



Revista Universo Contábil

ISSN: 1809-3337

universocontabil@furb.br

Universidade Regional de Blumenau  
Brasil

da Silva Santana, Gislaine Aparecida; Douglas Colauto, Romualdo; de Pádua Carrieri, Alexandre  
INSTITUCIONALIZAÇÃO DE INSTRUMENTOS DE CUSTEIO: O CASO DE UMA ORGANIZAÇÃO  
DO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO

Revista Universo Contábil, vol. 8, núm. 2, abril-junio, 2012, pp. 25-42  
Universidade Regional de Blumenau  
Blumenau, Brasil

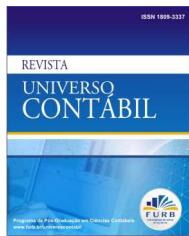
Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=117023653002>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

redalyc.org

Sistema de Informação Científica

Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal  
Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto



Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337  
Blumenau, v. 8, n. 2, p. 25-42, abr./jun., 2012

doi:10.4270/ruc.2012211  
Disponível em [www.furb.br/universocontabil](http://www.furb.br/universocontabil)



## **INSTITUCIONALIZAÇÃO DE INSTRUMENTOS DE CUSTEIO: O CASO DE UMA ORGANIZAÇÃO DO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO<sup>1</sup>**

**INSTITUTIONALIZATION OF COSTING INSTRUMENTS: THE CASE OF AN ORGANIZATION IN THE ELECTRICITY SECTOR**

**INSTITUCIONALIZACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS DE COSTEO: EL CASO DE UMA ORGANIZACIÓN DEL SECTOR ELÉCTRICO BRASILEÑO**

**Gislaine Aparecida da Silva Santana**

Mestre em Ciências Contábeis pela UFMG  
Professora da Universidade Federal de Viçosa (UFV)  
Endereço: Av. Bias Fortes, 1603, apto 603, Barro Preto  
CEP: 30170-012 – Belo Horizonte/MG – Brasil  
E-mail: gassantana@yahoo.com.br  
Telefone: (31) 3885-1100

**Romualdo Douglas Colauto**

Doutor em Engenharia de Produção e Sistemas pela UFSC  
Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFPR  
Endereço: Av. Prefeito Lothário Meissner, 632, Jardim Botânico  
CEP: 80210-170 – Curitiba/PR – Brasil  
E-mail: rdcolauto@uol.com.br  
Telefone: (41) 3360-4404

**Alexandre de Pádua Carrieri**

Doutor em Administração pela UFMG  
Professor do Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Administração da UFMG  
Endereço: Av. Antonio Carlos 6627, Pampulha  
CEP: 31270-901 – Belo Horizonte/ MG – Brasil  
E-mail: aguiar.paduacarrieri@terra.com.br  
Telefone: (31) 34097238

### **RESUMO**

Este trabalho identificou a institucionalização dos instrumentos gerenciais relacionados aos métodos de custeio em uma organização brasileira do setor elétrico, de acordo com os

<sup>1</sup> Artigo recebido em 05.07.2011. Revisado por pares em 24.08.2011. Reformulado em 04.10.2011. Recomendado para publicação em 06.10.2011 por Ilse Maria Beuren (Editora). Publicado em 30.04.2012. Organização responsável pelo periódico: FURB.

estágios de institucionalização propostos por Tolbert e Zucker (1999). Para tanto, foram realizadas entrevistas, com base em questionários estruturados, com os gestores pertencentes a superintendência de controladaria de uma empresa do setor elétrico brasileiro. Na análise dos questionários foi utilizada a técnica de análise de conteúdo, assim como para os Relatórios Anuais de 1998 a 2008 disponibilizados pela empresa. Os achados da pesquisa mostram que não há nenhum instrumento de gestão de custos no estágio pré-institucional. O Custo ABC e o Acordo Nível de Serviço Interno (ANSI) encontram-se no estágio semi-institucional e o Custo Baseado em Atividade e Tempo (TDABC) encontra-se totalmente institucionalizado. Conclui-se que a adoção dos instrumentos gerenciais pelos setores da organização é influenciada diretamente por suas necessidades e está alinhada às diretrizes estratégicas da organização; não houve substituição de nenhum instrumento ao longo do período analisado, apenas readequações e melhorias contínuas naqueles já utilizados. Também constatou-se que nem todos os instrumentos difundidos pela literatura recorrente são utilizados na prática da gestão da empresa.

**Palavras-chave:** Institucionalização. Métodos de custo. Controle gerencial.

## **ABSTRACT**

*This study identified the institutionalization of management instruments related to costing methods in a Brazilian organization in the electricity sector, according to the institutionalization stages proposed by Tolbert and Zucker (1999). For this purpose, interviews based on structured questionnaires were held with managers of the controlling superintendence of a company in the Brazilian electricity sector. For the questionnaires analysis the content analysis technique was used, as well as for the Annual Reports from 1998 to 2008 made available by the company. The research findings reveal that there is no cost management instrument in the pre-institutional stage. Activity-Based Cost and Internal Service Level Agreement are in the semi-institutional stage and Time-Driven Activity-Based Costing is totally institutionalized. It can be concluded that the adoption of management instruments by the organization sectors is directly affected by their needs and is in compliance with the strategic guidelines of the organization; and, there was no replacement of any management instrument over the period analyzed, only continuous adaptations and improvements in the ones being used. It was also verified that not all the instruments found in the literature are used in the company's management practice.*

**Keywords:** *Institutionalization. Costing methods. Management control.*

## **RESUMEN**

*Este trabajo identificó la institucionalización de los instrumentos gerenciales relacionados a los métodos de costeo de una organización brasileña del sector eléctrico, de acuerdo con el grado de institucionalización, de acuerdo con lo planteado por Tolbert y Zucker (1999). Para eso, fueron realizadas entrevistas, basadas en cuestionarios encuestados con los gestores pertenecientes a la superintendencia de controladuría de una empresa del sector eléctrico brasileño. En el análisis de las encuestas fue utilizada la técnica del análisis de contenido, así como para los Informes Anuales dispuestos por la empresa. Los logros de la investigación apuntan que no hay ningún instrumento de gestión de costes en la etapa pré-institucional. El costeo ABC y el Acuerdo Nivel de Servicio Interno (ANSI) se encuentran en la etapa semi-institucional y el Costeo Basado en Actividad y Tiempo (TDABC) se encuentra totalmente institucionalizado. Al final se puede concluir que la adopción de los instrumentos gerenciales por los sectores de la organización es influenciada directamente por sus necesidades y está*

*alineada a las directrices estratégicas de la organización; no hubo sustitución de ningún instrumento a lo largo del periodo analizado, solamente adaptaciones y mejorías continuas en aquellos ya utilizados. También se encontró que no todos los instrumentos difundidos por la literatura recurrente son utilizados en la práctica de la gestión de la empresa.*

**Palabras clave:** *Institucionalización. Métodos de custeo. Controlo de gestión.*

## 1 INTRODUÇÃO

À medida que as organizações crescem, elas tendem a aumentar a diversidade de produtos e serviços ofertados, sua área geográfica de atuação e, consequentemente, a complexidade de sua gestão. Nesse contexto, as informações de custos são importantes em várias instâncias do processo de gestão das organizações, pois permite mensurar e melhorar a eficiência no uso dos recursos econômicos, ao minimizarem as perdas de recursos no processo, bem como avaliar desempenhos (FREZATTI et al., 2009). Por isso, os sistemas e métodos de custeio são fundamentais para o processo de controle gerencial e de tomada de decisões.

Fonseca e Machado-da-Silva (2002) afirmam que as organizações procuram estabelecer suas atividades de acordo com padrões considerados referência e consolidados entre as demais organizações, vislumbrando um estado em que seu sistema de valores esteja em conformidade com o sistema social maior do qual faz ou passa a fazer parte. Nessa visão, as organizações podem escolher entre conformar-se com o sistema maior ou tentar alterar os valores, percepções do sistema, colocando-os em linha com os seus valores.

Meyer e Rowan (1977) e DiMaggio e Powell (1983) expressam que as instituições tendem a buscar mais legitimidade que eficiência e, por isso, copiam práticas tidas como corretas, independentemente dos resultados que possam gerar. Ao ganharem legitimidade, as instituições garantem sobrevivência mesmo quando usam rotinas burocráticas que não apresentam resultados claros. Para Oliveira e Lobo (2007), ao incorporarem preceitos e técnicas amplamente aceitos na sociedade, as organizações recebem os qualificativos a eles relacionados ou podem incorrer em custos se assim não procederem.

No sentido de contribuir para o alcance da eficácia na condução dos negócios e facilitar a coordenação e motivação das diversas atividades realizadas pelos componentes humanos que formam a organização, a Contabilidade Gerencial dispõe de instrumentos de custeio que podem ser usados no processo de mensuração, acumulação e comunicação de informações monetárias e não monetárias para avaliar o desempenho da gestão e incrementar o processo de tomada de decisão (SIMONS, 1995; CHENHALL, 2003; MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007; OYADOMARY et al., 2008). Todavia, o que prevalece é a dificuldade de justificar o porquê da escolha dos instrumentos gerenciais implantados nas organizações e sua efetiva contribuição no processo de tomada de decisão.

De acordo com Major e Ribeiro (2008), os gestores das organizações adotam estruturas e sistemas aceitos por seus constituintes como legítimos, porque reconhecem que serão recompensados por procederem de tal forma. Já outras organizações tendem a reproduzir práticas idênticas de uma forma não consciente, pois os ambientes que permeiam as gestões são compostos de valores, normas e comportamentos institucionalizados, que são vistos como constituindo a realidade na qual elas estão inseridas.

Nesse contexto, é oportuno estudar de que forma se configuram os instrumentos gerenciais referente aos métodos de custeio institucionalizados pelos gestores organizacionais e qual a sua efetiva aplicação nas práticas gerenciais. Esse procedimento ajuda a analisar como o gestor busca instituir ou adotar novos instrumentos de gestão de custos a fim de manter sua sustentabilidade competitiva no mercado e melhorar o desempenho imediato das

atividades.

Essas observações podem remeter à possibilidade de organizações distintas adotarem o mesmo instrumento gerencial e obter desempenho semelhante, assim como de organizações do mesmo ramo ou setor adotarem instrumentos semelhantes e auferirem desempenho distinto ou o inverso. Em face do exposto, torna-se relevante discutir o processo de institucionalização de instrumentos de gestão de custos utilizados nas práticas gerenciais a fim de identificar a sua contribuição no processo de tomada de decisão. Assim, o presente estudo visou responder a seguinte questão de pesquisa: Como se configuram os instrumentos utilizados para a gestão de custos na percepção dos gestores da controladoria em uma organização brasileira do setor elétrico de acordo com os estágios de institucionalização?

A escolha do setor elétrico brasileiro deveu-se ao fato da energia elétrica ser o principal recurso utilizado no Brasil e se encontrar em expansão. A escolha da unidade de análise fundamentou-se no fato desta ser uma empresa fundada nos anos 50, por meio de iniciativa privada, com a missão de dotar a região sudeste da energia necessária para se desenvolver e hoje, é considerada uma das empresas de maior destaque no setor. Tendo constituído diversas subsidiárias integrais para cuidarem da área de Geração, Transmissão, Expansão e Distribuição de energia elétrica em todo país. Além disso, destaca-se o interesse da empresa em participar do estudo, ou seja, da acessibilidade às evidências.

Esta pesquisa se torna importante por alguns motivos. Um primeiro é proporcionar a reflexão sobre os ensinamentos da Contabilidade e Controladoria. A idéia é compreender e interpretar as práticas de contabilidade e controladoria ensinadas como ferramentas importantes e racionais, recuperando um pouco de sua história nas organizações.

As transformações dessas ferramentas no cotidiano da gestão das organizações podem auxiliar na reflexão de quais ferramentas são importantes e como elas tem sido utilizadas pelos gestores. Contrariamente à perspectiva de uma racionalidade técnica pronta, de um melhor modo possível de se gerir um negócio, pessoas e coisas, aqui buscou-se trazer como aporte empírico a institucionalização de algumas práticas, que com o passar da história, vão mudando e sendo adaptadas ao cotidiano da gestão das organizações.

Este estudo busca desfazer a idéia de práticas contábeis totalizadoras, prontas. O estudo empírico possibilita fazer essa reflexão, uma vez que se estudaram as práticas institucionalizadas. Neste sentido, a teoria institucional proporciona um referencial teórico importante, pois a histórias das práticas ajudam a entender as transformações, ou não, dos instrumentos de controladoria usados comumente. Nesta tradução de uma ferramenta pensada, ensinada, divulgada e aplicada à realidade cotidiana, como neste estudo, aparece a oportunidade de professores, consultores, alunos refletirem sobre o que estão ensinando, aprendendo e transmitindo para pessoas – sujeitos da pesquisa.

Ao se escutar os sujeitos envolvidos na gestão da organização em estudo, observou-se que os dados empíricos levantados são dispositivos de construção de sentido, pelos quais os eventos – a história das práticas de controladoria - não são só infundidos com significados, mas construídos, modificados e até mesmo contestados.

## **2 TEORIA INSTITUCIONAL E O ISOMORFISMO COMO MECANISMO INSTITUCIONALIZADOR**

Selznick (1972) afirma que a institucionalização é um processo de infusão de valores e de adaptação organizacional, de modo que esses valores substituem fatores técnicos na configuração estrutural, e por isso está estreitamente ligada a uma necessidade de sobrevivência, ao reconhecimento no meio social e à adaptabilidade aos interesses que existem em seu ambiente. Contrapondo-se a essa visão, Scott (1994) afirma que não são valores ou normas que intencionalmente direcionam a ação, mas normas construídas pela experiência que se impõem de maneira automática sobre o indivíduo.

Segundo Scott (2001), as instituições são sistemas simbólicos e de comportamento que contêm regras representacionais, constitutivas e normativas, as quais, junto com mecanismos regulatórios, definem um sistema comum de significado e originam atores e rotinas de ações distintas. Assim, o foco da análise são as estruturas normativas e cognitivas que provêem significado e estabilidade para a vida social.

Selznick (1972) expõe que a institucionalização é algo que acontece na organização com o passar do tempo, refletindo sua história particular, o pessoal que nela trabalha, os interesses dos grupos que a criaram e a maneira como a gestão se adaptou às mudanças do ambiente. Nesse sentido, a institucionalização é o processo de transformar crenças e ações em regras de conduta social, que, ao longo do tempo, por influência de mecanismos de aceitação e reprodução, foram institucionalizadas pelas organizações. Por isso, deve-se levar em consideração a interação efetiva da organização com o ambiente, pleno de símbolos e valores, caso a organização busque encontrar sua legitimidade, sobrevivência e equilíbrio.

O isomorfismo institucional é o processo que faz com que uma organização ou setor se pareça com outros que apresentem o mesmo conjunto de condições ambientais. Por ser entendido como a busca da homogeneidade de estruturas, processo e ações, o isomorfismo é o resultado das pressões competitivas que forçam as organizações a adotarem formas adaptadas para ajudar na sua sobrevivência. Essas pressões institucionais externas e internas levam as organizações a adotarem comportamento semelhante entre si. Esse fato conduz à similaridade de forma e estrutura de acordo com o ambiente institucional (DIMMAGIO; POWELL, 1991).

De acordo com Dimaggio e Powell (1991), existem três diferentes mecanismos de influência que operam nas organizações de um mesmo ambiente: o isomorfismo coercitivo; o isomorfismo mimético; e o isomorfismo normativo.

O isomorfismo coercitivo ocorre quando a gestão é submetida a pressões externas, formais ou informais, vindas de outras organizações das quais são dependentes ou em virtude de expectativas culturais da sociedade. Essas pressões são concretizadas em ações de força, persuasão ou por convites para participar em coalizões ou associações.

O isomorfismo mimético ocorre quando a gestão de uma organização imita práticas de outra para enfrentar incertezas ambientais. Esse processo pode ocorrer pela reprodução ou imitação de políticas, estratégias, estruturas, tecnologias, sistemas produtivos, produtos, serviços e práticas administrativas em geral.

O isomorfismo normativo refere-se à profissionalização e envolve o compartilhamento de um conjunto de normas e métodos de trabalho pelos membros de cada segmento ocupacional. Esse tipo de isomorfismo provém do estabelecimento de padrões por uma determinada comunidade profissional, com vistas a embasar cognitivamente e dar legitimidade às atividades por ela desenvolvida.

Para esses autores, o conceito de isomorfismo e sua real caracterização nas práticas gerenciais podem ressaltar não só a similaridade das ações na gestão, mas também quais as fontes desse isomorfismo, sua influência e importância. A partir do isomorfismo as organizações inseridas em ambientes institucionais legitimam-se e obtêm recursos. Desse modo, as organizações adaptam-se aos ambientes não guiadas por questões de eficiência, mas em busca de legitimação (DIMMAGIO; POWELL, 1983). Essa perspectiva desafia a imagem das organizações como racionais, introduzindo uma visão guiada por símbolos e desejo de legitimidade.

Dimaggio e Powell (1991) explicam que o ambiente é um fator de homogeneização organizacional, uma vez que são difundidas práticas e formas de organização que foram institucionalizadas pela comunidade de organizações pertencentes a um mesmo campo. Com isso, o campo organizacional pode ser conceituado como área reconhecida da vida institucional, na qual atores formam uma estrutura de relacionamento e nela se posicionam. Esses fatos permitem aos atores configurarem seus modelos de ação e a sua própria estrutura

social. O campo organizacional reúne organizações similares em relação a produção de bens e serviços, fornecedores, consumidores e agências reguladoras.

Dimaggio e Powell (1983) apontam que a estruturação dos campos organizacionais se deve aos seguintes indicadores: a) aumento no grau de interação entre gestão das organizações; b) emergência de estruturas de dominação e de padrões de coalização claramente definidos; c) aumento no volume de informação com que a gestão das organizações devem lidar; e d) desenvolvimento de uma consciência mútua, entre os participantes de um grupo de organizações, sobre o fato de que estão envolvidos em um empreendimento comum.

Na visão de Scott (1987), manter-se conforme as práticas do campo resulta na admissão de normas sociais que definem como são e/ou como as coisas têm que ser desenvolvidas. Assim, mudar as práticas existentes, geralmente, requer a ação de fatores externos ao campo, pois as organizações forçam a rede de relacionamentos a adaptar-se às suas práticas ou tentam inserir seus objetivos e práticas na sociedade sob a forma de regras institucionais. Ocorrendo mudanças tecnológicas muito rápidas, a institucionalização de práticas torna-se inerte, até que a taxa de mudança reduza e permita a ela emergir.

As organizações tendem a imitar umas às outras porque se encontram numa competição por recursos e consumidores, por poder político e legitimidade institucional, oportunidades sociais e econômicas. A partir do isomorfismo as organizações inseridas em ambientes institucionais legitimam-se e obtêm recursos. As organizações adaptam-se aos ambientes não guiadas por questões de eficiência, mas em busca de legitimização (DIMAGGIO; POWELL, 1983). Essa perspectiva desafia a imagem das organizações como racionais, introduzindo uma visão guiada por símbolos e desejo de legitimidade.

De acordo com Tolbert e Zucker (1999), o processo de institucionalização dos instrumentos gerenciais ocorrem em três fases: habitualização, objetificação e sedimentação.

A fase da habitualização compreende inovações e mudanças efetuadas em resposta a problemas organizacionais específicos, que resultam em estruturas em estágio de pré-institucionalização. Essa fase também leva em consideração soluções adotadas em outras organizações com possibilidade de ocorrência do mitemismo, o estabelecimento de novos arranjos estruturais em resposta a problemas ou conjuntos de problemas organizacionais específicos e a formalização destes arranjos em políticas e procedimentos de determinada organização ou conjunto de organizações que encontrem problemas iguais ou semelhantes (TOLBERT; ZUCKER, 1999; QUINELLO, 2007).

A objetificação, classificada com estágio semi-institucional, envolve o desenvolvimento de certo grau de consenso social entre os decisores organizacionais a respeito do valor da estrutura e a crescente adoção pela organização com base nesse consenso. A partir da obtenção e análise de informações sobre a sua disseminação em outras organizações do mesmo campo (monitoramento interorganizacional), há difusão da estrutura e crescente adoção pela gestão das organizações (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Nesta fase, os líderes, defensores das mudanças, desempenham papel importante na teorização desta estrutura com o objetivo de atribuir legitimidade cognitiva e normativa geral. Nesse caso, o controle social (sanções) tem a função de evitar desvios dos programas por ele estabelecidos, em relação àqueles em que o indivíduo é apenas submetido (QUINELLO, 2007).

A sedimentação refere-se a um processo que se apoia na continuidade histórica da estrutura, especialmente em sua sobrevivência pelas várias gerações de membros da organização. Caracteriza-se tanto pela propagação, virtualmente completa, de suas estruturas a todo o grupo de atores teorizados como adotantes adequados, como pela perpetuação de estruturas por um considerável período de tempo. Nessa fase, as práticas objetivadas e compartilhadas poderiam ser transmitidas em uma linguagem objetiva, expondo as experiências dos agentes e colaborando para o enriquecimento do conhecimento já adquirido

(QUINELLO, 2007).

Tolbert e Zucker (1999) afirmam que a fase da sedimentação leva à institucionalização total por meio da atuação de três variáveis: a) resistência de grupos de oposição; b) apoio continuado de grupos defensores; e c) correlação positiva com resultados esperados.

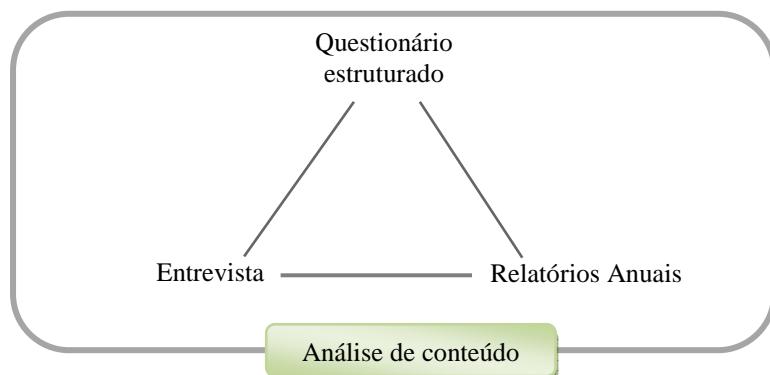
### 3 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA E DA UNIDADE DE ANÁLISE

Quanto aos objetivos, a pesquisa pode ser caracterizada como descritiva/explorativa, pois visa conhecer e explicar como se configuram os instrumentos gerenciais de acordo com os estágios de institucionalização, segundo a percepção dos gestores ligados à superintendência de controladoria de uma organização do setor elétrico brasileiro, a fim de demonstrar os fatores que determinam ou contribuem para ocorrência da institucionalização de instrumentos de custos na prática de gestão. Por isso, a abordagem do problema pode ser qualificada como qualitativa.

A estratégia de pesquisa para designar a forma de coleta de dados fundamentou-se em um estudo de caso, por se tratar de uma investigação empírica que analisa fenômenos dentro de um contexto real, em que o pesquisador não tem controle sobre eventos e variáveis (YIN, 2005). Preconizou-se um grupo de gestores organizacionais homogêneos, por estarem todos ligados à superintendência de controladoria, embora sejam pertencentes a diferentes setores, mas que fazem uso dos instrumentos de custeio na prática de gestão da empresa. Esse procedimento deveu-se a necessidade do fechamento amostral que, frequentemente, se dá por redundância de informações ou saturação (FONTANELLA et al., 2008).

As técnicas utilizadas na coleta de dados e evidências basearam-se em: (1) Entrevista, realizada com os gestores, de novembro de 2009 a janeiro de 2010; (2) Questionário estruturado com perguntas abertas, encaminhados por e-mail e respondidos de fevereiro a março de 2010; e (3) Análise do Conteúdo dos Relatórios Anuais (RA) de 1998 a 2008, já que foram disponibilizados pela empresa, e por possibilitarem a compreensão dos fatores que influenciaram a institucionalização e a desinstitucionalização de instrumentos gerenciais no cotidiano da gestão, ao longo do tempo. Além de oferecer indícios da necessidade de construção, adaptação e modificação dos instrumentos de custos ao cotidiano da empresa.

Na Figura 1 apresenta-se a estrutura dos procedimentos metodológicos utilizados na coleta e triangulação dos dados.



**Figura 1 - Estrutura da metodologia utilizada na coleta de dados da pesquisa**  
Fonte: elaboração própria.

Embora a empresa em estudo seja de capital aberto e conhecida mundialmente em seu setor, por questões de segurança, dada a política de sigilo interno, não foi autorizado revelar sua denominação social ou nome comercial. Se considera que tal aspecto não tem prejudicado a execução das atividades e exposição das informações, já que não foi feita restrição a isso.

O protocolo é um instrumento orientador e regulador da condução da estratégia de pesquisa (MARTINS, 2008). Constitui-se em uma das táticas principais para aumentar a confiabilidade da pesquisa de estudo de caso por destinar-se a orientar o pesquisador na coleta dos dados a partir de um estudo de caso único (YIN, 2005).

Para elaboração do protocolo de pesquisa deste estudo, considerou-se a estrutura apresentada por Martins (2008), o qual retrata:

a) Objetivo do estudo

Identificar a institucionalização dos instrumentos gerenciais relacionados aos métodos de custeio em uma organização brasileira do setor elétrico, de acordo com os estágios de institucionalização propostos por Tolbert e Zucker (1999);

b) Procedimentos iniciais

b1) Contato Inicial - realizou-se inicialmente uma pesquisa empírica sobre a estrutura hierárquica da companhia estudada, utilizando-se de uma entrevista prévia com o Superintendente de Controladoria da organização, em outubro de 2009, para serem apresentados os objetivos do estudo, a tipologia de informações que o estudo requeria e os instrumentos de coleta de dados que seriam utilizados. A reunião teve duração aproximada de três horas, onde foram apresentados a estrutura organizacional, o organograma, as cartilhas e os relatórios gerenciais da empresa elaborados para dar suporte à gestão. Ainda, foram apresentadas as subdivisões das gestões, enfocando o porquê da atual estrutura de gestão, as atribuições de cada superintendência, além de destacar os instrumentos de gestão sob o controle de cada superintendência;

b2) Informações Gerais - no contato inicial o Superintendente de Controladoria fez uma análise superficial do roteiro não estruturado, contendo 12 questões abertas, que seria utilizado na entrevista pessoal com cada gestor. Após a análise, ele salientou a política de sigilo de informações adotada pela empresa e solicitou que o roteiro fosse transformado em um questionário e que, em seguida, este lhe fosse enviado por e-mail para uma análise mais aprofundada das informações que se pretendia coletar. Somente após a análise detalhada deste questionário, estruturado apenas com questões abertas, é que foi concedida autorização para a coleta de dados;

b3) Verificação dos procedimentos para coleta de dados - após a autorização, o Superintendente de Controladoria sugeriu que o questionário fosse encaminhado via e-mail aos gestores ligados à Controladoria (Gerente de Contabilidade, Gerente de Gestão de Custos, Gerente de Planejamento de Controle do *Balanced Scorecard* e Gerente de Orçamento), para que todos respondessem e o reenviassem à pesquisadora. Esse procedimento teve como finalidade avaliar o tipo de informação que estava sendo divulgado por cada gestor, em conformidade com a política de sigilo adotada pela empresa.

Ao final desse processo, foram marcadas novas entrevistas para validação das informações e esclarecimento de algumas dúvidas. A reunião teve duração de aproximadamente 40 minutos com cada gestor. Novamente, foi observado uma extrema cautela por parte de cada um deles em responder às questões formuladas pela pesquisadora, em razão da política de sigilo empresarial.

b4) Proposição para o estudo de caso - elaborou-se, inicialmente, um conjunto de questões que refletissem o escopo da pesquisa, a partir da revisão teórica sobre Teoria Institucional e Instrumentos de custos. A partir da análise dessas questões, foi elaborado um roteiro de entrevista, o qual foi validado por meio de pré-testes durante o mês de agosto e setembro de 2009 com gestores

responsáveis pela área de controladoria de duas grandes empresas brasileiras. Cada pré-teste durou, em média, uma hora e trinta minutos.

No pré-teste identificou-se que oito questões que compunham o roteiro de entrevista poderiam ser retiradas, visto que algumas outras perguntas já abrangiam o seu teor. Por outro lado, algumas questões foram reelaboradas para dar maior profundidade à questão-problema. Entende-se que esse processo ajudou a melhorar a confiabilidade e dar mais robustez às questões que seriam utilizadas nas entrevistas, bem como verificar sua capacidade de elucidar o problema de pesquisa proposto.

- c) Outras fontes possíveis de evidências - foram utilizados os Relatórios Anuais da Administração (RAs) dos períodos de 1998 a 2008, disponíveis no *site* da instituição, para confirmar as evidências obtidas no questionário e nas entrevistas e identificar outras informações relevantes que permitissem a triangulação das informações. Pelo fato de grande parte dos RAs publicados pela organização serem *online*, eles não apresentavam a numeração das páginas, por isso, ao longo da análise dos dados não será apresentado o número das páginas de onde foram retiradas as informações que subsidiaram a triangulação das informações.

Estabeleceram-se os períodos de 1998 a 2008 como bases para triangular os dados disponíveis nos Relatórios Anuais com os obtidos nos questionários e entrevistas, devido a facilidade de acesso às informações e pelo fato de uma análise longitudinal revelar alterações no comportamento da gestão ao longo do tempo e identificar fatores que influenciaram essas mudanças. Desse modo, foi possível realizar análise do conteúdo das entrevistas e questionários e triangular com as informações levantadas nos RAs publicados.

#### 4 CATEGORIAS DA PESQUISA PARA ANÁLISE DOS DADOS

As categorias de análise da pesquisa foram classificadas em dois grupos: 1) categorias relacionadas aos instrumentos de gestão, em que se consideraram os métodos de Custo por Absorção; Custo Variável; Custo Padrão; Custo Baseado em Atividades (ABC); Custo Meta (*Target Costing*); e Custo Kaisen, conforme propostos por literatura especializada como sendo métodos de custo; 2) categorias relacionadas à institucionalização dos instrumentos de gestão, em que se utilizaram os três estágios do processo de institucionalização apresentados por Tolbert e Zucker (1999), verificados na perspectiva de três dimensões distintas, conforme Quadro 1.

Dimensões	Estágios de Institucionalização e Dimensões Comparativas		
	Estágio pré-institucional	Estágio semi-institucional	Estágio de total institucionalização
Processos	Habitualização	Objetificação	Sedimentação
Característica dos adotantes	Homogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos
Ímpeto para Difusão	Imitação	Imitativo/normativo	Normativa

**Quadro 1 - Estágios de institucionalização e dimensões comparativas**

Fonte: Adaptado de Tolbert e Zucker (1999).

Na dimensão Processos foi considerado como critério de análise o aspecto temporal, por entender que quanto mais tempo o instrumento faz parte do processo de gestão de uma organização, maiores são as chances desse instrumento ser aceito entre os decisores e começar a fazer parte do conjunto das pressuposições e crenças inquestionáveis da organização.

Na dimensão Característica dos Adotantes, os instrumentos gerenciais foram classificados como homogêneo ou heterogêneo. A característica homogênea significa que todos os gestores das empresas ou de cada departamento/setor de uma mesma empresa

adotam instrumentos semelhantes devido à similaridade das situações vivenciadas. A característica heterogênea está relacionada à adoção ou transformação dos instrumentos gerenciais de acordo com as necessidades e peculiaridades da organização, departamento ou setor.

Para a dimensão Ímpeto para Difusão, os instrumentos gerenciais foram avaliados quanto ao isomorfismo mimético e normativo propostos por Dimaggio e Powell (1991). Esses dois mecanismos influenciam tanto as unidades quanto as organizações que operam em um mesmo ambiente. Por apresentar um foco mais externo, considera-se que o isomorfismo coercitivo não auxiliaria o entendimento do ímpeto para difusão dos instrumentos gerenciais dentro da organização, apesar de não ser possível desconsiderá-lo em algumas ocasiões.

Na fase imitativa os efeitos encontrados em outras organizações ou setores serão determinantes significantes da próxima decisão de adoção, uma vez que a percepção dos decisores sobre os custos e benefícios relativos a essa adoção será influenciada pela observação do comportamento de outras organizações ou setores. Na fase normativa, o gestor provê uma avaliação positiva de uma estrutura como solução apropriada que passa a ser incorporada à gestão de modo legítimo do ponto de vista cognitivo e como sendo uma norma geral. Por isso, são estabelecidos controles sociais como forma de regular e controlar a nova estrutura.

## 5 PROCEDIMENTO DE ANÁLISE DOS DADOS

Na análise dos dados utilizou-se a técnica de análise de conteúdo das respostas dos questionários, das entrevistas transcritas e dos Relatórios Anuais da Administração de 1998 a 2008, complementadas por observações realizadas durante as reuniões pessoais. Assim, foi possível identificar os estágios de institucionalização de cada instrumento gerencial por meio dos seguintes critérios de análise:

- a) Fase de pré-institucional - observou-se (i) se o instrumento desencadeou a criação de novos arranjos estruturais a partir das necessidades da organização; (ii) se uma parte dos gestores iniciou estudos de projetos sobre a adoção de determinados instrumentos na prática da gestão; e (iii) se foi proveniente da conjecturação de ideias dos gestores quanto à adoção de instrumentos gerenciais por algum(s) departamento(s), com base em empresas que vivenciam situações semelhantes, além de considerar a possibilidade dela ser adotada por toda a organização;
- b) Fase de semi-institucionalização - verificou-se (i) se houve incentivos para a consolidação e difusão dos arranjos estruturais por meio dos indivíduos que reconhecem o benefício do instrumento e tentam garantir sua difusão para toda a organização; (ii) se os instrumentos já estavam inseridos nas práticas de gestão; e (iii) se houve incorporação e disseminação dos instrumentos gerenciais nas práticas de outros departamentos;
- c) Fase de total institucionalização - observou-se (i) se houve continuidade histórica e tendência para a consolidação dos arranjos estruturais estabelecidos; (ii) se os instrumentos estavam consolidados nas práticas de gestão e difundidos em boa parte da organização, o que permitiria classificá-lo como homogêneo; e (iii) se os instrumentos gerenciais foram incorporados às práticas gerenciais da organização.

### 5.1 Discussão das Categorias Relacionadas aos Instrumentos de Gestão

No que se refere aos métodos de custeio verificou-se que a gestão da empresa utiliza os seguintes instrumentos para a gestão dos custos: (1) Custo Baseado em Atividades (ABC); (2) Custo Baseado em Atividade e Tempo (TDABC); e (3) Acordo de Nível de Serviço Interno (ANSI).

Segundo os gestores, devido ao crescimento do setor de energia elétrica no país e a crescente participação da organização no mercado, houve a necessidade de se ajustar o processo de gestão de custos da organização. Inicialmente, a gestão dos custos era feita com base em uma meta estabelecida pelas diretorias no planejamento estratégico da empresa e evidenciadas no orçamento anual. Não havia critérios específicos para o estabelecimento e análise destes custos metas. O controle da meta de custo estabelecida era feita por meio do confronto entre o valor orçado e o realizado quando da análise do orçamento anual.

De acordo com dados do RA (2005), em dezembro de 2004 a empresa realizou um processo de desverticalização da gestão, constituindo diversas subsidiárias integrais para cuidarem da área de Geração, Transmissão e Distribuição de energia elétrica, que funcionariam a partir de janeiro 2005. Nesse processo, houve a institucionalização do custeio ABC de modo que fosse possível controlar os custos e lucros por atividades desempenhadas pelas subsidiárias. Como o controle dos custos seria mais efetivo do que o realizado anteriormente, houve a necessidade de criação de uma gerência específica responsável pelo controle e gestão dos custos. Na visão dos gestores:

O sistema ABC proporcionaria resultados mais favoráveis à prática da gestão na medida em que a gerência, concentrando sua atenção nas atividades principais, conseguiria melhorar os serviços fornecidos a seus clientes e ainda, aumentaria a eficiência das atividades de apoio e eliminaria aquelas desnecessárias.

Para que isso fosse possível, os gestores teriam que manter uma melhoria contínua na eliminação das atividades que não adicionavam valor, além de assegurar contínuo melhoramento no acompanhamento dos custos para consecução dos objetivos da gestão de custos. O que poderia gerar ainda mais custos e não trazer o benefício esperado.

Na medida em que o Custo ABC estava sendo implementado, o gerente de custos verificou que haveria uma dificuldade de se gerenciar todos os aspectos relacionados ao instrumento (o que envolve além de outros a necessidade de um sistema de informação robusto, uma equipe treinada e convergência de objetivos) e por isso, ele não seria adequado às reais necessidades da gestão, especialmente por que não se tinha, até então, um sistema eficiente para controle de custos.

Na tentativa de adequar o Custo ABC à prática da empresa, o gerente de custos buscou, junto à empresa de consultoria, outros conceitos de custos que melhor refletissem a necessidade da organização. Assim, foi identificado e adotado os conceitos do Custo Baseado em Atividade e Tempo (*Time-Driven Activity Based Costing - TDABC*) que alocava os custos dos recursos utilizados em cada atividade baseando-se numa estimativa do tempo utilizado por esses recursos às várias atividades. Segundo o gerente:

O modelo ABC apresentava dificuldade de implantação e manutenção em razão da complexidade das alocações dos recursos às atividades e, posteriormente, das atividades aos serviços. Assim, as estimativas tendiam serem subjetivas e pequenas variações na demanda ou de recursos poderiam apresentar resultados distorcidos. Além disso, o modelo considerava que a mão de obra trabalhava em plena capacidade e que os demais recursos seriam 100% utilizados, embora isso não ocorresse na prática. Por isso, optamos pelo TDABC.

No TDABC os recursos são alocados diretamente aos serviços, calculando-se o custo unitário de cada elemento, considerando o esforço necessário para sua realização, independentemente da demanda. Nesse sistema o esforço para realização de cada serviço é expresso pelo somatório dos tempos de cada etapa. O custo por hora é calculado considerando-se o custo total envolvido, dividido pelo tempo total disponível da equipe. Devido a facilidade, na maior parte das vezes as estimativas são feitas pelos próprios executores, o que facilita e otimiza o processo de custeio.

Para o gerente de custos, a utilização do instrumento de custeio TDABC iniciou-se como uma oportunidade de melhoria diante da implantação do Custo ABC tradicional, já que os próprios executores ficariam responsáveis por sua implementação e controle, sendo desnecessário o apoio externo da consultoria. Em sua visão, a alocação via TDABC tornou mais eficaz e eficiente o controle dos custos e se adequou às necessidades dos gestores.

Com base no conceito de Preço de Transferência a superintendência de controladoria da organização criou, em 2004, o Acordo de Nível de Serviço Interno (ANSI). Esse acordo tinha como objetivo estabelecer valores para a transferência de produtos e serviços entre os setores da organização, de modo que fosse possível alocar, de forma mais coerente, os custos a cada atividade. Esse acordo atendia ao planejamento estratégico da Diretoria de Gestão Empresarial (DGE) da organização, que visava operacionalizar a apuração dos resultados internos das diversas interações entre as áreas.

O projeto piloto para aplicação desse acordo envolvia, inicialmente, as áreas de logística e infraestrutura (LI/CT) como sendo uma área vendedora e o setor de distribuição (DC/GC) como sendo a área compradora. Em dezembro de 2006, esse acordo foi ampliado e foram definidas novas áreas participantes do projeto, como: a) Superintendência de Informática (TI), b) Superintendência de Recursos Humanos (RH), c) Superintendência de Material e Serviços (MS) e d) Superintendência de Logística e Infraestrutura (LI).

De acordo com as diretrizes do projeto, todas as atividades das áreas vendedoras de serviços (TI, RH, MS e LI) foram descritas e segregadas por processos, em conformidade com os conceitos do Custo ABC no que tange a alocação dos custos por atividade realizada em cada setor. Por isso, houve o envolvimento de todas as gerências na descrição das atividades desempenhadas, no desenvolvimento dos direcionadores de custos e na quantificação de recursos alocado para cada setor e atividade. Durante a adequação do processo houve redução no nível de detalhamento do Custo ABC, optando-se por um foco na transferência de custos, alinhada ao Programa de Eficiência Operacional (PEO) definido pela gestão.

Para que o Projeto ANSI atendesse as diretrizes estabelecidas do PEO, foram desenvolvidos os seguintes procedimentos: a) elaboração de manual de procedimentos gerais; b) treinamento e preparação das equipes; c) entendimento das áreas de serviços; d) adoção do custeio baseado em atividades (ABC) para precificação de tarifas; e) envolvimento das áreas compradoras; f) reformulação do catálogo dos prestadores de serviços internos corporativos; g) adaptação dos serviços às necessidades dos clientes; e h) apoio no planejamento orçamentário. Segundo o gerente de custos, “a adoção desses procedimentos foi eficiente e relevante tanto para o planejamento das atividades estabelecidas no acordo quanto para seu devido controle ao longo do tempo”.

Percebe-se que a institucionalização de instrumentos gerenciais na prática de gestão da empresa está diretamente relacionada às necessidades dos setores, sendo que muitos destes instrumentos tiveram seus conceitos, muitas vezes considerados complexos, adequados aos hábitos e rotinas destes setores. Um exemplo é a não utilização prática dos conceitos globais do Custo Baseado em Atividades (ABC) na prática da gestão da organização em estudo.

Isto corrobora as críticas feitas por autores como Cooper et al. (1992), Shields (1995), Gosselin (1997), Hopwood (1999), Bezerra e Silveira Neto (2003), Beaulieu e Lakra (2005), Frezatti et al. (2009) e Suomala e Lylly-Yrjänäinen (2010) ao retratarem que grande parte das empresas (brasileiras ou não) não utiliza o ABC na gestão de seus custos devido à dificuldade de implementação; ao elevado nível de investimento nas etapas de implementação (*hardware, software* e treinamento); dificuldade de identificação dos direcionadores de custos; necessidade de coletar dados manualmente; quantidade excessiva de atividades; criação de sistemas adicionais e suporte restrito a alta gerência na tomada de decisão.

Outro aspecto relevante deve-se ao fato dos gestores reconhecerem a importância de se contratar um especialista sobre o assunto para a implementação tanto do Custo ABC quanto

do Acordo de Nível de Serviço Interno, pois além deste possuir *know how* acerca dos instrumentos, ele poderia revelar o que empresas do mesmo setor estão adotando em suas práticas gerenciais. Isso denota um comportamento isomórfico, especialmente o coercitivo e o mimético por parte da gestão, haja vista que além das condições ambientais influenciarem a adoção dos instrumentos, conforme preconiza a teoria contingencial, há a busca pela adoção de práticas aceitas e legitimadas em outras organizações com vistas a manter a sustentabilidade da organização no mercado.

Tal aspecto confirma a tese de Selznick (1972), Dimaggio e Powell (1991) e Scott (2001) de que o ambiente é um fator de homogeneização organizacional, uma vez que são difundidas práticas e formas de organização que foram institucionalizadas pela comunidade de organizações pertencentes a um mesmo campo, e que seus objetivos variam de acordo com o contexto institucional.

É valido salientar que a empresa utiliza apenas o custeio ABC, dos principais instrumentos de gestão de custos discutidos por Catelli e Guerreiro (1993), Perez et al. (1999), Garrison e Noreen (2001), Hansen e Mowen (2003), Wernke (2004), Eldenburg e Wolcott (2007), Atkinson et al. (2008) e Warren et al. (2008), como custeio baseado em atividades, custeio por absorção, *target costing* e custeio variável. Embora tenha havido a institucionalização de alguns aspectos que envolvem conceitos destas ferramentas, com a finalidade de subsidiar a administração no controle gerencial de custos e no processo de tomada de decisão.

## 5.2 Discussão da Categoria Relacionada à Institucionalização dos Instrumentos de Gestão

No Quadro 2 é apresentada a classificação dos instrumentos gerenciais que compõem o grupo método de custeio adotado pela empresa, de acordo com as fases da institucionalização.

Instrumentos de Gestão	Fases da Institucionalização / Características	Semi-Institucionalização	
		Total Institucionalização	
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	<p><b>Processo:</b> em vigor desde 2004.</p> <p><b>Características do Adotante:</b> heterogêneo - difundido pelo departamento de custos, mas ajustado conforme suas necessidades e características (TDABC).</p> <p><b>Ímpeto para Difusão:</b> normativo – estabelecido pela Diretoria Executiva e evidenciado no Orçamento Anual.</p>		
Acordo de Nível de Serviço Interno (ANS)	<p><b>Processo:</b> em vigor desde 2004.</p> <p><b>Características do Adotante:</b> heterogêneo – difundido por áreas específicas da instituição para atender suas necessidades específicas de cada superintendência.</p> <p><b>Ímpeto para Difusão:</b> imitativo/normativo – inicialmente incorporado a prática de gestão de determinados departamentos, em seguida, foi incorporado a outros departamentos por meio das especificações e orientações do planejamento estratégico da Diretoria de Gestão</p>		
Custeio Baseado em Atividade e Tempo (TDABC)	<p><b>Processo:</b> em vigor desde 2004.</p> <p><b>Características do Adotante:</b> homogêneo/heterogêneo - difundido por toda organização, mas utilizado conforme as necessidades específicas de cada departamento.</p> <p><b>Ímpeto para Difusão:</b> normativo – Revisado e validado anualmente pela Diretoria Executiva.</p>		

**Quadro 2 - Classificação dos instrumentos que fazem parte do método e sistema de custeio, conforme as fases da institucionalização**

Fonte: elaboração própria.

Nota-se que apesar do método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) estar

integrado à gestão da Superintendência de Controladoria e a Gerência de Custos desde 2004, os gestores não o consideram totalmente institucionalizado devido ao fato do “modelo ABC apresentar dificuldades quanto a sua implantação e manutenção em razão da complexidade das alocações dos recursos às atividades e, posteriormente, das atividades aos serviços”.

Assim, foram institucionalizados os conceitos do Custo Baseado em Atividade e Tempo (TDABC), para que “os recursos fossem alocados diretamente aos serviços, calculando o custo unitário de cada serviço, considerando o esforço necessário para sua realização, independentemente da demanda”. Desse modo, passou-se a utilizar mais efetivamente na gestão o TDABC ao invés do Custo ABC.

Como os conceitos do Custo ABC servem como base para a gestão da organização, há um grande incentivo por parte do Superintendente de Controlaria e do Gerente de Custos em sua utilização na prática da gestão de todos os setores da empresa. Por isso, pode-se dizer que esses gestores, que funcionariam como *champions*, tentam legitimar o instrumento para que este passe a integrar os hábitos e as rotinas de gestão de toda a empresa.

Pelo fato de os administradores, integrantes do conselho de administração, reconhecerem os benefícios do TDABC na prática da gestão organizacional, ele foi integrado aos Planos Anuais da Diretoria Executiva, que institui diretrizes para sua utilização e controle. Por isso, o ímpeto para difusão pode ser considerado normativo, embora transpareça, de modo subjacente, uma coerção para sua utilização na prática gerencial.

Essa característica normativa está em conformidade com a reflexão de Dimaggio e Powell (1991) e de Scott (2001), os quais destacam que o isomorfismo normativo provém do estabelecimento de padrões por uma determinada comunidade profissional, com vistas a embasar cognitivamente e dar legitimidade à atividade por ela desenvolvida.

Com base no exposto o TDABC poderia ser classificado no estágio de total institucionalização, pois, além de se verificar uma legitimidade e efetividade quanto ao uso do instrumento na prática de gestão de grande parte dos setores da empresa, nota-se uma continuidade histórica do instrumento e uma tendência para sua consolidação na estrutura dos arranjos gerenciais estabelecidos pela empresa, conforme discutido por Tolbert e Zucker (1999) e Quinello (2007).

O instrumento gerencial denominado de Acordo de Nível de Serviço Interno (ANSI) apresenta comportamento semelhante ao custo ABC, ao ser considerado uma extensão deste método e do conceito de preço de transferência. No entanto, por ter sido instituído inicialmente em alguns departamentos para, em seguida, integrar a gestão de outros, ele teria como ímpeto para difusão o mitemismo. Já que os gestores tomaram como base para estudo e implementação do instrumento os pontos fortes e fracos de sua utilização na gestão dos setores que inicialmente adotaram o instrumento em suas práticas. Por estar sendo integrado à gestão de vários departamentos por meio de especificações e orientações no planejamento estratégico da Diretoria de Gestão, o ímpeto para difusão do instrumento é o normativo.

Como característica dos adotantes, tem-se a heterogeneidade, pois apesar de toda a empresa utilizar os conceitos gerais do instrumento na prática de gestão, este instrumento foi ajustado às peculiaridades de gestão de cada setor. Com isso, o instrumento perdeu sua característica de homogêneo e passou a ter característica heterogênea. Tal aspecto remete e corrobora a afirmação feita por Major e Ribeiro (2008) de que há a possibilidade de organizações distintas adotarem o mesmo instrumento gerencial e obter desempenho semelhante, assim como de organizações do mesmo ramo ou setor adotarem instrumentos semelhantes e auferirem desempenho distinto ou o inverso.

Quanto ao ímpeto para difusão, pode-se dizer que, pelo fato de os mecanismos de controle estarem bem definidos e sistematizados e por isso integrarem os sistemas normativos de gestão da empresa, esse instrumento apresentaria uma característica normativa de difusão. Ou seja, toda a gestão da empresa reconhece os benefícios proporcionados pelo instrumento

na prática de gestão de toda a empresa, por isso criam-se mecanismos de controle social que regularão por meio de normas sua utilização e controle pelos setores de toda a empresa. Embora, como já destacado anteriormente, transpareça de modo subjacente, uma coerção para sua utilização na prática gerencial.

Pode-se dizer que o instrumento gerencial denominado ANSI poderia ser classificado no estágio de semi-institucionalização.

Os instrumentais metodológicos formados pelo questionário estruturado, entrevista com os gestores Gerente de Contabilidade, Gerente de Gestão de Custos, Gerente de Planejamento de Controle do *Balanced Scorecard* e Gerente de Orçamento e a Análise de Conteúdo dos RAs, possibilitaram a triangulação dos achados da pesquisa que remetem às fases de institucionalização propostas por Tolbert e Zucker (1999) e dos instrumentos gerenciais propostos por Catelli e Guerreiro (1993), Perez et al. (1999), Garrison e Noreen (2001), Hansen e Mowen (2003), Wernke (2004), Eldenburg e Wolcott (2007), Atkison et al. (2008) e Warren et al. (2008).

## 6 CONCLUSÕES

O propósito do estudo foi identificar de que forma se configura a institucionalização dos instrumentos gerenciais relacionados aos métodos de custeio em uma organização brasileira do setor elétrico. Os achados da pesquisa empírica mostram que a adoção dos instrumentos gerenciais pelos setores é influenciada diretamente por suas atribuições e responsabilidades. Por isso, a demanda de novos instrumentos advém da percepção dos gestores de cada departamento quanto à necessidade de se adotar novos ferramentas que auxiliem alinhamento das estratégias setoriais às diretrizes estratégicas da organização.

O que confirma a abordagem feita por Anthony (1965) de que a eficácia de um sistema de controle decorre da definição das variáveis-chave que estão sob responsabilidade de cada unidade organizacional, pois assim assegura-se que cada responsável oriente-se para o alcance dos objetivos globais da organização e com isso, se tenha eficiência na gestão.

Nas entrevistas, os gestores afirmaram não ter havido substituição de nenhum instrumento de gestão, somente readequações e melhorias contínuas nos instrumentos já utilizados. O que demonstra uma preocupação com as mudanças ocorridas nos departamentos e processos para sua implementação, os custos incorridos em sua adoção e a possibilidade de adequação destes instrumentos às necessidades da organização.

Foi identificado que o processo de avaliação dos instrumentos gerenciais é feito mediante a participação dos gerentes responsáveis por cada departamento em comunidades e grupos de estudos, que contam com a participação de diversas grandes empresas do Brasil, onde são estudados os instrumentos existentes e quais alcançam maior efetividade nos resultados da organização. A partir disso, os gestores verificam se esses instrumentos estão efetivamente sendo utilizados, a forma como são utilizados e os resultados gerados.

Em caso de análise negativa, são propostos ajustes para os adequarem às metas organizacionais. Tal atitude também revela um comportamento isomórfico, especificamente o isomórfico mimético entre as gestões que buscam manter sua sustentabilidade e aumentar a eficácia das estratégias e procedimentos adotados, confirmado o exposto por Meyer e Rowan (1977), Dimaggio e Powell (1991) e Scott (2001).

As conclusões extraídas desta pesquisa reforçam a ideia de que o critério tempo é um fator que exerce forte influência na institucionalização dos instrumentos, pois à medida que os instrumentos vão sendo integrados aos hábitos e rotinas dos setores, mais eles se tornam legítimos e, por isso, são criados mecanismos sociais não apenas para controle, mas também como forma de difundi-los e consolidá-los na prática da gestão organizacional.

## REFERÊNCIAS

- ANTHONY, R. N. **Planning and control systems**: a framework for analysis. Harvard University: Press, Cambridge, 1965.
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- BEAULIEU, F.; LAKRA, A. Coverage of criticism of Activity-Based Costing in Canadian textbooks. **Canadian Accounting Perspectives**, v. 4, n. 1, p. 87-109, 2005. <http://dx.doi.org/10.1506/MFE2-UK3E-KEWF-2RAV>
- BEZERRA, F. A.; SILVEIRA NETO, M. P. Aspectos relacionados à implementação de sistemas de custeio baseados em atividades. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 10., 2003, Guarapari. **Anais...** São Leopoldo: ABCustos, 2003. CD-ROM.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 3-25, 2000. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.1999.0119>
- CATELLI, A.; GUERREIRO, R. Mensuração de atividades: comparando “ABC” X “GECON”. **Caderno de Estudos**, São Paulo, n. 8, p. 1-9, abr., 1993. <http://dx.doi.org/10.1590/S1413-92511993000100002>
- CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting Organization and Society**, v. 28, n. 2-3, p.127-168, 2003. [http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- COOPER, R.; KAPLAN, R. S.; MAISEL, L. S.; MORRISSEY, E.; OEHM, R. M. **Implementing activity-based cost management**. Montvale, NJ: Institute of Management Accountants, 1992.
- DIMAGGIO, P.; POWELL, W. **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: The University of Chicago Press, 1991.
- DIMAGGIO, P.J; POWELL, W.W. The Iron Cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, p. 147-160, Apr., 1983. <http://dx.doi.org/10.2307/2095101>
- ELDENBURG, L. G.; WOLCOTT, S. K. **Gestão de Custos**: como medir, monitorar e motivar o desempenho. Rio de Janeiro: LTC, 2007.
- FONSECA, V. S.; MACHADO-DA-SILVA, C. L. Conversão entre abordagens da estratégia em organizações: escolha estratégica, cognição e instituição. **Organizações & Sociedade**, v. 9, n. 25, p. 93-109, set./dez. 2002.
- FONTANELLA, B. J. B.; RICAS, J.; TURATO, E. R. Amostragem por saturação em pesquisas qualitativas em saúde: contribuições teóricas. **Caderno de Saúde Pública**, v. 24, n. 1, p. 17-27, 2008. <http://dx.doi.org/10.1590/S0102-311X2008000100003>
- FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A.R.; JUNQUEIRA, E. **Controle gerencial**: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009.
- GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- GOSSELIN, M. The effect of strategy and organizational structure on the adoption and

- implementation of activity-based costing. **Accounting, Organizations and Society**, v. 22, 105-22, 1997. [http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(96\)00031-1](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(96)00031-1)
- HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos**: contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.
- HOPWOOD, A. Situating the practice of management accounting in its cultural context: An introduction. **Accounting, Organizations and Society**, v. 24, n. 5/6, p. 377-378, 1999. [http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(99\)00024-0](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00024-0)
- MAJOR, M. J.; RIBEIRO, J. A teoria institucional na investigação em contabilidade. In: MAJOR, M. J.; VIEIRA, R. (org). **Contabilidade e controle de gestão: teoria, metodologia e prática**. Lisboa: Escolar Editora, 2008. pp 01-19.
- MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. A. **Management control systems**: performance measurement, evaluation and incentives. New York: Pearson, 2007.
- MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony, In: POWELL W.; DIMAGGIO P. (org). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: The University of Chicago Press, 1991. pp 41-62.
- MEYER, J.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, v. 83, n. 2, p. 340-363, Sep. 1977. <http://dx.doi.org/10.1086/226550>
- OLIVEIRA, N. V.; LOBO, C. G. A. Legitimidade e eficiência nos modelos institucionais. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE SOCIOLOGIA, 13., 2007. **Anais...** Recife: UFPE, 2007. CD-ROM.
- OYADOMARI, J. C. T.; CARDOSO, R. L.; MENDONÇA, O. R.; LIMA, M. P. Fatores que influenciam a adoção de instrumentos de controle gerencial nas organizações brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da Teoria Neo-Institucional. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 8., 2008, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2008. CD-ROM.
- PEREZ JR. J. H.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.
- QUINELLO, R. **A teoria institucional aplicada à administração**: entenda como o mundo invisível impacta na gestão dos negócios. São Paulo: Novatec Editora, 2007.
- RODRIGUES, A.; GOMES, J. S. Um estudo exploratório sobre controle gerencial em empresas brasileiras internacionalizadas do setor de serviços. In: EnANPAD, 29., 2005, Brasília. **Anais...** Rio de Janeiro: Anpad, 2005. CD-ROM.
- SANTOS, S. R. S. A Nova Economia Institucional. In: SEMINÁRIO TEMÁTICO DO NÚCLEO DE ESTUDOS EM SOCIOLOGIA ECONÔMICA E DAS FINANÇAS, 1., 2007, São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2007.
- SCOTT, R.; CHRISTENSEN, S. **The institutional construction of organizations**. London: Sage, 1995.
- SCOTT, W. R. The adolescence of Institutional Theory. **Administrative Science Quarterly**, v. 32, p. 493-511, 1987. <http://dx.doi.org/10.2307/2392880>
- SCOTT, W. R. **Institutions and Organizations**. Thousand Oaks, California: Sage, 2001.
- SELZNICK, P. **A liderança na administração**: uma interpretação sociológica. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1972.

- SHIELDS, M. An empirical analysis of firms' implementation of activity-based costing. **Journal of Management Accounting Research**, v. 7, p. 148-66, 1995.
- SIMONS, R. **Levers of control**: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal. Boston: Harvard Business School Press, 1995.
- SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de instrumentos da contabilidade gerencial por organizações brasileiras**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.
- SUOMALA, P.; LLYY-YRJÄNÄINEN, J. Interventionist management accounting research: lessons learned. **CIMA, Research Executive Summaries Series**, v. 6, n. 1, 2010.
- TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A institucionalização da teoria institucional. In: CLEGG, S.; HARDY, C.; NORD, W. (org.). CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (org. brasileiros). **Handbook de estudos organizacionais, modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1999. v. 1. pp 194-217.
- WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Thomson Learning, 2008.
- WERNKE, R. **Gestão de custos**: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2004.
- YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- ZUCKER, L. G. Institutional Theories of Organization. **Annual Review of Sociology**, v. 13, p. 443-464, 1977. <http://dx.doi.org/10.1146/annurev.so.13.080187.002303>