



A influência do isomorfismo institucional na adoção dos artefatos de Contabilidade Gerencial: o caso de duas empresas de grande porte

Este trabalho tem como objetivo investigar a influência do isomorfismo institucional na adoção dos artefatos gerenciais. Por meio de um estudo de caso, os dados foram coletados a partir de entrevistas estruturadas realizadas em duas empresas de grande porte de Cataguases (MG). A adoção dos artefatos gerenciais transcende a racionalidade econômica e pode ser explicada pela necessidade de legitimação por parte das organizações, o que as tornam semelhantes umas às outras. As fontes de pressões isomórficas podem advir de três tipos distintos: isomorfismo coercitivo, normativo e mimético. Neste trabalho, os resultados indicam que a adoção dos artefatos se dá, em sua maior parte, pela influência do isomorfismo mimético, com vistas a reduzir a incerteza inerente ao ambiente no qual as organizações se inserem.

Daiane Nóbrega do Carmo

Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade Sudamérica de Cataguases (2012).

Valéria Lobo Archete Boya

Bacharel em Ciências Contábeis pela Unipac Leopoldina; mestre em Contabilidade pela Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas Econômicas (Fucape); docente do curso de Ciências Contábeis da Faculdade Sudamérica de Cataguases; docente do curso de Administração da Faculdade de Administração de Cataguases.

Lariza Oliveira Fortunato

Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade Sudamérica de Cataguases (2011).

1. Introdução

A sociedade, de modo geral, tem experimentado profundas transformações em todas as suas esferas. De acordo com Guerreiro et al. (2006) novas formas de produção e de utilização dos recursos, a atenção ao cliente, a atuação em ambiente globalizado e altamente competitivo são algumas das características que distinguem o momento atual das primeiras décadas do século vinte e impulsionam os processos de mudança. Associadas à tecnologia e ao maior acesso ao conhecimento, apontados por Guerreiro et al. (2006) como fatores catalisadores e facilitadores do processo de mudança, as características do ambiente atual propiciam a inovação da Contabilidade Gerencial. O ambiente favorável resultou nesta inovação, uma vez que novos artefatos gerenciais foram desenvolvidos, porém, na prática, o seu desenvolvimento não acompanha o mesmo ritmo, havendo, nas palavras de Guerreiro et al. (2006) um *gap* entre a teoria e a prática de Contabilidade Gerencial.

Para Scapens (1994), não importa o *gap*. Os pesquisadores deveriam focar a prática em Contabilidade Gerencial *per se*. Sob este prisma, pesquisas têm sido conduzidas para delinear os fatores que influenciam a adoção das práticas gerenciais. Guerreiro et al. (2006) buscaram aprofundar o entendimento sobre as causas da lacuna entre a teoria e a prática em Contabilidade Gerencial à luz dos conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. Gonzaga et al. (2010) investigaram a associação do tamanho da empresa com a utilização das práticas de Contabilidade Gerencial e Oyadomari et al. (2008) investigaram, sob a ótica da Nova Sociologia Institucional, os fatores que influenciam a adoção dos artefatos.

Justificado pela relevância da Contabilidade Gerencial e diante

da necessidade de lançar luz sobre os fatores que determinam a utilização, ou não, das suas práticas, este trabalho, apoiado na Nova Sociologia Institucional, procura responder à seguinte questão: **Qual é a influência do isomorfismo institucional na adoção dos artefatos de Contabilidade Gerencial?**

Para Hawley (1968, apud DIMAGGIO e POWELL, 2005, p. 76), "o isomorfismo constitui um processo de restrição que força uma unidade em uma população a se assemelhar a outras unidades que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais".

Considerando o objetivo exposto, o trabalho caracteriza-se como descritivo e utiliza o procedimento de estudo de caso. A contribuição esperada é a de reafirmar os pressupostos da teoria Institucional e motivar futuras pesquisas sobre o tema.

2. Fundamentação Teórica

2.1. A Contabilidade Gerencial e seus artefatos

A Contabilidade Gerencial surgiu da necessidade de o gestor obter informações capazes de auxiliá-lo no processo de tomada de decisão, uma vez que a contabilidade financeira, por se destinar, principalmente, aos usuários externos, como acionistas e credores, produz informações construídas a partir de dados históricos, de acordo com normas e leis específicas, e obrigatoriamente deve ser objetiva e verificável (PADOVEZE, 2004).

Conforme Soutes (2006, p.23), "a Contabilidade Gerencial evoluiu mudando e implementando seu foco e objetivo, bem como seu posicionamento no processo de planejamento e tomada de decisões da empresa". O processo de mudança deveu-se à transformação do ambiente corporativo e à necessidade de adequação da Contabilidade

Gerencial frente às demandas das organizações, que maiores e mais complexas, precisavam de informações que as ferramentas gerenciais com foco apenas na determinação de custos e utilizadas com afinco desde a Revolução Industrial, não forneciam (SOUTES, 2006).

As transformações ocorridas no âmbito dos negócios é um reflexo da globalização, que intensificou a competição entre as empresas, exigindo um constante redesenho dos processos produtivos e gerenciais. Para Cardoso, Souza e Almeida (2006), a necessidade de inovação e criatividade das empresas resultou em um questionamento quanto à validade e utilidade das práticas contábeis. Um marco desse questionamento foi a publicação do livro "Relevance Lost" em 1987, em que os autores Thomas Johnson e Robert Kaplan afirmaram que a contabilidade havia perdido sua relevância (SOUTES, 2006).

Em resposta à publicação de "Relevance Lost" e na expectativa de trazer de volta a relevância da contabilidade (SOUTES E GUERREIRO, 2007), foram criados novos artefatos gerenciais, definidos por Soutes (2006, p.9) como "atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas que possam ser utilizados pelos profissionais da Contabilidade Gerencial no exercício de suas funções".

A inovação dos artefatos e a diversidade das informações buscadas por eles refletem a multiplicidade de enfoques da Contabilidade Gerencial ao longo de sua história, revelando sua evolução. Tal evolução foi delineada em 1989, quando o *Institute of Management Accountants* (IMA) elaborou um documento chamado (*Institute of Management Accounting Practices*¹ (IMAP1), que foi revisado no ano de 1998, com a finalidade de apresentar os objetivos, tarefas e parâmetros da Contabili-

dade Gerencial, evidenciando suas transformações através de períodos históricos denominados estágios evolutivos (SOUTES, 2006).

Conforme o IMAP1, até 1950 a Contabilidade Gerencial tinha como objetivo a “determinação do custo de produção e controle financeiro”. Em 1960, houve uma mudança no foco, voltando-se para “o fornecimento de informações que suprissem a necessidade ou planejamento gerencial e controle”. No ano de 1980, o foco muda novamente para “a redução de perdas no processo empresarial”. Por volta de 1995, o desenvolvimento toma um novo rumo, e não só “o controle, planejamento e redução de perdas” são importantes, mas também a “criação de valor através do uso efetivo dos recursos” (SOUTES E DE ZEN, 2005, p.2).

Com o estabelecimento dos estágios evolutivos da Contabilidade e a determinação do seu enfoque, foi possível posicionar os seus diversos artefatos dentro dos respectivos estágios. No Brasil, esta separação foi feita por Soutes e De Zen (2005) e consta no Quadro 1.

O desenvolvimento de novas tecnologias de Contabilidade Gerencial não significou, entretanto, que as mudanças em Contabilidade tenham sido plenas. Embora tenham sido desenvolvidos diversos artefatos gerenciais, alguns autores têm se preocupado com a chamada “estabilidade da Contabilidade Gerencial” (GUERREIRO, FREZATTI E CASADO, 2006, p.9), afirmando que as pesquisas contábeis realizadas não estão impactando as organizações (SULAIMAN, AHMAD E ALWI, 2004; FREZATTI, 2005; GUERREIRO, FREZATTI E CASADO, 2006; SOUTES e GUERREIRO, 2007; TEIXEIRA et al. 2009).

2.2. A abordagem institucional

A teoria Institucional, também conhecida como institucionalismo, tem sua base na Ciência Política, na

sociologia e na economia e estuda as inter-relações entre as organizações, os setores organizacionais e estruturas normativas e culturais que cercam o ambiente organizacional, considerando que padrões de comportamento, sistemas de crenças e valores institucionalizados da sociedade influenciam as organizações, moldando-as e sustentando sua estrutura e suas ações (SANTANA et al., 2009).

De acordo com Santana et al. (2009, p.3), sob os pressupostos da teoria Institucional, os fenômenos organizacionais podem ser explicados “através do entendimento de como e do porque estruturas e processos organizacionais tornam-se legitimados e suas consequências nos resultados alcançados”. O institucionalismo é analisado sob três vertentes: a Velha Economia Institucional (OIE – *Old Institutional Economic*), a Nova Economia Institucional (NIE – *New Institutional Economic*) e a Nova Sociologia Institucional (NIS – *New Institutional Sociology*) (OYADOMARI et al., 2008; SANTANA et al., 2009), as quais se diferenciam basicamente pela rejeição ou aceite da racionalidade econômica do indivíduo.

A Velha Economia Institucional tem respaldo nas Ciências Políticas e rejeita a racionalidade econômica

do indivíduo e o equilíbrio do mercado. Em oposição à teoria Neoclássica, esta abordagem defende que as práticas organizacionais são “rotinas institucionalizadas que permitem às organizações reproduzirem e legitimarem o comportamento e alcançar coesão organizacional” (SCAPENS, 1994, p.301). As demais abordagens, NIE e NIS, são consideradas neoinstitucionais (SANTANA et al., 2009) e se desenvolveram com base na perspectiva neoclássica, porém indo mais além, como uma extensão da neoclássica, uma vez que consideram que os indivíduos não são influenciados puramente pela racionalidade econômica, mas também pelas instituições (SCAPENS, 1994).

Diferentemente da Velha Economia Institucional, a NIE, tem suas teorias construídas com base nos custos de transação e direitos de propriedade e embora tenha influência do Direito, das Ciências Políticas, da Sociologia e Antropologia, é a economia que fundamenta suas bases teóricas (AQUINO, 2005). De acordo com Aquino (2005, p.151), a NIE compreende um corpo teórico “que procura explicar economicamente as interações entre agentes pertencentes a um determinado ambiente institucional definido e dinâmico”.

Quadro 1 – Estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial

ESTÁGIOS EVOLUTIVOS	ARTEFATOS
1º Estágio - Determinação dos Custos e Controles Financeiros.	<ul style="list-style-type: none"> • Custeio Por Absorção • Custeio Variável • Controle Financeiro e Operacional • Orçamento Anual
2º Estágio - Informação para Planejamento e Controle Gerencial.	<ul style="list-style-type: none"> • Custo Padrão • Custo Baseado em Atividades (ABC) • Método de Custeamento RKW • Orçamento de Capital • Descentralização
3º Estágio - Redução de Perdas no Processo Empresarial.	<ul style="list-style-type: none"> • Gestão Baseada em Atividades (ABM) • Centros de Responsabilidade • Preço de Transferência • Custo Meta • Método de Custeio Kaizen • Custeio do Ciclo de Vida
4º Estágio - Criação de Valor através do Uso Efetivo dos Recursos.	<ul style="list-style-type: none"> • Planejamento Estratégico • Balanced Scorecard • EVA (<i>Economic Value Added</i>) • MVA (<i>Market Value Added</i>).

Fonte: Adaptado de Soutes e De Zen (2005)

De acordo com Oyadomari et al. (2008), a Nova Sociologia Institucional (NIS) defende que a adoção de estruturas e práticas gerenciais não é motivada, exclusivamente, por razões econômicas, mas decorrem de um processo de legitimação. A legitimidade é obtida quando as instituições são sustentadas por estruturas reguladoras, normativas e cognitivas que lhes dão estabilidade e significado ao comportamento (SANTANA et al., 2009). Para Aquino et al. (2007, p.6), a vertente Institucional Sociológica sustenta que, embora os atores organizacionais adotem práticas gerenciais impulsionados pelo desejo de melhorar o desempenho da organização, “pressões isomórficas levam as organizações a se tornarem semelhantes” de modo que a adoção de práticas organizacionais “podem tomar outra direção que não a busca pela eficiência e melhoria do desempenho, podendo assumir um caráter simbólico e cerimonial proporcionando legitimidade às organizações”. O processo que torna as organizações homogêneas é denominado isomorfismo e as fontes de pressões isomórficas podem advir de três tipos distintos: isomorfismo coercitivo, normativo e mimético.

2.3 Isomorfismo Institucional

Para Hawley (1968, apud DIMAGGIO e POWELL, 2005, p. 76), “o isomorfismo constitui um processo de restrição que força uma unidade em uma população a se assemelhar a outras unidades que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais”. Assim, sob o ponto de vista do isomorfismo institucional nas organizações, DiMaggio e Powell (2005) defendem que, uma vez estabelecidas, as organizações passam a se orientar menos pela competição e pela necessidade de eficiência e mais por processos que as tornem semelhantes às outras,

de modo a obter legitimidade, sem necessariamente se tornarem mais eficientes. O isomorfismo institucional ocorre por meio de três fontes: isomorfismo mimético, normativo e coercitivo.

Os tipos de isomorfismo nem sempre são distintos e podem se misturar no contexto empírico, mas originam-se de fontes diferentes (DIMAGGIO e POWELL, 2005). O isomorfismo mimético deriva da incerteza. Nessa condição, a organização adota técnicas e procedimentos utilizados por outras do mesmo segmento, espelhando-se, portanto, para se manterem legitimadas (ASSIS et al., 2010). Para Modell (2002), o espelhamento acontece para que se alcance sucesso e legitimidade a um nível aceitável perante a sociedade.

A organização que copia, tende a imitar organizações tidas como bem-sucedidas para obter legitimidade, uma vez que adotar práticas que os líderes de mercado utilizam, pode indicar para os *stakeholders* que elas “estão ao menos tentando melhorar suas condições de trabalho” (DIMAGGIO e POWELL, 2005, p.79) e que “está sob controle e utiliza as mais modernas técnicas gerenciais” (OYADOMARI et al., 2008, p.58). Nos dizeres de Modell (2002, p.658) o comportamento mimético é adotado “como um meio de reduzir a incerteza considerando que as práticas de trabalho são tidas como socialmente aceitáveis”. Para DiMaggio e Powell (2005), a difusão dos modelos através das organizações ocorre por meio de ex-funcionários, associações de comércio e indústria e por empresas de consultoria.

O isomorfismo normativo, de acordo com DiMaggio e Powell (2005), deriva principalmente da profissionalização. Ele ocorre quando, em uma ocupação, os métodos e práticas adotados são comuns, pois provêm dos conhecimentos e normas compartilhados

com outros indivíduos de diferentes organizações, fazendo com que os profissionais de determinada área se assemelhem e com isso tornem as empresas também semelhantes (ASSIS et al., 2010). O compartilhamento ocorre, porque pertencem às mesmas associações de classes (Conselho Regional de Contabilidade, por exemplo), estudam na mesma instituição de ensino ou em instituições de ensino com orientação e inclinação semelhante. Profissionais que se especializam na Universidade de São Paulo têm, a princípio, a mesma fonte de conhecimento que lhes servirá de base para a atuação na vida profissional, de modo que, ao exercerem suas profissões, mesmo em empresas diferentes, tenderão a agir de forma similar.

De acordo com Oyadomari et al. (2008, p.59), existem três fatores importantes para o processo de uniformização e socialização de práticas e conhecimentos: a formação acadêmica, as associações de classe e os processos de seleção/recrutamento de pessoal. Assim, as universidades, instituições de treinamento profissional, associações profissionais e de investigação são importantes veículos de promulgação e difusão de normas e “criam um grupo de indivíduos quase intercambiáveis que ocupam posições semelhantes em uma ampla gama de organizações” (DIMAGGIO e POWELL, 2005, p.80). Acrescentam-se a estes mecanismos os “livros textos na formação de um pensar comum dos profissionais da Contabilidade Gerencial” (OYADOMARI et al., 2008, p.59). As características estruturais institucionalizadas pela profissionalização podem ser difundidas para outras instituições por meio de *Frameworks* regulatórios, redes de comunicação e criação de corpos profissionais (MODELL, 2002). Ainda de acordo com Modell (2002),

esse tipo de isomorfismo assume a adoção das “melhores práticas” defendidas pelas autoridades, mas que se distingue do isomorfismo coercitivo pela capacidade limitada de suas fontes de disseminação.

Para DiMaggio e Powell (2005), o isomorfismo coercitivo é resultado de pressões que podem ser sentidas como: coerção, persuasão ou um convite ao conluio, exercidas de maneira formal ou informal sobre uma organização pelo Estado, por outras organizações das quais dependem ou mesmo por algum grupo que tenha interesse na organização (*stakeholders*).

Sobre o isomorfismo coercitivo, Assis et al. (2010), expõem que as empresas são “forçadas” a adotarem procedimentos em que os processos irão consolidar a legitimidade institucional da empresa no ambiente. O Estado pode obrigar a organização a adotar determinada prática de custos, a elaborar relatórios financeiros segundo determinados critérios. No Brasil, a adoção do custeio por absorção é uma imposição do Governo, ainda que para a organização não seja, na maioria dos casos, a prática mais vantajosa (MARTINS, 2002). Empresas subsidiárias são obrigadas a adotarem as mesmas práticas da matriz (DIMAGGIO e POWELL, 2005; OYADOMARI et al., 2008);

órgãos reguladores impõem planos de contas, critérios de imobilização de ativos; e outras entidades, tais como órgãos de proteção ao meio ambiente, que pressionam as organizações a assumirem uma conduta ecologicamente correta, adotando práticas compatíveis. Além de outras fontes de pressão coercitiva, que, mesmo de forma implícita, impõem às organizações modelos organizacionais (DIMAGGIO E POWELL, 2005), de modo, que sob estas influências, as organizações vão se moldando e com o passar no tempo tornam-se homogêneas.

3. Procedimentos Metodológicos

O trabalho consiste em um estudo de caso de natureza descritiva com abordagem qualitativa. Os dados foram coletados por meio de entrevista estruturada, realizada com 6 (seis) funcionários de duas empresas de Cataguases: Companhia Industrial Cataguases (CIC) e Energisa S/A. As empresas foram selecionadas a partir de publicação “As maiores de Minas”, da Federação das Indústrias de Minas Gerais, em parceria com o jornal Estado de Minas, que contém a relação das 300 maiores empresas de Minas Gerais em receita operacional bru-

ta no ano de 2006 e foram as únicas representantes de Cataguases.

As entrevistas foram colhidas por meio de gravação de voz de todos os sujeitos após sua autorização. O formulário de perguntas utilizado nas entrevistas constou de perguntas abertas e fechadas, previamente formuladas e distribuídas em seis blocos. O formulário de perguntas que orientou as entrevistas foi adaptado dos questionários utilizados por Soutes (2006) e Oyadomari et al. (2008), tendo sido adicionadas questões abertas baseadas na revisão de literatura. Uma vez coletadas, as entrevistas foram transcritas e organizadas. Em seguida, procedeu-se à análise dos dados e confronto com a literatura.

4. Resultados e Discussões

O primeiro bloco da entrevista coletou informações gerais sobre os respondentes. Os respondentes atuam na área de contabilidade, Finanças e Controladoria e possuem formação básica nessas áreas, com exceção de um respondente, que é formado em Economia. Exceto por um respondente que atua há um ano na empresa, os demais estão na função há mais de cinco anos, indicando grande experiência na função.

“As transformações ocorridas no âmbito dos negócios é um reflexo da globalização, que intensificou a competição entre as empresas, exigindo um constante redesenho dos processos produtivos e gerenciais.”

Ainda no primeiro bloco, os respondentes foram inquiridos sobre especializações e instituições de ensino que frequentaram. Abordar tais questões foi importante para identificar traços de isomorfismo normativo. Esse tipo de isomorfismo decorre da profissionalização e, conforme DiMaggio e Powell (2005), as instituições de ensino constituem mecanismos de condução de isomorfismo normativo, uma vez que se assemelham em termos de orientações e inclinações. Os indivíduos que estudam nas mesmas escolas tendem a ter a mesma educação formal. Ainda, conforme aqueles autores, um importante mecanismo estimulador deste tipo de isomorfismo é a seleção de pessoal, visto que ela também ocorre por meio da contratação de pessoal de alto nível de um grupo restrito de instituições de treinamento.

No caso da Energisa, percebe-se uma homogeneidade das instituições de ensino frequentadas e até mesmo das especializações. Todos os respondentes estudaram na Fundação Getúlio Vargas e todos se especializaram em Engenharia Econômica. Tendo em vista os pressupostos da Nova Sociologia Institucional, este aspecto pode indicar uma tendência ao isomorfismo normativo, visto que os respondentes, ao estudarem na mesma instituição e cursarem o mesmo curso, passam a se assemelhar em termos de orientação, assumindo características isomórficas. A tendência isomórfica é incentivada pela empresa, uma vez que ela custeou as especializações sempre na mesma instituição de ensino (FGV). Ao contrário, na CIC, o perfil dos respondentes é heterogêneo e há uma diversificação nas instituições de ensino escolhidas. Portanto, não se percebem traços de isomorfismo neste aspecto.

Quadro 2 – Artefatos gerenciais utilizados pelas empresas

	ENERGISA	CIC
Métodos e sistemas de custeio		
Custeio por Absorção	Não utiliza	Utiliza
Custeio Variável	Não utiliza	Utiliza
Custo Padrão	Não utiliza	Utiliza
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	Utiliza	Não utiliza
Custo Meta	Utiliza	Não utiliza
Custeio RKW	Não utiliza	Não utiliza
Métodos de Avaliação e medidas de desempenho		
<i>Benchmarking</i>	Utiliza	Utiliza
Valor Presente	Utiliza	Utiliza
Moeda Constante	Não utiliza	Não Utiliza
Análise do Ponto de Equilíbrio	Não utiliza	Utiliza
Preço de Transferência	Não utiliza	Não Utiliza
<i>Economic Valued Added (EVA)</i>	Utiliza	Utiliza
Filosofias e modelos de gestão		
Orçamento	Utiliza	Utiliza
Simulações	Utiliza	Utiliza
Descentralização	Utiliza	Utiliza
Teoria das restrições	Utiliza	Utiliza
<i>Balanced Scorecard</i>	Utiliza	Pouco utilizado
GECON	Não utiliza	Não utiliza
<i>Just in time</i>	Utiliza	Não utiliza
<i>Kaisen</i>	Pouco utilizado	Não utiliza
Análise da Cadeia de Valor	Pouco utilizado	Pouco utilizado

Fonte: Autor (2013)

O segundo bloco da entrevista buscou identificar os artefatos gerenciais utilizados pelas empresas. O Quadro 2 evidencia as respostas.

Como pode ser observado no Quadro 2, tanto a Energisa quanto a Companhia Industrial utilizam onze dos vinte e um artefatos apresentados. Com relação aos "Métodos e Sistemas de Custeio", a Energisa utiliza o custeio ABC e o Custo Meta, ambos há mais de vinte anos. No caso do artefato ABC, não há indícios de pressão isomórfica. Contudo, a utilização do Custo Meta evidencia o isomorfismo coercitivo vindo do órgão regulador. Para DiMaggio e Powell (2005), esse tipo de isomorfismo indica que uma instituição adota determinada ferramenta em

função de coerção ou persuasão exercida de maneira formal ou informal, pelo Estado, por outras organizações, ou ainda, por grupos que tenham interesse na organização, como, por exemplo, órgãos reguladores.

Como visto na revisão de literatura, a premissa do custo-meta é que, a partir do preço de venda determinado e o objetivo de lucro da empresa, os gestores irão perseguir custos que assegurem este objetivo. Deste modo, tendo em vista o mecanismo de precificação do setor elétrico, em que a Aneel autoriza e fiscaliza o preço da energia, as concessionárias precisam limitar seus custos, uma vez que há restrições quanto ao repasse para o consumidor. A partir

do preço de venda, elas buscarão comprar seus custos e assumir uma margem de lucro sem extrapolar o preço de venda determinado pelo órgão. A pressão que se estabelece sobre os custos da empresa é evidenciada nas palavras do Respondente 1, transcritas a seguir:

o preço de venda é regulado pelo poder concedente, então é uma ação muito forte e os meus custos também são vigiados de perto, se eu der um incremento a mais ao meu pessoal aqui e onerar meu custo, não quer dizer que a Aneel vai aceitar no preço, se você deu aumento o problema é seu. Se o IGP-M foi 5% e você deu 7%, banque os 2%. Então, você só pode repassar no preço aquilo que está aprovado pelo mercado, se o mercado tem um aumento de alumínio, você vai comprar o cabo mais caro aí você consegue repassar no preço, você tem que provar pra ela que o seu custo foi maior.

A Companhia Industrial utiliza o Custeio por Absorção, Custeio Variável e Custo Padrão. A empresa tentou implantar o ABC com a ajuda de uma empresa de consultoria, mas o artefato foi abandonado, visto que, segundo o Respondente 4, não serve para uma empresa com uma gama muito ampla de produtos e tão complexa como a Industrial. Com relação à utilização do Custeio por Absorção, há sinais claros de isomorfismo coercitivo, uma vez que a empresa utiliza esta ferramenta para atender ao Estado, o que é confirmado pelo trecho extraído da entrevista com o Respondente 6: “porque o Fisco, as auditorias tanto interna como externa, o Governo, eles aceitam o critério de Custeio por Absorção, é o único aceito (...). Os sistemas da Industrial são programados para o sistema de absorção”. Outro res-

pondente (RESPONDENTE 4) resalta que “o custeio por absorção, por ter a parte de rateio, muitas vezes não reflete a realidade”. As respostas dos entrevistados confirmam os dizeres de Martins (2002) de que, a adoção desta ferramenta é imposta pelo Governo, mesmo que não traga vantagens para a empresa.

No caso dos artefatos Custeio Variável e custo padrão, os respondentes enfatizaram a utilidade dos artefatos para a formação do preço – no caso do Custo Padrão – e as vantagens oferecidas pelo custeio variável para decisões estratégicas, ressaltando, inclusive, o desejo por um sistema mais sofisticado que permita a ampla utilização da ferramenta, como pode ser constatado pela fala do Respondente 6: “era pra ser mais (utilizado), mas a empresa não tem um sistema que faz isso, da forma desejada pra ver margem de contribuição, ponto de equilíbrio, tudo é feito em Excel, mas não há sistema específico pra isso”. A visão dos respondentes reduz a possibilidade de motivações isomórficas para utilização destas ferramentas, uma vez que eles indicam uma preocupação com a melhoria das informações.

Ao investigar os “Métodos e Avaliação de Medidas de Desempenho” nas empresas, identificou-se que a Energisa utiliza o *Benchmarking*, o Valor Presente e o EVA, e a Companhia Industrial, além desses artefatos, utiliza o ponto de equilíbrio. As ferramentas *Benchmarking*, Valor Presente e análise do ponto de equilíbrio são utilizadas há mais de 10 anos, e o EVA foi adotado recentemente por ambas as empresas. A utilização do *Benchmarking* é indicativa de isomorfismo. O *Benchmarking* é o próprio isomorfismo mimético. Este tipo de isomorfismo deriva da incerteza que leva uma organização a imitar outras organiza-

ções tidas como bem-sucedidas (DIMAGGIO E POWELL, 2005), para que se alcancem sucesso e legitimidade a um nível aceitável (MODELL, 2002), e essa é a base do *Benchmarking*. Por meio desta ferramenta, as organizações buscam identificar o melhor de outras organizações e tomar aquilo como prática. Ao indicarem a utilização do artefato, os entrevistados na Energisa sinalizam que isomorfismo mimético é uma realidade na empresa, como pode ser evidenciado nos extratos abaixo:

os acionistas se espelham em grandes empresas nacionais e também internacionais do ramo de geração de energia. Eles querem ver a empresa crescer cada vez mais e pra isso eles observam o que elas estão fazendo para que a gente também possa fazer e maximizar nossos resultados e o lucro (RESPONDENTE 1)

Visitas constantes a empresas similares à nossa ou outras que a gente tenha como referência, a gente quer saber como a gente está com relação às outras, tanto em procedimentos operacionais de vanguarda e tecnologia, instalação de medidores, instalação de transformadores ou mesmo aqui



Quadro 3 – Atitudes e valores organizacionais

	ENERGISA	CIC
1. A empresa valoriza a introdução de novas técnicas de controle gerencial.	Concordo	Concordo
2. A empresa tem como estratégia ser pioneira na adoção de técnicas gerenciais	Concordo	Discordo
3. Considera que o ambiente organizacional deva sempre refletir as melhores técnicas de controle gerencial adotadas no mercado.	Concordo	Concordo
4. O não uso de determinada técnica é fator importante para o seu abandono.	Discordo	Discordo
5. O apoio dos gerentes é importante para a implementação da técnica.	Concordo	Concordo
6. A empresa ao implementar uma nova técnica adota o nome consagrado .	Concordo	Concordo
7. A implementação de nova técnica é cuidadosamente planejada.	Concordo	Concordo
8. A comunicação da adoção da nova técnica é feita por meio de reuniões	Concordo	Concordo
9. A introdução de novas técnicas é comunicada aos acionistas e investidores.	Concordo	Concordo
10. A empresa acredita que os stakeholders valorizam novas técnicas gerenciais.	Concordo	Concordo

Fonte: Autor (2013)

na área administrativa. Procurar está falando com as coisas mais recentes da teoria moderna, existe um *gap* muito grande né, o homem já foi na lua, Fayol e Taylor estão discutindo até hoje teoria de produtividade, então na área de administração o homem ainda está muito defasado em relação à tecnologia (RESPONDENTE 2)

O conceito de “Valor Presente” é utilizado em finanças nas decisões de investimento e financiamento, uma vez que o dinheiro possui valor no tempo (ASSAF NETO e LIMA, 2009). Este artefato pertence aos primeiros estágios da Contabilidade Gerencial e, portanto, não é recente. Contudo, a Lei n.º 11.638/07 determinou que as empresas sujeitas à Lei ajustassem a Valor Presente as contas de ativo e passivo de longo ou curto prazo, quando houver efeitos relevantes. Estes aspectos explicam a divergência nas respostas com relação ao uso do artefato “Valor Presente”. Enquanto dois respondentes indicaram que a ferramenta é usada há mais de 10 anos e afirmaram que “todos os nossos investimentos são calculados pelo capital, pelo valor ótimo de capital (RESPONDENTE 2)”, outro respondente (RESPONDENTE 1) indicou que o Valor Presente foi adotado após a alteração das normas de contabilidade. Embora não se discuta as qualidades da ferramenta, a imposição

da sua utilização pela Lei caracteriza isomorfismo coercitivo.

Das “Filosofias e Modelos de Gestão” apresentados, a Energisa utiliza seis dos nove artefatos, e a Companhia Industrial utiliza quatro. A Energisa utiliza o orçamento, simulações, descentralização, teoria das Restrições, BSC e *Just in time*. A teoria das Restrições e o BSC são recentes, enquanto os demais artefatos são utilizados há mais de 10 anos. A Companhia Industrial utiliza orçamento, simulações, descentralização e teoria das Restrições. Nesta empresa a teoria das Restrições e a teoria da Descentralização são recentes, e os demais artefatos são utilizados há mais de 10 anos. Neste Bloco, os respondentes foram solicitados a identificarem quais artefatos são utilizados pela empresa e ao longo das entrevistas fizeram comentários sobre um artefato ou outro. Pela análise do conteúdo das entrevistas, em relação à “Filosofias e Modelos de Gestão”, não foram identificados indícios de isomorfismo.

O Bloco 2 ainda investigou de quem foi a iniciativa de adotar os artefatos. Nas duas empresas a iniciativa de adoção foi da diretoria, com exceção do Custeio por Absorção utilizado na Industrial, que é adotado para atender ao Fisco. De acordo com um respondente da Energisa, os métodos e sistemas de custeio utilizados foram adotados

“para atender às exigências do Mercado”, o que pode reforçar a ideia de coerção na adoção das práticas.

No Bloco 3 foram elaboradas oito questões abertas com o objetivo de embasar as percepções assinaladas nos Blocos 4 e 5. Estas questões serão abordadas na medida em que os resultados dos Blocos 4 e 5 forem apresentados. O Bloco 4, “Atitudes e Valores”, apresentou aos respondentes afirmações sobre um possível posicionamento das organizações, de modo geral, com relação às práticas de Contabilidade Gerencial. O Quadro 3 evidencia o grau de concordância em relação às afirmações.

As duas primeiras questões confirmam os achados de Oyadomari et al. (2008) de que as empresas valorizam a adoção de novas técnicas, mas que elas preferem não ser as pioneiras na sua introdução. No caso da Energisa, embora dois de seus respondentes tenham indicado que a empresa busca o pioneirismo na adoção das práticas gerenciais, o que iria contra o comportamento mimético defendido pela NIS, um respondente discordou e enfatizou sua posição ao afirmar: “acho que o grupo nunca buscou isso”. O pioneirismo deixa a empresa suscetível aos riscos implícitos nas incertezas, de modo que assumir um comportamento mimético em relação às práticas é uma forma de gerenciar tais riscos.

As empresas consideram que o ambiente organizacional deva sempre refletir as melhores técnicas de controle gerencial adotadas no mercado. Um respondente da Energisa afirmou acreditar que as práticas adotadas pela empresa são as melhores, e se existirem novas práticas, o grupo se mobilizará para que a implementação e os resultados sejam alcançados com sucesso. O alinhamento com as melhores práticas do mercado corrobora a necessidade de legitimação e aumenta o nível de mimetismo de um setor (OYADOMARI et al., 2008).

Com relação à adoção ou ao abandono dos artefatos, os respondentes acreditam que o não uso de determinada ferramenta não seja fator determinante para o seu abandono. O Respondente 6 explica que “num determinado período sim (o não uso determina o abandono), mas não quer dizer que ela nunca vai ser necessária novamente”. As organizações podem adotar determinado artefato por pressões isomórficas, utilizarem-no por algum tempo, e depois, mesmo que estejam em desuso, mantê-los para se reforçar sua legitimidade. Ressalta-se, porém, que quando perguntados se os artefatos utilizados estão em pleno funcionamento, de modo geral, os respondentes afirmaram que todos os artefatos assinalados como utiliza-

dos estão em pleno funcionamento nas empresas e servem de base para tomada de decisão.

O isomorfismo mimético também é uma resposta à necessidade de legitimação. As organizações copiam para se justificarem e se mostrarem legítimas. As questões de 5 a 8 evidenciam os esforços de legitimação dos artefatos por meio de simbolismos e rituais, como o apoio dos gerentes, a utilização do nome consagrado do artefato, a estruturação e a comunicação formal do artefato. Na Energisa, os respondentes, de modo geral concordaram com todas essas questões. A questão 6 foi aprofundada, ao ser perguntado aos respondentes se a divulgação ou menção dos artefatos dentro e fora da empresa através dos relatórios de administração ocorre pelo nome comercial (consagrado) do artefato. Conforme Oyadomari et al. (2008) a adoção do nome consagrado de uma ferramenta ou técnica é indicativa de isomorfismo mimético, além de refletir a busca da organização por legitimidade, num ambiente interno e externo. Nas duas empresas investigadas, os artefatos gerenciais geralmente são abordados pelo nome consagrado. O Respondente 1 (Energisa) ressaltou que nem sempre a empresa utiliza o nome consagrado e o Respondente 5 (Industrial) assinalou 3 para esta questão, indicando “nem concordo, nem discordo”.

Na percepção dos respondentes, ambas as empresas comunicam a introdução de novos artefatos aos acionistas e investidores e acreditam que os *stakeholders* valorizam a introdução de novas técnicas. Esse resultado difere em parte dos obtidos por Oyadomari et al. (2008) em que os autores encontraram que a comunicação dos novos artefatos não é direcionada aos acionistas e investidores. No caso da Energisa, uma explicação para a comunicação dos artefatos aos investidores e acionistas pode ser em virtude da participação dos acionistas na diretoria executiva do grupo e, conseqüentemente, da participação no processo decisório.

No Bloco 5 os entrevistados classificaram, sob a ótica do grau de importância, os fatores que influenciam a adoção e abandono dos artefatos. A escala variou “nenhuma importância” a “muita importância”. O Quadro 4 abaixo evidencia as respostas.

A leitura de livros sobre o assunto e o conhecimento obtido nas instituições de ensino não são importantes para influenciar a adoção ou abandono dos artefatos em nenhuma empresa pesquisada. Estas considerações reduzem a probabilidade de influência de pressões normativas sobre a utilização dos artefatos.

Quadro 4 – Fatores que influenciam a adoção e abandono dos artefatos

	ENERGISA	CIC
1. A importância da matriz/holding/acionista.	Não Importante	Importante
2. A imposição de clientes/fornecedores.	Importante	Importante
3. A credibilidade das práticas.	Importante	Importante
4. A experiência de outras empresas.	Importante	Importante
5. A opinião/recomendação de empresas de consultoria.	Importante	Não Importante
6. O desempenho econômico-financeiro.	Importante	Importante
7. A decisão do corpo diretivo e gerencial da empresa.	Importante	Importante
8. A imposição de órgãos reguladores.	Não Importante	Importante
9. A leitura de livros sobre o assunto.	Não Importante	Não Importante
10. O conhecimento obtido nas instituições de ensino.	Não Importante	Não Importante
11. A opinião/recomendação das associações de profissionais, como o CRC, Ibracon e Audibra.	Importante	Não Importante

Fonte: Autor (2013)

“Curiosamente, mesmo possuindo um órgão regulador forte, como é o caso da Aneel, os respondentes da Energisa consideram que a imposição de órgãos reguladores não tem importância na adoção e abandono das práticas.”

Buscando evidências de isomorfismo normativo nas empresas, foi perguntado aos respondentes sobre a participação na adoção dos artefatos gerenciais. Na Energisa, não há participação na adoção, há apenas a comunicação do artefato aos subordinados. No caso da Industrial, a participação dos respondentes na adoção de determinada ferramenta limita-se à sugestão e à verificação da viabilidade para a empresa. De acordo com o Respondente 6:

(...) uma consultoria que trouxe para a empresa o ABC e tentou fazer a implementação aqui na empresa, não deu certo esse tipo de custeio. Uma empresa desse porte, com vários centros de custos, com várias particularidades e peculiaridades. A nossa participação na adoção é pra validar mesmo se a ferramenta vai funcionar na empresa.

A influência na adoção ou rejeição do artefato por parte dos respondentes pode levar as organizações ao isomorfismo normativo em função da profissionalização. A sugestão de ferramentas gerenciais, como no caso da Industrial, pode levar a empresa ao isomorfismo normativo, uma vez que quem sugere pode ter sido influenciado por instituições de en-

sino, associações e outros canais de difusão das práticas. Porém, no caso desta empresa a efetiva utilização depende da aprovação da diretoria.

Outra questão relacionada ao isomorfismo normativo é se a opinião/recomendação das associações de profissionais, tais como o CRC, Ibracon e Audibra, influenciam a adoção ou abandono dos artefatos gerenciais. Para os respondentes da Energisa, essas associações exercem influência na adoção ou abandono das práticas, ao contrário do que pensam os respondentes da Industrial. As associações profissionais são veículos de promulgação e difusão de normas (DIMAGGIO E POWELL, 2005) de modo que a sua ação e influência contribuem para aumentar a homogeneidade das organizações, tanto do isomorfismo normativo, quanto através do isomorfismo coercitivo em função da autoridade de algumas associações, como é o caso do Conselho Federal de Contabilidade em impor normas e regras que podem ter efeito nas práticas gerenciais.

Ao contrário, enquanto a Energisa considera importante a opinião e recomendação das empresas de consultoria na adoção ou abandono das práticas, a Industrial não acredita que isso seja

importante. Ao serem interrogados sobre se os artefatos foram introduzidos por alguma empresa de consultoria e o porquê de tal procedimento, ambas as empresas informaram que utilizam os serviços de consultoria, como, aliás, foi confirmado na primeira questão do Bloco 6. Na Energisa, artefatos como o BSC e o orçamento e mesmo o Kaisen, que não foi à frente, foram introduzidos por empresas de consultoria. Os respondentes, contudo, afirmam que nem todos os artefatos foram implantados por estas empresas. No caso da Industrial, também é comum a utilização de consultorias. De acordo com DiMaggio e Powell (2005), as empresas de consultoria são importantes fontes de disseminação de práticas gerenciais e por elas as empresas vão se assemelhando. As consultorias reforçam o processo de imitação que caracteriza o isomorfismo mimético, como evidencia o Respondente 5:

Quando você tem muitos processos, então é bom você ter uma empresa de fora pra te orientar, fazer a implantação na sua área, pra acabar um pouco com o achismo e pegar um pouco, talvez, da prática deles, pra ver os tipos de *benchmarking* e práticas utilizadas por outras empresas e adotar na nossa.