

Renícia Maria Innocenti

**CONTABILIDADE GERENCIAL E A LEGITIMIDADE DAS
ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO À LUZ
DA TEORIA INSTITUCIONAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do título de Mestre em Contabilidade.

Orientadora: Prof^ª. Dra. Valdirene Gasparetto

**Florianópolis/SC
2019**

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Innocenti, Renícia Maria

Contabilidade gerencial e a legitimidade das organizações do terceiro setor: um estudo à luz da teoria institucional / Renícia Maria Innocenti ; orientadora, Valdirene Gasparetto, 2019.

170 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Florianópolis, 2019.

Inclui referências.


1. Contabilidade. 2. Contabilidade Gerencial. 3. Legitimidade. 4. Terceiro Setor. 5. Teoria Institucional. I. Gasparetto, Valdirene . II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

Renícia Maria Innocenti

**CONTABILIDADE GERENCIAL E A LEGITIMIDADE DAS
ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO À LUZ
DA TEORIA INSTITUCIONAL**

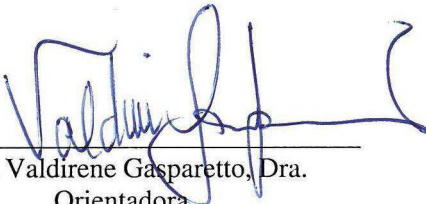
Esta Dissertação foi julgada adequada para obtenção do título de Mestre em Contabilidade, e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da UFSC.

Florianópolis, 30 de maio de 2019.




Prof.^a. Ilse Maria Beuren, Dra.
Coordenadora do Curso

Banca Examinadora:



Prof.^a. Valdirene Gasparetto, Dra.
Orientadora

Universidade Federal de Santa Catarina




Prof. Carlos Eduardo Facin Lavarda, Dr.
Membro Interno

Universidade Federal de Santa Catarina



Prof. Darci Schnorrenberger, Dr.
Membro Interno

Universidade Federal de Santa Catarina



Prof. Vicente Pacheco, Dr.
Membro Externo

Universidade Federal do Paraná (Videoconferência)

Prof.^a. Dra. Ilse Maria Beuren
Coordenadora
PPGC/CSE/UFSC
Portaria 694/2017/GR

Este trabalho é dedicado aos meus pais, Vitalino e Lída, em gratidão por tudo o que sou, e aos meus netos, Davi, Luca e Ruan, na esperança de que o meu prazer em aprender seja inspiração em suas escolhas.

A eles, com todo o meu amor.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela vida, e por conceder a energia que me impulsiona a abraçar as oportunidades e a superar as dificuldades.

Aos meus familiares, pelo apoio incondicional e por compreender o sacrifício da ausência. Em especial ao meu marido, Osvaldo Florêncio Rocha, pelo incentivo e suporte essenciais para o alcance deste objetivo.

À professora e orientadora professora Valdirene Gasparetto, a quem dedico sentimentos de amizade, admiração e respeito. Agradeço imensamente por todos os momentos compartilhados na orientação e elaboração deste trabalho. De forma especial, pela compreensão, serenidade e amparo nos momentos difíceis.

A todos os professores do PPGC da UFSC, por compartilhar experiências e ensinamentos. Em especial à professora Ilse Maria Beuren, pela oportunidade e confiança na viabilidade deste estudo, e aos professores Rogério João Lunkes e Darci Schnorrenberger por acreditarem no projeto e estimularem o ingresso no Programa.

Aos membros da banca, professores Carlos Eduardo Facin Lavarda e Darci Schnorrenberger, e ao professor avaliador externo, Vicente Pacheco, pela disponibilidade e pelas contribuições ao estudo.

À Secretária do PPGC, Maura Paula Miranda Lopes, pela significativa colaboração na condução dos aspectos administrativos.

Aos queridos colegas de mestrado, por compartilhar angústias, alegrias e aprendizagens. Em particular, a Ernando Fagundes e Hélia Madeira Wiggers, parceiros de pesquisas e publicações, pela amizade construída desde o início do curso, como “alunos especiais”.

Ao MPSC por oportunizar as ausências permitidas para cursar as disciplinas. Aos colegas da Gerência de Análise Contábil, pela constante discussão sobre as especificidades das fundações privadas catarinenses e por todo o estímulo ao longo desta caminhada. Aos colegas Douglas da Silveira, por revisar o texto e sugerir ajustes dos instrumentos de pesquisa, Eliane Maria Dall'Oglio Hoffmann por oferecer generosamente florais equilibradores para as inúmeras dores da jornada, e Elton Davi Staub por colaborar com sua expertise em ferramentas de *Business Intelligence* nas etapas de consolidação, análise e interpretação dos dados.

Agradeço à Fundação objeto de estudo por viabilizar a realização da pesquisa, e aos seus colaboradores por concordar em participar de entrevistas e questionários e, assim, contribuir com a pesquisa.

A todos que colaboraram direta ou indiretamente na conclusão deste trabalho, o meu infinito agradecimento.

“If we want things to stay as they are, things will have to change”.

(di Lampedusa, 1958 [1996, p. 21])

“O universo é cheio de pontinhos. Se ligar os certos, você poderá desenhar qualquer coisa.

A pergunta importante não é se os pontinhos que você escolheu existem de fato, mas por que você optou por ignorar todos os outros”.

(Russ Roberts, 2015)

“Temos de descobrir uma teoria que funcione...

A (nossa) teoria deve servir de mediadora entre as verdades anteriores e certas experiências recentes. Deve perturbar o mínimo possível o bom senso e a convicção anterior, e levar a um término sensato ou outro que possa ser verificado com precisão. ‘Funcionar’ significa essas duas coisas...”

(William James)

RESUMO

O objetivo da pesquisa é verificar de que forma a mudança da contabilidade gerencial, sob a influência do isomorfismo, apoia o alcance da legitimidade de uma organização do terceiro setor. Foi realizado um estudo de caso à luz da teoria institucional, nas vertentes da Velha Economia Institucional (OIE) e da Nova Sociologia Institucional (NIS), em uma fundação privada educacional localizada no sul do Brasil, constituída na década de 1960. A pesquisa tem natureza descritiva com abordagem qualitativa, e com coleta de dados por meio de entrevista, questionário e documentos. Dos resultados conclui-se que, na Fundação, a mudança institucional de regras e rotinas da contabilidade gerencial foi promovida pela necessidade da gestão de ter ferramentas mais ágeis e seguras para apoiar a tomada de decisão. A mudança institucional deu-se de maneira formal, revolucionária e progressiva. O processo de mudança da contabilidade gerencial ocorreu sob a influência do isomorfismo coercitivo, mimético e normativo, e foi motivado por racionalidade e eficiência e pela necessidade de legitimação das ações, redução de incertezas e harmonia com as convenções aceitas. A mudança das ações da contabilidade gerencial, com base nos pilares institucionais regulativo, normativo e cultural-cognitivo de legitimidade, foi orientada pela busca de um padrão de comportamento baseado em aspectos legais, com adequação aos padrões de conduta socialmente aceitos e aceitação da Fundação como necessária para a comunidade organizada na região, pela relevância do seu caráter comunitário. Os resultados da pesquisa contribuem para a literatura contábil ao apresentar evidências empíricas sobre a mudança da contabilidade gerencial ao longo do tempo, sob a influência das pressões isomórficas e das estruturas que lhe conferem legitimidade, no contexto do terceiro setor brasileiro. Os resultados ampliam o conhecimento sobre a dinâmica da contabilidade gerencial para prover legitimidade às atividades da organização, em prol de sua sobrevivência no campo institucional do terceiro setor, sugerindo novos estudos.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. Legitimidade. Isomorfismo. Fundação Privada. Terceiro Setor. Teoria Institucional.

ABSTRACT

The objective of the research was to verify how management accounting supports the reach of the legitimacy of a third sector organization. In order to meet the objective, a case study was carried out from the point of view of the institutional theory, in the aspects of the Old Institutional Economy (OIE) and the New Institutional Sociology (NIS), in a non-profit educational foundation located in southern Brazil, constituted in the 1960s. The research has descriptive nature with a qualitative approach, and data collection conducted through interview, survey and documents. From the results, it was concluded that, in the Foundation, the institutional change of rules and routines of management accounting was promoted by the need of management to have more agile and safe tools to support decision making. The institutional change took place in a formal, revolutionary and progressive way. The process of change in management accounting occurred under the influence of coercive, mimetic and normative isomorphism, and was motivated by rationality and efficiency and by the need for legitimation of actions, reduction of uncertainties and harmony with accepted conventions. The change in management accounting actions, based on the regulatory, normative and cultural-cognitive legitimacy institutional pillars, was guided by the search for a behavior pattern based on legal aspects, with adequacy to the socially accepted standards of conduct and acceptance of the Foundation as necessary for the organized community in the region, for the relevance of its community character. The research results contribute to the accounting literature by presenting empirical evidence on the change in management accounting over time, under the influence of coercive, mimetic and normative isomorphism, and the structures that give it legitimacy in the context of the third Brazilian sector. The results broaden the knowledge about the dynamics of the management accounting to provide legitimacy to the activities of the organization, in favor of its survival in the institutional field of the nonprofit sector, suggesting new studies.

Keywords: Management Accounting. Legitimacy. Isomorphism. Private Foundation. Nonprofit Sector. Institutional Theory.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Interconexão entre ambientes técnico e institucional	32
Figura 2 - O processo de institucionalização.....	44
Figura 3 - Configuração dos aspectos da gestão do terceiro setor.....	53

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Mecanismos para a adaptação institucional	33
Tabela 2 - Variações de ênfase: três pilares institucionais	36
Tabela 3 - Práticas de contabilidade gerencial mais abordadas.....	40
Tabela 4 - Dicotomias da mudança institucional da contabilidade gerencial	45
Tabela 5 - Agentes institucionais do terceiro setor	51
Tabela 6 - Escopo dos estudos empíricos relacionados.....	56
Tabela 7 - Evidências observadas em estudos relacionados.....	57
Tabela 8 - Artigos selecionados nas bases de dados	58
Tabela 9 - Constructo mudança institucional de regras e rotinas da contabilidade gerencial.....	62
Tabela 10 - Constructo mudança da contabilidade gerencial sob a influência dos mecanismos do isomorfismo.....	64
Tabela 11 - Constructo necessidade de legitimação das ações da contabilidade gerencial.....	65
Tabela 12 - Roteiro dos instrumentos de pesquisa do constructo “a” ...	68
Tabela 13 - Roteiro dos instrumentos de pesquisa do constructo “b” ...	69
Tabela 14 - Roteiro dos instrumentos de pesquisa do constructo “c” ...	71
Tabela 15 - Categorias de práticas de contabilidade gerencial.....	73
Tabela 16 - Características dos entrevistados e das entrevistas.....	76
Tabela 17 - Características dos respondentes dos questionários	77
Tabela 18 - Nível da influência dos fatores técnicos e institucionais....	84
Tabela 19 - Nível da mudança das práticas de contabilidade gerencial	87
Tabela 20 - Nível de utilização das práticas de contabilidade gerencial	94
Tabela 21 - Nível de não aplicação das práticas de contabilidade gerencial.....	96
Tabela 22 - Nível das dicotomias da mudança.....	99
Tabela 23 - Nível de influência dos agentes institucionais do terceiro setor	106
Tabela 24 - Nível de influência dos mecanismos isomórficos	109
Tabela 25 - Nível de influência dos aspectos de legitimação.....	113

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAAJ	<i>Accounting, Auditing and Accountability Journal</i>
ABC	<i>Activity-Based Costing</i>
ABM	<i>Activity-Based Management</i>
ACAFE	Associação Catarinense de Fundações Educacionais
AOS	<i>Accounting, Organizations and Society</i>
BI	<i>Business Intelligence</i>
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CEBAS	Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social
CENTAC	Central de Atendimento ao Acadêmico
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
DCE	Diretório Central dos Estudantes
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
DIRF	Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte
EaD	Educação a Distância
EVA	<i>Economic Value Added</i>
GECON	Gestão Econômica
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICES	Instituições Comunitárias do Ensino Superior
IES	Instituição de Educação Superior
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IMA	<i>Institute of Management Accountants</i>
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
ITG	Interpretação Técnica Geral
JHOM	<i>Journal of Health Organization and Management</i>
JIT	<i>Just In Time</i>
MAR	<i>Management Accounting Research</i>
MEC	Ministério da Educação
NIE	Nova Economia Institucional (<i>New Institutional Economics</i>)
NIS	Nova Sociologia Institucional (<i>New Institutional Sociology</i>)
OIE	Velha Economia Institucional (<i>Old Institutional Economics</i>)
ONGs	Organizações Não-Governamentais
OSCIP	Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público
PCG	Práticas de Contabilidade Gerencial
PDI	Plano de Desenvolvimento Institucional

PROESDE	Programa de Educação Superior para o Desenvolvimento Regional
PROIES	Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior
PROUNI	Programa Universidade para Todos
RAIS	Relação Anual de Informações Sociais
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
SICAP	Sistema de Cadastro e Prestação de Contas
SUS	Sistema Único de Saúde
TBAR	<i>The British Accounting Review</i>
TQM	<i>Total Quality Management</i>
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
VBM	<i>Value-Based Management</i>

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	21
1.1	Objetivos	23
1.1.1	Objetivo Geral	23
1.1.2	Objetivos Específicos	23
1.2	Justificativa da Pesquisa	23
1.3	Delimitação da Pesquisa	25
1.4	Estrutura da Pesquisa	26
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	27
2.1	Teoria Institucional	27
2.1.1	Isomorfismo	32
2.1.2	Legitimidade	35
2.2	Contabilidade Gerencial	38
2.2.1	Abordagem Institucional da Contabilidade Gerencial	41
2.2.2	O Processo de Institucionalização Segundo Burns e Scapens (2000)	43
2.3	Abordagem Institucional do Terceiro Setor Brasileiro: da Filantropia à Gestão Eficiente	47
2.4	Contabilidade Gerencial e Teoria Institucional no Terceiro Setor: Estudos Empíricos Relacionados	56
3	METODOLOGIA	61
3.1	Classificação da Pesquisa	61
3.2	Constructos de Pesquisa	62
3.3	Procedimentos de Coleta de Dados	66
3.4	Instrumentos de Pesquisa	67
3.5	Caso de Pesquisa	73
3.6	Aplicação dos Instrumentos de Pesquisa	75
3.7	Procedimentos de Análise de Dados	78
3.8	Limitações da Pesquisa	80
4	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	81
4.1	Mudança Institucional de Regras e Rotinas da Contabilidade Gerencial	81
4.2	Processo de Mudança da Contabilidade Gerencial sob Pressões Isomórficas	101
4.3	Necessidade de Legitimação das Ações da Contabilidade Gerencial	111
5	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	117
5.1	Conclusões da Pesquisa	117
5.2	Recomendações para Pesquisas Futuras	119
	REFERÊNCIAS	121

APÊNDICE A – RESULTADOS DA PESQUISA NAS BASES DE DADOS	141
APÊNDICE B – ROTEIRO DE ENTREVISTA	148
APÊNDICE C – QUESTIONÁRIO	152
APÊNDICE D – PROTOCOLO DE PESQUISA.....	158
APÊNDICE E – CARTA-APRESENTAÇÃO.....	159
APÊNDICE F – TERMO DE CONFIDENCIALIDADE.....	160
APÊNDICE G – FREQUÊNCIA (F) DOS ELEMENTOS DE ANÁLISE IDENTIFICADOS.....	162
APÊNDICE H – NÍVEL DA MUDANÇA INSTITUCIONAL DA CONTABILIDADE GERENCIAL	165
APÊNDICE I – NÍVEL DE UTILIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	169

1 INTRODUÇÃO

Da origem alicerçada nos princípios da filantropia e da caridade religiosa no século XVI à contemporaneidade da gestão orientada ao desempenho, o terceiro setor brasileiro vem ampliando seu espaço de atuação, por meio de diversas mudanças institucionais. Apesar de conservar valores como solidariedade e altruísmo, as organizações sem fins lucrativos passaram a lidar com lógicas mais instrumentais, auferindo seu desempenho e buscando resultados mais elevados (Silva, 2010).

Na abordagem institucional, as organizações evoluem impelidas por pressões internas e por valores da sociedade externa, adaptando-se às pressões ambientais e orientando-se não apenas por eficiência, mas pela necessidade de legitimação e aceitação social (Guerra & Aguiar, 2007).

As entidades do terceiro setor brasileiro respondem às pressões ambientais que estabelecem critérios mais rígidos para as operações e resultados alcançados e exigem eficiência organizacional. Tem-se uma mudança institucional em que cada vez mais a sobrevivência dessas organizações e a manutenção da legitimidade de suas ações vinculam-se ao alcance de níveis satisfatórios de eficiência, como fundamenta a teoria institucional (Guerra & Aguiar, 2007). Nesse contexto, as organizações são pressionadas ao isomorfismo ao se assemelharem a outras que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais (DiMaggio & Powell, 1983). As organizações que o fazem aumentam sua legitimidade e suas perspectivas de sobrevivência (Meyer & Rowan, 1977).

Nas entidades do terceiro setor, dificuldades de gestão podem ocorrer em razão da ausência de pessoal qualificado, falta ou limitação de equipamentos e sistemas de controle, além das especificidades do setor e da necessidade de prestar contas (Arruda, Voese, Espejo & Vieira, 2013). É necessário reverter tal situação a partir da profissionalização da gestão e do desenvolvimento de uma estrutura de gestão adequada às suas especificidades e que garanta sua continuidade (Assaf Neto, Araújo & Fregonesi, 2006).

O modo pelo qual as entidades do terceiro setor gerenciam os recursos captados decorre de diversos fatores de gestão, do meio em que atuam e da complexidade dos projetos sociais envolvidos (Borges, 2017). Legitimidade e recursos aumentam a sobrevivência das organizações e podem resultar não apenas de elas serem eficientes, mas também de se conformarem a mitos institucionalizados no ambiente organizacional (Meyer & Rowan, 1977). A legitimidade é uma condição que reflete o alinhamento cultural, o apoio normativo ou a consonância com regras ou leis (Scott, 1995). Logo, organizações que visam receber suporte e serem

percebidas como legítimas devem se articular em torno de regras e crenças institucionalizadas (Dias Filho & Machado, 2004).

A contabilidade, como sistema de informação, assume um papel relevante na gestão das entidades do terceiro setor, por possibilitar aos gestores e à sociedade dados que permitem acompanhar os atos e fatos da gestão, bem como explicar e prever situações de natureza econômico-financeira para a devida administração dos recursos públicos, inclusive nos processos de prestação de contas (Borges, 2017).

No âmbito gerencial, com o seu propósito de atuar como parceira das organizações na tomada de decisões, por contribuir na elaboração e implementação das estratégias (IMA, 2008), a contabilidade possibilita uma estrutura de gestão adequada ao cumprimento dos compromissos sociais que viabilizem a continuidade operacional das entidades do terceiro setor (Milani Filho, 2009). A contabilidade gerencial contempla diversas práticas que podem proporcionar suporte às parcerias no terceiro setor e, assim, melhorar o desempenho dessas organizações nas diversas finalidades para as quais foram constituídas (Arruda et al., 2013).

Na literatura contábil, a teoria institucional tem se destacado por oferecer distintas abordagens para estudos sobre mudanças em contabilidade gerencial (Burns & Scapens, 2000; Covalski & Dirsmith, 1988; Covalski, Dirsmith, & Michelman, 1993). A abordagem institucional apresenta-se como uma estrutura válida para o entendimento das práticas contábeis gerenciais como rotinas institucionalizadas (Scapens, 1994). A partir de *insights* teóricos da Velha Economia Institucional (OIE) e da Nova Sociologia Institucional (NIS) é possível observar a mudança da contabilidade gerencial em uma organização no intuito de entender por que e como os sistemas de contabilidade gerencial surgem, são sustentados e mudam com o tempo (Yazdifar, Zaman, Tsamenyi, & Askarany, 2008).

Uma abordagem institucional contemplando OIE e NIS pode ser adotada como base teórica para fornecer uma ampla visão de fenômenos organizacionais, como o processo da mudança da contabilidade gerencial no campo institucional do terceiro setor, sob a influência das pressões isomórficas e das estruturas que lhe conferem legitimidade.

Essa reflexão sugere uma investigação que leve a compreender a mudança da contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor, seja pela busca da eficiência na prestação de serviços de interesse social, seja pela necessidade de legitimidade em função da forma de constituição e princípios norteadores dessas organizações, seja por ambos.

Diante do exposto, neste estudo, busca-se responder a seguinte questão-problema: de que forma a mudança da contabilidade gerencial,

sob a influência do isomorfismo, apoia o alcance da legitimidade de uma organização do terceiro setor?

1.1 Objetivos

1.1.1 Objetivo Geral

Verificar de que forma a mudança da contabilidade gerencial, sob a influência do isomorfismo, apoia o alcance da legitimidade de uma organização do terceiro setor.

1.1.2 Objetivos Específicos

- a) Analisar a mudança institucional de regras e rotinas da contabilidade gerencial de uma organização do terceiro setor, desde sua constituição;
- b) Verificar o processo de mudança da contabilidade gerencial, em função das condições e requisitos a que está sujeita uma organização pertencente ao terceiro setor, sob a influência dos mecanismos do isomorfismo; e
- c) Analisar a necessidade de legitimação das ações da contabilidade gerencial de uma organização do terceiro setor.

1.2 Justificativa da Pesquisa

O tema deste estudo tem relevância social e acadêmica, visto que se pretende compreender como as práticas de contabilidade gerencial surgem, são sustentadas e evoluem com o tempo, para possibilitar o alcance de legitimação e aceitação social de organizações do terceiro setor, em função de seus princípios norteadores, no contexto brasileiro.

A atuação das entidades do terceiro setor complementa as iniciativas do estado diante da elevada demanda por políticas sociais. Em contrapartida, essas organizações têm a obrigação legal de prestar contas à sociedade em função da captação de recursos públicos e benefícios indiretos auferidos, como imunidades e isenções (Borges, 2017).

A contabilidade gerencial pode proporcionar suporte para a devida gestão de recursos das entidades do terceiro setor, de forma a tornar transparente e legítima a sua atuação para toda a sociedade, no atendimento dos propósitos para os quais foram constituídas (Arruda et al., 2013). Num ambiente competitivo, cabe aos doadores a seleção das melhores alternativas para a alocação de recursos. Dessa forma, a

credibilidade das entidades do terceiro setor perante seus mantenedores e demais *stakeholders* é constantemente avaliada, o que implica na própria sobrevivência (Milani Filho, 2009).

No campo das pesquisas organizacionais é crescente o interesse de pesquisadores à perspectiva institucional, no exterior e no Brasil (Machado-da-Silva, Silva da Fonseca, & Crubellate, 2005), apesar do predomínio de pesquisas de natureza restritiva que avaliam as estruturas formais como estáticas em um certo ponto no tempo, o que contraria os estudos seminais de Meyer e Rowan (1977) e de Tolbert e Zucker (1999). Essa visão está associada à percepção de passividade nos processos de institucionalização, o que pode ser um equívoco (Russo, Parisi, & Pereira, 2016), por não evidenciar a dinâmica desse processo.

As relações entre a teoria institucional e a contabilidade gerencial foram exploradas por diversos autores, em trabalhos teóricos e empíricos, com o uso de estruturas operacionais para avaliar a institucionalização da contabilidade gerencial, a exemplo do modelo teórico de Burns e Scapens (2000). Esse modelo descreve e explica conceitos analíticos que podem ser utilizados em estudos de casos interpretativos sobre mudanças da contabilidade gerencial (Guerreiro, Pereira, & Frezatti, 2008).

O exposto justifica a adoção do método de estudo de caso nesta pesquisa. Tal escolha visa atender, ainda, a sugestão dos institucionalistas para que os pesquisadores se afastem de macroanálises, “voltem a estudos de caso ricos” (Suddaby, 2010, p. 16) e levem em consideração atores, significados e ações na interação entre o contexto institucional e os microprocessos organizacionais, como tratam Chreim, Williams e Hinings (2007), Lawrence e Suddaby (2006), Reay, Golden-Biddle e Germann (2006) e Goretzki, Strauss e Weber (2013).

Nesse sentido, o presente trabalho visa entender quando e como os atores efetuam as mudanças, orientadas por racionalidade e eficiência e pela necessidade de legitimação e aceitação social. E, assim, apresentar a dinâmica utilizada no processo de mudança na contabilidade gerencial de uma organização do terceiro setor, pelos agentes envolvidos.

Em relação às pesquisas no contexto do terceiro setor, estudo sobre as contribuições do periódico *Management Accounting Research (MAR)* para a contabilidade gerencial, nos 25 anos desde o seu lançamento, concluiu que a MAR fez contribuições substanciais para a contabilidade, exceto em áreas críticas, como a das organizações do terceiro setor, que foi negligenciada. Dos artigos que utilizaram métodos qualitativos e de estudo de caso 52% examinaram organizações do setor público e 46% examinaram o setor privado. Apenas 3 artigos (2%) estudaram o terceiro setor e organizações culturais, o Royal Danish Theatre (Christiansen e

Skærbæk, 1997) e uma igreja australiana (Parker, 2001, 2002). Essas organizações contribuem significativamente para o produto nacional bruto dos países e têm crescido internacionalmente. Sua necessidade de demonstrar eficiência pela adoção de controles contábeis gerenciais convencionais muitas vezes se mostra difícil de conciliar com suas missões morais, culturais e sociais, além das questões da reforma das práticas contábeis e da legislação. Tais tópicos estão ausentes na MAR (Hopper & Bui, 2016), um dos principais periódicos científicos de contabilidade gerencial do mundo.

Há, portanto, uma lacuna a ser preenchida por pesquisas empíricas que contribuam para a compreensão da dinâmica da contabilidade gerencial, orientada ao atendimento eficiente das demandas técnicas e sociais de organizações do terceiro setor, em sua especificidade não lucrativa, com a transposição dos conceitos e técnicas de gestão tradicionais à realidade desse segmento social, no contexto brasileiro.

No terceiro setor as organizações devem realizar suas atividades com o mínimo de recursos e com os melhores resultados. O alcance de níveis satisfatórios de eficiência e o atendimento das expectativas sociais possibilita auferir legitimidade, tão importante quanto recursos, e relevante para a própria sobrevivência. O desafio está em adaptar técnicas eficientes de gestão, inerentes ao contexto empresarial, às organizações do terceiro setor, sem desprezar a lógica dessas organizações que não atuam pelo lucro, mas sim pela causa (Silva, 2010).

Por meio de pontes entre legitimação e institucionalização, para expandir os níveis de análise, esse trabalho contribui para aprofundar o entendimento da dinâmica da contabilidade gerencial, como um meio de sustentar e legitimar os arranjos sociais, econômicos e políticos no terceiro setor, em prol de sua sobrevivência.

1.3 Delimitação da Pesquisa

A pesquisa é realizada sob a metodologia do estudo de caso que possui, como ressalva metodológica, a baixa capacidade de fornecer uma base consistente para uma generalização científica mais ampla. Contudo, permite um maior aprofundamento no processo de investigação de um caso único (Yin, 2015). Logo, o trabalho apresenta limitações inerentes à escolha metodológica, o que não invalida os resultados apresentados nem descaracteriza o rigor científico que lhe é atribuído.

Pela necessidade de se estabelecerem limites para a investigação (Richardson, 1999), esta pesquisa restringe-se à análise dos fenômenos

relacionados à mudança das práticas de contabilidade gerencial de uma entidade do terceiro setor atuante no sul do Brasil.

O trabalho limita-se a investigar os padrões de comportamento dos indivíduos responsáveis pela área de contabilidade no processo de construção e reconstrução das práticas de contabilidade gerencial da entidade sob estudo, desde sua constituição, adaptados às distintas pressões dos ambientes, e orientados por racionalidade e eficiência e/ou pela necessidade de legitimação e aceitação neste segmento social.

A análise fundamenta-se nas abordagens institucionais OIE e NIS. A contabilidade gerencial está inserida em um ambiente organizacional complexo, não havendo uma única teoria capaz de explicar todos os fenômenos que ocorrem, todavia, uma determinada teoria pode contribuir para o estudo de determinados aspectos não abordados por outras correntes teóricas (Scapens, 1994).

1.4 Estrutura da Pesquisa

A pesquisa está estruturada em cinco capítulos. O primeiro é esta introdução, que apresenta o problema de pesquisa, os objetivos, a justificativa, a delimitação e a estrutura.

O segundo capítulo apresenta a fundamentação teórica com os aspectos evolutivos da contabilidade gerencial sob a lente da teoria institucional. Apresenta-se o processo de institucionalização das regras e rotinas da contabilidade gerencial e a mudança das práticas contábeis gerenciais sob a influência das pressões isomórficas e das estruturas que lhe conferem legitimidade. A contabilidade gerencial é apresentada como uma instituição que tem a capacidade de vincular ações e valores e, assim, tornar essas ações legítimas. Apresenta-se essa perspectiva no campo institucional do terceiro setor, para aprofundar o entendimento da dinâmica da contabilidade gerencial das organizações deste segmento como suporte à sua legitimidade.

O terceiro capítulo descreve os procedimentos metodológicos para a realização da pesquisa e contempla os constructos da pesquisa, os procedimentos e instrumentos de coleta de dados, o caso de pesquisa, os procedimentos de análise de dados e as limitações da pesquisa.

O quarto capítulo demonstra os resultados da pesquisa conforme os objetivos específicos estipulados e abrange a interpretação e a discussão dos resultados com base no referencial teórico.

O quinto capítulo apresenta as conclusões do estudo para os objetivos propostos e as recomendações para futuras pesquisas.

Após são apresentados as referências e os apêndices.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esse capítulo discorre sobre a contabilidade gerencial e sua relação com a teoria institucional no contexto do terceiro setor.

Apresenta-se o processo de institucionalização das práticas de contabilidade gerencial por meio do entendimento da construção e reconstrução dos arranjos estruturais ao longo do tempo, dentro das organizações, ou seja, a dinâmica da institucionalização.

Discute-se a contabilidade gerencial como uma instituição legitimadora que pressupõe e exige que o conhecimento contábil e as instituições por meio das quais esse conhecimento é estabelecido sejam, eles próprios, vistos como legítimos (Richardson, 1987).

Apresenta-se a contribuição da contabilidade gerencial para o alcance da legitimidade e da conformidade organizacionais aos valores ambientais, elementos essenciais à sobrevivência das organizações do terceiro setor.

2.1 Teoria Institucional

As origens da teoria institucional remontam ao século XIX. O personagem mais influente da chamada Escola Institucionalista é o economista e sociólogo norte-americano, Thorstein Bunde Veblen (1857-1929), considerado o seu fundador (Santos, 2003). Assim, a emergência e o desenvolvimento dessa abordagem nas ciências sociais são anteriores às obras de Philip Selznick, publicadas nas décadas de 1940 e 1950 (Machado-da-Silva et al., 2005).

O foco de análise da pesquisa organizacional evoluiu, a partir do final da década de 1940, de problemas sociais gerais, para o exame das inter-relações entre elementos estruturais, o que estabeleceu as bases da pesquisa sociológica sobre organizações. No fim dos anos 1960 houve mudança de foco ao considerar os efeitos das forças ambientais sobre as estruturas organizacionais. Dessa forma, os estudos organizacionais baseados na perspectiva institucional cresceram, desde a publicação do artigo de Meyer e Rowan (1977), e têm investigado ampla gama de fenômenos (Tolbert & Zucker, 1999).

Nas três vertentes da teoria institucional há interesse comum pelos temas instituição e mudança institucional: Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics – OIE*), Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics – NIE*) e Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology – NIS*) (Burns e Scapens (2000).

A Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics – OIE*) estabelecida por Veblen (1899; 1919), originou-se como oposição a uma teoria estática racional e econômica do indivíduo (Burns, 2000). Assim, a OIE reconhece o comportamento como institucionalizado dentro dos sistemas econômicos (e organizações), ou seja, imerso e moldado pelas instituições (Scapens, 2006). O foco dessa abordagem está nas relações entre indivíduos e instituições no ambiente interno das organizações, por considerar os processos dos elementos organizacionais e salientar o porquê e como as coisas se tornam o que são, ou não, ao longo do tempo (Burns, 2000; Burns & Scapens, 2000; Scapens, 1994). Os indivíduos constroem instituições resultantes de interações sociais, como forma de determinar valores, símbolos, significados e relações de poder frente às pressões do ambiente (Burns & Scapens, 2000). A OIE procura explicar o surgimento, a estabilidade e a mudança de instituições, em adaptação às pressões ambientais (Burns, 2000).

A Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics – NIE*) adiciona ao modelo da economia neoclássica a percepção de que o indivíduo age racionalmente e tem uma capacidade limitada (Williamson, 1985). Como tal, a governança das organizações está sujeita à racionalidade limitada e ao oportunismo dos atores (Williamson, 1985, 1987). O foco da NIE está no ambiente institucional que estabelece as bases para a produção, a troca e a distribuição (Williamson, 1991). Para Coase (1937), as organizações não são apenas estruturas de produção, mas um conjunto de contratos entre diversos agentes que acarretam custos de transação. A ênfase na economia desses custos está na melhoria da eficiência organizacional e na coordenação das ações dos indivíduos em um ambiente econômico imperfeito ou com falhas de mercado (Coase, 1937; North, 1990, 1991, 1992; Williamson, 1985, 1987).

A Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology – NIS*) apresenta a relação entre estruturas organizacionais e o ambiente social no qual as organizações estão situadas (Scott, 2001). O foco da NIS está nas relações entre as organizações e o ambiente externo, para buscar a conformidade com fatores institucionais econômicos, políticos, sociais, legais e culturais promovendo estabilidade, legitimidade e sobrevivência organizacional (DiMaggio & Powell, 1983; Meyer & Rowan, 1977; Zucker, 1987). O comportamento das organizações é resposta às pressões do mercado e institucionais. Dessa forma, as organizações são pressionadas a se tornarem isomórficas ou se adequarem a um conjunto de crenças institucionalizadas, com diferentes combinações de influências que pressionam para a mudança (Scott, 1987).

Por resultar de influências da ciência política, da sociologia e da economia, essas abordagens institucionais buscam compreender a influência das instituições e inserir em suas proposições a ideia de instituições e de padrões de comportamento, de normas e de valores, de crenças e de pressupostos, nos quais encontram-se imersos indivíduos, grupos e organizações (Machado-da-Silva & Gonçalves, 1999).

As instituições têm sido comumente descritas como “elementos duradouros da vida social que exercem um profundo efeito sobre os pensamentos, sentimentos e comportamentos dos atores individuais e coletivos” (Lawrence & Suddaby, 2006, p. 215) e proporcionam estabilidade e significado à vida social (Scott, 2008).

A primeira definição de instituição foi dada por Veblen, em 1919, como um determinado modo de pensar comum para um conjunto de pessoas (Scapens, 1994, p. 305). A instituição representa uma forma de pensar ou agir de algo que prevalece, permanece e que está inserido nos hábitos de um grupo ou nos costumes de um povo (Hamilton, 1932). As regras e rotinas são componentes de instituições que representam uma forma de pensar que é comum aos membros de uma organização (Burns, 2000). As rotinas compreendem o comportamento “programático”, baseado em regras, que se fundamenta em seguir repetidamente tais regras. Com o tempo, as rotinas se tornam cada vez mais sustentadas pelo conhecimento que os indivíduos adquirem por meio do monitoramento do comportamento passado. As rotinas são, portanto, os hábitos de um grupo e os "componentes" das instituições (Hodgson, 1993).

Para Guerreiro et al. (2008), a dimensão de análise institucional contempla hábitos, rotinas e instituições, cada qual com distintas características. Os hábitos são formas de ação de natureza individual, enquanto as rotinas compreendem formas regulares de ação que envolvem grupos de indivíduos (Burns & Scapens, 2000; Scapens, 1994). As ideias de hábitos e instituições estão conectadas com o conceito de rotina. Embora hábitos estejam na esfera pessoal, as rotinas envolvem um grupo de pessoas, tornando-se, assim, os principais componentes das instituições (Guerreiro, Frezatti, Lopes, & Pereira, 2005). Dessa forma, as rotinas são hábitos formalizados e institucionalizados que incorporam comportamentos baseados em regras, fortalecendo-se pelo processo de repetição de ações para o atendimento das regras. Logo, as rotinas são formas de pensar e de agir habitualmente adotadas por um grupo de indivíduos de forma inquestionável (Guerreiro et al., 2008).

O conceito de instituição remete a um estado, enquanto o de institucionalização refere-se aos processos e aos mecanismos que criam essas estruturas sociais. A institucionalização inicia com a repetição de

ações que são assimiladas por todos os integrantes de uma determinada organização (Scott & Meyer, 1991). Com o tempo, essas ações passam a ser consideradas como fatos inegáveis e, de habituais, ganham um *status* normativo, tornando-se a base da estrutura social; o homem cria sua realidade por meio das instituições e, por sua vez, são as instituições que passam a condicionar a ação do homem (Scott, 2001). A abordagem institucional busca compreender e explicar os significados que os indivíduos dão às relações do contexto organizacional e como as instituições se configuram em mecanismos que estruturam a ordem social (Berger & Luckman, 1967).

Para Zucker (1977) os elementos institucionais surgem e encontram-se em diferentes graus (estágios) de institucionalização. Tolbert e Zucker (1999) transformam os modelos de Berger e Luckmann (1967), do nível individual para o organizacional e descrevem o processo de institucionalização em etapas que refletem os estágios pré-institucionalização, semi-institucionalização e total institucionalização. No entanto, entender o grau de institucionalização remete a uma visão estática da institucionalização, o que diverge dos estudos seminais de Berger e Luckmann (1967), por considerar apenas se estruturas estão institucionalizadas, ou não (Machado-da-Silva & Gonçalves, 1999).

Embora apresentem estabilidade, as instituições estão sujeitas a processos de mudança ou descontinuidade no ambiente social (Scott, 1995). Padrões de comportamento se tornam ações habituais à medida que ocorrem com reduzido esforço no processo de tomada de decisão por parte dos atores, em resposta a estímulos particulares (Tolbert & Zucker, 1999). Dessa forma, padrões de comportamento institucionalizados são reproduzidos e compreendidos pelos membros de um grupo como a maneira eficaz e necessária de se fazer as coisas ao longo do tempo (Berger & Luckman, 1967; Scott, 1987; Zucker, 1977), e têm condições de promover mudanças sociais (Tolbert & Zucker, 1999). Entretanto, a criação de novas instituições requer maior esforço da ação humana para a sua produção e manutenção (Tolbert & Zucker, 1999).

Processos de “desinstitucionalização” podem ocorrer, em função de questionamentos internos sobre a adequação de práticas e procedimentos às exigências ambientais (Machado-da-Silva & Fonseca, 1996; 2010). A ocorrência da “desinstitucionalização” requer um novo e maior estímulo no ambiente (externo ou interno), para permitir a ação de outros atores interessados em explorar as vantagens e desvantagens de novas rotinas, ou fazer com que os atuais atores se desinteressem pela rotina atual (Tolbert & Zucker, 1999).

O contexto organizacional é socialmente construído e resulta de interações culturais, políticas, cognitivas, simbólicas e sociais (Berger & Luckman, 1967). A dinâmica da institucionalização passa pelo processo de construção e reconstrução dos arranjos estruturais dentro das organizações e sofre influência de distintos fatores que pressionam para a mudança, além daquela exercida pelo ambiente (Machado-da-Silva & Gonçalves, 1999).

A perspectiva institucional salienta a influência do ambiente, ao inserir a legitimidade e o isomorfismo como fatores vitais para a sobrevivência das organizações (Machado-da-Silva et al., 2005). As organizações estão inseridas em um campo institucional constituído de regras, crenças e valores, criados e consolidados por meio de interação social para proporcionar legitimidade, acesso aos recursos e sobrevivência organizacional (DiMaggio & Powell, 1983; Machado-da-Silva & Fonseca, 1996; Meyer & Rowan, 1977). Nesse contexto, as organizações passam a incorporar práticas e procedimentos definidos pelos conceitos institucionalizados na sociedade, o que as impulsiona ao isomorfismo ambiental (Meyer & Rowan, 1977).

A abordagem institucional está centrada no estudo da interação entre o indivíduo, a organização e o ambiente, representado como setor social, ou campo externo que contempla organizações que oferecem produtos e serviços semelhantes, e estipulam regras de funcionamento e obtenção da legitimidade (Fonseca & Machado-da-Silva, 2002).

As organizações estão imersas em ambientes ditos setores sociais, que contemplam as organizações atuantes em um mesmo campo institucional (Fonseca & Machado-da-Silva, 2002). Meyer e Rowan (1977) ampliaram a visão de ambiente em termos técnicos e institucionais como facetas de uma mesma dimensão, por aprofundar o conceito de ambiente e examinar seu efeito na ação organizacional, como os valores/crenças e as regras socialmente constituídas, sem um limite concreto entre eles.

O ambiente técnico tem foco no alcance da eficiência técnica nas operações da organização; e o ambiente institucional está voltado à necessidade de adotar regras e normas e atender às expectativas daqueles que estão fora da organização. Em ambos, as organizações buscam parecer legítimas perante seus *stakeholders*, garantindo acesso aos recursos necessários para sua sobrevivência (DiMaggio & Powell, 1983; Guerra & Aguiar, 2007; Meyer & Rowan, 1977; Scapens, 2006; Silva & Aguiar, 2011).

A Figura 1 esquematiza a coexistência e interconexão entre o ambiente técnico e o ambiente institucional, e a existência do isomorfismo (Guerra & Aguiar, 2007).

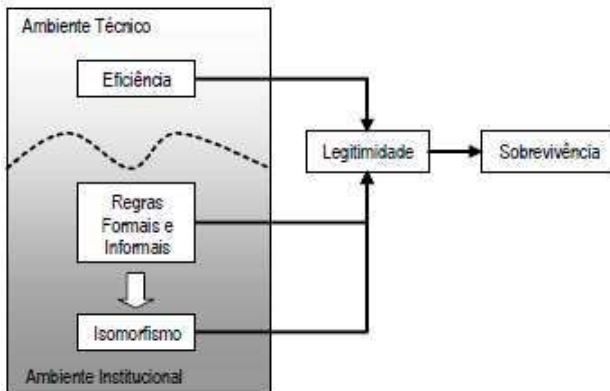


Figura 1 - Interconexão entre ambientes técnico e institucional

Fonte: Guerra e Aguiar (2007, p. 8).

Os fatores técnicos convergem com os institucionais no estabelecimento das formas e das relações organizacionais, o que favorece a legitimação das ações (Fonseca & Machado-da-Silva, 2002; Machado-da-Silva & Fonseca, 1996; 2010).

Para Meyer e Rowan (1977), as organizações são estruturadas por fenômenos em seus ambientes e tendem a se tornar isomórficas com eles, o que pode ser explicado pelo fato de que as organizações formais se adaptam a seus ambientes por meio de interdependências técnicas e de troca. Logo, diante das mesmas prescrições ambientais, as organizações também competem pelo alcance da legitimidade, o que torna suas práticas cada vez mais homogêneas, ou isomórficas (Machado-da-Silva & Fonseca, 1996; 2010).

2.1.1 Isomorfismo

DiMaggio e Powell (1983) apresentam o isomorfismo como 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, esses autores descrevem o isomorfismo como o conceito que melhor capta o processo de homogeneização e afirmam que há dois tipos de isomorfismo: o competitivo e o institucional.

O isomorfismo competitivo visa a competição no mercado, a mudança de nichos e medidas de adequação. Tem visão mais adequada aos ambientes em que há competição livre e aberta e pode ser aplicável à adoção antecipada de inovações, mas não apresenta um quadro completamente adequado do mundo moderno das organizações. Por isso deve ser complementado por uma visão institucional do isomorfismo, em que as organizações não competem apenas por recursos e clientes, mas por poder político e legitimação institucional, e por adequação social e econômica.

Conforme DiMaggio e Powell (1983), a mudança isomórfica institucional ocorre pelo isomorfismo coercitivo, mimético e normativo. O isomorfismo coercitivo origina-se da influência política e do problema da legitimidade, o mimético ocorre quando as organizações enfrentam a incerteza e se modelam em outras organizações, enquanto o normativo surge quando os profissionais nas organizações estão sujeitos a pressões para se conformarem a um conjunto de normas e regras desenvolvidas por grupos profissionais (Abernethy & Chua, 1996, p. 574).

A conformidade às regras pode ser vista como contratual, ou seja, um acordo implícito para agir de forma apropriada como retribuição pela adequação. A adesão a esse contrato nem sempre é voluntária, mas exigida pelas convenções do grupo social. Como regras entendem-se, rotinas, procedimentos, convenções, estratégias, formas organizacionais e tecnologias com as quais a atividade política é construída e, ainda, paradigmas, códigos, culturas e conhecimento que cercam, suportam, elaboram e contradizem estes papéis e rotinas (March & Olsen, 1989).

A tabela 1 apresenta as principais características dos três tipos de isomorfismo para mudanças institucionais.

Tabela 1 - Mecanismos para a adaptação institucional

	Coercitivo	Mimético	Normativo
Razões para se tornar similar	Dependência	Incerteza	Dever, obrigação
Acontecimentos	Leis, políticas, regras, sanções	Visibilidade de inovação	Profissionalismo, certificação, qualificação
Base Social:	Legal	Apoiada culturalmente	Moral
Exemplo:	Controles de poluição, regulamentações escolares	Reengenharia, <i>benchmarking</i>	Padrões contábeis, treinamentos com consultores

Fonte: Adaptado de Daft (2008, p. 184).

O isomorfismo coercitivo resulta de pressões formais e informais exercidas sobre as organizações por outras organizações das quais dependem. Tais pressões podem ser sentidas como coerção, persuasão ou um convite para se unirem em conluio (DiMaggio & Powell, 1983). Nesse contexto, as expectativas culturais propagadas pela sociedade e as pressões formais e informais exercidas pelo Estado, por exemplo, obrigam as organizações a adotarem estratégias similares (Machado-da-Silva & Fonseca, 1996; 2010).

O isomorfismo mimético resulta da incerteza que encoraja a imitação. Se tecnologias organizacionais são pouco compreendidas (March e Olsen, 1989), metas são ambíguas ou o ambiente cria incertezas, as organizações podem vir a tomar outras organizações como modelo (DiMaggio & Powell, 1983). No cotidiano da organização, o indivíduo confronta escolhas, mas estabelece alternativas, resultados, interesses e objetivos com base em critérios de referência definidos e consolidados por estruturas e sistemas sociais como o estado, a indústria, associações profissionais, entre outros. Ante a incerteza ou a ambiguidade, procura obedecer às exigências governamentais, imitar estratégias formuladas pelos concorrentes ou implementar procedimentos adotados por redes profissionais, para obter benefícios e recursos e, assim, atrair apoio e aceitação para a organização (DiMaggio & Powell, 1983). Logo, os dirigentes tendem a imitar procedimentos dos concorrentes, em busca do sucesso por eles conquistado na condução das incertezas geradas pelas exigências ambientais (Machado-da-Silva & Fonseca, 1996; 2010).

O isomorfismo normativo resulta da profissionalização, ou seja, do esforço coletivo de membros de uma profissão em definir condições e métodos de trabalho, para formar uma base cognitiva e legitimação para a autonomia de sua profissão (DiMaggio & Powell, 1983). Esse isomorfismo pressiona a mudança para adotar técnicas atualizadas e eficazes e para alcançar padrões de profissionalismo pela comunidade profissional (Daft, 2008). Como tal, a especialização profissional dos membros de uma ocupação favorece a criação e a disseminação de normas de atuação (Machado-da-Silva & Fonseca, 1996; 2010).

A força das pressões isomórficas é experimentada em diferentes graus, com diversas respostas organizacionais, apesar de convergir para a similaridade de procedimentos e operações (DiMaggio & Powell, 1983). Dessa forma, padrões de comportamento institucionalizados são reproduzidos e compreendidos pelos membros de um grupo como a maneira eficaz e necessária de se fazer as coisas ao longo do tempo (Berger & Luckmann, 1967; Scott, 1987; Zucker, 1977).

Conforme Meyer & Rowan (1977), o isomorfismo institucional promove o sucesso e a sobrevivência das organizações. Ao que parece, a conformidade, mais do que o desempenho, protege a organização de ter sua conduta questionada. A organização se torna legítima e usa sua legitimidade para fortalecer seu apoio e assegurar sua sobrevivência, enquanto a similaridade facilita as transações interorganizacionais e favorece o funcionamento interno pela incorporação de regras socialmente aceitas. Ao demonstrar que atua de acordo com normas coletivamente compartilhadas, a organização obtém legitimidade e assegura sobrevivência e capacidade de expansão, pela criação de oportunidades para alocar mais recursos e implementar inovações (Fonseca & Machado-da-Silva, 2002).

A visão institucional do isomorfismo é utilizada neste estudo para analisar as mudanças institucionais das práticas de contabilidade gerencial de uma organização do terceiro setor sob a influência das pressões isomórficas segundo DiMaggio e Powell (1983), e expostas na Tabela 1. Essa abordagem considera que as entidades do terceiro setor não atuam somente por melhores resultados, mas para atender expectativas sociais e alcançar legitimidade, tão relevante quanto seus recursos, e essencial para a própria sobrevivência.

2.1.2 Legitimidade

Desde o surgimento do institucionalismo organizacional, com os artigos de Meyer e Rowan (1977) e Zucker (1977), muitos pesquisadores empregam o termo legitimidade, mas poucos o definem. Zucker mencionou legitimidade apenas uma vez, já Meyer e Rowan citaram o termo pelo menos 43 vezes e pressagiaram muitas das dimensões explicadas nos anos 1990. Estes autores sugerem que “legitimidade” e “recursos” aumentam a sobrevivência das organizações e podem resultar não apenas de elas serem eficientes, mas também de se conformarem a mitos institucionalizados no ambiente organizacional (Deephouse, Bundy, Tost, & Suchman, 2017).

Suchman (1995, p. 574) define legitimidade como uma percepção ou suposição generalizada de que as ações de uma entidade são desejáveis, apropriadas ou adequadas dentro de um sistema socialmente construído de normas, valores, crenças e definições. Scott (1995, p. 45), assim a definiu: legitimidade não é uma *commodity* a ser possuída ou trocada, mas uma condição que reflete o alinhamento cultural, o apoio normativo ou a consonância com regras ou leis. Esses três fatores geraram

suas bases cognitivas, normativas e regulativas de legitimidade (Deephouse et al., 2017).

Scott (1995) propôs três bases de legitimidade ligadas a seus pilares de instituições: regulativa, normativa e cognitiva e desenvolveu uma perspectiva analítica dos pilares que sustentam as instituições. Posteriormente refinou a legitimidade cognitiva para legitimidade cultural-cognitiva (Deephouse et al., 2017). Essa perspectiva foi ampliada em Scott (2001) e já incorporava os mecanismos de isomorfismo de DiMaggio e Powell (1983). A Tabela 2 sintetiza o que Scott (1995, 2001) chamou de variações de ênfase dos pilares institucionais e suas diferenças analíticas.

Tabela 2 - Variações de ênfase: três pilares institucionais

	Regulativo	Normativo	Cultural-Cognitivo
Base de conformidade	Conveniência	Obrigação social	Aceitação de pressupostos
Mecanismos	Coercitivo	Normativo	Mimético
Lógica	Instrumental	Adequação	Ortodoxa
Indicadores	Regras, leis, sanções	Certificação, aceitação	Predomínio, isomorfismo
Base de legitimidade	Legalmente sancionada	Moralmente governada	Culturalmente sustentada, conceitualmente correta

Fonte: Scott (1995, p. 35; 2001, p. 52).

As instituições são compostas de elementos regulativos, normativos e cultural-cognitivos que proveem estabilidade e significado para o comportamento social (Scott, 2001).

No pilar regulativo a ênfase está nos aspectos legais. Os atores, entre os quais as organizações, são movidos por uma lógica utilitarista de custo-benefício, na qual prevalecem os seus próprios interesses. Neste caso, são elaboradas regras e leis para regular e inibir o comportamento dos atores e, de modo coercitivo são aplicadas sanções para aqueles que não as obedecerem. Logo, a base da legitimidade na estrutura regulativa é a adequação a essas normas e leis (Silva & Aguiar, 2011).

No pilar normativo, as instituições apoiam-se em normas, valores e expectativas socialmente construídas. Os atores representam papéis específicos, em uma lógica de adequação aos padrões de conduta socialmente aceitos. Assim, os elementos institucionais impõem uma dimensão prescritiva e de obrigatoriedade que acaba por restringir o comportamento dos atores. A base da legitimidade na estrutura normativa

é o comportamento apropriado, uma vez que valores e normas são interiorizados como um padrão de conduta. Nessa visão, a legitimidade também está associada à capacidade das organizações de agirem de modo racional e eficiente. A legitimidade mantida para estruturas ineficientes dá origem a “mitos racionalizados” e a ações “cerimoniais” (Silva & Aguiar, 2011).

O pilar cultural-cognitivo representa aspectos simbólicos e subjetivos das ações. Os atores, a partir de um conjunto de conhecimentos culturalmente difundidos e socialmente aceitos, compartilham, ou não, significados sobre os ambientes em que se configuram suas ações. Nessa linha, a própria percepção do que é ser eficiente está relacionada à construção de modelos mentais que dizem o que é ou não é ser eficiente, com base na estrutura cognitiva e na cadeia de valores dos atores sociais. Nesse contexto, a base de legitimação dessa estrutura vem do compartilhamento de sentidos e significados pelos atores sociais, estabelecendo, inclusive, os alicerces para a edificação das estruturas institucionais de caráter regulativo e normativo (Silva & Aguiar, 2011).

Suchman (1995) consolida o debate em perspectivas estratégica e institucional. A visão estratégica analisa a organização de dentro para fora e enfatiza como as organizações manipulam e utilizam estratégias para alcançar o apoio da sociedade. Já a institucional faz este processo de fora para dentro e examina o impacto das pressões ambientais na organização para explicar a homogeneidade das instituições (Krieger, 2011, p. 35).

A legitimidade é conferida por fontes que incluem: o estado, suas agências reguladoras e seu judiciário, as profissões, os conselhos de licenciamento, a opinião pública e a mídia, além de movimentos sociais, indivíduos, investidores e outras partes interessadas. Cada fonte utiliza um conjunto distinto de processos cognitivos ou rotinas para perceber e processar informação relevante à legitimidade, avaliando organizações e comunicando tais avaliações no sistema social (Deephouse et al., 2017).

As dimensões de legitimidade segundo Scott (1995) formam a base da análise desse estudo, com a percepção de legitimidade das instituições conferida pelos indivíduos que atuam dentro da organização, em função do escopo da pesquisa. A categorização dos critérios de legitimidade é importante para a pesquisa teórico-empírica, no entanto tais categorias representam conceitos analíticos, e não fenômenos empíricos totalmente separáveis (Deephouse et al., 2017), como advertem Machado-da-Silva e Gonçalves (1999): “não se tratam de posturas mutuamente exclusivas, mas alternativas analíticas para melhor compreensão de aspectos distintos do mesmo fenômeno” (p. 220).

2.2 Contabilidade Gerencial

A contabilidade gerencial é definida como uma atividade que envolve parceria na gestão, por contribuir na elaboração de sistemas de gestão de desempenho, no planejamento e na tomada de decisão e por fornecer análise de relatórios financeiros e de controle para auxiliar na gestão e na formulação e implementação da estratégia (IFAC, 1998).

Como um meio gerador de informações detalhadas e específicas sobre os processos organizacionais, a contabilidade gerencial atende aos interesses dos usuários internos que dependem de informações gerenciais para desempenhar seus papéis em diversas posições hierárquicas e áreas funcionais da organização (Frezatti, Rocha, Nascimento, & Junqueira, 2009). A contabilidade gerencial contribui também para assegurar a sobrevivência da organização, por identificar e analisar seus eventos econômicos e do seu entorno (Atkinson et al., 2015).

Chenhall (2003) distingue contabilidade gerencial, sistema de contabilidade gerencial, sistema de controle gerencial e controles organizacionais. A contabilidade gerencial contempla um conjunto de práticas como orçamento ou custeio de produtos, enquanto sistema de contabilidade gerencial representa o uso sistemático de contabilidade gerencial para alcançar objetivos. Sistema de controle gerencial é um termo amplo que engloba o sistema de contabilidade gerencial e outros controles de gestão, como controle de pessoas e de grupos. Controles organizacionais compreendem controles de atividades e processos tais como controle estatístico de qualidade e *just in time*. Neste estudo optou-se pelo termo contabilidade gerencial, em função do escopo da pesquisa. Segundo Frezatti et al. (2009), a contabilidade gerencial é parte relevante no processo de geração de informações para o funcionamento do sistema de controle gerencial nas organizações.

A relevância da contabilidade gerencial foi questionada na década de 1980, a partir da análise do papel das suas práticas em um ambiente econômico dinâmico, que requer diferentes estruturas organizacionais e novas tecnologias de operação e de informação, frente à competitividade e complexidade dos negócios (Burns & Vaivio, 2001). Para Johnson e Kaplan (1987), a inovação nas práticas da contabilidade gerencial, necessária para acompanhar as mudanças do ambiente econômico estava ausente na maioria das organizações.

A lacuna existente entre a teoria e a prática da contabilidade gerencial suscitou pesquisas, tais como as de Sulaiman, Nazli Nik Ahmad e Alwi (2004), Ax e Bjørmenak (2005) e Bhimani, Gosselin, Ncube e Okano (2007) no exterior, e de Soutes e Zen (2005) e Guerreiro et al.

(2008), no Brasil, que constatavam a lenta adoção das novas práticas de contabilidade gerencial.

Desde então, as práticas de contabilidade gerencial têm sido abordadas, em estudos no Brasil e no exterior (Beuren, Rengel, & Rodrigues Junior, 2015; Frezatti, Barroso, & Carter, 2015; Frezatti, Relvas, & Junqueira, 2010; Soutes, 2006). As pesquisas têm focado no desenvolvimento e na funcionalidade de instrumentos contemporâneos da contabilidade gerencial para apoiar a gestão e a tomada de decisão, bem como nas práticas em uso, e em como ocorre a evolução da contabilidade gerencial nas organizações (Wanderley & Cullen, 2013). O foco de atuação da contabilidade gerencial e das próprias práticas evoluiu, ao longo do tempo, desde apurar o custo e a lucratividade das operações, ao apoio no planejamento, gestão de recursos e avaliação de desempenho, tornando-a um importante elemento do controle gerencial para o desenvolvimento de estratégias organizacionais (Atkinson et al., 2015).

O conjunto de instrumentos, métodos, técnicas, ferramentas e filosofias que auxiliam o processo de tomada de decisão e caracterizam as práticas de contabilidade gerencial é definido por diferentes termos, como é o caso de artefatos, em estudos brasileiros (Espejo, 2008; Frezatti, 2005; Frezatti et al., 2010; Guerreiro, Cornachione Jr., & Soutes, 2011; Oyadomari, Mendonça Neto, Cardoso, & Lima, 2008; Soutes, 2006; Soutes & Guerreiro, 2007) para designar métodos ou sistemas de custeio, filosofias, modelos e sistemas de gestão, métodos de avaliação, sistemas de informação e conceitos de avaliação de desempenho que possam ser utilizados pelos profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funções (Frezatti et al., 2009; Guerreiro et al., 2011; Soutes, 2006). Na literatura internacional os estudos evidenciam menor número de terminologia distinta, com predominância do termo *management accounting practices* (Imlau & Gasparetto, 2017).

Na sua evolução ao longo do tempo, as práticas de contabilidade gerencial são classificadas como tradicionais e contemporâneas. As práticas tradicionais consideram informações financeiras agregadas, controles operacionais baseados em variações de orçamento padrão e medidas de desempenho, principalmente de natureza financeira, para os sistemas de recompensa; já as práticas contemporâneas contemplam mais medidas de desempenho não financeiras para mensurar o desempenho de empregados em sistemas de recompensa e o valor criado pela organização (Ittner & Larcker, 1995).

Entre as práticas tradicionais estão orçamento, planejamento, medidas de desempenho financeiras, relatórios de resultados por divisão, análise de custos-volume-lucro, custo padrão, custeio por absorção e

custeio variável; e entre as práticas contemporâneas estão custeio baseado em atividades (ABC), gestão baseada em atividades (ABM), gestão da qualidade total (TQM), *kaizen*, *just in time* (JIT), valor econômico adicionado (EVA), modelo de gestão econômica (GECON), gestão baseada em valor (VBM), *balanced scorecard* (BSC), custeio meta, medidas de desempenho baseadas em empregados e planejamento estratégico (Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Soutes, 2006; Sulaiman et al., 2004;).

As vinte e cinco práticas de contabilidade gerencial mais abordadas nos estudos brasileiros e internacionais, segundo Imlau e Gasparetto (2017), estão relacionadas na Tabela 3, em ordem decrescente de citação.

Tabela 3 - Práticas de contabilidade gerencial mais abordadas

Em estudos no Brasil	Quant.	Em estudos internacionais	Quant.
Orçamento	13	Custo meta	14
Custeio por absorção	12	Custeio baseado atividades	13
Custeio variável	12	Análise custo-volume-lucro	12
Custo padrão	11	Orçamento – plan. op. anual	10
<i>Balanced scorecard</i> (BSC)	10	<i>Balanced scorecard</i> (BSC)	10
Custeio baseado atividades	10	Análise lucrativ. produtos	10
Valor econ. adicionado	10	Custos da qualidade	9
Custo meta (<i>Target costing</i>)	9	Orçamento de capital	9
Planejamento estratégico	8	<i>Benchmarking</i>	9
<i>Benchmarking</i>	8	Custeio variável	8
<i>Kaizen</i>	6	Orçamento - controle custos	8
Preço de transferência	6	Gestão baseada atividades	7
Teoria das restrições	6	Orçamento - Ativ. Internac.	7
Fluxo de caixa	5	Orçamento de caixa	7
Moeda constante	5	Previsão de longo prazo	7
Ponto de equilíbrio	5	Custeio por absorção	6
Simulações	5	Custo padrão	6
Valor presente	5	Custo de ciclo de vida	6
Descentralização	4	Orçamento – aval. des. gest.	6
Gestão econômica (Gecon)	4	Orçamento baseado ativ.	6
<i>Just in time</i>	4	Análise var. orçamentária	6
Resultado unid. negócios	3	Indicadores financeiros	6
Retorno patrimônio líquido	3	Lucro residual	6
Margem de contribuição	3	Valor Econ. Adicionado	6
Gestão de estoques	2	Análise lucrativ. clientes	6

Fonte: Adaptado de Imlau e Gasparetto (2017).

A comparação entre as práticas mais abordadas permite identificar similaridades. As cinco principais práticas abordadas nos estudos internacionais estão também contempladas nas pesquisas brasileiras, nas categorias de práticas de contabilidade gerencial orçamento, custos, informação para tomada de decisão, avaliação de desempenho e análise estratégica (Imlau & Gasparetto, 2017).

2.2.1 Abordagem Institucional da Contabilidade Gerencial

Na perspectiva institucional, a contabilidade não é simplesmente um dispositivo técnico aplicado de forma neutra e passiva para apoio na tomada de decisões, mas produto da cultura organizacional influenciado por um amplo conjunto de fatores institucionais (Hopwood, 1987; Sharma & Lawrence, 2008). Dessa forma, como uma instituição legitimadora, a contabilidade permite o mapeamento entre ação e valores e estrutura as relações entre os atores, agindo como o meio pelo qual o controle organizacional é exercido, servindo como uma base sancionadora para a ação e/ou definindo ou restringindo a percepção de ação em uma dada situação (Richardson, 1987). Para Cooper (1980) "a contabilidade pode ser vista como um meio de sustentar e legitimar os atuais arranjos sociais, econômicos e políticos" (p. 164). Como um conjunto de crenças e técnicas, a contabilidade é capaz de vincular ações e valores e, assim, tornar essas ações legítimas (Richardson, 1987).

Os contadores são o meio pelo qual o papel legitimador do conhecimento contábil é estabelecido. Logo, a contabilidade como uma instituição legitimadora pressupõe e exige que o conhecimento contábil e as instituições por meio das quais esse conhecimento é estabelecido sejam, eles próprios, vistos como legítimos (Richardson, 1987).

Na visão institucional, a contabilidade gerencial é considerada uma instituição por corresponder a um conjunto de regras e rotinas institucionalizadas e aceitas na organização, de forma inquestionável (Guerreiro et al., 2005). Como uma instituição, a contabilidade gerencial permite às organizações produzirem e reproduzirem comportamentos considerados legítimos para alcançar a coesão organizacional (Scapens, 1994). As regras e rotinas compõem as instituições e representam uma forma de pensar que é comum aos membros de uma organização (Burns, 2000). Nesse sentido, as regras da contabilidade gerencial contemplam práticas formais de gestão, como orçamento, sistemas de custeio, diretrizes de desempenho e relatórios, enquanto as rotinas constituem as práticas realmente em uso (Burns & Scapens, 2000).

As práticas de contabilidade gerencial trazem, em sua essência, princípios institucionais que influenciam e são influenciados por instituições que as envolvem no ambiente organizacional (Burns, 2000; Burns & Scapens, 2000; Scapens, 1994). Assim, as práticas contábeis dão coerência social e significado ao comportamento organizacional e permitem que indivíduos deem sentido às suas atividades no cotidiano organizacional (Scapens, 1994). Como tal, as práticas contábeis podem ser rotinizadas e, com o tempo, começam a constituir parte das suposições e crenças assumidas em uma organização (Burns & Scapens, 2000). Logo, a contabilidade gerencial materializa-se em práticas constituídas de regras e rotinas que cumprem a função de coletar, registrar, mensurar e disponibilizar informações que auxiliam os usuários na compreensão da realidade organizacional e na condução das atividades (Ritta, 2017).

A contabilidade gerencial proporciona uma base institucional para a tomada de decisões e estrutura a formação de crenças e expectativas, como um conjunto fortemente estruturado de rotinas. Os orçamentos são elaborados, a performance monitorada e relatórios são gerados de modo regular e rotineiro por meio de regras estabelecidas. A performance organizacional é reportada tanto interna como externamente, de acordo com regras e convenções (Guerreiro et al., 2005). Por influência do institucionalismo como base sociológica, a contabilidade gerencial, em vez de ser utilizada para fornecer informações úteis ao processo decisório, atua como instrumento de legitimação de decisões já tomadas (Zuccolotto, Melo Silva, Emmendoerfer, 2010). Assim, a contabilidade gerencial, mais do que gerar informações para a tomada de decisões racionais no monitoramento do desempenho, possibilita a construção de significados, crenças e valores que dão significado ao comportamento organizacional (Guerreiro, Frezatti & Casado, 2006).

A teoria institucional pode explicar os fenômenos da estabilidade e da mudança nos instrumentos gerenciais (Guerreiro et al., 2005). Em tese, organizações são forçadas a implementar processos de mudanças profundos na sua forma de atuação, no seu modelo de gestão de negócios, nos seus instrumentos gerenciais e, portanto, na contabilidade gerencial (Guerreiro et al., 2005).

2.2.2 O Processo de Institucionalização Segundo Burns e Scapens (2000)

O modelo teórico de Burns e Scapens (2000) para avaliar a institucionalização do processo de mudanças em contabilidade gerencial busca compreender como as instituições organizacionais conseguem influenciar o processo de institucionalização de regras e rotinas da contabilidade gerencial, que é complexo e depende dos contextos histórico e cultural das organizações.

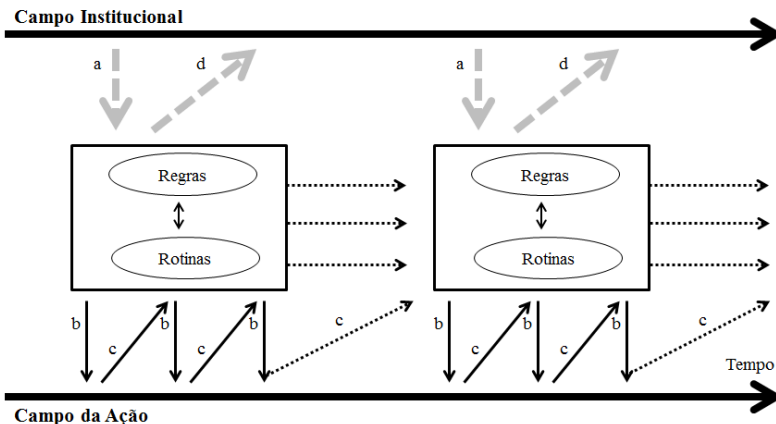
As regras e rotinas da contabilidade gerencial estão institucionalizadas quando representam a maneira de se fazer as coisas, indicam o comportamento apropriado para o grupo social, são dissociadas de circunstâncias históricas e permitem a coesão organizacional (Burns, 2000; Burns & Scapens, 2000; Scapens, 1994).

O modelo de Burns e Scapens (2000) serve como um marco inicial orientativo para estudos de casos interpretativos de mudança da contabilidade gerencial. Conforme advertem Burns e Scapens (2000), tal proposta não se destina para pesquisa empírica e teste de hipóteses, mas fornece conceitos analíticos que possibilitam a compreensão do processo de mudança e de institucionalização da contabilidade gerencial.

Inspirados nos trabalhos de Giddens (1984) e de Barley e Tolbert (1997), Burns e Scapens (2000) propõem um modelo teórico que foca em como os fatores internos das organizações conseguem influenciar a institucionalização de regras e rotinas da contabilidade gerencial e os meios de sua alteração (Scapens, 2006). Assim, a abordagem da OIE é útil para o entendimento da continuidade da contabilidade ao longo do tempo, embora essa continuidade possa mudar (Burns, 2000).

O modelo de Burns e Scapens (2000) demonstra a ligação entre o campo institucional e o campo da ação. O campo institucional codifica princípios institucionais em regras e rotinas e, no campo da ação, os atores, com suas ações e interações, incorporam as regras e rotinas que codificam os princípios institucionais. O comportamento repetitivo dos atores provoca a reprodução de regras e rotinas e, finalmente, essas rotinas e regras se tornam institucionalizadas, constituindo novos elementos do campo institucional (Guerreiro et al., 2008).

O processo de institucionalização proposto por Burns e Scapens (2000) é composto por quatro etapas: a codificação dos princípios institucionais em regras e rotinas; a incorporação dessas regras e rotinas; a reprodução das regras e rotinas na medida em que ocorre a repetição do comportamento; e a institucionalização das regras e rotinas que vêm sendo reproduzidas (Burns & Scapens, 2000), como ilustra a Figura 2.



Legenda: a = codificação, b = incorporação, c = reprodução e d = institucionalização

Figura 2 - O processo de institucionalização

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

No modelo de Burns e Scapens (2000) as ideias de instituição e ação interagem em uma dimensão temporal, modificando os papéis dos atores (Guerreiro et al., 2008). As regras são necessárias para coordenar e dar coerência às ações dos indivíduos, já as rotinas representam hábitos ou comportamentos programáticos baseados em regras que, ao longo do tempo, tornam-se conhecimento tácito (Burns, 2000; Scapens, 1994).

As regras representam a maneira como as coisas devem ser feitas e as rotinas são a forma como as coisas são realmente feitas no cotidiano organizacional. A contabilidade gerencial estabelece regras (projeções formais de procedimentos) e rotinas (procedimentos em uso) que são codificadas, compreendidas, reproduzidas e internalizadas pelos indivíduos (Burns & Scapens, 2000).

As práticas de contabilidade gerencial como o conjunto de regras e rotinas são o meio de ligação entre o campo institucional e o campo da ação. Dessa forma, constituem-se como instituições que regem formas de pensamento e de ação dos indivíduos (Burns & Scapens, 2000). As instituições representam elementos regulativos, normativos e cultural-cognitivos que promovem estabilidade, redução de incertezas e significados para a vida social. Como tal, as instituições são transmitidas por meio de sistemas simbólicos, estruturas sociais, artefatos e rotinas que, apesar de possuírem estabilidade, estão sujeitas ao processo de mudança ou de descontinuidade no ambiente social (Scott, 1995).

Burns e Scapens (2000) destacam três dicotomias para classificar os diferentes tipos de processos de mudança institucional da contabilidade gerencial: (i) a mudança formal *versus* a informal; (ii) a mudança revolucionária *versus* evolucionária; e (iii) a mudança progressiva *versus* a regressiva. A Tabela 4 sintetiza os conceitos dessas três dicotomias.

Tabela 4 - Dicotomias da mudança institucional da contabilidade gerencial

Dicotomias	Conceitos
Formal <i>versus</i> Informal	. Mudança formal: implanta práticas de modo consciente e intencional. . Mudança informal: altera a maneira de pensar ou o comportamento dos indivíduos em relação às instituições existentes.
Revolucionária <i>versus</i> Evolucionária	. Mudança revolucionária: rompe as regras e rotinas, por meio da eliminação ou substituição de instituições. . Mudança evolucionária: altera as regras e rotinas de modo incremental sem efeito conflitante com as instituições vigentes.
Regressiva <i>versus</i> Progressiva	. Mudança regressiva (cerimonial): altera regras e rotinas, sem utilização efetiva no processo de gestão e com o comportamento cerimonial dos atores para manutenção dos arranjos organizacionais. . Mudança progressiva (instrumental): utiliza práticas como instrumento para resolução de problemas gerenciais e tomada de decisão.

Fonte: Adaptado de Burns e Scapens (2000, p. 18-21).

A mudança formal ocorre de forma consciente, normalmente por introdução de novas regras e/ou com ações do indivíduo, já a informal ocorre em um nível mais tácito, na medida em que novas rotinas se adaptam ao longo do tempo às mudanças nas condições operacionais. A mudança revolucionária envolve uma interrupção substancial e desafia regras e instituições existentes, enquanto a mudança evolucionária é incremental e tende a ser evolutiva, pois depende do caminho. A mudança regressiva descreve o comportamento cerimonial que preserva interesses particulares, restringindo a mudança institucional, enquanto a progressiva ocorre pelo comportamento instrumental, que surge a partir do sistema de valores e aplica o melhor conhecimento e tecnologia disponíveis para melhorar os relacionamentos (Burns & Scapens, 2000).

As dicotomias da mudança institucional possibilitam a análise mais detalhada das alterações das práticas da contabilidade gerencial. Segundo Burns e Scapens (2000), as rotinas contábeis podem ser

institucionalizadas pelo comportamento cerimonial ou instrumental: no cerimonial, as rotinas contábeis são rituais organizacionais usados para preservar o *status quo* e o poder ou interesses existentes de grupos ou indivíduos, em vez de apoiar a tomada de decisões. No comportamento instrumental, as rotinas contábeis são usadas para tomar decisões e visam melhorar as relações de trabalho, para assegurar a efetiva institucionalização (Burns & Scapens, 2000).

O modo pelo qual a contabilidade gerencial é institucionalizada, cerimonial ou instrumental, depende do ambiente institucional interno da organização, pois as rotinas contábeis moldam e são moldadas por outras instituições. Logo, a forma como a contabilidade gerencial é praticada, a informação contábil é utilizada e o papel dos contadores é exercido advém das instituições dentro da organização (Siti-Nabiha e Scapens, 2005).

A mudança da contabilidade gerencial evidencia alterações nas regras e rotinas que podem (ou não) ser incorporadas como suposições e crenças comuns aos membros de uma organização (Burns, 2000). As práticas de contabilidade gerencial moldam e são moldadas pelas instituições que regem o ambiente organizacional e, dessa forma, evoluem no tempo por meio da rotinização da atividade humana para permitir coesão organizacional (Burns & Scapens, 2000).

A contabilidade gerencial pode se alterar ao longo do tempo, por mudanças suaves e contínuas e/ou abruptas. Como tal, crises, tensões e/ou conflitos podem desencadear um processo de mudança na contabilidade gerencial, em termos de evolução nas rotinas contábeis que podem (ou não) ser incorporadas nas premissas e crenças assumidas por uma organização, ou seja, a institucionalização ou desinstitucionalização de práticas de contabilidade gerencial não é automática, mas depende da interação entre os diversos atores envolvidos.

A teoria institucional é utilizada neste estudo como uma lente por meio da qual é possível analisar a mudança institucional de hábitos e rotinas da contabilidade gerencial de uma organização do terceiro setor ao longo do tempo, a partir da compreensão dos processos pelos quais as práticas de contabilidade gerencial surgiram (ou não), ou seja, a mudança da contabilidade gerencial como um processo e suas implicações práticas nesse ambiente organizacional.

2.3 Abordagem Institucional do Terceiro Setor Brasileiro: da Filantropia à Gestão Eficiente

Desde sua origem o terceiro setor cresceu em abrangência e importância, no Brasil e em todo o mundo (Drucker, 1997; Falconer, 1999; Fernandes, 1994; Santos, 2002). Passou por transformações socioeconômicas, valorativas e simbólicas por meio da construção e reconstrução dos arranjos estruturais dentro das organizações, ao longo do tempo, característicos do processo de institucionalização (Silva, 2010).

Ao longo de cinco séculos, o terceiro setor brasileiro veio ampliando seu espaço de atuação, em função das próprias demandas sociais da população e de mudanças institucionais diversas, intensificadas principalmente após a década de 1970 (Silva, 2010).

Na década de 1980, um cenário de pressões ambientais e de escassez forçou as organizações do terceiro setor à profissionalização e à busca de alternativas para sua sustentabilidade. A abertura econômica e política europeia e o agravamento de crises sociais no continente africano redirecionaram os recursos internacionais para o desenvolvimento daquelas regiões. Entidades financiadoras internacionais passaram a atuar com maior rigor na seleção das organizações e projetos financiados, com exigência de gestão eficiente. Paralelamente, os recursos governamentais tornaram-se mais escassos (Guerra & Aguiar, 2007).

Contudo, foi a partir da década de 1990 que se delineou o atual panorama do terceiro setor brasileiro. As tipologias organizacionais foram diversificadas por meio da atuação dos institutos e fundações empresariais e da constituição de entidades representativas das próprias entidades do terceiro setor; da academia com seus centros de estudo, instituindo prêmios de eficiência e qualidade; e dos veículos de comunicação especializados. A legislação também sofreu modificações, com a promulgação das leis do Voluntariado e das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) e a reformulação do Código Civil (Silva, 2010). O terceiro setor reflete esta heterogeneidade, na diversidade das organizações que o compõem e nos diferentes estágios de institucionalização em que se encontra (Guerra & Aguiar, 2007).

A formação do terceiro setor brasileiro contempla a relação da sociedade civil com o estado, que não centraliza em si todas as responsabilidades pelo desenvolvimento social. Dessa forma, no Brasil, as organizações do terceiro setor atuam como coparceiras dos entes públicos em ações voltadas à coletividade (Fischer & Falconer, 1998). Desde o início da década de 1990, mudanças na administração pública brasileira levaram a maior expectativa quanto à participação dessas

organizações na formulação e na execução de políticas públicas, passando a ter espaço no orçamento público e no rol de programas e ações do governo (Lopez & Bueno, 2012). Estes acontecimentos delinearam a questão da eficiência no terceiro setor brasileiro. A entrada organizada das entidades no setor, por meio do movimento da Responsabilidade Social, veio reforçar a tendência de modernização e de profissionalização dessas organizações (Guerra & Aguiar, 2007).

Diversos planos de ação da sociedade civil são apoiados pelo terceiro setor, cujas características envolvem a participação voluntária, autônoma e privada, organizada em torno de objetivos coletivos ou de interesse público (Salamon e Anheir, 1997). Esse setor social possui características distintas de outros dois: o primeiro, em que são realizadas atividades estatais com fins públicos, e o segundo, com atividades da iniciativa privada que atendem a fins particulares (Fernandes, 1994). Assim, o terceiro setor posiciona-se entre o estado e o mercado e conjuga as finalidades do primeiro e a natureza do segundo, ou seja, contempla organizações que visam benefícios coletivos (sem integrar o governo) e de natureza privada (sem auferir lucros) (Silva, 2010). Ainda que não visem lucro, é vital o alcance de resultado positivo por essas entidades, para a continuidade das suas finalidades (Silveira & Borba, 2010).

A teoria institucional fundamenta que as organizações em busca de legitimidade e aceitação social, como as organizações do terceiro setor brasileiro, respondem às pressões e forças ambientais com elevada exigência de eficiência organizacional (Guerra & Aguiar, 2007).

Por prestar serviços de interesse público as entidades do terceiro setor podem pleitear junto ao poder público títulos e certificações que resultam em benefícios fiscais para seus doadores, isenções tributárias e facilidades para estabelecimento de parcerias com o governo, nas esferas governamentais (Guerra & Aguiar, 2007). No entanto, é primordial profissionalizar sua gestão, buscar sustentabilidade financeira, desenvolver conhecimento técnico especializado e formar um conjunto menos difuso em relação às formas de atuação e aos desenhos institucionais, fatores estes que colocam em risco o seu papel de parceiros no desenvolvimento social (Fischer & Falconer, 1998).

Ao abordar as organizações do terceiro setor, adotam-se também as variações terminológicas “organizações sem fins lucrativos” e “organizações da sociedade civil”. Desta forma, as entidades que compõem o terceiro setor podem ser definidas, segundo Fischer (2002), como “organizações privadas, sem fins lucrativos, cuja atuação é dirigida a finalidades coletivas ou públicas” (p. 45). Paes (2013), define o terceiro setor como “o conjunto de organismos, organizações ou instituições sem

fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil visando ao seu aperfeiçoamento” (p. 87).

Conforme o *Handbook on Nonprofit Institutions in the System of National Accounts*, elaborado pela Divisão de Estatísticas da Organização das Nações Unidas em conjunto com a Universidade John Hopkins, em 2002, as organizações do terceiro setor se enquadram, simultaneamente, em cinco critérios: (i) privadas; (ii) sem fins lucrativos, isto é, não possuem como razão de existência a geração de lucros – podendo até gerá-los, desde que aplicados nas atividades fins; (iii) institucionalizadas, ou seja, legalmente constituídas; (iv) autoadministradas ou capazes de gerenciar suas próprias atividades; e (v) voluntárias, de modo que podem ser constituídas livremente por qualquer grupo de pessoas, tais como associados ou fundadores (IBGE, 2012, p. 13).

No caso brasileiro, esses critérios correspondem a associações, fundações e organizações religiosas. As associações constituem-se pela união de pessoas que se organizam para fins não econômicos. As fundações são criadas por um instituidor, mediante escritura pública ou testamento, a partir de uma dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la, enquanto que as organizações religiosas, originalmente enquadradas como associações, foram consideradas como pessoa jurídica de direito privado pela Lei n. 10.825, de 22/12/2003 (IBGE, 2012, p. 13).

A fundação, como pessoa jurídica de direito privado prevista no Art. 44 do Código Civil, é uma instituição de fins determinados (finalidade esta que depende da vontade do instituidor), formada pela atribuição de personalidade jurídica a um complexo de bens livres, o patrimônio, que será administrado por órgãos autônomos conforme as previsões do estatuto. Como tal, pode-se relacionar as cinco principais características das fundações: a) a finalidade ou os fins; b) a origem ou a forma de criação; c) o patrimônio; d) o modo de administração; e) o velamento do Ministério Público (França et al. (2015). Szazi (2006) define as fundações como “um patrimônio destinado a servir, sem intuito de lucro, a uma causa de interesse público determinada, que adquire personificação jurídica por iniciativa de seu instituidor” (p. 37).

No terceiro setor, o ambiente condiciona a ação da organização, recebe suas demandas e contempla elementos internos e externos que interagem diretamente com a organização. Entre estes elementos estão a sociedade civil, a força de trabalho assalariada e voluntária, beneficiários, órgãos governamentais e financiadores, além das próprias organizações com toda sua diversidade de causas e valores (Guerra & Aguiar, 2007).

Considerar as demandas dos ambientes técnico e institucional fundamenta a utilização da teoria institucional no estudo de organizações cujo desempenho precisa ser visto, tanto pelo lado objetivo relativo aos serviços oferecidos à sociedade, como também pelo lado subjetivo referente à sua adequação a símbolos, normas e valores dessa mesma sociedade, como é o caso do terceiro setor brasileiro (Guerra & Aguiar, 2007). Dessa forma, ao analisar o modo pelo qual o ambiente pode determinar mudanças organizacionais busca-se compreender a afirmação de Berger e Luckmann (1967) de que “um segmento da vida humana foi institucionalizado, então, equivale a dizer que foi submetido ao controle social” (Machado-da-Silva & Gonçalves, 1999, p. 223).

Se atendidas de forma eficiente, as demandas ambientais técnicas possibilitam às entidades do terceiro setor maior acesso a recursos. No atendimento das demandas sociais, tais entidades adquirem apoio social e legitimidade, aumentando suas chances de sobrevivência, por meio da adequação a valores, normas, regras e crenças da sociedade. Tornar-se mais eficazes e mais legitimadas são formas dessas organizações reduzirem suas incertezas e dependências. Logo, a conformidade com as demandas técnicas e sociais, buscada pelas organizações do terceiro setor, faz com que ganhem apoio social e reduzam suas incertezas, não apenas por torná-las mais eficientes, mas por harmonizar com as convenções aceitas (Guerra & Aguiar, 2007).

Na abordagem da teoria institucional, as atividades das entidades do terceiro setor sofrem a influência de agentes externos reconhecidos como agentes institucionais, os quais condicionam e interferem no comportamento organizacional (Silva & Aguiar, 2011).

Conforme Silva e Aguiar (2011), agentes institucionais do terceiro setor representam as estruturas ou atores sociais de reconhecida importância nos contextos em que atuam, cuja ação fornece significado coletivo capaz de desencadear processos de institucionalização de estruturas ou práticas organizacionais. Tais agentes mantêm uma relação vertical com as organizações, pela existência de regras, leis e sanções, tais como: a forma jurídica, referente à estruturação das organizações como associações ou fundações, os títulos e certificações concedidos pelo poder público, os conselhos de políticas públicas e os financiadores que fomentam as atividades do terceiro setor, como mostra a Tabela 5 (Silva & Aguiar, 2011).

Tabela 5 - Agentes institucionais do terceiro setor

Agente	Descrição
Forma Jurídica	O Código Civil (Lei n. 10.406, 2002) determina que as organizações podem se estruturar nas formas jurídicas de associação ou fundação. As fundações estão sujeitas a mais exigências em sua constituição e administração e são veladas pelo Ministério Público do estado em que se situam.
Títulos e Certificações	Organizações juridicamente constituídas podem pleitear títulos e certificações junto ao poder público, o que lhes confere legitimidade perante a sociedade e benefícios, como isenções fiscais.
Conselhos de Políticas Públicas	Órgãos compostos por representantes da sociedade civil e do governo, com legitimidade para atuar nas políticas públicas. Para se habilitar a operar programas ou celebrar parcerias e convênios com o governo, para a execução de políticas públicas, as organizações precisam se registrar nos conselhos, assumindo compromissos administrativos e sujeitando-se ao controle social desses órgãos.
Financiadores	Grupos que fomentam as atividades das organizações do terceiro setor, transferindo recursos financeiros e materiais, em forma de doações, patrocínios ou convênios.

Fonte: Adaptado de Silva e Aguiar (2011, p. 43).

Esses agentes estão conectados às dimensões legal e econômico-financeira do contexto ambiental. Assim, as relações entre esses agentes institucionais e as organizações do terceiro setor reflete uma influência que tende a conduzi-las ao isomorfismo (Silva & Aguiar, 2011).

No terceiro setor, a constituição legal das organizações que o compõem representa um dos fatores de institucionalização, pois a legitimidade das iniciativas é assegurada somente quando se adquire personalidade moral a partir de sua existência jurídica. Este enquadramento legal evidencia um dos pilares institucionais e reflete uma influência que conduz ao isomorfismo coercitivo. Tais influências se intensificam e vão conduzindo essas organizações à conformidade na medida em que obtêm (ou almejam) títulos e certificações do poder público. Obter concessões significa adequar-se às regras do jogo, que exigem documentos adequados, existência de dispositivos específicos na estrutura da organização e no seu estatuto, além de registro prévio em outros órgãos e conselhos. Dessa forma, as organizações do terceiro setor estão sujeitas a pressões ambientais exercidas por seus constituintes e, por isso tendem a adotar práticas e estruturas de entidades que estão em contextos similares (Guerra & Aguiar, 2007).

Outro aspecto coercitivo no terceiro setor é a influência dos órgãos governamentais, agências internacionais e entidades financiadoras sobre as atividades desenvolvidas, ao selecionar apenas os projetos adequados aos seus editais. Se, de um lado restringe a criatividade das propostas e favorece o isomorfismo, por outro, reduz incertezas para organizações financiadoras e financiadas. A existência de uma organização do terceiro setor, ou a validade da sua causa, era suficiente para justificar o aporte de recursos, sem maiores exigências de resultados. Todavia, uma mudança por parte dos financiadores levou à exigência da apresentação periódica de relatórios sobre desempenho, resultados obtidos, número de beneficiários assistidos, aplicação de recursos etc. (Guerra & Aguiar, 2007). A necessidade destas entidades apresentarem a destinação, o desempenho e os resultados obtidos para a sociedade decorre, ainda, da obrigação legal, pela exigência de transparência e prestação de contas decorrente do aporte de recursos públicos, em forma de doações, contribuições e subvenções, além dos benefícios indiretos como imunidades e isenções (Borges, 2017).

Essas pressões por maior desempenho, se atendidas, facilitam a legitimação das ações das organizações do terceiro setor, além de contribuir para a adoção, ao longo do tempo, de comportamentos miméticos que resultem em isomorfismo de estruturas e práticas de gestão. As organizações do terceiro setor vêm incorporando elementos como o planejamento estratégico, gestão de projetos, finanças, auditoria, *accountability*, marketing e *empowerment*. Tal conduta advém da lógica empresarial, predecessora de todos estes conceitos, o que reflete o contexto de “imitação” (Guerra & Aguiar, 2007).

Para as entidades do terceiro setor os aspectos isomórficos normativos difundem normas e práticas legitimadas, que tendem à convergência, por meio de uma base de conhecimento comum. A necessidade de serem eficientes, para alcançar sua missão ou se reportar ao governo e aos financiadores, induz essas organizações à profissionalização (Guerra & Aguiar, 2007). No Brasil, a deficiência na gestão das organizações que compõem o terceiro setor é um dos seus maiores problemas. É necessário, assim, o aperfeiçoamento da gestão, por meio da aprendizagem e da aplicação de técnicas oriundas do campo de Administração, para o alcance de melhores resultados (Falconer, 1999).

Ainda que o isomorfismo force as organizações do terceiro setor a se parecerem uma com as outras, mais pela busca da legitimidade do que pela eficiência de práticas e modelos, como exposto, diante de pressões coercitivas, miméticas e normativas, a eficiência toma foco no contexto institucional. Obter legitimidade pode necessariamente vincular o sucesso

organizacional à adoção de comportamentos e práticas que proporcionem às organizações serem eficientes no ambiente (Guerra & Aguiar, 2007).

No entanto, muitas organizações do terceiro setor sobrevivem, mesmo sem adequadas estrutura e eficiência, contrariando a lógica de que a ausência destes elementos as conduziria ao fracasso. Aparentemente, o avanço do processo de institucionalização não ocorre por altos índices de desempenho e elevada eficiência, ao contrário do que prevalece nas organizações empresariais, mas pela harmonização dos objetivos organizacionais com os valores, crenças e expectativas da sociedade. Dessa forma, as ações organizacionais acabam não refletindo o cumprimento de objetivos legítimos, ou a associação com as “boas práticas” necessárias à gestão, pela dificuldade de mensuração da eficiência (Guerra & Aguiar, 2007).

A configuração dos aspectos da gestão do terceiro setor ao longo de cinco séculos evidencia que o ambiente estabeleceu uma dinâmica que valorizou a orientação instrumental e a atuação profissional do setor. Assim, as práticas de gestão dessas entidades, até então desenvolvidas, foram reforçadas e novas práticas foram introduzidas, como o *marketing* especializado, a gestão de voluntários e as auditorias externas e com a formação de profissionais especialistas em “terceiro setor” (Silva, 2010).

Uma análise histórica sobre os aspectos da gestão no terceiro setor brasileiro foi efetuada por Silva (2010), como ilustra a Figura 3.



Figura 3 - Configuração dos aspectos da gestão do terceiro setor

Legenda: *Práticas de gestão surgidas no período*

Fonte: Adaptado de Silva (2010).

Esse contexto levou as organizações, das tradicionais filantrópicas às ONGs contemporâneas, a coexistirem em um ambiente em que a sobrevivência organizacional passou a se vincular à adoção de práticas que possibilitem a aferição e demonstração de seus níveis de eficiência,

eficácia, efetividade e transparência (Silva, 2010). Distintos valores orientaram o terceiro setor ao longo do tempo, como observa Drucker (1997) “as organizações não lucrativas estão, é evidente, ainda dedicadas a ‘fazer o bem’. Mas já verificaram que as boas intenções não podem substituir a gestão e a liderança, a responsabilidade, o desempenho e os resultados” (p. 14).

Tolbert e Zucker (1999) advertem que a alteração e criação de estruturas organizacionais constituem custos para a organização. Logo, a elevação dos níveis de eficiência pode se mostrar relativamente complexa nesse segmento social, visto que a maioria das organizações do terceiro setor demanda ainda da criação de uma estrutura de base em um ambiente onde a escassez de recursos é uma constante (Guerra & Aguiar, 2007).

As pressões isomórficas sobre as organizações do terceiro setor no contexto brasileiro excedem a busca de eficiência, com exigências que implicam na transgressão dos seus princípios e valores, como ocorre no aspecto coercitivo. Resta saber até que ponto tais entidades abrem mão ou flexibilizam suas missões para dar lugar a tais exigências. No aspecto mimético, há uma tendência de adoção das práticas empresariais, em questões como financiamento, definição de beneficiários e articulação entre pessoal remunerado e voluntário, o que evidencia a necessidade da adaptação dos conceitos e técnicas de gestão; no aspecto normativo, reforçando a lacuna entre a aplicação de práticas e conceitos entre os setores, a profissionalização deve ser balizada nas demandas e especificidades do terceiro setor (Guerra & Aguiar, 2007).

As práticas de gestão no terceiro setor têm sido abordadas, em estudos no Brasil e no exterior.

Silva (2010) ampliou as discussões levantadas por Costa (2004), Salvatore (2004), e Arndt e Oliveira (2006), no contexto do terceiro setor brasileiro. Assim, uma questão que se coloca sobre seus aspectos de gestão parece ser a racionalidade que a orienta (Arndt & Oliveira, 2006; dos Santos de Sousa Teodósio, 2002; Salvatore, 2004). Os trabalhos que tratam deste tema no Brasil remetem aos conceitos da racionalidade substantiva, orientada por valor, e da racionalidade instrumental, pela sua capacidade de produzirem bens públicos, apesar da ausência de lucro, e com ideais solidários e associativos, suscitando espaços organizacionais orientados por valores e por uma missão (Silva, 2010).

A racionalidade no terceiro setor deve ser vista numa posição dialógica: a ação direcionada a valores pode relacionar-se, de diversas formas, com aquela orientada a fins (Silva, 2010). Segundo Carvalho (2000), as organizações posicionam-se “entre a preservação da identidade

[...] com base em valores, – como a cooperação e a solidariedade, e a busca de padrões de eficiência e de eficácia” (p. 1).

Conforme Salvatore (2004), de um lado está a racionalidade instrumental, – “adaptativa e manipuladora” e, de outro, a referente a valores, “que resgata a dimensão do humano, a dimensão sociocultural, uma visão abrangente e integrada entre indivíduo e organização” (p. 33). A missão constitui-se como a razão de ser da organização, expressa os valores projetados nas suas ações, os quais serão definidos nos objetivos e na forma de operacionalização (de Souza Cabral, 2007). Embora a racionalidade instrumental se refira às ações do primeiro ou do segundo setor, também orienta as organizações do terceiro setor (Silva, 2010).

Em estudos brasileiros, Morgan e Benedicto (2009), Arruda et al. (2013) e Mário, Alves, Carmo, Silva e Jupetipe (2013) pesquisaram práticas de contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor. Segundo Morgan e Benedicto (2009), a não adoção de práticas, em organizações do terceiro setor na região metropolitana de Campinas, deve-se ao reduzido número de funcionários especializados, escassez de recursos financeiros e ausência de sistemas informatizados. Para Arruda et al. (2013), há similaridades entre ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas pelo *World Wildlife Fund*, organização do terceiro setor com sede na Itália e no Brasil. Muitas dessas ferramentas são utilizadas de forma simultânea, como a alocação de custos, segmentação, orçamento, avaliação de desempenho, medidas financeiras e tecnologia da informação para a gestão da organização. Conforme Mário et al. (2013), a ausência de práticas de orçamento e de gestão integradas e de planejamento estratégico e a ineficiência e inadequação dos sistemas de custos para a gestão, em entidades do terceiro setor em Minas Gerais, advém da indisponibilidade de recursos financeiros e da falta de conhecimento sobre os instrumentos gerenciais.

Em amostra de estudos internacionais, o estudo de Wu, Boateng e Drury (2007), abordou dez distinções de práticas orçamentárias em estatais e *joint ventures* chinesas, e o de Azhar e Rahman (2009), a adoção das práticas em instituições de ensino superior públicas e privadas, na Malásia. Segundo Wu et al. (2007), o nível de adoção de práticas de contabilidade gerencial é mais influenciado pelo tipo de propriedade da empresa do que pela natureza das técnicas de contabilidade gerencial, sendo percebidas como mais benéficas para as empresas estatais do que para as *joint ventures*. Conforme Azhar e Rahman (2009), a adoção de práticas tradicionais é superior nas organizações de ensino públicas, já a adoção de práticas modernas destaca-se nas de ensino privadas.

2.4 Contabilidade Gerencial e Teoria Institucional no Terceiro Setor: Estudos Empíricos Relacionados

Esta seção apresenta uma síntese de estudos empíricos que relacionam a teoria institucional com a contabilidade gerencial, publicados em periódicos nacionais e internacionais e selecionados por meio de pesquisas nas bases *Ebsco*, *Emerald*, *ScienceDirect*, *Scopus*, *SciELO*, *Web Of Science* a partir da busca das expressões “*Institutional Theory*” e “*Management Accounting*” no título, resumo e palavras-chave.

Dessa forma, foram selecionados 31 estudos e identificados seus autores, ano e periódico de publicação, o título do artigo e os tópicos abordados, como mostra o Apêndice A.

Esses estudos analisaram o processo de institucionalização de práticas da contabilidade gerencial e de controle gerencial para melhorar a eficiência organizacional, e a mudança institucional da contabilidade gerencial sob pressões isomórficas e para alcançar legitimidade, como mostra a Tabela 6.

Tabela 6 - Escopo dos estudos empíricos relacionados

Escopo do estudo	Autor(es), (Ano)
Processo de institucionalização de práticas de contabilidade gerencial	Soin, Seal e Cullen (2002), Johansson e Baldvinsdottir (2003), Siti-Nabiha e Scapens (2005), Agbejule (2006), Guerreiro et al. (2006), Lukka (2007), Beuren e Macohon (2010), Coyte, Emsley e Boyd (2010), Quinn (2011), van der Steen (2011), Robalo (2014) Oliveira e Quinn (2015), Russo e Guerreiro (2017), Quinn e Hiebl (2018).
Processo de institucionalização de práticas de controle gerencial para a melhoria da eficácia	Abrahamsson e Gerdin (2006), Yazdifar et al. (2008), Lavarda, Ripoll-Feliu e Barrachina-(2009a), Lavarda, Ripoll-Feliu e Barrachina-Palanca (2009b), Herbert e Seal (2012), Youssef (2013), Angonese e Lavarda (2014), Lavarda e Popik (2016), Beuren, de Souza e Feuser (2017).
Mudança da contabilidade gerencial sob pressões isomórficas	Oyadomari et al. (2008), Fachini, Beuren e Nascimento (2009), Lasyoud, Haslam e Roslender (2018).
Mudança da contabilidade gerencial pela necessidade de alcançar legitimidade	Kury (2007), Järvenpää (2009), Verbeeten (2011), Goretzki et al. (2013), Marassi, Wrubel e Rosa (2014).

Fonte: Elaborada pela autora.

As evidências observadas nos estudos empíricos relacionados constam na Tabela 7.

Tabela 7 - Evidências observadas em estudos relacionados

Evidências observadas	Autor(es), (Ano)
As pressões ambientais externas influenciam o contexto organizacional interno. A mudança da contabilidade gerencial ocorre para assegurar a sobrevivência e a legitimidade organizacional.	Siti-Nabiha e Scapens (2005), Agbejule (2006), Yazfifar et al. (2008), Robalo (2014)
A contabilidade gerencial como fonte de confiança é essencial para criar, aumentar e preservar o sentimento de confiança na mudança.	Johansson e Baldvinsdottir (2003), Robalo (2014)
As relações de poder e de política entre os indivíduos nas organizações influenciam a mudança da contabilidade gerencial.	Robalo (2014), Yazfifar et al. (2008), Youssef (2013)
O papel da agência nas contradições institucionais transforma os indivíduos em agentes que promovem ou restringem a mudança da contabilidade gerencial, por meio de ação política.	Abrahamsson e Gerdin (2006)
A coexistência de estabilidade e mudança das regras e rotinas da contabilidade gerencial são mutuamente dependentes e podem servir como respostas às pressões do ambiente organizacional.	Lukka (2007), Siti-Nabiha e Scapens (2005)
O nível de acoplamento entre regras e rotinas da contabilidade gerencial possibilita compreender como estabilidade e mudança interagem nas organizações para alcançar racionalidade e legitimidade.	Coyte et al. (2010), Lukka (2007), Oliveira e Quinn (2015), Robalo (2014), Siti-Nabiha e Scapens (2005), van der Steen (2011)
As mudanças nas atividades e funções da contabilidade gerencial implicam na institucionalização de novos hábitos e rotinas na contabilidade gerencial.	Beuren e Macohon (2010)

Fonte: Elaborada pela autora.

Essas evidências apontam a influência de distintos fatores sobre a mudança da contabilidade gerencial, como a percepção dos empregados sobre o papel da contabilidade gerencial (Abrahamsson & Gerdin, 2006), as relações entre subsidiárias (Yazdifar et al., 2008), o nível de êxito da mudança (Lavarda et al., 2009a), os fatores de internalização (Lavarda et al., 2009b), o *re-design* dos processos de negócios e o envolvimento dos

contadores (Youssef, 2013), a resistência (Angonese & Lavarda, 2014), as contradições institucionais, práxis e mudança (Lavarda & Popik, 2016), e as implicações na estrutura organizacional e na natureza das funções da contabilidade gerencial (Beuren et al., 2017). Esses achados mostram que as práticas da contabilidade gerencial estão sujeitas a distintas pressões do campo institucional. Segundo Scapens (2006), a mudança da contabilidade gerencial é um processo complexo que envolve a interação de fatores internos e externos que permitem uma compreensão mais clara de como a contabilidade torna-se o que é nas organizações.

Foram consultados estudos que relacionam a teoria institucional com a contabilidade gerencial no terceiro setor. A consulta foi efetuada nos estudos publicados em periódicos nacionais e internacionais por meio de pesquisas nas bases *Ebsco*, *Emerald*, *ScienceDirect*, *Scopus*, *SciELO*, *Web Of Science* a partir da busca das expressões “*Institutional Theory*” “*Management Accounting*” e “*Third Sector*”, “*non-profit sector*” ou “*Non-governmental organisation*” no título, resumo e palavras-chave. Dessa forma, foram selecionados os estudos à luz das abordagens institucionais OIE e NIS que apresentaram alinhamento aos objetivos da pesquisa, em temas que contemplam os processos de mudança institucional de regras e rotinas da contabilidade gerencial, para prover legitimidade às atividades de organizações do terceiro setor, sob a influência das pressões isomórficas neste campo institucional.

Os estudos selecionados estão identificados pelos seus autores, ano e periódico de publicação (P), título do artigo e evidências observadas, como mostra a Tabela 8.

Tabela 8 - Artigos selecionados nas bases de dados

Autor(es), (Ano)	Título do artigo	P	Evidências observadas
Collier, P. M. (2001)	<i>The power of accounting: a field study of local financial management in a police force.</i>	M A R	A introdução de sistemas de orçamento descentralizado pode satisfazer demandas técnicas e sociais, na busca de uma prestação de contas legitimadora, em detrimento de questões operacionais, em uma força policial na Inglaterra.
Pizzini, M. J. (2006)	<i>The relation between cost-system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost</i>	A O S	O sistema de custos projetado com maior funcionalidade permitiu melhorar as decisões gerenciais e os resultados financeiros, em hospitais dos EUA. A associação entre a funcionalidade do sistema de custos

Autor(es), (Ano)	Título do artigo	P	Evidências observadas
	<i>data, and financial performance: an empirical study of US hospitals.</i>		e crenças dos gestores sobre a relevância e a utilidade dos dados de custo e o desempenho financeiro.
Johanne Pettersen, I., & Nyland. K. (2012)	<i>Reforms and clinical managers' responses: a study in Norwegian hospitals.</i>	J H O M	A legitimidade dos orçamentos como processos de controle gerencial em hospitais, após reformas no setor hospitalar norueguês, para entender as diversas práticas dos gerentes clínicos. As estratégias utilizadas pelos gestores puderam ser entendidas pelos conceitos de racionalidade de meios e fins prescritos nas reformas introduzidas no setor hospitalar.
Amans, P., Mazars-Chapelon, A., & Villesèque-Dubus, F. (2015)	<i>Budgeting in institutional complexity: The case of performing arts organizations.</i>	M A R	Pressões coercitivas exercidas sobre a organização por <i>stakeholders</i> dos quais ela depende e pelas expectativas culturais da sociedade podem definir como o orçamento será utilizado, – de forma mais efetiva ou cerimonial, em teatros franceses sem fins lucrativos financiados por parcerias públicas.
Järvinen, J. T. (2016)	<i>Role of management accounting in applying new institutional logics: A comparative case study in the non-profit sector.</i>	A A A J	Os novos controles servem como um meio no qual as organizações negociam entre múltiplos e conflitantes objetivos e escolhem lógicas institucionais, na adoção de sistemas de contabilidade e controle gerencial, em organizações finlandesas de assistência médica sem fins lucrativos.
Kraus, K., Kennergrn, C., & von Unge, A. (2017)	<i>The interplay between ideological control and formal management control systems - A case study of a non-governmental organisation.</i>	A O S	A capacidade da "conversa ideológica" de enfatizar a singularidade e importância da organização deu ao gestor um poderoso instrumento de controle, – mais formal e orientado financeiramente, em um centro de saúde operando como uma ONG na Índia.

Autor(es), (Ano)	Título do artigo	P	Evidências observadas
Ozdil, E., & Hoque, Z. (2017)	<i>Budgetary change at a university: A narrative inquiry.</i>	T B A R	A mudança institucional foi guiada por pressões externas por conformidade e/ou legitimidade, por meio do orçamento, visto como um mito racional que confere legitimidade às ações dos participantes organizacionais no ambiente social, em uma universidade australiana.
Chenhall, R. H., Hall, M., & Smith, D. (2017)	<i>The expressive role of performance measurement systems: A field study of a mental health development project.</i>	A O S	O sistema de controle gerencial pode desempenhar um papel mais ativo na expressão de valores e examinar o potencial de sistemas de medição de desempenho usados nas organizações para expressar os valores e crenças dos membros de uma organização não governamental de saúde mental no Sri Lanka.

Legenda:

(1) **MAR** - *Management Accounting Research*; (2) **AOS** - *Accounting, Organizations and Society*; (3) **JHOM** - *Journal of Health Organization and Management*; (4) **AAAJ** - *Accounting, Auditing and Accountability Journal*; (5) **TBAR** - *The British Accounting Review*.

Fonte: Elaborada pela autora.

Os estudos relacionados abordam a mudança institucional guiada por pressões externas por conformidade e/ou legitimidade, e apresentam a contabilidade gerencial como uma instituição que possibilita conferir legitimidade social aos participantes organizacionais e às suas ações.

Este estudo busca incluir as maneiras pelas quais os indivíduos lidam com os processos da mudança institucional de regras e rotinas da contabilidade gerencial da organização sob estudo, com o *framework* proposto por Burns e Scapens (2000), como ponto de partida.

Foi desenvolvido um constructo de pesquisa que permita fazer inferências sobre a interação do indivíduo nesse plano institucional. Este será o tópico do próximo capítulo.

3 METODOLOGIA

Este capítulo classifica o estudo e apresenta os procedimentos metodológicos utilizados para o alcance da resposta ao problema de pesquisa. A pesquisa social é um processo que utiliza metodologia científica com a finalidade de obter conhecimento (Gil, 2014), e tem o objetivo de resolver problemas, gerar teorias ou avaliar teorias existentes (Richardson, 1999).

3.1 Classificação da Pesquisa

Esta pesquisa pode ser classificada como teórico-empírica, pois investiga o processo de mudança das práticas de contabilidade gerencial para prover legitimidade às atividades de uma organização do terceiro setor, em razão das especificidades deste segmento social. Esse tipo de estudo é fundamentado por arcabouço teórico e dados empíricos sobre a ocorrência de determinado fenômeno, com a finalidade de compreender suas características e consequências no campo organizacional (Martins & Theóphilo, 2009).

O objetivo da pesquisa é de natureza descritiva, pois visa descrever a interação dos atores no processo de mudança da contabilidade gerencial no intuito de alcançar a legitimidade. A pesquisa descritiva descreve aspectos de um fenômeno, do modo como ele é em seu contexto natural (Richardson, 1999).

A abordagem do problema de pesquisa é qualitativa, pois procura conhecer a complexidade de determinado problema, analisar a interação de variáveis, compreender e classificar processos vividos por grupos sociais (Richardson, 1999). Os dados qualitativos fornecem os significados ligados às ações dos indivíduos e aos eventos do seu contexto social (Covaleski e Dirsmith, 1990).

Como procedimento de pesquisa tem-se um estudo de caso em uma fundação privada educacional localizada no sul do Brasil, selecionada de forma intencional, pela acessibilidade e por estar vinculada a um cenário requisitado para desenvolver o estudo, como entidade integrante do terceiro setor. Segundo Yin (2015), a escolha do caso de pesquisa deve estar fundamentada por justificativas que assegurem uma investigação apropriada e com potencial de desenvolvimento da teoria. O estudo de caso é uma investigação empírica de um fenômeno contemporâneo em seu contexto real no intuito de responder a questões de “como” e “por que” o fenômeno ocorre (Yin, 2015).

3.2 Constructos de Pesquisa

O constructo de pesquisa visa a conceituação e operacionalização de elementos teóricos que são utilizados pelo pesquisador para observar fatos ou mensurar variáveis no mundo real (Martins & Theóphilo, 2009).

No estudo de caso o constructo da pesquisa direciona a elaboração dos instrumentos de pesquisa amparados pela triangulação com distintas técnicas de coleta de dados para a melhoria da análise dos resultados (Eisenhardt, 1989). Segundo Yin (2015), o resultado do estudo de caso é mais convincente e acurado se baseado em distintas fontes de informação.

Os constructos desta pesquisa foram elaborados a partir dos objetivos específicos propostos: a) analisar a mudança institucional de regras e rotinas da contabilidade gerencial de uma organização do terceiro setor, desde sua constituição; b) verificar o processo de mudança da contabilidade gerencial, em função das condições e requisitos a que está sujeita uma organização pertencente ao terceiro setor, sob a influência dos mecanismos do isomorfismo; e c) analisar a necessidade de legitimação das ações da contabilidade gerencial de uma organização do terceiro setor, e contemplam os temas de pesquisa extraídos dos estudos relacionados e os elementos de análise que se referem aos temas de pesquisa.

A Tabela 9 exibe o constructo do objetivo “a” com a descrição dos elementos de análise e os estudos relacionados que o fundamentam.

Tabela 9 - Constructo mudança institucional de regras e rotinas da contabilidade gerencial

(a) Analisar a mudança institucional de regras e rotinas da contabilidade gerencial de uma organização do terceiro setor, desde sua constituição.

Elementos de análise	Descrição	Referências
(1) Fatores técnicos <i>versus</i> fatores institucionais	O ambiente técnico foca o alcance da eficiência nas operações da organização (demandas técnicas). O ambiente institucional está voltado à necessidade de adotar regras e normas e atender às expectativas externas da organização (demandas sociais).	Meyer e Rowan (1977), Dimaggio e Powell (1983), Tolbert e Zucker (1999), Scott (2001), Collier (2001), Scapens (2006), Guerra e Aguiar (2007), Silva e Aguiar (2011).
(2) Mudança das práticas	As práticas de contabilidade gerencial constituem-se em um conjunto institucionalizado de	Scapens (1994), Burns e Scapens (2000), Soin et al. (2002), Guerreiro

(a) Analisar a mudança institucional de regras e rotinas da contabilidade gerencial de uma organização do terceiro setor, desde sua constituição.

Elementos de análise	Descrição	Referências
de contabilidade gerencial	regras e rotinas que permite às organizações produzirem e reproduzirem comportamentos legítimos para alcançar a coesão organizacional.	et al. (2006), Guerreiro et al. (2008), Imlau e Gasparetto (2017).
(3) Dicotomias da mudança	<p>A mudança formal ocorre de forma consciente, por introdução de novas regras e/ou com ações do indivíduo. A mudança informal ocorre de forma tácita, novas rotinas se adaptam ao longo do tempo às mudanças nas condições operacionais.</p> <p>A mudança revolucionária envolve uma interrupção substancial e desafia regras e instituições existentes. A mudança evolucionária é incremental e tende a ser evolutiva.</p> <p>A mudança regressiva ocorre de forma cerimonial que preserva o <i>status quo</i> e o poder ou interesses particulares de grupos ou indivíduos. A mudança progressiva ocorre de modo instrumental que aplica o melhor conhecimento e tecnologia para tomar decisões.</p>	<p>Burns e Scapens (2000), Soin et al. (2002), Johansson e Baldvinsdottir (2003), Siti-Nabiha e Scapens (2005), Abrahamsson e Gerdin (2006), Agbejule (2006), Guerreiro et al. (2006), Lukka (2007), Yazdifar et al. (2008), Lavarda et al. (2009a, 2009b), Coyte et al. (2010), Beuren e Macohon (2010), Youssef (2013), Marassi et al. (2014), Robalo (2014), Lavarda e Popik (2016), Russo e Guerreiro (2017).</p>

Fonte: Elaborado pela autora.

O constructo regras e rotinas da contabilidade gerencial representa as características do campo institucional, segundo Burns e Scapens (2000), – um conjunto de regras, práticas, símbolos, crenças e exigências normativas que a organização deve respeitar para receber apoio e obter legitimidade de agentes internos e externos, conforme tratam Yazdifar et al. (2008).

A Tabela 10 apresenta o constructo do objetivo “b”, com a descrição dos elementos de análise, e os estudos relacionados que o fundamentam.

Tabela 10 - Constructo mudança da contabilidade gerencial sob a influência dos mecanismos do isomorfismo

(b) Verificar o processo de mudança da contabilidade gerencial, em função das condições e requisitos a que está sujeita uma organização pertencente ao terceiro setor, sob a influência dos mecanismos do isomorfismo.

Elementos de análise	Descrição	Referências
(4) Agentes institucionais do terceiro setor	Os agentes institucionais mantêm uma relação vertical com as entidades do terceiro setor, pela existência de regras, leis e sanções, tais como: forma jurídica, títulos e certificações concedidos pelo poder público, conselhos de políticas públicas e os financiadores que fomentam as atividades.	Meyer e Rowan (1977), Dimaggio e Powell (1983), Guerra e Aguiar (2007), Oyadomari et al. (2008), Fachini et al. (2009), Silva e Aguiar (2011), Amans et al. (2015), Lasyoud et al. (2018).
(5) Isomorfismo	<p>Coercitivo: o ambiente condiciona a ação das entidades do terceiro setor, recebe suas demandas e contempla elementos internos e externos que interagem diretamente com a fundação, como a sociedade civil, a força de trabalho assalariada e voluntária, os beneficiários, os órgãos governamentais, as agências internacionais e entes financiadores, além das demais entidades.</p> <p>Mimético: as entidades do terceiro setor vêm incorporando práticas empresariais, como o planejamento estratégico, gestão de projetos, finanças, auditoria, <i>accountability</i>, <i>marketing</i> e <i>empowerment</i>, o que reflete o contexto de “imitação” e resulta em isomorfismo de estruturas e práticas de gestão.</p>	<p>Meyer e Rowan (1977), Dimaggio e Powell (1983), Guerra e Aguiar (2007), Oyadomari et al. (2008), Fachini et al. (2009), Silva e Aguiar (2011), Amans et al. (2015), Lasyoud et al. (2018).</p> <p>Meyer e Rowan (1977), Dimaggio e Powell (1983), Kury (2007), Guerra e Aguiar (2007), Oyadomari et al. (2008), Järvenpää (2009), Fachini et al. (2009), Silva e Aguiar (2011), Verbeeten (2011), Goretzki et al. (2013), Marassi et al. (2014), Amans et al. (2015), Lasyoud et al. (2018).</p>

(b) Verificar o processo de mudança da contabilidade gerencial, em função das condições e requisitos a que está sujeita uma organização pertencente ao terceiro setor, sob a influência dos mecanismos do isomorfismo.

Elementos de análise	Descrição	Referências
	Normativo: as entidades do terceiro setor brasileiras têm deficiência na gestão, sendo necessário seu aperfeiçoamento por meio da aprendizagem. O isomorfismo normativo resulta da profissionalização e representa o esforço coletivo de membros de uma profissão em definir condições e métodos de trabalho, para formar uma base cognitiva e legitimação para a autonomia de sua profissão.	Meyer e Rowan (1977), Dimaggio e Powell (1983), Machado-da-Silva e Fonseca (1996; 2010), Guerra e Aguiar (2007), Oyadomari et al. (2008), Fachini et al. (2009), Silva e Aguiar (2011), Amans et al. (2015), Lasyoud et al. (2018).

Fonte: Elaborado pela autora.

O constructo “b” trata dos mecanismos de isomorfismo de DiMaggio e Powell (1983), que forçam as organizações do terceiro setor a se parecerem uma com as outras no contexto institucional, considerando que, segundo Guerra e Aguiar (2007), essa similaridade ocorre mais pela busca da legitimidade do que pela eficiência no segmento organizacional.

A Tabela 11 apresenta o constructo do objetivo “c”, com a descrição dos elementos de análise e os estudos relacionados que o fundamentam.

Tabela 11 - Constructo necessidade de legitimação das ações da contabilidade gerencial

(c) Analisar a necessidade de legitimação das ações da contabilidade gerencial de uma organização do terceiro setor.

Elementos de análise	Descrição	Referências
(6) Pilares institucionais	Regulativo: os atores, entre os quais as organizações, são movidos por uma lógica utilitarista de custo-benefício, na qual prevalecem os seus próprios interesses. As regras e leis visam regular e inibir tal comportamento, com aplicação de sanções. A base da legitimidade é a adequação a essas normas e leis.	Suchman (1995), Scott (1995, 2001), Collier (2001), Kury (2007), Johanne Pettersen e

(c) Analisar a necessidade de legitimação das ações da contabilidade gerencial de uma organização do terceiro setor.

Elementos de análise	Descrição	Referências
	<p>Normativo: os elementos institucionais impõem uma dimensão prescritiva e de obrigatoriedade que acaba por restringir o comportamento dos atores. A base da legitimidade é o comportamento apropriado, uma vez que valores e normas são interiorizados como um padrão de conduta.</p> <p>Cultural-Cognitivo: os atores, a partir de um conjunto de conhecimentos culturalmente difundidos e socialmente aceitos, compartilham, ou não, significados sobre os ambientes em que se configuram suas ações. A base de legitimação vem do compartilhamento de sentidos e significados pelos atores sociais, estabelecendo, inclusive, os alicerces para a edificação das estruturas institucionais de caráter regulativo e normativo.</p>	Nyland (2012), Ozdil e Hoque (2017).

Fonte: Elaborado pela autora.

O constructo “c” representa as ações de legitimação definidas por Suchman (1995) que contemplam os elementos regulativos, normativos e cultural-cognitivos consolidados por Scott (2001), os quais proveem estabilidade e significado para o comportamento social.

3.3 Procedimentos de Coleta de Dados

Os dados deste estudo são obtidos por meio de documentos, entrevistas com questões abertas (semiestruturadas) e questionário (questões fechadas). Esses instrumentos estabelecem um conjunto de elementos de análise relacionados aos temas de pesquisa e visam conduzir sua aplicação aos responsáveis pela área, colaboradores e usuários da contabilidade gerencial na fundação e analisar, posteriormente, seu conteúdo.

A pesquisa documental contempla dados secundários advindos de documentos disponibilizados pela fundação em seu *site* e relativos à estrutura fundacional como estatuto, diretrizes organizacionais e planos

de desenvolvimento, missão, princípios e responsabilidades, relatórios financeiros e relatórios de atividades das diversas áreas da fundação. Essa coleta de dados foi necessária para conhecer previamente a estrutura da contabilidade gerencial da fundação e orientar a elaboração do roteiro da entrevista e do questionário, junto com as referências bibliográficas. A análise documental corrobora o entendimento do fenômeno por meio de detalhes mais específicos e literais (Yin, 2015).

A entrevista apresenta-se como uma técnica adequada para obter informações sobre o que as pessoas compreendem e esperam de um determinado fenômeno (Gil, 2014) e possibilita a coleta de dados para a compreensão de aspectos humanos ou organizacionais, segundo as perspectivas que os entrevistados atribuem às questões formuladas pelo entrevistador (Yin, 2015). Neste estudo, entrevistas semiestruturadas foram utilizadas para gerar uma base de dados primários sobre a mudança das regras e rotinas da contabilidade gerencial ao longo do tempo na fundação, de acordo com os constructos da pesquisa.

O questionário, ou *survey*, representa um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever (Martins & Theóphilo, 2009) e foi aplicado aos colaboradores internos e aos usuários da contabilidade gerencial da fundação. Esse grupo de potenciais sujeitos da pesquisa foi indicado pelos responsáveis pela área e escolhidos por representar o maior número de usuários do sistema de contabilidade gerencial da fundação.

3.4 Instrumentos de Pesquisa

Os instrumentos de pesquisa referem-se às técnicas utilizadas para a coleta de dados, como questionário, fichas, formulários, entrevistas etc. (Richardson, 1999).

Para este trabalho, as entrevistas e o questionário seguem um roteiro desenvolvido em consonância com os constructos da pesquisa e visam abranger questões que atendem a todos os objetivos do estudo, a partir da caracterização do sujeito da pesquisa.

A Tabela 12 apresenta o roteiro dos instrumentos de pesquisa conforme o constructo “a”, com os aspectos pesquisados nos elementos de análise 1, 2 e 3, os estudos relacionados que o fundamentam e o indicativo das questões das entrevistas semiestruturadas (ESE) e do questionário (Q), que constam nos Apêndices B e C, respectivamente.

Tabela 12 - Roteiro dos instrumentos de pesquisa do constructo “a”

Aspectos pesquisados	Referências	ESE/Q
(1) Fatores técnicos versus fatores institucionais		
1. Influência das demandas técnicas (necessidade de eficiência) e sociais (necessidade de aceitação) sobre os princípios norteadores da fundação.		
2. Influência das demandas técnicas e sociais sobre o desempenho da fundação.	Meyer e Rowan (1977), Dimaggio e Powell (1983), Tolbert e Zucker (1999), Scott (2001),	1-ESE 1-Q 2-Q
3. Foco das práticas de contabilidade gerencial no atendimento das demandas técnicas e sociais pela fundação.	Collier (2001), Scapens (2006), Guerra e Aguiar (2007), Silva e Aguiar (2011).	3-Q 4-Q 5-Q
4. Necessidade de adotar regras e rotinas para obter maior acesso a recursos.		
5. Necessidade de adotar regras e rotinas para buscar apoio e aceitação social.		
(2) Mudança das práticas de contabilidade gerencial		
6. Evolução de regras e rotinas que caracterizam as práticas de contabilidade gerencial da fundação.		
- Fatores para adoção/abandono.		
- Práticas de contabilidade gerencial existentes mais utilizadas.		
7. Indivíduos envolvidos no processo de mudança (internos, externos, formação, consultores, preparação, perfil profissional, substituição, destituição).	Scapens (1994), IFAC (1998), Burns e Scapens (2000), Soin et al. (2002), Guerreiro et al. (2006), Guerreiro et al. (2008), Imlau e Gasparetto (2017).	2-ESE 6-Q 7-Q 8-Q 9-Q
8. Existência de uma área responsável pelas práticas de contabilidade gerencial (pessoas envolvidas, papel do contador/ <i>controller</i>).		
9. Benefícios econômicos e sociais das práticas de contabilidade gerencial para a gestão da fundação.		
(3) Dicotomias da mudança		
10. Processo de mudança das regras e rotinas da contabilidade gerencial.	Burns e Scapens (2000), Soin et al. (2002),	3-ESE 10-Q

Aspectos pesquisados	Referências	ESE/Q
- Crises/tensões/conflitos.	Johansson e Baldvinsdottir	11-Q
- Necessidade/motivação.	(2003), Siti-Nabiha e	12-Q
11. Tipologia da mudança (suaves e contínuas e/ou abruptas).	Scapens (2005), Abrahamsson e Gerdin	
12. Reflexos na fundação.	(2006), Agbejule (2006),	
- Incompatibilidade/contradição.	Guerreiro et al. (2006),	
- Confiança/desconfiança.	Lukka (2007), Yazdifar et	
- Aceitação/resistência.	al. (2008), Lavarda et al.	
- Estrutura organizacional.	(2009a, 2009b), Coyte et	
	al. (2010), Beuren e	
	Macohon (2010), Youssef	
	(2013), Marassi et al.	
	(2014), Robalo (2014),	
	Lavarda e Popik (2016),	
	Russo e Guerreiro (2017).	

Fonte: Elaborado pela autora.

A Tabela 13 apresenta o roteiro dos instrumentos de pesquisa conforme o constructo “b”, com os aspectos pesquisados nos elementos de análise 4 e 5, os estudos relacionados que o fundamentam e o indicativo das questões das entrevistas semiestruturadas (ESE) e do questionário (Q), que constam nos Apêndices B e C, respectivamente.

Tabela 13 - Roteiro dos instrumentos de pesquisa do constructo “b”

Aspectos pesquisados	Referências	ESE/Q
(4) Agentes institucionais do terceiro setor		
13. Influência dos agentes institucionais sobre as atividades da contabilidade gerencial da fundação.		
- Velamento do Ministério Público.	Meyer e Rowan (1977), Dimaggio e Powell (1983),	
- Manutenção dos requisitos para títulos e certificações.	Guerra e Aguiar (2007), Oyadomari et al. (2008),	4-ESE 13-Q
- Controle de órgãos reguladores.	Fachini et al. (2009), Silva e	14-Q
- Controle de órgãos financiadores.	Aguiar (2011), Amans et al. (2015), Lasyoud et al. (2018).	15-Q
14. Prestação de contas atende demandas técnicas e sociais.		
15. Prestação de contas satisfaz aspectos de uma prestação de contas legitimadora em		

Aspectos pesquisados	Referências	ESE/Q
<p>detrimento de questões operacionais.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Prestação de contas com planejamento, orçamento, avaliação de desempenho. 		
(5) Isomorfismo		
<p>16. Influência dos elementos internos e externos que interagem diretamente com a fundação.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sociedade civil, força de trabalho assalariada e voluntária, beneficiários, órgãos governamentais, agências internacionais, entidades financiadoras, demais entidades do terceiro setor. <p>17. Impacto da influência das pressões coercitivas sobre os princípios da fundação.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Exigência de eficiência implica na transgressão dos princípios e valores ou na flexibilização da missão. 	<p>Meyer e Rowan (1977), Dimaggio e Powell (1983), Guerra e Aguiar (2007), Oyadomari et al. (2008), Fachini et al. (2009), Silva e Aguiar (2011), Amans et al. (2015), Lasyoud et al. (2018).</p>	<p>5-ESE 16-Q 17-Q</p>
<p>18. Influência das pressões miméticas na adoção das práticas empresariais.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Busca de maior desempenho contribui para a adoção de práticas de gestão empresariais. <p>19. Impacto da influência das pressões miméticas sobre a legitimação das atividades da contabilidade gerencial.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Adoção de práticas de gestão empresariais para legitimar em vez da eficiência das práticas. 	<p>Meyer e Rowan (1977), Dimaggio e Powell (1983), Kury (2007), Guerra e Aguiar (2007), Oyadomari et al. (2008), Järvenpää (2009), Fachini et al. (2009), Silva e Aguiar (2011), Goretzki et al. (2013), Marassi et al. (2014), Amans et al. (2015), Lasyoud et al. (2018).</p>	<p>5-ESE 18-Q 19-Q</p>
<p>20. Influência das pressões normativas para a adoção de práticas de contabilidade gerencial atualizadas e eficazes, e para alcançar profissionalismo.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Qualificação de pessoal. 	<p>Meyer e Rowan (1977), Dimaggio e Powell (1983), Machado-da-Silva e Fonseca (1996; 2010), Guerra e Aguiar (2007), Oyadomari et al. (2008), Fachini et al. (2009), Silva e Aguiar (2011), Amans et al.</p>	<p>5-ESE 20-Q 21-Q</p>

Aspectos pesquisados	Referências	ESE/Q
- Ausência ou limitação de recursos, equipamentos e sistemas de controle.	(2015), Lasyoud et al. (2018).	
21. Impacto da influência das pressões normativas na busca da convergência a uma base de conhecimento comum.		
- Ausência de finalidades lucrativas direciona a fundação para normas e práticas legitimadas.		
- A necessidade de ser eficiente, para alcançar sua missão ou se reportar ao governo e aos financiadores, induz a fundação à profissionalização.		

Fonte: Elaborado pela autora.

A Tabela 14 apresenta o roteiro dos instrumentos de pesquisa conforme o constructo “c”, com os aspectos pesquisados no elemento de análise 6, os estudos relacionados que o fundamentam, e o indicativo das questões das entrevistas semiestruturadas (ESE) e do questionário (Q), que constam nos Apêndices B e C, respectivamente.

Tabela 14 - Roteiro dos instrumentos de pesquisa do constructo “c”

Aspectos pesquisados	Referências	ESE/Q
(6) Pilares institucionais		
22. Influência da imposição legal do estado e de órgãos reguladores na promoção ou restrição da mudança das ações da contabilidade gerencial na fundação.	Suchman (1995), Scott (1995, 2001), Collier (2001), Kury (2007), Johanne Pettersen e Nyland (2012), Ozdil et al. (2017).	6-ESE 22-Q
- Aspectos legais do terceiro setor: regras, leis, sanções.		23-Q 24-Q 25-Q
23. Impacto da influência da adequação às normas e leis sobre a mudança das ações da contabilidade gerencial da fundação.		26-Q 27-Q
- Mudança guiada por conformidade e/ou legitimidade.		
24. Influência dos aspectos normativos da sociedade na promoção ou restrição da mudança das ações da contabilidade gerencial.		
- Aderência a regras, normas, valores e expectativas socialmente construídos.		

Aspectos pesquisados	Referências	ESE/Q
25. Impacto da influência da adequação aos padrões de conduta socialmente aceitos sobre a mudança das ações da contabilidade gerencial. - Mudança orientada pela sua adequação às condutas sociais.		
26. Influência da aceitação da fundação pela comunidade na promoção ou restrição da mudança das ações da contabilidade gerencial. - Aspectos simbólicos e subjetivos das ações.		
27. Impacto da influência dos valores e requisitos de aceitação sociais sobre a mudança das ações da contabilidade gerencial da fundação. - Mudança suportada pela aceitação da fundação como necessária para a comunidade na região.		

Fonte: Elaborado pela autora.

O roteiro das entrevistas semiestruturadas (ESE) – Apêndice B – contempla 6 questões, com tempo de aplicação estimado em 50 minutos. A versão final do questionário (Q) – Apêndice C – contempla 52 questões fechadas dispostas em escala com 11 opções de respostas, (0) na hipótese de não se aplicar, e as opções de concordância, variando de (1) Discordo Totalmente a (10) Concordo Totalmente, na percepção dos sujeitos da pesquisa, com tempo de preenchimento estimado em 20 minutos.

O questionário está estruturado em dois blocos. O Bloco A, – com 27 questões, visa obter evidências complementares e quantificar o nível da mudança institucional da contabilidade gerencial, de acordo com os constructos da pesquisa. O Bloco B, – adaptado dos estudos de Guerreiro et al. (2011) e Imlau e Gasparetto (2017), contempla 25 questões e busca evidências quanto ao nível de utilização do conjunto de práticas de contabilidade gerencial existentes na fundação. As respostas requeridas são ‘eu discordo’ ou ‘eu concordo’ com relação à intensidade do uso das práticas de contabilidade gerencial na fundação, 0 – hipótese de não utilizar; 1 – pouca intensidade; 10 – utilização intensa, em consonância com o item 2.6 do constructo de pesquisa do objetivo “a”.

No questionário, as vinte e cinco práticas de contabilidade gerencial mais abordadas na literatura (Tabela 3) foram agrupadas nas categorias: (i) orçamento, (ii) custos, (iii) informação para tomada de decisão, (iv) avaliação de desempenho e (v) análise estratégica, conforme ilustra a Tabela 15.

Tabela 15 - Categorias de práticas de contabilidade gerencial

Categorias	Práticas de contabilidade gerencial	Questões
(i) orçamento	Orçamento	28-Q
	Orçamento de capital	29-Q
	Análise custo-volume-lucro	30-Q
	Análise custo-volume-lucro	31-Q
	Análise custo-volume-lucro	32-Q
	Custeio baseado em atividades (ABC)	33-Q
	Custeio meta	34-Q
(ii) custos	Custeio por absorção	35-Q
	Custeio variável	36-Q
	Custo padrão	37-Q
	Custos da qualidade	38-Q
	Gestão baseada em atividades (ABM)	39-Q
	<i>Just in time</i>	40-Q
	<i>Kaizen</i>	41-Q
iii) informação para tomada de decisão	Preço de transferência	42-Q
	<i>Benchmarking</i>	43-Q
	Fluxo de caixa	44-Q
	Moeda constante	45-Q
	Teoria das restrições	46-Q
(iv) avaliação de desempenho	Análise da lucratividade por cliente	47-Q
	Análise da lucratividade por produto	48-Q
	<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	49-Q
(v) análise estratégica	Valor econômico adicionado (EVA)	50-Q
	Planejamento estratégico	51-Q
	Planejamento estratégico	52-Q

Fonte: Adaptado de Imlau e Gasparetto (2017).

Para a validação dos instrumentos de pesquisa foram observadas as etapas do protocolo definido por Yin (2015). O protocolo aumenta a confiabilidade da pesquisa qualitativa e contempla os objetivos, as informações dos instrumentos de pesquisa e os procedimentos para sua utilização para orientar os passos seguidos pelo pesquisador (Yin, 2015).

O protocolo da pesquisa está descrito no Apêndice D.

3.5 Caso de Pesquisa

A entidade objeto de estudo é uma Fundação privada educacional localizada no sul do Brasil. É um caso relevante de pesquisa pois permite captar evidências do processo de mudança da contabilidade gerencial ao longo do tempo, sob as condições e requisitos do terceiro setor. A partir

da percepção dos sujeitos da pesquisa é possível entender, à luz da teoria e da prática, a dinâmica da contabilidade gerencial para prover legitimidade às atividades da Fundação, em prol de sua sobrevivência neste segmento social.

A escolha da Fundação fundamenta-se por sua relevância econômico-social, pois é mantenedora de uma Instituição de Educação Superior (IES) composta por representantes da comunidade, tem personalidade jurídica de direito privado, com fins filantrópicos e não-lucrativos e instituída pelo Poder Público Municipal na década de 1960. No início das atividades foram instituídas escolas de ensino superior que foram integradas, posteriormente, em uma união de faculdades em função do processo de transformação em universidade, permanecendo a Fundação como sua mantenedora (Cittadin, 2011).

A IES mantida da Fundação, à semelhança das universidades da Associação Catarinense de Fundações Educacionais (ACAFE), foi reconhecida como Instituição de Educação Superior (IES), por meio da Lei n. 12.881, de 12/11/2013, denominada Lei das Comunitárias¹. As Instituições Comunitárias do Ensino Superior (ICES) do estado de Santa Catarina têm suas origens a partir de uma política de estado de interiorização do ensino superior, com o objetivo de promover o desenvolvimento local. Tais instituições são reconhecidas como agentes propulsores do desenvolvimento regional devido à interação com as comunidades regionais, e ao compartilhamento das informações que promovem o crescimento econômico e social na sociedade do conhecimento (Paim, 2017).

A ICES mantida pela Fundação possui aproximadamente 14.000 alunos, nos cursos de graduação e tecnológicos das diversas áreas de conhecimento, pós-graduação *lato e stricto sensu*, além do ensino básico. O quadro de colaboradores contempla em torno de 700 docentes e 500 técnico-administrativos. Dentre esses, cerca de 100 ocupam cargos de gestão.

Na pesquisa foram observados os pressupostos teóricos do estudo, e a permissão da organização e dos sujeitos da pesquisa para sua realização, conforme recomenda Richardson (1999). O sigilo dos dados do estudo foi assegurado à Fundação e aos sujeitos da pesquisa por meio do Termo de Confidencialidade (Apêndice F). Para preservar o

¹ Lei n. 12.881, de 12/11/2013

Dispõe sobre a definição, qualificação, prerrogativas e finalidades das Instituições Comunitárias de Educação Superior – ICES, disciplina o Termo de Parceria e dá outras providências.

anonimato, o nome da entidade foi omitido, sendo denominada apenas de Fundação. Para os participantes das entrevistas foi adotada a codificação entrevistado 1, entrevistado 2 etc., enquanto que, para os respondentes do questionário foi adotada a codificação questionado 1, questionado 2 etc.

3.6 Aplicação dos Instrumentos de Pesquisa

O início das tratativas da pesquisa ocorreu no mês de setembro de 2018, e o primeiro contato deu-se com o Gerente de Finanças e Contabilidade da Fundação. Reunião preliminar, com duração aproximada de uma hora, serviu para explanação dos objetivos da pesquisa, discussão sobre o contexto organizacional de mudança da contabilidade gerencial e das práticas de contabilidade gerencial a serem investigadas na Fundação, participação de possíveis colaboradores, datas e horários de realização das entrevistas e aplicação do questionário.

O roteiro das entrevistas e do questionário foi avaliado pelos professores do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina (PPGC/UFSC) e passou por pré-teste com um especialista acadêmico e um especialista de mercado. O questionário foi encaminhado ao Gerente de Finanças e Contabilidade da Fundação para que fosse respondido na forma de um pré-teste, a fim de garantir clareza, legitimidade e confiabilidade e torná-lo mais inteligível aos sujeitos da pesquisa.

O roteiro das entrevistas e do questionário foi submetido à aprovação da Diretoria de Pesquisa e Pós-Graduação da Fundação, em 17 de dezembro de 2018, em reunião com o Gerente de Finanças e Contabilidade, com a entrega dos seguintes documentos: a) Carta-apresentação; b) Roteiro das entrevistas e do questionário; e c) Protocolo de pesquisa.

Em 18 de fevereiro de 2019 foi obtido o aceite da Fundação para a realização do estudo, com a formalização do Termo de Confidencialidade (Apêndice F).

A aplicação das entrevistas e do questionário ocorreu no período de fevereiro a março de 2019, na sede da Fundação objeto do estudo.

Contatos prévios foram feitos para estabelecer os participantes do estudo e para obter dados em um padrão mínimo de direcionamento, por meio de questões básicas, porém dando liberdade e espontaneidade ao participante, como sugere Triviños (2006), favorecendo a descrição, a explicação e a compreensão da dinâmica da contabilidade gerencial a partir das impressões emitidas por gestores, colaboradores e usuários.

As entrevistas foram conduzidas junto às áreas de orçamento, finanças, contabilidade e planejamento da Fundação, e aplicadas a um analista, um supervisor, um gerente e um coordenador. Os sujeitos da pesquisa foram selecionados de forma intencional por acessibilidade, tempo de atuação e por terem participado do processo de mudança da contabilidade gerencial na Fundação.

As entrevistas ocorreram entre os dias 20 e 22/02/2019, com a participação de 4 colaboradores de carreira da Fundação, sendo um de cada área. Conforme a Tabela 16, todos atuavam há mais de 5 anos no cargo, sendo responsáveis, em suas áreas, pela implementação de práticas e mudanças da contabilidade gerencial ao longo do tempo, na Fundação. As entrevistas totalizaram em torno de 4 horas de gravação, com tempo médio de 51 minutos, como ilustra a Tabela 16.

Tabela 16 - Características dos entrevistados e das entrevistas

Sujeitos da pesquisa				Entrevistas	
Código	Cargo Atual	Tempo Cargo	Tempo na Fundação	Data	Tempo
Entrevistado 1	Analista Financeiro	5 anos	31 anos	20/02/2019	52 min
Entrevistado 2	Contador	5 anos	6 anos	20/02/2019	51 min
Entrevistado 3	Gerente	7 anos	14 anos	21/02/2019	57 min
Entrevistado 4	Coordenador	6 anos	10 anos	22/02/2019	45 min

Fonte: Elaborado pela autora.

Foi efetuada breve explanação inicial aos sujeitos da pesquisa para enfatizar objetivos, possíveis resultados e tempo estimado da entrevista, além da garantia do sigilo em relação à identidade do entrevistado e da Fundação, em respeito à privacidade de todos os envolvidos.

Apesar de realizadas no mês de fevereiro de 2019, as entrevistas buscaram obter dados quanto ao processo de mudança da contabilidade gerencial na Fundação, do momento da sua constituição ao atual, tais como os indivíduos envolvidos e os fatores que impulsionaram a mudança da contabilidade gerencial na Fundação.

As entrevistas gravadas foram transcritas e o texto foi validado pelos sujeitos da pesquisa. Após a confirmação dos sujeitos da pesquisa quanto à integridade do seu conteúdo, este foi analisado. Foram efetuados contatos por e-mail para complementar, esclarecer ou validar as interpretações dos dados obtidos.

O questionário foi aplicado aos colaboradores internos e aos usuários do sistema de contabilidade gerencial da Fundação. No mês de fevereiro de 2019 foram disponibilizados, em formato impresso, 42 questionários e recolhidos, posteriormente, 12 com respostas completas.

As 52 questões fechadas do questionário foram respondidas por 5 colaboradores internos, com atuação no Departamento de Finanças e Contabilidade, e por 7 usuários do sistema de contabilidade gerencial, com atuação nas grandes áreas do ensino da Fundação, como Sociais Aplicadas, Saúde, Engenharias e Humanas, como mostra a Tabela 17.

Tabela 17 - Características dos respondentes dos questionários

Tempo Fundação	Área de atuação	Cargo Atual	Tempo Cargo	Formação Acadêmica	Idade (anos)
8 anos	Finanças	Analista Financeiro	3 anos	Adm. Com. Exterior	32
8 anos	Finanças	Assistente Financeiro	3 anos	Economia	30
9 anos	Finanças	Analista Financeiro	4 anos	Administração	31
20 anos	Finanças	Analista Contábil	-	Ciências Contábeis	47
25 anos	Finanças	Tesoureiro	25 anos	Ciências Contábeis	55
37 anos	Biologia	Coordenador de Curso	1 ano	Ciências Biológicas	55
17 anos	Letras	Coordenador de Curso	15 anos	Mestrado em Educação	47
6 anos	Economia	Coordenador de Curso	3 anos	Mestrado	33
18 anos	Direito	Coordenador de Curso	2 anos	Direito	45
20 anos	Fisioterapia	Coordenador de Curso	3 anos	Doutorado	49
25 anos	-	Coordenador de Curso	2 anos	Mestrado	49
5 anos	Engenharia Química	Secretária de Curso	5 anos	Administração	35

Fonte: Elaborado pela autora.

O conjunto de dados deste estudo foi consolidado e compreende: a) áudio e transcrição das entrevistas; b) questões fechadas impressas e digitalizadas; c) Estatuto da Fundação, d) Balanço Social dos anos de 2004 a 2018 (exceto 2009 e 2011), e) Balanço Financeiro de 2005 a 2018,

f) Relatório de Atividades dos anos de 2005 a 2018, g) Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) edição 2013-2017 e 2018-2022, h) Orçamento de 2018 e 2019 e i) organograma organizacional.

3.7 Procedimentos de Análise de Dados

Para as entrevistas foi utilizada a análise qualitativa de conteúdo na verificação dos textos transcritos das entrevistas com os sujeitos da pesquisa. Conforme Flick (2004), a análise qualitativa de conteúdo é um dos procedimentos clássicos para analisar material textual. A fonte de dados pode ser um texto escrito de um livro e documentos gerados ou obtidos por meio da transcrição de entrevistas (Bardin, 2009).

Segundo Bardin (2009), a análise de conteúdo contempla um conjunto de técnicas de análise das comunicações para obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores que permitam a inferência de conhecimentos delas advindos, explicitando e sistematizando seu conteúdo. A reunião de dados por meio de um sistema de categorias permite o entendimento do conjunto de informações presentes (Bardin, 2009).

Para Yin (2015), as etapas da análise qualitativa de conteúdo compreendem um encadeamento de evidências do processo metodológico como suporte às conclusões do estudo para aumentar a confiabilidade da pesquisa. No trabalho, as evidências foram vinculadas aos constructos da pesquisa por meio dos elementos de análise extraídos dos dados obtidos, e os constructos foram ligados à teoria com base nos estudos relacionados.

O processo de análise de conteúdo observou as etapas de pré-análise, codificação, categorização e inferência, segundo as proposições metodológicas de Bardin (2009).

A fase de pré-análise contemplou os procedimentos de revisão teórica, a elaboração dos elementos de análise vinculados às bases teóricas e a leitura preliminar da transcrição das entrevistas. Tais procedimentos buscaram identificar o elemento da teoria institucional relacionado para compreender o processo de mudança da contabilidade gerencial da Fundação, em consonância com os objetivos específicos estabelecidos no estudo.

Na codificação dos dados, que corresponde à fase de exploração do material (Bardin, 2009), foi efetuada uma leitura da transcrição das entrevistas para identificar os aspectos pesquisados em cada elemento de análise dos constructos da pesquisa. Cada aspecto identificado foi associado aos elementos correlatos da teoria institucional para sua interpretação. Assim, cada parágrafo do texto transcrito das entrevistas

foi examinado no intuito de identificar algum elemento correlato da teoria institucional que fosse relevante no processo de mudança da contabilidade gerencial da Fundação.

Na fase de categorização cada aspecto identificado foi classificado de forma a estabelecer as categorias dos aspectos pesquisados em cada elemento de análise, a frequência com que esse aspecto foi citado e por qual dos sujeitos da pesquisa. O tratamento dos dados das entrevistas compreendeu a contagem de cada um dos 27 aspectos pesquisados nos instrumentos de pesquisa das Tabelas 12, 13 e 14, e a aferição da sua frequência em cada categoria de elementos de análise, como mostra o Apêndice G.

Os aspectos dos elementos de análise foram evidenciados com repetição pelos diferentes sujeitos da pesquisa. A maior frequência observada na percepção de alguns aspectos indica a saturação da amostra de determinados elementos de análise. A baixa frequência de alguns elementos demandaria novas entrevistas com outras pessoas que pudessem confirmar ou negar as evidências. Isso não ocorreu, em função de limitações de agenda, nível funcional e distintas realidades dos demais colaboradores da Fundação.

Para a análise dos dados do questionário foi utilizada estatística descritiva para organizar, resumir, analisar e interpretar as observações disponíveis conforme orienta Lapponi (2000). A análise descritiva deste estudo contempla a distribuição de frequência. Segundo Lapponi (2000), a distribuição de frequência pode ser relativa ou absoluta, simples ou acumulada, e compreende as repetições agrupadas dos valores atribuídos a uma variável, possibilitando ampliar a compreensão dos fenômenos.

Para as questões do Bloco A e B do questionário foi verificado o nível de concordância das respostas dos questionados e apurada a frequência absoluta de cada nível da escala, conforme consta no Apêndice H e I, respectivamente.

O processo de triangulação contemplou a análise dos documentos disponibilizados quanto à percepção, necessidades e expectativas da mudança da contabilidade gerencial da Fundação pelos indivíduos participantes, no intuito de conferir um maior grau de confiabilidade aos dados obtidos por meio das entrevistas e questionários. Essa triangulação permitiu identificar, nas evidências, padrões que dão coerência às interpretações do estudo. Logo, a validade dos constructos foi assegurada, aumentando a qualidade do estudo de caso (Yin, 2015).

3.8 Limitações da Pesquisa

Este trabalho apresenta limitações que advêm da linha teórica adotada, do método de pesquisa empregado e dos procedimentos de coleta e de análise dos dados.

O emprego da abordagem institucional nas vertentes OIE e NIS, como uma única fundamentação teórica para explicar o fenômeno, pode restringir a compreensão dos resultados da pesquisa.

Dado o escopo desta pesquisa, a legitimidade das instituições da organização sob estudo é conferida apenas pela percepção dos indivíduos que atuam no ambiente organizacional interno, apesar das distintas fontes que conferem legitimidade, além dos atores organizacionais.

O estudo de caso deve conter questões e perspectivas teóricas que orientem o pesquisador e assegurem limites viáveis de execução da pesquisa (Yin, 2015). O levantamento bibliográfico representa um fragmento da literatura e um conjunto razoável de estudos afetos ao tema, resultado dos termos que são combinados. A eventual existência de outros elementos de análise, além dos identificados nos estudos relacionados, pode influenciar os resultados.

A coleta de dados por meio de documentos, entrevista e questionário, aliada à reduzida quantidade de sujeitos da pesquisa pode não captar toda a complexidade do fenômeno. O recorte temporal do estudo induz os sujeitos da pesquisa a não lembrar detalhes dos aspectos investigados, e sua percepção subjetiva pode suscitar respostas incorretas ou distorcidas. Todavia, considera-se as contribuições obtidas, pois a utilização de múltiplas fontes de evidência (triangulação de dados), permite aumentar a validade do constructo e a confiabilidade dos achados dos estudos de caso, conforme recomenda Yin (2015).

A subjetividade na análise das evidências do estudo de caso é um dos aspectos mais difíceis na condução da pesquisa pois depende do raciocínio empírico rigoroso do pesquisador, da apresentação suficiente de evidências e da consideração de interpretações alternativas (Yin, 2015). Para reduzir o viés do pesquisador este estudo aplica um raciocínio teórico-empírico por meio dos constructos da pesquisa, da triangulação de dados e da validação das interpretações com os sujeitos da pesquisa.

Embora a coleta dos dados analisados ocorra no ano de 2019, as temáticas apresentadas são atemporais e relevantes para a pesquisa contábil gerencial, notadamente nos aspectos que causam mudanças na contabilidade gerencial para o alcance de legitimação e aceitação social de organizações no contexto do terceiro setor.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Este capítulo contempla a análise dos resultados da pesquisa de acordo com os objetivos específicos propostos: a) analisar a mudança institucional de regras e rotinas da contabilidade gerencial de uma organização do terceiro setor, desde sua constituição; b) verificar o processo de mudança da contabilidade gerencial, em função das condições e requisitos a que está sujeita uma organização pertencente ao terceiro setor, sob a influência dos mecanismos do isomorfismo; e c) analisar a necessidade de legitimação das ações da contabilidade gerencial de uma organização do terceiro setor,

4.1 Mudança Institucional de Regras e Rotinas da Contabilidade Gerencial

A Fundação, como todas as entidades associadas do sistema ACAFE, foi instituída na década de 1960, pelo Poder Público Municipal, numa política de interiorizar o ensino superior. Dessa forma, a Fundação foi gerida pelo poder público, que indicava seus gestores, até ser transformada em universidade, quando teve reitor eleito pelo voto universal, entre os componentes da Fundação, – alunos, docentes ou técnicos – e passou a ter gestão interna, sem indicação política. Conforme o Entrevistado 3, a Fundação tem caráter privado porque não depende de subsídios públicos na sua manutenção. Surge daí a necessidade de cobrar mensalidade dos alunos para sua manutenção: “A Fundação não visa lucro nenhum, todo o retorno econômico ou financeiro é investido na própria instituição”.

A Fundação, por ser entidade do terceiro setor brasileiro, vem respondendo às pressões e forças ambientais que estabelecem critérios mais rígidos para as operações e resultados alcançados, com exigência de eficiência organizacional, conforme apresentam Guerra e Aguiar (2007). Segundo o Entrevistado 3, a Fundação tem que ser gerenciada como se fosse uma empresa, ou seja, visando resultado econômico-financeiro para a sua sustentabilidade e, ao mesmo tempo “seguir as regras de um órgão público, de uma Prefeitura, do Governo do Estado, de estar fazendo tudo de uma forma que possa lá na frente comprovar”. Para o Entrevistado 2, “é como uma Prefeitura, [...] como não tem um dono, a coisa fica mais difícil. Trabalhar pelo bem comum, mas ninguém quer apresentar um balanço deficitário também, porque tem essa responsabilidade social”.

O Entrevistado 2 comenta que “temos situações que não se adaptariam em uma empresa privada. Por quê? Uma empresa privada tem

responsabilidade social, mas nós temos responsabilidade social maior ainda”. Conforme Guerra e Aguiar (2007), o atendimento das demandas técnicas e sociais, buscada pelas entidades do terceiro setor, faz com que ganhem apoio social e reduzam suas incertezas, não por torná-las mais eficientes, mas por harmonizar com as convenções aceitas.

Para o Entrevistado 4, além da atividade de ensino como principal foco da Fundação, “temos um objetivo diferente das organizações que têm caráter privado e que visam a maximização do lucro. Temos outra lógica, que é de reverter todo o resultado para projetos de pesquisa e de extensão, que acaba impactando a região”. Para o Entrevistado 2, “alguns cursos, principalmente das humanas, [...] são deficitários e, não têm jeito, continuam deficitários. Cadê a responsabilidade social da Fundação? Se fechar um curso desses, daqui a 30 anos não teremos professores”.

Esse contexto revela a existência de conflitos decorrentes de distintas lógicas de gestão, em função da responsabilidade social da Fundação que, apesar de buscar a eficiência econômico-financeira que mantém a sua sustentabilidade, tem outra lógica, que é a reversão do seu resultado em benefícios à sociedade. A sua sobrevivência e a manutenção da legitimidade de suas ações vinculam-se ao alcance de níveis satisfatórios de eficiência, nos serviços oferecidos à sociedade, e na sua adequação a símbolos, normas e valores dessa mesma sociedade, conforme tratam Guerra e Aguiar (2007).

A interpretação dos trechos das entrevistas reforça as evidências de que a mudança institucional da contabilidade gerencial da Fundação foi moldada pelas demandas sociais em detrimento de questões operacionais, inicialmente em função da Lei das Filantrópicas² que exigia projetos, o que não ocorre atualmente, segundo o Entrevistado 1, por ser exigida apenas a concessão de bolsas. Para o Entrevistado 1, muitas coisas que a Fundação faz hoje só têm custo, mas são feitas em benefício da comunidade, “não teria mais necessidade de fazer tantos projetos. [...] então dá para ver que não era só por uma questão legal, era uma questão mesmo institucional, do próprio princípio. Tem um ônus isso, mas faz parte”.

Segundo o Entrevistado 2, “na empresa em que eu trabalhava fechávamos a contabilidade até o quinto dia útil, e depois apresentávamos um relatório gerencial para a diretoria e para o conselho, que cobravam

² Lei n. 12.101, de 27/11/2009

Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; [...] e dá outras providências.

metas. Aqui ainda não tem muito essa cultura. E não tem essa cultura, não sei se é por que não é uma empresa, não tem um dono...a gente tem que se adaptar ao perfil da Fundação. Somos uma universidade comunitária”.

O Entrevistado 3 ratifica que a Fundação preza pela segurança das informações nas suas práticas de gestão para “convalidar com os órgãos fiscalizadores que possam vir checar, e a instituição ter a segurança de que fez a coisa certa e, ao mesmo tempo, buscando sua eficiência econômico-financeira para cumprir com seus compromissos”.

Apesar de buscar a eficiência econômico-financeira, a Fundação mantém cursos deficitários nas quatro grandes áreas do ensino, – Sociais Aplicadas, Saúde, Engenharias e Humanas – que demandam um incentivo do estado de Santa Catarina para fomento por meio de bolsas, como as do Artigo 170 e PROESDE. Para os cursos que não têm demanda no ProUni a Fundação concede as bolsas filantropia, revertidas em contrapartida na sua imunidade tributária. “Então, se vem um consultor externo, num olhar fechado ele vai dizer: ‘fecha isso aí, que não serve para nada’ [...] só que não, tem que ter responsabilidade social, se acaba com um curso desse, daqui a pouco vai faltar professores. [...] alguns cursos realmente pagam o preço. Suprem onde tem mais déficit”, enfatiza o Entrevistado 2. Segundo o Entrevistado 3, a Fundação faz esse sacrifício econômico, pois o investimento em pesquisa financeiramente não é lucrativo, mas é o que movimenta o tripé das universidades – ensino-pesquisa-extensão: “Hoje temos vários cursos que não têm resultado econômico positivo, mas eles ainda existem, mesmo com pequena demanda, e há o caráter social da instituição de precisar dessas formações. Então, por que extinguir?”.

A Fundação está implementando a modalidade de cursos de Educação a Distância (EaD) apesar de o mercado estar à frente nessa questão. Segundo o Entrevistado 4, o grande déficit em termos financeiros está na área de humanas, com cursos presenciais, embora quase nenhuma instituição, inclusive as comunitárias, os mantenha nessa modalidade. O Entrevistado 4 destaca que isso deve reverter em benefício da sociedade: “Mantemos a maioria daqueles cursos com bolsa filantropia. Se olhar para números, numa organização que visasse lucro, a decisão seria encerrar [...], cortar porque não dá e colocar alguns cursos desses para EaD”. Para o Entrevistado 4, o desafio da Fundação é ter cursos superavitários, para reversão de benefícios à sociedade: “Aumentar o bem-estar da sociedade, mas levando em consideração a (própria) sustentabilidade financeira”.

A Fundação usufrui da isenção da cota patronal do INSS com a contrapartida concedida em gratuidades, em função da manutenção do título do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS). Em 2017 o montante do valor concedido em bolsas superou

em quase 30% o valor da isenção da cota patronal do INSS. Conforme aponta o Entrevistado 2, “concedemos essas bolsas [...] mais do que precisa, e isso entra em contraponto com a questão social”. O entrevistado 2 esclarece que, se a universidade pagar o INSS sobre a folha de pagamento em vez de aplicar esse recurso em contrapartida no ProUni, muitas pessoas deixariam de estudar. E há ainda o risco de o governo, que teria obrigação de investir em educação, acabar com essa renúncia fiscal, em detrimento da concessão de bolsas de estudo. Segundo o Entrevistado 2, “O CEBAS é importante, independente se estás concedendo um pouco a mais (de bolsa) do que o benefício tido, [...] nossa responsabilidade social é maior do que de uma empresa privada, justamente por isso”.

As evidências complementares obtidas no elemento de análise fatores técnicos *versus* fatores institucionais – Tabela 18, indicam que as demandas técnicas (necessidade de eficiência) e sociais (necessidade de aceitação) exercem influência sobre os princípios norteadores e sobre o desempenho da Fundação, segundo o elevado nível de concordância dos sujeitos da pesquisa questionados – (Tabela 17), ilustrado na Tabela 18.

Tabela 18 - Nível da influência dos fatores técnicos e institucionais

(1) Fatores técnicos *versus* fatores institucionais

Questões	Frequência níveis de escala										NR	
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9		10
1. As demandas técnicas e sociais exercem influência sobre os princípios norteadores da Fundação.	0	0	0	0	0	0	0	1	3	0	8	12
2. As demandas técnicas e sociais exercem influência sobre o desempenho da Fundação.	0	0	0	0	0	0	0	1	2	1	8	12
3. As práticas de contabilidade gerencial possibilitam o atendimento das demandas técnicas e sociais pela Fundação.	1	0	0	0	0	0	0	2	5	2	2	12
4. O atendimento das demandas técnicas possibilita à Fundação maior acesso a recursos.	0	0	0	0	0	0	1	0	2	6	3	12
5. O atendimento das demandas sociais possibilita à Fundação adquirir apoio social e aceitação social.	0	0	0	0	0	0	0	1	1	5	5	12

Legenda:

NR: Número de respostas

Fonte: Elaborado pela autora.

Como entidade do terceiro setor, a Fundação considera as demandas técnicas e sociais, conforme preconizado na abordagem da teoria institucional (Meyer & Rowan, 1977; Dimaggio & Powell, 1983; Tolbert & Zucker, 1999; Scott, 2001), tanto no processo decisório quanto no modelo de gestão. Nessa abordagem, o desempenho da organização precisa ser visto pelo lado objetivo, relativo aos serviços oferecidos à sociedade, e também pelo lado subjetivo, referente à sua adequação a símbolos, normas e valores dessa mesma sociedade, como é o caso da Fundação, o que corrobora os estudos de Collier (2001), Scapens (2006) Guerra e Aguiar (2007) e Silva e Aguiar (2011).

No contexto do terceiro setor, a elevação dos níveis de eficiência pode ser complexa pois essas organizações demandam da criação de uma estrutura de base, em ambientes com poucos recursos (Guerra & Aguiar, 2007). Embora a alteração e criação de tais estruturas constituam custos organizacionais (Tolbert & Zucker, 1999), as práticas de contabilidade gerencial possibilitam o atendimento das demandas técnicas e sociais pela Fundação e o alcance de recursos, apoio social e legitimação de suas ações (Meyer & Rowan, 1977; Dimaggio & Powell, 1983; Scott, 2001). Para o Entrevistado 4, “a Fundação tem o desafio de alocar os recursos da melhor maneira possível, em benefício do ensino, da pesquisa e da extensão, considerando suas restrições financeiras e orçamentárias”. Na contabilidade gerencial, essa restrição de finanças tem que ser levada em consideração, destaca o Entrevistado 4: “Estamos sempre acompanhando. Se está sustentável, a gente consegue direcionar esse recurso para outros tipos de atividade. É essa, também, a função da contabilidade gerencial”.

A Fundação vem buscando o alcance da eficiência técnica nas suas operações, e tem a necessidade de adotar regras e normas para atender às expectativas externas por meio da legitimação de suas ações, garantindo acesso aos recursos necessários à própria sobrevivência (DiMaggio & Powell, 1983; Meyer & Rowan, 1977; Scapens, 2006; Guerra & Aguiar, 2007; Silva & Aguiar, 2011). Conforme o Entrevistado 3, “isso é visível, [...] nos cursos na modalidade EaD. [...] na leitura externa está sendo como uma mercadoria, enquanto que nós, universidade, temos que pensar na qualidade de ensino, e que o ensino não é uma mercadoria”.

Esses resultados mostram que a Fundação sobrevive, mesmo sem elevados índices de desempenho e eficiência, como nas organizações empresariais. Dessa forma, os resultados auferidos pela Fundação não estão associados às práticas necessárias à gestão. Há o risco de que as ações da contabilidade gerencial propostas acabem por constituir “mitos racionalizados”, não redundando no cumprimento de objetivos legítimos ou que se coadunem com as “boas práticas” necessárias à gestão, pela

dificuldade de mensurar a eficiência com que essas práticas são empreendidas, conforme colocam Guerra e Aguiar (2007).

O segmento social em que a Fundação atua exerce pressões que a induzem a promover mudanças nas suas práticas de contabilidade gerencial, também para obter legitimidade no ambiente. Dessa forma, a Fundação pode ser beneficiada com o aumento da eficiência, muito embora esse fato não esteja presente em todas as suas operações. De acordo com Dimaggio e Powell (1983), a adoção de práticas socialmente institucionalizadas pode contribuir com o aumento da eficiência organizacional, ou, apenas, para obter legitimação, para assegurar acesso aos recursos essenciais. As mudanças na contabilidade gerencial na Fundação visaram a melhoria de processos, tornando-a mais eficiente, e também o acesso aos recursos necessários por meio da legitimação.

A mudança das regras e rotinas da contabilidade gerencial da Fundação vem ocorrendo ao longo de mais de 50 anos de atividades e acarretou em mudanças na sua contabilidade gerencial. Tal mudança foi promovida pela necessidade da gestão de ter ferramentas mais ágeis e seguras para apoiar a tomada de decisões.

O Entrevistado 1 lembra que “o Professor ‘A’ sentiu a falta da contabilidade por centros de custos e queria acompanhar a margem de contribuição de cada curso. [...] tinha necessidade para gerir, de indicadores de custos para cada curso, pois alguns eram superavitários, outros não, e alguns acabavam pagando (mantendo) os outros, e isso até hoje”. Segundo o Entrevistado 3, a Fundação passou por um período crítico, há décadas atrás, com dificuldades financeiras até mesmo para pagar a folha de pagamentos. As informações gerenciais auxiliaram os gestores “a medir rumos a serem tomados e estratégias que contribuiram [...] para a transformação (da Fundação) em universidade”. Dessa forma, as mudanças vêm ocorrendo com o próprio histórico da Fundação.

Conforme relembra o Entrevistado 1, “há 30 anos a Fundação tinha nove cursos [...]. Foi criada a superintendência administrativa e o Professor ‘A’ veio trabalhar ali e, como veio de uma empresa da região, trouxe ideias de controle, de custos, totalmente da cultura empresarial, trabalhando na Fundação, e ele foi implantando. [...] Na Fundação não existia nada disso, a contabilidade era terceirizada, um contador que fazia, mas era meio um ‘quebra galho’[...]”.

A participação da equipe incentivou a mudança das práticas de contabilidade gerencial da Fundação. O Entrevistado 1 comenta que “a maioria, 99% é coisa nossa mesmo, que a gente vai desenvolvendo. Daí têm comissões, têm setores, a gente vai se reunindo, fala com gestor, e vai vendo o que poderia melhorar”.

Essa evidência ratifica os pressupostos da abordagem institucional, de que os indivíduos são atores ativos na criação, manutenção ou transformação de instituições (Burns & Scapens, 2000; Scapens, 1994; Scott, 1995).

As evidências complementares obtidas no elemento de análise mudança das práticas de contabilidade gerencial – Tabela 19, reforçam a influência dos indivíduos sobre a evolução das regras e rotinas que caracterizam o conjunto das práticas de contabilidade gerencial da Fundação, conforme o elevado nível de concordância dos sujeitos da pesquisa questionados – (Tabela 17), apresentado na Tabela 19.

Tabela 19 - Nível da mudança das práticas de contabilidade gerencial

Questões	Frequência níveis de escala										NR	
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9		10
6. O perfil profissional dos indivíduos interferiu na evolução de regras e rotinas que caracterizam o conjunto de práticas de contabilidade gerencial da Fundação ao longo do tempo.	0	0	0	0	0	0	0	3	1	5	3	12
7. O conjunto de práticas de contabilidade gerencial existente exerce um papel “central” (decisivo) no processo de gestão da Fundação.	0	0	0	0	0	1	0	1	4	4	2	12
8. As informações geradas pelas práticas de contabilidade gerencial da Fundação proporcionam uma imagem organizacional positiva para os agentes internos (conselheiros, diretores, coordenadores e demais colaboradores).	0	0	0	0	0	0	0	0	7	1	4	12
9. As informações geradas pelas práticas de contabilidade gerencial da Fundação proporcionam uma imagem organizacional positiva para os agentes externos (governos, órgãos reguladores, clientes, fornecedores, sindicatos, credores).	0	0	0	0	0	0	0	1	3	3	5	12

Legenda:

NR: Número de respostas

Fonte: Elaborado pela autora.

O perfil profissional dos indivíduos promoveu a evolução das práticas de contabilidade gerencial da Fundação, trazendo mudanças em

termos de recursos humanos e tecnológicos. A contratação de pessoal com experiência no segmento empresarial estimulou o uso das práticas de contabilidade gerencial da lógica empresarial, para o acompanhamento de custos e margem de contribuição dos cursos existentes.

Na Fundação, as práticas de contabilidade gerencial orçamento, margem de contribuição, fluxo de caixa e planejamento estratégico têm um papel decisivo no processo de gestão.

As informações geradas pelo conjunto de práticas de contabilidade gerencial proporcionam uma imagem organizacional positiva, tanto para reitores, pró-reitores, conselheiros, diretores, coordenadores e demais colaboradores da Fundação, quanto para governos, órgãos reguladores, clientes, beneficiários, fornecedores, sindicatos, credores, entre outros, no segmento social da Fundação.

De acordo com o Entrevistado 2, a contabilidade prepara registros, lançamentos e conciliações e, aos poucos, foi criando e fortalecendo a cultura de gerar informações mensais, para acompanhar os resultados: “Desde 2013 adota-se essa sistemática [...] não é só para cumprir com uma obrigação. [...] a gestão cada vez mais precisa destas informações para a tomada de decisão”. Conforme o Entrevistado 3, a rotina de geração de informações para apoio à tomada de decisões está sedimentada na Fundação: “Os gestores que vieram, nas pró-reitorias administrativas e nas próprias reitorias, vieram cultivando essa cultura. Principalmente a cultura orçamentária, de fluxo de caixa e de análise de custos – dos cursos em andamento e em implementação, – para ver a viabilidade econômica de cursos novos”. O Entrevistado 4 ratifica que “a contabilidade gerencial continua sendo importante na medida em que também precisamos de outros tipos de relatórios. [...] é rotina diária o acompanhamento de todos os indicadores da Fundação, o que envolve pró-reitores, reitoria e vice-reitoria, além dos responsáveis pelo setor financeiro”.

Segundo o Entrevistado 3, apesar de não existir um setor de informações gerenciais formalmente constituído na Fundação, o Departamento de Finanças constrói essa base de dados, por contemplar cinco setores, dentre esses, a Contabilidade e o Setor de Informações Gerenciais. São geradas informações sobre a viabilidade econômica, – o parecer com as análises do ponto de equilíbrio dos cursos novos, o fluxo de caixa, as informações estatísticas – do número de alunos e da média de crédito dos matriculados. O conjunto de informações e todos os relatórios de sistemas são elaborados pela equipe técnica do Departamento de Finanças, e do Setor de Orçamento, não mais vinculado a essa gerência, responsável pela confecção e acompanhamento do orçamento.

O processo de transformação em universidade, nos anos 1990, e as exigências do Ministério da Educação (MEC), suscitaram a necessidade de ter contabilidade na própria Fundação. O MEC exige o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI), – documento de gestão da universidade utilizado na sua avaliação institucional. O PDI da Fundação é construído com a participação de representantes da comunidade acadêmica – estudantes, egressos, docentes, técnico-administrativos e gestores – e da comunidade externa.

Houve a mudança de contador e a contabilidade passou a ser totalmente interna. A estrutura organizacional do Departamento de Finanças e Contabilidade da Fundação conta com 17 colaboradores atuando nos cargos de gerente, contador, tesoureiro e analistas financeiros e contábeis, com atribuições diversas, como controle de informações gerenciais e análises econômico-financeiras de cursos novos, contas a pagar, contas a receber, controle de projetos de pesquisa, controle financeiro, prestação de contas das bolsas e financiamentos dos órgãos governamentais, cobrança e orçamento.

As mudanças de hábitos e rotinas que caracterizam o conjunto das práticas de contabilidade gerencial da Fundação resultaram na institucionalização de novas regras e rotinas nos moldes preconizados por Burns e Scapens (2000). As informações passaram a ser mais completas e seguras ao longo do tempo e estão sendo socializadas e utilizadas regularmente pelos responsáveis pelo Departamento de Finanças e Contabilidade, com o acompanhamento da gestão superior da Fundação.

Segundo o Entrevistado 4, esse Departamento já é histórico dentro da Fundação. “A parte executora são eles que fazem, da contabilidade gerencial e da fiscal [...], com o acompanhamento das gestões superiores”.

Em termos tecnológicos houve investimentos em sistema de *Business Intelligence* (BI) visando a customização do sistema contábil ao plano de contas da Fundação para parametrizar os sistemas aos requisitos da legislação fiscal e contábil e para atender as exigências da Receita Federal do Brasil, do MEC e do Ministério Público, dentre outros.

O Entrevistado 2 comenta que, “à época um consultor externo estava desenvolvendo umas ferramentas de controle gerencial do orçamento, para acompanhar o orçado e o realizado. Era muito complexo, em planilhas de *excel*, e a Fundação não se adaptou muito a essa forma”. O sistema de *Business Intelligence* (BI) desenvolvido segundo o plano de contas da Fundação, “com dados que fornecemos, [...] foi muito bem adaptado à nossa realidade. Ficou muito bom”. Para o Entrevistado 4, “antigamente todo o sistema era planilhado [...] não tínhamos um

software específico [...] hoje existem sistemas muito melhor elaborados. E aí está tudo integrado”. O Entrevistado 3 relembra que uma consultoria externa fez uma análise econômico-financeira de toda a organização com relação a custos, o que culminou em um ajuste administrativo interno para redução de custos e despesas da Fundação: “essa pessoa trouxe alguns modelos de práticas de acompanhamento, [...] algumas foram aproveitadas e algumas após a saída da consultoria foram até mesmo abolidas. [...] foi muito salutar”. Com a troca da gestão, uma nova consultoria fez diagnóstico organizacional e está trazendo e implementando novas práticas: “Isso faz a gente buscar novos tipos de informações, novos mecanismos de gerência e novas mudanças de regras e procedimentos, principalmente para que a saúde financeira da organização permaneça”. No estudo de Lukka (2007), os relatórios da contabilidade gerencial eram baseados em planilhas, a exemplo do presente estudo, e as regras foram incluídas no manual corporativo da matriz. No estudo de Marassi et al. (2014) as normas e procedimentos foram idealizadas pelos colaboradores e consultores externos, suscitando na aceitação das propostas de mudanças pelos membros da organização, sem resistências.

Essas evidências corroboram os resultados de estudos anteriores, ao apontar que a introdução de novas práticas de contabilidade gerencial pode impactar em um processo de mudança, promovido pela necessidade de obter uma rentabilidade satisfatória, a exemplo do estudo de Marassi et al. (2014), em que a consultoria externa possibilitou aos gestores uma visão diferenciada sobre a realidade da organização, promovendo a mudança de forma mais efetiva e com acompanhamento regular.

Na Fundação, persistem algumas deficiências, percebidas no nível operacional, ligadas à utilização parcial de sistemas contábeis e à ausência de integração entre sistemas internos, em razão do seu custo. Conforme o Entrevistado 2, o uso parcial de um sistema contábil (contabilidade e folha de pagamentos) e do uso de sistemas internos (contas a pagar e a receber) que se comunicam com arquivos TXT (arquivos em formato de texto) afeta as atividades: “Essa comunicação sempre tem algumas falhas que fazem com que tenhamos retrabalho e dificulta as nossas conciliações. Fica bem mais difícil de se trabalhar assim, mas é uma questão de custo”.

A mudança das práticas de contabilidade gerencial da Fundação ocorreu por meio de readaptação e orientação da equipe na implementação de novas rotinas e sistemas para a elaboração da proposta orçamentária anual, exigida por lei; integração de sistemas para o acompanhamento dos resultados de cada centro de custos, além do organizacional, pelos gestores responsáveis; integração de sistemas para

padronização e compartilhamento de informações contábeis e fiscais; adaptação do plano de contas da Fundação às especificidades da prestação de contas dos órgãos públicos legais, da Receita Federal e do Ministério Público estadual; e atendimento de demandas internas e externas. Conforme Burns e Scapens (2000), as práticas de contabilidade gerencial moldam e são moldadas pelas instituições que regem o ambiente organizacional e, dessa forma, evoluem no tempo por meio da rotinização da atividade humana para permitir coesão organizacional.

Segundo o Entrevistado 1, foi efetuada uma visita em uma universidade de mesmo porte no Rio Grande do Sul a fim de conhecer um sistema para descentralizar os lançamentos contábeis na Fundação, de forma que cada setor elaboraria sua previsão orçamentária. Com o valor aprovado, o próprio setor decidiria sua destinação, lançaria no sistema e importaria para a contabilidade. Para o Entrevistado 1, esse fato “marcou bem” o processo de mudança das práticas e rotinas da contabilidade gerencial na Fundação, em função da resistência do pessoal que tinha que preencher os dados no sistema: “Isso foi um ‘baque’, ninguém vai dar conta de lançar. [...] foi um momento bem complicado. [...] aquilo que hoje é muito natural no início foi bem trabalhoso”. Dessa forma, na Fundação, as resistências advindas da implementação do processo de orçamento descentralizado foram superadas e não tiveram forças suficientes para restringir a mudança institucional.

Na Fundação, a resistência à mudança foi reduzida em razão do planejamento dos gestores e do comprometimento dos colaboradores da Fundação. Não foram evidenciados eventuais fatores de resistência como desconfiança, inércia e uso do poder, ou de conflitos para a aceitação das rotinas, que tenham restringido a implementação de novas práticas de contabilidade gerencial na Fundação.

Essas evidências não refletem os resultados de estudos anteriores, nos quais ações de resistências dos indivíduos impediram ou restringiram a mudança institucional nas organizações, conforme Soin et al. (2002), Siti-Nabiha e Scapens (2005), Agbejule (2006), Guerreiro et al. (2006) e Abrahamsson e Gerdin (2006).

Isso não significa que não houve conflitos na interação dos indivíduos na Fundação, ou que não poderão surgir pois, conforme Ritta (2017), a mudança institucional depende da evolução das regras e rotinas ao longo do tempo e das relações de poder e política dos indivíduos no ambiente organizacional. Segundo Robalo (2014), é preciso avaliar e gerenciar riscos do ambiente institucional para garantir que a mudança se materialize de acordo com os objetivos organizacionais, mesmo em situações em que não há resistência.

As mudanças de hábitos e rotinas das atividades da contabilidade gerencial da Fundação foram percebidas nas etapas de codificação, incorporação, reprodução e institucionalização, segundo a estrutura conceitual de Burns e Scapens (2000).

A necessidade dos gestores impulsionou a codificação dos princípios fundacionais em regras para orientar a execução das atividades, o que suscitou no alinhamento das estratégias da gestão com as rotinas do cotidiano da Fundação. As regras e as rotinas da contabilidade gerencial da Fundação foram adaptadas para a gestão de processos e para apoiar a tomada de decisão dos gestores. Segundo o Entrevistado 3, “As gestões anteriores geraram a necessidade de informações, sejam elas estatísticas, em relação a números internos, ou econômico-financeiras, que ajudassem a tomar decisões”. A exemplo deste trabalho, em estudo sobre a etapa de codificação, Marassi et al. (2014) verificaram que os princípios institucionais da empresa estavam presentes em normas e procedimentos, conforme a idealização de colaboradores e consultores externos. Na Fundação, a utilização de consultorias influenciou a institucionalização de novas práticas no momento da implementação e do acompanhamento do uso. No estudo de Oyadomari et al. (2008), as consultorias exerceram um papel importante na adoção dos artefatos e a decisão da sua escolha é prerrogativa do corpo diretivo e gerencial da empresa.

Na etapa de incorporação, a eventual resistência à mudança pelo fato de as novas regras e rotinas desafiarem significados e valores previamente existentes foram mitigadas na Fundação. De acordo com o Entrevistado 1, o período de readaptação e orientação da equipe para elaborar, implementar e justificar a proposta orçamentária levou cerca de dois anos. “No primeiro ano foi mais difícil, no segundo mais ou menos, e depois [...] foi um crescente. [...] aceitaram e não teve tanta mudança. Não teve alteração, a gente só foi mesmo melhorando, nunca mais voltamos para aquela prática anterior”. Essa afirmação evidencia que o processo da mudança das práticas de contabilidade gerencial na Fundação suscitou alterações nas regras e rotinas, que foram incorporadas como suposições e crenças comuns, por escolhas conscientes, resultado de um monitoramento reflexivo e da aplicação de conhecimento tácito sobre como as coisas são realizadas, conforme tratam Burns e Scapens (2000).

A reprodução das rotinas envolveu mudanças conscientes pelos indivíduos na Fundação. A interação entre o ambiente institucional e o comportamento individual levou à reprodução das novas regras e rotinas de forma que as instituições fossem adotadas e mantidas enquanto que, a reprodução de rotinas já existentes influenciou a implementação de novas regras e o surgimento de novas rotinas. Conforme o Entrevistado 2, “na

equipe da contabilidade, conseguimos preparar os relatórios mais rápido. Isso daí melhorou um pouco. Nada tão imposto, mas as pessoas se conscientizam”. Para o Entrevistado 3, a mudança é um processo natural, com eventuais resistências internas pelo fato de ser novo, “e a mudança só vem a fazer com que a gente cresça”.

Na etapa de institucionalização, as práticas de contabilidade gerencial da Fundação foram aceitas de forma inquestionável e, assim, consideradas institucionalizadas. Segundo o Entrevistado 3, “todas as mudanças foram bem-vindas e bem aceitas, porque eram proposições que vinham facilitar”. Para o Entrevistado 4, “toda mudança deixa algumas pessoas insatisfeitas porque já estavam acostumadas com uma forma de se fazer. Quando a gente passa a conversar todas elas entendem, [...] é uma conversa que, no início, gera um desgaste entre alguns setores, como a forma de se fazer e de executar, mas as pessoas acabam entendendo, com o passar do tempo”.

Os resultados advindos dos relatos das entrevistas permitem ratificar a existência de instrumentos e técnicas que compõem o conjunto de práticas de contabilidade gerencial da Fundação. Essas práticas contemplam controle de informações gerenciais, análise econômico-financeira de cursos novos, controle de contas a pagar, controle de contas a receber, controle de projetos de pesquisa, controle financeiro, controle de cobrança, prestação de contas das bolsas e financiamentos dos órgãos governamentais, orçamento, margem de contribuição por centro de custo, fluxo de caixa, planejamento estratégico, viabilidade econômica e ponto de equilíbrio de cursos novos que serão lançados, informações estatísticas – do número de alunos e da média de crédito dos matriculados, mapeamento docente e Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI). O PDI contempla o planejamento estratégico e respectivos objetivos e metas organizacionais.

Ao ser indagado sobre quem usa as informações gerenciais – se um órgão superior, para a tomada de decisão, ou um usuário no cotidiano organizacional, para conduzir suas atividades, ou, ambas as situações, o Entrevistado 4 comenta que “a contabilidade gerencial é utilizada nas duas situações, para fazer o controle do dia-a-dia, principalmente nas questões de rotina, [...] de giro, é essencial. Na parte do PDI, de indicadores [...] de relatórios extraídos do balanço, estruturados de outra forma”. Segundo o Entrevistado 4, a contabilidade gerencial é importante para o acompanhamento da gestão: “é utilizada pela Reitoria, por todos os pró-reitores, e alguns diretores”.

Com relação ao uso do conjunto das práticas de contabilidade gerencial existentes na Fundação, parte dos sujeitos da pesquisa

questionados – (Tabela 17), concordou que utiliza/conhece as práticas evidenciadas na Tabela 20.

Tabela 20 - Nível de utilização das práticas de contabilidade gerencial

Questões	Frequência níveis de escala										NR	
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9		10
(i) orçamento												
28. Utiliza o orçamento como base para a tomada de decisão.	0	0	0	0	0	0	0	1	0	4	7	12
(ii) custos												
30. Conhece quanto a Fundação precisa "vender" no mês/ano para cobrir gastos fixos.	0	0	0	0	0	2	0	0	1	2	7	12
31. Utiliza o conceito de margem de contribuição (receita menos gastos variáveis) na tomada de decisão dos gestores.	0	0	0	0	0	0	0	1	1	3	7	12
32. Realiza simulações de rentabilidade de produtos (receitas, custos e margem de contribuição).	2	0	0	0	0	0	0	1	2	2	5	12
(iii) informação para tomada de decisão												
44. Conhece o montante do fluxo de recebimentos e pagamentos esperados para os próximos meses (fluxo de caixa projetado).	3	0	0	0	0	1	0	0	1	1	6	12
45. Elabora e analisa relatórios gerenciais em Moeda Constante.	3	0	0	1	0	0	0	0	1	1	6	12
(iv) avaliação de desempenho												
47. Conhece a lucratividade por cliente.	3	0	0	1	0	1	0	0	1	2	3	11
48. Conhece as sobras (lucratividade) de cada serviço oferecido.	1	0	0	0	1	1	1	0	2	3	3	12
(v) análise estratégica												
51. Elabora o planejamento estratégico.	1	0	0	0	0	0	0	0	0	4	7	12
52. Implementa o planejamento estratégico.	1	0	0	0	0	0	0	2	1	3	5	12

Legenda:

NR: Número de respostas

Fonte: Elaborado pela autora.

Essas evidências sugerem que são conhecidas e utilizadas, na Fundação, apenas 10 das 25 principais práticas mais abordadas na literatura, do estudo de Imlau e Gasparetto (2017), nas categorias (i)

orçamento, (ii) custos, (iii) informação para tomada de decisão, (iv) avaliação de desempenho e (v) análise estratégica.

As práticas mais abordadas na literatura, apresentadas por Imlau e Gasparetto (2017), não necessariamente refletem a realidade do conjunto das práticas de contabilidade gerencial de organizações do terceiro setor brasileiras. A complexidade de que se reveste o ambiente desse segmento social pode interferir na institucionalização das práticas de contabilidade gerencial, que resulta do contexto de cada organização, das pressões ambientais, e da interação dos indivíduos a ela relacionados. Dessa forma, ao que parece, a utilização das práticas de contabilidade gerencial não é suportada pelo simples fato de que são úteis ao processo de tomada de decisão. Essas evidências contrariam o estudo de Arruda et al. (2013), em que foram identificadas similaridades entre ferramentas de contabilidade gerencial usadas pelo *World Wildlife Fund*, organização do terceiro setor com sede na Itália e no Brasil, a qual utiliza ferramentas de contabilidade gerencial nos dois países, como a alocação de custos, segmentação, orçamento, avaliação de desempenho, medidas financeiras e o uso da tecnologia da informação para a gestão da organização.

A heterogeneidade de atuação dos usuários das práticas de contabilidade gerencial existentes na Fundação, nos cargos de Analista Financeiro, Assistente Financeiro, Analista Contábil e Tesoureiro, específicos da área de finanças, e de Coordenador de Curso das distintas áreas de ensino, não parece exercer influência sobre o nível de utilização das práticas de contabilidade gerencial da Fundação, o que contrapõe o estudo de Russo et al. (2016). Neste estudo, foi observada a influência da heterogeneidade dos indivíduos usuários das práticas de contabilidade gerencial, advinda de uma atuação social mais ampla que leva a instituição a ser amplamente aceita e praticada pelo grupo social, conforme tratam Tolbert e Zucker (1999), e Lavarda e Popik (2016).

Uma parcela significativa, – de 42% a 85% dos sujeitos da pesquisa questionados – (Tabela 17), informou que não se aplicam, na Fundação, as práticas de orçamento de capital, custeio baseado em atividades, custo meta, custeio por absorção, custeio variável, custo padrão, custos da qualidade, gestão baseada em atividades, *Just in time*, *Kaizen*, preço de transferência, *Benchmarking*, teoria das restrições, *Balanced Scorecard* e valor econômico adicionado, segundo o nível de concordância, evidenciado na Tabela 21.

No intuito de identificar as características desses respondentes, suas respostas foram segregadas por área de atuação, – finanças (FI) – 5 respondentes, e demais áreas (DA) – 7 respondentes, como apresenta a Tabela 21.

Tabela 21 - Nível de não aplicação das práticas de contabilidade gerencial

Questões	Não se aplica		
	FI	DA	FR
(i) orçamento			
29. Adota práticas de análise de investimentos para o Orçamento de Capital.	2	3	42%
(ii) custos			
33. Utiliza o custeio baseado em atividades (<i>Activity-Based Costing – ABC</i>).	4	4	67%
34. Adota a prática de custo meta (<i>Target costing</i>).	4	4	67%
35. Apura o custo dos serviços com base no método de Custeio por Absorção.	4	4	67%
36. Apura o custo dos serviços com base no método de Custeio Variável.	4	4	67%
37. Utiliza o Custo Padrão como instrumento de controle.	4	4	67%
38. Apura os custos da qualidade (custos de prevenção, de avaliação e de falhas internas e externas)	4	3	58%
39. Adota a Gestão Baseada em Atividades em atividades de baixo valor agregado para melhorar os processos.	4	3	58%
40. Adota o conceito de <i>Just in time</i> .	3	5	67%
41. Utiliza a filosofia de melhoria contínua <i>Kaizen</i> .	3	5	67%
42. Adota o conceito de Preço de Transferência nos produtos/serviços destinados a outros campi da Fundação.	5	5	83%
(iii) informação para tomada de decisão			
43. Compara seus indicadores com os de outras fundações (<i>Benchmarking</i>).	4	4	67%
46. Avalia a margem de contribuição por fator limitante de produção com base na Teoria das Restrições.	3	4	58%
(iv) avaliação de desempenho			
49. Adota o sistema de avaliação de desempenho <i>Balanced Scorecard</i> .	3	5	67%
50. Utiliza o Valor Econômico Adicionado (EVA) para avaliar o desempenho econômico.	4	5	75%

Legenda:

FI: Finanças

DA: Demais áreas

FR: Frequência Relativa

Fonte: Elaborado pela autora.

De outra forma, o tempo de atuação dos sujeitos da pesquisa questionados – (Tabela 17), nos respectivos cargos, – de até 5 anos para 75% dos questionados, pode sinalizar ausência de pleno conhecimento

das práticas de contabilidade gerencial existentes na Fundação, ou das distintas terminologias com que são empregadas, induzindo à interpretação inadequada das afirmativas n. 28 a 52, apesar do elevado tempo de atuação de cada respondente na Fundação (de 5 a 37 anos).

Os achados referentes ao conjunto das práticas de contabilidade gerencial existentes na Fundação – conforme evidências obtidas nas entrevistas, permite concluir que são efetivamente conhecidas e utilizadas as práticas de contabilidade gerencial relacionadas a orçamento, margem de contribuição, fluxo de caixa, avaliação de desempenho e planejamento estratégico, para apoiar a tomada de decisão da gestão da Fundação, refletindo o uso das práticas tradicionais de contabilidade gerencial.

Esses resultados contrapõem os estudos de Mário et al. (2013), que perceberam a ausência de uso de práticas de contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor de Minas Gerais, em razão da indisponibilidade de recursos financeiros e da falta de conhecimento sobre os instrumentos gerenciais, e de Azhar e Rahman (2009), que evidenciou que a adoção de práticas tradicionais é superior nas instituições de ensino públicas, ao passo que a adoção de práticas modernas se destaca nas instituições de ensino privadas.

Por outro lado, as evidências ratificam os resultados de estudos anteriores, que apontaram a existência e utilização das práticas de contabilidade gerencial no processo de gestão, para a melhoria da eficácia organizacional, conforme apresentam Pizzini (2006), – uso dos dados de custo e desempenho financeiro, Lavarda et al. (2009a), – uso instrumental do *Balanced Scorecard* nas rotinas e no processo decisório, Robalo (2014), – avaliação de desempenho com métricas de natureza financeira e não financeira e Järvinen (2016), com controles contábeis e gerenciais.

Com relação às dicotomias da mudança institucional preconizadas por Burns e Scapens (2000), a mudança percebida nas práticas de contabilidade gerencial na Fundação deu-se de maneira formal, revolucionária e progressiva.

A mudança formal foi promovida pelos indivíduos e ocorreu com as alterações das práticas da contabilidade gerencial da Fundação de forma consciente, pela introdução de um conjunto de regras e rotinas que orientou os gestores na execução das atividades. Segundo Guerreiro et al. (2008), a mudança formal inicia por meio dos princípios idealizados pelos condutores da mudança, os quais visam institucionalizar esses princípios com a implementação efetiva de novas regras e rotinas.

A mudança revolucionária ocorreu com a interrupção substancial da configuração das práticas existentes, no início do processo, quando houve uma ruptura na forma de elaborar, implementar e justificar a

proposta orçamentária em função de sua descentralização. Segundo Scapens (1994), a mudança revolucionária envolve uma significativa interrupção das regras e rotinas estabelecidas e faz com que seja necessário o estabelecimento de novos significados para fazer sentido às atividades organizacionais. Para Burns e Scapens (2000), a mudança da contabilidade gerencial é revolucionária quando envolve uma alteração radical nas regras e rotinas existentes e desafia as instituições vigentes.

Na mudança progressiva as rotinas contábeis foram institucionalizadas ao longo do tempo pelo comportamento instrumental, com a aplicação do melhor conhecimento e tecnologia disponíveis na Fundação, e utilizadas para tomar decisões e melhorar as relações de trabalho a partir do sistema de valores, conforme apresentam Burns e Scapens (2000). O uso instrumental de práticas de contabilidade gerencial resulta de um conjunto de princípios, crenças e valores que aplica as melhores tecnologias e conhecimentos disponíveis para a solução de problemas e a melhoria da eficiência dos processos de trabalho (Burns & Scapens, 2000; Yazdifar et al., 2008).

As mudanças promovidas nas práticas de contabilidade gerencial na Fundação foram aceitas e internalizadas pela equipe ao longo do tempo, e trouxeram benefícios à gestão por fornecer uma avaliação mais segura sobre o desempenho da Fundação. A integração de sistemas da Fundação a partir da padronização e compartilhamento de informações contábeis e fiscais proporcionou melhoria na qualidade das informações, melhor integração com o fisco e rapidez no acesso às informações.

Na Fundação, as regras e rotinas da contabilidade gerencial foram modificadas e/ou abandonadas, ao longo do tempo, com a reconfiguração das práticas existentes, pela necessidade de sua inovação.

Segundo Ritta (2017), a mudança intencional requer que regras e rotinas sejam formalizadas para conscientizar os indivíduos quanto à aceitação das novas práticas, já as novas regras e rotinas exigem a construção de significados e entendimentos para que os indivíduos consigam lidar com a nova realidade, enquanto o uso instrumental das práticas pelos gestores revela a sua institucionalização.

As evidências complementares, obtidas no elemento de análise dicotomias da mudança – Tabela 22, indicam que a mudança institucional foi necessária para inovar as rotinas contábeis da Fundação, conforme o elevado nível de concordância dos sujeitos da pesquisa questionados – (Tabela 17), em relação à afirmativa n. 12, ilustrado na Tabela 22. Essas evidências reforçam os resultados advindos dos relatos das entrevistas.

Tabela 22 - Nível das dicotomias da mudança

Questões	Frequência níveis de escala										NR	
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9		10
10. Crises (políticas, econômicas e/ou sociais) afetaram a funcionalidade (estabilidade, modificação, implementação ou abandono) das regras e rotinas da contabilidade gerencial ao longo do tempo na Fundação.	2	0	0	1	0	0	0	0	4	2	3	12
11. A mudança das regras e rotinas da contabilidade gerencial ao longo do tempo foi conflitante com a configuração das práticas (manuais/modelos/sistemas) existentes.	1	0	0	2	0	0	0	0	6	0	3	12
12. A mudança das regras e rotinas da contabilidade gerencial ao longo do tempo foi necessária para inovar as rotinas contábeis da Fundação.	2	0	0	0	1	0	0	0	2	4	2	11

Legenda:

NR: Número de respostas

Fonte: Elaborado pela autora.

Essas evidências corroboram os resultados de estudos anteriores que identificaram e classificaram a mudança na implementação de práticas de contabilidade gerencial nas organizações, segundo as dicotomias da mudança de Burns e Scapens (2000), conforme Soin et al. (2002), Siti-Nabiha e Scapens (2005), Agbejule (2006), Guerreiro et al. (2006), Guerreiro et al. (2008), Yazdifar et al. (2008), Lavarda et al. (2009a), Lavarda et al. (2009b) e Youssef (2013).

Do exposto, conclui-se que, na Fundação, a mudança institucional de regras e rotinas da contabilidade gerencial foi motivada pela necessidade das gestões anteriores por informações que ajudassem a tomada de decisão. A necessidade de maior organização, planejamento e controle das operações estimulou a implementação de novas práticas de contabilidade gerencial, como proposta orçamentária, fluxo de caixa, análise de custos por centro de custo e viabilidade econômica de cursos novos, que se consolidaram no cotidiano da Fundação, proporcionando controles mais eficientes, seguros e úteis ao processo de gestão.

Em razão do segmento social no qual está inserida a Fundação, a mudança das práticas de contabilidade gerencial foi direcionada para o atendimento das demandas técnicas e sociais, por meio da harmonização

dos objetivos fundacionais com os valores, crenças e expectativas da sociedade, em consonância com os princípios norteadores da Fundação, e não apenas por eficiência, em detrimento de questões operacionais, com impacto no desempenho organizacional.

Neste contexto, restou amplamente evidenciado que, mais do que buscar a eficiência econômico-financeira, em prol da sustentabilidade, a Fundação tem outra lógica, advinda da sua responsabilidade social, que é a reversão do seu resultado em benefícios à sociedade. Dessa forma, todo o resultado é reinvestido em projetos que impactam na comunidade local, e em toda a região, a exemplo da manutenção de cursos de licenciatura, com históricos resultados deficitários nas quatro grandes áreas do ensino, mas ainda ofertados, por meio de incentivos públicos, – as bolsas, para que se assegure a existência de professores no futuro.

Na Fundação, o processo de mudança das práticas de contabilidade gerencial da Fundação foi implementado pelos seus gestores com o apoio de equipe técnica das áreas de finanças, contabilidade e orçamento, e de consultores externos. Assim, a mudança institucional da contabilidade gerencial ocorreu de maneira formal, revolucionária e progressiva.

O conjunto das práticas de contabilidade gerencial implementadas ao longo da atuação da Fundação contempla orçamento, margem de contribuição, fluxo de caixa, avaliação de desempenho e planejamento estratégico, que são abordadas e utilizadas na Fundação, e têm um papel decisivo no processo de gestão.

De acordo com a estrutura conceitual de Burns e Scapens (2000), a mudança institucional de regras e rotinas da contabilidade gerencial, suscitada pela necessidade dos gestores da Fundação, impulsionou a codificação dos princípios fundacionais em regras, para orientar a execução das atividades por meio do alinhamento das estratégias da gestão com as rotinas do cotidiano organizacional. As regras e rotinas da contabilidade gerencial foram incorporadas na gestão de processos para apoiar a tomada de decisão. A interação dos indivíduos no ambiente institucional levou à reprodução das regras e rotinas de forma que as instituições fossem adotadas e mantidas, o que resultou na aceitação inquestionável das práticas de contabilidade gerencial institucionalizadas.

Dessa forma, foi possível o entendimento das práticas de contabilidade gerencial como rotinas institucionalizadas na Fundação, conforme apresenta a teoria institucional.

4.2 Processo de Mudança da Contabilidade Gerencial sob Pressões Isomórficas

Os agentes institucionais do terceiro setor, como o velamento do Ministério Público, a manutenção de requisitos para títulos e certificações e o controle de órgãos reguladores e financiadores exercem influência sobre as atividades da contabilidade gerencial da Fundação, conforme preconizado na abordagem da teoria institucional.

De acordo com o Código Civil (Lei n. 10.406, 2002), as fundações estão sujeitas a mais exigências em sua constituição e administração, e são veladas pelo Ministério Público do estado em que se situam. As Fundações podem pleitear títulos e certificações junto ao poder público, o que lhes confere legitimidade perante a sociedade e benefícios, como isenções fiscais (Silva & Aguiar, 2011). Segundo o Entrevistado 4, “desde as questões da filantropia, e por ser uma universidade comunitária existe uma legislação referente: [...] a gente abate isso do INSS patronal”. Para o Entrevistado 2, “a nossa única diferença de uma empresa é que não pagamos o imposto, – não cumprimos com a obrigação principal, mas temos que cumprir com todas as obrigações acessórias”. Dessa forma, a Fundação atende as exigências do Ministério Público estadual, com a prestação de contas por meio do SICAP, e as obrigações acessórias como DCTF, DIRF, RAIS, em consonância com a Lei n. 12.101, 2009. “Para fazermos jus à isenção da cota patronal do INSS, temos que ter certidão negativa, recolher os tributos em dia, e a contabilidade com parecer de auditores [...] conseguimos atender”, enfatiza o Entrevistado 2.

Essa adequação legal reflete uma influência que se intensifica e conduz a Fundação à conformidade, advinda dos aspectos do isomorfismo coercitivo. Dessa forma, a Fundação recebe a influência de pressões ambientais exercidas por seus constituintes, o que suscita na adoção de práticas e estruturas de entidades que estão em contextos similares, conforme tratam Guerra e Aguiar (2007).

Conforme o Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2015), a Interpretação Técnica Geral (ITG) 2002 – Entidade sem finalidade de lucros, que regulamenta a contabilidade das entidades do terceiro setor foi estabelecida no intuito de melhor esclarecer sobre o tratamento contábil que deve ser dispensado às subvenções, isenções e ao trabalho voluntário, por exemplo, sob as condições e requisitos a que estão sujeitas organizações desse segmento social. Segundo o Entrevistado 4, “a contabilidade fiscal é essencial, até para cumprir todas essas regras, mas também utilizamos outros tipos de relatórios que vêm da contabilidade gerencial, em um outro formato”.

De acordo com Silva e Aguiar (2011), os agentes institucionais fornecem significado coletivo capaz de desencadear processos de institucionalização de estruturas ou práticas organizacionais. Segundo o Entrevistado 1, “isso é muito sério. Se deixou de atingir um (requisito), não publicou o balanço até o dia 30, pode perder o certificado, e perde mesmo. Daí tem um ônus muito grande para a universidade. Então é isso que dificulta um pouco”.

Na Fundação, as atividades da contabilidade gerencial foram adequadas às especificidades da prestação de contas dos órgãos públicos legais, da Receita Federal e do Ministério Público estadual, com a adaptação do seu plano de contas e do registro e evidenciação dos fatos contábeis, em consonância com a ITG 2002.

A apresentação das informações sofreu ajustes para o atendimento de exigências distintas, em termos de classificação e segregação de contas contábeis, conforme a realidade do SICAP, do SPED e do MEC. Para o Entrevistado 2, “o plano de contas da receita é um plano de contas um pouco diferente do nosso aqui e até do que está na ITG. Na realidade, não é algo imposto, é sempre um modelo, uma orientação”. O Entrevistado 2 comenta que a Receita Federal exigia a segregação de receitas de alunos pagantes e não pagantes: “eu não tinha essa informação exata, tive que ir gerando. [...] vemos o MEC com um modelo de plano de contas, a Receita, no SPED, com outro [...] temos que conseguir nos adaptarmos a isso [...] com a regência da ITG 2002”.

Ao ser indagado sobre a influência de pressões regulativas, normativas e culturais, que procedem do estado, de redes profissionais e até mesmo de órgãos reguladores, a exemplo da norma contábil ITG 2002, – específica para entidades do terceiro setor, se facilita ou se é uma adequação compulsória, – mais um requisito a cumprir, o Entrevistado 1 comenta: “temos que seguir os órgãos legais por obrigação mesmo, tem que se regular por eles. O ponto negativo disso é só porque é uma questão de riscos. Se não cumprir, perde. Isso amedronta um pouco”.

Esses resultados ratificam que o controle de órgãos reguladores, financiadores e fiscalizadores influencia as atividades da contabilidade gerencial da Fundação, pois segundo Guerra e Aguiar (2007), a existência da Fundação, ou a validade de sua causa, não são mais suficientes para justificar o aporte de recursos. Para tal, exige-se a apresentação periódica de relatórios sobre desempenho, resultados, número de beneficiários, aplicação de recursos etc., conforme sugere Borges (2017). Segundo o Entrevistado 1, “deixou de ser aquela contabilidade só gerencial para o controle interno, tem que cumprir algumas exigências, [...] já prestamos

contas para os conselhos – o universitário e o administrativo, [...] – uma exigência interna, só que não tão rigorosa como a externa”.

A Fundação está sujeita ao controle de órgãos compostos por representantes da sociedade civil e do governo e ao controle de grupos que fomentam suas atividades, transferindo recursos financeiros e materiais, em forma de doações, patrocínios ou convênios. Além dos órgãos instituídos, há fiscalização de toda a sociedade, observatório social, imprensa, DCE, conselho universitário, conselho curador e conselho superior de administração da Fundação. Segundo o Entrevistado 2, “temos fiscalização praticamente de toda a sociedade, temos nosso conselho curador, agora tem observatório social [...]. Tem de toda a sociedade e da imprensa também”. Para o Entrevistado 3, além desses órgãos instituídos, há um órgão fiscalizador interno, – os próprios alunos: “O DCE fiscaliza, não de maneira formal, mas está muito em cima da entidade com relação às suas práticas, onde investe e por quê. São muito participativos os DCE’s dentro das universidades, e da nossa também”.

O Entrevistado 3 comenta que a gestão da Fundação “procura não deixar margem para questionamentos” e cita, como exemplo, a prática de três orçamentos nas aquisições, – a escolha do menor preço, desde que com melhor qualidade, e de ter todos os pagamentos comprovados com notas fiscais e contratos, para facilitar a fiscalização e “comprovar que está fazendo a coisa certa. [...] isso é muito importante”. Segundo o Entrevistado 3, enquanto que numa empresa privada quem decide é o dono, na Fundação “todas as grandes ações obrigatoriamente são passadas por aprovações dos conselhos, seja para aquisição de um imóvel, seja para um investimento, tudo isso passa, no mínimo, em três conselhos”.

As evidências obtidas na interpretação dos relatos das entrevistas ratificam a influência da coerção pelo controle dos recursos, fazendo com que a tomada de decisão observe a disponibilidade do recurso no orçamento. Esses resultados corroboram estudos relacionados, nos quais o controle do orçamento exerce pressão coercitiva sobre as decisões dos gestores. Segundo Amans et al. (2015), pressões coercitivas exercidas sobre a organização por *stakeholders* dos quais ela depende, e as expectativas culturais da sociedade, podem definir o uso do orçamento das parcerias públicas financiadoras. Para Covaleski e Dirsmith (1988b), o controle de recursos na implementação do orçamento em universidades norte-americanas afeta, de forma coercitiva, a decisão da gestão. Na Fundação, o controle de recursos, por meio do orçamento, exerce pressão coercitiva sobre a tomada de decisão dos gestores. Essa prática orçamentária está consolidada no planejamento anual e já existia antes da sua transformação em universidade. Conforme Ozdil e Hoque (2017), o

orçamento pode ser visto como um mito racional que confere legitimidade às ações dos atores organizacionais, em seus contextos sócio-políticos e institucionais.

Ao ser indagado sobre a forma de elaborar a prestação de contas, – se influencia as atividades da contabilidade gerencial da Fundação, por ser entidade integrante do terceiro setor, o Entrevistado 1 destaca: “o que afeta um pouco é que temos que cumprir normas, que na contabilidade normal não tem [...] a auditoria externa é uma delas [...] o balanço não é o mesmo padrão, tem que cumprir algumas exigências”. Segundo o Entrevistado 1, em função das imunidades e isenções obtidas pela Fundação, as Notas Explicativas às demonstrações contábeis têm que especificar quanto a Fundação deixa de contribuir com os encargos, como se devidos fossem: “É nisso que muda e que dificulta [...] tem que estar muito atento às mudanças de lei”.

Por outro lado, conforme o Entrevistado 1, “a Fundação tem que cumprir alguns pré-requisitos, mesmo se não houvesse a obrigatoriedade da prestação de contas para a manutenção dos certificados de entidade beneficente de assistência social, – o CEBAS na área da educação”. Essa evidência corrobora o estudo de Collier (2001), em que os sistemas de um orçamento descentralizado podem satisfazer tanto as demandas técnicas quanto as sociais, na busca de uma prestação de contas legitimadora, em detrimento de questões operacionais.

Ao ser indagado sobre o desafio de buscar eficiência e pensar em sustentabilidade em prol da sobrevivência e, ainda assim, prestar contas à sociedade, como uma organização do terceiro setor, mantendo os requisitos de títulos e certificações e recebendo a influência do controle de órgãos reguladores e financiadores, e da fiscalização do Ministério Público estadual, o Entrevistado 3 esclarece que as prestações de contas passam pelo conselho universitário, – a universidade, pelo conselho curador – considerado o conselho fiscal, com integrantes de órgãos externos à Fundação, como a câmara de vereadores, as associações regionais e municípios, a associação comercial e industrial e a Prefeitura, e o conselho superior de administração da Fundação. Para o Entrevistado 4, a Fundação tem todas as contas auditadas por auditoria externa, e todas são padronizadas pela contabilidade fiscal. A Fundação também presta contas ao Ministério Público estadual, como órgão fiscalizador, e todos os seus balanços são públicos.

Na Fundação, a interação dos indivíduos promoveu a mudança da contabilidade gerencial, com sua adequação aos mandatos institucionais e à limitação de recursos, no contexto do terceiro setor. Nesse segmento

social, pressões internas e externas podem ser relevantes, conforme tratam Covaleski e Dirsmith (1988b).

A interpretação dos relatos das entrevistas evidencia a influência do prazo de mandato dos integrantes da gestão. Segundo o Entrevistado 2, “essa cultura precisa evoluir. Até por questões muitas vezes políticas, os atuais mandatários estão mandatários, amanhã eles não estarão mais e estarão outros”. Segundo Covaleski e Dirsmith (1988b), as organizações e os atores precisam se conformar aos mandatos institucionais, o que pode impactar o uso e as práticas de contabilidade gerencial. A instabilidade nas práticas de gestão existentes originada de novos mandatos pode favorecer o surgimento de inovações, mas com risco de fracasso de implementação conforme advertem Lavarda e Popik (2016).

Na Fundação, a mudança da contabilidade gerencial foi promovida com sua adequação ao prazo de mandato dos integrantes da gestão. A existência de mandatos sucessivos, com troca de gestores a cada período de quatro anos, criou um ambiente onde as contradições foram reduzidas ao longo do mandato, fortalecendo as resistências à mudança. Essas evidências coadunam com os estudos de Angonese e Lavarda (2014) e Lavarda e Popik (2016).

A Fundação deve apresentar a destinação, o desempenho e os resultados obtidos para a sociedade, por obrigação legal, e também pela exigência de transparência e de prestação de contas advinda do aporte de recursos públicos, e dos benefícios indiretos como imunidades e isenções. Essas evidências coadunam com o estudo de Abrahamsson e Gerdin (2006), no qual os sistemas de contabilidade gerencial podem ser utilizados tanto para dar legitimidade às novas formas de pensar, quanto para clarificar e reforçar as percepções existentes sobre o que os indivíduos devem ou não fazer na organização.

As evidências complementares, obtidas no elemento de análise agentes institucionais do terceiro setor – Tabela 23, ratificam que a existência de regras, leis e sanções, a forma jurídica de Fundação, os títulos e certificações concedidos pelo poder público, os conselhos de políticas públicas e os financiadores influenciam as atividades da contabilidade gerencial da Fundação, conforme o elevado nível de concordância dos sujeitos da pesquisa questionados – (Tabela 17), em relação à afirmativa n. 13, apresentado na Tabela 23. Essas evidências reforçam os resultados advindos dos relatos das entrevistas.

Tabela 23 - Nível de influência dos agentes institucionais do terceiro setor
(4) Agentes institucionais do terceiro setor

Questões	Frequência níveis de escala											NR
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
13. Agentes institucionais (Velamento do Ministério Público, manutenção dos requisitos para títulos e certificações, controle de órgãos reguladores e controle de órgãos financiadores) exercem influência sobre as atividades da contabilidade gerencial da Fundação.	1	0	0	0	0	0	0	2	0	5	4	12
14. A prestação de contas às partes relacionadas atende tanto as demandas técnicas quanto as sociais.	0	0	0	0	0	1	0	1	0	5	5	12
15. A prestação de contas às partes relacionadas satisfaz os aspectos de uma prestação de contas legitimadora em detrimento de questões operacionais (aspectos de eficiência) da Fundação.	1	0	0	0	0	1	0	1	1	1	6	11

Legenda:

NR: Número de respostas

Fonte: Elaborado pela autora.

As evidências complementares obtidas nas afirmativas n. 14 e 15, – Tabela 23, ratificam que a prestação de contas às partes relacionadas atende demandas técnicas e sociais e os aspectos de uma prestação de contas legitimadora, em detrimento de questões de eficiência da Fundação, de acordo com o elevado nível de concordância dos sujeitos da pesquisa questionados – (Tabela 17).

Esses resultados ressaltam a importância dos agentes do campo institucional da Fundação, como forças que moldam as práticas de contabilidade gerencial, suscitando numa interação recíproca. Esses achados contribuem para reduzir as limitações da estrutura de Burns e Scapens (2000), por considerar a importância do campo institucional, em seu contexto sociopolítico, com pressões internas e externas que exercem influência sobre as práticas de contabilidade gerencial.

A mudança das práticas de contabilidade gerencial da Fundação suscitou na adoção, ao longo do tempo, das práticas empresariais. O Entrevistado 1 lembra que “veio [o Professor ‘A’] de uma empresa da região, já veio com as ideias totalmente empresariais mesmo, de controle, de custos, de tudo, com essa cultura empresarial trabalhando na Fundação. E ele foi implantando”.

A Fundação vem incorporando estruturas organizacionais, como as Centrais de Atendimento ao Acadêmico (CENTAC), e práticas de gestão como o mapeamento docente, advindas de estruturas e práticas de gestão de outras entidades educacionais. Segundo o Entrevistado 3, há concorrência não só com outras universidades, mas também com centros universitários e faculdades, principalmente na forma de implementar os cursos: “o mercado exige mudanças. [...] vamos buscando uma reflexão interna de como mudar”. O Entrevistado 3 enfatiza a necessidade de reflexão para que se consiga a adaptação: “mudar não é como eu penso que deva ser, tenho que buscar a maneira que o mercado aceita, a forma como o meu público vai aceitar, e o modo como os outros, e outros ambientes estão fazendo”.

A Fundação, como associada da ACAFE, acaba consolidando o modelo proposto, – das universidades comunitárias. A ACAFE, fundada em 1974 pelos diretores das fundações educacionais de origem municipal, e da fundação estadual, representa 16 entidades catarinenses de ensino superior junto aos órgãos dos governos Estadual e Federal e presta-lhes atividades de suporte técnico-operacional. Conforme o Entrevistado 3, “existe muito essa troca entre as universidades, principalmente com relação à gestão. E com relação aos próprios cursos também, existe daí mais uma questão, não seria de modismo, mas de necessidade”. Nesse contexto, a Fundação converge para uma base de conhecimento comum, com normas e práticas legitimadas, balizadas nas demandas e especificidades do terceiro setor, e originada do isomorfismo normativo.

As evidências obtidas na interpretação dos relatos das entrevistas ratificam a influência do isomorfismo normativo na mudança das práticas de contabilidade gerencial da Fundação, o que coaduna com Dimaggio e Powell (1983), que enfatizam o papel das universidades, consultorias e profissões como principais mecanismos desse tipo de isomorfismo.

Esses resultados refletem a criação e a disseminação de normas de atuação (Machado-da-Silva & Fonseca, 1996; 2010) oriundas do isomorfismo normativo, que resulta do esforço coletivo da classe profissional em definir condições e métodos de trabalho formando uma base cognitiva e legitimação para a autonomia de sua profissão (DiMaggio & Powell, 1983), com a adoção de técnicas eficazes para alcançar padrões de profissionalismo (Daft, 2008).

Na abordagem institucional, as mudanças das práticas de contabilidade gerencial parecem cada vez menos direcionadas pela concorrência ou pela necessidade de eficiência. Essa mudança ocorre como resultado de um processo, induzido pelo estado e pelas profissões,

que torna as organizações mais similares, sem necessariamente fazê-las mais eficientes, conforme argumentam Dimaggio e Powell (1983).

No cotidiano da Fundação, a interação dos indivíduos leva à imitação de estratégias formuladas pelas entidades concorrentes para obter benefícios e recursos e, assim, atrair apoio e aceitação para a organização conforme tratam DiMaggio e Powell (1983), o que resulta no isomorfismo mimético. Os gestores tendem a imitar procedimentos dos concorrentes, em busca do sucesso por eles conquistado na condução das incertezas geradas pelas exigências ambientais, o que reflete o contexto de “imitação” e resulta em isomorfismo de estruturas e práticas de gestão, conforme argumentam Machado-da-Silva e Fonseca (1996; 2010).

A interpretação dos relatos das entrevistas evidencia que as fundações associadas da ACAFE atuam em parceria, com o apoio das câmaras de administração, de finanças e jurídicas, em que se discutem práticas de gestão em busca de soluções comuns. A vantagem para as associadas é a economia gerada na busca das soluções. Quando uma prática é imitada, a entidade que imita subentende que tal prática já foi avaliada e consolidada, e assim, legitimada no segmento social.

O Entrevistado 4 apresenta o mapeamento docente como uma prática que influencia a contabilidade gerencial por impactar em salários, indenizações e custos. Algumas universidades comunitárias têm sistemas desenhados para que o professor escolha qual disciplina quer lecionar, o dia e o período específico: “Essas são as boas práticas. Quando identificamos algumas boas práticas de outras instituições tentamos implementar [...] as práticas da contabilidade gerencial acabam se ajustando, na medida do possível, se for bom para a instituição”. Conforme o Entrevistado 1: “não é que a gente imite, mas se tem alguém que já está na frente porque não olhar? As universidades são bem abertas, assim como também já servimos de espelho para muitos”.

Esse aspecto pode ser percebido nos seguintes excertos dos relatos das entrevistas: “Qualquer mudança de prática, não só na gerencial, mas de rotinas, as universidades, principalmente nós, do sistema ACAFE, buscamos ser semelhantes”; “Não se copia, mas a gente vai se recriando, vai mudando, buscando esses modelos e vai aperfeiçoando a nossa realidade”; “As universidades, as nossas coirmãs, [...] são regionais. Trocamos muitas informações”; “Boas práticas são sempre bem-vindas”; “Não é questão de copiar até porque cada instituição, falando um pouco das comunitárias, cada uma, apesar de ser comunitária, tem uma identificação diferente por conta da região onde atua”; “Mas isso nada impede de ‘copiarmos’ as boas práticas de outras instituições”.

As evidências complementares, obtidas no elemento de análise isomorfismo – Tabela 24, indicam que a interação dos elementos internos e externos influencia a mudança das práticas de contabilidade gerencial da Fundação, segundo o elevado nível de concordância dos sujeitos da pesquisa questionados – (Tabela 17), em relação à afirmativa n. 16, apresentado na Tabela 24.

Tabela 24 - Nível de influência dos mecanismos isomórficos

Questões	Frequência níveis de escala										NR	
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9		10
16. Os elementos internos e externos que interagem diretamente com a Fundação, como a sociedade civil, a força de trabalho assalariada e voluntária, os beneficiários, os órgãos governamentais, as agências internacionais e entidades financiadoras, e entidades do terceiro setor influenciam a mudança das práticas de contabilidade gerencial da Fundação.	1	0	1	0	0	0	0	1	4	4	1	12
17. Pressões coercitivas excedem a busca de eficiência, com exigências que implicam na transgressão dos princípios e valores, ou na flexibilização da missão para dar lugar a tais exigências.	2	4	2	0	0	1	0	1	0	1	1	12
18. Pressões por maior desempenho contribuem para a adoção, ao longo do tempo, das práticas empresariais.	4	0	0	0	1	0	1	1	2	2	1	12
19. As pressões da concorrência induzem à adaptação dos conceitos e técnicas de gestão às práticas empresariais mais pela busca da legitimidade do que pela eficiência dessas práticas e modelos.	4	0	0	0	1	2	1	1	2	0	1	12
20. Há dificuldades de gestão das funções contábeis por ausência de pessoal qualificado, falta ou limitação de equipamentos e sistemas de controle.	6	0	1	0	0	0	2	1	1	0	1	12
21. A necessidade de ser eficiente, para alcançar sua missão ou se reportar ao governo e aos financiadores, induz a Fundação à profissionalização.	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	8	10

Legenda:

NR: Número de respostas

Fonte: Elaborado pela autora.

Com relação à afirmativa investigada n. 17, no elemento de análise isomorfismo – Tabela 24, não há evidências de que as pressões coercitivas excedam a busca da eficiência, suscitando na transgressão de princípios, valores e missão da Fundação, conforme o baixo nível de concordância dos sujeitos da pesquisa questionados – (Tabela 17).

As evidências complementares obtidas nas afirmativas investigadas n. 18 e 19, – Tabela 24, indicam que as pressões por maior desempenho contribuíram para a adoção, ao longo do tempo, das práticas empresariais. As pressões advindas da concorrência induziram à adaptação dos conceitos e técnicas de gestão da Fundação à lógica empresarial, pela eficiência dessas práticas e modelos, e também pela legitimação das atividades da contabilidade gerencial, segundo o nível de concordância dos sujeitos da pesquisa questionados – (Tabela 17).

Na Fundação, a necessidade de ser eficiente, para alcançar sua missão ou se reportar ao governo e aos financiadores, impulsionou a profissionalização. Não há dificuldades de gestão das funções contábeis da Fundação por ausência de pessoal qualificado, e de falta ou limitação de equipamentos e sistemas de controle, conforme o nível de concordância dos sujeitos da pesquisa questionados – (Tabela 17) para as afirmativas investigadas n. 20 e 21, – Tabela 24.

Esses achados coadunam com evidências de estudos anteriores que tratam da mudança da contabilidade gerencial sob pressões isomórficas. Fachini et al. (2009), encontraram evidências de isomorfismo na maioria das funções da contabilidade gerencial. As funções gerencial/estratégica, custos e contábil ocuparam as posições centrais da rede de isomorfismos denotando maior semelhança. Em seu estudo, Oyadomari et al. (2008), concluíram que o mecanismo mimético é o mais importante na adoção de artefatos, e ocorre de forma cerimonial; já a obtenção do conhecimento sobre novos artefatos advém da sua socialização.

Do exposto, conclui-se que, na Fundação, a mudança da contabilidade gerencial ocorreu em resposta às pressões regulativas, normativas e culturais, advindas do estado, de redes profissionais e de órgãos reguladores, levando-a ao isomorfismo de estruturas e práticas organizacionais

As atividades da contabilidade gerencial da Fundação receberam a influência dos agentes institucionais do terceiro setor, – o velamento do Ministério Público, a manutenção de requisitos para títulos e certificações e o controle de órgãos reguladores e financiadores, suscitando na adoção de práticas e estruturas de entidades que estão em contextos similares, e conduzindo a Fundação à conformidade ambiental e adequação legal, advindas dos aspectos do isomorfismo coercitivo.

A Fundação presta contas ao Ministério Público estadual, todas as suas contas são auditadas por auditoria externa, e todos os seus balanços são públicos. As prestações de contas da Fundação passam pelo conselho universitário, conselho curador e conselho superior de administração.

Como associada da ACAFE, a Fundação atua em parceria com as demais entidades associadas, em busca de soluções comuns. As pressões advindas da concorrência induziram à adaptação dos conceitos e técnicas de gestão da Fundação à lógica empresarial, pela busca da eficiência dessas práticas e modelos, e da legitimação das atividades da contabilidade gerencial. Assim, na condução das atividades cotidianas os gestores tendem a imitar estratégias das entidades concorrentes, reflexo do isomorfismo mimético.

A Fundação, por ser associada da ACAFE, vem incorporando o modelo proposto, – das universidades comunitárias. A ACAFE orienta suas associadas a adotarem estratégias similares, o que resulta em uma padronização de estruturas organizacionais, métodos, comportamentos e filosofias. Esse esforço coletivo forma uma base cognitiva e de legitimação, com a adoção de técnicas eficazes para alcançar padrões de profissionalismo, originada dos aspectos do isomorfismo normativo.

O processo de mudança da contabilidade gerencial da Fundação foi direcionado para o atendimento das pressões isomórficas coercitivas, miméticas e normativas, por meio da conformidade organizacional aos valores ambientais, no segmento social do terceiro setor.

No contexto institucional, ainda que o isomorfismo force as fundações a se parecerem uma com as outras pela busca da legitimidade, diante de pressões coercitivas, miméticas e normativas a eficiência é evidenciada. Obter legitimidade pode vincular o sucesso organizacional à adoção de comportamentos e práticas que proporcionem à Fundação ser eficiente nesse ambiente social, conforme argumentam Guerra e Aguiar (2007).

4.3 Necessidade de Legitimação das Ações da Contabilidade Gerencial

A Fundação passou por grande expansão a partir da década de 1990, decorrente da execução de atividades de extensão comunitária, em caráter filantrópico, ou assistencialista, e vem buscando parcerias com o setor privado para desenvolver projetos que promovam também a questão econômica da cidade e da região, além do assistencialismo. Segundo o Entrevistado 3, “cobrar mensalidades, apesar de não ter fins lucrativos”, possibilita a execução de projetos de pesquisa e extensão, uma vez que os

incentivos públicos nessa área são insuficientes para caracterizar “uma pesquisa com eficiência”.

Conforme o Entrevistado 3, as fundações do sistema ACAFE apresentam semelhanças entre si, na prática de gestão, no perfil social e na importância para cada região: “isso é muito importante para as fundações, e para os seus gestores que estão principalmente à busca da eficiência econômico-financeira”. O fato de ser uma universidade comunitária confere à Fundação uma identidade, “porque antigamente não se sabia se era privada, se era pública. [...] agora a gente tem uma identidade, – universidades comunitárias”, o que faz com que “as gestões assumam com o compromisso da eficiência econômico-financeira visando a manutenção da Fundação, sua perenidade e, principalmente, a integração com a sociedade civil”.

Ao ser indagada a percepção dos sujeitos da pesquisa entrevistados quanto à questão: de que forma é percebida a necessidade de legitimação das ações da contabilidade gerencial, para que essas ações sejam importantes para a comunidade? Ou seja, como Fundação, tenho que agir de modo que minhas ações pareçam legítimas para a sociedade: a comunidade percebe a existência da fundação?, foram identificadas as evidências percebidas nos seguintes excertos dos relatos das entrevistas: “O papel da universidade é fundamental [...] vai além da obrigatoriedade por ser filantrópico [...] é coisa da universidade, da missão, dos princípios norteadores”; “Vai mudando a gestão, mudam as pessoas, mas a cabeça, os ideais continuam, desde lá do início, que é prestar serviços à comunidade”; “O fomento à pesquisa e à extensão comunitária, em que nós somos muito fortes, faz com que a comunidade externa dê um grande valor social à instituição, e a sociedade externa não consegue ver a região sem uma universidade”; “Somos referência na pesquisa na área da saúde”; “Aqui dentro quase que substituímos a parte dos atendimentos do SUS. Isso faz com que a comunidade sinta a necessidade da universidade. É o que vem trazer o caráter social e a importância da universidade”; “As pessoas, pelo conhecimento que obtiveram aqui acabam transformando o espaço onde vivem. [...] as regiões de Santa Catarina, cada região tem a sua universidade que é referência. Isso é essencial para o desenvolvimento econômico, social e ambiental”; “Esse é o objetivo: o reconhecimento das pessoas, das associações, das entidades de classe, todos acabam reconhecendo a universidade como entidade essencial para o desenvolvimento. Não tem região desenvolvida sem universidade”.

Essas evidências sugerem que os indivíduos compartilham os significados sobre os ambientes em que se configuram suas ações, a partir de um conjunto de conhecimentos culturalmente difundidos e

socialmente aceitos, estabelecendo os alicerces para a edificação das estruturas institucionais de caráter regulativo e normativo (Silva & Aguiar, 2011).

As evidências complementares, obtidas no elemento de análise necessidade de legitimação das ações da contabilidade gerencial – Tabela 25, ratificam a influência da imposição legal do estado e de órgãos reguladores sobre a mudança das ações da contabilidade gerencial da Fundação, de acordo com o elevado nível de concordância dos sujeitos da pesquisa questionados – (Tabela 17), apresentado na Tabela 25.

Tabela 25 - Nível de influência dos aspectos de legitimação

Questões	Frequência níveis de escala										NR	
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9		10
22. A imposição legal que procede do estado e de órgãos reguladores promove ou restringe a mudança das ações da contabilidade gerencial na Fundação.	3	0	0	0	0	0	0	2	0	2	5	12
23. A mudança das ações da contabilidade gerencial foi guiada por pressões externas por conformidade e/ou legitimidade.	5	0	0	1	0	1	0	0	1	4	0	12
24. A aderência a regras e normas sociais promove ou restringe a mudança das ações da contabilidade gerencial.	4	0	0	1	0	0	0	1	1	4	1	12
25. A mudança das ações da contabilidade gerencial foi orientada pela sua adequação aos padrões de conduta socialmente aceitos.	2	0	0	0	0	0	1	0	2	3	4	12
26. A aceitação da Fundação pela comunidade promove ou restringe a mudança das ações da contabilidade gerencial.	4	0	0	0	0	1	0	0	2	3	2	12
27. A mudança das ações da contabilidade gerencial foi suportada pela aceitação da Fundação como necessária para a comunidade organizada na região.	3	0	0	0	0	0	0	1	3	3	2	12

Legenda:

NR: Número de respostas

Fonte: Elaborado pela autora.

O governo, entidades representativas de classes, e de ensino, colaboram significativamente para o surgimento de regras institucionais

assumidas como certas. Dessa forma, organizações que já se encontram no ambiente, ou novas organizações, sofrem pressões ambientais para adotarem regras institucionalizadas a fim de obter legitimidade no segmento social, conforme argumentam Meyer e Rowan (1977).

Na Fundação, a interação dos indivíduos vem promovendo o comportamento fundamentado em aspectos legais, o que lhe confere a legitimidade na estrutura regulativa, pela sua adequação a essas normas e leis, conforme argumentam Silva e Aguiar (2011).

Uma parcela significativa dos sujeitos da pesquisa questionados – (Tabela 17), discordou de que a mudança das ações da contabilidade gerencial foi guiada por pressões externas por conformidade e/ou legitimidade, conforme as evidências complementares obtidas na afirmativa investigada n. 23, – Tabela 25.

Essas evidências indicam que os indivíduos representam papéis específicos, buscando adequar sua conduta aos valores e normas socialmente aceitos, resultando num comportamento apropriado, pela legitimidade das ações racionais e eficientes. Esses achados corroboram o estudo de Silva e Aguiar (2011), no qual a legitimidade mantida para estruturas ineficientes dá origem a “mitos racionalizados” e a ações “cerimoniais”.

No que se refere à aderência a regras e normas, as evidências complementares obtidas nas afirmativas investigadas n. 24 e 25, – Tabela 25, sinalizam que a mudança das ações da contabilidade gerencial da Fundação foi promovida pela aderência a regras, normas, valores e expectativas socialmente construídos, e aos valores e requisitos de aceitação social, conforme o nível de concordância dos sujeitos da pesquisa questionados – (Tabela 17) para essas afirmativas. Essas evidências coadunam com os achados de Marassi et al. (2014), que afirma que o processo de institucionalização de uma nova prática de contabilidade gerencial não é trivial e deve ir além da dimensão técnica para que os indivíduos passem a aceitar. Logo, é necessário conscientizar sobre a legitimidade do processo de mudança.

As evidências complementares obtidas nas afirmativas investigadas n. 26 e 27, – Tabela 25, indicam que a mudança das ações da contabilidade gerencial foi suportada pela aceitação da Fundação como necessária para a comunidade organizada na região, conforme o elevado nível de concordância dos sujeitos da pesquisa questionados – (Tabela 17) para essas afirmativas.

Essas evidências ratificam os resultados advindos dos relatos das entrevistas e coadunam com os pressupostos de Berger e Luckmann (1967), em que regras institucionais são construídas pela interação dos

atores em uma sociedade e identificam-se por meio de tipificações ou interpretações assumidas como certas pelo senso comum.

No entanto, conforme argumentam Krieger e Andion (2014), os tipos de legitimidade de efetividade, de resultados e de adaptação às regras da sociedade têm por base a resposta às demandas dos *stakeholders* (Suchman, 1995) e estimulam a adaptação das organizações a padrões externamente estabelecidos, não fomentando, em geral, transformação e a concepção de novos padrões de legitimação.

Do exposto, conclui-se que, na Fundação, a necessidade de legitimação das ações da contabilidade gerencial promoveu a mudança das ações da contabilidade gerencial pela aderência a regras e leis, suscitando na adequação das ações às condutas socialmente aceitas.

A mudança da contabilidade gerencial foi promovida por meio da legitimação de ações socialmente institucionalizadas, para o alcance da eficiência organizacional, no intuito de assegurar acesso aos recursos essenciais, e também de obter legitimidade, uma vez que a busca da eficiência e da legitimação não se excluem mutuamente.

Na Fundação, a interação dos indivíduos com base nos pilares institucionais de legitimidade promoveu (i) o comportamento baseado em aspectos legais, pela sua adequação a essas normas e leis, (ii) a adequação da conduta dos indivíduos aos valores e normas socialmente aceitos em busca de um comportamento apropriado, por meio de ações racionais e eficientes, e (iii) o compartilhamento dos significados sobre os ambientes em que se configuram suas ações, a partir de conhecimentos culturalmente difundidos e socialmente aceitos. Dessa forma, foram estabelecidos os pilares institucionais de caráter regulativo, normativo e cultural-cognitivo de legitimidade, conforme Scott (1995, 2001).

Em seu estudo, Johanne Pettersen e Nyland (2012) identificaram que as estratégias de legitimidade para o orçamento utilizadas pelos gestores foram entendidas por conceitos de racionalidade de meios e fins.

No presente estudo, a perspectiva estratégica de legitimidade foi percebida quando os indivíduos analisaram a Fundação de dentro para fora, no intuito de alcançar o apoio da sociedade, desde os aspectos da gestão da estratégia até a gestão operacional das unidades de ensino, dentro de um mesmo mandato. Na perspectiva institucional de legitimidade este processo ocorreu de fora para dentro, ao examinar o impacto das pressões ambientais sobre a Fundação, ao longo do tempo. A interação dos indivíduos permitiu identificar que ambas as dinâmicas de legitimação foram adotadas na configuração das ações da contabilidade gerencial da Fundação.

Os resultados indicam que as dimensões da legitimidade que predominam na Fundação, a regulativa e a normativa, estimulam sua adaptação a padrões estabelecidos externamente, enfraquecendo a pluralidade e, por conseguinte, a democracia no campo (Krieger & Andion, 2014). Para Suchman (1995), essas dimensões são reativas, pois pressupõem adaptação às pressões sociais e não geram transformação de convenções estabelecidas. Conforme argumentam Krieger e Andion (2014), este processo pode resultar em isomorfismo e homogeneização do campo, predominando numa postura de adaptação que se sobrepõe à crítica e ao desvelamento das contradições.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este capítulo apresenta as conclusões do estudo para os objetivos propostos e as recomendações para futuras pesquisas.

5.1 Conclusões da Pesquisa

A mudança institucional de regras e rotinas da contabilidade gerencial, na Fundação, vem ocorrendo ao longo dos mais de 50 anos de atividades, impulsionada pela necessidade de melhorar a informação para tomada de decisão da gestão, e de aumentar o bem-estar da sociedade, considerando a sustentabilidade financeira da Fundação.

A mudança das práticas de contabilidade gerencial da Fundação foi influenciada por pressões do ambiente técnico, na busca da eficiência de suas operações, e do ambiente institucional, pela necessidade de adotar regras e normas e atender às expectativas externas. A necessidade de atender demandas técnicas e sociais pela Fundação suscitou num processo de institucionalização de regras e rotinas da contabilidade gerencial por meio da harmonização dos objetivos fundacionais com os valores, crenças e expectativas da sociedade e não apenas por eficiência, com impacto no desempenho organizacional.

Na Fundação, as práticas de contabilidade gerencial orçamento, margem de contribuição, fluxo de caixa e planejamento estratégico têm um papel decisivo no processo de gestão.

O conjunto de práticas de contabilidade gerencial da Fundação contempla controle de informações gerenciais e financeiro, de contas a pagar e a receber, de cobrança, de projetos de pesquisa, prestação de contas das bolsas e financiamentos dos órgãos governamentais, processo orçamentário, margem de contribuição por centro de custo, fluxo de caixa, planejamento estratégico, viabilidade econômico-financeira e ponto de equilíbrio de cursos novos, informações estatísticas – do número de alunos e da média de crédito dos matriculados, mapeamento docente e Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI).

Na Fundação, a mudança institucional deu-se de maneira formal, revolucionária e progressiva, segundo as dicotomias da mudança propostas por Burns e Scapens (2000).

Os agentes institucionais exercem influência sobre as atividades da contabilidade gerencial da Fundação, conforme preconizado na teoria institucional. A prestação de contas às partes relacionadas vem atendendo as demandas técnicas e sociais e os aspectos de uma prestação de contas

legitimadora em detrimento de questões operacionais, por ser entidade integrante do terceiro setor.

O processo de mudança da contabilidade gerencial da Fundação ocorreu sob a influência dos mecanismos do isomorfismo e foi orientado por racionalidade e eficiência e pela necessidade de legitimação das ações, redução de incertezas e harmonia com as convenções aceitas, conforme os pressupostos de DiMaggio e Powell (1983), Meyer e Rowan (1977), e Scott (2001).

As pressões isomórficas propostas por DiMaggio e Powell (1983), mostraram-se presentes na Fundação e induziram a mudança institucional das suas práticas de contabilidade gerencial. Pelo fato de ser fundação privada educacional associada da ACAFE, a Fundação adota práticas e estruturas de fundações similares, suscitando no isomorfismo coercitivo, adapta conceitos e técnicas de gestão empresarial, reflexo do isomorfismo mimético, que leva à imitação dessas práticas e converge a uma base de conhecimento comum, originada dos aspectos do isomorfismo normativo.

Na Fundação, a mudança das ações da contabilidade gerencial com base nos pilares institucionais de legitimidade, ocorreu com a influência da imposição legal do Estado e de órgãos reguladores sobre as ações da contabilidade gerencial, pela busca de um padrão de comportamento baseado em aspectos legais, e com sua adequação a essas normas e leis. Essa mudança foi orientada pela sua adequação aos padrões de conduta socialmente aceitos em busca de um comportamento apropriado, por meio de ações racionais e eficientes, e pela aceitação da Fundação como necessária para a comunidade organizada na região, pela relevância do caráter comunitário. Dessa forma, foram estabelecidos os pilares institucionais de caráter regulativo, normativo e cultural-cognitivo de legitimidade, estipulados por Scott (1995, 2001).

De modo geral, os resultados do estudo apresentaram evidências empíricas por identificar a configuração das práticas de contabilidade gerencial ao longo do tempo na Fundação. Essa configuração mostrou que o ambiente desse segmento social favoreceu a orientação instrumental e a atuação profissional. As práticas de gestão existentes foram reforçadas e novas práticas foram introduzidas, como as auditorias externas, a formação especializada dos profissionais e o plano de desenvolvimento institucional, o que coaduna com a análise histórica sobre os aspectos da gestão no terceiro setor brasileiro de Silva (2010).

O estudo traz uma contribuição para a literatura de contabilidade gerencial por apresentar evidências do campo empírico como a influência de distintos agentes institucionais, presentes no campo institucional,

sobre a institucionalização de práticas da contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor.

Adicionalmente, por meio de pontes entre institucionalização e legitimação tem-se uma reflexão sobre a contabilidade gerencial como uma instituição que possibilita sustentar e legitimar os arranjos sociais, econômicos e políticos em organizações do terceiro setor, em prol de sua sobrevivência. Conforme argumenta Hopwood (1987), a contabilidade gerencial não é um fenômeno autônomo, pois é dependente de diversos fatores de dentro e fora das organizações para conseguir sua legitimidade no ambiente organizacional.

Conforme sugerem Krieger e Andion (2014), parece importante que as organizações do terceiro setor fortaleçam a dimensão cultural-cognitiva da legitimidade, segundo Suchman (1995). Nesta dimensão, as organizações interagem proativamente com o ambiente externo, para fazer compreender a razão da sua existência, por meio de justificações necessárias para sua atuação e da criação de novos modelos culturais.

Os resultados da pesquisa podem ser úteis a gestores e consultores que visem entender a mudança das práticas de contabilidade gerencial em organizações sem fins lucrativos, por evidenciar aspectos relevantes no processo de mudança da contabilidade gerencial, os quais podem promover ou restringir o alcance da legitimidade organizacional, nesse segmento social.

5.2 Recomendações para Pesquisas Futuras

A partir dos resultados do estudo e, consideradas suas limitações, são apresentadas sugestões para pesquisas futuras.

Sob a lente da teoria institucional, sugere-se explorar os aspectos relacionados às maneiras pelas quais os indivíduos lidam com os processos de mudança das práticas de contabilidade, com o *framework* proposto por Burns e Scapens (2000), como ponto de partida. Em uma abordagem mais ampla, nas vertentes institucionais OIE e NIS, sugere-se avançar na pesquisa para explorar de que maneira os indivíduos promovem as instituições, conforme trata van der Steen (2006; 2011).

A partir de uma estrutura teórica que trata dos mecanismos e dinâmicas que resultam naqueles estados, e das formas pelas quais as organizações promovem mudanças no plano institucional (Machado-da-Silva & Gonçalves, 1999), busca-se uma reflexão sobre as motivações que fazem com que instituições sejam adotadas e mantidas. Segundo Machado-da-Silva et al. (2005), “além de se concentrar em estruturas e

ações, é necessário identificar o significado atribuído a elas pelos atores sociais e o papel deles no processo desencadeador da mudança” (p. 30).

Sugere-se avançar no estudo sobre a percepção da legitimidade das organizações do terceiro setor por meio das distintas fontes que lhes conferem legitimidade como o estado, as profissões, os conselhos de classe, a opinião pública e a mídia, dentre outras partes interessadas, além dos indivíduos que atuam dentro da organização, conforme apresentam Suchman (1995) e Deephouse et al. (2017).

Em continuidade à pesquisa, sugere-se explorar os aspectos da gestão no terceiro setor. As evidências do caso revelam a existência de conflitos decorrentes de distintas lógicas de gestão, fundamentadas na lógica institucional cerimonial (baseada em ritos) *versus* a lógica instrumental (baseada na resolução de problemas), conforme propõem Russo e Guerreiro (2017).

Sugere-se a realização de pesquisas que mostrem a contabilidade gerencial como uma instituição que possibilita conferir legitimidade aos participantes organizacionais e às suas ações, neste segmento social, em razão da carência de estudos que abordam a mudança institucional das práticas de contabilidade gerencial no contexto do terceiro setor.

Sugere-se a realização de estudos exploratórios para identificar a eventual existência de outros elementos de análise, além dos identificados nos estudos relacionados, que podem influenciar o processo de mudança das práticas de contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor. As evidências do caso mostram a influência de distintos agentes institucionais sobre as atividades da contabilidade gerencial da Fundação.

Recomenda-se a replicação da pesquisa em outras organizações sem fins lucrativos no intuito de aumentar a validade do constructo teórico-metodológico proposto e de possibilitar o cotejamento dos resultados por meio da generalização teórica. As evidências do caso mostram similaridades nos processos de gestão entre as fundações associadas da ACAFE, o que sugere estudos de casos múltiplos dentro de uma mesma área de atuação ou, ainda, estudos em áreas específicas do terceiro setor.

REFERÊNCIAS

- Abernethy, M. A., & Chua, W. F. (1996). A field study of control system “redesign”: the impact of institutional processes on strategic choice. *Contemporary Accounting Research*, 13(2), 569-606. doi: <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1996.tb00515.x>
- Abrahamsson, G., & Gerdin, J. (2006). Exploiting institutional contradictions: the role of management accounting in continuous improvement implementation. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(2), 126-144. doi: <https://doi.org/10.1108/11766090610670668>
- Agbejule, A. (2006). Motivation for activity-based costing implementation: Administrative and institutional influences. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 2(1), 42-73. doi: <https://doi.org/10.1108/18325910610654126>
- Amans, P., Mazars-Chapelon, A., & Villesèque-Dubus, F. (2015). Budgeting in institutional complexity: The case of performing arts organizations. *Management Accounting Research*, 27, 47-66. doi: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2015.03.001>
- Angonese, R., & Lavarda, C. E. F. (2014). Analysis of the factors affecting resistance to changes in management accounting systems. *Revista Contabilidade & Finanças*, 25(66), 214-227. doi: <https://dx.doi.org/10.1590/1808-057x201410810>
- Arndt, J., & Oliveira, L. (2006). *A racionalidade e a ética na ação administrativa na gestão de organizações do terceiro setor. Terceiro setor: dilemas e polêmicas*. São Paulo: Saraiva.
- Arruda, L. L., Voese, S. B., Espejo, M. M. dos S. B., & Vieira, F. G. D. (2013). Ferramentas de contabilidade gerencial no terceiro setor: um estudo comparativo entre as WWF Brasil e Itália. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 11(22), 1-21. Recuperado de http://www.observatorio-iberoamericano.org/RICG/N%C2%BA_22/Leila_Arruda;_Simone_Voese;_Marcia_Bortolucci_Francisco_Vieira.pdf
- Assaf Neto, A., Araújo, A. M. P., & Fregonesi, M. S. F. A. (2006). Gestão baseada em valor aplicada ao terceiro setor. *Revista*

Contabilidade & Finanças, 17(spe), 105-118. doi:
<https://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772006000400009>

Atkinson et al. (2015). *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas.

Ax, C., & Bjørnenak, T. (2005). Bundling and diffusion of management accounting innovations – the case of the balanced scorecard in Sweden. *Management Accounting Research*, 16(1), 1-20. doi:
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2004.12.002>

Azhar, Z., & Rahman, I. K. A., (2009). Managerial performance measures in management accounting practices of Malaysian institutions of higher learning. *Malaysian Accounting Review*, 8(1), 37-61. Recuperado de
https://www.researchgate.net/publication/277178006_Management_performance_measures_in_management_accounting_practices_of_Malaysian_institutions_of_higher_learning/citation/download

Bardin, L. (2009). *Análise de conteúdo*. (3a ed.). Lisboa: Edições 70.

Berger, P. L., & Luckmann, T. (1967). *The social construction of reality: a treatise in the sociology of knowledge*. Anchor Books.

Beuren, I. M., de Souza, L. R. B., & Feuser, H. D. O. L. (2017). Implicações de um centro de serviços compartilhados na contabilidade gerencial: Uma Abordagem Institucional. *READ-Revista Eletrônica de Administração*, 23(3), 32-61. Recuperado de
<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=401153590003>

Beuren, I. M., & Macohon, E. R. (2010). Institucionalização de hábitos e rotinas na Contabilidade Gerencial em indústrias de móveis. *Organizações & Sociedade*, 17(55), 705-723. Recuperado de
<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=400638357008>

Beuren, I. M., Rengel, S., & Rodrigues Junior, M. M. (2015). Relação dos atributos da contabilidade gerencial com os estágios do ciclo de vida organizacional. *Innovar*, 25(57), 63-78. Recuperado de
http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0121-50512015000300005&lng=en&tlng=

Bhimani, A., Gosselin, M., Ncube, M., & Okano, H. (2007). Activity-based costing: how far have we come internationally? *Cost management*, 21(3), 12-17. Recuperado de
<http://ria.thomsonreuters.com/ESTore/detail.aspx?ID=ZMCMP>

- Borges, G. M. C. (2017). *Determinantes dos impedimentos de concessões e transferências de recursos públicos às entidades privadas sem fins lucrativos no Brasil* (Tese de doutorado). Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, RN, Brasil. Recuperado de <http://repositorio.unb.br/handle/10482/22366>
- Burns, J. (2000). The dynamics of accounting change inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(5), 566-596. doi: <https://doi.org/10.1108/09513570010353710>
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: An institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3-25. doi: <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119>
- Burns, J., & Vaivio, J. (2001). Management accounting change. *Management Accounting Research*, 12(4), 389-402. doi: <https://doi.org/10.1006/mare.2001.0178>
- Carvalho, C. A. P. D. (2000). Preservar a identidade e buscar padrões de eficiência: questões complementares ou contraditórias na atualidade das organizações não governamentais? *REAd-Revista Eletrônica de Administração*, 6(2), 1-21. Recuperado de <http://hdl.handle.net/10183/19413>
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168. doi: [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- Chenhall, R. H., Hall, M., & Smith, D. (2017). The expressive role of performance measurement systems: A field study of a mental health development project. *Accounting, Organizations and Society*, 63, 60-75. doi: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.11.002>
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 243-264. doi: [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(97\)00024-X](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00024-X)

- Chreim, S., Williams, B. E., & Hinings, C. R. (2007). Interlevel influences on the reconstruction of professional role identity. *Academy of Management Journal*, 50(6), 1515-1539. doi: <https://doi.org/10.5465/amj.2007.28226248>
- Cittadin, A. (2011). *Proposta de estruturação de uma unidade organizacional de controladoria em uma Instituição de Ensino Superior* (Dissertação de mestrado). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil. Recuperado de <http://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/95214>
- Coase, R. (1937). The Nature of the Firm. *Economica*, 4(16), 386-405. doi: <https://doi.org/10.1111/j.1468-0335.1937.tb00002.x>
- Collier, P. M. (2001). The power of accounting: a field study of local financial management in a police force. *Management Accounting Research*, 12(4), 465-486. doi: <https://doi.org/10.1006/mare.2001.0157>
- Cooper, D. (1980). Discussion of towards a political economy of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), 161-166. doi: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90032-X](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90032-X)
- Costa, J. R. F. D. (2004). *Sociedade Civil, Humanitarismo e Utilitarismo: um estudo empírico sobre os padrões de solidariedade das ONGs da RMR* (Dissertação de mestrado). Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, Brasil. Recuperado de <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/9905>
- Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1988a). The use of budgetary symbols in the political arena: an historically informed field study. *Accounting, Organizations and Society*, 13(1), 1-24. doi: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(88\)90023-2](https://doi.org/10.1016/0361-3682(88)90023-2)
- Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1988b). An institutional perspective on the rise, social transformation, and fall of a university budget category. *Administrative Science Quarterly*, 33(4), 562-587. doi: 10.2307/2392644 Recuperado de <https://www.jstor.org/stable/2392644>
- Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1990). Dialectic tension, double reflexivity and the everyday accounting researcher: on using qualitative methods. *Accounting, Organizations and*

- Society*, 15(6), 543-573. doi: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(90\)90034-R](https://doi.org/10.1016/0361-3682(90)90034-R)
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., & Michelman, J. E. (1993). An institutional theory perspective on the DRG framework, case-mix accounting systems and health-care organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 18(1), 65-80. doi: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)90025-2](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)90025-2)
- Coyte, R., Emsley, D., & Boyd, D. (2010). Examining management accounting change as rules and routines: the effect of rule precision. *Australian Accounting Review*, 20(2), 96-109. doi: <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2010.00083.x>
- Daft, R. L. (2008). *Organizações: teoria e projetos*. Cengage Learning.
- de Souza Cabral, E. H. (2007). *Terceiro setor: gestão e controle social*. São Paulo: Saraiva.
- Deephouse, D. L., Bundy, J., Tost, L. P., & Suchman, M. C. (2017). Organizational legitimacy: six key questions. In: R. Greenwood, C. Oliver & T. B. Lawrence (Eds.), *The SAGE Handbook of organizational institutionalism* (pp. 27-52). 55 City Road, London: SAGE Publications Ltd doi: <http://dx.doi.org/10.4135/9781446280669.n2>
- Dias Filho, J. M., & Machado, L. H. B. (2004). *Abordagens da pesquisa em contabilidade. Teoria avançada da contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Dimaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-169. doi: 10.2307/2095101 Recuperado de <https://www.jstor.org/stable/2095101>
- dos Santos de Sousa Teodósio, A. (2002). Pensar pelo avesso o terceiro setor. Mitos, dilemas e perspectivas da ação social organizada nas políticas sociais. *Lusotopie*, 9(1), 241-262. Recuperado de www.persee.fr/issue/luso_1257-0273_2002_num_9_1
- Drucker, P. (1997). *Administrando em tempos de grandes mudanças*. São Paulo: Pioneira.

- Eisenhardt, K. M. (1989). Building theories from case study research. *Academy of Management Review*, 14(4), 532-550. doi: <https://doi.org/10.5465/amr.1989.4308385>
- Espejo, M. M. S. B. (2008). *Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada* (Tese de doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. doi: 10.11606/T.12.2008.tde-30062008-141909 Recuperado de www.teses.usp.br
- Fachini, G. J., Beuren, I. M., & do Nascimento, S. (2009). Evidências de isomorfismo nas funções da controladoria das empresas familiares têxteis de Santa Catarina. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1071>
- Falconer, A. P. (1999). *A promessa do terceiro setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão*. São Paulo: Centro de Estudos em Administração do Terceiro Setor, USP. Recuperado de http://www.lasociedadcivil.org/wp-content/uploads/2014/11/andres_falconer.pdf
- Fernandes, R. C. (1994). *Privado, porém público: o terceiro setor na América Latina*. São Paulo: Relume Dumará.
- Fischer, R. M. (2002). *O Desafio da Colaboração*. São Paulo: Gente.
- Fischer, R. M., & Falconer, A. P. (1998). Desafios da parceria governo e terceiro setor. *Revista de administração*, 33(1), 12-19.
- Flick, U. (2004). *Uma introdução à pesquisa qualitativa*. Porto Alegre: Bookman.
- Fonseca, V. S., & Machado-da-Silva, C. L. (2002). Conversação entre abordagens da estratégia em organizações: escolha estratégica, cognição e instituição. *Organizações & Sociedade*, 9(25), 93-109. doi: <https://dx.doi.org/10.1590/S1984-92302002000300006>
- França, J. A., Grazioli, A., Campelo, A. L., Andrade, A. P., Paes, J. E. S., Mol, L. F., ... Silva, S. V. (2015). *Manual de Procedimentos para o terceiro setor: aspectos de gestão e de Contabilidade para entidades de interesse social*. Brasília: CFC, FBC, Profis.

- Frezatti, F. (2005). Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. *Revista de Administração Contemporânea*, 9(spe2), 95-109. doi: <https://dx.doi.org/10.1590/S1415-65522005000600008>
- Frezatti, F., Barroso, M. F. G., & Carter, D. B. (2015). Discursos internos se sustentam sem suporte da contabilidade gerencial? Um estudo de caso no setor de autopeças. *Organizações & Sociedade*, 22(75), 485-503. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=400641525002>
- Frezatti, F., Relvas, T. R. S., & Junqueira, E. (2010). BSC e a estrutura de atributos da contabilidade gerencial: uma análise no ambiente brasileiro. *RAE: Revista de Administração de Empresas*, 50(2), 187-198. Recuperado de <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rae/article/view/31293>
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento A. R., & Junqueira, E. (2009). *Controle Gerencial: Uma Abordagem da Contabilidade Gerencial no Contexto Econômico, Comportamental e Sociológico*. São Paulo: Atlas.
- Gil, A. C. (2014). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas.
- Goretzki, L., Strauss, E., & Weber, J. (2013). An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. *Management Accounting Research*, 24(1), 41-63. doi: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.11.002>
- Granovetter, M. (1985). Economic action and social structure: the problem of embeddedness. *American Journal of Sociology*, 91(3), 481-510. doi: <https://doi.org/10.1086/228311>
- Guerra, C. E., & Aguiar, A. C. (2007). Institucionalização do terceiro setor brasileiro: da filantropia à gestão eficiente. In *Congresso Virtual Brasileiro de Administração* (Vol. 4, p. 1-18). Recuperado de <http://www.convibra.com/2007/congresso/artigos/188.pdf>
- Guerreiro, R., Cornachione Júnior, E. B., & Soutes, D. O. (2011). Empresas que se destacam pela qualidade das informações a seus usuários externos também se destacam pela utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial? *Revista Contabilidade &*

Finanças, 22(55), 88-113. doi: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772011000100006>

Guerreiro, R., Frezatti, F., & Casado, T. (2006). Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. *Revista Contabilidade & Finanças*, 17(spe), 7-21. doi: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772006000400002>

Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações & Sociedade*, 12(35), 91-106. doi: <https://dx.doi.org/10.1590/S1984-92302005000400005>

Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Frezatti, F. (2008). Aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. *Organizações & Sociedade*, 15(44), 45-62. doi: <https://dx.doi.org/10.1590/S1984-92302008000100003>

Hamilton, W. H. (1932). Institution. *Encyclopedia of the social sciences*, 8, 84-89.

Handbook on non-profit institutions in the system of national accounts. (2003). New York: United Nations, Statistics Division. Recuperado de https://unstats.un.org/unsd/publication/seriesf/seriesf_91e.pdf

Herbert, I. P., & Seal, W. B. (2012). Shared services as a new organisational form: Some implications for management accounting. *The British Accounting Review*, 44(2), 83-97. doi: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2012.03.006>

Hodgson, G. M. (1993). Institutional economics: surveying the 'old' and the 'new'. *Metroeconomica*, 44(1), 1-28. doi: <https://doi.org/10.1111/j.1467-999X.1993.tb00786.x>

Hopper, T., & Bui, B. (2016). Has management accounting research been critical? *Management Accounting Research*, 31, 10-30. doi: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2015.08.001>

Hopwood, A. G. (1987). The archeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 207-234. doi: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90038-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90038-9)

- Imlau, J. M.; Gasparetto, V. (2017). Práticas de contabilidade gerencial em cooperativas de produção agropecuária do estado do Rio Grande do Sul. *Custos e @gronegocio on line*, 13(2), 237-264. Recuperado de <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero2v13/OK%2013%20gerencial.pdf>
- Institute of management accountants. (1998). *Definition of management accounting*. IMA.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). (2012). *As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil*. Rio de Janeiro: IBGE. Recuperado de www.ibge.gov.br
- International Federation of Accountants (IFAC). (1998). *International management accounting statement: management accounting concepts*. New York: IFAC.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (1995). Total quality management and the choice of information and reward systems. *Journal of Accounting Research*, 33, 1-34. doi: <https://www.jstor.org/stable/2491371>
- Järvenpää, M. (2009). The institutional pillars of management accounting function. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 5(4), 444-471. doi: <https://doi.org/10.1108/18325910910994676>
- Järvinen, J. T. (2016). Role of management accounting in applying new institutional logics: A comparative case study in the non-profit sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(5), 861-886. doi: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2012-01058>
- Johanne Pettersen, I., & Nyland, K. (2012). Reforms and clinical managers' responses: a study in Norwegian hospitals. *Journal of Health Organization and Management*, 26(1), 15-31. doi: <https://doi.org/10.1108/14777261211211070>
- Johansson, I. L., & Baldvinsdottir, G. (2003). Accounting for trust: some empirical evidence. *Management Accounting Research*, 14(3), 219-234. doi: [https://doi.org/10.1016/S1044-5005\(03\)00045-3](https://doi.org/10.1016/S1044-5005(03)00045-3)
- Johnson, T. H., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Boston: HBS.

- Kraus, K., Kennergren, C., & von Unge, A. (2017). The interplay between ideological control and formal management control systems – A case study of a non-governmental organisation. *Accounting, Organizations and Society*, 63, 42-59. doi: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2016.02.001>
- Krieger, M. G. M. (2011). *Legitimidade das organizações da sociedade civil na região Sul do Brasil: uma análise da percepção dos atores do campo à luz da teoria das grandezas* (Dissertação de mestrado). Universidade Estadual de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil. Recuperado de <http://tede.udesc.br/handle/handle/595>
- Krieger, M. G. M., & Andion, C. (2014). Legitimidade das organizações da sociedade civil: análise de conteúdo à luz da teoria da capacidade crítica. *Revista de Administração Pública*, 48(1), 83-110. Recuperado de <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/16050>
- Kury, K. W. (2007). Decoupled earnings: An institutional perspective of the consequences of maximizing shareholder value. *Accounting Forum*, 31(4), 370-383. doi: <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2007.09.003>
- Lapponi, J. (2000). *Estatística usando Excel*. São Paulo: Elsevier.
- Lasyoud, A. A., Haslam, J., & Roslender, R. (2018). Management accounting change in developing countries: evidence from Libya. *Asian Review of Accounting*, 26(3), 278-313. doi: <https://doi.org/10.1108/ARA-03-2017-0057>
- Lavarda, C. E. F., Ripoll-Feliu, V. M., & Barrachina-Palanca, M. (2009). Un análisis institucional de la implicación del proceso de cambio de los SCG en la evolución de la eficiencia de las PYME. *Revista Contabilidade & Finanças*, 20(49), 126-141. doi: <https://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772009000100009>
- Lavarda, C. E. F., Ripoll-Feliu, V. M., & Barrachina-Palanca, M. (2009). La Interiorización del cambio de un sistema Contable de Gestión en la pequeña empresa. *Revista Contabilidade & Finanças*, 20(51), 101-115. doi: <https://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772009000300007>

- Lavarda, C. E. F., & Popik, F. (2016). Contradições institucionais, práxis e mudança do controle gerencial: Estudo de caso em uma cooperativa. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 9(2), 119-140. doi:
<http://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/240/159>
- Lawrence, T.B., Suddaby, R. (2006). Institutions and institutional work. In: Clegg, S., Hardy, C., Lawrence, T.B., Nord, W.R. (Eds.), *The Sage Handbook of Organization Studies* (pp. 215-254). Thousand Oaks: Sage Publications Inc.
- Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. (2002). Institui o Código Civil. Recuperado em 14 julho, 2019 de
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm
- Lei n. 10.825, de 22 de dezembro de 2003. (2003). Dá nova redação aos arts. 44 e 2.031 da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. (2002). Institui o Código Civil. Recuperado em 14 julho, 2019 de
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.825.htm
- Lei n. 12.101, de 27 de novembro de 2009. (2009). Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social; regula os procedimentos de isenção de contribuições para a seguridade social; altera a Lei no 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.429, de 26 de dezembro de 1996, 9.732, de 11 de dezembro de 1998, 10.684, de 30 de maio de 2003, e da Medida Provisória no 2.187-13, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Recuperado em 14 julho, 2019 de
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12101.htm
- Lei n. 12.881, de 12 de novembro de 2013. (2013). Dispõe sobre a definição, qualificação, prerrogativas e finalidades das Instituições Comunitárias de Educação Superior – ICES, disciplina o Termo de Parceria e dá outras providências. Recuperado em 14 julho, 2019 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12881.htm
- Lopez, F., & Bueno, N. (2012). Transferências federais a entidades privadas sem fins lucrativos (1999-2010). doi:
<http://hdl.handle.net/10419/91131>

- Lukka, K. (2007). Management accounting change and stability: loosely coupled rules and routines in action. *Management Accounting Research*, 18(1), 76-101. doi: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2006.06.006>
- Machado-da-Silva, C. L., & Fonseca, V. S. D. (1996). Competitividade organizacional: uma tentativa de reconstrução analítica. *Organizações & Sociedade*, 4(7), 97-114. doi: <https://doi.org/10.1590/S1415-65552010000600003>
- Machado-da-Silva, C. L., & Gonçalves, S. A. (1999). Nota técnica: a teoria institucional. In: Clegg, S., Hardy, C., Lawrence, T.B., Nord, W.R. (Eds.), Caldas, M.; Fachin, R.; Fischer, T. (Orgs.), *Handbook de estudos organizacionais* (pp. 211-242). São Paulo: Atlas.
- Machado-da-Silva, C. L., Silva da Fonseca, V., & Crubellate, J. M. (2005). Estrutura, agência e interpretação: elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização. *Revista de Administração Contemporânea*, 9(1), 9-39. doi: <http://hdl.handle.net/10438/21727>
- Machado-da-Silva, C. L., & Silva da Fonseca, V. (2010). Competitividade organizacional: uma tentativa de reconstrução analítica. *Revista de Administração Contemporânea*, 14(spe), 33-49. doi: <https://doi.org/10.1590/S1415-65552010000600003>
- Marassi, R. B., Wrubel, F., & Rosa, F. S. D. (2014). Análise da Institucionalização de Artefatos de Custos no Controle Gerencial em uma empresa Têxtil. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 9(2), 58-79. Recuperado de <http://atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ufrrj/article/viewArticle/2259>
- March, J. G., & Olsen, J. P. (1989). *Rediscovering institutions: The organizational basis of politics*. New York: The Free Press.
- Mário, P. D. C., Alves, A. D. D. F., Carmo, J. P. S. D., Silva, A. P. B. D., & Jupetipe, F. K. N. (2013). A utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 8(1), 64-79. doi: https://doi.org/10.21446/scg_ufrrj.v8i1.13283

- Martins, G. D. A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica*. São Paulo: Atlas.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363. doi: <https://doi.org/10.1086/226550>
- Milani Filho, M. A. F. (2009). Resultado econômico em organizações do Terceiro Setor: um estudo exploratório sobre a avaliação de desempenho. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 1(1), 35-44. doi: <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v1i1.14710>
- Milani Filho, M. A. F. (2009). *Eficiência produtiva no terceiro setor: um estudo comparativo de desempenho entre organizações filantrópicas asilares* (Tese de doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. doi: 10.11606/T.12.2009.tde-14102009-12443 Recuperado de www.teses.usp.br
- Morgan, L. M., & de Benedicto, G. C. (2009). Um estudo sobre a controladoria em organizações do terceiro setor na Região Metropolitana de Campinas. *Revista de Administração*, 7(3), 111-133. Recuperado de <http://www.spell.org.br/documentos/ver/4339/um-estudo-sobre-a-controladoria-em-organizacoes-do-terceiro-setor-na-regiao-metropolitana-de-campinas/i/pt-br>
- North, D. C. (1990). *Institutions, institutional change and economic performance*. Cambridge: Cambridge University Press.
- North, D. C. (1991). Institutions. *Journal of economic perspectives*, 5(1), 97-112. doi: 10.1257/jep.5.1.97 Recuperado de <http://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/jep.5.1.97>
- North, D. C. (1992). Institutions and economic theory. *The american economist*, 36(1), 3-6. doi: <https://doi.org/10.1177/0569434516630194>
- Oliveira, J., & Quinn, M. (2015). Interactions of rules and routines: re-thinking rules. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(4), 503-526. doi: <https://doi.org/10.1108/JAOC-11-2013-0095>
- Oyadomari, J. C., de Mendonça Neto, O. R., Cardoso, R. L., & de Lima, M. P. (2008). Fatores que influenciam a adoção de artefatos de

controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 2(2), 55-70. doi: <https://doi.org/10.11606/rco.v2i2.34705>

Ozdil, E., & Hoque, Z. (2017). Budgetary change at a university: A narrative inquiry. *The British Accounting Review*, 49(3), 316-328. doi: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2016.09.004>

Paes, J. E. S. (2013). *Fundações, Associações e Entidades de Interesse Social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários*. São Paulo: Forense.

Paim, J. D. Q. (2017). *Contribuições das universidades comunitárias de Santa Catarina para o desenvolvimento regional na sociedade do conhecimento* (Dissertação de mestrado). Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, SC, Brasil. Recuperado de <http://repositorio.unesc.net/handle/1/5473>

Pizzini, M. J. (2006). The relation between cost-system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals. *Accounting, Organizations and Society*, 31(2), 179-210. doi: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.11.001>

Quinn, M. (2011). Routines in management accounting research: further exploration. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 7(4), 337-357. doi: <https://doi.org/10.1108/18325911111182303>

Quinn, M., & Hiebl, M. R. (2018). Management accounting routines: a framework on their foundations. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 15(4), 535-562. doi: <https://doi.org/10.1108/QRAM-05-2017-0042>

Reay, T., Golden-Biddle, K., & Germann, K. (2006). Legitimizing a new role: Small wins and microprocesses of change. *Academy of Management Journal*, 49(5), 977-998. doi: <https://doi.org/10.5465/amj.2006.22798178>

Resolução CFC n. 1.409, de 21 de setembro de 2012. Aprova a ITG 2002 – Entidade sem Finalidade de Lucros. Recuperado de

http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2012/001409

- Richardson, A. J. (1987). Accounting as a Legitimizing Institution. *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), 341-355. doi: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90023-7](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90023-7)
- Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas.
- Ritta, C. O. (2017). *Efeito da mudança de propriedade sobre fatores organizacionais, regras e rotinas da contabilidade gerencial* (Tese de doutorado). Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, Brasil. Recuperado de http://www.bc.furb.br/docs/TE/2017/364691_1_1.pdf
- Robalo, R. (2014). Explanations for the gap between management accounting rules and routines: An institutional approach. *Revista de Contabilidade*, 17(1), 88-97. doi: <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2014.03.002>
- Russo, P. T., & Guerreiro, R. (2017). Percepção sobre a sociomaterialidade das práticas de contabilidade gerencial. *RAE-Revista de Administração de Empresas*, 57(6), 567-584. doi: <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-759020170605>
- Russo, P. T., Parisi, C., & Pereira, C. A. (2016). Evidências das forças causais críticas dos processos de institucionalização e desinstitucionalização em artefatos da contabilidade gerencial. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13(30), 3-33. doi: <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2016v13n30p3>
- Salamon, L. M., & Anheier, H. K. (1997). *Defining the nonprofit sector: A cross-national analysis*. New York: Manchester University Press.
- Salvatore, V. (2004). A racionalidade do terceiro setor. *Terceiro setor: planejamento e gestão*, 2, 17-34.
- Santos, B. D. S. (2002). *Democratizar a democracia: os caminhos da democracia participativa*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira.
- Santos, R. S. (2003). As contribuições dos economistas ao estudo da administração política: o institucionalismo, o gerencialismo e o

- regulacionismo. *Organizações & Sociedade*, 10(28), 99-116. doi: <https://dx.doi.org/10.1590/S1984-92302003000400007>
- Scapens, R. W. (1990). Researching management accounting practice: the role of case study methods. *The British Accounting Review*, 22(3), 259-281. doi: [https://doi.org/10.1016/0890-8389\(90\)90008-6](https://doi.org/10.1016/0890-8389(90)90008-6)
- Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5(3-4), 301-321. doi: <https://doi.org/10.1006/mare.1994.1019>
- Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38(1), 1-30. doi: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2005.10.002>
- Scapens, R. W., & Roberts, J. (1993). Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. *Management Accounting Research*, 4(1), 1-32. doi: <https://doi.org/10.1006/mare.1993.1001>
- Scott, W. R. (1987). The adolescence of institutional theory. *Administrative Science Quarterly*, 32(4), 493-511. doi: 10.2307/2392880 Recuperado de <https://www.jstor.org/stable/2392880>
- Scott, W. R., & Meyer, J. W. (1991). *The new institutionalism in organizational analysis*, In: Powell, W., Dimaggio, P. (Eds.), *The organization of societal sectors: propositions and early evidence* (108-140). Chicago: University of Chicago Press. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/235413199_The_Organization_of_Societal_Sectors_Propositions_and_Early_Evidence
- Scott, W. R. (1995). *Institutions and organizations. Foundations for organizational science*. London: Sage Publications.
- Scott, W.R. (2001). *Institutions and Organizations*. London: Sage Publications.
- Scott, W. R. (2008). *Institutions and organizations: Ideas and interests*. London: Sage Publications.
- Seal, W. (2006). Management accounting and corporate governance: An institutional interpretation of the agency problem. *Management*

- Accounting Research*, 17(4), 389-408. doi:
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2006.05.001>
- Sharma, U., & Lawrence, S. (2008). Stability and change at FPTL: An institutional perspective. *Australian Accounting Review*, 18(1), 25-34. doi: <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2008.0004.x>
- Silva, C. E. G. (2010). Gestão, legislação e fontes de recursos no terceiro setor brasileiro: uma perspectiva histórica. *Revista de Administração Pública*, 44(6), 1301-1325. Recuperado de <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6964>
- Silva, C. E. G., & Aguiar, A. C. (2011). Avaliação de Atividades no terceiro setor de Belo Horizonte: da racionalidade subjacente às influências institucionais. *Organizações & Sociedade*, 18(56), 35-56. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=400638314003>
- Silveira, D., & Borba, J. A. (2010). Evidenciação Contábil de Fundações Privadas de Educação e Pesquisa: Uma Análise da Conformidade das Demonstrações Contábeis de Entidades de Santa Catarina. *Contabilidade Vista & Revista*, 21(1), 41-68. Recuperado de <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/815>
- Siti-Nabiha, A. K., & Scapens, R. W. (2005). Stability and change: an institutionalist study of management accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(1), 44-73. doi: <https://doi.org/10.1108/09513570510584656>
- Soin, K., Seal, W., & Cullen, J. (2002). ABC and organizational change: an institutional perspective. *Management Accounting Research*, 13(2), 249-271. doi: <https://doi.org/10.1006/mare.2002.0186>
- Soutes, D. O. (2006). *Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras* (Dissertação de mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. doi: 10.11606/D.12.2006.tde-12122006-102212 Recuperado de www.teses.usp.br

- Soutes, D. O., & De Zen, M. D. C. (2005). Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade* (Vol. 5). Recuperado em 14 julho, 2019 de <http://www.anpad.org.br/enanpad/2005/htm/enanpad2005-ficb-1045-resumo.html>
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571-611. doi: 10.2307/258788 Recuperado de <https://www.jstor.org/stable/258788>
- Suddaby, R. (2010). Challenges for institutional theory. *Journal of management inquiry*, 19(1), 14-20. doi: <https://doi.org/10.1177%2F1056492609347564>
- Sulaiman, M. B., Nazli Nik Ahmad, N., & Alwi, N. (2004). Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the literature. *Managerial Auditing Journal*, 19(4), 493-508. doi: <https://doi.org/10.1108/02686900410530501>
- Szazi, E. (2006). *Terceiro setor: Regulação no Brasil*. (4 ed.). São Paulo: Peirópolis.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1999). A institucionalização da teoria institucional. In: Clegg, S., Hardy, C., Lawrence, T.B., Nord, W.R. (Eds.), Caldas, M.; Fachin, R.; Fischer, T. (Orgs.), *Handbook de estudos organizacionais* (pp. 196-219). São Paulo: Atlas.
- Triviños, A. N. (1987). *Introdução à pesquisa em ciências sociais: o positivismo, a fenomenologia, o marxismo*. São Paulo: Atlas.
- van der Steen, M. P. (2006). *Human agency in management accounting change: a cognitive approach to institutional theory*. University of Groningen. Recuperado de https://www.researchgate.net/publication/30481199_Human_agency_in_management_accounting_change_a_cognitive_approach_to_institutional_theory
- van der Steen, M. (2011). The emergence and change of management accounting routines. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(4), 502-547. doi: <https://doi.org/10.1108/09513571111133072>

- Verbeeten, F. H. (2011). Public sector cost management practices in The Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*, 24(6), 492-506. doi: <https://doi.org/10.1108/09513551111163620>
- Wanderley, C., & Cullen, J. (2013). Management accounting change: A review. *BASE-Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 10(4), 294-307. doi: 10.4013/base.2013.104.01
Recuperado de <http://www.redalyc.org/pdf/3372/337229732002.pdf>
- Williamson, O. E. (1985). *The Economic Institutions of Capitalism: Firms, markets, relational Contracting*. The Free Press.
- Williamson, O. E. (1987). Transaction cost economics: the comparative contracting perspective. *Journal of economic behavior & organization*, 8(4), 617-625. doi: [https://doi.org/10.1016/0167-2681\(87\)90038-2](https://doi.org/10.1016/0167-2681(87)90038-2)
- Williamson, O. E. (1991). Comparative economic organization: the analysis of discrete structural alternatives. *Administrative Science Quarterly*, 36(2), 269-296. doi: 10.2307/2393356
Recuperado de <https://www.jstor.org/stable/2393356>
- Wu, J., Boateng, A., & Drury, C. (2007). An analysis of the adoption, perceived benefits, and expected future emphasis of western management accounting practices in Chinese SOEs and JVs. *The International Journal of Accounting*, 42(2), 171-185. doi: <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2007.04.005>
- Yazdifar, H., Zaman, M., Tsamenyi, M., & Askarany, D. (2008). Management accounting change in a subsidiary organisation. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(3), 404-430. doi: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2006.08.004>
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. (5a ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Youssef, M. A. (2013). Management accounting change in an Egyptian organization: an institutional analysis. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 9(1), 50-73. doi: <https://doi.org/10.1108/18325911311307203>

- Zuccolotto, R., Melo Silva, G., & Emmendoerfer, M. (2010). Limitações e possibilidades de compreensão da utilização das práticas de contabilidade gerencial por perspectivas da teoria institucional. *BASE-Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 7(3), 233-246. doi: 10.4013/base.2010.73.05 Recuperado de <https://www.academia.edu/11991812/>
- Zucker, L. G. (1977). The role of institutionalization in cultural persistence. *American Sociological Review*, 42(5), 726-743. doi: 10.2307/2094862 Recuperado de <https://www.jstor.org/stable/2094862>
- Zucker, L. (1987). Institutional Theories of Organization. *Annual Review of Sociology*, 13, 443-464. Recuperado de <http://www.jstor.org/stable/2083256>

APÊNDICE A – RESULTADOS DA PESQUISA NAS BASES DE DADOS

Apêndice A – Artigos selecionados nas bases de dados

N.	Autor(es)	Ano	Título do artigo	Periódico	Tópico
1	Soin, K., Seal, W., & Cullen, J.	2002	<i>ABC and organization al change: an institutional perspective.</i>	<i>Management Accounting Research</i> 13(2): 249-271.	Os efeitos da implementação de sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) em um banco do Reino Unido.
2	Johansson, I. L., & Baldvinsdottir, G.	2003	<i>Accounting for trust: some empirical evidence.</i>	<i>Management Accounting Research</i> , 14(3), 219-234.	Os efeitos do uso do sistema de contabilidade para criar ou violar a confiança em um processo de avaliação de desempenho em duas empresas da Suécia.
3	Siti-Nabiha, A. K., & Scapens, R. W.	2005	<i>Stability and change: an institutionalist study of management accounting change.</i>	<i>Accounting, Auditing & Accountability Journal</i> , 18(1), 44-73.	A legitimidade e a dissociação da prática na abordagem da NIS na relação entre estabilidade e mudança em um processo de implementação de Gestão Baseada em Valor em uma empresa do Leste Asiático.
4	Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Frezatti, F.	2006	<i>Evaluating management accounting change according to the institutional theory approach: a case study of a Brazilian bank.</i>	<i>Journal of Accounting & Organizational Change</i> , 2(3), 196-228.	A eficácia do processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial de um banco brasileiro, na perspectiva dos usuários do sistema.
5	Agbejule, A.	200	<i>Motivation for activity-based costing</i>	<i>Journal of Accounting &</i>	O efeito das motivações para a implantação do sistema de Custeio Baseado

N.	Autor(es)	Ano	Título do artigo	Periódico	Tópico
		06	<i>Implementation: Administrative and institutional influences.</i>	<i>Organizational Change</i> , 2(1), 42-73.	em Atividades (ABC) sobre o processo de implementação, em uma empresa da Finlândia.
6	Abrahamsson, G., & Gerdin, J.	2006	<i>Exploiting institutional contradictions: the role of management accounting in continuous improvement implementation.</i>	<i>Qualitative Research in Accounting & Management</i> , 3(2), 126-144.	A percepção dos empregados sobre o papel da contabilidade gerencial como um instrumento para facilitar ou impedir a mudança na implementação de um Programa de Melhoria Contínua, em uma empresa da Suécia.
7	Kury, K. W.	2007	<i>Decoupled earnings: An institutional perspective of the consequences of maximizing shareholder value.</i>	<i>In Accounting Forum (Vol. 31, No. 4, pp. 370-383). Elsevier.</i>	O papel da administração na gestão de resultados, por motivações de interesses próprios e por pressões regulativas, normativas e de legitimidade cultural-cognitiva, no campo institucional do mercado financeiro dos EUA.
8	Lukka, K.	2007	<i>Management accounting change and stability: Loosely coupled rules and routines in action.</i>	<i>Management Accounting Research</i> 18(1): 76-101.	Mudança e estabilidade de regras e rotinas da contabilidade gerencial, segundo Burns e Scapens, com foco na relação legitimadora entre os domínios formal e informal de uma organização.
9	Yazdifar, H., Zaman, M., Tsamenyi, M., & Askarany, D.	2008	<i>Management accounting change in a subsidiary organisation.</i>	<i>Critical Perspectives on Accounting</i> 19(3): 404-430.	De que forma os sistemas de controle gerencial, aplicados por uma empresa matriz em sua filial, nascem, se sustentam e são mantidos ao longo do tempo.

N.	Autor(es)	Ano	Título do artigo	Periódico	Tópico
10	Oyadomari, J. C., de Mendonça Neto, O. R., Cardoso, R. L., & de Lima, M. P.	2008	<i>Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional.</i>	<i>Revista de Contabilidade e Organizações</i> , 2(2), 55-70.	As mudanças sob pressões isomórficas, para compreender a adoção de artefatos de contabilidade gerencial, no ambiente empresarial brasileiro.
11	Järvenpää, M.	2009	<i>The institutional pillars of management accounting function.</i>	<i>Journal of Accounting & Organizational Change</i> , 5(4), 444-471.	Os pilares institucionais regulativos, normativos e cultural-cognitivos da contabilidade gerencial são explorados para fornecer a base para o cumprimento, a ordem e a legitimidade de toda a organização, com foco na função da contabilidade gerencial.
12	Lavarda, C. E. F., Ripoll-Feliu, V. M. R., & Barrachina-Palanca, M. B.	2009	<i>Un análisis institucional de la implicación del proceso de cambio de los SCG en la evolución de la eficiencia de las PYME.</i>	<i>Revista Contabilidade & Finanzas</i> , 20(49), 126-141.	A relação existente entre o processo de mudança do sistema de controle gerencial com a implantação do <i>Balanced Scorecard</i> (BSC) e o nível de êxito da mudança em uma pequena empresa da Espanha.
13	Lavarda, C. E. F., Ripoll-Feliu, V. M. R., & Barrachina-Palanca, M. B.	2009	<i>La Interiorización del cambio de un sistema Contable de Gestión en la pequeña empresa.</i>	<i>Revista Contabilidade & Finanzas</i> , 20(51), 101-115.	Os fatores de internalização que influenciaram a institucionalização da mudança do sistema de controle gerencial de produção em uma empresa da Espanha.

N.	Autor(es)	Ano	Título do artigo	Periódico	Tópico
14	Fachini, G. J., Beuren, I. M., & do Nascimento, S.	2009	Evidências de isomorfismo nas funções da controladoria das empresas familiares têxteis de Santa Catarina.	<i>In Anais do Congresso Brasileiro de Custos – ABC.</i>	As pressões por profissionalização e as evidências de isomorfismo nas funções da controladoria de empresas familiares têxteis em Santa Catarina.
15	Coyte, R., Emsley, D., & Boyd, D.	2001	<i>Examining management accounting change as rules and routines: the effect of rule precision.</i>	<i>Australian Accounting Review</i> , 20(2), 96-109.	A mudança e/ou estabilidade da contabilidade gerencial em razão da mudança nas regras e rotinas, em uma organização pública da Austrália, à luz do modelo de Burns e Scapens.
16	Beuren, I. M., & Macohon, E. R.	2001	Institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial em indústrias de móveis.	<i>Organizações & Sociedade</i> , 17(55).	As mudanças nas atividades e funções da contabilidade gerencial implicaram na institucionalização de novos hábitos e rotinas na contabilidade gerencial em indústrias catarinenses.
17	Verbeeten, F. H.	2001	<i>Public sector cost management practices in The Netherlands.</i>	<i>The International Journal of Public Sector Management</i> 24(6): 492-506.	As informações dos sistemas de gestão de custos são usadas para legitimar as atividades de organizações do setor público na Holanda, para as partes interessadas externas, em vez de gerenciar essas organizações.
18	Quinn, M.	2001	<i>Routines in management accounting research: further exploration.</i>	<i>Journal of Accounting & Organizational Change</i> , 7(O modelo de Burns e Scapens aplicado em conceituações mais amplas sobre rotinas e regras organizacionais na contabilidade gerencial.

N.	Autor(es)	Ano	Título do artigo	Periódico	Tópico
				4), 337-357.	
19	van der Steen, M.	2011	<i>The emergence and change of management accounting routines.</i>	<i>Accounting, Auditing & Accountability Journal</i> , 24(4), 502-547.	As dinâmicas nas rotinas de contabilidade gerencial para compreender as maneiras pelas quais essas rotinas complexas promovem a estabilidade e a mudança nas práticas de contabilidade gerencial, em uma unidade autônoma de grupo cooperativo.
20	Herbert, I. P. and W. B. Seal.	2012	<i>Shared services as a new organisation al form: Some implications for management accounting.</i>	<i>The British Accounting Review</i> 44(2): 83-97.	O modelo da Organização de Serviço Compartilhado em formato organizacional que combina a perspectiva de estilo de mercado, com foco no cliente, como alternativa à terceirização, mantendo o controle de gestão e o conhecimento dentro da empresa.
21	Goretzki, L., Strauss, E., & Weber, J.	2013	<i>An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role.</i>	<i>Management Accounting Research</i> 24(1): 41-63.	A institucionalização do papel de “parceiro de negócios” para contadores gerenciais, percebido como o produto de ações intencionais realizadas pelos atores, para apoiar um arranjo institucional específico dentro de uma empresa alemã.
22	Youssef, M. A.	2013	<i>Management accounting change in an Egyptian organization: an institutional analysis.</i>	<i>Journal of Accounting & Organizational Change</i> , 9(1), 50-73.	O processo de mudança da contabilidade gerencial em uma organização egípcia que implementou uma <i>extranet</i> para prover a disponibilidade de informações e <i>re-design</i> dos processos de negócios e o envolvimento dos

N.	Autor(es)	Ano	Título do artigo	Periódico	Tópico
					contadores da gestão no planejamento e controle.
23	Angonese, R., & Lavarda, C. E. F.	2014	<i>Analysis of the factors affecting resistance to changes in management accounting systems.</i>	<i>Revista Contabilidade & Finanças</i> , 25(66), 214-227.	Os fatores de resistência e o processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial, na implementação de um sistema integrado de gestão, sob pressões de resistências internas.
24	Robalo, R.	2014	<i>Explanations for the gap between management accounting rules and routines: An institutional approach.</i>	<i>Revista de Contabilidade</i> , 17(1), 88-97.	Os fatores que afetam a implementação de inovações da contabilidade gerencial em organização do setor público português.
25	Marassi, R. B., Wrubel, F., & Rosa, F. S. D.	2014	Análise da Institucionalização de Artefatos de Custos no Controle Gerencial em uma empresa Têxtil.	<i>Sociedade, Contabilidade e Gestão</i> , 9(2).	A institucionalização de um novo sistema de controle gerencial focado na dimensão técnica e na conscientização sobre a legitimidade do processo de mudança para que os indivíduos passem a aceitá-lo, em uma empresa no Brasil.
26	Oliveira, J., & Quinn, M.	2015	<i>Interactions of rules and routines: re-thinking rules.</i>	<i>Journal of Accounting & Organizational Change</i> , 11(4), 503-526.	Uma compreensão mais ampla da interação entre regras e rotinas no contexto habilitado pela tecnologia de contabilidade gerencial e controle das organizações contemporâneas.
27	Lavarda, C. E. F., & Popik, F.	2016	Contradições institucionais, práticas e mudança do controle	<i>Advances in Scientific and Applied</i>	As contradições institucionais e as práticas que impulsionam o processo de mudança do

N.	Autor(es)	Ano	Título do artigo	Periódico	Tópico
			gerencial: Estudo de caso em uma cooperativa.	<i>Accounting</i> , 9(2), 119-140.	controle gerencial em uma Cooperativa, no Brasil.
28	Beuren, I. M., de Souza, L. R. B., & Feuser, H. D. O. L.	2017	Implicações de um Centro de Serviços Compartilhados na Contabilidade e Gerencial: Uma Abordagem Institucional.	<i>REAd-Revista Eletrônica de Administração</i> , 23(3), 32-61.	As implicações na estrutura organizacional e na natureza das funções da contabilidade gerencial a partir da implantação de um Centro de Serviços Compartilhados, em uma empresa no Brasil, à luz do modelo Burns e Scapens.
29	Russo, P. T., & Guerreiro, R.	2017	Percepção sobre a sociomaterialidade das práticas de contabilidade gerencial.	<i>RAE-Revista de Administração de Empresas</i> , 57(6), 567-584.	A percepção dos gestores sobre a sociomaterialidade de práticas de contabilidade gerencial com base na lógica institucional cerimonial <i>versus</i> a instrumental, em organizações de grande porte não financeiras do Brasil.
30	Lasyoud, A. A., Haslam, J., & Roslender, R.	2018	<i>Management accounting change in developing countries: evidence from Libya</i> .	<i>Asian Review of Accounting</i> , 26(3), 278-313.	A mudança nos sistemas de contabilidade e controle gerencial em empresas públicas na Líbia, sob fatores isomórficos e pela necessidade de serem mais legítimas e bem-sucedidas.
31	Quinn, M., & Hiebl, M. R.	2018	<i>Management accounting routines: a framework on their foundations</i> .	<i>Qualitative Research in Accounting & Management</i> , 15(4), 535-562.	O entendimento inicial sobre os fundamentos da contabilidade gerencial, em particular, os fatores que contribuem para as rotinas contábeis da administração, que não foram detalhados em processo de rotinização na literatura existente.

Fonte: Elaborada pela autora.

APÊNDICE B – ROTEIRO DE ENTREVISTA

Tema: Contabilidade Gerencial e a legitimidade das organizações do terceiro setor: um estudo à luz da teoria institucional.

Caracterização do sujeito da pesquisa:

Tempo que trabalha na Fundação: _____ Cargo e função na Fundação: _____ Tempo de atuação no cargo atual na Fundação: _____ Formação acadêmica: _____ Idade: _____

Instrumento de pesquisa 1 – Questões abertas

Questões/Aspectos pesquisados

1) De que forma ocorreu o desenvolvimento das práticas de contabilidade gerencial da Fundação, considerando que a Fundação atende as demandas técnicas e sociais como entidade integrante do terceiro setor?

- Influência das demandas técnicas (necessidade de eficiência) e sociais (necessidade de aceitação) sobre os princípios norteadores e sobre o desempenho da Fundação.
- Foco das práticas de contabilidade gerencial no atendimento das demandas pela Fundação (eficiência ou legitimação social).
- Necessidade de adotar regras e rotinas para obter maior acesso a recursos.
- Necessidade de adotar regras e rotinas para buscar apoio e aceitação social.

2) Como se deu, ao longo do tempo, a mudança das práticas de contabilidade gerencial na Fundação?

- Evolução de regras e rotinas que caracterizam as práticas de contabilidade gerencial da Fundação (fatores para adoção/abandono de práticas, práticas de contabilidade gerencial existentes mais utilizadas).
- Indivíduos envolvidos no processo de mudança (internos, externos, formação, consultores, preparação, perfil profissional, substituição, destituição).
- Existência de uma unidade organizacional responsável pelas práticas de contabilidade gerencial (nome área, pessoas envolvidas, papel do contador/*controller*).
- Benefícios econômicos e sociais das práticas de contabilidade gerencial para a gestão da Fundação/Reconhecimento do papel da contabilidade gerencial.

Questões/Aspectos pesquisados
<p>3) De que forma ocorreu o processo de mudança das regras e rotinas da contabilidade gerencial?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Fatos que desencadearam o processo de mudança das práticas de contabilidade gerencial. <ul style="list-style-type: none"> - Crises, tensões, conflitos. - Necessidade/motivação de implementar a prática contábil. • Tipologia da mudança. <ul style="list-style-type: none"> - Mudança formal; Mudança informal; Mudança revolucionária; Mudança evolucionária; Mudança regressiva (cerimonial); Mudança progressiva (instrumental). - Mudanças suaves e contínuas e/ou abruptas. • Reflexos na Fundação: <ul style="list-style-type: none"> - Incompatibilidade/contradições com as práticas de contabilidade gerencial existentes. - Confiança/desconfiança. - Aceitação/resistência. - Estrutura organizacional.
<p>4) O fato de ser uma organização do terceiro setor afetou a estrutura organizacional e quais foram as consequências para as práticas de contabilidade gerencial na Fundação?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Influência dos agentes institucionais sobre as atividades da contabilidade gerencial da Fundação. <ul style="list-style-type: none"> - Velamento do Ministério Público. - Manutenção dos requisitos para títulos e certificações. - Controle de órgãos reguladores. - Controle de órgãos financiadores. • Prestação de contas atende demandas técnicas e sociais. • Prestação de contas satisfaz aspectos de uma prestação de contas legitimadora em detrimento de questões operacionais. <ul style="list-style-type: none"> - Prestação de contas contempla planejamento, orçamento, avaliação de desempenho.
<p>5) Você percebe a influência de pressões regulativas, normativas e culturais que procedem do Estado, de redes profissionais e, até mesmo, de organizações concorrentes?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Influência dos elementos internos e externos que interagem diretamente com a Fundação. <ul style="list-style-type: none"> - Sociedade civil. - Força de trabalho assalariada e voluntária. - Beneficiários. - Órgãos governamentais.

Questões/Aspectos pesquisados

- Agências internacionais.
- Entidades financiadoras.
- Demais entidades do terceiro setor.
- Impacto da influência das pressões coercitivas sobre os princípios da Fundação.
 - Exigência de eficiência implica na transgressão dos seus princípios e valores ou na flexibilização de sua missão.
- Influência das pressões miméticas na adoção, ao longo do tempo, das práticas empresariais.
 - Busca de maior desempenho contribui para a adoção de práticas de gestão empresariais.
- Impacto da influência das pressões miméticas sobre a legitimação das atividades da contabilidade gerencial da Fundação.
 - Adoção de práticas de gestão empresariais para legitimar as práticas de contabilidade gerencial mais do que pela eficiência dessas práticas e modelos.
- Influência das pressões normativas para a adoção de práticas de contabilidade gerencial atualizadas e eficazes, e para alcançar padrões de profissionalismo.
 - Qualificação de pessoal.
 - Ausência ou limitação de recursos, equipamentos e sistemas de controle.
- Impacto da influência das pressões normativas na busca da convergência a uma base de conhecimento comum.
 - Ausência de finalidades lucrativas direciona a Fundação para normas e práticas legitimadas.
 - Necessidade de ser eficiente para alcançar sua missão ou se reportar ao governo e aos financiadores, induz a Fundação à profissionalização.

6) Você percebe se as ações da contabilidade gerencial da Fundação foram estruturadas de forma a receber apoio social (serem legítimas) em função de ser uma organização do terceiro setor? Por quê?

- Influência da imposição legal do estado e de órgãos reguladores na promoção ou restrição da mudança das ações da contabilidade gerencial na Fundação.
 - Aspectos legais do terceiro setor: regras, leis, sanções.
- Impacto da influência da adequação às normas e leis sobre a mudança das ações da contabilidade gerencial da Fundação.
 - Mudança guiada por conformidade e/ou legitimidade.
- Influência dos aspectos normativos da sociedade na promoção ou restrição da mudança das ações da contabilidade gerencial na Fundação.
 - Aderência a regras, normas, valores e expectativas socialmente construídos.

Questões/Aspectos pesquisados

- Impacto da influência da adequação aos padrões de conduta socialmente aceitos sobre a mudança das ações da contabilidade gerencial da Fundação.
 - Mudança orientada pela sua adequação às condutas sociais.
- Influência da aceitação da Fundação pela comunidade na promoção ou restrição da mudança das ações da contabilidade gerencial na Fundação.
 - Aspectos simbólicos e subjetivos das ações.
- Impacto da influência dos valores e requisitos de aceitação sociais sobre a mudança das ações da contabilidade gerencial da Fundação.
 - Mudança suportada pela aceitação da Fundação como necessária para a comunidade organizada na região.

Fonte: Elaborado pela autora.

BLOCO A – Processo de mudança da contabilidade gerencial											
Questões	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
20. Há dificuldades de gestão das funções contábeis da Fundação por ausência de pessoal qualificado, falta ou limitação de equipamentos e sistemas de controle.											
21. A necessidade de ser eficiente, para alcançar sua missão ou se reportar ao governo e aos financiadores, induz a Fundação à profissionalização.											
22. A imposição legal que procede do estado e de órgãos reguladores promove ou restringe a mudança das ações da contabilidade gerencial na Fundação.											
23. A mudança das ações da contabilidade gerencial foi guiada por pressões externas por conformidade e/ou legitimidade.											
24. A aderência a regras e normas sociais promove ou restringe a mudança das ações da contabilidade gerencial na Fundação.											
25. A mudança das ações da contabilidade gerencial foi orientada pela sua adequação aos padrões de conduta socialmente aceitos.											
26. A aceitação da Fundação pela comunidade promove ou restringe a mudança das ações da contabilidade gerencial na Fundação.											
27. A mudança das ações da contabilidade gerencial foi suportada pela aceitação da Fundação como necessária para a comunidade organizada na região.											

Fonte: Elaborado pela autora.

BLOCO B – Uso das práticas de contabilidade gerencial na Fundação											
Questões	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
44. Conhece o montante do fluxo de recebimentos e pagamentos esperados para os próximos meses (fluxo de caixa projetado).											
45. Elabora e analisa relatórios gerenciais em Moeda Constante.											
46. Avalia a margem de contribuição por fator limitante de produção com base na Teoria das Restrições.											
47. Conhece a lucratividade por cliente.											
48. Conhece as sobras (lucratividade) de cada serviço oferecido pela Fundação.											
49. Adota o sistema de avaliação de desempenho <i>Balanced Scorecard</i> .											
50. Utiliza o Valor Econômico Adicionado (EVA) para avaliar o desempenho econômico.											
51. Elabora o planejamento estratégico.											
52. Implementa o planejamento estratégico.											

Fonte: Adaptado de Guerreiro et al. (2011) e Imlau e Gasparetto (2017).

APÊNDICE D – PROTOCOLO DE PESQUISA

Pesquisador: Renícia Maria Innocenti

Orientador: Prof. Dra. Valdirene Gasparetto

Título da Pesquisa: Contabilidade Gerencial e a legitimidade das organizações do terceiro setor: um estudo à luz da teoria institucional.

1) Objetivo da pesquisa: Verificar de que forma a mudança da contabilidade gerencial, sob a influência do isomorfismo, apoia o alcance da legitimidade de uma organização do terceiro setor.

2) Procedimentos de coleta de dados:

- a) Documentos da Fundação;
- b) Entrevista com os responsáveis pela implantação da área de contabilidade gerencial da Fundação (questões abertas);
- b) Tempo de entrevista estimado em 50 minutos;
- c) Gravação das entrevistas (áudio) para transcrição e validação pelos sujeitos da pesquisa;
- d) Questionário aos colaboradores internos e aos usuários da contabilidade gerencial da Fundação (questões fechadas); e
- e) Tempo de preenchimento das questões fechadas estimado em 20 minutos.

3) Instrumentos de coleta

- a) Roteiro de entrevistas com questões abertas (semiestruturadas); e
- b) Questionário com questões fechadas (estruturadas) dispostas em escala de 11 pontos.

4) Análise dos resultados

- a) mudança institucional de regras e rotinas da contabilidade gerencial;
- b) processo de mudança da contabilidade gerencial sob a influência dos mecanismos do isomorfismo; e
- c) necessidade de legitimação das ações da contabilidade gerencial.

APÊNDICE E – CARTA-APRESENTAÇÃO

Florianópolis/SC, 17 de dezembro de 2018

Prezado(a) Senhor(a),

Cumprimentando-o(a) cordialmente, vimos por meio desta apresentar a aluna Renícia Maria Innocenti, do curso de Mestrado em Contabilidade do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).

A mestranda pretende desenvolver uma pesquisa nesta Fundação cujo objetivo é verificar de que forma a mudança da contabilidade gerencial, sob a influência do isomorfismo, apoia o alcance da legitimidade de uma organização do terceiro setor, por meio dos seguintes objetivos específicos:

a) Analisar a mudança institucional de regras e rotinas da contabilidade gerencial de uma organização do terceiro setor, desde sua constituição;

b) Verificar o processo de mudança da contabilidade gerencial, em função das condições e requisitos a que está sujeita uma organização pertencente ao terceiro setor, sob a influência dos mecanismos do isomorfismo; e

c) Analisar a necessidade de legitimação das ações da contabilidade gerencial de uma organização do terceiro setor.

A pesquisa ocorrerá por meio de entrevistas com os responsáveis pela implantação da área de contabilidade gerencial da Fundação (questões abertas) e questionário aos colaboradores internos e aos usuários da contabilidade gerencial da Fundação (questões fechadas).

Os resultados da pesquisa serão exclusivamente utilizados com finalidade acadêmica, podendo inclusive, gerar informações úteis para você e sua instituição.

Contamos com a sua colaboração!

Cordialmente,

Renícia Maria Innocenti – Mestranda em Contabilidade pela UFSC
Telefone: (48) 98411.0067 E-mail: reniciamaria2008@hotmail.com

Valdirene Gasparetto
Professora do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da UFSC
Telefone: (48) 3721-6608. E-mail: valdirene.gasparetto@ufsc.br

APÊNDICE F – TERMO DE CONFIDENCIALIDADE

RENÍCIA MARIA INNOCENTI, brasileira, (...), a seguir denominada “signatária”, declara que está ciente de que serão tratados como confidenciais os dados e informações dos quais tomar conhecimento pelo acesso autorizado e concedido pela xxx, nos termos abaixo:

Considerando que:

(A) A signatária realizará pesquisa com finalidade acadêmica do curso de Mestrado em Contabilidade do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), sob a orientação da Professora Valdirene Gasparetto, e receberá, dados, informações e conhecimentos privilegiados e confidenciais de titularidade exclusiva da xxx, doravante simplesmente denominadas “Informações Confidenciais”;

(B) A signatária não utilizará e não permitirá que se utilizem as Informações Confidenciais para outros fins senão aqueles descritos no item “A” acima, a menos que sejam prévia e expressamente autorizadas pela xxx;

(C) As Partes desejam proteger as Informações Confidenciais que sejam divulgadas sob este Termo (antes, durante e após a data de assinatura deste Termo), incluindo as Informações Confidenciais divulgadas por escrito, visualmente, verbalmente e ainda, através de gráficos, programas de computadores ou em outros formatos.

A signatária declara ainda que tem ciência de que a assinatura do presente Termo de Confidencialidade implica na observância e aceitação das condições seguintes:

1. Todas e quaisquer informações pertinentes ao levantamento de dados da pesquisa citada, e a toda e qualquer informação fornecida relativa a realização da pesquisa, deverá ser efetivamente considerada como Informação Confidencial.

2. A signatária obriga-se a:

a) manter em confidencialidade todas as Informações Confidenciais recebidas;

b) notificar a xxx, se tiver conhecimento, a respeito de qualquer divulgação das Informações Confidenciais por terceiros de forma não autorizada;

c) proteger as Informações Confidenciais divulgadas pela xxx usando o mesmo grau de cuidado e proteção que dispensa às suas informações confidenciais contra a divulgação, sendo requerido, todavia, no mínimo um cuidado razoável;

d) não usar a Informação Confidencial recebida para outros fins além daquele previsto neste documento, a não ser que esta utilização tenha sido previamente autorizada pela Parte proprietária da informação;

e) não identificar a xxx ou a xxx nem os sujeitos da pesquisa, na divulgação, de dados, ou documentos, em qualquer formato, resultantes da pesquisa realizada.

f) apresentar a versão prévia dos dados consolidados antes da publicação final para aprovação pela xxx.

3. O presente documento não confere à signatária, expressa ou implicitamente, o direito de fazer declarações ou comprometer-se em nome da xxx.

4. Os direitos e obrigações do presente não poderão ser transferidos ou cedidos.

5. A signatária declara-se ciente de que a divulgação não autorizada, dos dados, informações e conhecimentos ora tratados como confidenciais implicará na sua responsabilização.

xxx/SC, 20 de fevereiro de 2019.

RENÍCIA MARIA INNOCENTI
SIGNATÁRIA

APÊNDICE G – FREQUÊNCIA (F) DOS ELEMENTOS DE ANÁLISE IDENTIFICADOS

Aspectos pesquisados	Entrevistados				
	F	1	2	3	4
(1) Fatores técnicos versus fatores institucionais					
1. Influência das demandas técnicas (necessidade de eficiência) e sociais (necessidade de aceitação) sobre os princípios norteadores da Fundação.	8	1	1	3	3
2. Influência das demandas técnicas e sociais sobre o desempenho da Fundação.	10	1	3	3	3
3. Foco das práticas de contabilidade gerencial no atendimento das demandas técnicas e sociais pela Fundação.	12	4	2	3	3
4. Necessidade de adotar regras e rotinas para obter maior acesso a recursos.	14	5	3	3	3
5. Necessidade de adotar regras e rotinas para buscar apoio e aceitação social.	10	0	4	3	3
(2) Mudança das práticas de contabilidade gerencial					
6. Evolução de regras e rotinas que caracterizam as práticas de contabilidade gerencial da Fundação. - Fatores para adoção/abandono. - Práticas de contabilidade gerencial existentes mais utilizadas.	8	3	0	4	1
7. Indivíduos envolvidos no processo de mudança - Internos, externos. - Formação, consultores, preparação, perfil profissional. - Substituição, destituição.	7	4	1	1	1
8. Existência de uma área responsável pelas práticas de contabilidade gerencial - Pessoas envolvidas, papel do contador/controller.	4	1	1	1	1
9. Benefícios econômicos e sociais das práticas de contabilidade gerencial para a gestão da Fundação.	12	3	3	3	3
(3) Dicotomias da mudança					
10. Processo de mudança das regras e rotinas da contabilidade gerencial. - Crises/tensões/conflitos. - Necessidade/motivação.	8	3	1	2	2
11. Tipologia da mudança - Suaves e contínuas e/ou abruptas.	7	3	1	1	2
12. Reflexos na Fundação. - Incompatibilidade/contradição. - Confiança/desconfiança.	11	3	2	3	3

Aspectos pesquisados	Entrevistados				
	F	1	2	3	4
- Aceitação/resistência. - Estrutura organizacional.					
(4) Agentes institucionais do terceiro setor					
13. Influência dos agentes institucionais sobre as atividades da contabilidade gerencial da Fundação. - Velamento do Ministério Público. - Manutenção dos requisitos para títulos e certificações. - Controle de órgãos reguladores. - Controle de órgãos financiadores.	12	3	3	3	3
14. Prestação de contas atende demandas técnicas e sociais.	11	3	3	3	2
15. Prestação de contas satisfaz aspectos de uma prestação de contas legitimadora em detrimento de questões operacionais. - Prestação de contas com planejamento, orçamento, avaliação de desempenho	4	1	1	1	1
(5) Isomorfismo					
16. Influência dos elementos internos e externos que interagem diretamente com a Fundação. - Sociedade civil, força de trabalho assalariada e voluntária, beneficiários, órgãos governamentais, agências internacionais, entidades financiadoras, demais entidades do terceiro setor.	12	3	3	3	3
17. Impacto da influência das pressões coercitivas sobre os princípios da Fundação. - Exigência de eficiência implica na transgressão dos princípios e valores ou na flexibilização da missão.	4	1	1	1	1
18. Influência das pressões miméticas na adoção, ao longo do tempo, das práticas empresariais. - Busca de maior desempenho contribui para a adoção de práticas de gestão empresariais.	12	3	3	3	3
19. Impacto da influência das pressões miméticas sobre a legitimação das atividades da contabilidade gerencial da Fundação. - Adoção de práticas de gestão empresariais para legitimar as práticas de contabilidade gerencial mais do que pela eficiência dessas práticas e modelos.	4	1	1	1	1
20. Influência das pressões normativas para a adoção de P práticas de contabilidade gerencial atualizadas e eficazes, e para alcançar padrões de profissionalismo. - Qualificação de pessoal.	12	3	3	3	3

Aspectos pesquisados	Entrevistados				
	F	1	2	3	4
- Ausência ou limitação de recursos, equipamentos e sistemas de controle.					
21. Impacto da influência das pressões normativas na busca da convergência a uma base de conhecimento comum. - Ausência de finalidades lucrativas direciona a Fundação para normas e práticas legitimadas. - A necessidade de ser eficiente, para alcançar sua missão ou se reportar ao governo e aos financiadores, induz a Fundação à profissionalização.	12	3	3	3	3
(6) Pilares institucionais					
22. Influência da imposição legal do estado e de órgãos reguladores na promoção ou restrição da mudança das ações da contabilidade gerencial na Fundação. - Aspectos legais do terceiro setor: regras, leis, sanções.	12	3	3	3	3
23. Impacto da influência da adequação às normas e leis sobre a mudança das ações da contabilidade gerencial da Fundação. - Mudança guiada por conformidade e/ou legitimidade.	8	2	2	2	2
24. Influência dos aspectos normativos da sociedade na promoção ou restrição da mudança ações da contabilidade gerencial. - Aderência a regras, normas, valores e expectativas socialmente construídos.	12	3	3	3	3
25. Impacto da influência da adequação aos padrões de conduta socialmente aceitos sobre a mudança das ações da contabilidade gerencial da Fundação. - Mudança orientada pela sua adequação às condutas sociais.	8	2	2	2	2
26. Influência da aceitação da Fundação pela comunidade na promoção ou restrição da mudança das ações da contabilidade gerencial. - Aspectos simbólicos e subjetivos das ações.	16	4	4	4	4
27. Impacto da influência dos valores e requisitos de aceitação sociais sobre a mudança das ações da contabilidade gerencial. - Mudança suportada pela aceitação da Fundação como necessária para a comunidade na região.	12	3	3	3	3

Fonte: Elaborado pela autora.

APÊNDICE H – NÍVEL DA MUDANÇA INSTITUCIONAL DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Questões	Frequência dos níveis de escala											
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	NR
(1) Fatores técnicos versus fatores institucionais												
1. As demandas técnicas (necessidade de eficiência) e sociais (necessidade de aceitação) exercem influência sobre os princípios norteadores da Fundação.	0	0	0	0	0	0	0	1	3	0	8	12
2. As demandas técnicas (necessidade de eficiência) e sociais (necessidade de aceitação) exercem influência sobre o desempenho da Fundação.	0	0	0	0	0	0	0	1	2	1	8	12
3. As práticas de contabilidade gerencial possibilitam o atendimento das demandas técnicas e sociais pela Fundação.	1	0	0	0	0	0	0	2	5	2	2	12
4. O atendimento das demandas técnicas (necessidade de eficiência) possibilita à Fundação maior acesso a recursos.	0	0	0	0	0	0	1	0	2	6	3	12
5. O atendimento das demandas sociais (necessidade de aceitação) possibilita à Fundação adquirir apoio social e aceitação social.	0	0	0	0	0	0	0	1	1	5	5	12
(2) Mudança das práticas de contabilidade gerencial												
6. O perfil profissional dos indivíduos interferiu na evolução de regras e rotinas que caracterizam o conjunto de práticas de contabilidade gerencial da Fundação ao longo do tempo.	0	0	0	0	0	0	0	3	1	5	3	12
7. O conjunto de práticas de contabilidade gerencial (orçamento, custos, informação para tomada de decisão, avaliação de desempenho e análise estratégica) existente exerce um papel “central” (decisivo) no processo de gestão da Fundação.	0	0	0	0	0	1	0	1	4	4	2	12

Questões	Frequência dos níveis de escala											
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	NR
8. As informações geradas pelas práticas de contabilidade gerencial da Fundação proporcionam uma imagem organizacional positiva (legitimação, aceitação social) para os agentes internos (conselheiros, diretores, coordenadores e demais colaboradores).	0	0	0	0	0	0	0	0	7	1	4	12
9. As informações geradas pelas práticas de contabilidade gerencial da Fundação proporcionam uma imagem organizacional positiva (legitimação, aceitação social) para os agentes externos (governos, órgãos reguladores, clientes, fornecedores, sindicatos, credores).	0	0	0	0	0	0	0	1	3	3	5	12
(3) Dicotomias da mudança												
10. Crises (políticas, econômicas e/ou sociais) afetaram a funcionalidade (estabilidade, modificação, implementação ou abandono) das regras e rotinas da contabilidade gerencial ao longo do tempo na Fundação.	2	0	0	1	0	0	0	0	4	2	3	12
11. A mudança das regras e rotinas da contabilidade gerencial ao longo do tempo foi conflitante com a configuração das práticas (manuais/modelos/sistemas) existentes.	1	0	0	2	0	0	0	0	6	0	3	12
12. A mudança das regras e rotinas da contabilidade gerencial ao longo do tempo foi necessária para inovar as rotinas contábeis da Fundação.	2	0	0	0	1	0	0	0	2	4	2	11
(4) Agentes institucionais do terceiro setor												
13. Agentes institucionais (Velamento do Ministério Público, manutenção dos requisitos para títulos e certificações, controle de órgãos reguladores e controle de órgãos financiadores) exercem	1	0	0	0	0	0	0	2	0	5	4	12

Questões	Frequência dos níveis de escala											
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	NR
influência sobre as atividades da contabilidade gerencial da Fundação.												
14. A prestação de contas às partes relacionadas atende tanto as demandas técnicas quanto as sociais.	0	0	0	0	0	1	0	1	0	5	5	12
15. A prestação de contas às partes relacionadas satisfaz os aspectos de uma prestação de contas legitimadora em detrimento de questões operacionais (aspectos de eficiência) da Fundação.	1	0	0	0	0	1	0	1	1	1	6	11
(5) Isomorfismo												
16. Os elementos internos e externos que interagem diretamente com a Fundação, como a sociedade civil, a força de trabalho assalariada e voluntária, os beneficiários, os órgãos governamentais, as agências internacionais e entidades financiadoras, além das próprias entidades do terceiro setor influenciam a mudança das práticas de contabilidade gerencial da Fundação.	1	0	1	0	0	0	0	1	4	4	1	12
17. Pressões coercitivas sobre a Fundação excedem a busca de eficiência, com exigências que implicam na transgressão dos seus princípios e valores, ou na flexibilização de sua missão para dar lugar a tais exigências.	2	4	2	0	0	1	0	1	0	1	1	12
18. Pressões por maior desempenho contribuem para a adoção, ao longo do tempo, das práticas empresariais.	4	0	0	0	1	0	1	1	2	2	1	12
19. As pressões da concorrência induzem à adaptação dos conceitos e técnicas de gestão da Fundação às práticas empresariais mais pela busca da legitimidade do que pela eficiência dessas práticas e modelos.	4	0	0	0	1	2	1	1	2	0	1	12

Questões	Frequência dos níveis de escala											
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	NR
20. Há dificuldades de gestão das funções contábeis da Fundação por ausência de pessoal qualificado, falta ou limitação de equipamentos e sistemas de controle.	6	0	1	0	0	0	2	1	1	0	1	12
21. A necessidade de ser eficiente, para alcançar sua missão ou se reportar ao governo e aos financiadores, induz a Fundação à profissionalização.	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	8	10
(6) Pilares institucionais												
22. A imposição legal que procede do estado e de órgãos reguladores promove ou restringe a mudança das ações da contabilidade gerencial na Fundação.	3	0	0	0	0	0	0	2	0	2	5	12
23. A mudança das ações da contabilidade gerencial foi guiada por pressões externas por conformidade e/ou legitimidade.	5	0	0	1	0	1	0	0	1	4	0	12
24. A aderência a regras e normas sociais promove ou restringe a mudança das ações da contabilidade gerencial na Fundação.	4	0	0	1	0	0	0	1	1	4	1	12
25. A mudança das ações da contabilidade gerencial foi orientada pela sua adequação aos padrões de conduta socialmente aceitos.	2	0	0	0	0	0	1	0	2	3	4	12
26. A aceitação da Fundação pela comunidade promove ou restringe a mudança das ações da contabilidade gerencial na Fundação.	4	0	0	0	0	1	0	0	2	3	2	12
27. A mudança das ações da contabilidade gerencial foi suportada pela aceitação da Fundação como necessária para a comunidade organizada na região.	3	0	0	0	0	0	0	1	3	3	2	12
Legenda: NR: número de respostas												

Fonte: Elaborado pela autora.

APÊNDICE I – NÍVEL DE UTILIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Questões	Frequência dos níveis de escala											
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	NR
(i) orçamento												
28. Utiliza o orçamento como base para a tomada de decisão.	0	0	0	0	0	0	0	1	0	4	7	12
29. Adota práticas de análise de investimentos para o Orçamento de Capital.	5	0	0	0	0	0	0	1	0	1	4	11
(ii) custos												
30. Conhece quanto a Fundação precisa "vender" no mês/ano para cobrir gastos fixos.	0	0	0	0	0	2	0	0	1	2	7	12
31. Utiliza o conceito de margem de contribuição (receita menos gastos variáveis) na tomada de decisão dos gestores.	0	0	0	0	0	0	0	1	1	3	7	12
32. Realiza simulações de rentabilidade de produtos (receitas, custos e margem de contribuição).	2	0	0	0	0	0	0	1	2	2	5	12
33. Utiliza o custeio baseado em atividades (<i>Activity-Based Costing – ABC</i>).	8	0	0	0	1	0	0	0	0	0	2	11
34. Adota a prática de custo meta (<i>Target costing</i>).	8	0	0	0	1	0	0	0	1	0	2	12
35. Apura o custo dos serviços com base no método de Custeio por Absorção.	8	0	0	1	0	0	0	0	0	0	2	11
36. Apura o custo dos serviços com base no método de Custeio Variável.	8	0	0	1	0	0	0	0	0	0	2	11
37. Utiliza o Custo Padrão como instrumento de controle de custos.	8	0	0	1	0	0	0	0	1	0	1	11
38. Apura os custos da qualidade (custos de prevenção, de avaliação e de falhas internas e externas)	7	0	0	0	0	1	0	0	1	1	1	11
39. Adota a Gestão Baseada em Atividades (ABM), analisando atividades de baixo valor agregado para melhorar os processos.	7	0	0	0	0	1	0	0	0	1	2	11
40. Adota o conceito de <i>Just in time</i> .	8	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	10

Questões	Frequência dos níveis de escala											
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	NR
41. Utiliza a filosofia de melhoria contínua <i>Kaizen</i> .	8	0	0	0	0	0	0	1	0	0	3	12
42. Adota o conceito de Preço de Transferência nos produtos ou serviços destinados a outros campi da Fundação.	10	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	12
(iii) informação para tomada de decisão												
43. Compara seus indicadores com os de outras fundações (<i>Benchmarking</i>).	8	0	0	0	0	0	1	1	0	0	2	12
44. Conhece o montante do fluxo de recebimentos e pagamentos esperados para os próximos meses (fluxo de caixa projetado).	3	0	0	0	0	1	0	0	1	1	6	12
45. Elabora e analisa relatórios gerenciais em Moeda Constante.	3	0	0	1	0	0	0	0	1	1	6	12
46. Avalia a margem de contribuição por fator limitante de produção com base na Teoria das Restrições.	7	0	0	1	0	0	0	0	0	1	2	11
(iv) avaliação de desempenho												
47. Conhece a lucratividade por cliente.	3	0	0	1	0	1	0	0	1	2	3	11
48. Conhece as sobras (lucratividade) de cada serviço oferecido.	1	0	0	0	1	1	1	0	2	3	3	12
49. Adota o sistema de avaliação de desempenho <i>Balanced Scorecard</i> .	8	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	11
50. Utiliza o Valor Econômico Adicionado (EVA) para avaliar o desempenho econômico.	9	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	11
(v) análise estratégica												
51. Elabora o planejamento estratégico.	1	0	0	0	0	0	0	0	0	4	7	12
52. Implementa o planejamento estratégico.	1	0	0	0	0	0	0	2	1	3	5	12
Legenda:												
NR: Número de respostas												

Fonte: Elaborado pela autora.