



MUDANÇA DA CONTABILIDADE GERENCIAL E LEGITIMIDADE DE UMA ORGANIZAÇÃO DO TERCEIRO SETOR BRASILEIRO: UMA ABORDAGEM INSTITUCIONAL

CHANGE IN MANAGEMENT ACCOUNTING AND LEGITIMACY OF AN ORGANIZATION IN THE THIRD BRAZILIAN SECTOR: AN INSTITUTIONAL APPROACH

CAMBIO EN LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y LEGITIMIDAD DE UNA ORGANIZACIÓN DEL TERCER SECTOR BRASILEÑO: UN ENFOQUE INSTITUCIONAL

Recebido em: 29-08-2020
Avaliado em: 16-06-2021
Reformulado em: 30-11-2021
Aceito para publicação em: 14-02-2023
Publicado em: 31-01-2024
Editor Responsável: Micheli Aparecida Lunardi

Renícia Maria Innocenti¹
Valdirene Gasparetto²

RESUMO

O estudo objetiva compreender de que forma a mudança da contabilidade gerencial, sob a influência do isomorfismo, apoia o alcance da legitimidade de uma organização do terceiro setor brasileiro. A relevância do tema consiste em apreender a contribuição da contabilidade gerencial para o alcance da legitimidade e da conformidade organizacionais aos valores ambientais. A pesquisa tem natureza descritiva, com abordagem qualitativa e coleta de dados por meio de entrevistas e documentos. Foi realizado estudo de caso em uma fundação privada educacional do Brasil. Os resultados apontaram que a mudança institucional de regras e rotinas da contabilidade gerencial deu-se ao longo do período de atuação da Fundação, suscitando em informações mais ágeis e seguras para tomada de decisão. A mudança da contabilidade gerencial ocorreu sob influência do isomorfismo coercitivo, mimético e normativo, e foi guiada por racionalidade e eficiência, para legitimação das ações, redução de incertezas e harmonia com as convenções aceitas. No intuito de alcançar legitimidade, as ações da contabilidade gerencial foram adequadas a um padrão de comportamento legal e socialmente aceito, e ao reconhecimento da Fundação como necessária à comunidade. O estudo amplia o entendimento da contabilidade gerencial para prover legitimidade às atividades da organização, no campo institucional do terceiro setor. A pesquisa contribui por apresentar evidências empíricas sobre mudanças na contabilidade gerencial ao longo do tempo, sob influência de pressões isomórficas e das estruturas que lhe conferem legitimidade, no contexto do terceiro setor brasileiro, sugerindo novos estudos.

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

¹ Mestra em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC); ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9576-2523>; E-mail: reniciamaria2008@hotmail.com

² Doutora em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC); ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2825-4067>; E-mail: valdirene.gasparetto@ufsc.br

ABSTRACT

The study aims to understand how the change in management accounting, under the influence of isomorphism, supports the reach of the legitimacy of an organization in the third sector in Brazil. The theme's relevance is to understand management accounting's contribution to achieving organizational legitimacy and compliance with environmental values. The research is descriptive, with a qualitative approach and data collection through interviews and documents. We conducted a case study at a private educational foundation in Brazil. The results showed that the institutional change of management accounting rules and routines occurred throughout the Foundation's activities, raising more agile and secure information for decision-making. The change in management accounting occurred under the influence of coercive, mimetic and normative isomorphism and was guided by rationality and efficiency to legitimize actions, reduce uncertainties and harmony with accepted conventions. In order to achieve legitimacy, the actions of management accounting were adapted to a standard of legal and socially accepted behavior and the recognition of the Foundation as necessary to the community. The study broadens the understanding of management accounting to provide legitimacy to the organization's activities in the institutional field of the third sector. The research contributes by presenting empirical evidence on changes in management accounting over time, under the influence of isomorphic pressures and the structures that give it legitimacy, in the context of the Brazilian third sector, suggesting new studies.

Keywords: Management Accounting, Legitimacy, Isomorphism, Third Sector, Institutional Theory.

RESUMEN

El estudio tiene como objetivo comprender cómo el cambio en la contabilidad de gestión, bajo la influencia del isomorfismo, apoya el alcance de la legitimidad de una organización del tercer sector brasileño. La relevancia del tema es comprender el aporte de la contabilidad de gestión para lograr la legitimidad organizacional y el cumplimiento de los valores ambientales. La investigación tiene un carácter descriptivo, con un enfoque cualitativo y recolección de datos a través de entrevistas y documentos. Se realizó un estudio de caso en una fundación educativa privada en Brasil. Los resultados mostraron que el cambio institucional de reglas y rutinas de contabilidad de gestión se produjo a lo largo del período de actividades de la Fundación, planteando información más ágil y segura para la toma de decisiones. El cambio en la contabilidad de gestión se produjo bajo la influencia del isomorfismo coercitivo, mimético y normativo, y estuvo guiado por la racionalidad y la eficiencia, para la legitimación de las acciones, la reducción de las incertidumbres y la armonía con las convenciones aceptadas. Para lograr la legitimidad, las acciones de la contabilidad gerencial se adecuaron a un estándar de comportamiento legal y socialmente aceptado, y al reconocimiento de la Fundación como necesario para la comunidad. El estudio amplía la comprensión de la contabilidad de gestión para dar legitimidad a las actividades de la organización, en el ámbito institucional del tercer sector. La investigación contribuye presentando evidencia empírica sobre cambios en la contabilidad de gestión a lo largo del tiempo, bajo la influencia de presiones isomórficas y las estructuras que le dan legitimidad, en el contexto del tercer sector brasileño, sugiriendo nuevos estudios.

Palabras-clave: Contabilidad de Gestión; Legitimidad; Isomorfismo; Tercer Sector; Teoría Institucional.

1 INTRODUÇÃO

O terceiro setor brasileiro vem ampliando seu espaço de atuação por meio de mudanças institucionais, desde sua origem, alicerçada nos princípios da filantropia e da caridade religiosa no século XVI, à contemporaneidade da gestão eficiente. Valores como solidariedade e altruísmo foram conservados ao longo do tempo, mas há uma mudança institucional que vincula a sobrevivência das organizações do terceiro setor brasileiro e a manutenção da legitimidade de suas ações ao alcance de níveis satisfatórios de eficiência (Guerra & Aguiar, 2007).

Contudo, muitas entidades do terceiro setor sobrevivem, mesmo sem adequadas estrutura e eficiência, contrariando a lógica de que a ausência destes elementos as conduziria ao fracasso. Ao que parece, a institucionalização não ocorre por altos índices de desempenho e elevada eficiência, mas pela harmonização dos objetivos organizacionais com valores, crenças e expectativas da sociedade (Guerra & Aguiar, 2007). Conforme Meyer e Rowan (1977), a sobrevivência das organizações pode resultar não apenas de elas serem eficientes, mas também de se adequarem a padrões no ambiente organizacional, o que lhes confere legitimidade e o alcance de recursos.

Na abordagem institucional, as organizações evoluem impelidas por pressões internas e por valores da sociedade, adaptando-se a pressões ambientais e orientando-se por eficiência e pela necessidade de aceitação social (Guerra & Aguiar, 2007). Suchman (1995) apresenta a legitimidade como uma percepção de conformidade dentro de um sistema de normas socialmente construído. Nesse contexto, as organizações tendem ao isomorfismo ao se assemelharem a outras que enfrentam o mesmo conjunto de condições ambientais (DiMaggio & Powell, 1983), e as que o fazem aumentam sua legitimidade e suas perspectivas de sobrevivência (Meyer & Rowan, 1977).

No Brasil, as organizações do terceiro setor complementam iniciativas do estado diante da elevada demanda por políticas sociais. Em contrapartida, há 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). Porém, as entidades do terceiro setor brasileiro apresentam dificuldades de gestão que 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 et al., 2013).

A contabilidade, como sistema de informação, assume papel relevante na gestão do terceiro setor, por possibilitar aos gestores e à sociedade dados que permitem acompanhar os atos e fatos da gestão para a devida administração dos recursos públicos, inclusive nos processos de prestação de contas (Borges, 2017). No âmbito gerencial, a contabilidade oferece uma estrutura de gestão adequada ao cumprimento dos compromissos sociais e à captação de recursos que viabilizem a continuidade operacional dessas entidades (Milani Filho, 2009), de forma a tornar transparente e legítima sua atuação para a sociedade, no atendimento dos propósitos para os quais foram constituídas (Arruda et al., 2013).

Na abordagem 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 coesão organizacional (Scapens, 1994). Regras e rotinas compõem as instituições e representam uma forma de pensar que é comum aos membros de uma organização (Burns, 2000). Logo, a visão institucional apresenta-se como uma estrutura válida para o entendimento das práticas contábeis gerenciais como rotinas institucionalizadas (Scapens, 1994).

A Teoria Institucional busca entender 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). Por considerar a influência de distintos fatores – ambiente, fatores institucionais e interesses envolvidos, que impactam na legitimidade das ações, a perspectiva institucional permite analisar os efeitos do papel das instituições, que promovem ou

restringem o desenvolvimento, a implementação e o abandono de procedimentos e práticas (Rezende et al., 2012).

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). Por resultar de influências da ciência política, da sociologia e da economia, essas abordagens buscam compreender a influência das instituições e inserir a ideia de padrões de comportamento, de normas e valores, de crenças e pressupostos na interação de indivíduos, grupos e organizações (Machado-da-Silva & Gonçalves, 1999).

A OIE aborda as relações entre indivíduos e instituições no ambiente interno das organizações, por considerar os processos dos elementos organizacionais e salientar por que e como as coisas se tornam o que são, ou não, ao longo do tempo (Burns, 2000; Burns & Scapens, 2000; Scapens, 1994). A NIE foca no ambiente institucional que estabelece as bases para produção, troca e distribuição (Williamson, 1991). A NIS trata das 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).

Na literatura contábil, essa teoria oferece distintas abordagens para estudos sobre mudanças em contabilidade gerencial (Burns & Scapens, 2000; Covalleski & Dirsmith, 1988; Covalleski et al., 1993). Nas perspectivas da OIE e da NIS é possível observar a mudança da contabilidade gerencial em uma organização para entender por que e como os sistemas de contabilidade gerencial surgem, são sustentados e mudam com o tempo (Yazdifar et al., 2008).

As relações entre Teoria Institucional e contabilidade gerencial foram exploradas por diversos autores, em distintos setores, como o modelo teórico de Burns e Scapens (2000) para avaliar a institucionalização da contabilidade gerencial. Estudos empíricos trataram (i) do processo de institucionalização de práticas de contabilidade gerencial (Angonese & Lavarda, 2014; Robalo, 2014; Oliveira & Quinn, 2015; Lavarda & Popik, 2016; Beuren et al., 2017; Russo & Guerreiro, 2017; Quinn & Hiebl, 2018); (ii) da mudança da contabilidade gerencial sob pressões isomórficas (Oyadomari et al., 2008; Lasyoud et al., 2018); e (iii) da mudança da contabilidade gerencial para alcançar legitimidade (Goretzki et al., 2013; Marassi et al., 2014).

Com relação ao terceiro setor, estudos empíricos analisaram processos de mudança institucional de regras e rotinas da contabilidade gerencial para prover legitimidade às atividades organizacionais, sob a influência de pressões isomórficas neste campo institucional, como os de Collier (2001), Pizzini (2006), Johanne Pettersen e Nyland (2012), Amans et al. (2015), Järvinen (2016), Kraus et al. (2017), Ozdil e Hoque (2017) e Chenhall et al. (2017).

Conforme Hopper e Bui (2016), há uma lacuna na literatura contábil em relação às pesquisas no terceiro setor, a exemplo do periódico *Management Accounting Research (MAR)* – um dos principais periódicos científicos de contabilidade gerencial do mundo, que fez contribuições substanciais para a contabilidade gerencial, nos 25 anos desde seu lançamento, exceto em áreas críticas, como a das organizações do terceiro setor, que foi negligenciada.

Essa reflexão sugere uma pesquisa que leve a entender a mudança da contabilidade gerencial no campo institucional do terceiro setor, seja pela busca da eficiência na prestação de serviços sociais e/ou pela necessidade de legitimidade em função da forma de constituição e princípios norteadores dessas entidades. Do exposto, questiona-se: de que forma a mudança da contabilidade gerencial, sob a influência do isomorfismo, apoia o alcance da legitimidade de uma organização do terceiro setor no Brasil? Em resposta a essa questão, este estudo objetiva compreender de que forma a mudança da contabilidade gerencial, sob a influência do isomorfismo apoia o alcance da legitimidade de uma organização do terceiro setor brasileiro.

Uma abordagem institucional contemplando OIE e NIS pode ser adotada como base teórica para fornecer uma visão ampliada de fenômenos organizacionais, como o processo de mudança da

contabilidade gerencial, sob a influência das pressões isomórficas e das estruturas que lhe conferem legitimidade. Neste estudo, a escolha dessas abordagens pretende explorar o processo de mudança da contabilidade gerencial, no campo institucional do terceiro setor, para entender quando e como os atores efetuam as mudanças, seja por racionalidade e eficiência e/ou pela necessidade de legitimação e aceitação social. Busca-se apreender a dinâmica utilizada no processo de mudança da contabilidade gerencial no terceiro setor, pelos agentes envolvidos.

A opção pelo método de estudo de caso visa atender a sugestão dos institucionalistas para que os pesquisadores “voltem a estudos de caso ricos” (Suddaby, 2010, p. 16) e levem em consideração atores, significados e ações na interação entre contexto institucional e microprocessos organizacionais (Lawrence & Suddaby, 2006; Goretzki et al., 2013).

O tema do estudo tem relevância social, prática e acadêmica, pois as organizações do terceiro setor têm crescido internacionalmente e contribuem significativamente para o produto nacional bruto dos países. Sua necessidade de demonstrar eficiência pela adoção de controles contábeis gerenciais convencionais muitas vezes mostra-se difícil de conciliar com suas missões, além da alteração de práticas contábeis e da legislação (Hopper & Bui, 2016). Porém, o alcance da eficiência e o atendimento das expectativas sociais possibilita auferir legitimidade, tão importante à própria sobrevivência quanto os recursos (Meyer & Rowan, 1977).

Esta pesquisa contribui para a prática, ao demonstrar que a mudança da contabilidade gerencial, sob a influência do isomorfismo, pode apoiar o alcance da legitimidade e da conformidade organizacionais aos valores ambientais, elementos essenciais à sobrevivência dessas organizações. Também contribui para a academia por apresentar evidências empíricas sobre o processo de mudança da contabilidade gerencial, para prover legitimidade às atividades da organização, no campo institucional do terceiro setor.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Abordagem Institucional da Contabilidade Gerencial

Na visão institucional, “a contabilidade representa um instrumento de legitimação de ações e estratégias para as organizações” (Rezende et al., 2012, p. 37). Como um conjunto de crenças e técnicas, a contabilidade é capaz de vincular ações e valores e tornar essas ações legítimas, por meio dos contadores, que estabelecem o papel legitimador do conhecimento contábil. Dessa forma, como uma instituição legitimadora, a contabilidade pressupõe e exige que o conhecimento contábil e as instituições nas quais esse conhecimento é estabelecido sejam, eles próprios, vistos como legítimos (Richardson, 1987).

Suchman (1995) 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 e crenças. Segundo Scott (1995, p. 45), legitimidade não é uma *commodity* a ser possuída ou trocada, mas uma condição que reflete alinhamento cultural, apoio normativo ou 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 1 sintetiza o que Scott (1995, 2001) chamou de variações de ênfase dos pilares institucionais e suas diferenças analíticas.

Tabela 1*Variações de ênfase: três pilares institucionais*

	Regulativo	Normativo	Cultural-Cognitivo
Base de conformidade	Conveniência	Obrigação social	Aceitação de pressupostos
Mecanismos	Coercitivo	Normativo	Mimético
L�gica	Instrumental	Adequação	Ortodoxa
Indicadores	Regras, leis, sanç�es	Certificaç�o, aceitação	Predom�nio, isomorfismo
Base de legitimidade	Legalmente sancionada	Moralmente governada	Culturalmente sustentada, conceitualmente correta

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

As instituiç es s o compostas de elementos regulativos, normativos e cultural-cognitivos que proveem estabilidade e significado para o comportamento social (Scott, 2001). No pilar regulativo são elaboradas regras e leis para regular e inibir o comportamento; no pilar normativo, as instituições apoiam-se em normas, valores e expectativas socialmente construídas e interiorizados como um padrão de conduta e no pilar cultural-cognitivo os aspectos simbólicos e subjetivos das ações são compartilhados a partir de conhecimentos culturalmente difundidos e socialmente aceitos.

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 m dia, 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   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 deste estudo, com a percepção de legitimidade das instituições conferida pelos indivíduos que atuam na 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 fen menos empíricos totalmente separáveis (Deephouse et al., 2017), como advertem Machado-da-Silva e Gonç lves (1999): “não se tratam de posturas mutuamente exclusivas, mas alternativas analíticas para melhor compreensão de aspectos distintos do mesmo fen meno” (p. 220).

A Teoria Institucional pode explicar os fen menos da estabilidade e da mudanç a da contabilidade gerencial. Organizações são pressionadas a implementar processos de mudanç as profundos no modo de atuação, de gestão de negócios e dos instrumentos gerenciais (Guerreiro et al., 2005). O processo de institucionalização inicia com a repetição de ações que são assimiladas pelos integrantes da organização ao longo do tempo (Silva & Aguiar, 2011), e adquirem um *status* normativo, base da estrutura social (Scott, 2001).

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), e têm condições de promover mudanç as sociais (Tolbert & Zucker, 1999). Mais do que gerar informações para a tomada de decisões racionais, a contabilidade gerencial possibilita a construção de significados, crenç as e valores dos padrões de comportamento organizacional (Guerreiro et al., 2006). Logo, a contabilidade gerencial atua como instrumento de legitimação das decisões já tomadas (Zuccolotto et al., 2010).

A mudanç a da contabilidade gerencial mostra alterações em regras e rotinas que podem (ou não) ser incorporadas como suposições e crenç as comuns aos membros da organização (Burns, 2000). A dinâmica da institucionalização passa pelo processo de construção e reconstrução dos arranjos estruturais dentro das organizações e sofre influência de fatores que pressionam para a mudanç a, como processos de tomadas de decisão e comportamentos dos atores, além da exercida pelo ambiente (Machado-da-Silva & Gonç lves, 1999).

Embora apresentem estabilidade, as instituições estão sujeitas a processos de mudanç a ou descontinuidade no ambiente social (Scott, 1995). No processo de desinstitucionalização “as

instituições se enfraquecem e desaparecem” (Rezende et al., 2012, p. 41) em razão de questionamentos internos sobre a adequação de práticas e procedimentos às exigências ambientais (Machado-da-Silva & Fonseca, 2010).

O modo pelo qual a contabilidade gerencial é institucionalizada 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). Contudo, 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.

2.2 2.2 Abordagem Institucional do Terceiro Setor Brasileiro

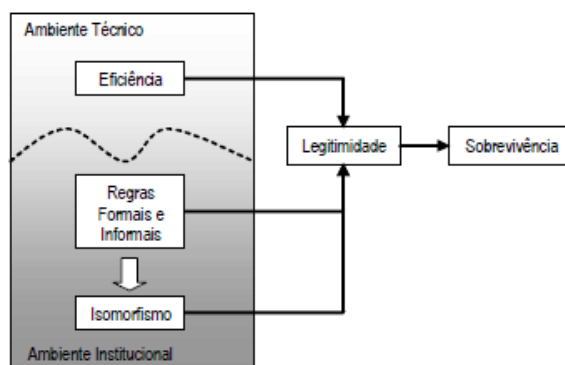
A abordagem institucional está centrada na interação entre indivíduo, organização e ambiente, dito setor social (Machado-da-Silva & Fonseca, 2010). As organizações estão imersas em ambientes – setores sociais que congregam as entidades atuantes em um mesmo campo institucional, constituído de regras, crenças e valores, criados e consolidados por meio de interação social para proporcionar legitimidade, recursos e sobrevivência organizacional (DiMaggio & Powell, 1983; Machado-da-Silva & Fonseca, 2010; Meyer & Rowan, 1977).

No segmento social do terceiro setor, o ambiente condiciona a ação da organização, recebe suas demandas e contempla elementos internos e externos que interagem diretamente com a organização – sociedade civil, força de trabalho assalariada e voluntária, beneficiários, órgãos governamentais e financiadores, além das próprias entidades com toda sua diversidade de causas e valores. Portanto, as organizações do terceiro setor estão sujeitas a pressões ambientais exercidas por seus constituintes e tendem a adotar práticas e estruturas de entidades que estão em contextos similares (Guerra & Aguiar, 2007).

Ao analisar o modo pelo qual o ambiente pode determinar mudanças organizacionais consideram-se as demandas de organizações cujo desempenho precisa ser visto, pelo lado objetivo – nos serviços oferecidos à sociedade, e pelo lado subjetivo – na adequação a valores, normas, regras e crenças dessa mesma sociedade (Meyer & Rowan, 1977; DiMaggio & Powell, 1983; Tolbert & Zucker, 1999; Scott, 2001), como é o caso do terceiro setor brasileiro (Guerra & Aguiar, 2007). Se atendidas de maneira eficiente, as demandas 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 (Meyer & Rowan, 1977; DiMaggio & Powell, 1983; Guerra & Aguiar, 2007).

Meyer e Rowan (1977) ampliam a visão de ambiente, em termos técnicos e institucionais. O ambiente técnico busca o alcance da eficiência técnica nas operações da organização, já o ambiente institucional foca na necessidade de adotar regras e normas e atender às expectativas dos que estão fora da organização. Em ambos, as organizações buscam parecer legítimas perante seus *stakeholders*, garantindo acesso aos recursos necessários à sobrevivência (Meyer & Rowan, 1977; DiMaggio & Powell, 1983).

As organizações são estruturadas por fenômenos ambientais e tendem a se tornar isomórficas, pois se adaptam a seus ambientes por meio de interdependências técnicas e de troca (Meyer & Rowan, 1977). A Figura 1 esquematiza a coexistência e interconexão entre o ambiente técnico e o ambiente institucional, e a existência do isomorfismo.

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 propicia a legitimação das ações (Machado-da-Silva & Fonseca, 2010). Conforme Meyer e Rowan (1977), o isomorfismo institucional promove o sucesso e a sobrevivência das organizações. Ao atuar de acordo com normas coletivamente compartilhadas, a organização torna-se legítima, o que fortalece seu apoio e assegura sua sobrevivência; já a similaridade facilita as transações interorganizacionais e favorece o funcionamento interno pela incorporação de regras socialmente aceitas.

As atividades das entidades do terceiro setor são influenciadas por agentes institucionais que interferem no seu comportamento, pela existência de regras, leis e sanções. Dentre esses agentes, considera-se a forma jurídica – a estruturação das organizações como associações ou fundações, o velamento do Ministério Público, os títulos e certificações concedidos pelo poder público, os conselhos de políticas públicas e os financiadores, pelo fomento às suas atividades (Silva & Aguiar, 2011). A interação entre os agentes institucionais e as organizações do terceiro setor reflete uma influência que tende a conduzi-las ao isomorfismo (Silva & Aguiar, 2011).

Segundo DiMaggio e Powell (1983), a mudança isomórfica institucional ocorre pelo isomorfismo coercitivo, mimético e normativo. O isomorfismo coercitivo resulta de pressões formais e informais exercidas sobre as organizações, o mimético resulta da incerteza que encoraja a imitação e o normativo resulta da profissionalização – o esforço coletivo para definir condições e métodos de trabalho, compondo uma base cognitiva e legitimação para a autonomia da profissão. Assim, as organizações tendem a se homogeneizar pela influência de forças isomórficas coercitivas, miméticas e normativas que geram receio de sanções legais cabíveis, além da dúvida e da precaução dos atores diante do ambiente (DiMaggio & Powell, 1983).

No terceiro setor, a legitimidade é assegurada a partir de sua existência jurídica. Essa adequação legal conduz as organizações à conformidade, advinda do isomorfismo coercitivo, na medida em que obtêm ou almejam títulos e certificações do poder público. Obter concessões significa adequar-se às regras, com documentos adequados, aparatos específicos na estrutura e no estatuto organizacionais, além de registro prévio em outros órgãos e conselhos (Guerra & Aguiar, 2007). Há influência de órgãos governamentais, agências internacionais e entidades financiadoras sobre as atividades do terceiro setor, na seleção dos projetos adequados aos seus editais. Esse aspecto coercitivo restringe a criatividade das propostas e favorece o isomorfismo, contudo reduz incertezas para entidades financiadoras e financiadas (Guerra & Aguiar, 2007).

O atendimento das pressões por maior desempenho facilita a legitimação das ações das entidades do terceiro setor e contribui 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 práticas como planejamento estratégico, gestão de projetos, finanças,

auditoria, *accountability*, marketing e *empowerment*. Tal conduta advém da lógica empresarial, 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 balizada nas demandas e especificidades do setor (Guerra & Aguiar, 2007).

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 ganha importância nesse campo 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).

2.3.2.3 Contabilidade Gerencial e Teoria Institucional no Terceiro Setor: Estudos Relacionados

O tema mudança da contabilidade gerencial à luz da Teoria Institucional tem maturidade na academia. Alguns estudos empíricos que trataram do processo de institucionalização de práticas de contabilidade gerencial mostram a influência de distintos fatores que promovem ou restringem a mudança da contabilidade gerencial, como: coexistência de estabilidade e mudança (Siti-Nabiha & Scapens, 2005; Lukka, 2007); papel da agência (Abrahamsson & Gerdin, 2006); eficácia do processo de mudança (Guerreiro et al., 2006); ambiente externo, poder e política (Yazdifar et al., 2008; Youssef, 2013; Robalo, 2014); fatores de internalização (Lavarda et al., 2009); confiança (Robalo, 2014); acoplamento entre regras e rotinas da contabilidade gerencial (Siti-Nabiha & Scapens, 2005; Lukka, 2007; Coyte et al., 2010; van der Steen, 2011; Robalo, 2014; Oliveira & Quinn, 2015); papel dos contadores (Youssef, 2013); resistência (Angonese & Lavarda, 2014); contradições institucionais e práxis (Lavarda & Popik, 2016); implicações nas funções da contabilidade gerencial (Beuren & Macohon, 2010; Beuren et al., 2017); sociomaterialidade de práticas de contabilidade gerencial (Russo & Guerreiro, 2017); e fundamentos da contabilidade gerencial (Quinn & Hiebl, 2018).

Os resultados dos estudos que analisaram a mudança da contabilidade gerencial sob pressões isomórficas (Oyadomari et al., 2008; Lasyoud et al., 2018) e pela necessidade de alcançar legitimidade (Kury, 2007; Järvenpää, 2009; Verbeeten, 2011; Goretzki et al., 2013; Marassi et al., 2014) evidenciam a influência das pressões econômicas e institucionais sobre a mudança da contabilidade gerencial, como aspectos normativos, profissionais, culturais, cognitivos e comportamentais dos indivíduos e da organização.

Com relação ao terceiro setor, estudos empíricos à luz das abordagens institucionais OIE e NIS, como os de Collier (2001), Pizzini (2006), Johanne Pettersen e Nyland (2012), Amans et al. (2015), Järvinen (2016), Kraus et al. (2017), Ozdil e Hoque (2017) e Chenhall et al. (2017), analisaram a mudança da contabilidade gerencial orientada por conformidade/legitimidade. Esses trabalhos mostram a contabilidade gerencial como uma instituição que possibilita conferir legitimidade social aos participantes organizacionais e às suas ações, no contexto do terceiro setor. Esses estudos foram selecionados por apresentarem alinhamento ao objetivo proposto e contribuir para a elaboração do constructo da pesquisa, tópico da próxima seção.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para responder ao objetivo proposto foi efetuada pesquisa teórico-empírica, de natureza descritiva e abordagem qualitativa do problema. Realizou-se estudo de caso único em uma fundação privada educacional do 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. O caso é representativo (Yin, 2015) e atende ao objetivo deste estudo por permitir captar evidências do processo de mudança da contabilidade gerencial ao longo do tempo, sob as especificidades do terceiro setor.

Os procedimentos de coleta de dados foram documentos e entrevistas com questões abertas (semiestruturadas). A pesquisa documental contempla dados secundários obtidos a partir de documentos publicados pela fundação em seu *site*, e utilizados para conhecer previamente a estrutura da contabilidade gerencial da fundação e orientar a elaboração do roteiro da entrevista, junto com as referências bibliográficas. As entrevistas semiestruturadas foram utilizadas para gerar uma base de dados primários sobre a mudança da contabilidade gerencial ao longo do tempo na fundação, conforme o constructo da pesquisa. O uso de entrevistas semiestruturadas possibilita buscar respostas mais detalhadas e esclarecedoras acerca dos sentidos que os respondentes atribuem a conceitos ou eventos (Gray, 2012).

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.

Foi elaborado um constructo de pesquisa que contempla elementos de análise extraídos dos pressupostos da Teoria Institucional e dos achados dos estudos relacionados, em consonância com o objetivo proposto. A Tabela 2 apresenta o constructo de pesquisa com as questões das entrevistas semiestruturadas, os aspectos pesquisados em cada elemento de análise e as referências que o fundamentam.

Tabela 2

Constructo de pesquisa e roteiro das entrevistas semiestruturadas

Constructos	Elementos de análise	Questões (1 a 6) Aspectos pesquisados (1 a 20)	Referências
	(1) Mudança das práticas de contabilidade gerencial	QUESTÃO 1: Como se deu, ao longo do tempo, a mudança das práticas de contabilidade gerencial na Fundação? 1. Evolução de regras e rotinas que caracterizam as práticas de contabilidade gerencial. 2. Indivíduos envolvidos/Área responsável.	Scapens (1994), Burns e Scapens (2000), Guerreiro et al. (2006), Guerreiro et al. (2008).
Mudança institucional de regras e rotinas da contabilidade gerencial	(2) Fatores técnicos <i>versus</i> fatores institucionais	QUESTÃO 2: De que forma ocorreu o desenvolvimento das práticas de contabilidade gerencial, considerando que a Fundação atende demandas técnicas e sociais como entidade integrante do terceiro setor? 3. Influência das demandas técnicas (eficiência) e sociais (aceitação) sobre os princípios norteadores e sobre o desempenho da Fundação. 4. Necessidade de adotar regras e rotinas para obter eficiência e/ou aceitação social.	Meyer e Rowan (1977), Dimaggio e Powell (1983), Tolbert e Zucker (1999), Scott (2001), Collier (2001), Guerra e Aguiar (2007), Silva e Aguiar (2011).
	(3) Tipologia da mudança	QUESTÃO 3: De que forma ocorreu o processo de mudança das regras e rotinas da contabilidade gerencial? 5. Fatos que desencadearam o processo de mudança das regras e rotinas da contabilidade gerencial (conflitos, motivação). 6. Tipologia da mudança e reflexos na Fundação (incompatibilidade, desconfiança, resistência).	Burns e Scapens (2000), Siti-Nabiha e Scapens (2005), Abrahamsson e Gerdin (2006), Guerreiro et al. (2006), Lukka (2007), Yazdifar et al. (2008), Lavarda et al.

Constructos	Elementos de análise	Questões (1 a 6) Aspectos pesquisados (1 a 20)	Referências
			(2009), Beuren e Macohon (2010), Youssef (2013), Marassi et al. (2014), Robalo (2014), Lavarda e Popik (2016), Russo e Guerreiro (2017).
	(4) Agentes institucionais do terceiro setor	<p>QUESTÃO 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?</p> <p>7. Influência dos agentes institucionais sobre as atividades da contabilidade gerencial. 8. Prestação de contas e demandas técnicas e sociais.</p>	Meyer e Rowan (1977), Dimaggio e Powell (1983), Guerra e Aguiar (2007), Oyadomari et al. (2008), Silva e Aguiar (2011), Amans et al. (2015), Lasyoud et al. (2018).
Mudanças da contabilidade gerencial sob pressões isomórficas	(5) Isomorfismo	<p>QUESTÃO 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> <p>9. Influência dos elementos internos e externos que interagem diretamente com a Fundação. 10. Impacto da influência das pressões coercitivas sobre os princípios da Fundação. 11. Influência das pressões miméticas na adoção das práticas empresariais. 12. Impacto da influência das pressões miméticas sobre a legitimação das atividades da contabilidade gerencial. 13. Influência das pressões normativas para a adoção de práticas de contabilidade gerencial atualizadas e eficazes, e para alcançar profissionalismo. 14. Impacto da influência das pressões normativas na busca da convergência a uma base de conhecimento comum.</p>	Meyer e Rowan (1977), Dimaggio e Powell (1983), Machado-da-Silva e Fonseca (2010), Guerra e Aguiar (2007), Oyadomari et al. (2008), Silva e Aguiar (2011), Marassi et al. (2014), Amans et al. (2015), Lasyoud et al. (2018).
Necessidade de legitimação das ações da contabilidade gerencial	(6) Legitimidade	<p>QUESTÃO 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?</p> <p>15. Influência da imposição legal do estado e de órgãos reguladores na promoção ou restrição da mudança das ações da contabilidade gerencial. 16. Impacto da influência da adequação às normas e leis sobre a mudança das ações da contabilidade gerencial. 17. Influência dos aspectos normativos da sociedade na promoção ou restrição da mudança das ações da contabilidade gerencial. 18. Impacto da influência da adequação aos padrões de conduta socialmente aceitos sobre a mudança das ações da contabilidade gerencial. 19. Influência da aceitação da Fundação pela comunidade na promoção ou restrição da mudança das ações da contabilidade gerencial.</p>	Suchman (1995), Scott (1995, 2001), Collier (2001), Kury (2007), Järvenpää (2009), Verbeeten (2011), Johanne Pettersen e Nyland (2012), Goretzki et al. (2013), Marassi et al. (2014), Ozdil e Hoque (2017).

Constructos	Elementos de análise	Questões (1 a 6) Aspectos pesquisados (1 a 20)	Referências
		20. Impacto da influência dos valores e requisitos de aceitação sociais sobre a mudança das ações da contabilidade gerencial.	

A Fundação estudada é mantenedora de uma Instituição de Educação Superior (IES) Municipal da década de 1960, e reconhecida como Instituição Comunitária do Ensino Superior (ICES) em 2013. As ICES do estado de Santa Catarina advêm de uma política de estado de interiorização do ensino superior, e são consideradas agentes propulsores do desenvolvimento regional dada a interação com as comunidades regionais e o compartilhamento de informações que promovem crescimento econômico e social na sociedade do conhecimento (Paim, 2017). A ICES mantida pela Fundação participa da Associação Catarinense de Fundações Educacionais (ACAFE), 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. Possui em torno de 700 docentes e 500 técnico-administrativos. Cerca de 100 colaboradores ocupam cargos de gestão.

O início das tratativas da pesquisa ocorreu em setembro de 2018, em reunião preliminar com o Gerente de Finanças e Contabilidade. O roteiro das entrevistas passou por pré-teste com um especialista acadêmico e um especialista de mercado, a fim de garantir clareza e torná-lo mais inteligível aos entrevistados. Para validação dos instrumentos de pesquisa foram observadas as etapas do protocolo. Conforme 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.

Em dezembro de 2018 a Carta-apresentação, o Roteiro das entrevistas e o Protocolo de pesquisa foram submetidos à aprovação da Fundação. Em fevereiro de 2019 foi obtido o aceite para realização do estudo, com a formalização do Termo de Confidencialidade para assegurar o sigilo dos dados obtidos.

A ética na pesquisa implica a proteção dos dados para evitar danos aos participantes e respeitar perspectivas e privacidade de todos os envolvidos (Flick, 2009). O sigilo dos dados obtidos foi assegurado por meio do anonimato da entidade e dos entrevistados. 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. Dessa forma, não houve submissão dos documentos da pesquisa a Comitê de Ética pois a garantia do anonimato dos participantes e da confidencialidade dos dados obtidos, mediante compromisso firmado no Termo de Confidencialidade, dispensa a submissão do Protocolo de pesquisa ao Comitê de Ética (parágrafo único do artigo 1º da Resolução n. 510, 2016, do Conselho Nacional de Saúde).

As entrevistas foram aplicadas em fevereiro de 2019, na sede da Fundação, nas áreas de orçamento, finanças, contabilidade e planejamento, com a participação de 4 colaboradores, sendo um de cada área. Os entrevistados foram selecionados de forma intencional, por acessibilidade e por terem participado do processo de mudança da contabilidade gerencial da Fundação. Todos atuavam há mais de 5 anos no cargo. A Tabela 3 apresenta as características dos entrevistados e das entrevistas.

Tabela 3

Características dos entrevistados e das entrevistas

Entrevistados			Entrevistas	
Codificação	Cargo Atual	Tempo Cargo	Tempo Fundação	Tempo
Entrevistado 1	Analista Financeiro	5 anos	31 anos	52 min
Entrevistado 2	Contador	5 anos	6 anos	51 min
Entrevistado 3	Gerente	7 anos	14 anos	57 min
Entrevistado 4	Coordenador	6 anos	10 anos	45 min

Foi efetuada explanação inicial aos entrevistados para enfatizar objetivos, possíveis resultados e tempo estimado da entrevista, além da garantia do sigilo, em respeito à privacidade de todos. As entrevistas buscaram obter dados quanto ao processo de mudança da contabilidade gerencial da Fundação, do momento da sua constituição ao atual, tais como os indivíduos envolvidos e os fatores que impulsionaram e/ou restringiram a mudança.

As entrevistas, com tempo médio de 51 minutos, foram gravadas, transcritas e seu texto foi validado pelos entrevistados. Após a confirmação dos entrevistados quanto à integridade do conteúdo, este foi analisado. Foram efetuados contatos por *e-mail* para complementar, esclarecer ou validar as interpretações dos dados, submetidos a análise qualitativa de conteúdo, conforme classificação de Bardin (2011).

A triangulação contemplou a análise dos documentos disponíveis, para conferir maior grau de confiabilidade aos dados obtidos por meio das entrevistas. 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).

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Mudança Institucional de Regras e Rotinas da Contabilidade Gerencial

A mudança institucional de regras e rotinas da contabilidade gerencial vem ocorrendo com o próprio histórico da Fundação e foi implementada pelos seus gestores com o apoio de equipe técnica das áreas de finanças, contabilidade e orçamento, e de consultores externos. A evolução das práticas de contabilidade gerencial da Fundação foi motivada pela necessidade da gestão de ter informações tempestivas para a tomada de decisão.

O Entrevistado 1 relembra que “o Professor ‘A’ sentiu a falta da contabilidade por centros de custos e queria acompanhar a margem de contribuição de cada curso. Conforme 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, e ele foi implementando. [...] Na Fundação não existia nada disso, a contabilidade era terceirizada, um contador que fazia, mas era meio um ‘quebra galho’[...]”.

A Fundação foi gerida pelo poder público que indicava seus gestores, até seu processo de transformação em universidade, nos anos 1990. Esse processo e as exigências do Ministério da Educação (MEC) suscitaram a necessidade de ter contabilidade interna, com atribuições diversas, como orçamento, análises econômico-financeiras de cursos novos, prestação de contas das bolsas e financiamentos dos órgãos governamentais, controle de informações gerenciais, de cobrança e financeiro, de contas a pagar e a receber e de projetos de pesquisa.

Foram realizados investimentos em sistema de *Business Intelligence* (BI) para customizar o sistema contábil ao plano de contas. Conforme o Entrevistado 4, “antigamente todo o sistema era planilhado [...] não tínhamos um *software* específico [...] hoje existem sistemas muito elaborados. E aí está tudo integrado”. O Entrevistado 3 comenta que uma consultoria fez diagnóstico organizacional sugerindo e implementando novas práticas: “Isso faz a gente buscar novos tipos de informações, mecanismos de gerência e mudanças de regras e procedimentos, principalmente para que a saúde financeira da organização permaneça”.

O acompanhamento de consultorias impulsionou a implementação de novas práticas contábeis, corroborando estudos de Oyadomari et al. (2008), em que consultorias contribuíram na adoção dos artefatos, sendo a decisão da escolha prerrogativa dos gestores, e de Marassi et al. (2014), em que normas e procedimentos foram idealizados por colaboradores e consultores, suscitando na aceitação das propostas de mudanças pelos membros da organização.

Não foram evidenciados fatores de resistência como desconfiança, inércia e uso do poder, ou de conflitos para aceitação das rotinas, que tenham restringido a implementação de novas práticas. As resistências advindas da implementação do orçamento anual descentralizado foram superadas e

não restringiram a mudança institucional, em razão do planejamento dos gestores e do comprometimento dos colaboradores. Essas evidências contrariam os achados de Siti-Nabiha e Scapens (2005), Guerreiro et al. (2006) e Abrahamsson e Gerdin (2006), nos quais ações de resistência dos indivíduos impediram ou restringiram a mudança nas organizações.

A mudança institucional da contabilidade gerencial foi moldada pelas demandas sociais em detrimento de questões operacionais. 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 nisso, mas faz parte”. Segundo 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 é considerada: “estamos sempre acompanhando. Se está sustentável, conseguimos direcionar esse recurso para outros tipos de atividade. É essa, também, a função da contabilidade gerencial”.

As evidências corroboram os resultados de Marassi et al. (2014), 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. Nesse estudo a consultoria possibilitou aos gestores uma visão diferenciada sobre a realidade da organização, promovendo a mudança de forma mais efetiva e com acompanhamento regular.

Por ter caráter privado, a Fundação não depende de subsídios públicos para sua manutenção, comenta o Entrevistado 3. Assim, “cobrar mensalidades, apesar de não ter fins lucrativos”, permite a execução de projetos de pesquisa e extensão, pois incentivos públicos nessa área são insuficientes para caracterizar “uma pesquisa com eficiência”. Para o Entrevistado 4, além de ensino como principal foco da Fundação, “temos um objetivo diferente das organizações privadas que visam maximizar o lucro. Temos outra lógica, que é de reverter todo o resultado para projetos de pesquisa e de extensão, que acaba impactando a região”.

Apesar de buscar eficiência econômico-financeira, a Fundação mantém cursos deficitários nas quatro grandes áreas do ensino, o que demanda incentivo do estado de Santa Catarina para fomento por meio de bolsas, 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. Para 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”.

Para o Entrevistado 3, “isso é visível, [...] nos cursos na modalidade EaD. [...] na leitura externa está sendo como uma mercadoria, enquanto nós, universidade, temos que pensar na qualidade de ensino, e que o ensino não é uma mercadoria”. Segundo 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 sustentabilidade financeira”.

Esse contexto revela conflitos decorrentes de distintas lógicas de gestão, em função da responsabilidade social da Fundação. Além de buscar eficiência econômico-financeira, a Fundação tem a lógica da responsabilidade social, de reversão do resultado em benefícios à sociedade. O resultado é reinvestido em projetos que impactam na comunidade local e regional, como a manutenção de cursos de licenciatura, com históricos resultados deficitários, mas ainda ofertados, por meio de incentivos públicos, para assegurar a existência de professores no futuro.

Como entidade do terceiro setor, a Fundação considera as demandas técnicas e sociais, conforme preconizado pela Teoria Institucional (Meyer & Rowan, 1977; Dimaggio & Powell, 1983;

Tolbert & Zucker, 1999; Scott, 2001). Nessa abordagem, o desempenho precisa ser visto pelo lado objetivo, relativo aos serviços oferecidos à sociedade, e pelo lado subjetivo, referente à sua adequação a símbolos, normas e valores dessa mesma sociedade, o que corrobora os estudos de Collier (2001), Guerra e Aguiar (2007) e Silva e Aguiar (2011).

Foi possível o entendimento das práticas de contabilidade gerencial como rotinas institucionalizadas na Fundação, segundo 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. Os achados corroboram estudos que identificaram e classificaram a mudança na implementação de práticas de contabilidade gerencial nas organizações, como os de Siti-Nabiha e Scapens (2005), Guerreiro et al. (2006), Guerreiro et al. (2008), Yazdifar et al. (2008), Lavarda et al. (2009) e Youssef (2013).

As mudanças promovidas na contabilidade gerencial foram aceitas e internalizadas pela equipe ao longo do tempo, e trouxeram benefícios à gestão por fornecer uma avaliação mais segura sobre o desempenho. O conjunto das práticas de contabilidade gerencial foi modificado ao longo do tempo, com a reconfiguração das existentes, pela necessidade de inovação. A integração de sistemas a partir da padronização e compartilhamento de informações contábeis e fiscais proporcionou melhoria na qualidade e maior rapidez no acesso às informações, e melhor integração com o fisco, suscitando controles mais eficientes, seguros e úteis à gestão.

Em razão do segmento social no qual está inserida a Fundação, a mudança das práticas de contabilidade gerencial foi direcionada ao atendimento das demandas técnicas e sociais, por meio da adequação às expectativas da sociedade, e não apenas por eficiência, em detrimento de questões operacionais, com impacto no desempenho organizacional.

4.2 Mudanças da Contabilidade Gerencial sob Pressões Isomórficas

Como entidade integrante do terceiro setor, a Fundação é fiscalizada pelo Ministério Público do estado em que se situa, submete-se ao controle de órgãos compostos por representantes da sociedade civil e do governo e de grupos que fomentam suas atividades. Dessa forma, há fiscalização de toda a sociedade, observatório social, imprensa, Diretório Central dos Estudantes, Conselhos Universitário, Curador e Superior de Administração da Fundação. Essa adequação legal reflete uma influência que se intensifica e conduz a Fundação à conformidade, advinda dos aspectos do isomorfismo coercitivo. 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, como tratam Guerra e Aguiar (2007).

A Fundação pode pleitear títulos e certificações junto ao poder público, o que lhe confere legitimidade perante a sociedade e benefícios, como isenções fiscais (Silva e Aguiar, 2011; Borges, 2017). Conforme Silva e Aguiar (2011), os agentes institucionais fornecem significado coletivo capaz de desencadear processos de institucionalização de estruturas ou práticas organizacionais. Para o Entrevistado 1, “isso é muito sério. Se deixou de atingir um (requisito), [...] pode perder o certificado, e perde mesmo. Daí tem um ônus muito grande para a universidade. Então é isso que dificulta um pouco”. O Entrevistado 2 enfatiza que “não pagamos o imposto – não cumprimos com a obrigação principal – mas temos que cumprir com todas as obrigações acessórias: [...] ter certidão negativa, recolher os tributos em dia e a contabilidade com parecer de auditores”.

A contabilidade gerencial, sob a influência dos agentes institucionais do terceiro setor, conduziu a Fundação à conformidade ambiental e à adequação legal, reflexo do isomorfismo coercitivo. O Entrevistado 1 comenta que “deixou de ser aquela contabilidade só gerencial para o controle interno, [...] já prestamos contas para os Conselhos [...] – uma exigência interna, só que não tão rigorosa como a externa”. Assim, 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 plano de contas e do registro e evidenciação dos fatos contábeis, de acordo com a Interpretação Técnica Geral (ITG) de 2002. O Entrevistado 2 cita que a Receita Federal exigia a segregação de receitas de alunos pagantes e não pagantes: “não havia essa informação exata, tivemos que gerar. [...] vemos o MEC com um modelo de plano de contas, a Receita, no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), com outro [...] temos que conseguir nos adaptarmos a isso [...] com a regência da ITG 2002”.

Ao ser indagado sobre a forma de elaborar a prestação de contas, o Entrevistado 1 cita: “o que afeta um pouco é que temos que cumprir normas, que na contabilidade normal não tem [...] tem que cumprir algumas exigências”. Em função das imunidades e isenções obtidas, as Notas Explicativas às demonstrações contábeis têm que especificar quanto a Fundação deixa de contribuir com encargos, como se devidos fossem. Destaca o Entrevistado 1: “é nisso que muda e que dificulta [...] tem que estar muito atento às mudanças de lei”. Esses resultados ratificam que o controle de órgãos reguladores, financiadores e fiscalizadores influencia as atividades da contabilidade gerencial, 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 apregoa Borges (2017).

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

Por outro lado, segundo o Entrevistado 1, “a Fundação tem que cumprir alguns pré-requisitos, mesmo se não houvesse a obrigatoriedade da prestação de contas para 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.

As prestações de contas da Fundação são submetidas à aprovação dos Conselhos Universitário, Curador e Superior de Administração. O Entrevistado 3 comenta que a gestão “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”. Para o Entrevistado 3, numa empresa privada quem decide é o dono, já na Fundação “todas as grandes ações obrigatoriamente passam por aprovações dos Conselhos, seja para aquisição de um imóvel, seja para um investimento, tudo passa, no mínimo, em três Conselhos”.

Esses resultados mostram a influência da coerção pelo controle dos recursos, fazendo com que a tomada de decisão observe a disponibilidade do recurso no orçamento. 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. 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 transformação da Fundação 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.

A interpretação dos relatos das entrevistas evidencia a influência do prazo de mandato dos integrantes da gestão. Para 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”. Lavarda e Popik (2016) advertem que a instabilidade nas práticas de gestão existentes, originada de novos mandatos, pode favorecer o surgimento de inovações, mas com risco de fracasso de implementação. Na Fundação, a mudança da contabilidade gerencial foi promovida com sua adequação ao prazo de mandato dos gestores. A existência de mandatos sucessivos, com troca de gestores a cada 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 é associada da ACAFE que representa 16 entidades catarinenses de ensino superior junto aos órgãos dos governos estadual e federal com suporte técnico-operacional e orienta suas associadas a adotarem estratégias similares. Para o Entrevistado 3, “existe muito essa troca entre as universidades, principalmente com relação à gestão e aos próprios cursos também, existe daí mais uma questão, não seria de modismo, mas de necessidade”. A Fundação, tende a consolidar o modelo proposto, das universidades comunitárias, incorporando práticas de gestão de outras entidades educacionais, o que resulta em uma padronização de estruturas organizacionais. Esse esforço coletivo forma uma base cognitiva e de legitimação, com a adoção de técnicas eficazes para alcançar profissionalismo, reflexo do isomorfismo normativo.

As evidências 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, 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 da profissão (DiMaggio & Powell, 1983).

A Fundação atua em parceria com as demais associadas da ACAFE, com o apoio das câmaras de administração, de finanças e jurídicas, em que se discutem práticas de gestão em busca de soluções comuns. Na condução das atividades cotidianas os gestores tendem a imitar estratégias das entidades concorrentes, reflexo do isomorfismo mimético. Conforme DiMaggio e Powell (1983), a interação dos indivíduos leva à imitação de estratégias dos concorrentes para obter benefícios e recursos e, assim, atrair apoio e aceitação para a organização.

Quando uma prática é imitada, a entidade que imita subentende que tal prática já foi avaliada e consolidada e, portanto, legitimada no segmento social. Segundo o Entrevistado 4, “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”. Para o Entrevistado 1: “não é que imitemos, 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”. Esses achados coadunam com o estudo de Oyadomari et al. (2008), em 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.

As mudanças na contabilidade gerencial da Fundação ocorreram em resposta a pressões regulativas, normativas e culturais advindas do estado, de redes profissionais e de órgãos reguladores e financiadores, levando-a ao isomorfismo de estruturas organizacionais e de práticas de gestão. A mudança da contabilidade gerencial foi direcionada necessariamente ao atendimento das pressões isomórficas coercitivas em razão do ônus de potenciais sanções legais, enquanto pressões isomórficas miméticas e normativas foram percebidas como recomendações que facilitam a conformidade organizacional aos valores ambientais.

4.3 Necessidade de Legitimação das Ações da Contabilidade Gerencial

A Fundação passou por grande expansão na década de 1990, pela execução de atividades de extensão comunitária, em caráter filantrópico, e vem buscando parcerias com o setor privado para desenvolver projetos que envolvam a economia da região, além do assistencialismo. Segundo o Entrevistado 3, o fato de ser uma universidade comunitária confere à Fundação uma identidade, “porque antigamente não se sabia se era privada, se era pública. [...] agora temos uma identidade – universidades comunitárias” – o que faz com que “as gestões assumam o compromisso da eficiência econômico-financeira visando a manutenção da Fundação, sua perenidade e, principalmente, a integração com a sociedade civil”.

Foram identificadas evidências unânimes sobre o entendimento dos entrevistados quanto ao modo como a Fundação atua para que suas ações pareçam legítimas para a sociedade, extraídas dos relatos das entrevistas: “O papel da universidade é fundamental [...] vai além da obrigatoriedade por ser filantrópica [...] 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 não consegue ver a região sem uma universidade”; “Aqui dentro quase que substituímos a parte dos atendimentos do SUS. Isso faz com que a comunidade sinta 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. [...] 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”.

A mudança das ações da contabilidade gerencial da Fundação foi guiada por pressões externas por conformidade e/ou legitimidade, orientada pela sua adequação aos padrões de conduta socialmente aceitos e suportada pela sua aceitação como necessária à comunidade organizada na região. No que se refere à aderência a regras e normas, a mudança das ações da contabilidade gerencial foi promovida pela adequação a expectativas socialmente construídas e aos valores e requisitos de aceitação social.

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 conforme argumentam Silva e Aguiar (2011). Para Krieger e Andion (2014, p. 104), essa conduta resulta em “isomorfismo e homogeneização do campo, que se sobrepõe à crítica e ao desvelamento das contradições”.

Na Fundação, a necessidade de legitimação das ações da contabilidade gerencial promoveu a mudança das ações pela aderência a regras e leis, suscitando na sua adequação às condutas socialmente aceitas. As mudanças na contabilidade gerencial foram promovidas por meio da legitimação de ações socialmente institucionalizadas, para o alcance da eficiência organizacional, no intuito de assegurar acesso aos recursos essenciais, e de obter legitimidade, uma vez que a busca da eficiência e da legitimação não se excluem mutuamente. Essas evidências coadunam com os achados de Marassi et al. (2014), que afirmam 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. Já 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.

A interação dos indivíduos com base nos pilares institucionais de legitimidade promoveu, na Fundação: (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).

Os resultados indicam que predominam na Fundação as dimensões da legitimidade regulativa e normativa, decorrentes da adequação organizacional às convenções estabelecidas. No entanto, segundo Krieger e Andion (2014, p. 105), essa adequação reflete a adaptação organizacional às regras sociais em prejuízo de “transformação e a concepção de novos padrões de legitimação”. Conforme Suchman (1995), essas dimensões são reativas, pois pressupõem adaptação às pressões sociais e não geram transformação de convenções estabelecidas.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O presente estudo analisou de que forma a mudança da contabilidade gerencial, sob a influência do isomorfismo, apoia o alcance da legitimidade de uma organização do terceiro setor brasileiro.

Os resultados mostraram que, na organização estudada, uma fundação privada educacional, a mudança institucional de regras e rotinas da contabilidade gerencial foi implementada ao longo do seu período de atuação, pelos gestores com o apoio da equipe técnica e de consultores externos. A mudança promoveu a evolução das práticas de contabilidade gerencial suscitando em informações mais ágeis e seguras para a tomada de decisão, e no aumento do bem-estar da sociedade, considerando a sustentabilidade financeira da Fundação. O processo de institucionalização da contabilidade gerencial ocorreu com o atendimento das demandas técnicas, pela busca da eficiência das operações, e das demandas sociais, pela harmonização dos objetivos fundacionais com os valores, crenças e expectativas da sociedade.

A mudança das práticas da contabilidade gerencial da Fundação ocorreu sob a influência dos mecanismos do isomorfismo coercitivo, mimético e normativo, resultando na adoção de estruturas organizacionais e práticas de entidades que atuam em contextos similares. As mudanças foram direcionadas necessariamente ao atendimento das pressões isomórficas coercitivas em razão do ônus de potenciais sanções legais, enquanto pressões isomórficas miméticas e normativas foram percebidas como recomendações que facilitam a conformidade organizacional aos valores ambientais.

Na Fundação, a mudança das ações da contabilidade gerencial ocorreu sob influência da imposição legal do Estado e de órgãos reguladores, com predomínio das dimensões regulativa e normativa da legitimidade. Essa mudança estimula a adaptação a padrões estabelecidos e enfraquece a pluralidade por não transformar convenções estabelecidas ou criar novos modelos culturais.

O estudo contribui para a literatura contábil por apresentar evidências empíricas sobre o processo de mudança na contabilidade gerencial, sob a influência das pressões isomórficas e das estruturas que lhe conferem legitimidade, no contexto do terceiro setor brasileiro. Tem-se uma reflexão sobre a contabilidade gerencial como uma instituição que possibilita sustentar e legitimar os arranjos sociais, econômicos e políticos no campo institucional de organizações do terceiro setor, em prol de sua sobrevivência.

Como contribuição prática, os resultados podem ser úteis a gestores e consultores que visam compreender a evolução das práticas de contabilidade gerencial de organizações do terceiro setor, que buscam o atendimento eficiente das expectativas sociais e a legitimidade das ações organizacionais.

Este trabalho apresenta limitações que sinalizam oportunidades para estudos futuros. A coleta de dados por meio de documentos e entrevistas e a reduzida quantidade de entrevistados pode não captar toda a complexidade do fenômeno. A percepção subjetiva dos entrevistados aliada à subjetividade do pesquisador na análise dos dados pode suscitar respostas incorretas ou distorcidas.

Métodos alternativos de pesquisas podem ser adotados para fornecer informações mais adequadas ao constructo proposto.

Em continuidade à pesquisa, sugere-se explorar 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).

Futuras pesquisas podem extrapolar as evidências ora encontradas para outras entidades, de áreas específicas do terceiro setor, ou em estudos de casos múltiplos de uma mesma área. Ou, ainda, ampliar o escopo para entidades públicas e eventualmente de outros serviços, para maiores comparações e discussões, no intuito de aumentar a validade do constructo proposto e de possibilitar o cotejamento dos resultados por meio da generalização teórica.

REFERÊNCIAS

- 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. <https://doi.org/10.1108/11766090610670668>
- 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. <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. <https://dx.doi.org/10.1590/1808-057x201410810>
- 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. http://www.observatorio-iberoamericano.org/RICG/N%C2%BA_22/Leila_Arruda;_Simone_Voese;_Marcia_Bortolucci_Francisco_Vieira.pdf
- 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. <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. <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=400638357008>
- 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. <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. <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. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119>
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.11.002>
- 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. <https://doi.org/10.1006/mare.2001.0157>

- Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1988). An institutional perspective on the rise, social transformation, and fall of a university budget category. *Administrative Science Quarterly*, 33(4), 562-587. doi: 10.2307/2392644. <https://www.jstor.org/stable/2392644>
- 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. [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. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2010.00083.x>
- 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>
- 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. <https://www.jstor.org/stable/2095101>
- Flick, U. (2009). *Qualidade na pesquisa qualitativa: Coleção pesquisa qualitativa*. Bookman Editora.
- 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>
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.11.002>
- Gray, D. E. (2012). *Pesquisa no mundo real*. Penso Editora.
- 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). <http://www.convibra.com/2007/congresso/artigos/188.pdf>
- 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. <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. <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. <https://dx.doi.org/10.1590/S1984-92302008000100003>
- 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)
- Hopper, T., & Bui, B. (2016). Has management accounting research been critical? *Management Accounting Research*, 31, 10-30. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2015.08.001>
- Järvenpää, M. (2009). The institutional pillars of management accounting function. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 5(4), 444-471. <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. <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. <https://doi.org/10.1108/14777261211211070>
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2016.02.001>
- 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. <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. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2007.09.003>

- 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. <https://doi.org/10.1108/ARA-03-2017-0057>
- 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. <http://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/240/159>
- 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 & Finanzas*, 20(51), 101-115. <https://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772009000300007>
- 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.
- Lukka, K. (2007). Management accounting change and stability: Loosely coupled rules and routines in action. *Management Accounting Research*, 18(1), 76-101. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2006.06.006>
- Machado-da-Silva, C. L., & Fonseca, V. S. D. (2010). Competitividade organizacional: Uma tentativa de reconstrução analítica. *Revista de Administração Contemporânea*, 14(spe), 33-49. <https://doi.org/10.1590/S1415-6552010000600003>
- 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.
- 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. <http://atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ufrrj/article/viewArticle/2259>
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363. <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. <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v1i1.14710>
- Oliveira, J., & Quinn, M. (2015). Interactions of rules and routines: Re-thinking rules. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(4), 503-526. <https://doi.org/10.1108/JAOC-11-2013-0095>
- Ozdil, E., & Hoque, Z. (2017). Budgetary change at a university: A narrative inquiry. *The British Accounting Review*, 49(3), 316-328. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2016.09.004>
- 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. <https://doi.org/10.11606/rco.v2i2.34705>
- 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. <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. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.11.001>
- Quinn, M., & Hiebl, M. R. (2018). Management accounting routines: A framework on their foundations. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 15(4), 535-562. <https://doi.org/10.1108/QRAM-05-2017-0042>
- Rezende, A. J., Guerreiro, R., & Dalmácio, F. Z. (2012). Uma análise do processo de desinstitucionalização de práticas contábeis de correção monetária em empresas brasileiras. *Revista Contabilidade & Finanzas*, 23(58), 33-51. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772012000100003>
- Richardson, A. J. (1987). Accounting as a Legitimizing Institution. *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), 341-355. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90023-7](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90023-7)
- Robalo, R. (2014). Explanations for the gap between management accounting rules and routines: An institutional approach. *Revista de Contabilidad*, 17(1), 88-97. <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. <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-759020170605>
- Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: Towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5(3-4), 301-321. <https://doi.org/10.1006/mare.1994.1019>
- Scott, W. R. (1995). *Institutions and organizations. Foundations for organizational science*. London: Sage Publications.
- Scott, W.R. (2001). *Institutions and Organizations*. London: Sage Publications.
- 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. <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. <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=400638314003>
- 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. <https://doi.org/10.1108/09513570510584656>
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571-611. doi: 10.2307/258788. <https://www.jstor.org/stable/258788>
- Suddaby, R. (2010). Challenges for institutional theory. *Journal of management inquiry*, 19(1), 14-20. <https://doi.org/10.1177%2F1056492609347564>
- 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.
- van der Steen, M. (2011). The emergence and change of management accounting routines. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(4), 502-547. <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. <https://doi.org/10.1108/09513551111163620>
- Williamson, O. E. (1991). Comparative economic organization: The analysis of discrete structural alternatives. *Administrative Science Quarterly*, 36(2), 269-296. doi: 10.2307/2393356. <https://www.jstor.org/stable/2393356>
- Yazdifar, H., Zaman, M., Tsamenyi, M., & Askarany, D. (2008). Management accounting change in a subsidiary organisation. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(3), 404-430. <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. <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. <https://www.academia.edu/11991812/>