

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**

**PRECILA CHELLA**

**MUDANÇA INSTITUCIONAL: ISOMORFISMO NA PRÁTICA DA  
CONTABILIDADE GERENCIAL**

**CURITIBA  
2011**

**PRECILA CHELLA**

**MUDANÇA INSTITUCIONAL: ISOMORFISMO NA PRÁTICA DA  
CONTABILIDADE GERENCIAL**

Monografia apresentada à disciplina Metodologia da Pesquisa Científica como requisito parcial à conclusão da especialização em Controladoria do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof<sup>a</sup> Ms Mayla Cristina Costa

**CURITIBA  
2011**



TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO  
 PARECER FINAL

NOME DO (A) ALUNO(A): PRECILA CHELLA

TÍTULO DO TRABALHO: MUDANÇA INSTITUCIONAL: ISOMORFISMO NA PRÁTICA DA CONTABILIDADE GERENCIAL

NOME DO PROFESSOR ORIENTADOR: MAYLA CRISTINA COSTA

PARECER DO PROFESSOR ORIENTADOR:

O Trabalho atendeu os requisitos para aprovação e a discente esteve presente em grande parte dos encontros Marcados. No entanto, a pesquisa empirica deixou a desejar no que se refere a quantidade de entrevistados e os resultados poderiam ter sido analisados mais profundamente.

NOTA: 85,00 ( Oitenta e Cinco )  
 ASSINATURA: Mayla Cristina Costa

NOME DO PROFESSOR DESIGNADO:

NOTA: 85,00 Oitenta e cinco ASSINATURA: [Signature]

CONCEITO FINAL: 85

Prof. Romualdo Douglas Colauto  
 Departamento de Contabilidade  
 Mat. 202087 - 15162532

COORDENADOR DO CURSO:

ASSINATURA: \_\_\_\_\_ DATA: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

*Dedico este trabalho aos meus amados pais , com amor e carinho.*

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pelas oportunidades que me foram dadas na vida, principalmente por ter conhecido pessoas e lugares interessantes, mas também por ter vivido fases difíceis, que foram matérias-primas de aprendizado.

A orientadora Professora Mayla C. Costa pelo apoio, dedicação e principalmente paciência em todas as etapas deste trabalho.

Não posso deixar de agradecer aos meus pais Carlos Chella (*in memoriam*) e Marli Coelho Chella, sem os quais não estaria aqui, e por terem me fornecido condições para me tornar a profissional e Mulher que sou.

Agradeço aos colegas de profissão, profissionais que responderam os questionários da pesquisa pela concessão das informações para a realização deste trabalho.

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

## RESUMO

Este trabalho tem como objetivo identificar os tipos de isomorfismo presentes nas práticas contábeis gerenciais e no perfil do profissional contábil. O referencial teórico utilizado foi baseado na teoria institucional juntamente com uma retrospectiva das alterações no cenário legislativo contábil. A estratégia de pesquisa compreendeu aplicação de questionários e entrevistas numa população de 20 profissionais contábeis atuantes em empresas nacionais e multinacionais de médio a grande porte, atuantes em Curitiba e região Metropolitana. Constatou-se que o uso e manutenção das práticas contábeis, no contexto institucional, mantêm um relacionamento estreito como fatores isomórficos: coercitivos e miméticos, já o perfil do profissional evidencia fatores miméticos, as variáveis que reforçam isso são a influencia do sucesso de outros profissionais e as oportunidades na área contábil.

Conclui-se que o processo de isomorfismo observado é decorrente de uma combinação distinta de fatores institucionais, porém com uma predominância coercitiva reforçando uma característica cultural de nosso país.

**Palavras-chave:** Isomorfismo; teoria institucional.

**Área Temática:** Controladoria e Contabilidade Gerencial

## **ABSTRACT**

This article has the objective to identify the types of isomorphism present in management accounting practices and accounting professional profile. The theoretical used was based on institutional theory along with a retrospective of changes in Brazilian accounting legislative. The strategy of research included questionnaires in a population of 20 accounting professionals working in national and multinational companies of medium to large, active in Curitiba and metropolitan region. It was found that the use and maintenance of accounting practices in the institutional context, maintain a close relationship isomorphic factors: coercive and mimetic, as the professional profile shows mimetic factors, the variables that are the influences that reinforce the success of other professionals and opportunities in accounting.

It was conclude that the process of isomorphism observed is due to a distinct combination of institutional factors, but with a predominance coercive reinforcing a cultural characteristic of our country.

**Keywords:** isomorphism, institutional theory.

**Subject area:** Accounting and Management Accounting

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Mecanismos isomórficos .....	18
Quadro 2 - Estágios da contabilidade Gerencial .....	42
Quadro 3 - Artefatos da Contabilidade Gerencial.....	44
Quadro 4 - Resumo do Delineamento da pesquisa .....	52
Quadro 5 - Adoção do IFRS.....	55
Quadro 6 - Data de alteração do ERP .....	56
Quadro 7 - Fatores de influencia na substituição do ERP .....	56
Quadro 8 - Incentivo ao Desenvolvimento Profissional.....	57
Quadro 9 - Tipos de incentivo para desenvolvimento profissional.....	57
Quadro10 - Escolha área contábil.....	58
Quadro11 - Áreas de Concentração .....	58
Quadro 12 - Influências na carreira.....	60
Quadro 13 - Práticas Contábeis.....	60
Quadro 14 - Fases de Institucionalização.....	61

## SUMARIO

INTRODUÇÃO.....	9
1.1 Objetivo Geral.....	11
1.2 Objetivos específicos .....	11
1.3 Justificativa .....	12
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	12
2.1 PERSPECTIVA INSTITUCIONALISTA EM ESTU DOS DE CONTABILIDADE ..	13
2.1.1 Teoria Institucional .....	15
2.1.2 Novo Institucionalismo e isomorfismo .....	16
2.1.3. Legitimidade .....	20
2.2 Mudança Institucional.....	21
2.2.1 Profissionalização .....	23
2.3 Mudanças nas práticas Contábeis e Inovação .....	27
2.3 Contabilidade Gerencial.....	36
2.3.2 Características do Contador Gerencial.....	40
2.4 MUDANÇAS NAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL .....	41
2.2.1 Inovação .....	44
2.2.1.1 Inovações Tecnológicas.....	45
3 METODOLOGIA .....	45
3.1 ESPECIFICAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA.....	46
3.1.1 Perguntas de pesquisa .....	46
3.1.2 Definição constitutiva e operacional das variáveis .....	46
3.2.1 Delineamento da pesquisa.....	50
3.2.2 – População e Amostra.....	53
4 RESULTADOS DA PESQUISA .....	53
4.1 Caracterização da Amostra e dos Respondentes.....	53
4.1.1 Perfil das organizações Investigadas .....	54
4.1.2 Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade .....	54
4.1.3 Substituição do ERP anteriormente utilizado .....	55
4.1.4 Incentivo ao desenvolvimento profissional de seus colaboradores .....	57
4.1.5 Perfil dos Profissionais Respondentes .....	58
4.1.6 Conhecimento e aplicabilidade das Práticas Contábeis .....	60
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E LIMITAÇÕES DA PESQUISA .....	62
REFERÊNCIAS: .....	65
Apêndice - Questionário.....	68

## INTRODUÇÃO

A atuação dos profissionais de contabilidade é extremamente regulada. Os contabilistas têm o dever de conhecer e aplicar os diversos regulamentos existentes no país, em especial àqueles concernentes às demonstrações financeiras que subsidiam com informações o recolhimento de impostos e contribuições e a distribuição de resultados. Neste contexto, a inovação não é incentivada e/ou permitida.

No entanto, a extrema regulamentação observada em questões tributárias e comerciais não atinge a contabilidade gerencial. Mesmo diante desta constatação, poucas inovações são observadas nesta importante área da contabilidade (GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2004). Tais inovações podem ser relevantes às organizações na medida em que a nova realidade verificada, em especial o acirramento da concorrência e a eliminação de barreiras comerciais entre os países, expõe as empresas a padrões de competição nunca antes vistos (RAMOS, 2005). Frente a tal realidade a contabilidade gerencial representa um importante elemento na verificação da efetividade das estratégias adotadas e na tomada de decisão organizacional.

A falta de mudanças no âmbito da contabilidade gerencial pode ser resultante de uma série de fatores. Dentre eles podem ser citadas as pressões, sofridas pelos profissionais de contabilidade, por uma atuação similar. Estas pressões, tomando por fundamento os pressupostos da Teoria Institucional, são originadas da forma como os indivíduos, grupos e organizações percebem suas realidades e reagem a elas.

O estudo das instituições tem uma longa história em análise organizacional, começando com Selznick (1948, 1949, 1957) na análise empírica das organizações e do contexto institucional do ambiente e Parsons (1956) na teorização que destacou como as instituições possuem a função de integrar as organizações com outras organizações da sociedade, através de regras universais, contratos e autoridade. Porém, na década de 1970, uma nova abordagem institucional emergiu com Meyer e Rowan (1977) e Zucker (1977).

De uma perspectiva macro, Meyer e Rowan (1977) enfatizaram o papel da modernização na racionalização tida como certas regras, levando ao isomorfismo institucional enquanto Zucker (1977) de uma perspectiva micro enfatizou além da

natureza das instituições dadas como certas regras, também o papel de persistência cultural como medida de institucionalização.

DiMaggio e Powell (1983) com ênfase nas fontes coercitiva, normativa e mimética do isomorfismo focalizaram no isomorfismo a partir do nível da sociedade para o nível de campos organizacionais e essa abordagem levou a uma explosão de análise empírica na área.

Deste modo, o que foi denominado “novo institucionalismo” tornou-se a teoria mais influente na área organizacional das últimas décadas (DiMaggio e Powell, 1983; Meyer Rowen e 1977; Beckert, 2010). Este trabalho utilizará a perspectiva do novo institucionalismo.

Greenwood *et al* (2008) afirmam que o foco do novo institucionalismo foi o papel do significado compartilhado, do processo institucional e conformidade institucional. Dessa forma, compreendeu-se que na medida em que os mitos racionalizados são aceitos como prescrições de conduta apropriada a ser compartilhada, as organizações se tornariam isomórficas com o contexto institucional, em ordem a se moldar socialmente e ganhar legitimidade.

No entanto, estudos da área demonstraram que conformar-se com regras institucionais poderia entrar em conflito com a eficiência técnica (Meyer e Rowan, 1977; Zucker, 1987) e assim, a conformidade poderia tornar-se apenas cerimonial e isso levaria ao isomorfismo superficial (Zucker, 1987).

Assim, apesar de o foco do novo institucionalismo sociológico ter sido em processo de homogeneização, em vez de desenvolvimentos que levam à divergência institucional, como afirmam alguns pesquisadores da área "A ênfase das abordagens tradicionais de estudos institucionais para organização têm sido na explicação da semelhança organizacional com base nas condições institucionais" (Lawrence e Suddaby 2006:215; Walgenbach Tempel e 2005), estudos empíricos realizados encontraram, no entanto, evidências tanto para a homogeneização como para a heterogeneidade no processo de institucionalização.

De acordo com Beckert (2010) uma vez que os modelos organizacionais são institucionalizados, eles se tornam difundidos, o que provoca estruturas organizacionais que objetivam crescimento e tornam-se cada vez mais similares.

Gonçalves e Machado-da-Silva (1999) nos chamam atenção para o fato de que os indivíduos e grupos participantes de uma sociedade são influenciados por interações, experiências e conhecimentos que estão fora dos espaços organizacionais. A ação do

homem é uma construção social. Desta forma, hábitos, costumes e normas, querem legais, querem sociais, depois de praticados inúmeras vezes acabam sendo tipificadas (SILVA; PACHECO, 2004). Sendo assim, a conformidade ou aceitação dos padrões existentes, dentro e fora da empresa, seria responsável pela uniformização de comportamentos, ampliando a perspectiva de Beckert (2010).

Para o contabilista, então, agir em conformidade com o que é esperado dele não só é uma comodidade, mas uma forma de legitimar sua atuação.

Assim, o referencial da teoria institucional pode auxiliar pesquisadores a entender melhor a dinâmica da inovação no campo da contabilidade gerencial, práticas Contábeis no Brasil e o perfil do profissional contábil, o que seria o objetivo primário deste estudo.

Diante do cenário apresentado nesta introdução, propõe-se o seguinte problema de pesquisa:

**De que maneira ocorre o processo de isomorfismo das praticas contábeis no Brasil, bem como na profissionalização do contabilista?**

### 1.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho, seguindo a ótica institucionalista, consiste em analisar de que maneira ocorre o processo de isomorfismo das práticas contábeis no Brasil, bem como na profissionalização do contabilista.

### 1.2 Objetivos específicos

- 1 Identificar isomorfismo normativo, mimético e coercitivo da amostra em estudo;
- 2 Verificar o nível de inovação nas práticas de contabilidade gerencial usuais na amostra em estudo;
- 3 Verificar a associação entre o isomorfismo e o nível de inovação detectado.
- 4 Identificar as propriedades estruturais vigentes na profissão contábil no Brasil;
- 5 Verificar o ambiente legal e normativo da profissão contábil no Brasil;
- 6 Verificar o processo histórico de harmonização contábil;
- 7 Analisar quais mecanismos de mudança institucional são condutores de homogeneização ou divergência na profissionalização contábil.

### 1.3 Justificativa

A perspectiva institucional vem sendo introduzida no campo dos estudos organizações com grande entusiasmo. Para Machado-da-Silva *et al* (2001) tem se notado uma evolução significativa desta teoria. Guerreiro, Frezatti e Casado (2004) afirmam que as mudanças nas rotinas e sistemas de contabilidade gerencial podem ser estudadas por este prisma. Segundo Vasconcelos e Machado-da-Silva (2005), a teoria institucional coloca-se como alternativa teórica de alto poder explicativo para a análise de sistemas educacionais, estruturas legais e para-legais, tribunais, burocracias públicas, profissões, prêmios e concursos, entidades de certificação e garantia de qualidade, organizações culturais e organizações integrantes da sociedade civil em geral.

No entanto este repertório teórico parece ainda não ter desenvolvido um conjunto de paradigmas a respeito das variáveis, metodologia e limites de atuação (TOLBERT; ZUCKER, 1998). A falta de paradigmas em um campo de conhecimento pode levar ao seu enfraquecimento, gerando, ao invés de respostas, maiores dúvidas (SHANE, 2000). Desta forma, este projeto de pesquisa é relevante na medida em que procura utilizar técnica de pesquisa ainda pouco explorada no campo.

Além disso, a Teoria Institucional não apresenta, ainda, um conjunto de estudos que permitam identificar o impacto do isomorfismo sobre a ação do profissional de contabilidade. Com a identificação das pressões sofridas pelo profissional de contabilidade frente às práticas da contabilidade gerencial, pode-se adequar programas de ensino contendo elementos que permitam ao profissional perceber e avaliar sua própria atuação frente às pressões que recebe.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico a ser apresentado tem o objetivo de fundamentar e sustentar o problema de pesquisa na medida em que busca informações de acordo com a literatura disponível.

## 2.1 PERSPECTIVA INSTITUCIONALISTA EM ESTUDOS DE CONTABILIDADE

Na literatura contábil, percebe-se que tem aumentado a utilização da abordagem institucionalista. Seus estudos enfocam três abordagens: (i) nova sociologia institucional (NIS – New Institutional Sociology), (ii) nova economia institucional (NIE – New Institutional Economics) e (iii) velha economia institucional (OIE– Old Institutional Economics).

Para Guerreiro (2006) “o enfoque institucional fornece uma perspectiva alternativa para o estudo das práticas da Contabilidade Gerencial”. O autor afirma que essa perspectiva induz o pesquisador a uma análise da natureza das práticas vigentes na empresa.

Em concordância, com a relevância da teoria institucional para o estudo da prática da gestão, Silvana e Colauto (2010) estudaram de que forma se configuram os instrumentos gerenciais institucionalizados pelos gestores organizacionais e qual a sua efetiva aplicação nas práticas gerenciais no que se refere ao processo de mensuração e avaliação de desempenho. A abordagem institucional sociológica foi considerada importante pelos autores, por englobar em suas vertentes aspectos políticos, econômicos e sociais, que auxiliam no entendimento das mudanças organizacionais.

Estudo de Covalski, Dirsmith e Samuel (1996) também verifica a utilização da teoria institucional sociológica na gestão empresarial. O estudo avalia as teorias organizacionais e sociológicas tradicionalmente utilizadas pela contabilidade gerencial. Esses autores revisam essas teorias e demarcam a distinção entre a teoria econômica neoclássica e as teorias contemporâneas sociais e da psicologia organizacional.

Nesta mesma linha de estudo, Reis e Pereira (2007) em pesquisa acerca da contribuição das teorias organizacionais para o estudo da contabilidade gerencial ressaltam que a teoria institucional apresenta-se como uma alternativa viável para o estudo da contabilidade gerencial, especialmente em processos de mudança.

Em conformidade, Espejo et al (2009), em análise da contribuição das abordagens organizacionais psicológica, contingencial e institucional para a compreensão da utilização dos artefatos de contabilidade gerencial, consideram que é possível depreender que a ampliação do diálogo da contabilidade gerencial com a teoria institucional como um todo pode auxiliar na promoção de explicações para a adoção de artefatos.

Moura e Filho (2010) em estudo que se propôs a evidenciar possíveis aplicabilidades e benefícios do uso das técnicas de Análise de Conteúdo na pesquisa contábil embasada na Teoria Institucional revelam que apesar de a Teoria Institucional ser formada por conceitos com grande potencial para explicar fenômenos organizacionais, existe uma latente carência de melhorias na especificação de tais conceitos e na delimitação de suas fronteiras de investigação empírica; notadamente no que se refere aos estudos de Contabilidade. Dessa maneira, o trabalho revelou, em certa medida, uma lacuna a ser preenchida por estudos de Contabilidade construídos com o respaldo da Teoria Institucional.

Na tentativa de distinção conceitual das abordagens econômica e sociológica da Teoria Institucional em estudos acerca a contabilidade gerencial no Brasil, apesar de ser possível observá-las na orientação e nas práticas profissionais contábeis cotidianas, este fato tende a compor, segundo Zuccolotto *et al* (2010, p. 239) “um mosaico conceitual que pressupõe restringir o avanço da formação do conhecimento no campo da contabilidade, bem como demarcações conceituais mais precisas”

Para Zuccolotto *et al* (2010), pesquisas nacionais e internacionais que visam contribuir para a Teoria Contábil, especialmente no que concerne à dinâmica organizacional de mudança e à utilização das práticas da contabilidade gerencial objetivam verificar se as ferramentas contábeis estão institucionalizadas. No entanto, verificam que, para tal meta, essas pesquisas utilizam um arcabouço teórico inapropriado, a abordagem do Velho Institucionalismo Econômico, que não proporciona o entendimento sobre a institucionalização de práticas da contabilidade gerencial pelas organizações.

Os autores consideram ser necessário uma agenda de pesquisa que busque relacionar, à luz de abordagens sociológicas, a institucionalização de práticas contábeis. Ainda no que se refere a lacunas existentes, Guerreira *et al* (2006a) consideram que novas pesquisas devem ser desenvolvidas buscando-se, entre outros objetivos a validação empírica da influência de fatores inconscientes na estruturação da Contabilidade Gerencial.

Tendo em vista que o objetivo deste trabalho é verificar a relação existente entre as pressões isomórficas para exercício da profissão de contador e a inovação na contabilidade gerencial, apresentamos os seguintes tópicos: Teoria Institucional, Novo Institucionalismo e Isomorfismo e Legitimidade.

### 2.1.1 Teoria Institucional

Os primeiros estudos de Teoria Institucional datam do fim do século XIX. Eles foram introduzidos por campos como economia, sociologia e ciência política e os tentam, desde então, desvendar as forças sociais que modelam o comportamento humano e a influência das regras sobre as transações comerciais.

Apesar de sofrer influência de outras áreas do conhecimento, é na sociologia que a Teoria Institucional “desenvolve suas mais significativas contribuições” (RAMOS, 2005, p. 28) para o campo organizacional. No campo organizacional, a teoria institucional é primeiramente influenciada pelos trabalhos de Weber, Durkheim e Parsons que inicia o institucionalismo cultural enfatizando a influência sofrida e imposta pelo sistema de valores e suas ligações com o sistema de significação mais amplo da sociedade.

A teoria institucional direciona a atenção para as forças existentes fora das fronteiras organizacionais. Para Scott (2001), *Instituições* são estruturas elásticas fundamentadas em critérios cognitivos, normativos e reguladores. Estes critérios fornecem estabilidade e significado à ação social e são considerados os três pilares da Teoria Institucional. No entanto, as instituições estão sujeitas a processos incrementais e descontínuos de mudança. Assim, a ação dos indivíduos inseridos nas organizações é vista não como fruto da livre escolha, mas como seleção de opções que se encontram dentro de um conjunto estreito de normas definidas que foram legitimadas pelo grupo de atores que se encontram no campo organizacional (HOFMANN, 1999)

Os primeiros estudos sobre institucionalismo embora importantes tenham sido, em parte, suplantados pelo novo institucionalismo ao considerar aspectos mais abrangentes sobre construção da realidade social pelos indivíduos.

A seguir, serão apresentadas algumas considerações sobre o novo institucionalismo.

## 2.1.2 Novo Institucionalismo e isomorfismo

Segundo Augusto (2006, p. 19):

A orientação fortemente normativa dos trabalhos de Selznick, colocando forte ênfase no papel das organizações na criação de seus futuros e, especialmente, a sua visão da racionalidade de forma dividida entre os aspectos formais e informais da organização formaram a base para a divisão entre o novo e o velho institucionalismo defendido por Powel e DiMaggio (1991).

No novo institucionalismo a ênfase recai sobre os aspectos cognitivos. Nesta perspectiva, trabalha-se com o pressuposto que a realidade é socialmente construída, deslocando assim o foco da forma reguladora e normativa, do velho institucionalismo para uma construção fundamentada, sobretudo, em sistemas de crenças e conhecimento (AUGUSTO, 2006).

Este sistema de crenças atua sobre os indivíduos fazendo com que a ação de tais atores sociais seja conformada aos padrões estabelecidos, criando similaridades de comportamentos. Este processo faz com que o comportamento que, em um primeiro momento foi fruto da volição humana, passe a ser experimentado pelo sujeito como algo externo a sua cognição, em um processo recursivo que cria e tipifica o comportamento (RAMOS, 2005).

No novo institucionalismo podemos perceber que o isomorfismo é muito mais explorado.

O isomorfismo pode ser entendido como a busca da homogeneidade de estruturas, processos e ações no âmbito das organizações. Scott (2001) lembra que o princípio do isomorfismo foi utilizado pela primeira vez no âmbito da ecologia organizacional no final dos anos sessenta. Com efeito, para a ecologia organizacional, o isomorfismo é o resultado das pressões competitivas que forçam as organizações a adotarem a forma mais adaptada à sua sobrevivência (HANNAN; FREEMAN, 1977).

No âmbito da abordagem institucional, particularmente sob o prisma do Novo Institucionalismo, considera-se como fator preponderante para o isomorfismo a “adequação social”, que é a aquisição de um formato organizacional considerado legítimo em um determinado ambiente institucional. Scott (2001) chama a atenção para a

semelhança das características estruturais dos formatos das organizações de um mesmo campo organizacional, o que explica porque as práticas e estruturas das universidades são parecidas, da mesma forma que nos hospitais ocorre o mesmo fenômeno e assim por diante.

Segundo DiMaggio e Powel (1983) ele se dá através de três formas de pressão institucional: mimética, coercitiva e normativa.

O isomorfismo mimético resulta da imitação das práticas e condutas adotadas por outros agentes sociais como maneira de enfrentar um ambiente incerto e o agente assim o faz porque a pessoa/organização copiada é um referencial de alguma forma (RAMOS, 2005). Assim, as organizações e os indivíduos em sua prática profissional, emulam comportamentos que consideram adequados naquele ambiente.

Ao verificarem o sucesso de outras organizações atuantes no mesmo ramo de atividades as organizações tendem a apresentar o comportamento mimético, processo que explica a existência de modismos no mundo dos negócios. (Machado-da-Silva, Fonseca e Fernandes, 2000, Pacheco, 2002)

O isomorfismo coercitivo se dá através da atuação de igualar comportamentos por meios de normas e regulamentos, resultando de pressões formais e informais que são exercidas por agentes ou atores sociais significativos do ambiente e por expectativas da sociedade em relação a determinados comportamentos (GONÇALVES; MACHADO-DA-SILVA, 1999).

Via de regra, pelo Estado, e ainda por outras organizações que se encontram em condições de poder para importar práticas organizacionais às suas dependentes.

Já o isomorfismo normativo as pressões são exercidas de forma mais difusa, é diretamente proveniente do estabelecimento de padrões por uma determinada comunidade profissional, com vistas a embasar cognitivamente e dar legitimidade à atividade por ela desenvolvida, ou seja, “a conformidade de comportamentos se dá por meio de interpretações sobre a conduta esperada de determinado tipo de profissional (GONÇALVES; MACHADO-DA-SILVA, 1999). As universidades e associações profissionais são duas fontes importantes de isomorfismo sob essa perspectiva

Segundo Gonçalves e Machado-da-Silva (1999), estes três mecanismos de conformidade “fazem parte da agenda recente de discussões dos institucionalistas” podendo, então, representar um campo profícuo de pesquisa acadêmica sobre a atuação do profissional da contabilidade. Sendo ainda pouco explorado no Brasil.

De acordo com Beckert (2010), para compreensão dos processos de

homogeneização institucional e heterogeneidade, é preciso conhecer os mecanismos subjacentes aos processos pelos quais modelos institucionais predominantes em um contexto social (país ou organização campo) também surgem em outro ou não. O autor defende que a existência de contradição entre teorias sobre a mudança institucional não é primariamente um problema de fracasso empírico, mas uma questão de deficiência teórica. Para ele, somente uma conceituação teórica é capaz de explicitar as condições sob as quais podemos esperar que qualquer um dos dois processos possa ajudar a explicar as diferentes direções que a mudança institucional pode tomar.

Para promover tal conceituação teórica, o autor usa a tipologia introduzida por DiMaggio e Powell (1983). Mas ele distingue quatro mecanismos, ao invés de três que proporcionam explicações para as forças que operam por trás dos processos de mudança institucional. Três desses mecanismos são bastante idênticos às formas de isomorfismo organizacional introduzida por DiMaggio e Powell (1983). Trata-se de poder (isomorfismo coercitivo), atração (pressões normativas) e mimetismo (processo mimético). A concorrência é adicionada como um quarto mecanismo.

Em síntese, os mecanismos isomórficos podem ser resumidos no Quadro abaixo que apresenta os indicadores em nível de campo organizacional e em nível organizacional.

Isomorfismo	Nível Organizacional	Nível do Campo Organizacional
Coercitivo	quanto mais dependentes são as organizações, mais parecidas elas se tomam	quanto mais o campo depende de um recurso único, maior o grau de isomorfismo
Coercitivo	uma maior centralização no suprimento de recursos, maior dependência de outras organizações	quanto maior a interção do campo com o Estado, maior o grau de isomorfismo
Mimético	quanto maior a incerteza, mais organizações tentarão copiar modelos bem sucedidos	quanto menor o número de organizações modelo, mais rápido é o processo de isomorfismo
Mimético	quanto maior a ambiguidade das metas, maior a possibilidade das organizações imitarem as bem sucedidas	quanto maior a incerteza tecnológica maior o padrão de isomorfismo
Normativo	quanto maior a participação dos membros das organizações em associação profissionais, maior a similaridade entre as organizações	quanto maior o profissionalismo no campo, maior o grau de isomorfismo

Quadro 1 – Mecanismos Isomórficos

**Fonte:** Pacheco (2002) a partir de adaptação de DiMaggio e Powell (1991)

Segundo Machado-da-Silva, Fonseca e Fernandes (2000) o peso de cada um dos três mecanismos isomórficos nos processos de transformação organizacional depende da situação e da história sócio-cultural de cada sociedade. Assim é que em sociedades democráticas e com maior oferta competitiva de bens e serviços tendem a predominar processos miméticos e normativos, enquanto que em sociedades de tradição autoritária, como a brasileira, a tendência é que predominem mecanismos coercitivos.

No caso específico da sociedade brasileira, o formalismo, discrepância entre a previsão contida nas normas e a realidade social, estaria associado com o mecanismo coercitivo na dinâmica das mudanças sociais (MACHADO-DA-SILVA et al, 2003).

Em relação ao mimetismo, Tolbert e Zucker (1998) argumentam que é mais fácil disseminar novas estruturas entre organizações do que criar estruturas semelhantes dentro de uma mesma organização, porque a percepção dos decisores sobre os custos e benefícios da adoção é influenciada pela observação do comportamento das outras organizações, que funcionam como ambientes de “pré-teste”. A premissa deste argumento, ainda segundo os autores (TOLBERT; ZUCKER, 1998, p. 208) é a noção básica de que há algum grau de incerteza nos resultados de diferentes escolhas, e que os tomadores de decisão usarão a informação obtidas por meio da observação das escolhas de outros, bem como seu próprio julgamento objetivo para determinar qual a “melhor” escolha.

Nessas condições, quando uma escolha é mais disseminada, é mais provável que venha a ser percebida como uma escolha ótima.

Assim, segundo Ranson et al. (1980) os sistemas e estruturas organizacionais não são neutros, mas sim o resultado de esquemas interpretativos que refletem os valores e crenças dos membros dessa organização.

Em termos de pesquisa e exploração do conceito de isomorfismo, diversos trabalhos confirmam os pressupostos teóricos aqui discutidos. Assim é que Galaskewick e Wasserman (1989), ao estudarem o processo decisório de organizações com e sem fins lucrativos relativamente ao nível de contribuições para a caridade, no estado de Minneapolis nos EUA, encontraram evidências que, diante da incerteza do ambiente, os dirigentes imitam o comportamento de outros atores do seu ambiente.

### 2.1.3. Legitimidade

Como se observa, a legitimidade desempenha papel fundamental na perspectiva isomórfica. Segundo Suchman (1995, p.4), a legitimidade é uma percepção generalizada ou suposição de que as ações de uma entidade são desejadas, próprias ou apropriadas dentro de algum sistema de normas, valores, crenças e definições socialmente construída.

Historicamente, de acordo com Scott (2001), a legitimidade foi primeiramente reconhecida como de importância central na vida social por Weber, que identificou suas fontes na tradição, no carisma e nos dispositivos racionais-legais. Ainda segundo Scott (2001), Parsons e, mais recentemente, Pfeffer reafirmaram a idéia da legitimidade e da adequação das metas organizacionais aos valores sociais.

Nessa linha, para Suchman (1995), a legitimidade teria posição central na transformação intelectual proporcionada pela teoria institucional, proporcionando um alicerce para um arcabouço de formulações teóricas acerca das forças normativas e cognitivas que constroem, limitam e fortalecem atores organizacionais. De acordo com a perspectiva institucional, legitimidade e institucionalização seriam virtualmente sinônimos (SUCHMAN, 1995)

Na busca da legitimidade e da aceitação social, as organizações procuram tornar suas ações, estruturas e práticas mais próximas dos padrões tidos por corretos socialmente (SCOTT, 1991). Essa conformidade, para as organizações, seria mais eficiente no sentido de garantir a sua sobrevivência, via melhoria do relacionamento e reconhecimento junto à sociedade do que o desempenho propriamente dito, razão pela qual é utilizada em momentos de turbulência e risco (MEYER; ROWAN, 1991; MACHADO-DA-SILVA, 1993; Fonseca, 2001).

Pfeffer e Salancik (1978) destacam que as organizações consomem recursos da sociedade, que, por sua vez, avalia a utilidade e a legitimidade de suas atividades. Ainda segundo os autores, a legitimidade é um status conferido à organização quando os stakeholders endossam e dão suporte a seus objetivos e a suas atividades. Para Jepperson (1991), legitimidade é um produto da institucionalização ou contribui para ela, mas nem sempre está a ela associada, visto que elementos ilegais podem se institucionalizar, tais como corrupção, fraude e o crime organizado.

Suchman (1995), a partir da literatura existente sobre legitimidade, desenvolveu a

seguinte tipologia acerca do conceito: legitimidade pragmática, legitimidade moral e legitimidade cognitiva. Segundo o autor, todos os três tipos envolvem uma percepção generalizada de que as atividades da organização são desejáveis ou apropriadas dentro de um sistema socialmente construído de normas, valores, crenças e definições, diferenciando-se cada um pelo seu comportamento dinâmico.

A **Legitimidade Pragmática** se fundamenta no cálculo dos interesses dos atores mais ligados à organização. Já a **Legitimidade Moral** reflete uma avaliação positiva da organização e suas atividades, tendo por base valores socialmente construídos. Por sua vez, enquanto que os tipos anteriores se fundamentam, respectivamente, no interesse ou na avaliação, a **Legitimidade Cognitiva** consiste na aceitação da organização como necessária ou inevitável sob o ponto de vista de um determinado arcabouço cultural. Em última instância, a instituição é dada como certa (*taken for granted*), o que quer dizer que os atores passam a não imaginar mais a sua inexistência.

Ainda segundo Suchman (1995), os três tipos de legitimidade co-existem na maioria dos cenários e se inter-relacionam. À medida que se vai da pragmática para a cognitiva, passando pela moral, o fator legitimidade vai se tornando mais difícil de se obter e de se manipular em razão de que os dois últimos fatores dependem de um arcabouço de cultura mais consistente. Em alguns casos esses tipos se reforçam enquanto que em outros entram em conflito entre si.

## 2.2 Mudança Institucional

As Instituições gradualmente adquirem *status* moral e ontológico e são tomadas como certas na forma com que moldam interações e negociações futuras (Barley and Tolbert, 1997, 94). Podem ser assim consideradas como resultados nos quais os atores transpõem as lógicas institucionais através de precisos *scripts*, regras, e normas em contextos específicos. Com o entendimento dos mecanismos institucionais que condicionam e são alimentados pelas formas organizacionais e prática dos atores, tem avançado as pesquisas na área neo-institucional.

Entre algumas das principais questões da teoria encontra-se o questionamento de como podemos compreender as instituições e o processo de institucionalização, tal como sua difusão. A literatura existente compreende ainda um conjunto de concepções conflituosas, pressupostos divergentes e vozes discordantes (Greenwood et al, 2008). Dimaggio (1988, p. 14), um dos precursores do tema afirma que novas instituições

surgem quando atores organizados e com recursos suficientes enxergam a oportunidade de realizar interesses altamente valorosos.

Muitos pesquisadores tem ainda considerado a criação de novas instituições ou a mudança das existentes com idéias acerca da estratégia, enraizada em interesse por parte dos agentes. Por exemplo, o clássico artigo de Oliver (1991) considera que as organizações não são sempre passivas, mas ao invés disso, respondem a pressões institucionais de acordo com a dependência que possuem de recursos. Outros estudos sugerem que poder e interesse possuem um importante papel na evolução e/ou mudança dos campos organizacionais (DiMaggio, 1991; Seo e Creed, 2002).

Oliver (1992) identificou três fontes majoritárias de pressão em normas ou práticas institucionalizadas: funcional, política e social. As pressões funcionais para a desinstitucionalização são aquelas que se originaram de problemas percebidos nos níveis de performance ou na utilidade percebida, associada com práticas institucionalizadas. Essas pressões podem ser ligadas a mudanças ambientais, tais como a competição acirrada por recursos. As pressões políticas já resultariam primariamente de matérias de interesse e que subscrevem distribuições de poder que tem sido suportadas e legitimadas por arranjos institucionais existentes. Tais matérias podem ocorrer em resposta a crises de performance, mudanças ambientais e outros fatores que forcem organizações a questionar a legitimidade de uma prática particular.

Townley (2002) em seu trabalho demonstrou que os museus canadenses serviram-se como rico contexto para inserção de implementação de plano de negócio e indicadores de performance utilizados pelo setor privado no setor público como uma reinvenção do governo para obter maior controle dos gastos públicos, intensificar a transparência e demonstrar a competência gerencial no setor público.

As pressões sociais já podem estar associadas à diferenciação de grupos (como aumento da diversidade da força de trabalho) e a existência de crenças e práticas divergentes, além da mudança em leis e expectativas sociais que podem impedir a continuidade de uma prática (Oliver, 1992; Scott, 2001). Novos membros com diferentes históricos de vida e experiências trazem diferentes *frameworks* interpretativos e definições de comportamentos sociais na organização e atuam para diminuir o consenso e não questionar a aderência de práticas dadas como certas (1992, 575).

Oliver (1992) e Scott (2001) consideram que muita ênfase na teoria institucional tem sido dada na construção institucional e no convergente processo de mudança. A Mudança institucional pode proceder de um nível micro interpessoal e sub-organizacional

para o nível macro social e global. Zilber (2002), por exemplo, dirige sua atenção para a interligação entre atores, ações e significados na compreensão de “micro políticas” da mudança institucional.

Considera-se na literatura que a mudança institucional pode tomar lugar em um período breve e concentrado ou através dos tempos medidos por décadas ou séculos. Assim como pode tomar lugar incrementalmente, tal que observadores e participantes dificilmente observam a mudança ou de forma abrupta, em episódios dramáticos que apresentam descontinuidade com o caminho formal.

### 2.2.1 Profissionalização

Este capítulo trata da revisão do referencial teórico sobre Profissionalização o quais auxilia na análise do problema proposto para a pesquisa. Inicialmente, discorre-se sobre o conceito de Profissionalização, na tentativa de elucidar a concepção de “profissionalização do profissional contábil”.

A profissionalização pode ser encarada tanto como um fenômeno que envolve atividades, políticas públicas e pessoas que falem em nome de determinados assuntos (professores, pesquisadores, consultores), assim como um fenômeno *latu senso*, no sentido da capacitação e uso da informação técnica, uma atitude (Mendonça, 2009).

Para Bourdieu (1989), profissionalização é um instrumento de dominação, em que o poder técnico se transforma em poder político. Dessa forma, a intenção política se constitui na relação com um estado de jogo político com o universo das técnicas de ação e de expressão que ele oferece em cada momento. Assim, a técnica delimita o espaço do discurso político, limitando, também, o universo do que é pensável politicamente. Para ele, o monopólio da produção entregue a um corpo de profissionais, controlada pelos próprios profissionais, torna-os desprovidos da técnica e não habilitados para a ação política.

Nestes estudos, campos e quadros profissionais com alto grau de institucionalização são focalizados, de tal maneira que os limites das práticas profissionais são delimitados em espaços, em que as comunidades ocupacionais compartilham certas práticas ocupacionais, valores, vocabulários e identidades. As identidades ocupacionais são, normalmente, apresentadas com certo orgulho e noção de pertencimento, e sua identificação, geralmente, obedece a códigos de vestimenta, costumes e jargões.

Na teoria institucional, a profissionalização é estudada como elemento central da

estruturação de campos, na transformação de lógicas institucionais e na construção de novas lógicas, e nos modelos de difusão (DIMAGGIO, 1991; LOUNSBURY, 2002; GREENWOOD et al., 2002). Deve-se considerar assim a relevância da profissionalização no desaparecimento de crenças e práticas sendo associado ao estabelecimento de novas crenças e práticas.

É possível perceber diariamente empresários e executivos defendendo um discurso na mídia, em propagandas e palestras, de que as suas empresas são diferentes e modernas por serem profissionais ou por estarem em pleno processo de profissionalização.

A constatação desse discurso sugere um questionamento: afinal, o que seria uma organização profissional? Ainda que o termo profissionalização seja muito comum e facilmente encontrado em artigos, jornais, revistas, discursos de empresários, será que há um consenso quanto ao seu significado?

Sendo o emprego do termo tão comumente observado, possivelmente existem variados entendimentos do significado de “organização profissional”, e mais, se for realizado um levantamento das definições individuais do entendimento do termo, provavelmente as definições serão variadas, embora dificilmente venham a ser conflitantes. Dessa forma, torna-se relevante a busca de um consenso em sua definição.

Aparentemente, a definição do termo “empresa profissional” não possui fácil interpretação, até mesmo no dicionário. O Novo Dicionário Aurélio (Ferreira, 1975) apresenta definição dos termos: profissional, profissão, profissionalismo, profissionalização, mas nenhuma das definições propicia um entendimento claro e específico do que seria uma empresa profissional. Essas definições são transcritas abaixo:

“Profissão

.

\[Do lat. Professione.] S.f. 1. Ato ou efeito de professar (8). 2. Declaração pública de uma crença, sentimento, opinião ou modo de ser habitual. 3. Condição social; estado. 4. Atividade ou ocupação especializada, da qual se podem tirar os meios de subsistência; ofício. 5. P. ext. Meio de vida; emprego, ocupação, mister. 6. Rel. Confissão (2).

Profissional.

Adj. 2 g. 1. Respeitante ou pertencente à profissão, ou a certa profissão. S.2 g. 2. Bras. Pessoa que faz uma coisa por ofício.

Profissionalismo

.

Bras. S. m. 1. Carreira de profissional.

2. Conjunto de profissionais. 3. Maneira de ver ou de agir dos profissionais.

Profissionalização

.

S. f. Ação de Profissionalizar (-se).

Profissionalizar

.

V. t. d. 1. Dar o caráter de coisa profissional a: 'A um povo \[o norte-americano] capaz de profissionalizar até o amadorismo, não ser difícil fazer da conversa rendosa profissão'.(Fernando Sabino, Medo em Nova Iorque.

A Cidade Vazia, p.56) P. 2. Tornar-se um profissional (2): Pelé profissionalizou-se com menos de 18 anos; 'Ela preferia falar .... da sua vocação de bailarina. Sempre em seguida aos espetáculos de caridade, recebia propostas comerciais para se profissionalizar.' (Joaquim Paco d`Arcos, Neve sobre o Mar, p.243). 3. Tornar-se profissional (1); adquirir caráter de profissional (1): 'Autodidata, no Brasil, é sinônimo de amador. Eis porque emprego essa palavra com certa temeridade, pois estamos atravessando uma época em que tudo se está profissionalizando, até mesmo o exercício das letras'.(Nereu Correia, O Canto do Cisne Negro e Outros Estudos, p. 82.)" (Ferreira, 1975, p. 1151).

Uma reflexão sobre a definição dos termos acima permite supor que uma empresa profissional seria uma empresa que respeitasse uma determinada profissão, que apresentasse uma atividade ou ocupação especializada, ou ainda, que fosse composta por um conjunto de profissionais, neste caso entendidos como especialistas em determinadas atividades. Uma empresa dizer que está se profissionalizando significaria que ela estaria se especializando.

Contudo, praticamente qualquer organização atenderia a esse conceito, uma vez

que normalmente as organizações são especializadas em seu campo de atuação.

A globalização da economia e o processo de abertura de mercado, especialmente observado a partir da década de 1990, são considerados por diversos autores como um marco na economia brasileira. Esses processos teriam proporcionado uma diversidade de conseqüências para a economia e para o mercado nacional do país, como a intensificação da concorrência, sendo que, agora, as empresas nacionais passaram a sofrer concorrência direta de empresas estrangeiras. Como efeito desses processos, e devido à estrutura deficiente de muitas empresas brasileiras, muitas destas não resistiram a essa mudança repentina no ambiente e simplesmente desapareceram. Até mesmo aquelas que conseguiram sobreviver, vivenciaram ou têm vivenciado muitas dificuldades. Essas adversidades vieram a estimular uma crescente preocupação com a estrutura da gestão das organizações, a qual estaria diretamente relacionada com seus desempenhos, uma vez que pioneirismo e tradição no mercado não mais seriam garantia de sucesso (Rocha, 2002, e César e Machado-da-Silva, 2002).

O capitalismo no Brasil está exigindo empresas mais organizadas e administradas com responsabilidade e, para Leoncini e Silva (2001) e Roch(2002), após o processo de profissionalização de sua gestão, a empresa estaria capacitada a responder com maior grau de eficácia aos desafios do ambiente de negócios cada vez mais complexo e competitivo.

Para César e Machado-da-Silva (2002) e Rocha (2002), a profissionalização pode ser entendida como a evolução do processo de gestão empresarial, sempre no intuito de tornar a organização mais eficaz. Em paralelo, comumente surgem alterações radicais no processo de produção, com modernização tecnológica e adoção de novas formas de organização do trabalho, agora compatíveis com demandas de qualidade, custo e flexibilidade, exigidos pelo mercado.

A profissionalização, para Lodi (apud Rocha, 2002, p. 5), é o processo de racionalização e modernização das atividades administrativas, sendo caracterizada pela “adoção de um código de conduta num grupo de trabalhadores, a substituição de métodos intuitivos por métodos impessoais e racionais, bem como a substituição de formas de contratação de trabalho arcaicas ou patriarcais por formas assalariadas”.

Segundo Rocha (2002), no âmbito da gestão organizacional, a profissionalização pode ser entendida como um processo de evolução em direção a um nível maior de formalidade, que pode ser traduzida em termos do desenvolvimento da estrutura organizacional. O conceito de empresa profissionalizada, em muitos pontos, se

assemelharia ao de organização burocrática descrita por Weber, sobretudo nos seguintes aspectos: a prevalência do poder do administrador profissional sobre o administrador patrimonial, o predomínio da racionalidade funcional, a delimitação da autoridade e sua distribuição de forma estável, a exigência de qualificação para o emprego das pessoas e uma maior formalização e documentação das ações administrativas.

Em um estudo sobre empresas familiares, Rocha (2002) afirma que estas ostentam um desafio adicional que seria a necessidade de alcançar um equacionamento bem sucedido da relação família e organização. A solução mais indicada por consultores e pesquisadores seria o processo de profissionalização que proporcionaria uma série de medidas visando separar a gestão empresarial da esfera da familiar. Para Rocha, a profissionalização de uma empresa não se refere exclusivamente aos aspectos organizacionais, já que a mudança na estrutura deverá ser precedida pela conscientização daqueles que detêm a propriedade e o poder, da necessidade da separação entre família, propriedade e gestão. A profissionalização da gestão envolveria a prevalência do critério da vocação e da competência entre os administradores escolhidos para gerir o negócio.

### **2.3 Mudanças nas práticas Contábeis e Inovação**

O desenvolvimento da Contabilidade sempre esteve associado à evolução da humanidade. Esta associação é ressaltada e abordada por estudiosos, sob distintas perspectivas.

Melis (1950:3) destaca que:

A Contabilidade, e sua principal e mais característica manifestação – a conta – é tão antiga quanto é a civilização construída pelos homens... A história da Contabilidade é, em certo ponto, uma conseqüência da história da civilização, tanto em suas vicissitudes como nas mais altas manifestações da referida civilização, sobretudo no campo econômico.

No Brasil iniciada na época colonial com a vinda da Família Real para o Brasil, e a conseqüente evolução da então Colônia, que depois se tornou Reino Unido, Império e finalmente República.

Foram apresentados à Contabilidade vários desafios, superados de acordo com alguns os fatos relatados, vem ao decorrer dos anos evoluindo burocrática e cientificamente.

Em 1770, surge à primeira regulamentação da profissão contábil no Brasil, quando Dom José, expede a carta de lei a todos os domínios. Neste documento, entre outras regulamentações, fica estabelecida a obrigatoriedade de registro da matrícula de todos os guarda-livros na junta comercial.

Quando a família real veio de Portugal, para o Brasil, em 1808 Dom João VI decretou a obrigação de uso do método das partidas dobradas pelos contadores segue o alvará manuscrito do decreto:

Para que o método de escrituração e fórmulas de contabilidade de minha Real Fazenda não fique arbitrário à maneira de pensar de cada um dos contadores gerais, que sou servido criar para o referido Erário: ordeno que a escrituração seja mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida por nações civilizadas, assim pela sua brevidade para o manejo de grandes somas, como por ser mais clara e a que menos lugar dá a erros e subterfúgios, onde se esconde a malícia e a fraude dos prevaricadores.

O ano de 1809 apresenta dois fatos relevantes:

- o primeiro, a promulgação do Alvará de 15 de julho, criando oficialmente o ensino de Contabilidade no país, por meio das aulas de comércio, intituladas “aulas práticas”;
- o segundo, a apresentação, pelo Visconde de Cairu, de um sistema de Direito Comercial, juntamente com a realização dos primeiros estudos sobre Economia Política no Brasil.

Em 1846, por meio do Decreto n<sup>o</sup> 456, de 23 de julho, foi fixado o regulamento das “aulas de comércio”, com duração estabelecida em dois anos, e cujos exames finais abordavam as disciplinas de Matemática, Geografia, Economia Política, Direito Comercial, Prática das Principais Operações e Atos Comerciais. Este diploma legal alterou a denominação das “aulas práticas” para “aulas de comércio”.

É possível identificar que as primeiras regulamentações criaram as necessidades iniciais para o ensino comercial, desde a Escola Politécnica do Rio de Janeiro, em 1890 às Diretrizes Curriculares Nacionais para os Cursos de Ciências Contábeis instituído em 2004, bem como a demanda por profissionais melhor qualificados foi o ponto de partida para as primeiras ações rumo à organização da profissão e criação dos órgãos de classe.

Observou-se que, à medida que o desenvolvimento se intensificou com os passar dos anos e, principalmente, a partir do século XX, novas situações se apresentaram,

exigindo respostas mais rápidas e consistentes da Contabilidade e de seus profissionais.

Este processo continua nos dias atuais, cuja intensidade é ainda maior, em função da velocidade e do impacto que as mudanças atualmente causam. Na verdade, o desafio de adaptação à realidade é permanente e cada vez maior, e o sucesso da Contabilidade e de seus profissionais em grande parte está ligado à capacidade de percepção e de oferecimento de respostas aos desafios que lhes forem apresentados. Este dinamismo marca o desenvolvimento da sociedade, e por consequência da Contabilidade e de seus profissionais.

Considerando o desenvolvimento financeiro das entidades brasileiras, ao decorrer dos anos, a necessidade de controle gera a busca de métodos eficazes. Para que a padronização de informações contábeis ocorresse, deveria se iniciar sob praticidade, com qualidade.

O ato da busca por padronização de informações na contabilidade gerou o uso de métodos práticos, influenciados pelas escolas patrimonialistas e norte-americanas, resultando no atual controle econômico, sendo possível a geração da informação de forma peculiarmente técnica e simples ao mesmo tempo.

A Influência das escolas do pensamento contábil no Brasil integram inicialmente o patrimônio, advinda da Itália, e defendida por Vincenzo Masi e decreta pelo rei D. João VI, em 1808, e depois, em 1964 o método norte-americano, onde a tendência era tornar a contabilidade mais prática assim a padronizando.

Como já mencionado Brasil não possui uma escola de pensamento contábil genuinamente brasileira. Pode-se dizer que em um primeiro instante, a nossa contabilidade foi baseada no método italiano e posteriormente migrou-se para o método norte-americano, na qual persiste até os dias atuais.

A contabilidade no Brasil teve uma primeira fase, quando então se utilizou o método italiano, cuja época vai de 1.915 a 1.964 contando com a contribuição de grandes autores dentre eles, Carlos de Carvalho, Francisco D`Auria e Frederico Herrmann Júnior.

Atualmente são poucos os autores que seguem a corrente de pensamento italiana, dentre eles destacamos o professor Antonio Lopes de Sá.

Essa primeira fase de desenvolvimento da contabilidade nacional foi marcada por dois aspectos relevantes:

- a) A intervenção da legislação no desenvolvimento de procedimentos contábeis;
- b) Forte influência doutrinária das escolas italianas de pensamento contábil.

Com relação à intervenção da legislação, principalmente a tributária nos aspectos de natureza contábil, cumpre destacar que o desenvolvimento da contabilidade deve-se muito às intervenções dessa natureza, porém há uma espécie de consenso entre os pesquisadores de que o excesso de normas às vezes atrapalha. O profissional passa grande parte do tempo lendo resoluções, decretos, portarias, instruções normativas, atos declaratórios e outros que alteram códigos de recolhimento, prazos de entrega de determinadas declarações etc., atos que praticamente não modificam o conteúdo das Leis, mas que na vida prática atormentam a vida das pessoas.

A segunda etapa do desenvolvimento da contabilidade brasileira teria início em 1.964, ano em que o professor José da Costa Boucinhas introduziu um novo método de ensino da contabilidade.

O professor Boucinhas adotou o método didático norte-americano baseado no livro *Introductory accounting* de Finney & Miller. A partir dessa mudança de orientação didática, a influência dos autores italianos e das escolas de pensamento italianas foi sendo substituída pela dos autores norte-americanos.

A Escola Norte americana surgiu em 1887, que criada para padronizar a contabilidade, a separando em gerencial e financeira. A Gerencial é a informação aos usuários internos e a financeira aos externos. Segundo Kaplan e Johnson apud Schmidt (2006), a contabilidade gerencial foi idealizada quando as organizações comerciais, nos Estados Unidos, não dependiam mais dos mercados externos para transações econômicas diretas, foi quando isso passou a ser feito internamente.

Uma das razões (entre as várias existentes) para a mudança de rumo foi a chegada das empresas de auditoria anglo-americanas que acompanhavam as multinacionais recém chegadas ao Brasil. Essas empresas ofereciam treinamento de alto nível aos profissionais para elaboração de peças contábeis, influenciando empresas menores e até legisladores. Tudo isso contribuiu para a mudança de rumo no Brasil.

A consolidação da escola Americana no Brasil é fato consumado tendo em vista que o livro Contabilidade Introdutória (adotado em praticamente todas as faculdades brasileiras) dá um toque especial de contabilidade brasileira à contabilidade norte-americana e com a publicação da Lei 6.404/76 – Lei das Sociedades Por Ações de 15 de dezembro de 1.976 que tem sua parte contábil inspirada na doutrina norte-americana.

Atualmente pode-se dizer que o método norte-americano domina o cenário mundial, inclusive com forte presença na Itália. Os críticos atribuem aos Italianos, demasiado valor a questões teóricas, sendo esta a principal causa do fracasso italiano.

Os italianos praticamente criaram a contabilidade e não souberam o que fazer com ela quando a mesma já estava em estágio adulto.

Apesar de o Brasil, não ter desenvolvido sua própria escola de contabilidade, as sucessíveis mudanças no cenário econômico, o período de altas taxas inflacionárias que perdurou até 1.995 e as inúmeras mudanças na legislação tributária fizeram com que a nossa legislação contábil seja uma das mais aperfeiçoadas do mundo.

Ao analisar-se a evolução da contabilidade no Brasil, percebe-se que desde o início fica patente a interferência da legislação. Uma das primeiras manifestações da legislação como elemento propulsor do desenvolvimento contábil brasileiro, foi o Código Comercial de 1850, que instituiu a obrigatoriedade da escrituração contábil e da elaboração anual da demonstração do balanço geral composto de bens, direitos e obrigações, das empresas comerciais.

A promulgação do primeiro Código Comercial Brasileiro por meio da Lei n<sup>o</sup> 556, de 25 de junho de 1850, trouxe a obrigatoriedade de as empresas manterem a escrituração contábil, seguirem uma ordem uniforme para os registros contábeis e o levantamento, ao final de cada ano, dos balanços gerais.

“Em 1851 seria criado o Banco do Commercio e da Indústria do Brasil. [...] Uma empresa como aquela não poderia ser fundada sem o novo Código Comercial, que entre outras coisas previa a formação de sociedades anônimas. No momento em que a lei foi escrita [1850] não havia o menor indício de gente disposta a fundar uma delas – mas o industrial travestido de redator de leis sabia o que queria quando insistiu em colocar a idéia no texto”. Caldeira (1995, p. 227)

A determinação do uso das partidas dobradas reforça a necessidade do ensino comercial, e em 1856 surge o Instituto Comercial do Rio de Janeiro, que a partir e 1863 passou a oferecer a disciplina “Escrituração Mercantil”, buscando qualificar seus alunos ao exercício da escrituração contábil.

Em 1870, o Decreto Imperial n<sup>o</sup> 4.475 reconheceu oficialmente a Associação dos Guarda-Livros da Corte, tornando o guarda-livros uma das primeiras profissões liberais regulamentadas no Brasil. Nesse período foram dados os primeiros passos rumo ao aperfeiçoamento da área. Na contadoria pública passou-se a somente admitir guarda-livros que tivessem cursado aulas de comércio, criado em 1863. O exercício da profissão requeria um caráter multidisciplinar. (VENCESLAU, 2007) Para ser guarda-livros era preciso ter conhecimento das línguas portuguesa e francesa, esmerada caligrafia e, mais

tarde, com a chegada da máquina de escrever, ser eficiente nas técnicas datilográficas.

Em 1890, a Escola Politécnica do Rio de Janeiro passa a oferecer a disciplina "Direito Administrativo e Contabilidade", relacionada à escrituração mercantil, associando, pela primeira vez no Brasil, a Contabilidade ao Direito.

A regulamentação da profissão contábil, a criação das primeiras instituições de ensino comercial, e a aplicação da escrituração contábil nos negócios privados e públicos ofereceram as condições para o surgimento de mais obras impressas sobre Contabilidade no País. Em 1897 surge "Curso de Escrituração Mercantil", editada por Antonio Tavares da Costa, citada em diversos jornais do Rio de Janeiro, conforme apresentado por Mancini (1978:2):

Os Conselhos Federal, e regionais de Contabilidade foram criados em 1946, para que "seja feita a fiscalização do exercício da profissão, contabilista, assim atendendo-se os profissionais habilitados como contadores e guarda-livros, de acordo com as disposições constantes do Decreto nº 20.158, de 30 de Junho de 1931, Decreto nº 21.033, de 8 de Fevereiro de 1932, Decreto-lei número 6.141, de 28 de Dezembro de 1943 e Decreto-lei nº 7.988, de 22 de Setembro de 1945, será exercida pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos Conselhos Regionais de Contabilidade (...)" (DECRETO-LEI n. 9295).

#### As primeiras discussões sobre padronização contábil – 1926

A padronização e a harmonização contábeis são preocupações mundiais, que buscam dentro do contexto da economia global um entendimento único dos termos, princípios, normas e formas de apresentação das Demonstrações Contábeis, para que os diversos usuários possam realmente entendê-las e interpretá-las, em um contexto de transparência, mensuração e "disclosure" comum a todos.

Segundo Castro Neto (1998:58):

A Harmonização Contábil pode ser conceituada como o processo de padrões contábeis internacionais para algum tipo de acordo tal que as Demonstrações Contábeis de diferentes países sejam preparadas segundo um conjunto comum de princípios de mensuração e disclosure.

No Brasil estas ações são empreendidas pelos órgãos de classe e entidades contábeis: Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), juntamente com a Comissão de Valores Mobiliários

(CVM) em sintonia com órgãos internacionais.

A primeira exigência legal brasileira sobre padronização veio com a Lei n<sup>o</sup> 1083 e o Decreto n<sup>o</sup> 2679, ambos de 1860 e já abordados neste trabalho. Entretanto, a primeira discussão sobre harmonização e padronização contábil no Brasil com a participação da classe contábil ocorreu em 1926, e as primeiras alterações na regulamentação ocorreram em 1940, com os Decretos- Leis n<sup>os</sup> 2.416/40 e 2627/40<sup>16</sup>, com inovações significativas: o primeiro com normas sobre a Contabilidade Pública dos Estados e Municípios, e segundo tratando das sociedades anônimas.

A Lei n<sup>o</sup> 1083 é de fato a primeira Lei das Sociedades por Ações no Brasil, e tornou públicos os padrões contábeis nacionalmente adotados, até que a Lei n<sup>o</sup> 2627/40 apresentasse outras disposições.

Os benefícios desta padronização foram fundamentais na análise comparativa das demonstrações contábeis das empresas, pois permitiriam a construção de séries históricas, evidenciando os resultados da atividade empresarial ao longo do tempo. Outro benefício importante seria com relação ao estudo da Contabilidade, contribuindo para que as instituições de ensino superior pudessem oferecer à sociedade profissionais com maiores qualificações técnicas.

As décadas de 30 e de 40 do século XX – a exigência da assinatura dos livros e documentos contábeis por profissional da Contabilidade, a equiparação de direitos e a criação do sistema CFC/CRC's

As décadas de 30 e 40 do século XX foram palco de ações relativas à exigência da assinatura do profissional contábil em livros e documentos das empresas, de novas ações governamentais que buscassem a padronização contábil, da equiparação de direitos em função da regulamentação exigida pelo novo cenário e da criação dos principais órgãos de classe da profissão contábil no País.

O Decreto Lei n<sup>o</sup> 21.033/32 estabeleceu as novas condições para o registro de contadores e guarda-livros e tornou obrigatória a assinatura dos livros comerciais, cumprindo determinações do Código Comercial e da Lei de Falências vigentes à época. Determinou ainda outras regalias e exigências para o exercício da profissão contábil. Este diploma legal proporcionou o reconhecimento dos mesmos direitos e títulos concedidos pelo Decreto n<sup>o</sup> 20.158,<sup>17</sup> de 30 de junho de 1931, aos que:

- prestaram exames de habilitação nos moldes deste decreto:
- foram professores de contabilidade em ensino comercial, oficial ou oficializado, que publicaram obras de contabilidade julgadas de mérito pelo Conselho Consultivo do Ensino Comercial, e que exerceram antes de 09/07/31 o cargo de guarda-livros, ou contadores em repartições públicas, tendo assinado antes da mesma data balanços de bancos, companhias, empresas, sociedades, cooperativas ou instituições de caridade, e outras, publicados em órgãos oficiais de imprensa da União ou dos Estados;
- tenham assinado laudos periciais, que sejam possuidores de atestado de idoneidade profissional, ou exercido, por no mínimo cinco anos, a profissão em estabelecimentos organizados e registrados na Junta Comercial dos Estados e outras equiparações.

As ações citadas, regulamentadas e equiparadas pelo Decreto Lei n<sup>o</sup> 21.033/32 permitiram a diversos profissionais atuantes antes de sua promulgação o direito de exercerem a profissão regulamentada de Contador.

O ano de 1940 teve duas ações governamentais, que contribuíram para a padronização contábil no País:

- O Decreto-Lei n<sup>o</sup> 2416, de 17 de julho, que estabeleceu as normas sobre a Contabilidade para os Estados e Municípios, definiu o modelo padrão de balanço orçamentário, e as normas financeiras aplicáveis à gestão dos recursos públicos;
- O Decreto-Lei n<sup>o</sup> 2627, de 01 de outubro, que tratou das empresas de capital aberto, cujas ações eram negociadas na Bolsa de Valores da então capital federal, a Cidade do Rio de Janeiro. Dentre outros aspectos, este diploma legal apresentou os critérios de avaliação do ativo, do uso do custo histórico, da amortização, da constituição de fundos para a desvalorização do imobilizado, de forma pioneira os critérios aplicáveis ao ativo diferido, e também da formação da reserva legal, como forma de preservação do capital das empresas.

Há um consenso, quase que generalizado entre os profissionais e estudiosos da contabilidade, segundo o qual a primeira Lei das Sociedades Anônimas, no Brasil, foi promulgada pelo Decreto Lei nº 2.627, de 1940. Na ocasião, esse diploma legal estabeleceu procedimentos para a contabilidade nacional, tais como regras para avaliação de ativos e para apuração e distribuição de lucros. Determinou, ainda, a criação de reservas e os padrões para a publicação do balanço e da demonstração de lucros e perdas.

Os autores que defendem o pioneirismo da lei estão absolutamente corretos no que diz respeito à avaliação dos ativos e as regras para apuração e distribuição de lucros, porém, o mesmo não se dá com os padrões para a publicação dos balanços.

De acordo com a pesquisa realizada por Iudícibus e Ricardino Filho, mencionada nas referências bibliográficas, esta foi a segunda Lei das Sociedades Anônimas no Brasil. O Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade ocorreu na cidade do Rio de Janeiro, então Distrito Federal, de 16 a 24 de agosto de 1924, liderado pelo Senador João de Lyra Tavares, presidente do evento, tendo como Secretário do Congresso Carlos Setúbal e Presidente de Honra Raphael de Abreu Sampaio Vidal, foi organizado pelo Instituto Brasileiro de Contabilidade.

O objetivo deste evento foi estudar todos os assuntos atinentes à Contabilidade e à profissão, para aperfeiçoamento técnico e evolução da classe, procurando definir a Contabilidade e sua forma de escrituração.

O Relatório final da Comissão Especial de Padronização de Balanços definiu os princípios básicos de padronização, com validade até a instituição da Lei nº 6404/76.

Em 27 de maio de 1946 é promulgado o Decreto Lei nº 9295/46, criando o CFC – Conselho Federal de Contabilidade, e os CRC's – Conselhos Regionais de Contabilidade. Estes órgãos, operando sob a coordenação do CFC, atuam na fiscalização do exercício da profissão contábil, colaboram na definição de normas e procedimentos contábeis, por meio da promulgação das Normas Brasileiras de Contabilidade, funcionam como tribunais de ética e definem, regulamentam e baixam normas e padrões de interesse da profissão contábil, além de definirem e efetuarem o recolhimento das taxas relativas ao registro e exercício profissional.

A Lei nº. 11.638/07, sancionada pelo Presidente da República Federativa do Brasil em 28 de dezembro de 2007, que altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404. Por se tratar de uma norma recém aprovada no Brasil, percebe-se que paira muitas dúvidas a cerca de sua implantação e ainda, receio por parte da Administração das organizações,

preocupados com a divulgação das Demonstrações Contábeis.

O desafio da implantação das normas devem ultrapassar o nível das demonstrações financeiras, com reflexos em toda a organização. As IFRS estão se tornando padrão global para emissão de informações contábeis, uma transformação que exige uma abordagem integrada.

Tendo em vista a importância da área contábil e desse campo organizacional, justifica-se essa pesquisa para maior compreensão desse campo de estudo.

## **2.3 Contabilidade Gerencial**

A Contabilidade Gerencial visa atingir pessoas em uma organização, principalmente as que exercem as funções de planejamento (envolve a escolha de um ramo de ação e determinação de como esta será implantada), direção e motivação (dizem a respeito à mobilização das pessoas para executar os planos e realizar as operações de rotinas) e a de controle (visa assegurar o cumprimento do plano e acompanhar se as devidas modificações estão sendo efetuadas corretamente) (GARRISON, et al, 2001).

Pode-se dizer que Contabilidade Gerencial é o conjunto de informações contábeis organizado para analisar o objeto da contabilidade sob os aspectos administrativos, especialmente na tomada de decisões. A Contabilidade Gerencial procura, reunindo conhecimentos, dar meios para que se trace uma política administrativa, ensejando decisões e possibilitando a ação consciente no governo da riqueza. Ela usa, para isso, de todos os cursos da ciência contábil. (SÁ, 1971, p. 29).

Daí as definições que têm sido consagradas por outros autores, como as que passamos a fornecer, que a “Contabilidade Gerencial é a apresentação da informação contábil para ajudar a administração na criação de uma política e nas operações cotidianas da empresa” (ANGLO MERICAN COUNCIL ON PRODUCTIVITY, 1950, pág.23).

A Contabilidade administrativa ou a Contabilidade Gerencial baseia-se no conceito de que a contabilidade é um método para que se possa administrar, ou um meio através do qual os dirigentes cumprem suas tarefas (SMITH, et al, 1960, pág. 39).

Ludícibus (1998, p.21), por exemplo, afirma ser a Contabilidade Gerencial.

[...] todo procedimento, técnica, informação ou relatório contábil feito 'sob medida' para que a administração os utilize na tomada de decisões entre alternativas conflitantes, ou na avaliação de desempenho.

Um pouco mais abrangente é a definição dada pela Associação Nacional dos Contadores dos Estados Unidos da América, conforme descrito por Padoveze, (2000, p.27), limitando, no entanto a identificação, acumulação, análise e preparação de informações financeiras. Afirma a associação que a Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos.

Idêntico a Ludícibus, pelo menos no que a Contabilidade Gerencial é a produção de informações feitas com objetivos definidos ou "sob medida", é o entendimento do Atkinson et al. (2000, p. 798).

Diversos estudos têm sido desenvolvidos com o objetivo de investigar o estágio do conceito e prática da contabilidade gerencial. Entre os temas de interesse está o relacionado a discussão acerca de sua "estabilidade e mudança" (BURNS, SCAPEN, 2000; SANTOS, 2008; BAINES e LANGFIELD-SMITH, 2003).

Estudo do *International Federation of Accountants (IFAC)*, publicado em 1989 e atualizado em março de 1998, identificou quatro estágios de evolução no campo da contabilidade gerencial. O primeiro estágio foi caracterizado por determinação de custos e controle financeiro, por meio do uso de tecnologias relacionadas ao orçamento e contabilidade de custos. O segundo estágio, que historicamente marca seu início nos anos de 1950, concentrou-se no fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial, por meio de técnicas de análise de decisões e contabilidade por responsabilidade e predominou o campo organizacional até 1965, onde a atenção passou a ser a redução de perdas de recursos nos processos, sendo caracterizada até 1985 para a análise de processos e gerenciamento de custos. O último estágio, de 1985 até os dias de hoje, passou a focar a geração e/ou criação de valor para o consumidor, valor para o acionista e para a inovação organizacional (IFAC, 1998; GUERREIRO, CORNACHIONE JR, SOUTES, 2010).

A mudança de um estágio para o outro foi relatada como uma ocorrência gradual, sendo que cada estágio representou uma adaptação a um novo conjunto de condições com o qual as organizações se depararam. Assim, cada estágio foi considerado uma combinação do velho com o novo, sendo o velho remodelado para se encaixar ao novo, de maneira que houvesse uma adaptação ao conjunto de condições atuais do ambiente.

Muito embora o ambiente empresarial, desde longa data, tenha se mostrado volátil, conforme demonstra os quatro estágios de evolução identificados pelo IFAC, nas últimas décadas, passou por mudanças mais significativas, tornando a gestão mais complexa e despertando maior interesse por inovação e aperfeiçoamento dos instrumentos e práticas gerenciais. Santana e Colauto (2010), por exemplo, identificaram que a demanda de novos instrumentos advém da percepção dos gestores quanto à necessidade de se adotar novos ferramentais que auxiliem alinhar estratégias setoriais às diretrizes estratégicas da organização.

Santos (2008) afirma que diante do esforço dos pesquisadores no desenvolvimento de novas técnicas e sistemas de contabilidade gerencial no Brasil e exterior há forte evidência de preocupação com a aderência conceitual das práticas gerenciais das organizações às teorias recomendadas pela literatura contábil (LAMMINMAKI; DRURY, 2001).

Guilding, Cravens e Tayles (2000) investigaram a utilização e o respectivo mérito de um conjunto de práticas de contabilidade gerencial estratégica em organizações do Reino Unido, dos Estados Unidos e da Nova Zelândia. O estudo efetua reflexões e proposições acerca de doze práticas no campo relativamente desconhecido denominado 'contabilidade gerencial estratégica'. No estudo, foram consideradas as práticas de custeio de atributos, orçamentação do valor da marca, monitoramento do valor da marca, avaliação do custo de concorrente, monitoramento da posição competitiva, avaliação de concorrentes com base em informações contábeis públicas, custeio da vida de produtos, custo da qualidade, custeio estratégico, apreçamento estratégico, custeio meta, custeio da cadeia de abastecimento.

No entanto, apesar dos fatores indutores e facilitadores do ambiente externo e do rol de novas técnicas e procedimentos à disposição dos gestores empresariais, o que se observa efetivamente na prática é o baixo índice de implementação de novas técnicas e sistemas gerenciais nas organizações (FREZATTI, 2005).

Cinquini *et al.* (1999) constataram por meio de estudo da arte das práticas de contabilidade gerencial na Itália a predominância de práticas tidas como tradicionais.

No Brasil, por outro lado, Guerreiro, Cornachione Jr e Soutes (2010) em estudo acerca da utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial, segregaram os artefatos em artefatos tradicionais e artefatos modernos. Os artefatos considerados tradicionais foram: custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão, preço de transferência, moeda constante, valor presente e orçamento. O elenco de artefatos considerados como modernos foram: custeio baseado em atividades (ABC), custeio meta (target costing), *benchmarking*, *kaizen*, *just in time* (JIT), teoria das restrições, custo financeiro dos estoques, economic value added (EVA), simulações, balanced scorecard. Eles verificaram que as empresas brasileiras utilizam os artefatos modernos.

Os autores ressaltam, porém que os resultados são válidos apenas para a amostra estudada (90 empresas selecionadas) e devem ser utilizados com cuidado por dois motivos (a) o tipo de pesquisa efetuada (não-probabilística) e (b) por causa das características do grupo diferenciado de empresas pelo porte das mesmas e importância que possuem.

### 2.3.1 Objetivo da Contabilidade Gerencial

A Contabilidade Gerencial, segundo Crepaldi(2002,p.18), tem como objetivo“fornecer instrumentos aos administradores de empresa que os auxiliem em suas funções gerenciais”.

Em seu artigo " A utilização de Módulos Contábeis em Sistemas de Gestão Integrada", PEREZ, RAMALHO , MATTOS, DE SOUZA E MISAWA é função da contabilidade:

- Controle operacional: feedback sobre a eficiência e a qualidade das tarefas executadas;
- Custeio do produto e do cliente: mensurar os custos do produto e dos serviços com o objetivo de calcular os custos de atender os clientes;
- Controle administrativo: informações sobre o desempenho de gerentes e de unidades operacionais;
- Controle estratégico: desempenho financeiro da unidade de negócios, tanto do ponto de vista financeiro quanto do ponto de vista dos clientes.

A Contabilidade Gerencial tem o seu enfoque no futuro, portanto as informações pretéritas serão relevantes se balizarem ações futuras, esta característica define como estratégicas para a contabilidade gerencial as áreas de orçamentos e projeções ( Padoveze,2000, p.51).

A contabilidade gerencial deve levar em consideração que as informações devem estar traduzidas em outras moedas, índices que traduzem a inflação oficial, a inflação interna da empresa a fim de estabelecer uma relatividade comparativa, a internacionalização da economia e a inflação são variáveis que exigem do contador gerencial adaptabilidade instantânea.

### 2.3.2 Características do Contador Gerencial

Cabrelli e Ferreira (2007) defendem que: O contador gerencial, ou muitas vezes conhecido como Controller tem como a principal função na moderna a assessoria e possuem papel importante no processo de tomada de decisões, não como tomadores de decisões, mas como coletores e relatores de dados relevantes, dessa maneira deve possuir conhecimento bem amplo.

Saber tratar, refinar e apresentar de maneira clara, resumida e operacional dados esparsos, contidos nos registros da contabilidade financeira, de custos etc., bem como juntar tais uniformes com outros conhecidos não especificamente ligados à área contábil, para suprir a administração em seu processo decisório. Deve estar ciente de certos conceitos de microeconomia e observar as reações dos administradores quanto à forma e conteúdo dos relatórios. Deve ser elemento com formação bastante ampla, inclusive de conhecimento, senão das técnicas, pelo menos dos objetivos ou resultados que podem ser alcançados com métodos quantitativos ( Sérgio de Ludícibus, 1987 p.23).

Algumas funções do contador gerencial:

- Garantir que as informações cheguem às pessoas certas no tempo certo;
- Fazer compilação, síntese e análise da informação;
- Fazer planejamento perfeito com objetivo de se chegar a um controle eficaz, ou seja, controlar as atividades da empresa;
- Elaborar relatórios padrões para facilitar sua interpretação;
- Avaliar e assessorar os gerentes e o presidente;

- Organizar o sistema gerencial a fim de permitir à administração Ter
- conhecimento dos fatos ocorridos e seus resultados;
- Comparar o desempenho esperado com o real;
- Pensar e planejar a administração tributária;
- Elaborar relatórios para o governo e entidades oficiais;
- Proteger os ativos da empresa;
- Fazer avaliação econômica para tomada de decisão;
- Propor medidas corretivas a fim de melhorar a eficiência da empresa.

(Cabrelli, Fantine Lúgia & Ferreira, Ademilson, 2007)

Também podemos definir como característica do contador gerencial a precisão e a defesa dos interesses da empresa, pois os administradores querem que o controller forneça dados e números precisos e pertinentes à decisão que será tomada, querem inclusive que ele recomende qual deve ser a decisão, mesmo que não seja esta a decisão tomada pela alta administração.

Já o International Federation of Accountants - IFAC conforme Padoveze (2000,p.28) nos mostra uma nova característica, como um profissional que '... Identifica, mede, acumula, analisa, prepara, interpreta e relata informações (tanto financeiras quanto operacionais) para uso da administração de uma empresa, nas funções de planejamento, avaliação e controle de suas atividades e para assegurar o uso apropriado e a responsabilidade abrangente de seus recursos.

## **2.4 MUDANÇAS NAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL**

O desenvolvimento dos negócios foi marcado por diversas transformações que envolveram alterações no porte e na estrutura das organizações, na forma de condução dos negócios, no aumento do nível de produção e na necessidade de informações e controle, assim como mudanças nos sistemas operacionais, dando origem a novas práticas e técnicas gerenciais. Em março de 1998, a International Federation of Accountants (IFAC) divulgou um pronunciamento intitulado International Management Accounting Practice 1 (IMAP 1) que visava descrever o campo da atividade organizacional

conhecido como contabilidade gerencial.

Este documento foi desenvolvido na forma de estrutura conceitual (*conceptual framework*) e apresentava os objetivos, tarefas e parâmetros da contabilidade gerencial.

Uma das principais contribuições do documento publicado pela IFAC se encontra na sua segunda seção intitulada *Evolution and Change in Management Accounting*, onde são relatadas a evolução e as mudanças na contabilidade gerencial, com a definição de quatro estágios, para os quais são descritos o foco de atuação e os objetivos da contabilidade gerencial, conforme demonstrado no Quadro 1.

<b>Estágio</b>	<b>Período</b>	<b>Foco de Atuação da Contabilidade Gerencial</b>
Estágio 1	Antes de 1950	Foco na determinação de custos e controle financeiro, através de orçamentos e tecnologias de contabilidade de custos
Estágio 2	1950-1965	Foco no fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial através do uso de tecnologias , tais como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade.
Estágio 3	1965-1985	Atenção na redução de desperdício de recursos utilizados nos processos da empresa , através do uso de análise de processos e tecnologias de gerenciamento de custos.
Estágio 4	1985 até hoje	Atenção na geração de valor através do uso efetivo de recursos de tecnologias que examinam os direcionadores de valor para o cliente e para o acionista , e de inovação organizacional.

## **QUADRO 2 - Estágios da Contabilidade Gerencial**

Fonte: International Management Accounting Practice 1 (IMAP 1).

Abdel-Kader e Luther (2006) afirmam que durante o Estágio 1 a tecnologia de produção era relativamente simples, com custos de mão-de-obra e de materiais facilmente identificáveis. Os processos de manufatura eram principalmente influenciados pela velocidade de operações manuais, o que fornecia uma base natural para atribuição de gastos indiretos aos produtos. O foco no controle de custos era suplementado por orçamentos e pelo controle financeiro da produção.

Em relação ao segundo estágio, Abdel-Kader e Luther (2006) afirmam que neste período os controles gerenciais eram orientados para a manufatura e para a administração interna e que a contabilidade gerencial tendia a ser reativa, identificando problemas e ações somente quando os desvios ocorriam. Anthony (1965 apud ITTNER;

LARCKER, 2001) descreve que naquela época o controle gerencial era visto como um processo para assegurar que os recursos da empresa eram obtidos e usados com eficácia e eficiência para alcançar os objetivos da organização.

O terceiro estágio foi marcado pelo aumento da competição e pelo desenvolvimento tecnológico, que afetou fortemente o setor industrial. O uso de computadores no processo de produção melhorou a qualidade e em muitos casos também reduziu os custos. O uso da informática também aumentou a quantidade de informações disponíveis aos gestores e o desafio da competição global foi encarado com a introdução de novas técnicas gerenciais e de produção (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006). Em relação às novas técnicas adotadas, Ittner e Larcker (2001) destacam a adoção crescente de programas de gestão da qualidade, assim como a introdução de novas técnicas de contabilidade, tais como a medição do custo da qualidade, o custeio baseado em atividades, a análise de valor dos processos e a gestão estratégica de custos.

Quanto ao quarto estágio, Abdel-Kader e Luther (2006) enfatizam que neste período as indústrias enfrentaram avanços sem precedentes em manufatura e em tecnologias de processamento das informações, citando como exemplo o aparecimento do e-commerce. Ittner e Larcker (2001) afirmam que uma marca registrada deste estágio foi a introdução de um grupo diverso de novas técnicas de contabilidade gerencial direcionadas para promover a criação de valor, destacando-se: o desenvolvimento do balanced scorecard; as medidas de valor econômico preocupadas com os retornos dos acionistas; e de sistemas de contabilidade gerencial estratégica que fornecessem informações a respeito do estado atual e futuro das incertezas estratégicas.

Segundo o IMAP 1 (IFAC, 1998), a passagem de um estágio para o outro se deu de forma gradual, sendo que cada estágio representou uma adaptação a um novo conjunto de condições com o qual as organizações se depararam. Assim, cada estágio é uma combinação do velho com o novo, sendo o velho remodelado para se encaixar ao novo, de maneira que houvesse uma adaptação ao conjunto de condições atuais do ambiente.

Soutes (2006), ao verificar a utilização de artefatos tradicionais e modernos de contabilidade gerencial em empresas brasileiras, classificou diversos artefatos utilizados pela contabilidade gerencial em tradicionais e modernos os distribuiu entre os quatro estágios descritos pelo IMAP 1. O Quadro 2 demonstra a classificação adotada por Soutes (2006).

	1º Estágio	2º Estágio	3º Estágio	4º Estágio
Foco	Determinação do Custo e Controle Financeiro	Informação para controle e planejamento gerencial	Redução de perdas de recurso no processo operacional	Criação do valor através do uso efetivo dos recursos
Método de Sistemas de Custeio	Custeio por Absorção		Custeio Baseado em Atividades (ABC)	
	Custeio Variável Custeio Padrao		Custeio Meta (Target Costing)	
Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho	Retorno sobre o investimento	Preço de Transferencia  Moeda Constante Valor Presente	Benchmarking	Economic Value Added -EVA
Filosofias e modelos de gestão		Orçamento Descentralização	Just in Time (JIT) Teoria das restrições Planejamento Estratégico Atividades (ABM)	Simulação Gestão Econômica GECON Balanced Scorecard Gestão baseada em Valor (VBM)

### QUADRO 3 - Artefatos da Contabilidade Gerencial

Soutes (2006), além de distribuí-los entre os estágios descritos pelo IMAP 1, também os separou em métodos e sistemas de custeio, métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho e filosofias e modelos de gestão.

#### 2.2.1 Inovação

Confusões na utilização do mesmo, Freeman e Soete (1997) alertam que um dos problemas em gerir a inovação é a variedade de entendimentos que as pessoas têm desse termo, freqüentemente confundido com invenção. Inovação é o processo de tornar oportunidades em novas idéias e colocar estas em prática de uso extensivo. Para os autores, inovação é um fenômeno marcadamente socioeconômico, que envolve mudanças e empreendedorismo. E não, como se supõe, uma ocorrência de caráter predominantemente técnico e necessariamente decorrente de avanços singulares das ciências experimentais.

Sobre tecnologia, Freeman (1982) afirma que é simplesmente um corpo de conhecimento sobre técnicas (procedimentos) como a própria palavra implica.

De acordo com Reis (2004, p.40) inovação é a “aplicação de novos conhecimentos tecnológicos, que resulta em novos produtos, processos ou serviços [...] [com] aceitação do mercado”.

Para Souza (2006) trata-se de um processo complexo e dinâmico, imerso em certo grau de incerteza, que se concretiza por meio de interações sociais em termos da aceitação e da implementação de novas idéias e práticas.

### 2.2.1.1 Inovações Tecnológicas

Nelson e Winter (1993) enumeram inovações como: incrementais, as que tem sua origem no acaso, baseadas e um padrão já existente; e inovação radical que eventualmente rompem o padrão vigente de forma efetiva. Porém as inovações nem sempre são “bem acolhidas” e imediatamente implementadas.

[...] descrença em relação à inovação, dificuldades de integração interfuncional, limitações em termos de pessoas, receio das conseqüências da inovação e resistência à inovação por senso de acomodação (SOUSA, 2006, p.164).

## 3 METODOLOGIA

Na seção anterior foi apresentada o referencial teórico que sustentará o problema de pesquisa e no qual foi destacada a Teoria Institucional e Isomorfismo. Nesta seção serão apresentados os procedimentos metodológicos que permitirão alcançar o objetivo da pesquisa e responder ao problema proposto.

De acordo com Denzin e Lincoln (2006), a pesquisa qualitativa implica uma ênfase sobre as qualidades das entidades e sobre os processos e os significados que não são examinados ou medidos experimentalmente em termos de quantidade, volume, intensidade e frequência. Enfatizam a natureza repleta de valores de investigação (pg. 23). Já os estudos quantitativos enfatizam o ato de medir e analisar as relações causais entre variáveis e não processos (DENZIN; LINCOLN, 2006)

Quando se trata, porém, da evidenciação do caráter de cientificidade da pesquisa, Sampieri, Collado e Lucio (1994) afirmam que uma investigação científica é processo dinâmico e contínuo, processo composto por uma série de etapas, que derivam umas das

outras.

Este capítulo inicia-se com as perguntas de pesquisa e, posteriormente, definem-se as categorias analíticas envolvidas na investigação do problema de pesquisa, além de outros termos relevantes para o estudo. Na seqüência, são detalhados os procedimentos de pesquisa, explicitando cada uma das etapas de trabalho, em termos dos parâmetros adotados para definição de população investigada, bem como para coleta, tratamento e análise dos dados.

As escolhas metodológicas feitas neste estudo visam possibilitar dessa forma a obtenção da resposta ao problema de pesquisa

### **3.1 ESPECIFICAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA**

O problema de pesquisa que orienta este trabalho é:

De que maneira ocorre o processo de isomorfismo das praticas contábeis no Brasil, bem como na profissionalização do contabilista?

#### **3.1.1 Perguntas de pesquisa**

Tendo em vista a base teórico-empírica apresentada, bem como o problema de pesquisa proposto, esta investigação foi orientada pelas seguintes perguntas de pesquisa:

- 1 Qual a intensidade do isomorfismo normativo em profissionais contabilistas e nas inovações das práticas contábeis?
- 2 Qual a intensidade do isomorfismo mimético em profissionais contabilistas e nas inovações das práticas contábeis?
- 3 Qual a intensidade do isomorfismo coercitivo em profissionais contabilistas e nas inovações das práticas contábeis?
- 4 Qual o nível de inovação nas práticas de contabilidade gerencial usuais na amostra em estudo?

#### **3.1.2 Definição constitutiva e operacional das variáveis**

Nesta parte do estudo apresentam-se os aspectos metodológicos referente aos

critérios adotados. A seleção dos métodos mais adequados tem estreita relação com os objetivos e o tipo de fenômeno que se pretende desvendar.

As variáveis consideradas neste trabalho são: inovação nas práticas da contabilidade gerencial e as pressões ambientais representadas pelo isomorfismo em suas três vertentes. Na relação proposta para as variáveis em estudo, nenhum destes elementos é exaustivamente explorado, sendo abordada apenas a variação da intensidade do isomorfismo em função da inovação percebida.

Suas definições constitutivas (D.C.) e operacionais (D.O.) estão apresentadas, a seguir:

### INOVAÇÃO

D.C.: O processo de criação de um recurso com capacidade de gerar riqueza (DRUCKER, 1986)

D.O.: Será verificada a partir das respostas obtidas em um conjunto de itens de um questionário aplicado aos dirigentes de empresas em relação às práticas da contabilidade gerencial dos profissionais que nela atuam.

### ISOMORFISMO NORMATIVO

D.C.: Pressão sofrida por tipos de profissionais para exercerem sua atividade em acordo com métodos e condições definidas por sua categoria (DIMAGGIO; POWELL, 1983),

D.O: Será verificado por meio da análise dos currículos dos cursos de graduação em contabilidade no Brasil. Além disso, também será verificado por meio de questionários aplicados aos dirigentes das empresas em relação à expectativa de atuação dos profissionais de contabilidade que nela atuam.

### ISOMORFISMO COERCITIVO

D.C.: Pressão exercida por agentes ou atores sociais materializada em normas e regulamentos, além das expectativas da sociedade em relação a determinados comportamentos (GONÇALVES; MACHADO-DA-SILVA, 1999).

D.O.: Será verificado por meio de análise da legislação, código de ética e regulamentos específicos da profissão.

### ISOMORFISMO MIMÉTICO:

D.C.: Proximidade da atuação em relação à atuação mais freqüente percebida em seu ambiente, em função da percepção das características dos outros profissionais (GIMENEZ; GRAVE; HAYASHI Jr., 2004).

D.O.: Será verificado por meio da utilização da Grade de Repertório de Kelly (1963) ou Rep Grid. Nele o respondente analisará oito colegas apontando semelhanças e diferenças e por meio da qual poderão ser elicitados os construtos mentais que o sujeito utiliza para compreender o seu papel.

### PROFISSIONALISMO

D. C. elemento central da estruturação de campos, na transformação de lógicas institucionais e na construção de novas lógicas, e nos modelos de difusão (DIMAGGIO, 1991; LOUNSBURY, 2002; GREENWOOD et al., 2002).

D. O. : novas práticas e capacitação dos profissionais.

### **Esquemas Interpretativos**

D. Conceitual: Os esquemas interpretativos são constituídos pelos sistemas de crenças e os estoques de conhecimento, juntamente com os sistemas avaliativos de valor. São os elementos que possibilitam constituir e compreender o mundo organizacional como significativo, sustentando um sentido de estrutura social pelo curso das mudanças dos arranjos sociais (COOPER, *et al.*, 1996).

D. Operacional: O uso dos esquemas interpretativos tem como finalidade possibilitar observar a internalização ou não dos novos padrões pelos contadores.

D. Conceitual: Os valores consistem em critérios, concepções ou preferências racionalizadas sobre o que é desejável em termos dos cursos e dos resultados de determinada ação. Enz (1988) afirma que o papel do valor no contexto organizacional seria o de guiar escolhas e prover significado e regularidade para as ações e objetivos, implicando padrões ou critérios para determinar o que é desejável ou preferível em termos

organizacionais. Valor, portanto, é tido como resultado do "sentimento", mas também do processo de justificação das escolhas.

#### **- Crenças**

D. Conceitual: Para Myrdal (1965) tanto crenças quanto valores referem-se a uma intencionalidade ou percepção da realidade objetiva, distinguindo-se à medida que essa realidade é tomada como certa ou prescrita a partir do juízo do indivíduo. No primeiro caso, tem-se a noção de crenças e, no segundo, a de valores.

#### **- Interesses**

D. Conceitual: Objetos ou fins que se relacionam com o atendimento das necessidades individuais, reais ou potenciais, de pessoas ou grupos, que são econômica ou materialmente desejados por estes (HININGS; GREENWOOD, 1988).

D. Operacional: Os valores, crenças e interesses serão identificados no estudo mediante a análise de conteúdo das entrevistas realizadas.

### **Definição de Outros Termos Relevantes**

#### **a) Institucionalização**

É um processo condicionado pela lógica da conformidade às normas socialmente aceitas, bem como pela incorporação de um sistema de conhecimento construído ao longo da interação social, os quais constituem parâmetros para a concepção de realidade dos atores sociais, definindo, portanto, seu modo de agir (MACHADO-DA-SILVA, 2003)

#### **b) Pressões Ambientais**

Eventos que promovem a desestabilização de práticas estabelecidas podendo ocorrer por meio de mudanças sociais, inovações tecnológicas, descontinuidades competitivas e mudanças regulatórias (MUNIR, 2005). Oliver (1992) explica que existem três tipos de pressões ambientais: políticas, instrumentais e sociais.

#### **c) Pressões institucionais**

As pressões institucionais se referem às pressões que atuam de modo a incutir a conformidade para com os padrões institucionais e, neste sentido, para se obter a legitimidade que emana deste processo. DiMaggio e Powell (1983) comentam que estas se apresentam na forma coercitiva, normativa e mimética sendo que, da mesma forma que derivam de condições distintas, podem levar a diferentes resultados.

### 3.2.1 Delineamento da pesquisa

O primeiro critério postulado pelos autores refere-se à forma como as questões de pesquisa são formuladas. Neste sentido, uma pesquisa pode ser classificada como exploratória ou formal. O primeiro tipo é composto por estruturas mais livres, possibilitando ao pesquisador desenvolver hipóteses ou questionamentos para pesquisas futuras. No segundo tipo (formal), o procedimento é mais estruturado e o pesquisador inicia com hipóteses já formuladas. Ele permite ao pesquisador, então, testar as hipóteses ou responder às perguntas de pesquisa (COOPER; SCHINDLER, 2003). Em consonância com os objetivos desta proposta, esta pesquisa pode ser classificada como exploratória, pois seu propósito imediato é a exploração inicial de uma realidade.

O segundo critério diz respeito à coleta de dados, podendo ser: observacional, onde o pesquisador inspeciona as atividades do objeto da pesquisa ou, ainda, a natureza de algum material, e por interrogação/comunicação, neste caso, o pesquisador elabora questões acerca do fenômeno objeto da investigação e coleta as respostas por meios formais ou informais. Segundo Cooper e Schindler (2003), a coleta de dados pode resultar de entrevistas por telefone, instrumentos de auto-resposta enviados eletronicamente ou por outros meios, instrumentos aplicados antes ou após uma condição de tratamento ou estímulo em um experimento.

Para cumprir os objetivos desta investigação, o método de coleta de dados será a interrogação/comunicação, utilizando dois procedimentos diferenciados. Para o levantamento dos dados para verificação do isomorfismo normativo, será elaborado um questionário; já para o levantamento do isomorfismo mimético será aplicada a técnica grade de repertório (KELLY, 1963). A Psicologia dos Construtos Pessoais de Kelly pressupõe que o indivíduo entende seu ambiente pela categorização dos eventos. Estas categorias (construtos) são formadas pela percepção de similaridades e diferenças entre os eventos e elementos e são estáveis ao longo do tempo, constituindo um frame individual de referência. Por meio da utilização da grade de repertório é possível elicitare os construtos existentes na mente do indivíduo, e se aproximar das estruturas cognitivas que norteiam sua ação (GIMENEZ, RAMOS; FERREIRA, 2005).

Nesta, o respondente indica os sujeitos significativos em seu campo de atuação e, após a elicitação dos construtos, avalia as características próprias em relação a aquele indivíduo. Para a coleta de dados serão realizadas visitas às empresas participantes.

O terceiro critério de pesquisa classifica a pesquisa com relação aos controles das

variáveis pelo pesquisador, podendo ser experimental ou *ex post facto*. No caso do experimento, o pesquisador procura controlar ou manipular as variáveis do estudo e é mais apropriada quando se deseja desvendar se tais variáveis produzem determinados efeitos em outras variáveis. Este tipo de pesquisa fornece maior suporte para o teste de hipóteses do tipo causa-efeito. Já para a pesquisa *ex post facto* não há controle de variáveis e o pesquisador reporta o que aconteceu ou está acontecendo em determinada situação. Neste tipo de pesquisa, o investigador está limitado a uma quantidade constante de fatores, pela seleção criteriosa do objeto de acordo com procedimentos estritos de amostragem e pela manipulação estatística dos resultados (COOPER; SCHINDLER, 2003). No caso do estudo ora proposto, pode ser considerado *ex post facto*.

O quarto critério categoriza a pesquisa quanto aos propósitos, podendo ser descritiva ou causal. A pesquisa descritiva procura traçar um perfil do objeto estudado e responder ao que os autores chamam de 5W1H onde as perguntas básicas são: O quê? Por quê? Quando? Onde? Quem? Como? Para a pesquisa causal a pergunta básica é porque acontece determinado fato, ou seja, como uma variável influencia outra, tratando de estabelecer uma relação causa-efeito (COOPER; SCHINDLER, 2003). Assim, em acordo com o exposto e com o objetivo pretendido, pode-se classificar esta proposta de pesquisa como descritiva.

O quinto critério fornece condições de se analisar a pesquisa quanto ao fator tempo, podendo ser de corte transversal ou longitudinal. No corte transversal, as informações são consideradas em um momento específico e delimitado do objeto de pesquisa. Já no corte longitudinal, a mesma pesquisa será realizada em um período de tempo mais longo. Este tipo de pesquisa permite uma comparação entre os períodos estudados podendo ser uma ferramenta de análise de comportamentos, mudanças, padrões e validação de modelos e teorias propostas (COOPER; SCHINDLER, 2003). Desta forma, esta proposta de pesquisa pode ser enquadrada como de corte transversal.

O sexto critério de classificação refere-se ao escopo da pesquisa, podendo ser em largura, - também chamado de estudo estatístico -, ou em profundidade igualmente chamado de estudo de caso. No estudo estatístico, busca-se verificar as características de uma população por meio de inferências das características da amostra. As hipóteses são testadas quantitativamente e, dependendo da significância estatística da amostra, podem ser generalizadas para toda a população. O estudo de caso coloca mais ênfase na análise total do contexto de poucos eventos ou condições e suas inter-relações (COOPER; SCHINDLER, 2003). Assim, em acordo com os objetivos da pesquisa, ela

somente poderá ser realizada caso utilize-se um número de casos significativos. Sendo assim, esta proposta pode ser classificada como de escopo estatístico.

O sétimo critério distingue uma pesquisa em relação ao ambiente em que ela é realizada. Podendo ser de campo ou laboratório. Na essência, o processo de laboratório pode ser entendido como de simulação e replicação. No caso deste estudo, então, por ter sido realizado sob condições atuais do ambiente, ela é considerada como pesquisa de campo

Critério	Tipo	Descrição
Forma como as questões de pesquisa são formuladas	Exploratória	composto por estruturas mais livres, possibilitando ao pesquisador desenvolver hipóteses ou questionamentos para pesquisas futuras
Coleta de dados	Interrogação	Pesquisador elabora questões acerca do fenômeno. Dois são os procedimentos: Técnica de grade de repertório advindo da psicologia dos Construtos Pessoais de Kelly (1963). Para verificação do isomorfismo, será elaborado um questionário.
Controle das variáveis	<i>Ex post facto</i>	Não há controle das variáveis e o pesquisador reporta o que aconteceu
Propósitos da pesquisa	Descritiva	Procura traçar um perfil do fenômeno pesquisado e responder perguntas básicas como: Por quê? Onde? Quem? Como? O quê?
Tempo	Corte transversal	As informações são consideradas no momento específico e delimitadas.
Escopo	Largura ou estudo estatístico	Busca-se verificar as características de uma população por meio de inferências das características de uma amostra
Ambiente	Campo	Condições atuais do ambiente

#### QUADRO 4 - Resumo do Delineamento da pesquisa

Para compreender a operacionalização dos objetivos do estudo e as categorias analíticas, apresenta-se nesse tópico o delineamento da pesquisa, a população e amostragem, o procedimento de coleta e de tabulação dos dados, os procedimentos e fases da análise dos dados.

Com o propósito de atingir os objetivos deste estudo, o método utilizado será o método misto. Creswell (2003) afirma que o método misto une dados quantitativos e qualitativos num único estudo, "essa integração dos dados pode ocorrer em diversos estágios do processo de pesquisa, como na etapa de coleta de dados, análise desses

dados, na interpretação ou numa combinação de momentos (p.212)".

O foco da pesquisa qualitativa possui inerentemente uma multiplicidade de métodos (FLICK, 1998, p. 229). O uso de múltiplos métodos, ou da triangulação, reflete uma tentativa de assegurar uma compreensão em profundidade do fenômeno em questão. Para Creswell (1998), a inclusão de múltiplos métodos para coleta de dados e análise resulta num delineamento complexo, demandando, por isso, o uso de procedimentos explícitos. Nesse sentido, na presente pesquisa serão utilizados múltiplos métodos, os quais permitirão a análise de dados ao longo do tempo.

Em termos de delineamento temporal, trata-se de estudo longitudinal, com a coleta de dados que abrangem um período de dez anos.

### 3.2.2 – População e Amostra

A população compreende os contadores gerenciais da amostra selecionada, que trabalham em organizações situadas na cidade de Curitiba, Brasil.

## 4 RESULTADOS DA PESQUISA

O objetivo deste capítulo é analisar e discutir os resultados do questionário aplicado seguindo os pressupostos do referencial teórico. Primeiramente caracteriza a amostra de organizações e profissionais contábeis, segundo analisa as práticas contábeis dentro destas instituições e por último propões se descrever indicadores de isomorfismo presentes na amostra.

### 4.1 Caracterização da Amostra e dos Respondentes

Este subcapítulo caracteriza as organizações investigadas e respondentes preservando os aspectos de confidencialidade propostos no questionário de pesquisa.

Essas informações foram obtidas através de questionários primeiramente enviados, via e-mail, para 40 empresas de distintos ramos de atividade e porte, utilizando como meio de acesso alunos da turma de especialização em Controladoria da Universidade Federal do Paraná , turma de 2010, atuantes na área contábil destas.

O retorno dos questionários foi insuficiente, logo foram aplicados novamente, porém na turma de Especialização em Controladoria de 2011, da mesma maneira estes alunos atuam efetivamente na área contábil das empresas que fizeram parte da amostragem.

Por fim, são identificados aspectos sobre o campo organizacional e profissional referentes às pressões coercitivas, normativas e miméticas.

#### 4.1.1 Perfil das organizações Investigadas

Foram investigadas um total de 20 empresas pertencentes a diversos ramos de atividade desde industrial, prestação de serviços, administração pública e instituições bancárias, situadas em Curitiba e região metropolitana.

Apenas 30% destas empresas, ou seja, 6 empresas são multinacionais as demais tratam-se de empresas nacionais.

#### 4.1.2 Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade

Através da pesquisa verifica-se que 35% das empresas analisadas adotou o IFRS apenas em 2010 quando este passa a ser de caráter obrigatório, embora a Lei 11.638 tenha sido promulgada em 2007 nesse período de 2 anos o Brasil passou por uma fase de adaptação logo nem todas fizeram a adoção imediata.

Dentro da porcentagem de 10% que não adotou as normas, ou seja, não efetuou sequer as mudanças de apresentação das demonstrações contábeis, encontramos escritórios contábeis, fato que chama muita atenção.

As pressões coercitivas podem ser sentidas uma vez que a concentração maior na adoção do IFRS encontra-se no período, que coincidentemente, adquire caráter obrigatório.

Adoção dos IFRS					
Tipo de Empresa	Período				
	2010	2009	2008	Não soube informar	Não Adotou
Empresas Multinacionais	10%		10%	10%	
Empresas Nacionais	25%	10%	15%	10%	10%

#### QUADRO 5 - Adoção do IFRS

Fonte: Elaborado pelo autor

#### 4.1.3 Substituição do ERP anteriormente utilizado

De acordo com o quadro resumo dos questionários a maior alteração, ou seja, a substituição dos sistemas de informação anteriormente utilizado pelo atual, ocorreu nos últimos 3 anos. A maior mudança concentra-se nas empresas nacionais, mas tendo em vista que a amostra utilizada é composta em sua maioria por empresas nacionais, não podemos correlacionar nenhum dado.

Chama a atenção na amostra o fato que encontramos alterações superiores a 10 anos, e nesse caso a alteração refere-se a uma prefeitura da região metropolitana que fez sua ultima mudança há 15 anos. Encontramos também na amostra uma empresa de grande porte que sempre utilizou um ERP próprio alterando uma única vez passando a utilizar um ERP terceirizado mundialmente conhecido.

Outro dado que não se pode ignorar é que 25% dos entrevistados não souberam informar sobre as alterações dos ERPS referentes às instituições para quais trabalham.

Mudança no ERP					
Tipo de Empresa	Período				
	Nos últimos 3 anos	Nos últimos 5 a 7 anos	Nos últimos 8 a 10 anos	Superior a 10 anos ou não houve alteração	Não soube informar
Empresas Multinacionais	10%	5%	5%	0%	10%
Empresas Nacionais	30%	5%	15%	5%	15%

QUADRO 6 - Data de alteração do ERP

Fonte: Elaborado pelo autor

Tipo de Influência na utilização do Software	Sucesso de Outras Empresas na utilização do Software	Necessidade de informação não atendida	Adequação a Exigência da Legislação	Não soube informar	Mais de um fator
Empresas Multinacionais	5%	15%		10%	
Empresas Nacionais	15%	35%		10%	10%

QUADRO 1 - Fatores de influência na substituição do ERP

Fonte: Elaborado pelo autor

Em se tratando dos motivos que podem ser atribuídos como causas, seriam 50% Necessidade de Informação não atendida, seguido de 20% Sucesso de Outras empresas na utilização do software 20% não soube informar e o restante 10% Referente à junção de mais de dois fatores.

Analisando os dois quadros podemos identificar pressões coercitivas se fizermos a correlação do período de implantação do projeto SPED e suas exigências que afetam também os sistemas de informação, uma vez que a partir deles são gerados os arquivos magnéticos que deverão ser entregues ao Fisco, com as alterações de sistemas nos últimos 3 anos. Tratam-se pressões coercitivas pois essas alterações foram introduzidas por força de lei.

Pressões miméticas também podem ser identificadas uma vez que o sucesso de outras organizações, foi a segunda mais citada das razões citadas para a substituição do *software*.

#### 4.1.4 Incentivo ao desenvolvimento profissional de seus colaboradores

Incentivo ao Desenvolvimento Profissional		
Tipo de Empresa	SIM	NÃO
Empresas Multinacionais	10%	20%
Empresas Nacionais	45%	25%

#### QUADRO 2 - Incentivo ao Desenvolvimento Profissional

Fonte: Elaborado pelo autor

Aspectos de incentivo ao desenvolvimento profissional também foram investigados através do questionário.

Com base nas respostas obtidas 55% das empresas incentivam o desenvolvimento do profissional e 45% não. Porém devemos salientar que estas respostas possuem um caráter subjetivo, podendo não refletir a postura da instituição como um todo.

Incentivo dado pela empresa para o desenvolvimento profissional de seus colaboradores	Plano de Carreira	Pós Graduação	Remuneração Vinculada com Titulação
Empresas Multinacionais	9%	9%	
Empresas Nacionais	27%	36%	18%

#### QUADRO 3 -Tipos de incentivo para desenvolvimento profissional

Fonte: Elaborado pelo autor

Dentre os incentivos fornecidos pelas empresas o mais citado foi a pós-graduação , seguido do plano de carreira.

Aqui podemos correlacionar o isomorfismo normativo, uma vez que o aperfeiçoamento dentro da classe contábil é cada vez mais difundido.

#### 4.1.5 Perfil dos Profissionais Respondentes

O questionário também buscou investigar o perfil dos profissionais contábeis, através das razões que o fizeram escolher a profissão contábil, qual seu foco de atuação, quais fatores foram moldando sua trajetória e seus conhecimentos em técnicas e procedimentos de contabilidade gerencial.

Escolha da Carreira Contábil			
Oportunidades na area	Vocação/Afinidade	Interesse em matemática	Não respondeu
35%	35%	15%	15%

#### QUADRO 4 - Escolha área contábil

Fonte: Elaborado pelo autor

Os resultados apresentados nesse quesito foram bastante equilibrados, 35% dos entrevistados declaram terem escolhido a carreira contábil por esta apresentar várias oportunidades de atuação e amplo mercado de trabalho. Fatores como vocação, afinidade também apresentou o percentual de 35%. O equivalente a 15% dos respondentes não respondeu este quesito talvez por atuarem em controladoria mas não possuem como formação básica a contabilidade e curiosamente 15% diz ter escolhido a profissão por gostarem da disciplina de matemática.

Área de concentração			
Contabilidade Gerencial	Custos	Finanças	Outros
45%	15%	15%	25%

#### QUADRO5 - Áreas de Concentração

Fonte: Elaborado pelo autor

Com relação à área de atuação dos profissionais investigados, 45% concentram-se na área de controladoria, 15% em custos, 15% em Finanças e o restante de 25% em outras vertentes porém não foram identificadas.

Identificamos aqui a ação das pressões miméticas em ação, pois cada vez mais as empresas buscam um profissional contábil com um perfil mais gerencial, isto que faz com

que estes profissionais moldem suas carreiras para suprir esta nova tendência de mercado.

#### Fatores que influenciam no desenvolvimento da carreira profissional

Sucesso de Outros Profissionais	Empresas	Influencia de Professores	Outros
30%	60%	5%	5%

#### **QUADRO 6 - Influências na carreira**

Fonte: Elaborado pelo autor

O quadro acima reforça a afirmação do parágrafo anterior, apresentando que 60% dos respondentes tiveram suas carreiras influenciadas pelas empresas que atuam ou atuaram, seja desempenhando as funções que eram disponíveis na ocasião, ou seja, adquirindo experiência em uma ou outra atividade e dando seqüência a esta atividade em outra instituição ou até mesmo buscando adquirir know how nas atuais exigências, buscando integrar determinada instituição.

Desta maneira percebemos ações de origem mimética, bem como pressões cognitivas ao nos depararmos com o percentual de 30% do Sucesso de outros profissionais.

#### 4.1.6 Conhecimento e aplicabilidade das Práticas Contábeis

Práticas Contábeis Gerenciais e Sua utilização			
Práticas Contábeis	Conhecem	Utilizam	Não utilizam
Balanced Score Card	50%	40%	60%
Economic Value Added	30%	0	100%
Orçamento	75%	47%	53%
Painel de Contribuição da Diretoria de Finanças	40%	38%	63%
Planejamento Estratégico Global	40%	25%	75%
Planejamento Estratégico Logística e Infraestrutura	35%	29%	71%
Preço de Transferencia	30%	33%	67%
Processo de Inteligencia Competitiva	25%	20%	80%
Retorno Sobre Investimento	55%	36%	64%
Não respondeu	5%		

#### QUADRO 7 - Práticas Contábeis

Fonte: Elaborado pelo autor.

Foram elencadas algumas práticas de contabilidade para que os profissionais participantes da pesquisa apontassem quais destes eram conhecidos e dos conhecidos quais efetivamente aplicavam no seu dia a dia.

Os mais citados foram: o orçamento com 75% e mesmo assim não é utilizado por todos que o conhecem, 55% diz conhecer o Retorno sobre Investimento e dividindo o terceiro lugar com 40% estão Painel de Contribuição da Diretoria de Finanças e Planejamento Estratégico global.

Observa-se que dentre os mais citados encontram-se em fase total de institucionalização e mesmo assim não são conhecidos por todos.

Abaixo segue quadro elaborado por SANTANA E COLAUTO 2010, que descreve e ilustra os instrumentos investigados bem como a fase de institucionalização que este se encontra.

INSTRUMENTOS DE GESTÃO	FASES DA INSTITUCIONALIZAÇÃO / CARACTERÍSTICA
<b>PRÉ-INSTITUCIONALIZAÇÃO</b>	
Economic Value Added (EVA)	<p>Processo: em vigor desde 2007.</p> <p>Características do Adotante: homogêneo/heterogêneo – difundido por todos os departamentos, mas utilizado conforme necessidades específicas de cada um deles.</p> <p>Ímpeto para Difusão: imitativo – avaliar a marca da empresa em relação às empresas do mesmo ramo.</p>
Painel de Contribuição da Diretoria Finanças e Relações com Investidores e Controle de Participação	<p>Processo: em vigor desde 2009.</p> <p>Características do Adotante: homogêneo/heterogêneo – adotado pela Superintendência de Gestão de Riscos Corporativos para atender suas necessidades específicas.</p> <p>Ímpeto para Difusão: Imitativo – destacar metas corporativas.</p>
Processo de inteligência competitiva	<p>Processo: em fase de estudo para implementação.</p> <p>Características do Adotante: homogêneo – atende necessidades específicas do Departamento de Planejamento Estratégico e Gestão do BSC.</p> <p>Ímpeto para Difusão: imitativo – monitorar fatores ambientais que influenciam na gestão.</p>
<b>SEMI-INSTITUCIONALIZAÇÃO</b>	
Planejamento Estratégico de Logística e Infraestrutura	<p>Processo: em vigor desde 2004.</p> <p>Características do Adotante: heterogêneo – atende necessidades específicas da assessoria de planejamento e gestão estratégica enfocando algumas pretensões do departamento quanto ao desempenho do setor de energia elétrica.</p> <p>Ímpeto para Difusão: normativo – definido no Plano Diretor.</p>
Preço de Transferência	<p>Processo: em vigor desde 2004.</p> <p>Características do Adotante: heterogêneo – atende ao Departamento de Gestão de Custos.</p> <p>Ímpeto para Difusão: imitativo/normativo – instituído por consultoria especializada e regulado pelo Plano Diretor.</p>
<b>TOTAL INSTITUCIONALIZAÇÃO</b>	
Orçamento	<p>Processo: em vigor desde 1990.</p> <p>Características do Adotante: homogêneo - difundido por toda organização.</p> <p>Ímpeto para Difusão: normativo – Deliberações constantes e limites definidos no Planejamento Financeiro Quinquenal.</p>
Planejamento Estratégico Global	<p>Processo: em vigor desde 1952.</p> <p>Características do Adotante: homogêneo - difundido por toda organização.</p> <p>Ímpeto para Difusão: normativo – Revisado e validado anualmente pela Diretoria Executiva.</p>
Balanced Scorecard (BSC)	<p>Processo: Em vigor desde 2002.</p> <p>Características do Adotante: homogêneo/heterogêneo - difundido por toda organização, porém cada gestor pode ajustar o instrumento conforme suas necessidades peculiares.</p> <p>Ímpeto para Difusão: normativo – utilizado pela liderança para traduzir a estratégia corporativa em termos operacionais.</p>
Retorno sobre investimento (ROI)	<p>Processo: em vigor desde 1998.</p> <p>Características do Adotante: homogêneo - difundido por toda organização.</p> <p>Ímpeto para Difusão: normativo- o Plano Quinquenal de Negócio</p>

**QUADRO8 - Fases de Institucionalização**

Fonte: Santana e Colauto 2010

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Esta pesquisa buscou através do modelo da Teoria institucional identificar os tipos de pressões isomórficas atuantes nas práticas Contábeis bem como no perfil dos profissionais da área contábil.

O estudo possui caráter exploratório e contribui para o entendimento da interferência da legislação, influencia de instituições, dos órgãos de classe e profissionais nas praticas usuais de contabilidade, sobre tudo as práticas gerenciais.

A motivação para a pesquisa se deve as inúmeras alterações ocorridas no Brasil nos últimos 4 anos, desde a Lei 11.638/2007, bem como a implantação do Projeto SPED, que instituído pelo Decreto nº6.022, de janeiro de 2007, como parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal PAC visa :

- Promover a integração dos fiscos, - padronização das informações contábeis e Fiscais
- Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes,
- Tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários – Cruzamento de dados e auditoria eletrônica

Tais mudanças tem em comum a mudança da postura do contábil, que passa ter a necessidade ainda maior de atualização face às mudanças adquirindo um perfil de gestor da informação contábil.

A ultima alteração substancial teria sido pela Lei 6.404/76 temos então um período de quase inércia, ao menos no Brasil de 31 anos.

Analisando o referencial teórico, e os resultados obtidos através dos questionários é notável a predominância do isomorfismo coercitivo nas instituições e nas suas práticas. Tal afirmação pode ser embasada pelo fato dos questionários indicarem maior incidência de adoção do IFRS, mudança no ERP e como uma das causas de mudança predominante a necessidade não atendida anteriormente.

Aparentemente as maiores mudanças em nosso país ocorrem apenas por força de lei, podemos notar isso com a existência de empresas, inclusive de escritórios contábeis, que ainda perpetuam a continuidade da pratica meramente fiscal ( ou seja mantêm praticas como cálculo de depreciação de acordo com o Fisco Federal), mesmo com a

existência de uma norma específica que doutrine sobre práticas contábeis e apresentação de demonstrativos.

Outro fator que reforça a idéia do coercitismo, como já citado anteriormente é a alteração do *software* coincidir com as exigências do fisco, que exige uma inteligência mais apurada da parte de processamento de dados para que as obrigações sejam cumpridas.

O fato de encontrarmos uma prefeitura da região metropolitana que ainda não adotou as mudanças nas práticas a que órgãos públicos estão sujeitos, pode nos levar a pensar quantas prefeituras no país encontra-se na mesma situação.

Voltando ao caso do escritório que não adotou as alterações introduzidas pela lei 11.638, também é preocupante, pois pode indicar certo descaso, ou até mesmo desinteresse na evolução da contabilidade por membros da própria classe, que deveriam ser os maiores interessados nessa modernização e conseqüente valorização profissional.

Em se tratando de aspectos isomórficos ligados aos profissionais contábeis que colaboraram com a pesquisa, a predominância é mimética.

O mimetismo segundo RAMOS 2005, resulta da imitação das práticas e condutas adotadas por outros e o agente adota essas tais práticas porque a pessoa/organização copiada é um referencial de alguma forma.

A maioria dos entrevistados diz ter optado pela área contábil, por esta ofertar grande número de oportunidades em se tratando de mercado de trabalho, eles mencionam também o sucesso de outros profissionais na área como fator influenciador.

A crescente competitividade cria a necessidade de informações mais céleres para a tomada de decisões mais assertivas, diante desse cenário o papel do profissional contábil tende a ser crucial, por isso a tendência das instituições demandarem um perfil mais gerencial para seus contadores e analistas.

Nota-se a concentração maior na área de contabilidade gerencial talvez incentivada por necessidade das entidades, uma vez que a maioria dos entrevistados afirmarem que as empresas exercem grande influência sobre suas carreiras.

Fugindo um pouco do objetivo principal da pesquisa que seria identificar os aspectos isomórficos, algumas constatações me preocupam.

Quando indagados o porque da escolha pela carreira contábil um número considerável apontou seu interesse por matemática, embora tal ciência seja utilizada na Contabilidade este não poderia ser fator determinante para tal escolha, ou até mesmo tal

afirmativa indique um certo desconhecimento do que realmente é a Ciência contábil que vai mais além do que a harmonização de equações.

Outra situação não ilustrada nos quadros resumos, é que alguns profissionais responderam de forma incorreta quanto a características da empresa para qual trabalham, ou seja, instituições conhecidas pela sua magnitude, destaque e muitas vezes referenciada como “orgulho de ser nacional” foram classificadas como multinacional e o inverso também ocorreu, o que nos aponta desconhecimento pelos profissionais nelas atuantes, indo de encontro ao perfil de profissional de visão ampla sobre o negócio.

Por fim a pesquisa apresenta limitações nos seguintes quesitos:

A quantidade de entrevistados foi muito restrita haja visto as razões já expostas anteriormente entre elas o baixo retorno dos questionários enviados.

A pesquisa restringiu-se apenas a empresas presentes no cenário de Curitiba e região metropolitana.

Os entrevistados atuam efetivamente na área de contabilidade e controladoria das empresas pesquisadas, porém nem sempre ocupam o cargo de responsáveis contábeis da instituição.

As respostas fornecidas por estes profissionais podem estar restritas apenas as informações as quais tem acesso e possuem caráter subjetivo, em especial ao incentivo ofertado pela empresa para seu desenvolvimento, dessa maneira não refletindo a realidade da empresa, sendo assim o ideal a investigação de demais departamentos.

## REFERÊNCIAS

AUGUSTO, P. O.M. Diversidade Organizacional e Novo Institucionalismo: Proposta de um Modelo Conceitual. **Tese de doutoramento**. Fundação Getúlio Vargas, 2006. Escola de Administração de Empresas de São Paulo, São Paulo,2006.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark.**Contabilidade Gerencial**. Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro.Revisão Técnica de Rubens Fama. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CALDEIRA, Jorge, Mauá: **Empesário do Império**, São Paulo, Editora Companhia das Letras, 1995.

CÓDIGO COMERCIAL BRASILEIRO, organização Juarez de Oliveira e Marcus Cláudio Acquaviva, 26. ed., São Paulo, Saraiva, 1981.

COOPER, D. R; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CREPALDI,Silvio Aparecido.**Contabilidade Gerencial**, Teoria e Prática.SãoPaulo: Atlas, 1998.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The Iron Cage Revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**. V. 48, n.2, p. 147-160, 1983.

DRUCKER, P. **Inovação e Espírito Empreendedor: Práticas e Princípios**. São Paulo: Pioneira Thomson, 2003.

FIALHO, D. Branca, **A Educação Secundária no Brasil**,Rio de Janeiro, Anais do 3º Congresso de História Nacional, 1938.

FRANCO, Hilário, **A Evolução dos Princípios Contábeis no Brasil**, São Paulo, Atlas, 1988.

GIMENEZ, F. A. P; RAMOS, S.C; FERREIRA, J. M. O Papel da Análise da Concorrência na Formulação da Estratégia em Pequenas Empresas. In: ENCONTRO DE ESTUDOS SOBRE EMPREENDEDORISMO E GESTÃO DE PEQUENAS EMPRESAS, 4. **Anais...UEL/UEL/PUCPR**: Curitiba, 2005.

GIMENEZ, F. A. P.; GRAVE, P. S.; HAYASHI Jr., P. **Isomorfismo mimético em estratégia de pequenas empresas**: Ilustração de um Método de Investigação. Texto inédito, maio de 2004.

GONÇALVES, S. A; MACHADO-DA-SILVA, C. Mudança Organizacional: Institucionalização e Cognição na Análise do Caso da Companhia Paranaense de Energia. In: ENCONTRO NACIONAL DOS CURSOS DE PÓS-GRADUÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 23, **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 1999.

GUERREIRO, R; FREZATTI, F; CASADO, T. Em Busca do Entendimento da Formação de Hábitos, Rotinas e Instituições da Contabilidade Gerencial. In: CONGRESSO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. **Anais...** São Paulo: EAC/FEA/USP, 2004, disponível em: <<http://www.congressoeac.localweb.com.br/artigos42004>> acesso em 09/08/2007.

HALL, P. A; TAYLOR, R. C. R. As Três Versões do Neo-institucionalismo. **Revista Lua Nova**, 2003. p.193 – 223.

HOFMAN, A. J. Institucional Evolutions and Change: Environmentalism and the U.S. Chemical Industry. **Academy of Management Journal**, v. 42, n.4, 1999. p.351-371.

HORNGREN, Charles T; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. Tradução de José Luiz Paravato. Revisão Técnica de Luiz Henrique Baptista Machado. 9.ed.Rio de Janeiro: LTC – Livros Técnicos e Científicos Editora S.A., 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, **Contabilidade Introdutória**. – 6. ed. – São Paulo: Atlas, 1983.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, **Teoria da Contabilidade**. –5. ed. - São Paulo: Atlas, 1997.

KELLY, G. A. **A theory of personality**. New York: W. W. Norton & Company, 1963.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; COSER, C.. Rede de relações interorganizacionais no campo organizacional de Videira, SC. RAC. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 10, p. 09-45, 2006.

MACHADO-DA-SILVA, C. L. et al. Formalismo como mecanismo de mudança na sociedade brasileira. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO. 25. 2001, Campinas. **Anais...** Campinas, 2001.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Sistemas, organização & métodos: uma abordagem gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

PEREZ JÚNIOR, José Hernadez, Armando Oliveira Pestana, Sérgio Paulo Cintra Filho, **Controladoria de gestão: teoria e prática**. – 2 ed. - São Paulo: Atlas, 1995.

PADOZEVE, Clóvis Luís, **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 1997.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Aspectos Metodológicos do Ensino da Disciplina Contabilidade Gerencial. 1992. **Dissertação** (Mestrado em Ciências Contábeis) – Pontifícia

Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1992.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial. Um enfoque em sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

RAMOS, S. C. Isomorfismo e Contexto de Referência: Um Estudo em pequenas Empresas de Curitiba/PR. **Dissertação de Mestrado em Administração**. Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Administração, Curitiba, 2005.

SANTANA S A G; COLAUTO D R **Institucionalização de Instrumentos Gerenciais: o caso de uma organização do setor elétrico** . IN : XXXIV ENCONTRO DA ANPAD, Rio de Janeiro -2010

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

SELLTIZ, C.; WRIGHTSMAN, L. S.; COOK, S. W. **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. São Paulo: EPU, 1987.

SHANE, S. The promise of entrepreneurship as a field of research. **Academy of Management Review**, New York, v. 25, n. 1, p.217-227, 2000.

SILVA, G. M; PACHECO, F.L . Carnaval, Bordieu e Teoria Institucional. In.: ENCONTRO NACIONAL DOS CURSOS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 28. 2004. **Anais...**Curitiba/PR.

SILVER, M. **Estatística para Administração**. São Paulo: Atlas, 2000.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A institucionalização da Teoria Institucional. In: CLEGG, S. R.; HARD, C., NORD, W. R. (Org.) **Handbook de Estudos Organizacionais**, vol. I. São Paulo, Atlas, 1998, p. 196-219.

VASCONCELOS, F. C; MACHADO-DA-SILVA, C. Texto de apresentação do Fórum A Teoria Institucional em Um Contexto Brasileiro: Dinâmicas de Inovação e Imitação. In **Revista de Administração de Empresas- eletrônica** - RAE-eletrônica, v. 4, n. 1, Art. 4, jan./jul. 2005.

ZANELA, A. I. C.. A influência da cultura e da experiência decisória sobre a percepção do processo decisório individual: um estudo comparativo entre Brasil, França e Estados Unidos. **Dissertação de Mestrado em Administração**. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, UFRGS, Brasil, 1999.

WITTINGTON, R. W. **O que é estratégia**. São Paulo: Thomson Learning, 2006.

## Apêndice

Prezados Senhores,

Este questionário faz parte do Trabalho de Conclusão do Curso de Especialização em Controladoria.

O objetivo deste trabalho é identificar de que maneira ocorre o processo de isomorfismo das práticas contábeis no Brasil, bem como na profissionalização do contabilista.

O tempo estimado para resposta é de 5min.

Gostaríamos de deixar de forma clara e transparente que não haverá identificação do respondente e que os dados serão tratados de modo agregado.

Os dados aqui coletados terão uso exclusivamente acadêmico.

Desde já agradeço a sua participação.

*Precila Chella*

1) Considerando sua atuação e seu desenvolvimento profissional, responda as questões abaixo:

a) Porque escolheu a profissão contábil?

b) A empresa para qual trabalha é multinacional?

sim       não

c) Se a resposta da questão acima for positiva, os padrões contábeis são determinados pela matriz?

d) Qual sua área de concentração?

Contabilidade Gerencial    Finanças    Custos    Outros

e) Qual e/ou quais desse (s) fator(es) o influenciou na trajetória de sua carreira?

empresas    sucesso de outros profissionais    influência de professores    outros \_\_\_\_\_

f) Com relação a atualização profissional ela é incentivada pela sua empresa?

sim       não

g) De que maneira é incentivada?

Incentivo a pós-graduação    Plano de carreira    remuneração vinculada a titulação

2. Com relação às Práticas Contábeis.

a) Marque um X de acordo com a explicação do Quadro:

Ferramentas Gerenciais	Assinale as opções de ferramentas gerenciais que você conhece.	Assinale quais dessas ferramentas você efetivamente utilizano seu dia dia.
------------------------	--	--

Economic Value Added		
Painel de Contribuição da Diretoria de Finanças e Relações com Investidores e Controle de Participação		
Processo de Inteligência competitiva		
Manejaento Estratégico logística de Infraestrutura		
Preço de Transferência		
Orçamento		
Manejaento Estratégico Global		
Balanced Score Card		
Retorno Sobre Investimento (ROI)		

b) Em qual exercício foram adotados os IFRS?

2007    2008    2009    2010

3 – Com relação a inovação e tecnologia responda os quesitos abaixo:

a) De quanto em quanto tempo efetuou-se a mudança de ERP dentro da Empresa?

b) O que influenciou esta mudança?

Mudança na Legislação

Sucesso de outras empresas na utilização do mesmo

Influencia de novo colaborador, que já conhecia o sistema

Necessidade de informação não atendida anteriormente.

Nome do entrevistado: \_\_\_\_\_

Empresa em que trabalha: \_\_\_\_\_

Data \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_