



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS I CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE PÓS GRADUAÇÃO *LATU SENSU* EM CONTABILIDADE DE CUSTOS
PARA A TOMADA DE DECISÃO**

LARISSA CRISTINA BAZILIO DE MACÊDO

**UTILIZAÇÃO DOS ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL SOB A
ÓTICA DA TEORIA INSTITUCIONAL: Uma evidência nas empresas de comércio do
setor de consumo cíclico listadas na BM&FBovespa**

**CAMPINA GRANDE - PB
2017**

LARISSA CRISTINA BAZILIO DE MACÊDO

**UTILIZAÇÃO DOS ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL SOB A
ÓTICA DA TEORIA INSTITUCIONAL: Uma evidência nas empresas de comércio do
setor de consumo cíclico listadas na BM&FBovespa**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Programa de Pós-Graduação *Latu Senso* em Contabilidade de Custos para Tomada de Decisão da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Contabilidade de Custos para Tomada de Decisão.

Área de concentração: Contabilidade de Custos.

Orientadora: Prof^ª. Dr^ª. Roseane Patrícia de Araújo Silva.

**CAMPINA GRANDE - PB
2017**

É expressamente proibida a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano da dissertação.

M141u Macêdo, Larissa Cristina Bazilio de
Utilização dos artefatos da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria Institucional [manuscrito] : uma evidência nas empresas de comércio do setor de consumo cíclico listadas na BM&FBovespa / Larissa Cristina Bazilio de Macêdo. - 2017.
40 p.

Digitado.
Monografia (Contabilidade de Custos para Tomada de Decisão) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, 2017.
"Orientação: Profa. Dra. Roseane Patrícia de Araújo Silva, Contabilidade".

1. Artefatos da contabilidade gerencial. 2. Teoria institucional. 3. Isomorfismo. 4. Contabilidade gerencial. I.
Título. 21. ed. CDD 658.151 1

LARISSA CRISTINA BAZILIO DE MACÊDO

UTILIZAÇÃO DOS ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL SOB A ÓTICA
DA TEORIA INSTITUCIONAL: Uma evidência nas empresas de comércio do setor de
consumo cíclico listadas na BM&FBovespa

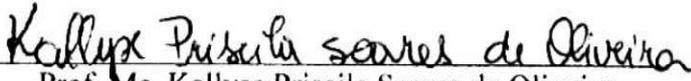
Monografia apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade de Custos para Tomada de Decisão da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Contabilidade de Custos para Tomada de Decisão.

Área de concentração: Contabilidade de Custos.

Aprovada em: 20/03/2017.

BANCA EXAMINADORA


Prof.^a. Dr.^a. Roseane Patrícia de Araújo Silva (Orientadora)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)


Prof. Me. Kallyse Priscila Soares de Oliveira
União de Ensino Superior de Campina Grande (UNESC)


Prof. Me. Ricardo Ferreira Dantas
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

A minha família, razão pela qual luto e sempre lutarei
por dias melhores, DEDICO.

AGRADECIMENTOS

A conclusão deste trabalho, só foi possível graças aqueles que de alguma forma participaram e contribuíram para a realização desta monografia. Então deixo de forma breve meus agradecimentos.

Agradeço a professora e orientadora Roseane Patrícia Araújo Silva, pela assistência concedida ao longo deste trabalho, pela confiança, paciência e presteza diante das minhas dúvidas e solicitações. Agradeço também aos professores membros da banca examinadora, Kallyse Priscila Soares de Oliveira e Ricardo Ferreira Dantas, pela atenção dedicada na leitura deste trabalho.

Aos professores do Curso de Especialização da UEPB que contribuíram por meio das disciplinas e debates, para o desenvolvimento desta pesquisa.

Aos companheiros de turma pelos momentos de amizade, apoio e compartilhamento de seus conhecimentos e inquietudes durante o período do curso e elaboração da monografia. Agradeço especialmente as amigas Emanuelle Priscila de Almeida Peixoto, Ádria Tayllo Alves de Oliveira e Mayara Freire Soares pelos conselhos e palavras de apoio, pela paciência em ouvir as lamentações e conquistas alcançadas a cada etapa do curso e também deste trabalho, agradeço a parceria nas atividades desenvolvidas em grupo e em especial por terem dividido comigo tempo e conhecimento.

Finalmente, agradeço àquelas pessoas que considero serem da maior importância e sem as quais nada disso teria sido possível. A minha família, em especial minha mãe, a quem devo tudo o que tive, tenho e sou, pelo seu exemplo de dignidade, união e perseverança.

“O lucro do nosso estudo é tornarmo-nos
melhores e mais sábios.”

(Michel de Montaigne)

RESUMO

O presente trabalho teve como objetivo verificar, nas empresas de comércio do setor de consumo cíclico listadas na BM&FBovespa, a evidência dos artefatos da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional, bem como identificar em que estágio evolutivo estes artefatos se encontram. A amostra selecionada foi composta por 12 empresas divididas nos segmentos de Tecidos, Vestuário e Calçados; Eletrodomésticos e Produtos Diversos. Através da análise de conteúdo das Demonstrações Financeiras Padronizadas, Relatórios Anuais e de Sustentabilidade foi verificada a evidência dos artefatos da contabilidade gerencial, os estágios evolutivos em que se encontram, bem como os tipos de isomorfismos encontrados. Os resultados demonstram que há uma maior evidência das ferramentas tradicionais da contabilidade gerencial e estão concentradas no segundo estágio evolutivo com a evidência das ferramentas Moeda Constante, Valor Presente e Orçamento. Quanto aos artefatos mais contemporâneos, divididos no terceiro e quarto estágios evolutivos, são evidenciadas as ferramentas *Benchmarking*, Planejamento Estratégico, Custeio do Ciclo de Vida do Produto, *Economic Value Added* – EVA e Simulação. De forma geral, o artefato mais evidenciado foi o Valor Presente, única ferramenta evidenciada por todas as empresas da amostra, sendo sua evidência característica do isomorfismo normativo. As ferramentas Orçamento, *Benchmarking*, Planejamento Estratégico e Ciclo de Vida do Produto apontam para um isomorfismo mimético e as ferramentas Moeda Constante, *Economic Value Added* – EVA e Simulação não revelam isomorfismo.

Palavras-Chave: Artefatos da Contabilidade Gerencial. Teoria Institucional. Isomorfismo.

ABSTRACT

The present work aimed to verify, in the trade companies of the cyclical consumer sector listed on BM & FBovespa, the disclosure of the artifacts of managerial accounting from the point of view of institutional theory, as well as to identify in which evolutionary stage these artifacts are found. The selected sample was composed by 12 companies divided in the segments of Fabrics, Clothing and Footwear; Appliances and Miscellaneous Products. Through the content analysis of the Standardized Financial Statements, Annual and Sustainability Reports, we verified the artifacts of managerial accounting, the evolutionary stages in which they are found, as well as the types of isomorphisms found. The results demonstrate that there is more evidence of the traditional tools of managerial accounting and are concentrated in the second evolutionary stage with the disclosure of the tools Constant Currency, Present Value and Budget. As for the more contemporary artifacts, divided into the third and fourth evolutionary stages, Benchmarking, Strategic Planning, Product Life Cycle Costing, Economic Value Added - EVA and Simulation are highlighted. In general, the most evidenced artifact was the Present Value, the only tool evidenced by all the companies in the sample, being its characteristic evidence of normative isomorphism. The Budget, Benchmarking, Strategic Planning and Product Life Cycle tools point to a mimetic isomorphism and the tools Constant Currency, Economic Value Added – EVA and Simulation do not reveal isomorphism.

Key-words: Management Accounting Artifacts. Institutional Theory. Isomorphism.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 - Classificação dos Artefatos da Contabilidade Gerencial.....	17
Quadro 2 - Mecanismos isomórficos para a adaptação institucional.....	21
Quadro 3 - Empresas de comércio do setor consumo cíclico por segmento.....	26

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Presença dos artefatos gerenciais por estágio evolutivo.....	28
Tabela 2 – Evolução na evidenciação dos artefatos da contabilidade.....	30
Tabela 3 – Comparação dos artefatos entre os segmentos.....	31

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Custeio Baseado em Atividades
ABM	Gestão Baseada em Atividades
BDR	<i>Brazilian Depositary Receipt</i>
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVL	Custo Volume Lucro
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
EVA	<i>Economic Value Added</i>
GECON	Gestão Econômica
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IMAP 1	<i>International Accounting Management Practice 1</i>
JIT	<i>Just in Time</i>
NIE	<i>New Economics Institutional</i>
NIS	<i>New Sociology Institutional</i>
OIE	<i>Old Economics Institutional</i>
VBM	Gestão Baseada em Valor

LISTA DE SÍMBOLOS

% Porcentagem

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
2	REVISÃO DE LITERATURA	16
2.1	Artefatos da Contabilidade Gerencial	16
2.2	Teoria Institucional	18
2.2.1	Isomorfismo	20
2.3	Estudos Relacionados	22
3	ASPECTOS METODOLÓGICOS	25
4	RESULTADOS	28
4.1	Artefatos da contabilidade gerencial em empresas de comércio listadas na BM&FBovespa	28
4.2	Evidenciação dos artefatos gerenciais das empresas de comércio por segmento de atuação	31
4.3	Tipologias de isomorfismos encontrados	33
5	CONCLUSÃO	34

1 INTRODUÇÃO

Com as transformações ocorridas ao longo dos anos no ambiente organizacional, a contabilidade gerencial passou a exercer papel fundamental nas empresas visando fornecer informações úteis para o auxílio na tomada de decisão. Desta forma a contabilidade deixou de preocupar-se apenas com os aspectos financeiros de registro e elaboração das demonstrações financeiras, preocupando-se também com a informação gerencial, a fim de oferecer condições para a tomada de decisão de maneira eficaz (ALBRECH E SACK, 2000; PEREIRA E GUERREIRO, 2005; SOUTES E ZEN, 2005; BAZZOTTI ET AL., 2007).

No que diz respeito as empresas de capital aberto, o fornecimento de informações que vão além daquelas divulgadas pela obrigatoriedade normativa, torna-se uma importante estratégia para atrair o público investidor, pois a divulgação de informações demonstra mais transparência em relação as suas práticas empresariais, transmitindo assim, mais confiança aos interessados em investir.

Segundo Dantas et al. (2005), a evidenciação contábil valoriza a entidade e colabora para o desenvolvimento do mercado de capital, auxiliando na redução do custo de capital. Por esse motivo as empresas de capital aberto tendem a divulgar informações de forma voluntária, buscando deixar claro suas práticas empresariais no intuito de atrair o público investidor.

As práticas empresariais divulgadas pelas empresas são evidenciadas em documentos como os relatórios anuais, relatórios de sustentabilidade e demonstrações contábeis, elaboradas através de instrumentos de apoio a informação para a tomada de decisão utilizadas dentro da empresa que são conhecidos como os artefatos da contabilidade gerencial, que conforme Soutes (2006), são as atividades, ferramentas, métodos de custeio, modelo de gestão, métodos de avaliação ou sistemas de custeio que possam ser utilizados por profissionais da contabilidade no exercício das suas funções.

Por meio da utilização dos artefatos, a contabilidade gerencial objetiva fornecer informações com qualidade para atender as exigências de seus usuários, internos e externos, visando provê-los de um melhor conhecimento da situação da empresa no processo de transformação para a melhoria da qualidade em suas atividades (BEUREN E DOLLABONA; 2011)

Buscando divulgar informações que sejam úteis para os interessados, nota-se que as empresas tendem a apresentar práticas empresariais semelhantes com o intuito de adequar suas informações as necessidades dos seus usuários e ao ambiente em que estão inseridas. Sendo assim, têm-se a Teoria Institucional, a qual, segundo Duarte e Tavares (2012, p. 2),

considera que “as mudanças organizacionais num determinado setor, em suas diferentes formas, são processos que tornam as organizações mais homogêneas [...]” Ainda segundo os autores, essa homogeneidade nas organizações é “imposta” pelas expectativas disseminadas pela sociedade e pressões exercidas pelo governo ou por outras instituições que acabam condicionando as organizações a adotarem práticas semelhantes.

Nas ciências sociais a Teoria Institucional apresenta três enfoques ou orientações distintas que podem ser observadas também na literatura contábil; são elas: a Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology* – NIS), a Nova Economia Institucional (*New Economics Institutional* – NIE), e a Velha Economia Institucional (*Old Economics Institutional* – OIE). (BURNS E SCAPENS, 2000; CARNEIRO, PANHOCA E DOZSA, 2014; GUERREIRO ET AL., 2005)

Neste pensamento, a vertente que mais se encaixa no contexto desta pesquisa é a Nova Sociologia Institucional - NIS, por focar no isomorfismo institucional, que envolve questões sobre a homogeneidade entre as empresas (BEUREN E DOLLABONA, 2011). Yazdifar et al. (2008) acrescentam ainda que o princípio central da NIS é a de que as instituições sofrem pressões para se tornarem isomórficas através de três mecanismos, que são: os mecanismos coercitivo, mimético e normativo.

O interesse na teoria institucional tem crescido na área das ciências sociais, sendo amplamente divulgada em trabalhos científicos no âmbito das ciências contábeis, que de maneira geral, apresenta estudos que abordam aspectos sobre a teoria que possam auxiliar futuros estudos na área contábil, bem como estudos empíricos que buscam entender como ocorre o processo de institucionalização, porque ocorre e suas características isomórficas nas organizações sob a ótica desta teoria. Trabalhos como os de Barbosa Neto e Colauto (2010); Guarido Filho e Costa (2012); Boff, Beuren e Guerreiro (2008); Marassi, Wrubel e Rosa (2014); Oyadomary et al. (2008); Callado, Callado e Almeida (2014); Oliveira et al. (2013) e Domingos et al. (2012) são alguns exemplos de estudos que fazem uma abordagem deste tema.

Sendo assim, esta teoria tem como objetivo explicar os fenômenos organizacionais a partir do entendimento de como e por que ocorre a legitimação, tanto das estruturas como dos processos, e suas consequências nos resultados planejados pelas empresas.

Diante do exposto, o desenvolvimento desta pesquisa remete a seguinte problemática:
Quais os artefatos da contabilidade gerencial são divulgados pelas empresas de comércio no setor de consumo cíclico listadas na BM&FBovespa sob a ótica da teoria institucional?

Buscando responder a problemática da pesquisa, o presente trabalho tem como objetivo geral verificar, nas empresas de comércio do setor de consumo cíclico listadas na BM&FBovespa, a evidenciação dos artefatos da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional, bem como identificar em que estágio evolutivo estes artefatos se encontram. Assim, os seguintes objetivos específicos foram estabelecidos: (I) Identificar os artefatos da contabilidade gerencial evidenciados nos relatórios contábeis, analisando os estágios em que se encontram; (II) Comparar os artefatos utilizados pelas empresas de comércio no setor de consumo cíclico; e (III) Analisar as tipologias de isomorfismo em que se enquadram as empresas estudadas.

A justificativa da pesquisa é a de oferecer conhecimento para a comunidade acadêmica em relação a divulgação dos artefatos da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional e apresentar o exame detalhado do uso desses artefatos pelas empresas de comércio do setor de consumo cíclico na BM&FBovespa. Assim, espera-se que essas empresas ofereçam informações com a qualidade necessária para diminuir a assimetria da informação entre seus usuários e permita que todos eles possam identificar os artefatos da contabilidade gerencial utilizados pelas empresas.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Esta seção apresenta os referenciais conceituais e teóricos da pesquisa, abordando primeiramente aspectos associados aos artefatos da contabilidade gerencial, partindo em seguida para conceitos relacionados a teoria institucional. Por fim, apresentam-se estudos anteriores relacionados a abordagem desta pesquisa.

2.1 Artefatos da Contabilidade Gerencial

A contabilidade gerencial segundo Atkinson et al. (2008) é o processo de identificar, mensurar, relatar e analisar as informações sobre os eventos econômicos das organizações com a finalidade de gerar informação de natureza operacional e financeira para seus gestores e colaboradores. Para Melo et al. (2013) as informações geradas pela contabilidade gerencial apresentam-se como fonte de informação primária para a tomada de decisão e controle das empresas, auxiliando empregados, gerentes e executivos a tomar decisões e aplicar recursos de maneira eficaz, melhorando o desempenho da empresa.

Sendo assim, para que a informação contábil gerencial seja elaborada, é necessária a utilização de instrumentos que produzam essas informações que serão utilizadas por seus usuários. Esses instrumentos são denominados de artefatos da contabilidade gerencial e conforme definição de Soutes (2006, p. 9), os artefatos são as “atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas que possam ser utilizados pelos profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funções.”

Ao longo dos anos, a contabilidade gerencial evoluiu acompanhando as mudanças no ambiente empresarial, onde vários fatores, como: tecnologia, globalização e concentração de capital, transformaram o mundo dos negócios fazendo surgir um novo cenário econômico com transações comerciais mais complexas; surgimento de novas indústrias e serviços; mudanças nos relatórios e nas relações com o mercado financeiro, enfim, mudanças que consequentemente alteraram o perfil da contabilidade e principalmente o da contabilidade gerencial, apresentando uma demanda cada vez maior por informações e melhores práticas gerenciais. (ALBRECH E SACK, 2000; PEREIRA E GUERREIRO, 2005; SOUTES E ZEN, 2005; BAZZOTTI ET AL.; 2007)

Diante das transformações na contabilidade gerencial, em 1998 a Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants* – IFAC), divulgou um

documento intitulado de “*International Accounting Management Practice I - IMAP 1*”, elaborado em forma de estrutura conceitual, contendo os objetivos, tarefas e parâmetros da contabilidade gerencial bem como sua evolução ao longo dos anos. Desta forma, os artefatos da contabilidade gerencial são classificados no documento em quatro estágios evolutivos de acordo com o enfoque aplicado na organização durante sua trajetória histórica, que vai desde a determinação dos custos e controle financeiro até a criação de valor para a empresa. (IFAC, 1998)

Sulaiman et al. (2004) apresentaram em sua pesquisa uma tabela com alguns artefatos da Contabilidade Gerencial divididos em artefatos tradicionais e modernos. Sendo considerados tradicionais artefatos como o custeio padrão, análise de custo/volume/lucro, retorno sobre investimentos e orçamentos; e artefatos modernos a gestão da qualidade total, custeio baseado em atividades - ABC, custeio meta e *balanced scorecard*.

Soutes (2006) apresenta ainda a segregação dos artefatos gerenciais em três grupos distintos, que são: os métodos e sistemas de custeio; métodos de mensuração/avaliação e medidas de desempenho; e filosofias e modelos de gestão.

O Quadro 1 apresenta a classificação dos artefatos da contabilidade gerencial nos quatro estágios evolutivos divulgados pelo IFAC (1998), considerando ainda a segregação dos artefatos em tradicionais e modernos, bem como em grupos distintos, conforme Sulaiman et al. (2004) e Soutes (2006) cuja classificação será utilizada neste trabalho.

Quadro 1 Classificação dos Artefatos da Contabilidade Gerencial

Estágios Evolutivos		Objetivo	Métodos e Sistemas de Custeio	Métodos de mensuração/avaliação e medidas de desempenho	Filosofias e modelos de gestão
1º Estágio Até 1950	Tradicionais	Determinação de custos e controle financeiro	Custeio por Absorção, custeio variável; custeio padrão	Retorno sobre o investimento	-
2º Estágio De 1950 a 1965		Informações para o controle e planejamento gerencial	-	Preço de Transferência; Moeda Constante; Valor Presente; Analise CVL	Orçamento; descentralização
3º Estágio De 1965 a 1985	Modernos	Redução do desperdício de recursos no processo operacional	Custeio Baseado em Atividades (ABC); Custo Meta (<i>Target Costing</i>)	<i>Benchmarking</i>	Kaisen; <i>Just in Time</i> (JIT); Teoria das Restrições; Planejamento estratégico; Gestão Baseada em Atividades (ABM)

(Continua)

(Continuação)

4º Estágio De 1985 até os dias atuais	Modernos	Criação de valor por meio do uso efetivo de recursos	Custeio de ciclo de vida do produto	<i>Economic Value Added</i> (EVA)	Simulação; Gestão Econômica (GECON); <i>Balanced Scorecard</i> ; Gestão Baseada em Valor (VBM)
---	-----------------	--	-------------------------------------	-----------------------------------	--

Fonte: Elaboração própria a partir de Soutes (2006) e Sulaiman et al. (2004).

Conforme demonstra o quadro 1, no primeiro estágio evolutivo da contabilidade gerencial (até 1950), a informação contábil gerencial estava voltada para a determinação dos custos e controle financeiro; já no segundo estágio evolutivo (de 1950 até 1965) a contabilidade gerencial foca no fornecimento de informações úteis para o controle e planejamento gerencial; no terceiro estágio (de 1965 até 1985) os instrumentos gerenciais passaram a buscar redução de desperdícios nos processos operacionais; e no quarto estágio (de 1985 até os dias atuais) os artefatos focam na criação de valor para empresa com o uso efetivo de recursos. (IFAC, 1998)

Assim como Sulaiman et al. (2004), a *International Federation of Accountants* – IFAC (1998) também distingue os artefatos em tradicionais e modernos, considerando como artefatos tradicionais aqueles associados ao primeiro e segundo estágios evolutivos e como artefatos modernos os que estão associados ao terceiro e quarto estágios.

2.2 Teoria Institucional

A Teoria Institucional está focada no inter-relacionamento existente entre o indivíduo, organização e ambiente (BOFF, BEUREN E GUERREIRO, 2008). Chen e Roberts (2010) explicam que essa teoria sugere que os padrões de valor de um sistema social são incorporados nos comportamentos efetivos de uma instituição. Deste modo a teoria institucional volta sua atenção para a relação de mútua influência entre instituições e estruturas normativas e culturais do contexto social, levando em consideração que o comportamento social está de alguma forma ligado a sistemas de regras e esquema cultural (SCOTT, 2005).

Esta teoria também visa divulgar que as organizações integram normas, crenças e regras institucionalizadas para que possam ser compreendidas como legítimas. As normas, crenças e regras em uma instituição se firmam através do processo de institucionalização que segundo Zucker (1991) ocorre quando atores individuais transmitem o que é socialmente

definido como algo aceitável, como uma ação correta em uma determinada realidade social. Berger e Luckman (2003, p.79) consideram que o processo de institucionalização “ocorre sempre que há uma tipificação recíproca de ações habituais por tipos de atores”. Guerreiro, Pereira e Lopes (2004) afirmam ainda que a institucionalização refere-se a um processo de adaptação às expectativas sociais em relação a sua maneira de se organizar e se comportar, levando em consideração determinadas regras vigentes.

A visão institucional de que as empresas incorporam crenças e regras vigentes consideradas como corretas no contexto social em que estão inseridas, reporta ao conceito de legitimidade, em que uma organização é considerada legítima se suas ações estiverem enquadradas no sistema vigente, no ambiente de normas, valores e crenças.

Na busca por legitimidade, as empresas adotam modelos já instituídos e validados por outras empresas do mesmo setor em que atuam, numa tendência a homogeneização de regras, normas, mitos e crenças institucionalizadas. Esse comportamento é impulsionado pela necessidade de sobrevivência das empresas no mercado, que além da legitimidade pode trazer outras vantagens como estabilidade e prestígio (SUCHMAN, 1995; AZEVEDO ET AL., 2003).

Nas ciências sociais, a teoria institucional é abordada em três vertentes com origens e raízes filosóficas diferentes. São elas: a Velha Economia Institucional- OIE, a Nova Economia institucional- NIE e a Nova Sociologia Institucional – NIS. (BURNS E SCAPENS, 2000; GUERREIRO ET AL., 2005).

De acordo com Guerreiro, Frezatti e Casado (2006, p. 9) a Velha Economia Institucional – OIE foi investigada “[...] por economistas para ajudá-los a prever comportamentos, efetuar estudos e análises em nível da indústria e do mercado como um todo. Não havia intenção de explicar o comportamento de gestores dentro das firmas”. Nesta vertente a instituição é o principal instrumento de análise dos estudos e não o comportamento racional e maximizador dos indivíduos responsáveis pela tomada de decisão, desta forma considera-se a instituição como uma forma de pensar e de realizar algo que predomina e permanece, o qual está inserido nas práticas de um grupo ou nos costumes de um povo.

A vertente da Nova Economia Institucional – NIE segundo Cunha, Santos e Beuren (2010, p. 5), “tem como foco um conjunto de regras sociais, legais e políticas que estabelecem as bases para a produção, a troca e a distribuição”. Para Babosa Neto e Colauto (2010) no ambiente institucional conforme a NIE, as transações econômicas são os principais elementos de análise, além disso, são responsáveis pela definição dos mercados, hierarquias e formas

híbridas das organizações, portanto nesta vertente o ambiente institucional influencia no comportamento das organizações econômicas.

Para Guerreiro et al. (2005) a Nova Sociologia Institucional – NIS foca nas organizações configuradas dentro de uma ampla rede de relacionamentos interorganizacionais e sistemas culturais. Afirmam ainda que o ambiente institucional exerce influência não apenas no relacionamento das organizações com o mercado, mas também em suas crenças, normas e tradições, elaborando padrões de comportamento aos quais indivíduos e organizações precisam se conformar para receber apoio e legitimidade.

Perante a ânsia por legitimidade, Azevedo et al. (2003) dizem que muitas empresas acabam reproduzindo modelos já instituídos por outras empresas do mesmo setor em que atuam e após certo tempo apresentam modelos e formas semelhantes numa tendência a homogeneização de suas estruturas e ações. Esse fenômeno em que as empresas reproduzem normas, regras e procedimentos já adotados por outras instituições é denominado de isomorfismo.

Diante do exposto, o desenvolvimento desta pesquisa levará em consideração a vertente da Nova Sociologia Institucional - NIS, por focar no isomorfismo institucional envolvendo questões relacionadas homogeneidade das empresas.

2.2.1 Isomorfismo

O isomorfismo, advindo da Nova Sociologia Institucional - NIS, é a denominação do processo pelo qual as organizações tornam-se homogêneas, ou seja, buscam igualdade em suas atividades, estruturas, procedimentos e ações em relação a outras instituições do mesmo setor, apresentando assim estruturas similares a de outras unidades. (DIMAGGIO E POWELL, 1983; ROSSETO E ROSSETO, 2005).

Greenwood et al. (2008) afirmam que as instituições tornam-se isomórficas com o objetivo de obter aprovação social, inserindo nas instituições práticas vistas como corretas e tornando-se resistentes a mudanças. Desta forma, quando os valores sociais atrapalham essas práticas institucionais, as organizações buscam adotar novas práticas para se legitimarem.

O isomorfismo institucional subdivide-se em três mecanismos com características distintas que são: o mecanismo coercitivo, o mecanismo mimético e o mecanismo normativo. DiMaggio e Powell (2007) afirmam que o mecanismo coercitivo advém de pressões de órgãos do qual as organizações dependem, ou seja, órgãos que influenciam legalmente e politicamente as organizações; já o mecanismo mimético refere-se a adoção de padrões para

atender a necessidade de respostas às incertezas, fazendo com que as empresas observem e reproduzam modelos viáveis baseados em instituições do mesmo setor que são consideradas de sucesso; e por fim, tem-se o isomorfismo normativo que está relacionado com os padrões profissionais, no qual, o empregado dentro da organização, tem a necessidade de se ajustar a cultura da empresa, definindo assim as condições de trabalho.

Abaixo, o Quadro 2 ilustra mais claramente o entendimento de cada mecanismo do isomorfismo institucional:

Quadro 2 – Mecanismos isomórficos para a adaptação institucional

	Coercitivo	Mimético	Normativo
Motivo para se adaptar	Dependência	Incerteza	Dever, obrigação
Carreira	Leis, regras e sanções políticas	Visibilidade da inovação	Profissionalismo, certificados, credenciamento
Base Social	Legal	Culturalmente apoiada	Moral
Exemplo	Controle de poluição, regulamentos escolares	Reengenharia, <i>benchmarking</i>	Padrões contábeis, treinamento com consultores

Fonte: Adaptado de Daft (1999, p. 348).

Conforme demonstra o quadro 1, o motivo que leva as organizações ao isomorfismo coercitivo é a relação de dependência, onde as organizações adotam determinadas regras perante a imposição de outras organizações das quais são dependentes. Segundo Powell e DiMaggio (1999), o isomorfismo coercitivo ocorre em virtude de influências políticas e necessidade de legitimação resultando tanto em pressões formais quanto informais que estabelecem regras de comportamento e monitoramento, estabelecendo sanções para influenciar as empresas a se comportarem conforme suas orientações. Ainda segundo os autores, o Estado é um dos agentes que mais pressionam nesse tipo de comportamento.

Em relação ao isomorfismo mimético, a principal motivação para sua ocorrência é a situação de incerteza em que a organização se encontra e/ou quando há dúvida em relação a decisão a ser tomadas, conduzindo as empresas a reproduzir ou imitar políticas, estratégias, tecnologias e outras práticas de forma geral que já são implantadas em outras empresas e que são vistas como bem sucedidas.

Já o isomorfismo normativo tem como motivação a imposição de regras e normas de comportamento profissional que orientam os trabalhadores para o exercício de suas funções.

Além dos exemplos contidos no quadro 1, pode-se citar alguns órgãos que são responsáveis por preparar e transmitir regras de atuação profissional como as universidades, associações, entidades de classe, entre outras.

2.3 Estudos Relacionados

No decorrer das últimas décadas, uma série de perspectivas teóricas relacionadas as organizações foram desenvolvidas e colocadas a prova (McADAM E SCOTT, 2005; SCOTT, 2001). Dentre estas diferentes perspectivas teóricas inclui-se a teoria institucional.

Segundo Guarido Filho (2008) o crescimento dos estudos organizacionais na perspectiva institucional teve início nas décadas de 40 e 50 a partir de trabalhos pioneiros publicados por Selznick (1943,1948,1949,1957) e posteriormente pesquisas realizadas por Meyer e Rowan, 1977; Zucker, 1977; DiMaggio e Powell, 1983; Dimaggio e Powell, 1991 e Scott, 2005; destacando o crescimento desta teoria em base sociológica.

No Brasil, Barbosa Neto e Colauto (2010) afirmam que a teoria institucional tem despertado interesse de pesquisadores da área contábil. Corroborando com os autores, Guarido Filho e Costa (2012) dizem que no Brasil diferentes pesquisadores tem adotado a teoria institucional em estudos de contabilidade, destacando-se a abordagem institucional no âmbito da contabilidade gerencial.

Barbosa Neto e Colauto (2010) realizaram estudo bibliométrico em congressos e periódicos nacionais da área contábil buscando identificar publicações relacionadas a contabilidade com abordagem da teoria institucional. Para tanto, foram analisados trabalhos publicados no período de três anos, concluindo que o número de artigos com abordagem da institucionalização em relação ao número total de trabalhos nos congressos e periódicos apresenta-se incipiente, mas verificou-se que houve aumento de publicações com esta abordagem de um ano para o outro, focando principalmente na análise da teoria institucional nas práticas gerenciais das organizações.

Guarido Filho e Costa (2012) realizaram um ensaio teórico com a finalidade de discutir aspectos sociológicos subjacentes ao institucionalismo organizacional, visando assim, auxiliar aos interessados em desenvolver pesquisas com abordagem institucional na área contábil, na compreensão dos processos de institucionalização das práticas de contabilidade.

A pesquisa de Boff, Beuren e Guerreiro (2008) buscou identificar de que maneira ocorre o processo de institucionalização de hábitos e rotinas no setor de controladoria em quatro empresas de Santa Catarina, visando primeiramente identificar nas empresas os hábitos

e rotinas institucionalizadas; segundo, verificar a concepção sobre o indivíduo responsável pela controladoria e em seguida analisando o entendimento dos aspectos inerentes à controladoria pelos seus responsáveis. Desta forma, concluiu-se que a institucionalização dos hábitos e rotinas da controladoria ocorre pela interação do indivíduo-grupo e grupo-indivíduo de forma mútua, pois cada indivíduo demonstra seus próprios hábitos e rotinas institucionalizadas que influenciam e sofrem influência dos demais indivíduos de um mesmo grupo social.

Já Marassi, Wrubel e Rosa (2014) buscaram investigar como se dá o processo de institucionalização de artefatos de custos no controle gerencial de uma empresa do setor têxtil. Ressalta-se que a pesquisa foi realizada em um momento em que a empresa buscava implementar um novo plano de contas e relatórios gerenciais pelo sistema que oferecesse melhor tempestividade e gestão, dos custos, despesas fixas e variáveis, centros de custos, entre outros. Os resultados demonstraram que o processo de institucionalização teve como primeira etapa a codificação, realizada pelo *controller* e por empresa de consultoria, dos princípios e desejos institucionais em rotinas, regras e normas, para assim elaborar a proposta de alteração da contabilidade gerencial.

A pesquisa de Oyadomary et al. (2008) teve como objetivo identificar em empresas brasileiras os fatores que influenciam as organizações a implementarem ferramentas gerenciais, tomando como base a teoria institucional para explicar as escolhas das empresas, agrupando assim esses fatores de acordo com os tipos de isomorfismo. Para tanto, os autores coletaram através de um questionário eletrônico, as respostas de 27 empresas que, dentre outras questões, responderam sobre os motivos que levam a adoção ou o abandono das ferramentas gerenciais. Assim, foram avaliados fatores como: 1. imposição da matriz/ holding/ acionista; 2. imposição de clientes/ fornecedores; 3. credibilidade das práticas; 4. a experiência de outras empresas; 5. a opinião/ recomendação de empresas de Consultoria; 6. o desempenho econômico-financeiro; e 7. decisão do corpo diretivo e gerencial da empresa; obtendo como uma das conclusões que os fatores que mais influenciaram nas decisões das empresas estão ligados ao isomorfismo mimético.

Callado, Callado e Almeida (2014) realizaram estudo em 30 empresas do setor de informática para verificar a presença de isomorfismo nas práticas de gestão de custos. Os resultados demonstraram a presença de isomorfismo para a maioria das práticas gerenciais do setor, corroborando com os resultados encontrados na literatura, que segundo os autores aponta que “a presença de práticas gerenciais ou aspectos operacionais comuns entre

empresas pertencentes a um mesmo setor de atividade econômica se baseia na busca por legitimidade de proficiência”.

Oliveira et al. (2013) realizou estudo sobre a evidenciação das práticas gerenciais e as características de isomorfismos nas empresas do setor de utilidade pública listadas na BM&FBovespa, setor composto por empresas de energia, água e esgoto, e gás em um período de 2010 a 2012. Os resultados demonstraram que o setor que apresenta maior evidenciação das ferramentas gerenciais é o setor de energia elétrica e o tipo de isomorfismo predominante foi o isomorfismo normativo.

Já Domingos et al. (2012) analisou a evidenciação dos artefatos gerenciais pela ótica do isomorfismo em 100 companhias abertas consideradas como as melhores e maiores, segundo edição de 2011 da revista Exame. O estudo levou em consideração a classificação dos artefatos em tradicionais e modernos de acordo com a literatura, o estudo constatou que os artefatos tradicionais evidenciados com maior destaque foram orçamento e o Valor Presente, sugerindo nesse caso uma postura isomórfica normativa; já os artefatos modernos mais evidenciados foram o Planejamento Estratégico, *Benchmarking* e *Balanced Scorecard*, apontando, na análise por setor de atuação, um isomorfismo mimético.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção apresenta-se a metodologia para a construção da pesquisa, descrevendo as etapas realizadas para atingir os resultados. Para Prodanov e Freitas (2013, p. 14), “metodologia é a aplicação de procedimentos e técnicas que devem ser observados para construção do conhecimento, com o propósito de comprovar sua validade e utilidade nos diversos âmbitos da sociedade.”

Sendo assim, quanto aos procedimentos técnicos, realizou-se pesquisa bibliográfica investigando publicações que tratam da teoria institucional, bem como publicações relacionadas aos artefatos da contabilidade gerencial com o intuito de adquirir conhecimento e embasamento teórico para o desenvolvimento da pesquisa.

Quanto aos objetivos, trata-se de uma pesquisa descritiva com abordagem que segundo Gil (2008) tem como principal finalidade descrever as características de uma determinada população ou fenômeno. Desta forma, pretende-se, através da análise de conteúdo das demonstrações contábeis e relatórios anuais, identificar e descrever os artefatos da contabilidade gerencial evidenciados pelas instituições e as características isomórficas demonstradas, sob a ótica da teoria institucional.

Na técnica de coleta de dados a pesquisa caracteriza-se como documental, visto que realizou-se análise de conteúdo através da avaliação de documentos divulgados em meio eletrônico (*sites*) da BM&FBovespa e/ou páginas eletrônicas oficiais das empresas. Para Gil (2008) a pesquisa documental pode utilizar documentos de primeira mão que são aqueles que não receberam tratamento analítico, como: documentos oficiais, reportagens de jornais, cartas, contratos, diários, filmes, fotografias, gravações, etc; e também pode utilizar documentos de segunda mão que são aqueles que de alguma forma já foram analisados, como por exemplo: relatórios de pesquisa, relatórios de empresas, tabelas estatísticas, etc. Portanto, os resultados da presente pesquisa foram desenvolvidos através da análise de documentos de segunda mão que são os relatórios e demonstrações das empresas estudadas.

Para a seleção da amostra, primeiramente verificou-se no site da BM&FBovespa a listagem das empresas por setor econômico, sub-setor e segmento, buscando identificar as empresas de comércio que negociam na bolsa de valores BM&FBovespa. Assim pôde-se constatar a presença de 15 empresas de comércio, pertencentes ao setor de consumo cíclico.

Dentre as 15 empresas listadas, 3 delas são de origem estrangeira com negociação em *Brazilian Depositary Receipt* - BDR não patrocinado, que são valores mobiliários emitidos no Brasil por instituições depositárias, possuindo como lastro outros valores mobiliários emitidos

por companhias abertas com sede do exterior. Esses valores mobiliários são regulamentados pela Instrução Normativa CVM nº 332/2000 que em seu artigo 3º, parágrafo 3º, inciso VI, diz que as companhias estrangeiras emissoras de BDR não patrocinado, estão dispensadas de apresentarem suas demonstrações financeiras de acordo as normas contábeis vigentes no Brasil, por este motivo, tais empresas foram excluídas da amostra.

Sendo assim, a amostra é composta por 12 companhias de comércio divididas em 3 segmentos; 7 delas pertencem ao segmento de Tecidos, Vestuário e Calçados; 2 fazem parte do segmento de Eletrodomésticos e 3 pertencem ao grupo Produtos Diversos conforme pode ser verificado no Quadro 3.

Quadro 3 Empresas de comércio do setor consumo cíclico por segmento

SEGMENTOS	RAZÃO SOCIAL	NOME NO PREGÃO
Tecidos, Vestuário e Calçados	Arezzo Indústria e Comércio S.A.	AREZZO CO
	Grazziotin S.A.	GRAZZIOTIN
	Guararapes Confecções S.A.	GUARARAPES
	Restoque Comércio e Confecções de Roupas S.A.	LE LIS BLANC
	Lojas Hering S.A.	LOJAS HERING
	Marisa Lojas S.A.	LOJAS MARISA
	Lojas Renner S.A.	LOJAS RENNER
Eletrodomésticos	Magazine Luiza S.A.	MAGAZ LUIZA
	Via Varejo S.A	VIAVAREJO
Produtos Diversos	B2W Companhia Digital	B2W DIGITAL
	Dufry A.G.	DUFREY AG
	Lojas Americanas S.A.	LOJAS AMERIC

Fonte: Elaboração própria, 2016

Para análise dos dados buscou-se identificar nas Demonstrações Financeiras Padronizadas – DFPs e Relatórios Anuais (ainda que com outros títulos, como relatórios de sustentabilidade) a evidência dos artefatos da contabilidade gerencial que as empresas utilizaram em suas atividades no período de 2013 a 2015. Para tanto, buscou-se observar a menção dos artefatos da contabilidade gerencial nos documentos das companhias, através da função de pesquisa no *software* Adobe Reader, buscando localizar os artefatos pela sua denominação (seja em português e inglês), sinônimos e/ou siglas que pudessem representar os artefatos gerenciais.

Após verificar a evidência dos artefatos gerenciais pelas empresas que compõem a amostra, partiu-se para a análise dos resultados visando identificar os estágios evolutivos em

que os artefatos se encontram, a evolução dos mesmos no período analisado e quais os tipos de isomorfismo encontrados nas companhias de acordo com os artefatos evidenciados.

4 RESULTADOS

4.1 Artefatos da contabilidade gerencial em empresas de comércio da BM&FBovespa

A seguir pode-se verificar os artefatos gerenciais que são mencionados nos documentos das empresas analisadas no período de 2013 a 2015 e os estágios evolutivos em que se encontram, verificando ainda se são pertencentes a classificação que considera se os artefatos são tradicionais ou modernos, conforme pode ser visualizado na Tabela 1 que apresenta a evidenciação dos artefatos pelas companhias pertencentes a amostra.

Tabela 1 Presença dos artefatos gerenciais por estágio evolutivo

Artefatos	Empresas	AREZZO CO	GRAZZIOTIN	GUARARAPES	LE LIS BLANC	LOJAS HERING	LOJAS MARISA	LOJAS RENNER	MAGAZ LUIZA	VIA VAREJO	B2W DIGITAL	DUFREY AG	LOJAS AMERIC	Total	
1º Estágio															
Custeio por Absorção	Tradicionais	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
Custeio Variável		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Custeio Padrão		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Retorno sobre o Investimento - ROI		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2º Estágio															
Preço de Transferência		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Moeda Constante		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X	-	1
Valor Presente		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	12
Análise Custo Volume Lucro - CVL		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Orçamento		X	-	X	X	X	X	X	X	X	X	-	X	X	10
Descentralização		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3º Estágio															
Custeio Baseado em Atividades - ABC	Modernos	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
Custo Meta - <i>Target Costing</i>		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
<i>Benchmarking</i>		-	-	-	-	-	-	-	X	X	X	-	X	4	
Kaisen		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
<i>Just in Time</i>		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
Teoria das Restrições		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
Planejamento Estratégico		X	-	X	-	X	-	X	X	X	X	-	X	8	
Gestão Baseada em Atividades - ABM		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
4º Estágio															
Custeio de Ciclo de Vida do Produto		X	-	-	-	-	-	X	X	-	-	-	-	-	3
<i>Economic Value Added</i> - EVA		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X	1
Simulação		-	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	1
GECON	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
<i>Balanced Scorecard</i> - BSC	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
Gestão Baseada em Valor - VBM	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
Total		4	1	3	2	4	2	3	5	4	3	3	5	-	

Fonte: Elaboração própria, 2016

Na Tabela 1 é possível constatar que, de modo geral, dos 24 artefatos analisados, apenas 8 são mencionados nos documentos divulgados pelas empresas no período de 2013 a 2015, estando estes artefatos presentes entre o segundo, terceiro e quarto estágios evolutivos da contabilidade gerencial.

No primeiro estágio evolutivo não há menção pelas companhias sobre a utilização das ferramentas em seus relatórios, no entanto, não é possível confirmar que as empresas não as utilizam já que esta investigação não foi realizada.

Os artefatos do segundo estágio evolutivo mencionados nos documentos foram Moeda Constante, Valor Presente e Orçamento, sendo esses artefatos considerados também como tradicionais. O Valor Presente é o único artefato mencionado pelas 12 empresas que compõem a amostra, correspondendo a 100% de evidenciação pelas empresas; seguido do Orçamento, presente em 10 empresas avaliadas, correspondendo a 83,33% de evidenciação; e Moeda Constante, um dos artefatos menos evidenciados tanto nesse estágio, como de modo geral, citado por apenas 1 empresa, o que corresponde a 8,33% de evidenciação entre as empresas no triênio. Vale salientar que dentre os artefatos avaliados, a utilização do Valor Presente é orientado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, órgão responsável pela emissão de procedimentos contábeis no Brasil em convergência as normas internacionais de contabilidade, o que pode ser considerado como uma justificativa para sua evidenciação por todas as empresas da amostra.

A partir do terceiro estágio evolutivo, surgem os artefatos tidos como modernos. Neste estágio evolutivo, o qual concentra-se maior número de ferramentas desenvolvidas, apenas dois artefatos foram evidenciados, o *Benchmarking* e o Planejamento Estratégico, mencionados por 4 e 8 empresas respectivamente, correspondendo a 33,33% e 66,67% das companhias avaliadas.

Por fim, tem-se o quarto estágio evolutivo demonstrando que dos três estágios com presença de evidenciação de ferramentas gerenciais (segundo, terceiro e quarto estágios), este último tem a menor proporção de evidenciação em relação a quantidade de empresas. Neste estágio foi evidenciado o Custeio de Ciclo de Vida do Produto por 3 das 12 empresas avaliadas (25%) e somente uma empresa cita a utilização do *Economic Value Added* – EVA e outra utiliza a Simulação, ambos representando 8,33% de evidenciação pelas empresas.

Considerando a quantidade de artefatos evidenciados por empresa, a Magazine Luiza e Lojas Americanas são as que evidenciaram maior número de ferramentas, demonstrando a utilização de 5 artefatos cada uma delas, correspondendo assim a evidenciação de 20,83% dos artefatos analisados. Em seguida, tem-se a Arezzo, Lojas Hering e Via Varejo com

evidenciação de 4 dos 24 artefatos analisados (16,66%); Guararapes, Lojas Renner, B2WDigital e Dufry com 3 artefatos (12,50%); Le Lis Blanc e Lojas Marisa apresentando 2 artefatos (8,33%) e ainda a Grazziotin com apenas 1 artefato (4,16%).

Na análise por ano, pode-se verificar isoladamente a evidenciação dos artefatos gerenciais em cada período, demonstrando a quantidade de empresas que evidenciaram os artefatos bem como sua proporção em relação ao total de empresas, possibilitando ainda uma comparação da presença dos artefatos entre os três anos avaliados, conforme pode ser visualizado na tabela 2.

Tabela 2 Evolução na evidenciação dos artefatos da contabilidade gerencial

Artefatos	2013		2014		2015	
	Qtd. de empresas	%	Qtd. De empresas	%	Qtd. de empresas	%
Custeio por Absorção	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Custeio Variável	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Custeio Padrão	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Retorno sobre o Investimento - ROI	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Preço de Transferência	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Moeda Constante	0	0,0%	1	8,33%	0	0,0%
Valor Presente	12	100%	12	100%	12	100%
Análise Custo Volume Lucro - CVL	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Orçamento	10	83,33%	10	83,33%	8	66,67%
Descentralização	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Custeio Baseado em Atividades - ABC	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Custo Meta - <i>Target Costing</i>	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
<i>Benchmarking</i>	0	0,0%	2	16,67%	3	25%
Kaisen	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
<i>Just in Time – JIT</i>	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Teoria das Restrições - TOC	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Planejamento Estratégico	6	50%	3	25%	6	50%
Gestão Baseada em Atividades - ABM	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Custeio de Ciclo de Vida do Produtos	3	25%	2	16,67%	1	8,33%
<i>Economic Value Added - EVA</i>	1	8,33%	0	0,0%	0	0,0%
Simulação	1	8,33%	1	8,33%	1	8,33%
GECON	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
<i>Balanced Scorecard - BSC</i>	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Gestão Baseada em Valor - VBM	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%

Fonte: Elaboração própria, 2016

Através da tabela 2, é possível avaliar o comportamento da evidenciação dos artefatos em cada período e ao longo do triênio, desta forma verifica-se que nos três anos o artefato Valor Presente é o mais evidenciado, seguido do Orçamento e Planejamento Estratégico. Apenas os artefatos Moeda Constante e *Economic Value Added - EVA* são mencionados por apenas uma empresa e aparecem apenas em um dos anos avaliados, o primeiro em 2014 e o segundo em 2013.

Comparando o comportamento dos artefatos nos documentos avaliados ao longo dos três anos, os artefatos Valor Presente e Simulação demonstram uma evidenciação constante, apresentando a mesma quantidade de empresas que evidenciam os artefatos no período. Já o Planejamento Estratégico apresenta uma oscilação no triênio, caindo de 50% para 25% de evidenciação entre 2013 e 2014, voltando para 50% de evidenciação em 2015.

Os artefatos Orçamento e Custeio do Ciclo de Vida dos Produtos são os artefatos que apresentam involução em sua evidenciação, sendo que o Orçamento demonstra uma pequena queda apenas no ano de 2015, enquanto o Custeio do Ciclo de Vida dos Produtos apresenta uma involução gradual nos três anos em relação a sua evidenciação.

Dentre todos os artefatos mencionados, apenas o *Benchmarking* apresenta evolução entre os três períodos, sendo que em 2013 nenhuma menção é feita sobre a utilização da ferramenta entre as empresas, mas em 2013 duas empresas (16,67%) citam a utilização deste artefato e em 2015 três empresas (25%) mencionam o artefato, demonstrando assim uma pequena evolução.

4.2 Evidenciação dos artefatos gerenciais das empresas de comércio por segmento de atuação

Na tabela 3, buscou-se analisar a proporção de empresas por segmento que evidenciaram os artefatos gerenciais no triênio 2013 a 2015, como pode ser visualizado a seguir:

Tabela 3 Comparação dos artefatos entre os segmentos

Artefatos	Tecidos Vestuário e Calçados		Eletrodomésticos		Produtos Diversos	
	Qtd. de empresas	%	Qtd. de empresas	%	Qtd. de empresas	%
Custeio por Absorção	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Custeio Variável	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Custeio Padrão	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Retorno sobre o Investimento - ROI	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Preço de Transferência	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Moeda Constante	0	0,0%	0	0,0%	1	33,33%
Valor Presente	7	100%	2	100%	3	100%
Análise Custo Volume Lucro - CVL	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Orçamento	6	85,71%	2	100%	2	66,67%
Descentralização	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Custeio Baseado em Atividades - ABC	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Custo Meta - <i>Target Costing</i>	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%

(Continua)

(Continuação)

Artefatos	Tecidos Vestuário e Calçados		Eletrodomésticos		Produtos Diversos	
	Qtd. de empresas	%	Qtd. de empresas	%	Qtd. de empresas	%
<i>Benchmarking</i>	0	0,0%	2	100%	2	66,67%
Kaisen	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
<i>Just in Time - JIT</i>	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Teoria das Restrições - TOC	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Planejamento Estratégico	4	57,14%	2	100%	2	66,67%
Gestão Baseada em Atividades - ABM	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Custeio de Ciclo de Vida do Produtos	2	28,57%	1	50%	0	0,0%
<i>Economic Value Added - EVA</i>	0	0,0%	0	0,0%	1	33,33%
Simulação	1	14,28%	0	0,0%	0	0,0%
GECON	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
<i>Balanced Scorecard – BSC</i>	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Gestão Baseada em Valor - VBM	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%

Fonte: Elaboração própria, 2016

De acordo com a Tabela 3, observa-se que o artefato Moeda Constante e *Economic Value Added - EVA* estão presentes apenas no segmento Produtos Diversos, sendo cada um destes artefatos mencionados por 1 das 3 empresas que fazem parte do segmento, correspondendo assim a evidenciação de 33,33% das empresas. Outro artefato presente em apenas um segmento é a Simulação, o qual é demonstrado em 1 das 7 empresas do segmento de Tecidos, Vestuário e Calçados com uma proporção de evidenciação de 14,28% das empresas.

Os artefatos Valor Presente, Orçamento e Planejamento Estratégico aparecem nos três segmentos e também são os artefatos com maior proporção de evidenciação. O Valor Presente é citado por todas as empresas analisadas representando 100% de evidenciação pelas empresas em cada segmento; em relação ao Orçamento a maior proporção de evidenciação foi no segmento de Eletrodomésticos, sendo este artefato mencionado pelas duas empresas do grupo, representando 100% de evidenciação; seguido do grupo de Tecidos, Vestuário e Calçados onde 6 das 7 empresas evidenciam o artefato o que significa 85,71% das empresas e por último Produtos Diversos o qual o Orçamento aparece em 2 das 3 empresas, correspondendo a 66,67%. O Planejamento Estratégico também está presente em 100% das empresas de Eletrodomésticos, seguido do segmento de Produtos Diversos com 66,67% de evidenciação e Tecidos Vestuários e Calçados com 57,14%.

O *Benchmarking* está ausente apenas no segmento de Tecidos Vestuário e Calçados, apesar de ser o segmento com o maior número de empresas (7 das 12), sendo esse artefato mencionado por 100% das empresas de Eletrodomésticos e 66,67% das empresas de Produtos Diversos. O artefato Custeio de Ciclo de Vida do Produtos também está ausente apenas em

um dos segmentos, sendo este o segmento Produtos Diversos; a menção do Ciclo de Vida dos Produtos está presente em maior proporção no segmento Eletrodomésticos representando 50% das empresas; em seguida vem o segmento Tecidos, Vestuário e Calçados com uma evidência em 28,57% das empresas do segmento.

Em relação a quantidade total de artefatos evidenciados por segmento, Produtos Diversos apresenta evidência de maior número de ferramentas gerenciais, sendo que dos 24 artefatos analisados 6 deles aparecem neste segmento. O segmento de Tecidos, Vestuário e Calçados; e também o de Eletrodomésticos apresentam números iguais, evidenciando 5 artefatos gerenciais cada um destes segmentos.

4.3 Tipologias de isomorfismo encontrados

Dentre os artefatos analisados, observou-se que o Valor Presente apresentou maior proporção de evidência em relação ao número de empresas comparado aos demais artefatos, abrangendo todas as empresas da amostra, sendo este artefato contido nas orientações técnicas e profissionais do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, caracterizando-se assim como um isomorfismo normativo, visto que sua utilização é guiada por regras de atuação profissional.

O Orçamento vem em segundo lugar em proporção de evidência e em seguida têm-se o Planejamento Estratégico, o *Benchmarking* e o Ciclo de Vida dos Produtos apontando deste modo para um isomorfismo mimético que segundo Oliveira et al (2013) é oriundo da evidência de práticas já institucionalizadas e neste mecanismo não existe uma regra ou pressão externa que reforce a evidência desses artefatos nos relatórios das empresas, ao contrário do Valor Presente que é uma ferramenta indicada pelo CPC.

Os artefatos Moeda Contante, *Economic Value Added* – EVA e Simulação não apontam postura isomórfica nenhuma, visto que cada uma dessas ferramentas é mencionada por apenas uma companhia.

Portanto é possível identificar nesta pesquisa dois tipos de isomorfismo, o normativo e o mimético, e pode-se constatar ainda que em relação a quantidade de ferramentas gerenciais com características isomórficas apresentadas nesta pesquisa, o isomorfismo normativo é representado apenas pela ferramenta Valor Presente, já o isomorfismo mimético é representado por maior número de ferramentas, sendo evidenciado pelo Planejamento Estratégico, *Benchmarking* e o Ciclo de Vida dos Produtos.

5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como objetivo verificar, nas empresas de comércio do setor de consumo cíclico listadas na BM&FBovespa, a evidenciação dos artefatos da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional, bem como identificar em que estágio evolutivo estes artefatos se encontram, abordando, neste último aspecto, suas classificações entre artefatos tradicionais e modernos. Para atingir este objetivo, utilizou-se da análise das Demonstrações Financeiras Padronizadas e Relatórios Anuais das empresas. Na análise dos artefatos gerenciais sob a ótica da teoria institucional, considerou-se, nesta investigação, a Nova Sociologia Institucional, categorizando a postura isomórfica das ferramentas gerenciais evidenciadas pelas empresas.

Dentre os artefatos analisados, constatou-se que os artefatos tradicionais são mais evidenciados em relação ao número total de empresas e estão presentes no segundo estágio evolutivo, com destaque para o Valor Presente evidenciado pela totalidade das empresas, e em segundo lugar o artefato Orçamento corroborando assim com a pesquisa de Domingos et al (2012) e Oliveira et al (2013) que apontam essas ferramentas tradicionais como as mais evidenciadas em seus estudos.

Quanto aos artefatos modernos, divididos no terceiro e quarto estágios evolutivos, constatou-se a predominância na evidenciação do Planejamento Estratégico, concordando também com a pesquisa de Domingos et al (2012) que apontam o Planejamento Estratégico como o artefato moderno mais evidenciado pelas empresas estudadas e Oliveira et al (2013) que assim como a presente pesquisa, apresentam o Planejamento Estratégico como a terceira ferramenta mais evidenciada.

Diante dos resultados apresentados pode-se concluir que a maior proporção de evidenciação concentram-se nas ferramentas tradicionais pertencentes ao segundo estágio evolutivo com a predominância do isomorfismo normativo evidenciado pelo Valor presente, identificou-se também o isomorfismo mimético através das ferramentas modernas Planejamento Estratégico, *Benchmarking* e Ciclo de Vida dos Produtos.

Como limitação da pesquisa, destaca-se a falta de padronização dos relatórios anuais das empresas, dificultando a análise de conteúdo das ferramentas gerenciais evidenciadas, além da amostra ser restrita apenas as empresas de capital aberto listadas na BM&FBovespa.

Apesar das limitações da pesquisa, acredita-se que o estudo contribui para um maior conhecimento sobre a utilização das ferramentas gerenciais e sua evidenciação nos

documentos das empresas de comércio, bem como os tipos de isomorfismos nas ferramentas gerenciais apresentadas no setor.

Como proposta para futuras investigações, sugere-se a ampliação da amostra em relação a quantidade de empresas e período de tempo, bem como a realização de pesquisas em outros setores de atuação.

REFERÊNCIAS

- ALBRECHT W. S.; SACK R. J. *Accounting Education – Charting the course through a perilous Future*. Accounting Education Series, v.16. American Accounting Association, 2000.
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2008.
- AZEVEDO, C. G. D. DE; MACHADO, A. G. C.; FROTA, I. L. N.; ZENAIDE, M. L. C.; BARBOSA JR, C. L. B. *Implantação de um Sistema ERP: a Mudança Organizacional sob os Aspectos Contingencial e Institucional*. In: ENANPAD, 2003, Atibaia- SP. *Anais eletrônicos...* Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2003/TEO/2003_TEO26.pdf> Acesso em: 20/05/2016.
- BARBOSA NETO, J. E.; COLAUTO, R. D. Teoria institucional: estudo bibliométrico em anais e periódicos científicos. *Revista ConTexto*. v. 10, n. 18, p. 63-64, jan./jun. 2010.
- BAZZOTTI, C.; MELLO, E. F. de; PARIZOTO, K. G.; DEITOS, M. L. M. S.; FIORI, R. *Aplicação da contabilidade por áreas de responsabilidade em uma empresa de panificação: um estudo de caso*. In: IV SEMINÁRIO DO CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS DE CASCAVEL, 6., 2007, Cascavel. *Anais eletrônicos...* Disponível em: <<http://www.unioeste.br/campi/cascavel/ccsa/VISeminario/trabalhos.html>>. Acesso em: 19/04/2016.
- BERGER, P. L.; LUCKMANN, T. *A Construção Social da Realidade: tratado de sociologia do conhecimento*. 23. ed. Petrópolis: Editora Vozes, 2003.
- BEUREN, I. M.; DALLABONA, L. F. Isomorfismo em empresas contábeis de Santa Catarina. In: XIV SEMEAD - SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO FEA-USP: ENSINO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 14., 2011, São Paulo-SP. *Anais...*
- BOFF, M. L.; BEUREN, I. M.; GUERREIRO, R. *Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do estado de Santa Catarina*. In: XV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2008, Curitiba – PR. *Anais eletrônicos...* Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/1345/1345>>. Acesso em: 05/05/2016.
- BRASIL. *Instrução Normativa 332 da Comissão de Valores Mobiliários, de 04 de abril de 2000*. Dispõe sobre a emissão e negociação de certificado de depósito de valores mobiliários BDRs. Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/inst/inst332.html>>. Acesso em: 27/09/2016.
- BURNS, J.; SCAPENS, R.W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, Manchester, v.11, n. 1, p. 3-25, março 2000.
- CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C.; ALMEIDA, M. A. Isomorfismo e práticas de gestão de custos: Um estudo empírico entre empresas do porto digital a partir da teoria

institucional. *Revista Perspectivas em Gestão & Conhecimento*. v. 4, n. 1, p. 204-217, jan./jun. 2014.

CARNEIRO, L. M.; PANHOCA, L.; DOZSA, D. *Mecanismos de isomorfismo na gestão de empreendimentos de economia solidária*. In: VIII ENCONTRO DE ESTUDANTES EM EMPREENDEDORISMO E GESTÃO DE PEQUENAS EMPRESAS – EGEPE, 8., 2014, Goiânia – GO. *Anais...* Goiânia, 2014.

CHEN, J. C.; ROBERTS, R. W. Toward a More Coherent Understanding of the Organization–Society Relationship: A Theoretical Consideration for Social and Environmental Accounting Research. *Journal of Business Ethics*, v. 97, n. 4, p. 651-665, dec 2010.

CUNHA, P. R.; SANTOS, V.; BEUREN, I. M. *Traços de Artigos que Relacionam a Teoria Institucional com a Contabilidade Gerencial: estudos em periódicos internacionais*. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 34., 2010, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro, 2010.

DAFT, R. L. *Teoria e projeto das organizações*. 6. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.

DANTAS, J. A.; ZENDERSKY, H. C.; SANTOS, S. C. DE; NIYAMA, J. K. A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. *Revista Economia e Gestão*. v. 5, n. 11, p. 56-76, dez. 2005.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. Jaula de Ferro Revisada: Isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. In: CALDAS, M. P.; BERTERO, C. O. (Coord.). *Teoria das Organizações*. São Paulo: Atlas, 2007, cap. 6, p. 117-142.

DIMAGGIO, P.; POWELL, W. W. Introduction. In: POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. (Org.). *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: University of Chicago Press, 1991. p. 1-38

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. A.; The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational field. *American Sociological Review*, 1983, v. 48, p. 147-160.

DOMINGOS, S. R. M.; SILVA, J. F. B. A.; LUCA, M. M. M. DE.; GALLON, A. V. Evidenciação dos artefatos tradicionais e modernos das empresas de capital aberto no Brasil, pela ótica do isomorfismo. In: XIX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2012. Bento Gonçalves – RS. *Anais eletrônicos...* Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/235/235>>. Acesso em: 06/05/2016.

DUARTE, D. V.; TAVARES, B. *Institucionalismo e Determinações Governamentais: Evidências de Isomorfismo em Empresas de Base Tecnológica*. In: ANPAD, 2012, Salvador – BA. *Anais eletrônicos...* Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2012/2012_EnAPG211.pdf>. Acesso em: 19/04/2016.

GIL, A. C. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GREENWOOD, R.; OLIVER, C.; SAHLIN, K.; SUDDABY, R. *The Sage handbook of organizational institutionalism*. London, UK: Sage, 2008.

GUARIDO FILHO, E. R. *A construção da teoria institucional nos estudos organizacionais no Brasil: o período 1993-2007*. 2008. 316 f. Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

GUARIDO FILHO, E. R.; COSTA, M. C. Contabilidade e institucionalismo organizacional: fundamentos e implicações. *Revista de Contabilidade e Controladoria*. Universidade Federal do Paraná, Curitiba, v. 4, n. 1, p. 20-41, jan/abr. 2012.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. *Revista Contabilidade e Finanças - USP*, Edição Comemorativa, p. 7-21, set. 2006.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PEREIRA, C. A. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Revista Organizações & Sociedade*. v. 12, n. 35, p. 91-106, out./dez. 2005.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. *International Accounting Management Practice 1 - IMAP 1*. March, 1998.

MARASSI, R. B.; WRUBEL, F.; ROSA, F. S. *Análise da institucionalização de artefatos de custos no controle gerencial em uma empresa têxtil*. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS & INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 2014, Florianópolis – SC. *Anais Eletronicos...* Disponível em: <<http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/5CCF/index.htm>>. Acesso em: 05/05/2016.

MCADAM, D.; SCOTT, W. R. Organizations and movements. In: DAVIS, G. F.; McADAM, D.; SCOTT, W. R.; ZALD, M. N. (Org.). *Social movements and organization theory*. New York: Cambridge University Press, 2005. p. 4-40.

MELO, L. C. O.; LIMA, A. V. S. DE; LIMA, A. A. P.; VASCONCELOS, A. C. DE; LUCA, M. M. M. DE. *Ciclo de vida das organizações e os artefatos da contabilidade gerencial: estudo das empresas dos setores químico e petroquímico*. In: XX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2013. Uberlândia – MG. *Anais eletrônicos...* Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/19/19>>. Acesso em: 12/05/2016.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977.

OLIVEIRA, T. E.; NASCIMENTO, C. P. S. DO; PENHA, E. D. S.; PAULA, E. V. DE. *Evidenciação dos artefatos de contabilidade gerencial das empresas do setor de atuação de utilidade pública da BM&FBovespa*. In: XX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2013. Uberlândia – MG. *Anais eletrônicos...* Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/235/235>>. Acesso em: 06/05/2016.

OYADOMARI, J. C.; MENDONÇA NETO, O. R., CARDOSO, R. L., LIMA, M. P. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um

estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. *Revista de Contabilidade e Organizações*. v. 2, n. 2, p. 55-70, jan./abr.2008.

PEREIRA, C. A.; GUERREIRO, R. *Avaliação do Processo de Mudança da Contabilidade Gerencial sob o Enfoque da Teoria Institucional: O Caso do Banco do Brasil*. In: ENANPAD, 2005, Rio de Janeiro – RJ. Anais eletrônicos... Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2005/FIC/2005_FICB1143.pdf>. Acesso em: 19/04/2016.

POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. J. *El nuevo institucionalismo em el análisis organizacional*. 1. ed. México D.F.: Fondo de Cultura Econômica, 1999.

PRODONOV, C. C.; FREITAS, E. C. DE. *Metodologia do trabalho científico: Métodos e técnicas da pesquisa acadêmica e do trabalho acadêmico*. 2 ed. Novo Hamburgo: Rio Grande do Sul: 2013.

ROSSETTO, C. R.; ROSSETTO, A. M. Teoria institucional e dependência de recursos na adaptação organizacional: uma visão complementar. *RAE-eletrônica*, v. 4, n. 1, Art. 7, jan./jul. 2005.

SCOTT, W. R. *Institutions and organizations*. 2. ed. Thousand Oaks: Sage, 2001.

SCOTT, W. R. Institutional theory: contributing to a theoretical research program. In: SMITH, K.G.; HITT, M. A. (Org.). *Greatminds in management: the process of theory development*. Oxford: Oxford University Press, 2005. p. 460-484.

SOUTES, D. O.; ZEN, M. J. C. M. DE. *Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras*. In: 5º CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5., 2005, São Paulo. Anais eletrônicos... Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos52005/an_resumo.asp?cod_trabalho=351> Acesso em: 19/04/2016.

SOUTES, D. O. *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras*. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo. São Paulo, FEA/USP, 2006.

SUCHMAN, M. C. Managing Legitimacy: strategic and institutional approaches. *Academy Management Review*. v.20, n.3, p. 571-560, julho, 1995.

SULAIMAN, M. et al. Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature. *Managerial Auditing Journal*, v. 4, n. 19, p. 493-508, 2004.

YAZDIFAR, H.; ZAMAN, M.; ISAMENYI, M; ASKARANY, D. Management accounting change in a subsidiary organisation. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 19, n. 3, p. 404-430, abril 2008.

ZUCKER, L. G. The role of institutionalization in cultural persistence. *American Sociological Review*, v. 42, n. 5, p. 726-743, oct. 1977.

ZUCKER, L. G. The Role of Institutionalization in Cultural Persistence. In: POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. J. *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago: The University of Chicago Press, 1991. p. 83-107.

SELZNICK, P. An Approach to a Theory of Bureaucracy. *American Sociological Review*, v. 8, n. 1, p. 47-54, feb. 1943.

SELZNICK, P. Foundation of the Theory of Organization. *American Sociological Review*. v. 13, n. 1, p. 25-35, feb. 1948.

SELZNICK, P. *TVA and the Grass Roots: a Study in the Sociology of Formal Organization*. Berkeley: University of California Press, 1949.

SELZNICK, P. *Leadership in Administration: a Sociological Interpretation*. Evanston: Row, Peterson, 1957.