores organizacionais e pelas características técnicas dessas práticas, e poderão influenciar o comportamento de uso, mas não o determinarão. Ou seja, o que dá significado ao comportamento do uso das práticas ou dos sistemas de gestão é o valor organizacional que lhes é atribuído.

Com isso, entende-se que as questões que nortearam a pesquisa foram respondidas e os objetivos principais desta pesquisa foram atingidos.

Como limitações desta pesquisa foram identificadas as seguintes:

- a) O entendimento, por parte dos respondentes, do significado da expressão “mais usada” como o conjunto “amplitude e frequência”, e não somente amplitude ou frequência;
- b) O fato de a pesquisa investigar somente uma Prática de Contabilidade Gerencial por organização (aquela prática que foi escolhida como “a mais usada”) e não levar em conta o efeito que outras práticas utilizadas na organização possam ter sobre essa;
- c) O fato de o estudo ser transversal e, com isso, possuir todas as limitações conhecidas que esse tipo de investigação tem para capturar os fenômenos de mudança e institucionalização em práticas de Contabilidade gerencial.

Por fim, sugerem-se futuras pesquisas que possam esclarecer novas questões que surgiram no desenvolvimento desta tese, a saber:

- a) Estudo múltiplo de casos visando identificar “fatores associados com o relacionamento entre o Fundo de Conhecimento e Atividade de Teorização, e vice-versa”. Essa pesquisa teria como intuito identificar os mecanismos pelos quais o valor organizacional é levado às instituições por meio do processo de idealização e construção de novas práticas;



- b) Estudo múltiplo de casos visando identificar “como o Fundo de Conhecimento é influenciado pelos atores organizacionais”. Para tanto seriam utilizadas as perspectivas do poder e da agência. Também podem ser analisados relacionamentos entre porte e atores organizacionais, dada a significância dos relacionamentos verificados;
- c) Levantamento em que se possa avaliar o efeito do comportamento instrumental no Fundo de Conhecimento;
- d) Por fim, replicar esta pesquisa adotando-se outros constructos para a mensuração do Comportamento Instrumental.

A seguir são apresentadas as referências, apêndices e anexos. Os demais documentos, planilhas e dados oriundos dos questionários de pesquisa encontram-se arquivados como base de dados da pesquisa.



## Referências

- Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 24(3), 189–204
- Abernethy, M. A., & Guthrie, C. H. (1994). An empirical assessment of the “fit” between strategy and management information system design. *Accounting & Finance*, 34(2), 49–66.
- Abrahamson, E. (1991). Managerial fads and fashions : The diffusion and rejection of innovations. *The Academy of Management Review*, 16(3), 586–634.
- Abrahamson, E. (1996). Management Fashion. *Academy of Management Review*, 21(1), 254–285.
- Adler, P. S., & Borys, B. (1996). Two Types of Bureaucracy: Enabling and Coercive. *Administrative Science Quarterly*, 41(1), 61–89
- Aguiar, A. B. de & Frezatti, F. (2007). Escolha da estrutura apropriada de um sistema de controle. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 1(3), 21–44.
- Aguiar, A. B. de, & Guerreiro, R. (2008). Processos de persistência e mudança de sistemas de contabilidade gerencial: uma análise do paradigma institucional. *Revista Universo Contábil*, 4(3), 6–24.
- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2004). Accounting for Flexibility and Efficiency: A Field Study of Management Control Systems in a Restaurant Chain. *Contemporary Accounting Research*, 21(2), 271–302.
- 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.
- Bain & Company (2013). Management Tools & Trends 2013. Recuperado em 01 março, 2014, de [http://www.bain.com/Images/BAIN\\_BRIEF\\_Management\\_Tools\\_%26\\_Trends\\_2013.pdf](http://www.bain.com/Images/BAIN_BRIEF_Management_Tools_%26_Trends_2013.pdf)
- Bain & Company (2015a). Management Tools & Trends 2015. Recuperado em 01 agosto, 2015, de [http://www.bain.com/Images/BAIN\\_BRIEF\\_Management\\_Tools\\_2015.pdf](http://www.bain.com/Images/BAIN_BRIEF_Management_Tools_2015.pdf)
- Bain & Company (2015b). Management Tools 2015: An executive’s guide. Recuperado em 01 agosto, 2015, de [http://www.bain.com/Images/BAIN\\_GUIDE\\_Management\\_Tools\\_2015\\_executives\\_guide.pdf](http://www.bain.com/Images/BAIN_GUIDE_Management_Tools_2015_executives_guide.pdf)
- Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social [BNDES] (2011). Circular nº 34, de 06 de setembro de 2011: *Normas Reguladoras do Produto BNDES Automático*. Recuperado em 01 março, 2014, de [www.bndes.gov.br](http://www.bndes.gov.br)

- Barbosa, R. V. do N. (2012). *Controle gerencial no relacionamento com empresas terceirizadas: um estudo de caso no setor elétrico com o uso da análise do discurso e da teoria institucional*. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Barley, S. R., & Tolbert, P. S. (1997). Institutionalization and Structuration : Studying the Links between Action and Institution. *Organization Studies*, 18(1), 93–117.
- Benders, J., Delsen, L., & Smits, J. (2006). Bikes versus lease cars : the adoption , design and use of cafeteria systems in the Netherlands. *The International Journal of Human Resource Management*, 17(6), 1115–1128.
- Berger, P. L., & Luckmann, T. (1967). *The social construction of reality: a treatise in the sociology of knowledge*. New York: Doubleday Anchor Book.
- Beuren, I. M.; Klein, L.; & Vesco, D. H. D. (2015, julho). Percepção de Justiça Organizacional no Sistema de Controle Gerencial Reduz Comportamentos Antiéticos? *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo, SP, Brasil, 15*
- Bido, D., Silva, D. da, Ringle, C. M.;; (2014). Modelagem de Equações Estruturais com Utilização do SmartPLS. *Revista Brasileira de Marketing ( Edição Especial)*, 13(2), 56-73.
- Bisbe, J., Batista-Foguet, J. M., & Chenhall, R. (2005). *What do we really mean by interactive control systems ? The Risks of Theoretical Misspecification*, ESADE. Recuperado em 01 março, 2014, de [http://proxymy.esade.edu/gd/facultybio/publicos/1311602417983What\\_do\\_we\\_really\\_mean\\_by\\_interactive\\_Control\\_Systems\\_the\\_risks\\_of\\_theoretical\\_misspecification.pdf](http://proxymy.esade.edu/gd/facultybio/publicos/1311602417983What_do_we_really_mean_by_interactive_Control_Systems_the_risks_of_theoretical_misspecification.pdf)
- Bisbe, J., & Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29(8), 709–737.
- Björkman, I., Fey, C. F., & Park, H. J. (2007). Institutional theory and MNC subsidiary HRM practices : evidence from a three-country study. *Journal of International Business Studies*, 38, 430–446.
- Bogt, H. J. ter, & Scapens, R. W. (2014). Institutions , rationality and agency in Management Accounting : Rethinking and extending the Burns and Scapens Framework. *SSRN Electronic Journal*. Recuperado em 1 agosto, 2015, de <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2464980>
- Brandão, H. P.; Zimmer, M. V.; Pereira, C. G.; Marques, F.; Costa, H. V.; Carbone, P. P.; & Almada, V. F. (2008). Gestão de desempenho por competências: integrando a gestão por competências, o *Balanced Scorecard* e a avaliação 360 graus. *Revista de Administração Pública*, 42 (5), 875-98
- Brandau, M., Eendenich, C., Trapp, R., & Hoffjan, A. (2013). Institutional drivers of conformity – Evidence for management accounting from Brazil and Germany. *International Business Review*, 22(2), 466–479.

- Brown, R. S. (2011). Does Institutional Theory explain foreign location choices in fragmented industries? *Journal of International Business Research*, 10(1), 59–79.
- Burns, J. (2000). The dynamics of accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(5), 566–596
- Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2005). An institutional perspective of accountants' new roles – the interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review*, 14(4), 725–757
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change : an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3–25
- Burrell, G., & Morgan, G. (2005). *Sociological paradigms and organisational analysis: elements of the sociology of corporate life*. Burlington: Ashgate Publishing Company (obra original publicada em 1979).
- Bush, P. D. (1983). An exploration of the structural characteristics of Veblen-Ayres-Foster defined institutional domain. *Journal of Economic Issues*, 27(1), 35–66.
- Bush, P. D. (1987). The Theory of Institutional Change. *Journal of Economic Issues*, 21(3), 1075–1116.
- Castilho, R. M. R. de, & Albuquerque, P. H. M. (2012, setembro). Análise fatorial para dados ordinais em pesquisas de marketing. *Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração* Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 36.
- Caravella, K. D. (2011). *Mimetic, coercive, and normative influences in institutionalization of organizational practices: The case of distance learning in higher education*. Doctoral dissertation, Florida Atlantic University, Boca Raton, FL, USA. Recuperado em 01 março, 2014, de, <http://search.proquest.com/docview/877967842>
- Chenhall, R.H. (2003). Management control systems designed within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168.
- Chenhall, R. H. (2007). Theorizing Contingencies in Management Control Systems Research. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood & M. D. Shields (Ed.) *Handbook of Management Accounting Research* (vol. 1, pp. 163–205). Amsterdam: Elsevier
- Chenhall, R. H., & Morris, D. (1986). The impact of structure , environment , and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *The Accounting Review*, 61(1), 16–35.
- Chiang, F. F. T., Chow, I. H., & Birtch, T. A. (2010). Examining human resource management outsourcing in Hong Kong. *The International Journal of Human Resource Management*, 21(15), 2762–2777.

- Chin, W. W. (1998). The partial least squares approach for structural equation modeling. In G.A. Marcoulides (Ed.). *Modern Methods for Business Research*. London: Lawrence Erlbaum Associates (pp. 295-236).
- Chow, C. W., Shields, M. D., & Wu, A. (1999). The importance of national culture in the design of and preference for management controls for multi-national operations. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 441–461.
- 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(4), 562 – 587.
- Davila, T. (2000). An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 383–409.
- Deephouse, D. L. (1996). Does isomorphism legitimate? *Academy of Management Journal*, 39(4), 1024–1039.
- Diamantopoulos, A. (1996). Export performance measurement : reflective versus formative indicators. *International Marketing Review*, 16(6), 444–457.
- Dillman, D. A. (1978) *Mail and telephone surveys: The total design method*. New York: Wiley.
- DiMaggio, P. (1997). Culture and cognition. *Annual Review of Sociology*, 23, 263-287.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Association*, 48(2), 147–160.
- Dória, R. J., Camargo, E. M., Filho, . & Bosquetti, M .A. (2005). Estudo de caso: a liderança participativa na construção do mapa estratégico da COPEL. In: A.R. Coutinho& D. Kallas (Org.). *Gestão estratégica: experiências e lições de empresas brasileiras* (pp. 45-55). Rio de Janeiro: Campus,
- Edwards, P., Roberts, I, Clarke, M., DiGuseppi, C., Pratap, S., Wentz, R., & Kwan. I. (2002). Increasing response rates to postal questionnaires: systematic review. *British Medical Journal*, 324(7347), 1183.
- Farndale, E., & Paauwe, J. (2007). Uncovering competitive and institutional drivers of HRM practices in multinational corporations. *Human Resource Journal*, 17(4), 355–375.
- Ferreira, A., & Otley, D. (2006). *Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control systems* Recuperado em 01 março, 2014, de <http://ssrn.com/abstract=896228>.
- Fornel, C.; Larcker, D.F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39-50.

- Foster, G., & Swenson, D. W. (1997). Measuring the success of activity-based cost management and its determinants. *Journal of Management Accounting Research*, 9, 107–139.
- Frezatti, F., Aguiar, A. B. de, & Rezende, A. J. (2007). Respostas estratégicas às pressões institucionais e sucesso no atingir metas no orçamento: um estudo em uma empresa multinacional. *Organizações & Sociedade*, 14(43), 141–158.
- Frezatti, F., Relvas, T. R. S., & Junqueira, E. (2010). BSC e a estrutura de atributos da Contabilidade Gerencial: uma análise no ambiente Brasileiro. *Revista de Administração de Empresas*, 50(2), 187-198.
- Galaskiewicz, J. (1985). Professional networks and the institutionalization of a single mind set. *American Sociological Review*, 50(5), 639–658.
- Giddens, A. (1984). *The constitution of society*. Berkeley: University of California Press.
- Gil, A. C. (1999). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social* (5a ed.) São Paulo: Atlas.
- González, P. G. (2009). La integración del *balanced scorecard* (BSC) y el *analytic hierarchy process* (AHP) para efectos de jerarquizar medidas de desempeño y toma de decisión en una institución financiera. *Revista Universo Contábil*, 5(2), 87-105,
- Gooderham, P. N., Nordhaug, O., & Ringdal, K. (1999). Institutional and Rational Determinants of Organizational Practices: Human Resource Management in European Firms. *Administrative Science Quarterly*, 44(3), 507–531.
- Gordon, L. A., & Miller, D. (1976). A contingency framework for the design of accounting information systems. *Accounting, Organizations and Society*, 1(1), 59–69.
- Granlund, M. (2001). Towards explaining stability in and around management accounting systems. *Management Accounting Research*, 12(2), 141–166.
- Granlund, M., & Lukka, K. (1998). It's a small world of management accounting practices. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 153–159.
- Greenwood, R., Suddaby, R., & Hinings, C. R. (2002). Theorizing change: The role of professional associations in the transformation of institutionalized fields. *Academy of Management Journal*, 45(1), 58–80.
- Guerreiro, R., Cornachione Jr., E., Soutes, D. O. (2011). Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial? *Revista de Contabilidade e Finanças*, 22(55), 88-113
- 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. (2008). Aplicação do modelo de Burns e Scapens para a avaliação do processo de institucionalização da Contabilidade Gerencial. *Organizações & Sociedade*, 15(44), 45–62.
- Guler, I., Guillén, M. F., & Macpherson, J. M. (2002). Global competition, institutions, and the diffusion of organizational practices : The international spread of ISO 9000 Quality Certificates. *Administrative Science Quarterly*, 47, 207–232.
- Günter, H. (2003). *Como elaborar um questionário*. (Série Planejamento de Pesquisa nas Ciências sociais, Nº 01).— Brasília, DF: UnB, Laboratório de Psicologia Ambiental.. Recuperado em 01 março, 2014, de [http://www.ufsj.edu.br/portal2-repositorio/File/lapsam/Texto\\_11 - Como elaborar um questionario.pdf](http://www.ufsj.edu.br/portal2-repositorio/File/lapsam/Texto_11_-_Como_elaborar_um_questionario.pdf)
- Hair, J. F., Jr., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2014). *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, Inc.
- Halbouni, S. S.; Hassan, M. K. (2012). The domination of financial accounting on managerial accounting information - An empirical investigation in the UAE. *International Journal of Commerce and Management*, 22(4), 306-327
- Hardy, C. (1996). Understanding Power : Bringing about Strategic Change. *British Journal of Management*, 7(Issue Supplement s1), S3–S16.
- Hardy, C. (1996). Understanding Power : Bringing about Strategic Change. *British Journal of Management*, 7(Special Issue), S3–S16.
- Haveman, H. A. (1993). Follow the leader : Mimetic isomorphism and entry into new markets. *Administrative Science Quarterly*, 38, 593–627.
- Hillebrand, B., Nijholt, J. J., & Nijssen, E. J. (2011). Exploring CRM effectiveness : an institutional theory perspective. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 39(4), 592–608
- Hopwood, A. G. (1972). An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation. *Journal of Accounting Research*, 10, 156–182.
- Johansson, T., & Siverbo, S. (2009). Why is research on management accounting change not explicitly evolutionary? Taking the next step in the conceptualisation of management accounting change. *Management Accounting Research*, 20(2), 146–162.
- Jones, T. C., & Luther, R. (2005). Anticipating the impact of IFRS on the management of German manufacturing companies : Some observations from a British perspective. *Accounting in Europe*, 2, 165–193.
- Kostova, T., & Roth, K. (2002). Adoption of an organizational practice by subsidiaries of multinational corporations: Institutional and relational effects. *Academy of Management Journal*, 45(1), 215–233.
- Lawrence, T. B., Winn, M. I., & Jennings, P. D. (2001). The temporal dynamics of institutionalization. *The Academy of Management Review*, 26(4), 624 – 644.



- Machado-da-Silva, C. L., Silva, V., & Crubellate, J. M. (2005). Estrutura , Agência e Interpretação : Elementos para uma Abordagem Recursiva do Processo de Institucionalização.. *Revista de Administração Contemporânea (1ª Edição Especial)*, 09–39.
- Mahama, H., & Cheng, M. M. (2013). The effect of managers' enabling perceptions on costing system use, psychological empowerment, and task performance. *Behavioral Research in Accounting*, 25(1), 89–114.
- Malmi, T.; Brown, D.A. (2008). Management control systems as a package – Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19 (4), 287–300.
- March, J. G. (1981). Footnotes to Organizational Change. *Administrative Science Quarterly*, 26 (4), 563-577
- Martins, G. A; & Theóphilo, C. R. (2007). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340–363
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340–363
- Mizruchi, M. S., & Fein, L. C. (1999). The social construction of organizational knowledge : A study of the uses of coercive , mimetic , and normative isomorphism. *Administrative Science Quarterly*, 44, 653–683.
- Modell, S. (2005). Triangulation between case study and survey methods in management accounting research: An assessment of validity implications. *Management Accounting Research*, 16(2), 231–254.
- Oliveira, T. M. V. de (2001). Escalas de Mensuração de Atitudes: Thurstone, Osgood, Stapel, Likert, Guttman, Alpert. *Administração OnLine*, 2(2) Recuperado em 01 março, 2014, de [http://www.fecap.br/adm\\_online](http://www.fecap.br/adm_online).
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review*, 16(1), 145–179
- Oliver, C. (1992). The antecedents of deinstitutionalization. *Organization Studies*, 13(4), 563–588.
- Oliver, C. (1997). Sustainable competitive advantage : Combining institutional and resource-based views. *Strategic Management Journal*, 18(9), 697–713.
- Otley, D. T. (1978). Budget Use and Managerial Performance. *Journal of Accounting Research*, 16(1), 122–149.
- Oyadomari, J. C. T., Mendonça Neto, O. R. De, Cardoso, R. L., & Dutra-de-Lima, R. G. (2013). Fatores indutores de inovação e manutenção de práticas de controle gerencial: um estudo exploratório. *Revista Universo Contábil*, 9(2), 125–141.

- Oyadomari, J. C. T., Mendonça Neto, O. R. De, Cardoso, R. L., & Frezatti, F. (2008). Análise dos fatores que favorecem a institucionalização da Value Based Management (VBM) à luz dos argumentos teóricos da vertente New Institutional Sociology (NIS). *Revista Universo Contábil*, 4(2), 6–21.
- Oyadomari, J. C. T., Mendonça Neto, O. R. De, Cardoso, R. L., & Lima, M. P. D. E. (2008). Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. Um estudo exploratório sob a ótica da Teoria Institucional. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 2(2), 55–70.
- Paauwe, J., & Boselie, P. (2003). Challenging 'strategic HRM' and the relevance of the institutional setting. *Human Resource Management Journal*, 13(3), 56–70.
- Palmer, D. A., Jennings, P. D., & Zhou, X. (1993). Late adoption of the multidivisional form by Large U.S. Corporations : Institutional , political , and economic accounts. *Administrative Science Quarterly*, 38, 100–131.
- Parasuraman, A. (1991). *Marketing research*. New York: Addison-Wesley Publishing
- Prodanov, C.C., & Freitas, E. C. de. (2013). *Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico* ( 2a ed.). Novo Hamburgo: Feevale.
- Rautiainen, A. I. (2009). The interrelations of decision-making rationales around BSC adoptions in Finnish municipalities. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 58(8), 787–802.
- Reginato, L. (2010). *Um estudo setorial sobre as relações entre variáveis ambientais externas, modelos de gestão, controles gerenciais e desempenho das empresas*. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Reginato, L; & Guerreiro, R. (2012, novembro). Perfil dos controles gerenciais de grandes empresas brasileiras: um estudo setorial. Anais do *Congresso Brasileiro de Custos*, Bento Gonçalves, RS, Brasil, 19.
- Reis, L. G. dos. (2008). *A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial: Um estudo de caso sob o enfoque da Teoria Institucional*. Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- 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, SP, Brasil.
- Ribeiro, J. A., & Scapens, R. W. (2006). Institutional theories in management accounting change: Contributions, issues and paths for development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(2), 94–111.
- Rocha, W., & Guerreiro, R. (2010). Desenvolvimento de um modelo conceitual de sistemas de custo - Um enfoque institucional. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(8), 24–46.

- Rowan, B. (1982). Organizational structure and the institutional environment : The case of public schools. *Administrative Science Quarterly*, 27(2), 259–279.
- Russo, P. T. (2011). *A insitucionalização do Balanced Scorecard pelas organizações - O caso SABESP*. Dissertação de mestrado, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, SP, Brasil..
- Sanders, W. M. G., & Tuschke, A. (2007). The adoption of institutionally contested organizational practices: The emergence of stock option pay in Germany. *Academy of Management Journal* 2007, 50(1), 33–56.
- Santos, A. R. dos. (2008). *Diagnóstico institucional dos fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas organizações do setor elétrico brasileiro*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.
- Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5, 301–321.
- Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices : A personal journey. *The British Accounting Review*, 38, 1–30.
- Scott, W.R.; Ruef, M; Mendel, P.J.; & Caronna, C. A. (2000). *Institutional Change and Healthcare Organizations: From Professional Dominance to Managed Care*. The University of Chicago Press. Chicago.
- Scott, W. R. (2001). *Institutions and organizations* (2<sup>a</sup> ed.). Thousand Oaks: Sage Publications.
- Seo, M., & Creed, W. E. D. (2002). Institutional contradictions, praxis, and institutional change: a dialectical perspective. *Academy of Management Review*., 27(2), 222–247.
- Siegel, P. H., Agrawal, A., & Rigsby, J. T. (1997). Organizational and professional socialization : Institutional isomorphism in an accounting context. *The Mid-Atlantic Journal of Business*, 33(1), 49–68.
- Siegel, P. H., & Rigsby, J. T. (1998). Institutionalization and structuring of certified public accountants: An analysis of the development of education and experience requirements for certified public accountants. *Journal of Management History*, 4(2), 81–93.
- Silva, S. D. da , Junior, Luciano, E. M. & Testa, M. G. (2013). Contribuições do modelo de medição de desempenho organizacional da *performance prism* ao *Balanced Scorecard*: um estudo sob a perspectiva dos *stakeholders*. *Revista de Ciências da Administração*, 15(37), 136-153.
- Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), 357–374.
- Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1/2), 127–143.

- Simons, R. (1995). Control in an age of empowerment. *Harvard Business Review*, 73(2), 80–88.
- Soutes, D.O. (2006). *Uma investigação do uso de artefatos da Contabilidade Gerencial por empresas brasileiras*. Dissertação de mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo. SP, Brasil
- Spreitzer, G. M. (1996). Social structural characteristics of psychological empowerment. *Academy of Management Journal* 39 (2): 483–504.
- Stevens, S. S. (1946). On the Theory of Scales of Measurement. *Science*, 103(2684), 677-680
- Strang, D., & Meyer, J. W. (1993). Institutional conditions for diffusion. *Theory and Society*, 22(4), 487–511.
- Strang, D., & Tuma, N. B. (1993). Spatial and Temporal Heterogeneity in Diffusion. *American Journal of Sociology*, 99(3), 614–639.
- Suchman, M. C. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *Academy of Management Review*. 20 (3), 571-610.
- Taylor, T. K. (2001). *A New Institutional Economic analysis of offset arrangements in government procurement*. Doctoral Dissertation, University of Connecticut, Storrs, CT, USA. Recuperado em 01 março, 2014, de <http://search.proquest.com/docview/252079578>
- Teo, H. H., Wei, K. K., & Benbasat, I. (2003). Predicting intention to adopt interorganizational linkages: An institutional perspective. *MIS Quarterly*, 27(1), 19–49.
- Tingling, P. M. (2005). *Institutional and decision theory in evaluation: Rationality and myths of technology selection*. Doctoral thesis, The University of Western Ontario, London, Ontario, Canada.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1983). Institutional Sources of in the Formal Change Structure of Organizations : The Diffusion of Civil Service Reform , 1880-1935. *Administrative Science Quarterly*, 28(1), 22–39
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1999). A Institucionalização da Teoria Institucional. In S. Clegg., C. Hardy, & W. Nordy (Org.). *Handbook de Estudos Organizacionais* (vol.1, pp. 196–219). São Paulo: Atlas
- Tool, M. R. (1993). The Theory of Instrumental Value: Extensions, Clarifications. In M. Tool. (Ed.) *Institutional Economics* (pp.119-159). Boston and London: Kluwer Publishers.
- Tuomela, T.-S. (2005). The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system. *Management Accounting Research*, 16(3), 293–320.
- Wagenhofer, A. (2006). Management accounting research in German-speaking countries. *Journal of Management Accounting Research*, 18, 1–19.

- Watson, N. (2009). *Decoupling isomorphisms : Strategic responses to institutional pressures and organizational learning from performance feedback in the case of Corporate Social Responsibility*. Doctoral dissertation, INSEAD (France and Singapore).
- Weibenberger, B. E., Stahl, A. B., & Vorstius, S. (2004). Changing from German GAAP to IFRS or US GAAP : A survey of German companies. *Accounting in Europe, 1*, 169–189.
- Williamson, I. O., & Cable, D. M. (2003). Organizational hiring patterns , interfirm network ties , and interorganizational imitation. *Academy of Management Journal, 46*(3), 349–358.
- Wolf, A., & Jenkins, A. (2006). Explaining greater test use for selection: The role of HR professionals in a world of expanding regulation. *Human Resource Management Journal, 16*(2), 193–214.
- Wouters, M., & Wilderom, C. (2008). Developing performance-measurement systems as enabling formalization: A longitudinal field study of a logistics department. *Accounting, Organizations and Society, 33*, 488–516.
- Wu, Z. (2009). *Three essays on distance : Examining the role of institutional distance on foreign firm entry , local isomorphism strategy and subsidiary performance*. Doctoral Dissertation, University of Southern California, Los Angeles, USA. Recuperado em 01 março, 2014, de <http://gradworks.umi.com/3389619.pdf>
- Young, G. J., Charns, M. P., & Shortell, S. M. (2001). Top manager and network effects on the adoption of innovative management practices : A study of TQM in a public hospital system. *Strategic Management Journal, 22*, 935–951.
- Youssef, M. A. (2013). Management accounting change in an Egyptian organization: an institutional analysis. *Journal of Accounting & Organizational Change, 9*(1), 50–73.
- Zimmerman, J. L. (2001). Conjectures regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics, 32*(1-3), 411–427.
- Zucker, L. G. (1977). The Role of Institutionalization in Cultural Persistence. *American Sociological Review, 42*(5), 726–743.
- Zucker, L. G. (1987). Institutional Theories of Organization. *Annual Review of Sociology, 13*(1987), 443–464



**Anexo 01 - Constructo do Questionário: Qualificação do Respondente**

Com base em Rezende (2009) e BNDES (2011).

Por favor, informe os dados que o caracterizam e à empresa como respondente:

Com base em Rezende (2009) e BNDES (2011).

Por favor, informe os dados que o caracterizam e à empresa como respondente:

1. Nome:
2. E-mail para contato:
3. Assinale a função em que você atua na empresa:
  - 3.1. Contador (a);
  - 3.2. Controller;
  - 3.3. Diretor (a) Financeiro (a);
  - 3.4. Gerente;
  - 3.5. Analista;
  - 3.6. Supervisor (a);
  - 3.7. Outros.
4. Há quanto tempo você atua nessa função?
  - 4.1. Menos de 1 ano;
  - 4.2. Mais de 1 a 5 anos;
  - 4.3. Mais de 5 a 10 anos;
  - 4.4. Mais de 10 a 15 anos;
  - 4.5. Mais de 15 anos.
5. Nome da Empresa:
6. Assinale o segmento de mercado mais significativo da empresa:
  - 6.1. Indústria;
  - 6.2. Comércio;
  - 6.3. Serviços.
7. Informe o porte da empresa:
  - 7.1. Pequeno (receita anual de até R\$ 16 milhões);
  - 7.2. Médio (receita anual superior a R\$ 16 milhões e até R\$ 90 milhões);
  - 7.3. Médio-Grande (receita superior a R\$ 90 milhões e inferior a R\$ 300 milhões);
  - 7.4. Grande (faturamento anual superior a R\$ 300 milhões e inferior a R\$ 1 bilhão);
  - 7.5. Muito Grande (faturamento anual superior a R\$ 1 bilhão).

8. A empresa onde você trabalha é subsidiária de um grupo estrangeiro?

8.1. Sim

8.2. Não



## Anexo 02 – Constructo do Questionário: Uso de PCG

Uso de PCG	Referências
Planejamento estratégico	Ferreira e Otley (2006)
Orçamentos (Budgets)	Ferreira e Otley (2006)
Análise de variações orçamentárias	Ferreira e Otley (2006)
Técnicas tradicionais de custeio	Ferreira e Otley (2006)
Análises de rentabilidade de produtos	Ferreira e Otley (2006)
Tableau de bord	Ferreira e Otley (2006)
Lucro residual	Ferreira e Otley (2006)
Retorno sobre o investimento	Ferreira e Otley (2006)
Técnicas de pesquisa operacional	Ferreira e Otley (2006)
Balanced Scorecard	Ferreira e Otley (2006)
Orçamento baseado em atividades	Ferreira e Otley (2006)
Custeio baseado em atividades	Ferreira e Otley (2006)
Custeio Alvo (Target costing)	Ferreira e Otley (2006)
Análises de rentabilidade de clientes	Ferreira e Otley (2006)
Valor Econômico Adicionado (EVA)	Ferreira e Otley (2006)
Análises de ciclo de vida de produtos	Ferreira e Otley (2006)
Benchmarking	Ferreira e Otley (2006)

### **GLOSSÁRIO:**

**Planejamento Estratégico:** é uma metodologia gerencial que permite estabelecer a direção a ser seguida pela organização, visando maior grau de interação desta com o seu ambiente;

**2. Orçamento (Budget):** é um plano de ação expresso em termos financeiros;

**3. Análise de variações orçamentárias:** é o processo contínuo de comparações entre valores

orçamentários planejados e os realizados, visando ações para as correções dos desvios identificados;

**4. Técnicas tradicionais de custeio:** são técnicas tais como custo padrão, custeio variável, custeio absorção;

**5. Análises de rentabilidade de produtos:** são as metodologias que visam identificar, por produto, aqueles que são os mais rentáveis, e as contribuições marginais geradas por cada um;

**6. Tableau de bord:** é um conjunto de indicadores que possibilitam a um gestor acompanhar resultados, desvios em relação a valores de referência, focando no que é significativo para a organização;

**7. Lucro residual:** é a diferença entre o resultado operacional e o mínimo retorno necessário (em unidades monetárias) sobre os ativos operacionais de uma empresa;

**8. Retorno sobre o investimento:** são índices que expressam o resultado em relação à média dos ativos. Como exemplos: ROI e ROCE;

**9. Técnicas de pesquisa operacional:** são técnicas para resolução de problemas de ordem real por meio de técnicas estatísticas, tais como amostragem, regressões, análise discriminante, séries temporais, etc.;

**10. Balanced Scorecard:** foi desenvolvido por Kaplan e Norton; é um sistema de monitoramento e de gestão do desempenho estratégico sob quatro dimensões: aprendizado e crescimento, processos internos, clientes e finanças;

**11. Orçamento baseado em atividades:** é um plano de ação expresso em termos de custos financeiros por atividades;

**12. Custeio baseado em atividades:** metodologia de custeio na qual recursos são atribuídos a atividades; em seguida, as atividades são atribuídas a objetos de custo com base no seu uso

**13. Custeio Alvo (Target costing):** é um método de determinar o custo de um produto ou serviço baseado no preço que os consumidores estão dispostos a pagar;

**14. Análises de rentabilidade de clientes:** é uma metodologia para identificar a rentabilidade total de um cliente para uma dada organização;

**15. Valor Econômico Adicionado (EVA):** é o lucro operacional após impostos, menos o total dos custos de capital;

**16. Análises de ciclo de vida de produtos:** o conceito de cálculo do custo de ciclo de vida (CCV) tem como foco toda a vida de um produto, e avalia as alternativas de produtos que têm o menor custo total, ou seja, os custos de produção e os custos de utilização do produto ao longo do tempo até o fim de sua vida;

**17. Benchmarking:** é a metodologia de se utilizar as melhores práticas identificadas em concorrentes como padrão para avaliar o desempenho de uma determinada atividade.

### Anexo 3 – Constructo do Questionário: variável “Fundo de Conhecimento”

Fundo de Conhecimento	Dimensão Observada	Referências
Minha organização <u>tem pleno e profundo domínio</u> sobre as tecnologias existentes que afetam os produtos e/ou serviços ofertados por ela.	Disponibilidade de conhecimento	Foster (1981) citado por Bush (1983, p.1105)
Minha organização <u>tem acesso</u> às tecnologias existentes que afetam os produtos e/ou serviços ofertados por ela.	Disponibilidade de conhecimento	Foster (1981) citado por Bush (1983, p.1105)
Em nossa organização somos estimulados a exercer um contínuo processo de formação, capacitação e aprimoramento profissional.	Capacidade para entendimento e adaptações	Foster (1981) citado por Bush (1983, p.1105)
Nossa organização valoriza a capacidade de adaptação às mudanças que ocorrem	Capacidade para entendimento e adaptações	Foster (1981) citado por Bush (1983, p.1105)
Em nossa organização o “velho” é sempre integrado ao “novo”.	Princípio do deslocamento mínimo	Foster (1981) citado por Bush (1983, p.1105)

#### Anexo 4 – Constructo do Questionário: Variável "Comportamento Instrumental"

<b>Comportamento Instrumental</b>	<b>Dimensão Observada</b>	<b>Referências</b>
Em minha percepção a PCG mais usada em minha organização foi projetada com o objetivo de me permitir trabalhar de forma mais eficiente	Percepção coercitiva versus capacitante	(Mahama & Cheng, 2013)
Em minha percepção a PCG mais usada em minha organização foi projetada com o intuito de monitorar como eu cumpro os procedimentos da empresa	Percepção coercitiva versus capacitante - Questão negativa	(Mahama & Cheng, 2013)
Em minha percepção a PCG mais usada em minha organização foi projetada com o objetivo de facilitar a maneira como eu lido com problemas não previstos em meu trabalho.	Reparo	(Mahama & Cheng, 2013)
Em minha percepção a PCG mais usada em minha organização foi projetada com o objetivo de melhorar a visibilidade que eu tenho do trabalho pelo qual sou responsável	Transparência interna	(Mahama & Cheng, 2013)
Em minha percepção a PCG mais usada em minha organização foi projetada com o objetivo de reforçar a flexibilidade com que eu executo o meu trabalho.	Flexibilidade	(Mahama & Cheng, 2013)
Em minha percepção a PCG mais usada em minha organização me permite compreender os processos mais amplos da minha empresa.	Transparência Global	(Mahama & Cheng, 2013)

### Anexo 5 – Constructo do Questionário: Variáveis do Contexto Institucional Externo

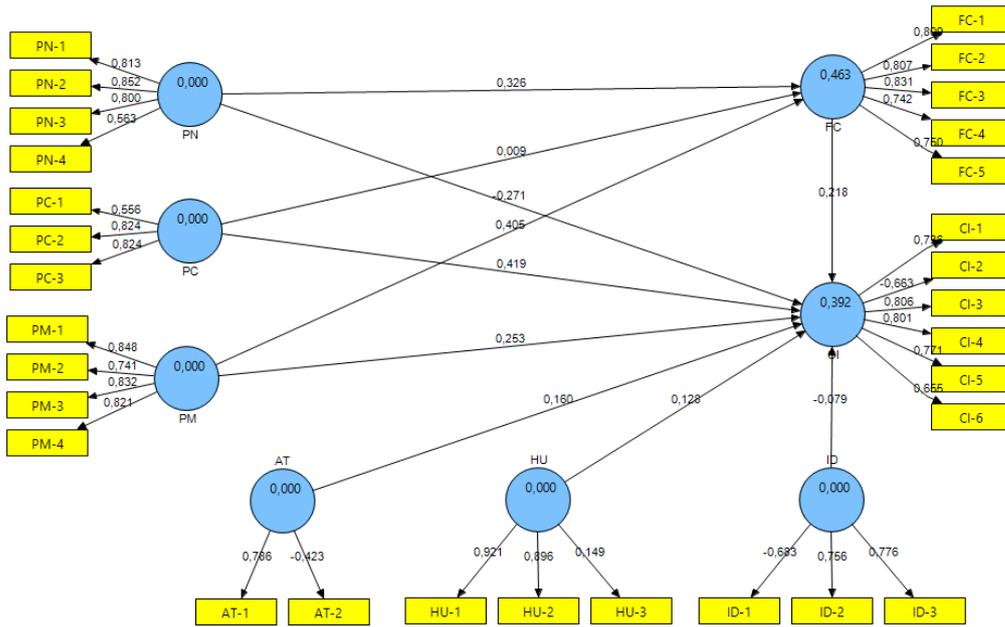
<b>Pressões Normativas</b>	<b>Dimensão Observada</b>	<b>Referências</b>
A PCG mais usada em minha organização é constituída de forma a permitir a intercambiabilidade de profissionais advindos de outras companhias.	Profissionalização, introdução de programas de trainees.	Galaskiewicz, 1985; DiMaggio & Powell (1983); Greenwood et al., 2002; Siegel, Agrawal, & Rigsby, 1997; Siegel & Rigsby, 1998
A PCG mais usada em minha organização atende aos padrões que são indicados pelas universidades.	Educação como indutor do uso de práticas de negócios e de gestão.	Sanders and Tuschke; 2007; Young et al. 2001;
A PCG mais usada em minha organização atende aos propósitos de mensuração e evidenciação da remuneração dos executivos.	Práticas de evidenciação de remuneração de executivos.	Point and Tyson, 2006
A PCG mais usada em minha organização sofreu influência direta das recomendações advindas de empresas de consultoria.	Utilização de empresas de consultoria	Abrahamson, 1996; DiMaggio & Powell, 1983; Hillebrand et al., 2011; Pauwe & Boselie, 2004
<b>Pressões Coercitivas</b>	<b>Dimensão Observada</b>	<b>Referências</b>
A PCG mais usada em minha organização sofre influência direta de instituições governamentais, e/ou reguladoras e/ou associações de classe.	Instituições governamentais, Organizações internacionais.	DiMaggio & Powell, 1983; Scott, 2001
A PCG mais usada em minha organização é utilizada para o relacionamento com: a) minha matriz; b) e/ou meus clientes; c) e/ou meus fornecedores.	Dependência de recursos e de capital, clientes e fornecedores, ou de subsidiárias de sua companhia.	Mizruchi & Fein, 1999; Palmer, Jennings & Zhou, 1993; Teo, Wei, & Benbasat, 2003
A PCG mais usada em minha organização é utilizada como decorrência das práticas de contabilidade financeira (IFRS / CPC)	Influência da convergência internacional da contabilidade (IFRS) nas práticas de Contabilidade Gerencial.	Granlund & Lukka, 1998; Jones & Luther, 2005; Wagenhofer, 2006; Weißenberger & Angelkort, 2011

<b>Pressões Miméticas</b>	<b>Dimensão Observada</b>	<b>Referências</b>
A PCG mais usada em minha organização está alinhada com as “melhores práticas” identificadas no mercado.	Imitação de “melhores práticas”.	DiMaggio & Powell, 1983; Guler et al., 2002; Haveman, 1993; Mizruchi & Fein, 1999
A PCG mais usada em minha organização segue os princípios que são utilizados pela empresa líder de meu mercado.	A prática de “seguir o líder”.	Brown, 2011; Haveman, 1993
A PCG mais usada em minha organização segue os princípios que são utilizados pelas empresas mais rentáveis de meu mercado.	Seguir companhias, grandes, lucrativas e similares e novos mercados.	Haveman, 1993
A PCG mais usada em minha organização contribuiu para diminuir as incertezas e/ou a ambiguidades de metas.	Incertezas ou ambiguidades de metas.	Benders et al., 2006

### Anexo 6 – Constructo do Questionário: Variáveis do Contexto Institucional Interno

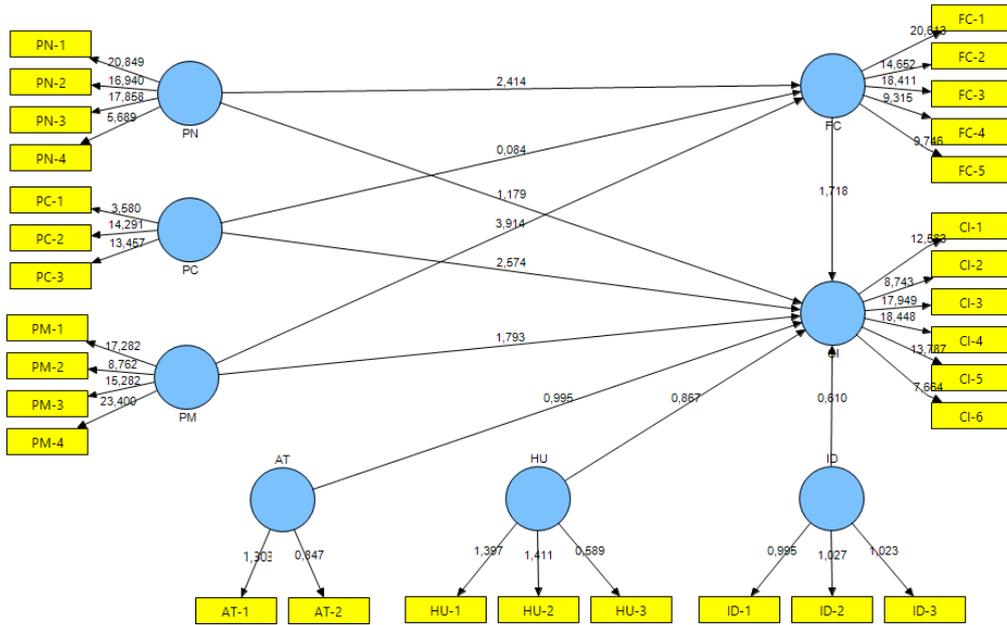
<b>Ímpeto para Difusão</b>	<b>Dimensão Observada</b>	<b>Referências</b>
A PCG mais usada em minha organização sofre mudanças sempre que ocorrem mudanças de práticas equivalentes a ela em grandes companhias de mercado.	Mimetismo / Normativismo (pergunta Negativa)	DiMaggio e Powell (1983); Strang e Meyer (1993); Tolbert e Zucker (1999)
A PCG mais usada em minha organização está consolidada/formalizada por meio de procedimentos e/ou manuais e/ou sistemas informatizados	Normatização	DiMaggio e Powell (1983); Strang e Meyer (1993); Tolbert e Zucker (1999)
A PCG mais usada em minha organização está rigidamente parametrizada (por meio de processos e/ou softwares)	Normatização	DiMaggio e Powell (1983); Strang e Meyer (1993); Tolbert e Zucker (1999)
<b>Atividade de Teorização</b>	<b>Dimensão Observada</b>	<b>Referências</b>
A PCG mais usada em minha organização é constantemente readequada para melhorar a sua utilidade para a tomada de decisões;	Nenhuma / Alta / Baixa	Abrahamson, 1996; DiMaggio e Powell (1983); Strang e Meyer (1993); Tolbert e Zucker (1999)
Os conceitos que sustentam a PCG mais usada em minha organização raramente são revistos	Nenhuma / Alta / Baixa (Negativa)	Abrahamson, 1996; DiMaggio e Powell (1983); Strang e Meyer (1993); Tolbert e Zucker (1999)
<b>Heterogeneidade dos Usuários</b>	<b>Dimensão Observada</b>	<b>Referências</b>
A PCG mais usada em minha organização é utilizada amplamente por diversos perfis de usuários	Homogêneos / Heterogêneos	Abrahamson, 1996; DiMaggio e Powell (1983); Strang e Meyer (1993); Tolbert e Zucker (1999)
A PCG mais usada em minha organização é usada por diversas áreas (departamentos e/ou áreas e/ou unidades de negócio)	Homogêneos / Heterogêneos	Abrahamson, 1996; DiMaggio e Powell (1983); Strang e Meyer (1993); Tolbert e Zucker (1999)
A PCG mais usada em minha organização é usada por um grupo restrito de especialistas	Homogêneos / Heterogêneos (Negativa)	Abrahamson, 1996; DiMaggio e Powell (1983); Strang e Meyer (1993); Tolbert e Zucker (1999)

Anexo 7 – Diagrama PLS – 1ª Rodada

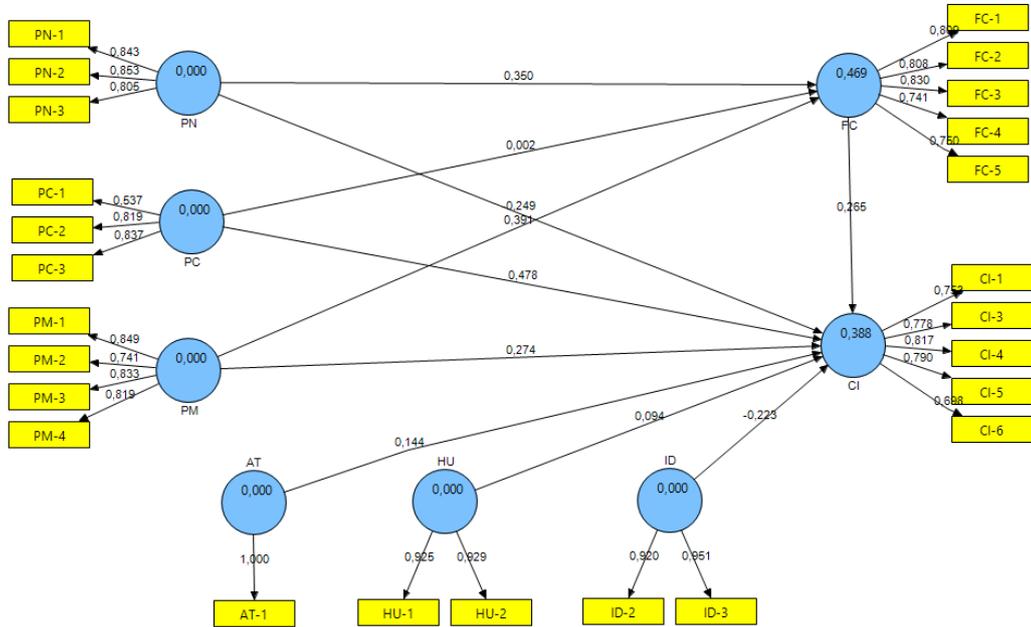




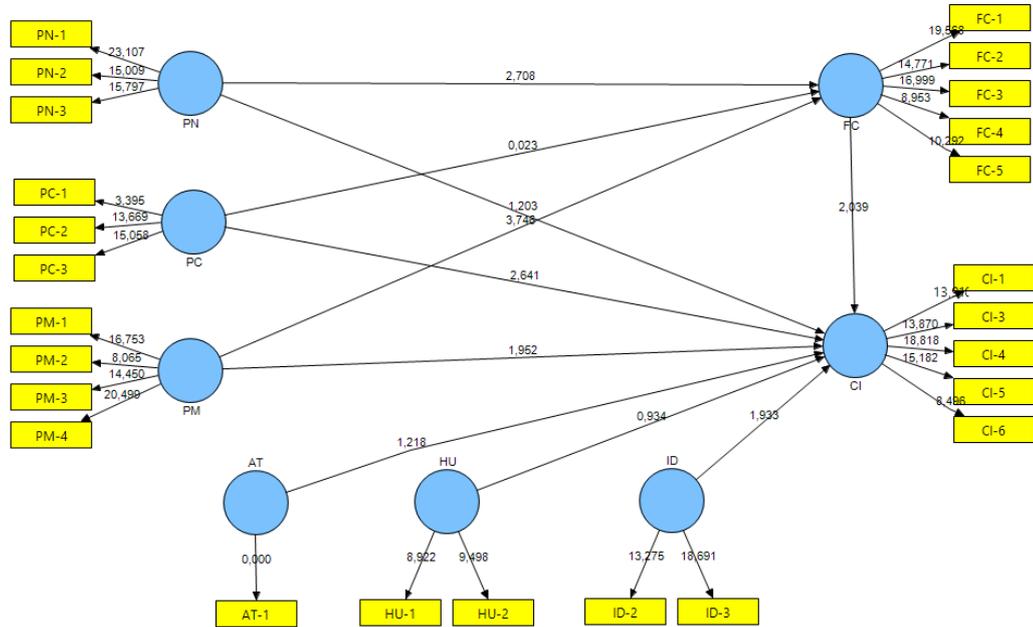
## Anexo 8 – Diagrama *Bootstrapping* – 1ª Rodada



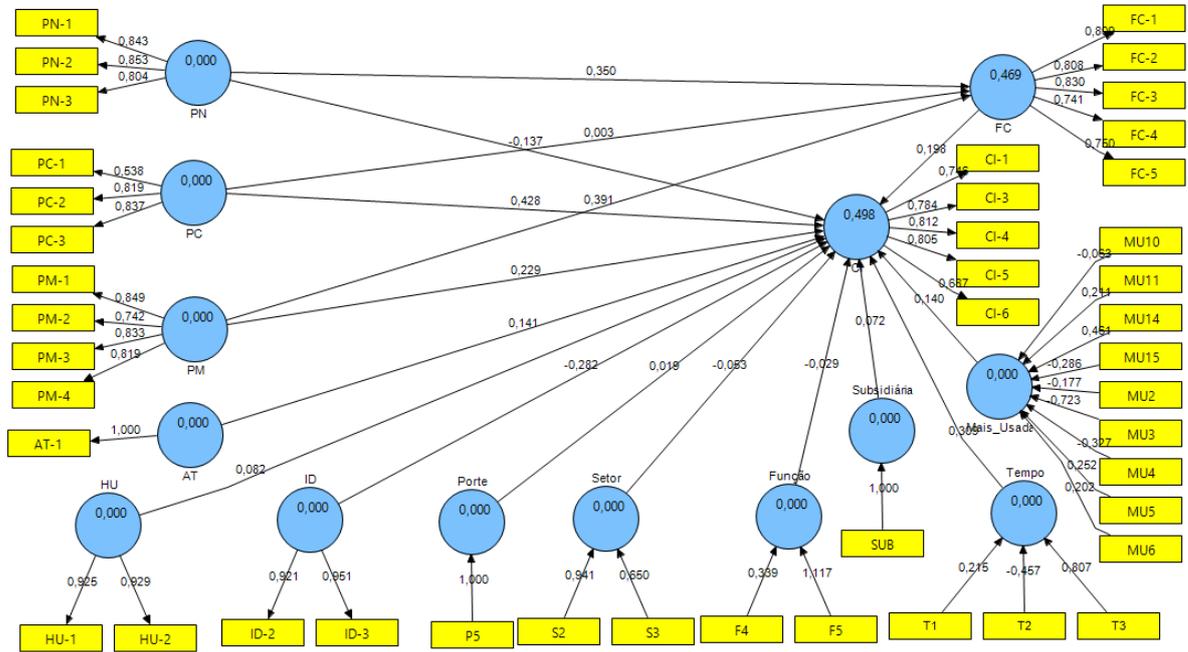
Anexo 9 – Diagrama PLS – 2ª Rodada



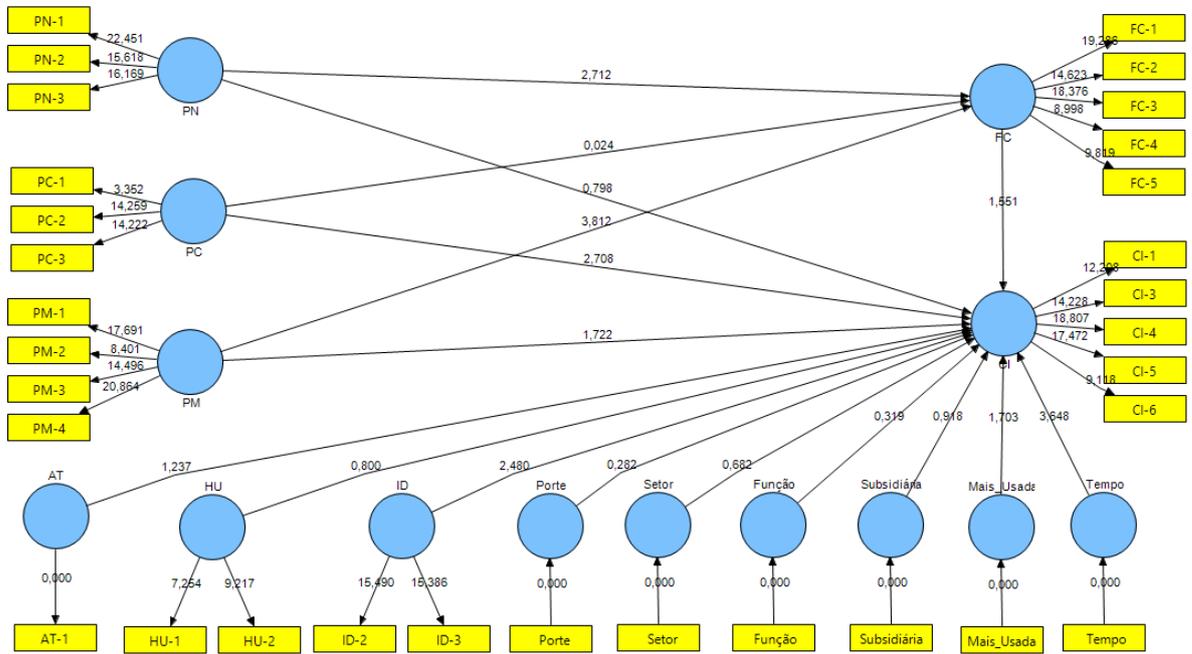
### Anexo 10 – Diagrama *Bootstrapping* – 2ª Rodada



Anexo 11 – Diagrama PLS – 1ª Rodada com Variáveis de Controle



**Anexo 12 – Diagrama *Bootstrapping* – 1ª Rodada com Variáveis de Controle**



## APÊNDICE 01 – Modelo do questionário eletrônico enviado aos respondentes

### PRIMEIRA PÁGINA



**Pesquisa USP: A qualidade do uso de práticas de Contabilidade Gerencial, sob a ótica institucional, nas empresas que atuam no Brasil.**

Caro Profissional

Você foi selecionado por nossa equipe participar desta pesquisa, que está sendo desenvolvida na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP), em função de seu perfil profissional.

Esta pesquisa busca conhecer as características sobre o uso de práticas de Contabilidade Gerencial em empresas que atuam no Brasil. Práticas de Contabilidade Gerencial (PCG) são identificadas no dia-a-dia das organizações como as ferramentas que auxiliam os gestores em suas tomadas de decisão, por exemplo: Orçamento Empresarial (Budget), Métodos de Custeio (Padrão, Absorção, Alvo, ABC, etc.), Balanced Scorecard (BSC), EVA, entre outras. O tempo estimado de resposta varia entre 10 e 15 minutos

Ao aceitar participar deste projeto, você receberá ao final da pesquisa, um relatório completo com todo o conhecimento gerado, e ajudará a USP a aumentar o seu conhecimento sobre a qualidade do uso de práticas de Contabilidade Gerencial. Além disso, para cada questionário respondido completamente e validamente serão doados cinco quilos de alimentos não perecíveis ao projeto "Por que não eu?" ([https://www.facebook.com/pages/Por-que-N%C3%A3o-Eu-716148481737513?sk=info&tab=page\\_info](https://www.facebook.com/pages/Por-que-N%C3%A3o-Eu-716148481737513?sk=info&tab=page_info)) que visa minorar os sofrimentos de pessoas carentes na periferia de São Paulo. A prestação de contas das doações será feita a todos os respondentes ao final do período de coleta dos dados.

Todas as informações fornecidas são estritamente confidenciais e serão tratadas com sigilo (protocolo ético). Contamos com sua disponibilidade e sinceridade durante o processo de respostas. Em caso de dúvida ou sugestão entre em contato conosco.

Cordialmente

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro

Paschoal Tadeu Russo

[reiguer@usp.br](mailto:reiguer@usp.br)

[ptrusso@usp.br](mailto:ptrusso@usp.br)

### SEGUNDA PÁGINA

1.1. Qual é o seu nome?

1.2. Qual é o seu e-mail?

1.3. Qual é a função que você exerce atualmente na empresa?

- Contador (a)
- Controller
- Diretor (a)
- Gerente
- Supervisor (a)
- Outros (informar)

Outros (informar)

1.4. Há quanto tempo você exerce essa função?

- de 1 a 5 anos
- mais de 5 a 10 anos
- mais de 10 a 15 anos
- mais de 15 anos

1.5. Qual é o nome da empresa em que você trabalha?

1.6. Informe qual é a atividade mais relevante para a sua empresa.

- Comércio
- Serviço

1.7. Informe o porte da empresa em que você trabalha

- Médio (receita anual superior a R\$
- Médio-Grande (receita anual super
- Grande (receita anual superior a R
- Muito Grande (receita anual superi

1.8. A empresa onde você trabalha é subsidiária de uma empresa estrangeira?

- Sim
- Não

## TERCEIRA PÁGINA

2. Práticas de Contabilidade Gerencial (PCG) que são usadas pela organização.

2.1. Nesta etapa da pesquisa queremos conhecer qual é Práticas de Contabilidade Gerencial (PCG) mais usada em sua organização. Observe que deve ser escolhida somente uma. Dessa forma antes de responder reflita sobre aquela que em sua percepção é a mais usada em sua organização. Em caso de dúvida sobre os diversos tipos de práticas, abaixo apresentamos um glossário que descreve sucintamente cada uma delas.

- 2. Orçamentos (Budgets)
- 3. Análise de variações orçamentá
- 4. Técnicas tradicionais de custeio
- 5. Análises de rentabilidade de pro
- 6. Painel de Indicadores (Tableau
- 7. Lucro residual
- 8. Retorno sobre o investimento
- 9. Técnicas de pesquisa operacion
- 10. Balanced Scorecard
- 11. Orçamento baseado em ativida
- 12. Custeio baseado em atividade
- 13. Custeio Alvo (Target costing)
- 14. Análises de rentabilidade de cl
- 15. Valor Econômico Adicionado (
- 16. Análises de ciclo de vida de pr
- 17. Benchmarking
- 18. Outros (Descrever)

18. Outros (Descrever)







4.2. Nesta parte da pesquisa queremos conhecer qual é a sua percepção sobre as pressões institucionais internas à organização e como elas influenciam o uso das PCG. Observe que as perguntas estão associadas àquela PCG mais usada em sua organização.

Com base na escala de 0 (zero) a 10 (dez) informe a intensidade com que você concorda com cada uma das afirmações, sendo 0 (zero) equivalente à "nenhuma concordância" e 10 (dez) equivalente à "total concordância".

	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
4.2.1. Ela sofre mudanças sempre que ocorrem mudanças de práticas equivalentes a ela em grandes companhias de mercado.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
4.2.2. Ela está consolidada formalizada por meio de procedimentos e/ou manuais e/ou sistemas informatizados.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
4.2.3. Ela está rigidamente parametrizada por meio de processos bem delimitados e/ou softwares para sua utilização.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
4.2.4. Ela é constantemente readequada para melhorar a sua utilidade para a tomada de decisões.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
4.2.5. Os conceitos que a sustentam (a PCG mais usada) raramente são revistos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
4.2.6. Ela é utilizada amplamente por diversos tipos de usuários de informação na organização.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
4.2.7. Ela é usada por diversas áreas na organização (departamentos, diretorias, unidades de negócio).	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
4.2.8. Ela é usada por um grupo restrito de especialistas.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

## SEXTA PÁGINA

Parabéns, você completou o questionário!

Marque se você tem interesse em receber o estudo completo sobre a Qualidade do Uso de práticas de Contabilidade Gerencial, sob a ótica institucional, em empresas que atuam no Brasil.

Sim

Não



Obrigado por sua participação.

Muito obrigado pelo tempo dedicado. Suas informações contribuirão para os avanços da pesquisa sobre Qualidade do uso das práticas Contabilidade Gerencial, sob a ótica institucional, em empresas que atuam no Brasil.

As suas informações foram recebidas por nossos pesquisadores e, oportunamente, você receberá os resultados e os conhecimentos gerados nesta pesquisa.

Qualquer dúvida, ou necessidade, entre em contato conosco.

Paschoal Tadeu Russo

Pesquisador FEA/USP  
ptrusso@usp.br

## APÊNDICE 02 – Processo detalhado de obtenção de respostas

A seguir são apresentadas, detalhadamente, as etapas que foram necessárias para obtenção das respostas, a fim de garantir que foram seguidos procedimentos para assegurar a qualidade da informação recebida.

### 1) Coleta dos dados.

Na busca por bases de dados que possibilitassem encaminhar os questionários aos respondentes do perfil desejado, foram realizados contatos com diversos sindicatos patronais e associações empresariais, sem sucesso. Essas organizações não nos permitiram o acesso para envio da pesquisa aos componentes de suas bases de dados, seja de forma direta ou indireta. A intenção de utilizar as bases de dados dessas organizações devia-se ao fato de que, por meio delas, se poderia ter um foco mais específico, mediante a fixação de um determinado “campo organizacional”, o que não foi possível.

Dentre as bases de dados amplas, a que mais nos interessava era a da revista 500 MM, em função de sua abrangência nacional e por incluir as maiores empresas do Brasil. A tentativa de acesso foi bem sucedida e conseguimos permissão para o uso dos dados cadastrais dos respondentes e de suas organizações.

O questionário foi estruturado, inicialmente, com base em constructos originais; entretanto, ao ser analisada a base de dados da revista 500 MM observou-se que alguns deles estavam disponíveis naquele cadastro, como a receita anual, o segmento de atuação e a origem do capital, questões que poderiam ser eliminadas do questionário, com isso reduzindo o tempo de resposta, fator crítico para o perfil do respondente desta pesquisa.

Em função da possibilidade de mudança no questionário a ser enviado aos respondentes da base de dados das 500 MM, optou-se por manter o questionário original (inicialmente como um *backup* ou como um plano alternativo para eventuais contingências da pesquisa) e criar um segundo questionário sem essas variáveis de controle, que poderiam ser facilmente incorporadas manualmente após a obtenção das respostas.

Dessa forma, para a captação dos dados dos respondentes foram estruturados dois diferentes questionários eletrônicos *on line* (ferramenta Questback <http://www.questback.com/> em sua versão EFS 10.6). aqui denominados Questionário 1 e Questionário 2. Conforme explicado, o Questionário 1 foi criado, mas não foi usado inicialmente.

A base de dados dos respondentes da pesquisa 500 MM do ano de 2013 (na ocasião da pesquisa a base de dados de 2014 ainda não estava consolidada) dispunha de 1.335 empresas, das quais 352 não apresentavam informações sobre o respondente; 719 eram de empresas com porte de receita bruta inferior a R\$ 300 milhões, ou cujo respondente identificado estava fora do perfil especificado para esta pesquisa (gestores atuantes nas funções de *controller*, gerente ou diretor). Ao fim foram identificados 264 respondentes dentro do perfil desejado, para os quais foi enviado o questionário 2 em quatro diferentes ocasiões, e também foram realizadas ligações telefônicas, conforme pode ser observado por intermédio dos eventos indicados na Figura 1.

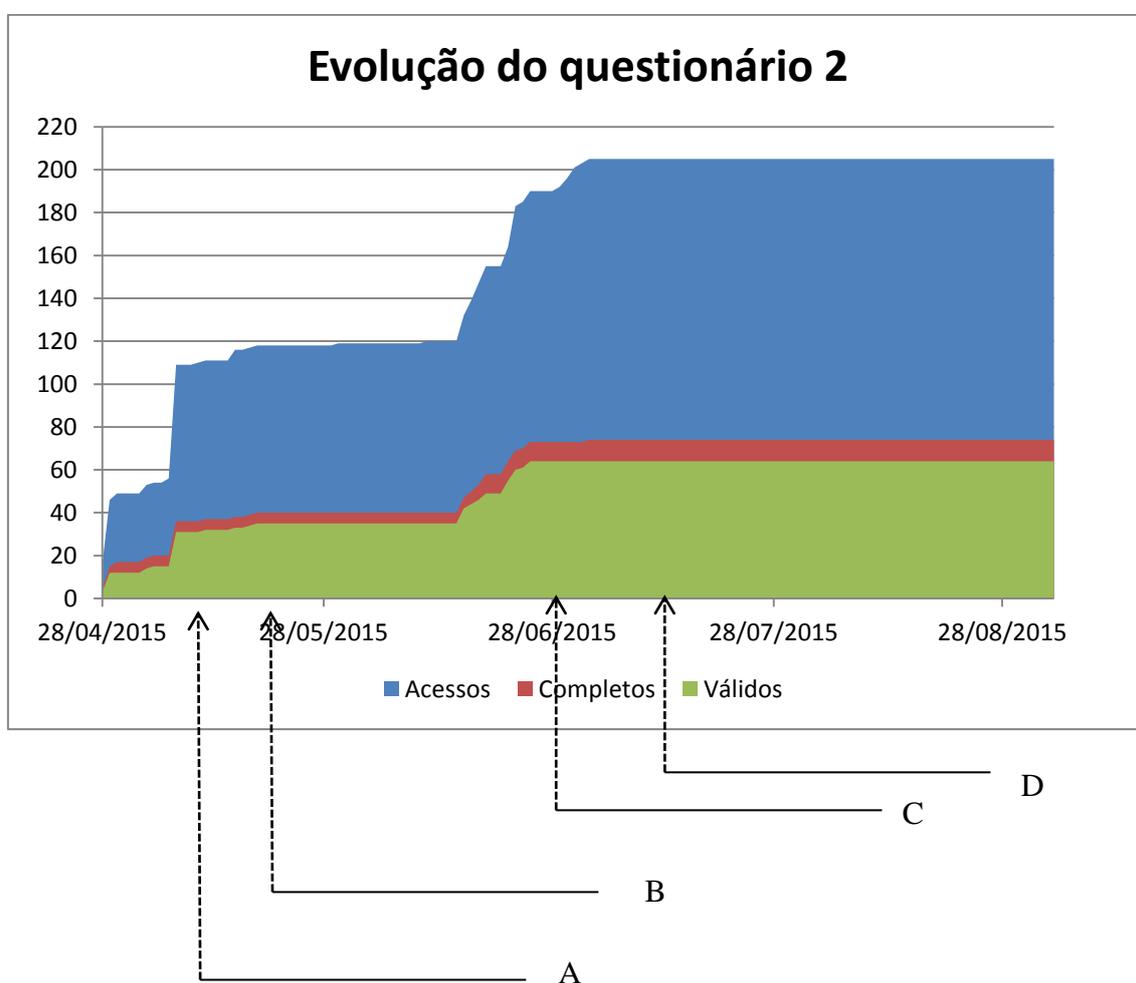


Figura 1 – Evolução do questionário 2

Cada uma das letras identificadas na Figura 1 se refere a ações que foram tomadas, a saber:

- Evento A, em 28/04/14 – Envio da primeira mensagem aos profissionais das empresas escolhidas, convidando-os a participar da pesquisa, explicando-a em linhas gerais, garantindo a utilização de um protocolo ético de pesquisa e apresentando um apelo social por cada participação válida, conforme descrito no APÊNDICE 02-01. O número de repostas foi baixo, o que levou à realização do evento B.
- Evento B, de 07/05/2015 a 08/05/2015– Envio da segunda mensagem aos profissionais das empresas escolhidas, reiterando o convite feito anteriormente e enfatizando a importância da participação dos gestores na pesquisa. Nessa mensagem foram um pouco mais detalhados os aspectos técnicos do que se pretendia estudar com os dados, conforme descrito no APÊNDICE 02-02. Observou-se uma boa resposta à segunda mensagem, inclusive com o recebimento de mensagens por parte dos respondentes, entretanto, ainda muito abaixo do número mínimo de 103 repostas válidas necessárias para a pesquisa. Foi em meados de maio/2015 que se decidiu buscar mais respondentes em outras bases de dados cadastrais, e assim novos contatos foram realizados, com escolas de negócios e consultorias.
- Evento C, de 15/06/15 a 23/06/14 – Foi realizado contato por telefone com os respondentes, buscando reiterar a importância da sua participação na pesquisa e elucidando eventuais dúvidas que os estivessem impedindo de participar. Essa atividade demandou dez dias úteis e foi dirigida aos profissionais que ainda não haviam respondido até então. A realização dos contatos telefônicos com os gestores das organizações possibilitou constatar a alta demanda de trabalho, reuniões, compromissos a que eles são submetidos (preparação de relatórios, reuniões internas de avaliação, controle, etc.). Para contatá-los, em alguns casos foram necessárias diversas tentativas até conseguir falar-lhes diretamente. Em seguida a esses contatos telefônicos, foi-lhes enviada a terceira mensagem, conforme descrito no APÊNDICE 02 - 03. Pode-se observar que houve uma boa resposta a esta ação.
- Evento D, em 30/06/14 – Envio da quarta mensagem aos profissionais contatados por telefone, comunicando o encerramento da coleta de dados, uma vez que alguns deles haviam se disposto a responder e até então não o haviam feito, conforme descrito no APÊNDICE 02 - 04.

Com o conjunto das ações descritas foram obtidos 205 acessos ao questionário 2, com 74 respostas completas. As respostas foram analisadas sob a ótica das variáveis de controle:

porte da organização, função, tempo na função, e se era usuário da PCG mais usada na organização. À luz dessa análise, 10 (dez) respostas não foram consideradas válidas. Com isso, o número de respostas válidas obtidas pelo questionário 2 foi de 64.

Como citado anteriormente, em meados de maio/2015 observou-se que a meta de 103 respostas válidas requerida pela pesquisa parecia muito difícil de ser atingida somente com os contatos da base de dados das 500 MM. Naquela ocasião tentamos o acesso a outras bases de dados de escolas de negócios e consultorias, uma vez que não houve sucesso com as associações. A primeira organização que aceitou nos auxiliar foi uma empresa de consultoria que atua com soluções em planejamento empresarial (a Kassai Consultores), que concordou em ceder sua base de dados comerciais de clientes ativos e potenciais, cujo perfil do contato fosse condizente com a nossa definição de gestores (função que variava de diretores a gerentes, superintendentes, CFO, CEO, etc.), a fim de atender aos requisitos da pesquisa para o envio do questionário.

Foram recebidas da empresa de consultoria três listas com dados para contato com gestores/empresas. A primeira lista foi recebida em 29/05/15, a segunda em 08/06/15 e a terceira em 01/07/15. Ao todo foram disponibilizados 204 contatos. A Figura 2 apresenta a evolução da quantidade de respostas ao questionário 1.

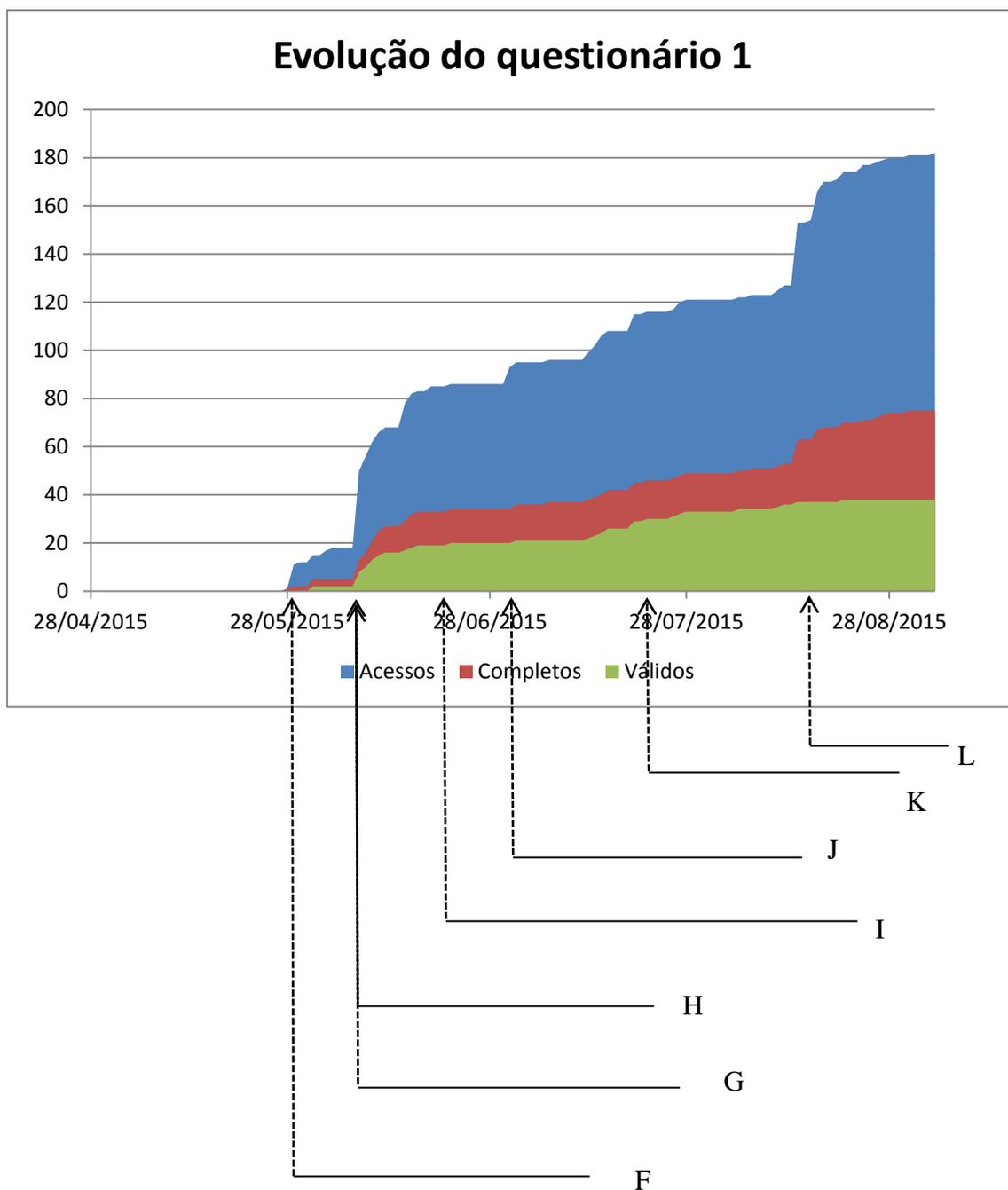


Figura 2 – Evolução do questionário 1

Cada uma das letras identificadas na Figura 2 refere-se a ações que foram tomadas, nos mesmos moldes daquelas descritas com o uso do questionário 2, a saber:

- Eventos F em 28/05/15 e 29/05/15, H em 08/06/15 e J em 01/07/2015 – Envio da primeira mensagem aos profissionais identificados como sendo gestores na base de dados empresa de consultoria, conforme descrito no APÊNDICE 02 - 05.

- Eventos H, em 8/06/15 e I, em 15/06/15 – Envio da segunda mensagem aos profissionais identificados como gestores na base de dados da empresa de consultoria, conforme descrito no APÊNDICE 02 - 06.

Como resultado desses dois conjuntos de ações, foram realizados 96 acessos, e 36 respostas completas foram recebidas, das quais 21 válidas.

Faltando 18 respostas para a meta estipulada, decidiu-se buscar contatos a partir da rede de conhecidos do pesquisador, para responderem ao questionário<sup>1</sup>. Tal ação é identificada pelo evento K na Figura 2, que ocorreu no período de 13/07/15 a 04/08/15. Naquele intervalo foram contatadas por telefone, e-mail e LinkedIn pessoas desse relacionamento, e para aquelas que se mostraram receptivas foi enviada por e-mail a mensagem descrita no APÊNDICE 02 - 07. Por meio deste esforço foram feitos 34 acessos e recebidas<sup>19</sup> respostas, das quais 16 válidas.

Paralelamente às ações descritas no evento K, o pesquisador recebeu autorização da FIPECAFI para envio do questionário<sup>1</sup> aos alunos do curso MBA *Controller*, descrito como evento L na Figura 0, e que teve início em 13/08/15 com o envio pela própria fundação. Como resultado desta ação, foram feitos 52 acessos e recebidas 20 respostas completas, das quais apenas uma válida.

Sumarizando as ações: a coleta de dados iniciou-se no dia 28/04/2015 com a verificação do conteúdo dos bancos de dados para os dois questionários, a fim de que não houvesse redundância de respondentes e/ou empresas, e foi encerrada em 04/09/2015, com 102 respostas válidas (de um total inicialmente requerido de 103), entre 149 respostas completas, como resultado de 387 acessos, conforme a Figura 3.



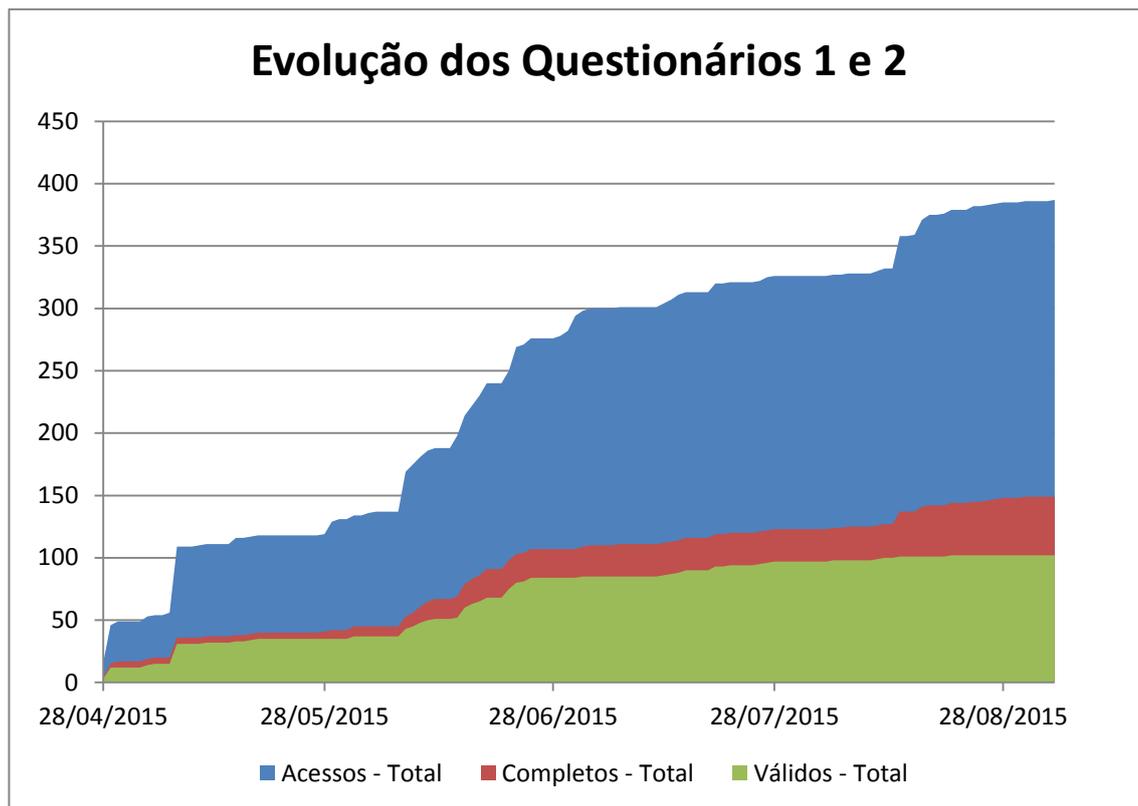


Figura 3 – Evolução dos questionários 1 e 2, simultaneamente

A diferença para a meta estabelecida (102 para 103) foi considerada, estatisticamente, pouco significativa. A decisão de encerrar a coleta ocorreu em função do esgotamento dos contatos pessoais, do longo tempo dedicado a esta atividade (mais de quatro meses) e do prazo final para o depósito da tese, que se aproximava.

Entre os compromissos assumidos na pesquisa, havia o compromisso social. Como resultado da participação no levantamento, foram doados o equivalente a 745 Kg (149 respostas completas x 5 Kg de alimentos/resposta) de alimentos não perecíveis ao movimento social “Por que não eu”, que atende famílias carentes na periferia de São Paulo ([https://www.facebook.com/pages/Por-que-N%C3%A3o-Eu-/716148481737513?sk=info&tab=page\\_info](https://www.facebook.com/pages/Por-que-N%C3%A3o-Eu-/716148481737513?sk=info&tab=page_info)), como pode ser verificado no APÊNDICE 02 - 08 desta pesquisa.

**APÊNDICE 02 - 01**

Prezado “[ ]”,

Você foi selecionado por nossos pesquisadores, em função do seu perfil profissional, para participar desta pesquisa que está sendo desenvolvida na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP). **O tempo estimado de resposta varia de 10 a 15 minutos.**

Respondendo a esse questionário, você receberá ao final da pesquisa um relatório completo com todo o conhecimento gerado. Além disso, após o término da coleta de dados, para cada questionário respondido, serão doados cinco quilos de alimentos não perecíveis a uma organização social que visa minorar os sofrimentos de pessoas carentes na periferia de São Paulo. A prestação de contas das doações será feita a todos os respondentes ao final desse período.

Todas as informações fornecidas são estritamente confidenciais e serão tratadas com sigilo (protocolo ético). Pedimos que você acesse o link abaixo para ter acesso ao questionário: [http://ww2.unipark.de/uc/500MM\\_FEA\\_USP/](http://ww2.unipark.de/uc/500MM_FEA_USP/)

Contamos com sua participação.

Cordialmente

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro

[reiguerr@usp.br](mailto:reiguerr@usp.br)

Paschoal Tadeu Russo

[ptrusso@usp.br](mailto:ptrusso@usp.br)

## APÊNDICE 02 - 02

Prezado “[ ]”,

Há alguns dias enviamos uma mensagem solicitando sua participação em uma pesquisa que vem sendo desenvolvida pela FEA/USP. Seu perfil foi identificado como relevante para o estudo em questão.

Sabemos que no dia a dia das organizações o tempo é fator limitante, entretanto gostaríamos de reiterar nosso convite, dada a importância de poder contar com sua participação.

Leia abaixo algumas informações interessantes sobre aspectos que esta pesquisa pretende abranger.

Caso você possa retornar à pesquisa em um outro momento ficaremos muito gratos, e o tempo médio de resposta tem sido de 10 minutos. Este é o link para acesso: [http://ww2.unipark.de/uc/500MM\\_FEA\\_USP/](http://ww2.unipark.de/uc/500MM_FEA_USP/)

Mais uma vez, muito obrigado.

Qualquer dúvida entre em contato conosco.

Cordialmente

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro

[reiguerr@usp.br](mailto:reiguerr@usp.br)

Paschoal Tadeu Russo

[ptrusso@usp.br](mailto:ptrusso@usp.br)

**Práticas de Contabilidade Gerencial (PCG)** são "ferramentas" usadas no dia a dia da gestão da empresa, tais como: orçamento (*budget*), métodos de custeio, BSC, etc. As pesquisas mostram que a cada ano as organizações dispõem de menos recursos (dinheiro e tempo) para investir em PCG, e, em consequência, elas vêm reduzindo continuamente o uso simultâneo de PCG (<http://www.bain.com/publications/articles/management-tools-and-trends-2013.aspx>). Isso nos faz pensar na importância que cada uma delas tem, e dessa forma, como agir para que elas sejam muito bem utilizadas pelas organizações.

Sabe-se que algumas empresas se valem dessas PCG para realmente resolver problemas e ajudar a organização em suas mais diferentes dificuldades de gestão (esse comportamento é chamado de uso instrumental da PCG); por outro lado, algumas organizações fazem uso de suas PCG de forma a atender mais intensamente a seus ritos internos (uso cerimonial da PCG).

Esperamos, com essa pesquisa, por meio das percepções dos gestores, poder auxiliar as organizações a entenderem os fatores que levam a tais tipos de uso, e com isso ajudá-las a maximizar os benefícios resultantes do uso das PCG. Dessa forma, espera-se poder contribuir para a melhoria da gestão e, conseqüentemente, aperfeiçoar os resultados da organização.

**APÊNDICE 02 - 03**

Prezado “[ ]”,

Conforme contato telefônico efetuado, estou enviando a pesquisa que vem sendo desenvolvida pela FEA/USP. Seu perfil foi identificado como relevante para o estudo em questão. O tempo médio de resposta dos participantes tem sido de 10 minutos. Este é o link para acesso: [http://ww2.unipark.de/uc/500MM\\_FEA\\_USP/](http://ww2.unipark.de/uc/500MM_FEA_USP/). Peço-lhe a gentileza de responder a todas as perguntas, a fim de que o questionário seja considerado válido.

Se julgar interessante, leia abaixo algumas informações sobre aspectos que esta pesquisa pretende abranger.

Mais uma vez, muito obrigado.

Qualquer dúvida entre em contato conosco.

Cordialmente

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro

[reiguerr@usp.br](mailto:reiguerr@usp.br)

Paschoal Tadeu Russo

[ptrusso@usp.br](mailto:ptrusso@usp.br)

**Práticas de Contabilidade Gerencial (PCG)** são "ferramentas" usadas no dia a dia da gestão da empresa, tais como: orçamento (*budget*), métodos de custeio, BSC, etc. As pesquisas mostram que a cada ano as organizações dispõem de menos recursos (dinheiro e tempo) para investir em PCG, e, em consequência, elas vêm reduzindo continuamente o uso simultâneo de PCG (<http://www.bain.com/publications/articles/management-tools-and-trends-2013.aspx>). Isso nos faz pensar na importância que cada uma delas tem, e dessa forma, como agir para que elas sejam muito bem utilizadas pelas organizações.

Sabe-se que algumas empresas se valem dessas PCG para realmente resolver problemas e ajudar a organização em suas mais diferentes dificuldades de gestão (esse comportamento é chamado de uso instrumental da PCG); por outro lado, algumas organizações fazem uso de suas PCG de forma a atender mais intensamente a seus ritos internos (uso cerimonial da PCG).

Esperamos, com essa pesquisa, por meio das percepções dos gestores, poder auxiliar as organizações a entenderem os fatores que levam a tais tipos de uso, e com isso ajudá-las a maximizar os benefícios resultantes do uso das PCG. Dessa forma, espera-se poder contribuir para a melhoria da gestão e, conseqüentemente, aperfeiçoar os resultados da organização.

**APÊNDICE 02 - 04.**

Prezado “[ ]”,

Informamos que a coleta de dados para a pesquisa sobre percepções dos gestores sobre a qualidade no uso de Práticas de Contabilidade Gerencial, que vem sendo desenvolvida pela FEA/USP, se **encerrará no próximo dia 3/07/15**. Contamos com sua participação. Conforme conversamos por telefone, seu perfil é relevante para esta pesquisa.

O tempo médio de resposta dos participantes tem sido de 10 minutos. Este é o link para acesso: [http://ww2.unipark.de/uc/500MM\\_FEA\\_USP/](http://ww2.unipark.de/uc/500MM_FEA_USP/). Peço-lhe a gentileza de responder a todas as perguntas, a fim de que o questionário seja considerado válido.

Ao final da pesquisa, será disponibilizado a todos os participantes o conjunto do conhecimento gerado. Também, a cada resposta válida, sem custo para o respondente, será realizada uma doação de alimentos para uma entidade social (mais detalhes na primeira página da pesquisa).

Mais uma vez, muito obrigado.

Qualquer dúvida entre em contato conosco.

Cordialmente

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro

[reiguerr@usp.br](mailto:reiguerr@usp.br)

Paschoal Tadeu Russo

[ptrusso@usp.br](mailto:ptrusso@usp.br)

**APÊNDICE 02 - 05**

Prezado “[ ]”,

Você foi selecionado por nossos pesquisadores, em função de seu perfil profissional, para participar desta pesquisa, que está sendo desenvolvida na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP) com o apoio da Kassai Consultores (<http://www.kassai.com.br/>). **O tempo estimado de resposta é de aproximadamente 10 minutos.**

Respondendo a esse questionário, você receberá ao final da pesquisa um relatório completo com todo o conhecimento gerado. Além disso, após a coleta de dados, para cada questionário respondido serão doados cinco quilos de alimentos não perecíveis a uma organização social que visa minorar os sofrimentos de pessoas carentes na periferia de São Paulo. A prestação de contas das doações será feita a todos os respondentes ao final do período de coleta dos dados.

Todas as informações fornecidas são consideradas estritamente confidenciais e serão tratadas com sigilo (protocolo ético). Pedimos que você acesse o link para ter acesso ao questionário: <http://ww3.unipark.de/uc/FEA-Kassai-Qualidade no uso das PCG>

Contamos com sua participação.

Cordialmente

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro  
[reiguerr@usp.br](mailto:reiguerr@usp.br)

Paschoal Tadeu Russo  
[ptrusso@usp.br](mailto:ptrusso@usp.br)

**APÊNDICE 02 - 06**

Prezado “[ ]”,

Há alguns dias enviamos uma mensagem solicitando sua participação em uma pesquisa que vem sendo desenvolvida pela FEA/USP. Seu perfil foi identificado como relevante para o estudo em questão.

Sabemos que no dia a dia das organizações o tempo é fator limitante, entretanto gostaríamos de reiterar nosso convite, dada a importância de sua participação.

Leia abaixo algumas informações interessantes sobre aspectos que esta pesquisa pretende abranger.

Caso você possa retornar à pesquisa em outro momento, ficaremos muito gratos. O tempo médio de resposta tem sido de 10 minutos. Este é o link para acesso:

[http://ww3.unipark.de/uc/FEA-Kassai-Qualidade\\_no\\_uso\\_das\\_PCG](http://ww3.unipark.de/uc/FEA-Kassai-Qualidade_no_uso_das_PCG)

Mais uma vez, muito obrigado.

Qualquer dúvida entre em contato conosco.

Cordialmente

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro

[reiguerr@usp.br](mailto:reiguerr@usp.br)

Paschoal Tadeu Russo

[ptrusso@usp.br](mailto:ptrusso@usp.br)

**Práticas de Contabilidade Gerencial (PCG)** são "ferramentas" usadas no dia a dia da gestão da empresa, tais como: orçamento (*budget*), métodos de custeio, BSC, etc. As pesquisas mostram que a cada ano as organizações dispõem de menos recursos (dinheiro e tempo) para investir em PCG, e, em consequência, elas vêm reduzindo continuamente o uso simultâneo de PCG (<http://www.bain.com/publications/articles/management-tools-and-trends-2013.aspx>). Isso nos faz pensar na importância que cada uma delas tem, e dessa forma, como agir para que elas sejam muito bem utilizadas pelas organizações.

Sabe-se que algumas empresas se valem dessas PCG para realmente resolver problemas e ajudar a organização em suas mais diferentes dificuldades de gestão (esse comportamento é chamado de uso instrumental da PCG); por outro lado, algumas organizações fazem uso de suas PCG de forma a atender mais intensamente a seus ritos internos (uso cerimonial da PCG).

Esperamos, com essa pesquisa, por meio das percepções dos gestores, poder auxiliar as organizações a entenderem os fatores que levam a tais tipos de uso, e com isso ajudá-las a



maximizar os benefícios resultantes do uso das PCG. Dessa forma, espera-se poder contribuir para a melhoria da gestão e, conseqüentemente, aperfeiçoar os resultados da organização.

**APÊNDICE 02 - 07**

Prezado “[ ]”,

Estamos entrando em contato com você por indicação de um amigo comum, “[ ]”, em função de seu perfil profissional, para participar desta pesquisa que está sendo desenvolvida na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP). **O tempo estimado de resposta é de aproximadamente 10 minutos.**

Respondendo a esse questionário, ao final da pesquisa você receberá um relatório completo com todo o conhecimento gerado. Além disso, após a coleta de dados, para cada questionário respondido serão doados cinco quilos de alimentos não perecíveis a uma organização social que visa minorar os sofrimentos de pessoas carentes na periferia de São Paulo. A prestação de contas das doações será feita a todos os respondentes ao final do período de coleta dos dados.

Todas as informações fornecidas são consideradas estritamente confidenciais e serão tratadas com sigilo (protocolo ético). Pedimos que você acesse o link para ter acesso ao questionário: [http://ww3.unipark.de/uc/FEA-Kassai-Qualidade\\_no\\_uso\\_das\\_PCG](http://ww3.unipark.de/uc/FEA-Kassai-Qualidade_no_uso_das_PCG)

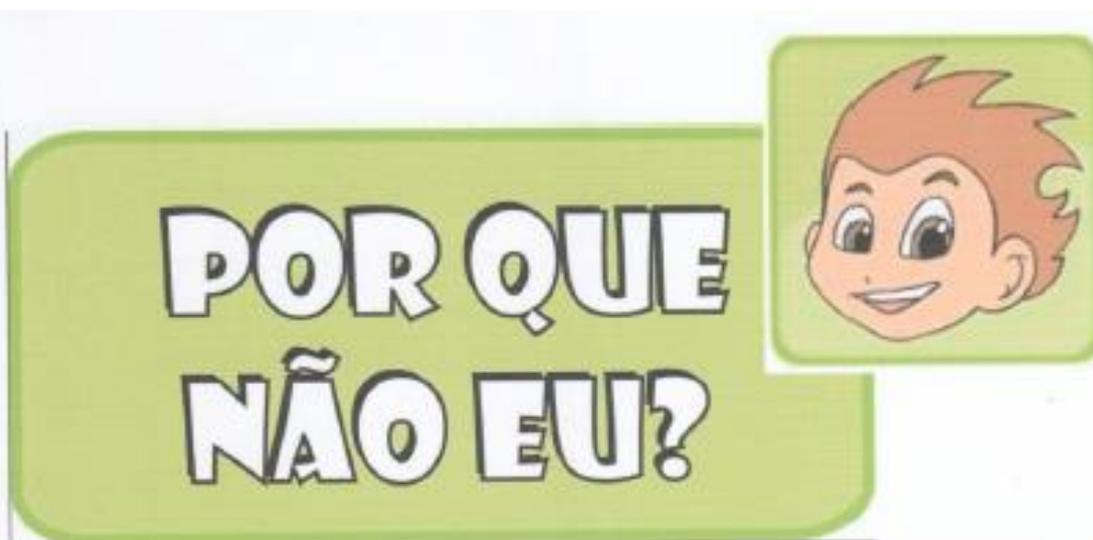
Contamos com sua participação.

Cordialmente

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro  
[reiguerr@usp.br](mailto:reiguerr@usp.br)

Paschoal Tadeu Russo  
[ptrusso@usp.br](mailto:ptrusso@usp.br)

## APÊNDICE 02 - 08



## RECIBO

Recebemos de Paschoal Tadeu Russo, o valor de R\$ 2.160,00 (dois mil cento e sessenta reais) equivalente à doação de 745 Kg de alimentos não perecíveis.

Essa doação esta relacionada a uma ação social decorrente da pesquisa desenvolvida pela FEA / USP referente a percepção sobre "Qualidade do uso de Práticas de Contabilidade Gerencial" da qual participaram 149 respondentes (respostas completas).

O "Por que não eu?" É um movimento filantrópico que busca auxiliar pessoas carentes em momentos de grande fragilidade, ajudando-os a resgatar sua dignidade enquanto seres humanos através da distribuição de alimentos

O "Movimento Por que não eu" é desenvolvido como um desdobramento da opção da Igreja Católica pelos pobres e que está ligado à Paróquia Nossa Senhora das Graças de Carapicuíba, sita à Rua Nova Independência , 9, Jardim Ana Estela, Carapicuíba . Visite nossa página no Facebook .com.

(<https://www.facebook.com/Por-que-N%C3%A3o-Eu--716148481737513/>)

Carapicuíba, 10 / 11 / 2015

*Cristina Ruy dos Santos*

Movimento Por que não eu?

Paróquia Nossa Senhora das Graças

CNPJ : 61.378.774/0001-45

### APÊNDICE 03 – Análise de dados das respostas completas

A seguir apresenta-se a análise descritiva dos dados das variáveis de controle, considerando-se o total de respostas completas.

#### 1) Variáveis de Controle - Respostas Completas

A comunicação da pesquisa ao respondente é um grande desafio. Se de um lado ela precisa ser clara, objetiva, completa, o que leva à necessidade de ter um grande número de perguntas detalhadas, por outro lado, com o intuito de maximizar a taxa de respostas, o número de perguntas deve ser o menor e elas devem ser curtas, diretas, concisas. Aqui reside um grande *trade-off* a ser vencido pelo pesquisador.

Para minimizar o número de acessos “indesejados” ao questionário, é oportuno detalhar o perfil do respondente desde a carta de envio do convite para participação da pesquisa; entretanto, se a carta-convite for muito longa, com muitas restrições, pode desestimular os potenciais respondentes. Assim, nesta pesquisa tais restrições não foram impostas diretamente, mas tentou-se selecionar o perfil adequado do respondente/organização no processo de envio dos convites, ficando as variáveis de controle como meios de assegurar a qualidade dos dados recebidos.

Exposto este fato, nesta fase são analisadas somente as frequências das variáveis de controle das respostas completas.

#### 1.1) Funções dos Respondentes – Respostas Completas

O envio dos questionários foi feito para profissionais que atuassem nas funções de *Controller*, Gerente e Diretor, o que é evidenciado pelas respostas obtidas, conforme pode ser observado na Tabela 1; entretanto outros perfis também participaram da pesquisa, uma vez que os cadastros não eram tão precisos quanto o desejado. Algumas vezes a resposta foi dada por outro profissional que não o destinatário. Optou-se por deixar que o respondente declarasse livremente a sua função, a fim de garantir a qualidade da pesquisa, ficando os critérios de validação como forma de assegurar os objetivos.

Conforme declarado anteriormente no tópico de elaboração do questionário, entende-se que os contextos complexos investigados nesta pesquisa são mais adequadamente percebidos por gestores que atuam nas funções de *Controller*, Gerente, Superintendente e Diretor, não significando que as percepções dos demais estejam equivocadas.

Tabela 1  
**Perfil dos Respondentes**

<b>Funções</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Analista	10	6,7%
Contador (a)	5	3,4%
<i>Controller</i>	38	25,5%
Diretor (a)	26	17,4%
Gerente	61	40,9%
Supervisor (a)	7	4,7%
Superintendente	1	0,7%
Auditor	1	0,7%
<b>Total</b>	<b>149</b>	<b>100,0%</b>

### 1.2) Tempo de empresa dos Respondentes – Respostas Completas

O tempo de empresa dos respondentes está mais concentrado no período de 1 a 5 anos, seguido do período +de 5a 10 anos, conforme observado na Tabela 2. A pesquisa pretendeu capturar percepções do gestor acerca de uma dada PCG na organização em que ele atua. Dessa forma, foi considerado que, dada a complexidade dos contextos envolvidos na pesquisa, o gestor necessitaria estar na empresa há pelo menos um ano para poder fornecer adequadamente as percepções que esta pesquisa investiga. Assim, foram consideradas como válidas as respostas com prazo de permanência na empresa acima de um ano.

Tabela 2:  
**Tempo de permanência do gestor na função,  
na organização em que atua**

<b>Tempo de empresa</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Menos de 1 ano	5	3,4%
De 1 a 5 anos	71	47,7%
Mais de 5 a 10 anos	30	20,1%
Mais de 10 a 15 anos	18	12,1%
Mais de 15 anos	25	16,8%
<b>Total</b>	<b>149</b>	<b>100,0%</b>

### 1.3) Setores a que pertencem as organizações onde atuam os respondentes – Respostas Completas

Observou-se que a maior parte dos respondentes trabalhava em empresas com atividades enquadradas prioritariamente como indústria, seguida pelos setores de serviços e comércio, conforme apresentado na Tabela 3.

Tabela 3  
**Setor de atividade da organização em que o respondente atua**

Setor	Frequência	%
Indústria	77	51,7%
Comércio	23	15,4%
Serviço	49	32,9%
<b>Total</b>	<b>149</b>	<b>100,0%</b>

#### 1.4) Controle do Capital – Respostas Completas

Observou-se que a maior parte dos respondentes atua em organizações cujo capital é brasileiro, como pode ser constatado na Tabela 4.

Tabela 04  
**Controle do capital da empresa em que o respondente atua**

Setor	Frequência	%
Subsidiária de empresa estrangeira	40	26,8%
Brasileira	109	73,2%
<b>Total</b>	<b>149</b>	<b>100,0%</b>

#### 1.5) Porte da Organização do Respondente – Respostas Completas

Sabe-se que as empresas com faturamento acima de R\$ 300 milhões/ano, por questões de regulamentação são consideradas de grande porte e, por isso, devem seguir processos mais estruturados de contabilização, como submeter-se à auditoria externa, entre outros aspectos. Admite-se, nesta pesquisa, que as PCG podem ser influenciadas por práticas inadequadas de Contabilidade Societária. Dessa forma, considerando na base de respondentes somente empresas de grande porte, ou de muito grande porte, esperava-se poder analisar informações das diversas empresas em condições mais uniformes.

Pode-se observar que o porte preponderante das organizações onde atuam os respondentes é grande e muito grande, conforme observado na Tabela 5. Esse fato é consequência da forma como os questionários foram elaborados. De acordo com os critérios da pesquisa, as respostas que estavam fora desse padrão não foram consideradas. Com base nesses critérios, 25 empresas não se enquadraram no perfil desejado.

Tabela 5  
**Porte das organizações dos respondentes**

Porte da Organização	Frequência	%
Pequeno	4	2,7%
Médio	8	5,4%
Médio-Grande	13	8,7%
Grande	69	46,3%
Muito Grande	55	36,9%
<b>Total</b>	<b>149</b>	<b>100,0%</b>

#### 1.6) A prática mais usada – Respostas Completas

Observa-se que a PCG percebida pelos respondentes como a mais usada nas organizações em que atuam é o Orçamento Empresarial, com 82 respostas (Orçamento (Budget) com 45 respostas, somado às Análises de variações orçamentárias com 37 respostas), conforme mostrado na Tabela 6. A segunda prática percebida como a mais usada é o Planejamento Estratégico, com 42 respostas. Na sequência são percebidos os painéis de indicadores, com 8 respostas (Tableau de bord 6 respostas e BSC 2 respostas), análise de rentabilidade de produtos com 6 respostas, análise de rentabilidade de clientes e orçamento baseado em atividades com 3 respostas, EVA com 2 respostas, custeio baseado em atividades, técnicas tradicionais de custeio e análise de Demonstrações Contábeis com 1 resposta cada.

Tabela 6

#### **A PCG mais usada na percepção do respondente**

A Prática mais usada	Frequência	%
Planejamento estratégico	42	28,2%
Orçamento (Budget)	45	30,2%
Análise de Variações Orçamentárias	37	24,8%
Técnicas tradicionais de custeio	1	0,7%
Análises de rentabilidade de produtos	6	4,0%
Painel de indicadores ( <i>Tableau de bord</i> )	6	4,0%
Lucro residual	0	0,0%
Retorno sobre investimento	0	0,0%
Técnicas de pesquisa operacional	0	0,0%
<i>Balanced Scorecard</i>	2	1,3%
Orçamento baseado em atividades	3	2,0%
Custeio baseado em atividades	1	0,7%
Custeio alvo ( <i>Target costing</i> )	0	0,0%
Análises de rentabilidade de clientes	3	2,0%
Valor Econômico Adicionado (EVA)	2	1,3%
Análises de ciclo de vida de produtos	0	0,0%
<i>Benchmarking</i>	0	0,0%
Demonstrações Contábeis	1	0,7%
<b>Total</b>	<b>149</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: o autor

### 1.7) Status do respondente quanto ao uso da PCG mais usada na organização – Respostas Completas

Por fim, foi solicitado que ao final de sua resposta o declarante informasse se ele (ou a área em que atua) era ou não usuário da PCG mais usada na organização. No caso de resposta negativa, ela foi desconsiderada, pois suas percepções não seriam válidas para os objetivos de qualidade da pesquisa. Conforme pode ser observado na Tabela 7, nove respostas foram desconsideradas.

Tabela 7  
**Status do respondente quanto ao uso da PCG mais usada na organização**

<b>Status do Respondente</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>
Usuário	140	94,0%
Não usuário	9	6,0%
<b>Total</b>	<b>149</b>	<b>100,0%</b>