



## **REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL**

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

**ISSN 2176-9036**

**Vol. 10. n. 2, jul./dez. 2018**

Sítios: <http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 14.11.2017. Revisado por pares em: 20.12.2017. Reformulado em: 23.01.2018. Avaliado pelo sistema double blind review.

### **EVIDÊNCIAS DE ISOMORFISMO NAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO ENTRE EMPRESAS DA INDÚSTRIA DE ÁGUA MINERAL DA PARAÍBA**

### **ISOMORPHISM OF EVIDENCE IN MANAGEMENT ACCOUNTING PRACTICES: A STUDY AMONG COMPANIES IN THE MINERAL WATER INDUSTRY OF PARAIBA**

### **EVIDENCIAS DE ISOMORFISMO EN LAS PRÁCTICAS DE CONTABILIDAD GERENCIAL: UN ESTUDIO ENTRE EMPRESAS DE LA INDUSTRIA DE AGUA MINERAL DE PARAÍBA**

**Karla Katiúscia Nóbrega de Almeida**

Doutoranda do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFPB - Professora Adjunta da Universidade Federal da Paraíba. Endereço: Rua João Soares Padilha, 81 – Aeroclubes – João Pessoa-PB – Brasil - CEP: 58.136-835. Telefone (83) 98815-3292

Identificadores (ID):

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4681256181843777>

E-mail: [kknalmeida@gmail.com](mailto:kknalmeida@gmail.com)

**Antônio André Cunha Callado**

Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba. Professor Adjunto IV da Universidade Federal Rural de Pernambuco. Endereço: Cidade Universitária, s/n – Castelo Branco – João Pessoa-PB – Brasil - CEP: 58.051-900–

Telefone: (81) 99987-9704

Identificadores (ID):

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9142843744203201>

E-mail: [andrecallado@yahoo.com.br](mailto:andrecallado@yahoo.com.br)

[Artigo apresentado no XL ENANPAD 2016 - Encontro Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, Costa do Sauípe, em Outubro/2016]

### RESUMO

Pela lente da Nova Sociologia Institucional, as práticas de contabilidade gerencial podem ser institucionalizadas nas organizações que buscam legitimação, que por sua vez, as conduzem a serem mais semelhantes entre si, sendo essa “homogeneização” captada pelo isomorfismo. Assim, o objetivo deste artigo foi investigar práticas de contabilidade gerencial entre empresas dedicadas à fabricação de água mineral envasadas no Estado da Paraíba em busca de evidências de isomorfismo. Para a operacionalização desta pesquisa foi realizado um estudo exploratório e descritivo, de natureza qualitativa, junto a quatro dessas empresas, cadastradas na Federação das Indústrias do Estado da Paraíba - FIEP-PB, por meio de entrevistas semiestruturadas com seus gestores. Os resultados obtidos apontam para a presença de comportamento isomórfico acerca dos procedimentos de custeio, bem como dos procedimentos referentes à avaliação de desempenho no âmbito das empresas investigadas.

**Palavras-chave:** Controladoria. Práticas de contabilidade gerencial. Isomorfismo.

### ABSTRACT

Through the lens of New Institutional Sociology, the management accounting practices can be institutionalized in organizations that seek legitimacy, which in turn lead them to be more similar amongst themselves, being this "homogenization" captured by isomorphism. The objective of this paper was to investigate the management accounting practices among companies dedicated to the production of bottled mineral water in State of Paraíba, Brazil, looking for evidences of isomorphism. For the operationalization of this research, an exploratory and descriptive study of a qualitative nature, was carried out through semi-structured interviews with its managers within four of these companies, all of them registered in the Federation of Paraíba State Industries - FIEP-PB. The results point to the presence of isomorphic behavior regarding the cost of procedures, as well as the procedures for the performance evaluation within these companies.

**Keywords:** Management Accounting. Practices of management accounting. Isomorphism.

### RESUMEN

Por la lente de la Nueva Sociología Institucional, las prácticas de contabilidad gerencial pueden ser institucionalizadas en las organizaciones que buscan legitimación, que a su vez las conducen a ser más semejantes entre sí, siendo esa "homogeneización" captada por el isomorfismo. Así, el objetivo de este artículo fue investigar prácticas de contabilidad gerencial entre empresas dedicadas a la fabricación de agua mineral envasadas en el Estado de paraíba en busca de evidencias de isomorfismo. Para la operacionalización de esta investigación se realizó un estudio exploratorio y descriptivo, de naturaleza cualitativa junto a cuatro de esas empresas, registradas en la Federación de las Industrias del Estado de Paraíba - FIEP-PB, por medio de entrevistas semiestruturadas con sus gestores. Los resultados obtenidos apuntan a la presencia de comportamiento isomórfico acerca de los procedimientos de costeo, así como de los procedimientos referentes a la evaluación de desempeño en el ámbito de las empresas investigadas.

**Palabras clave:** Contraloría; Prácticas de contabilidad gerencial; Isomorfismo.

## 1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Gerencial tem sido estudada sob à lente de diversas abordagens teóricas, tais como teoria da contingência, teoria da legitimação, teoria institucional e teoria da

estruturação. Para os propósitos deste estudo, adota-se a teoria institucional que, ao lançar luzes sobre a institucionalização de práticas gerenciais, pode contribuir para o entendimento dos seus determinantes e do seu estágio de desenvolvimento em um campo organizacional.

Guerreiro *et al.* (2005) lembram que três enfoques da teoria institucional podem ser observados na literatura contábil, embora com diferentes origens e raízes filosóficas, que compartilham um interesse comum pelos temas instituição e mudança institucional. São eles: nova sociologia institucional (NIS – *new institutional sociology*), nova economia institucional (NIE – *new institutional economics*) e velha economia institucional (OIE – *old institutional economics*).

A perspectiva da Nova Sociologia Institucional (NIS), foco do presente estudo, tem expoentes como DiMaggio e Powell, Meyer e Rowan, Scott, e Zucker e considera as organizações configuradas dentro de uma grande rede de relacionamentos inter-organizacionais e sistemas culturais, cujo ambiente institucional é caracterizado pela elaboração de regras, práticas, símbolos, crenças e requerimentos normativos aos quais indivíduos e organizações precisam se conformar para receber apoio e legitimidade. (GUERREIRO, et al, 2005).

De acordo com Scapens (2006), a NIS tem sido útil para chamar atenção a respeito da necessidade de reconhecer a forma como as organizações tendem em conformidade com o que elas percebem como sendo as expectativas do seu ambiente mais amplo e, em conjunto com a nova economia institucional, indica as várias pressões externas (econômicas e institucionais) que podem impactar a forma como as organizações são estruturadas e governadas.

Pela lente da NIS, as práticas de contabilidade gerencial podem ser consideradas rotinas organizacionais, e como são legalizadas e reproduzidas ao longo do tempo, podem se tornar institucionalizadas (BURNS e SCAPENS, 2000 *apud* MARQUES, 2012). Por intermédio da institucionalização de modelos, tecnologias, rotinas, incluindo as práticas de contabilidade gerencial, as organizações buscam legitimação, que por sua vez, as conduzem a serem mais semelhantes entre si, sendo essa “homogeneização” captada pelo isomorfismo. Para os fins que norteiam este trabalho, interessa-nos o isomorfismo institucional que DiMaggio e Powell (1983) tipifica-o em coercitivo, mimético e normativo, comentado no referencial teórico. Nesta perspectiva, optou-se por estudar empresas cujas atividades operacionais tenha a água como fonte de receitas e ganhos, uma vez que a escassez de recursos hídricos continua sendo tema atual e relevante para toda a sociedade.

As empresas integrantes deste estudo fazem parte da indústria de água mineral e de água adicionada de sais, dedicadas ao envase de água potável de mesa, que se inserem em um cenário brasileiro de perspectivas econômicas favoráveis, com aumento de demanda, incentivada, inclusive, por condições climáticas. Segundo o Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM), apesar de o Brasil ocupar o 19º lugar em consumo *per capita*, com 90,3 litros em 2013, observa-se que é bem superior à média mundial deste consumo, neste mesmo ano, sendo de 37,5 litros, e com tendência de crescimento.

Para o DNPM (2014), a maior parte do mercado de águas engarrafadas ainda é controlada por marcas locais nos países consumidores, porém permanece tendência de consolidação mundial das quatro grandes empresas: Nestlé, Danone, Coca-Cola e PepsiCo e sua expansão para países em desenvolvimento, inclusive o Brasil. Esse aumento de competição no setor, segundo Ludwig e Boresntein (2003) tem obrigado as organizações e tomadores de decisão a buscarem, continuamente, formas de obter vantagem sobre os concorrentes, impondo às empresas não só a mudar suas atividades, mas, principalmente, a oferecer aos clientes produtos e serviços com menor preço e melhor qualidade.

Na competitividade por preço e qualidade, as empresas podem encontrar auxílio nas informações geradas pela contabilidade gerencial. Questões de competitividade e de incertezas, como aquelas decorrentes da exploração de recurso mineral limitado, por exemplo, são desafios

organizacionais comuns às indústrias que envasam água mineral e a rede de relacionamento entre elas pode contribuir para práticas gerenciais isomórficas, incluindo aquelas relacionadas à contabilidade gerencial. Além disto, a indústria da água mineral possui interfaces com o setor mineral e de recursos hídricos e ligação com a área de alimentos e bebidas, tendo, portanto, interação com agências governamentais que delas exigem variados requisitos normativos inerentes a legalização e conformidade do produto.

Pela lente da Nova Sociologia Institucional, este cenário nos remete aos preditores do isomorfismo no nível de campo, proposto por DiMaggio e Powell (1983), tais como “quanto mais as organizações em um campo interagem com as agências governamentais, maior o grau de isomorfismo no campo como um todo”; “quanto mais um campo organizacional depender de uma única fonte (ou de várias fontes semelhantes) de fornecimento de recursos vitais, tanto maior será o nível de isomorfismo”.

Diante disto, questiona-se: **existe evidências de isomorfismo nas práticas de contabilidade gerencial adotadas pelas empresas dedicadas à fabricação de água mineral envasadas estudadas?** Assim, o objetivo deste artigo é investigar práticas de contabilidade gerencial adotadas nas empresas dedicadas à fabricação de água mineral envasadas no Estado da Paraíba em busca de evidências de isomorfismo.

Ressalta-se que a literatura contábil nacional possui poucos estudos acerca de práticas gerenciais adotadas por empresas de abastecimento de água (incluindo as integrantes da indústria da água mineral) tal como é sugerido por Silva (2015). Para Fabre, Pfitscher e Alberton (2011) ao conceber a água como um bem de domínio público dotado de valor econômico, este deve fazer parte do estudo da contabilidade, uma vez que a ciência contábil estuda os aspectos econômicos do patrimônio. No entanto, a literatura brasileira não apresenta pesquisas contábeis específicas na indústria da água mineral sob o aspecto das práticas de contabilidade gerencial pela lente da nova sociologia institucional, sinalizando, portanto, a pertinência do presente estudo.

No que se refere às práticas de contabilidade gerencial, Waweru (2010) ressalta que estas falham em satisfazer as necessidades da indústria de hoje e ambiente competitivo. Além disto, Waweru (2010) critica o fato dos instrumentos e sistemas de contabilidade gerencial terem sido desenvolvidos, principalmente, em economias centrais, mas não serem totalmente utilizados em países em desenvolvimento, particularmente por empresas de médio e pequeno portes. Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004) criticam a literatura empírica do uso das práticas de contabilidade gerencial por grande parte desses estudos não estarem fundamentados em teoria. Por outro lado, considera-se, como premissa desse estudo, o ensinamento por Scapens (2006) que há amplas tendências econômicas, sociais e organizacionais, as quais afetam a forma como as empresas e as suas práticas individuais surgem, especificamente, no que se refere aos aspectos sociais.

Esses aspectos corroboram para o entendimento da relevância e oportunidade de pesquisas sobre práticas de contabilidade gerencial que explorem aspectos sociais do seu uso, como os estudos alicerçados no aporte teórico da NIS. Fundamentado nesta teoria, o presente estudo procura ir além da identificação do uso das práticas de contabilidade gerencial, ao atentar para as pressões sociais que podem conduzir ao isomorfismo nas empresas pesquisadas, na tentativa de contribuir para fomentar o debate, cuja finalidade é mitigar as lacunas/críticas acima identificadas, nisto reside sua justificativa.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta seção aborda as práticas de contabilidade gerencial relacionadas à orçamentação, sistemas de custeio e medição de desempenho, recorrendo-se a literatura no intuito de reunir subsídios para escolha das práticas a serem estudadas, bem como, definição do direcionamento da análise sob à lente da nova sociologia institucional.

### 2.1 PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL SOB A PERSPECTIVA DA NOVA SOCIOLOGIA INSTITUCIONAL

Vasta literatura, tanto internacional quanto nacional, aborda as práticas de contabilidade gerencial, sob diversos aspectos. À exemplo cita-se os estudos de Scapens (2006), Abdel-Kader e Luther (2006), Giovannoni, Maraghini e Riccaboni (2011), Antonovz, Panucci-Filho e Espejo (2010), Santos (2008), Callado e Pinho (2014), dentre outros, descritos brevemente a seguir. Antonovz, Panucci-Filho e Espejo (2010) estudaram a evolução do uso dos artefatos de contabilidade gerencial sob a perspectiva do ciclo de vida organizacional, utilizando a modelagem de Miller e Friesen (1984), por meio de estudo de caso cujos achados evidenciaram que há uma relação direta da evolução da entidade e o efetivo uso dos artefatos disponíveis, mas que não há necessariamente uma evolução do uso dos artefatos aliados à evolução da entidade.

Para Antonovz, Panucci-Filho e Espejo (2010) as práticas de contabilidade gerencial tais como controle orçamentário (controle de custos, avaliação de desempenho de gestores, etc) métodos de custeio (absorção, variável, direto) e análise de produtos (custo-volume-lucro, lucratividade de produtos, etc.) são consideradas tradicionais.

Outras práticas, tais como, avaliação baseada em empregados (desempenho da equipe de trabalho, mensuração das atitudes dos empregados, etc.) *benchmarking* (de características de produtos, de processos e de gerenciamento de processos) técnicas de planejamento estratégico (previsões a longo prazo, planejamento estratégico formal, etc) medidas de desempenho balanceadas (*balanced scorecard*, etc) técnicas baseadas em atividade (custeio ABC, etc.) e métodos de criação de valor (retorno para o acionista, análise da cadeia de valor, etc) são tidas como contemporâneas (ANTONOVZ, PANUCCI-FILHO e ESPEJO, 2010)

No que se refere as práticas gerenciais voltadas a indústria de alimentos e bebidas, Abdel-Kader e Luther (2006) estudaram o uso atual e importância de uma variedade de procedimentos de contabilidade gerencial referidos nos livros didáticos e literatura mais ampla, no contexto da indústria de alimentos e bebidas do Reino Unido. Constataram que as seguintes práticas tem ênfase em termos de importância e adoção: orçamento para o planejamento e para controlar os custos, análise da rentabilidade do produto, e avaliação de desempenho com base em indicadores financeiros, sugerindo que as empresas britânicas de alimentos e bebidas não estão na vanguarda quando se trata de adotar novas técnicas de controle gerencial, mas que as características específicas da indústria, tais como o elevado nível de segurança e outras regulações, e o poder de um pequeno grupo de varejistas dominantes, estão levando à aplicação de práticas de contabilidade gerencial apropriadas, permitindo concluir que a contabilidade gerencial tradicional está muito viva e bem.

Giovannoni, Maraghini e Riccaboni (2011) estudaram as práticas de contabilidade gerencial nas empresas familiares, atentando para interação entre estas e padrões de transição organizacional (profissionalização e processo de sucessão). Observa-se neste estudo o entendimento posto pelos autores de que a influência significativa exercida pela família (e, em particular, pelos fundadores) na cultura e performance das suas empresas podem gerar diversos

mecanismos sutis que, entre outros, podem interferir na institucionalização das regras e práticas contábeis dentro da empresa. Assim, entende-se que a variável “empresa familiar” pode se inserir nos estudos sobre práticas contábeis gerenciais sob a perspectiva da teoria institucional.

No que se refere aos aportes teóricos para o estudo da contabilidade gerencial e suas práticas, tem-se utilizado recorrentemente a teoria da contingência (OTLEY, 1980). A popularidade dessa teoria é ratificada pelo pensamento de Otley (2016) segundo o qual toda pesquisa em contabilidade gerencial é essencialmente contingente, uma vez que procura descobrir quando técnicas específicas podem ser mais apropriadas para organizações específicas em suas circunstâncias específicas. A incerteza ambiental, o tamanho, tecnologia de produção, estratégia, cultura nacional, são exemplos de variáveis contingenciais presentes na literatura de contabilidade gerencial.

No entanto, outros fundamentos teóricos também podem ser utilizados para compreensão da contabilidade gerencial e suas práticas, seja como abordagem exclusiva ou complementada por aportes de variáveis contingenciais para ajudar a explicar a variedade de práticas de contabilidade gerencial existentes. A opção teórica deste estudo faz uso da teoria institucional, por meio da abordagem da Nova Sociologia Institucional (NIS) que, segundo Scapens (2006), está preocupada com as instituições no ambiente organizacional que moldam estruturas e sistemas organizacionais, começando por questionar: por que as organizações olham similar e quais são as pressões e processos que formam as organizações? Assim, como o presente estudo adota a abordagem da NIS, também chamada de neo-institucionalismo, torna-se necessário discorrer sobre conceitos úteis ao entendimento dessa abordagem, conforme discutido a seguir.

## 2.2 A PERSPECTIVA DA NOVA SOCIOLOGIA INSTITUCIONAL

Para melhor compreensão da perspectiva teórica institucional da Nova Sociologia Institucional, torna-se oportuno discutir conceitos como institucionalização, setor institucional, isomorfismo e *decoupling*.

Motta e Vasconcelos (2009, p 383) se apoiam no entendimento de Zuker, em que “a institucionalização é o processo pelo qual atores individuais transmitem o que é socialmente definido como real” e consideram como correspondente a um processo de fabricação de “verdades”, inclusive no nível do ambiente, em que “diversas organizações buscam influenciar-se mutuamente, estabelecendo quais modelos e símbolos predominarão em determinado ambiente e serão institucionalizados, tornando-se habituais e rotineiros e influenciando a ação dos outros”.

Na perspectiva do neo-institucionalismo, que considera as organizações interagindo e moldando o ambiente, o conceito de “setores institucionais” é necessário e advém do entendimento de Soctt e Meyer (1991) *apud* Motta e Vasconcelos (2009, p. 383) segundo o qual “são setores sociais em que predominam um conjunto de regras e normas às quais as organizações devem se conformar se elas pretendem sobreviver e receber apoio e obter legitimidade de outras organizações, agentes econômicos, governamentais e privados”.

A reflexão sobre as questões da motivação das empresas na adoção de formas de representação, modelos, tecnologias, etc., como no caso particular sobre práticas de contabilidade gerencial, encontra amparo em Soctt, citado por Motta e Vasconcelos (2009) conforme salienta que essa adesão não se dá por simplesmente acreditar que são os “melhores”, mas sim por serem fonte de legitimidade, reconhecimento e recursos, o que permite aos atores sociais e organizacionais aumentar sua capacidade de sobrevivência em certo meio.

Neste sentido, Dimaggio e Powell (1983) contribuem para o entendimento dos determinantes da mudança de estrutura e adoção de modelos estabelecidos em um setor

institucional, por parte de uma organização quando retomam o conceito de isomorfismo propondo dois tipos de isomorfismo: Competitivo e Institucional. O isomorfismo competitivo pressiona as comunidades em direção a uma adaptação ao mundo exterior; suas principais forças que as organizações devem levar em consideração são as outras organizações. Quanto ao isomorfismo institucional, este pode ser: coercitivo, mimético e normativo.

O isomorfismo coercitivo resulta tanto de pressões formais quanto informais exercidas sobre as organizações das quais elas dependem, e pelas expectativas culturais da sociedade em que as organizações atuam. O isomorfismo mimético ocorre quando, em função da incerteza, as organizações tendem a copiar padrões e processos que foram utilizados em outras organizações. O isomorfismo normativo deriva principalmente da profissionalização crescente dos trabalhadores, cujos futuros estão inextricavelmente ligados ao destino das organizações que os empregam, podendo afetar a adoção das suas práticas (DIMAGGIO e POWELL, 1983).

Motta e Vasconcelos (2009) comentam que o uso de mecanismos coercitivos pelo estado brasileiro é frequente e sua aceitação passiva faz parte de nossa cultura nacional, mas advertem que isto favorece práticas administrativas e culturais caracterizadas pelo excessivo formalismo, produzindo uma legislação pouco adaptada a nossa realidade.

O estudo de Santos (2008) analisou os fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial no setor elétrico brasileiro, sob os enfoques da Velha Economia Institucional e Nova Sociologia Institucional e encontram, dentre outros achados, evidências de pressão isomórfica institucional coercitiva como a negociação de ações em bolsas de valores, e órgãos de regulamentação e fiscalização como a Comissão de Valores Mobiliários. Concluíram, a partir do diagnóstico dos fatores que concorrem para o isomorfismo das práticas de contabilidade gerencial no setor estudado, que as mais utilizadas são convencionais, estão presentes nas rotinas diárias das organizações e são aceitas com poucos questionamentos.

Quanto ao isomorfismo mimético, Dimaggio e Powell (1983) caracteriza-o quando as organizações tendem a se espelhar em outras organizações de seu campo, em que elas percebem como mais legítimas ou bem-sucedidas, embora a imitada talvez não se dê conta de que está sendo copiada ou não o deseje ser, havendo a possibilidade de difusão dos modelos de uma forma não intencional, de modo indireto, por meio de transferência ou rotação de funcionários, ou de forma explícita por organizações como firmas de consultoria ou associações de negócios industriais.

Barros (2015) analisou o processo de adaptação do *Balanced Scorecard* (BSC) em uma distribuidora de combustível e encontrou como uma de suas evidências a presença de isomorfismo mimético influenciando o processo de adoção, uma vez que uma consultoria contratada pela empresa incentivou a adoção dessa prática gerencial. Porém, Barros (2015) constatou que a ferramenta não foi institucionalizada nas rotinas da organização, pois ela existe, fora “copiada” da literatura, entretanto, na realidade da organização não está funcionando como um verdadeiro sistema de monitoramento da estratégia, permitindo afirmar que o BSC implantado na empresa estudada seguiu um baixo padrão de adaptação, apresentou fidelidade alta ao modelo presente na literatura e baixa extensão (nem todos os setores da empresa o implantaram).

Callado e Pinho (2014) investigaram práticas de gestão de custos entre micro e pequenas empresas que atuam no setor comercial e no setor de prestação de serviços em busca de evidências de isomorfismo mimético, por meio da análise das práticas referentes a onze aspectos, dentre os quais as diferenças encontradas em nove desses aspectos não se mostraram estatisticamente significativas, conduzindo ao entendimento da presença de isomorfismo mimético entre as empresas analisadas. Na mesma temática de gestão de custos, Callado, Callado e Almeida (2014) também encontraram evidências da presença de isomorfismo dentre

os principais aspectos da gestão de custos no âmbito de 30 empresas do setor de informática localizadas no Porto Digital.

Tomando emprestado o entendimento de Scott (1987), Motta e Vasconcelos (2009, p.387) esclarecem que o mecanismo normativo “envolve a autorização ou a legitimação das estruturas adotadas pela organização com base no reconhecimento de sua validade feito por uma entidade supra-organizacional”.

Dimaggio e Powell (1983) esclarecem que dois dos aspectos da profissionalização, como provedor do isomorfismo normativo, são fontes importantes: a educação formal e a legitimação apoiada numa base cognitiva produzida por especialistas universitários, bem como o crescimento e elaboração de redes profissionais que, juntos, criam um *pool* de indivíduos com similaridade de orientação, ocupantes de posições análogas em uma série de organizações, e que tenderão a enxergar os problemas de uma maneira semelhante e abordar as decisões de uma maneira muito similar.

Outro conceito apoiado no neo-institucionalismo se refere à adoção de modelos de forma cerimonial, na aparência, isto é, a prática organizacional dissociada das regras e modelos. Trata-se do chamado *decoupling* (dissociação). Scapens (2006) observa que os pesquisadores de contabilidade gerencial para estudar o “irracional” e às vezes uso cerimonial das informações contábeis, baseiam-se no conceito de *loose coupling* (*decoupling*). Para ele, apoiado no entendimento de Mayer e Rower (1977) o *loose coupling* ocorre quando são utilizadas as práticas contábeis que são introduzidas para atender às exigências institucionais de uma forma cerimonial.

Motta e Vasconcelos (2009, p. 389) contribuem para o entendimento do *decoupling* ao observarem que dependendo do modo de institucionalização (coercitivo, mimético ou normativo) o grau de adesão aos modelos varia, dessa forma, citam estudos sobre o comportamento das empresas brasileiras de internet as quais mostram acentuado comportamento mimético, ao incorporar modelos e padrões de empresas norte-americanas em busca de legitimidade, contudo, sem haver o comprometimento dessas organizações com a eficiência técnica com eles ou com a geração de resultados.

Entretanto, Scapens (2006) lembra que os primeiros estudos na abordagem da NIS tendiam a dicotomia do ambiente técnico, por um lado, e do ambiente institucional do outro, porém considera tal dicotomia bastante problemática, uma vez que existem muitos aspectos inter-relacionados do comportamento organizacional e eles podem ter tanto elementos institucionais quanto técnicos. Scapens (2006) exemplifica seu entendimento argumentando que a aplicação do ABC pode ser movida por preocupações técnicas para atingir uma alocação mais apropriada de despesas gerais para a tomada de decisão econômica, mas também pode ser impulsionada pelo desejo de estar em conformidade às expectativas externas e parecerem adotar as técnicas modernas que são usadas por outras organizações conhecidas.

Apesar de vários estudos empíricos em contabilidade gerencial se apoiarem na nova sociologia institucional, estes recebem críticas relacionadas à heterogeneidade de análises e a limitações no seu poder explicativo. Para Marques (2012), esses trabalhos ainda não tem um padrão de aplicação, apresentando diferenças quanto aos níveis de análise, aos métodos, aos aspectos ontológicos e epistemológicos e em outras dimensões da pesquisa. Emmendoerfer, Silva e Zuccolotto (2009) criticam a não demonstração, com profundidade, do poder explicativo da realidade organizacional e a relativa e questionável adequação e precisão conceitual do uso da teoria institucional nessas pesquisas. Tais limitações sinalizam a necessidade de mais estudos sobre o tema.



### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta seção apresenta os procedimentos metodológicos utilizados, abordando a tipologia da pesquisa, sua delimitação, universo pesquisado, categorias de estudo, descrição da coleta e interpretação das informações obtidas. Assim, no intuito de atingir o objetivo proposto e contribuir com subsídios para futuras pesquisas, ao procurar conhecer e descrever o uso de práticas de contabilidade gerencial em campo organizacional cuja atenção da literatura contábil tem sido escassa, realizou-se pesquisa exploratória e descritiva, com abordagem qualitativa.

Na visão de Gil (2008) as pesquisas exploratórias e descritivas são habitualmente realizadas por pesquisadores sociais preocupados com a atuação prática. Assim, são utilizados estudos descritivos, conforme ensina Richardson (1999), quando se deseja descrever as características de um fenômeno, aspectos de uma população ou analisar a distribuição de determinadas características comuns ou atributos, não se pretendendo explicar as diferenças, mas descrevê-las.

Outra característica assumida neste estudo é a de pesquisa qualitativa. Segundo Flick (2009) “a pesquisa qualitativa dirige-se à análise de casos concretos em suas peculiaridades locais e temporais, partindo das expressões e atividades das pessoas em seus contextos locais”. Para Martins e Theóphilo (2009) a pesquisa qualitativa tem sua utilização justificada quando, entre outros, “dispõe-se de pouca informação a respeito do assunto pesquisado, sendo necessário explorar o conhecimento que as pessoas têm com base em suas experiências ou senso comum”.

Quanto ao universo de pesquisa, ou população deste estudo, possui a característica de pertencer a indústria de água mineral na Paraíba, como empresa dedicada à fabricação de água mineral e água adicionada de sais envasadas, cadastrada na Federação das Indústrias do Estado da Paraíba - FIEP-PB. De acordo com o referido cadastro, são nove as empresas enquadradas nesta classificação e estão sediadas em seis cidades paraibanas.

Após contato telefônico inicial, enviou-se *e-mail* convidando as empresas a participarem do estudo, com vistas ao agendamento de entrevistas presenciais com os gestores das empresas do universo, seguidos de vários outros contatos telefônicos, o que corrobora para o entendimento de pesquisa censitária, pois inclui todos os elementos de uma população na pesquisa. Corrar e Theóphilo (2004) consideram a realização de um censo mais adequada em determinadas situações, dentre as quais aquelas na qual a população é bem reduzida, podendo proporcionar maior precisão nos achados.

Entretanto, apesar do estabelecimento de contatos com todas as empresas da população, obteve-se aceitação de apenas 04 das entidades para participarem da pesquisa que, para garantir o anonimato das respostas exigido pelos entrevistados, são denominadas ficticiamente de “Empresas A, B, C e D, e estão caracterizadas conforme o Quadro 1. Todas as empresas pesquisadas comercializam sua produção dentro dos limites territoriais paraibanos, ratificando o comentado por Dias e Gambetta (2013) ao explicarem a formação de *clusters* na indústria da água mineral, uma vez que estas competem de maneira regional e agrupadas em regiões, devido à característica e qualidade da água e proximidade com centros consumidores, por possuírem, dentre outros, ineficiência logística.

**Quadro 1 – Perfil das empresas participantes do estudo**

	Empresa A	Empresa B	Empresa C	Empresa D
Início de Funcionamento	1999	2000	1989	1967*
N.º de empregados	16	20	53	500
Faturamento anual	Até R\$ 3,6 milhões.	Até R\$ 3,6 milhões.	Não informado.	Até 70 milhões.
Produtos comercializados	Água adicionada de sais.	Água mineral em embalagens retornáveis e embalagens descartáveis.	Água mineral em embalagens retornáveis e embalagens descartáveis.	Água mineral em embalagens retornáveis e embalagens descartáveis e outros produtos.
Estados que comercializa	Paraíba.	Paraíba.	Paraíba.	Paraíba e Rio Grande do Norte.
Serviços Contábeis	Terceirizado.	Terceirizado.	Terceirizado.	Próprio.

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

\* Data de fundação da empresa/marca, pertencente à grupo empresarial de abrangência nacional.

Uma vez delimitado o universo de pesquisa e identificado o perfil das empresas pesquisadas, foram definidas as categorias a serem estudadas. Para categorização e com base na literatura pesquisada, elaborou-se o Quadro 2 indicando as práticas de contabilidade gerencial que foram pesquisadas, em que são apresentadas e classificadas, dentre os procedimentos relacionados ao sistema de custeio, avaliação de desempenho e orçamento.

**Quadro 2 – Práticas de Contabilidade Gerencial Pesquisadas**

Práticas de Contabilidade Gerencial	
<b>Procedimentos de Custeio</b>	
Controle de estoque	Método de apropriação de custos.
Análise financeira dos estoques	Cálculo da margem de contribuição e de lucro
Análise dos preços de venda	Procedimentos referentes ao registro dos custos
Cálculo do custo unitário	Avaliação do custo da qualidade do produto
Separação entre os custos fixos e variáveis	Metodologia do custo-alvo
<b>Procedimentos de Avaliação de Desempenho</b>	
Análise de custo/volume/lucro	Medidas não financeiras relacionadas aos processos internos
Análise de lucratividade do produto	Medidas não financeiras relacionadas ao quadro funcional.
Análises de lucratividade por cliente	Medidas não financeiras relacionadas aos clientes.
Análise do fluxo de caixa	Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes.
<b>Procedimentos de Orçamento</b>	
Orçamento para controle de custos	Previsão de longo prazo
Orçamento para planejamento	Orçamento baseado em atividades
Orçamento flexível	

Fonte: Adaptado de Abdel-Kader e Luther (2006), Miranda, *et. al.* (2013) e Callado e Pinho (2014).

Para coleta das informações necessárias ao atingimento do objetivo, utilizou-se a técnica da entrevista que se encontra como umas das mais usadas na pesquisa qualitativa (GIL, 2008; MARTINS e TEÓFILO, 2009), sendo realizada conforme a conveniência dos entrevistados.

Em concordância com Pope e Mays (2009) existem três tipos principais de entrevista: estruturada, semiestruturada e em profundidade. Para fins do presente estudo, valeu-se de entrevista semiestruturada que para Pope e Mays (2009) “são conduzidas com base em uma estrutura flexível, consistindo em questões abertas que definem a área a ser explorada”. Flick (2009) destaca a ampla utilização das entrevistas semi-estruturadas na pesquisa qualitativa,

explicando que o interesse nessa utilização está associado à expectativa de que é mais provável que o ponto de vista dos entrevistados seja expresso em uma situação de entrevista com um planejamento aberto, que naquela padronizada.

Embora a entrevista seja adequada para obter informações acerca do que as pessoas sabem, fazem, desejam, etc., bem como acerca das suas explicações ou razões a respeito das coisas precedentes (Gil, 2008), “o que as pessoas dizem que fazem nem sempre é o mesmo que é possível observá-las fazendo” (POPE e MAYS, 2009). Nisto reside uma limitação desse estudo, visto que não foi possível o emprego da técnica de observação.

### Quadro 3 – Perfil dos entrevistados

	Empresa A	Empresa B	Empresa C	Empresa D
Vínculo com a empresa	Proprietários	Sócio/Gestor	Proprietário	Gerente de Operações
Idade	40-46 anos	53 anos	50 anos	41 anos
Gênero	Masculino-Feminino	Masculino	Masculino	Masculino
Escolaridade	Ensino Médio	Superior	Superior	Pós-Graduado
Local da entrevista	Fora das dependências da empresa	Na empresa	Na parte administrativa	Na empresa
Gravação da entrevista	Não	Sim	Não	Sim
Duração da entrevista	30 min.	24 min.	05 min.	20 min.

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

No Quadro 3, revela-se um perfil de entrevistados com predominância do gênero masculino, acima dos 40 anos de idade, escolaridade superior e gestão desempenhada pelos seus proprietários, em que nas empresas A e C são pertencentes à mesma família (cônjuges) e na empresa B, um dos seus dois sócios é o gestor, embora não tenham grau de parentesco. A exceção é a empresa D, que tem a característica de pertencer à grupo empresarial de âmbito nacional, cuja matriz é sediada no Estado do Ceará. A duração média das entrevistas foi de 20 minutos e o local predominante para sua realização foram as instalações das respectivas empresas.

Por fim, após a coleta das informações, realizou-se a análise de conteúdo. Em seguida, optou-se por organizar os dados relacionados ao uso das práticas gerenciais de forma comparativa entre as quatro empresas estudadas, por meio de quadros, de forma a permitir a visualização do padrão de uso de cada grupo de procedimentos questionados. Por último, no delineamento e busca das conclusões, observou-se a identificação de padrões de uso, ou não, das práticas de contabilidade gerenciais com base no porte das empresas estudadas e facilitada pelos quadros construídos conforme etapa de apresentação dos dados, recorrendo a literatura adotada para gerar as inferências e considerações finais.

Assim, para diagnosticar a presença de isomorfismo na utilização das práticas contábeis, levou-se em consideração a similaridade de uso de cada prática (Quadro 2), comparadas à cada perfil organizacional, bem como a análise das respostas obtidas com o detalhamento das práticas fornecido pelos entrevistados.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção, apresentam-se e discutem-se as informações obtidas a partir das entrevistas realizadas, no que se refere ao conteúdo central delas, relacionado ao uso das práticas de contabilidade gerencial pelas empresas estudadas, com a intenção de reunir subsídios para atingimento do objetivo proposto. Encontra-se subdividida em duas, sendo a primeira para apresentação das informações obtidas e a segunda, destinada a discussão dessas informações.

### 4.1 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

O Quadro 4 apresenta as práticas relacionadas aos procedimentos de custeio. Foi observado em uma parcela considerável das práticas listadas um padrão de adoção entre as empresas, havendo maior atenção dada aos controles de estoque, análise dos preços de venda, cálculo do custo unitário e da margem de contribuição e de lucro, e uma baixa preocupação em avaliar o custo da qualidade do produto, embora todos os entrevistados tenham sido contundentes quanto à preocupação com a qualidade do seu produto, porém ainda não avaliam o custo decorrente desse monitoramento.

**Quadro 4 – Uso das Práticas de Contabilidade Gerencial relacionadas aos Procedimentos de Custeio, segundo os entrevistados.**

Procedimentos de Custeio	Empresa A	Empresa B	Empresa C	Empresa D
Controle de estoque	Sim	Sim	Sim	Sim
Análise financeira dos estoques	Sim	Sim	Não	Sim
Análise dos preços de venda	Sim	Sim	Sim	Sim
Cálculo do custo unitário	Sim	Sim	Sim	Sim
Separação entre os custos fixos e variáveis	Não	Não*	Não	Sim
Método de apropriação de custos.	Não	Não	Não	Sim
Cálculo da margem de contribuição e de lucro	Sim	Sim	Sim	Sim
Procedimentos referentes ao registro dos custos	Não	Não	Não	Sim
Avaliação do custo da qualidade do produto	Não	Não	Não	Não
Metodologia do custo-alvo	Não	Não	Não	Sim

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

Os resultados obtidos permitem ampliar o entendimento sobre os procedimentos de custeio adotados por cada empresa, a seguir descritos. Na Empresa A, o controle de estoque é feito pelo gerente, que repassa as informações de suas quantidades para a proprietária, para que esta, por sua vez, realize os procedimentos de reposição, tais como aquisição das embalagens e outros insumos.

Destarte, compreendeu-se que a motivação para os procedimentos de controle de estoque na Empresa A se dá pelas necessidades operacionais e de gestão, sendo relatada pela proprietária a opinião de que as demais empresas do seu setor também o realizam, por ser um controle primordial. No entanto, a proprietária declarou que às vezes o controle de estoque não proporciona as informações suficientes para gestão eficaz deste, provocando, por exemplo, a falta de determinado insumo, sinalizando necessidade de aperfeiçoamento desse controle.

Segundo o outro proprietário da Empresa A, conhecido o custo unitário, o cálculo da margem de contribuição e de lucro se dá pela aplicação de um percentual desejado de lucro para formação do preço de venda. Quando indagados sobre o uso da metodologia do custo-alvo, o entrevistado justificou o seu não uso por entender que se o produto for bom ele é aceito, bem como o custo relativo à energia é alto e tem aumentado significativamente.

Para a Empresa B o controle de estoque e análise financeira deste é feito com elaboração diária de relatório, funcionário exclusivamente dedicado a este fim e com apoio de planilha eletrônica simplificada. Ressalta-se, ainda, que o vasilhame retornável de 20 litros não integra o estoque, uma vez que “se trabalha *just in time* só engarrafando o que chega”, segundo o entrevistado. Na análise do preço de venda, o entrevistado afirmou trabalhar com preços tabelados, “não trabalho com vários preços porque o custo é um só”. Segundo o entrevistado da Empresa B, o cálculo do custo unitário é feito para cada produto.

Quanto à separação entre os custos fixos e variáveis, o entrevistado da Empresa B declarou seu uso, porém observou seu entendimento com imprecisão conceitual, uma vez que exemplificou custo variável como aqueles decorrentes de quebra de maquinário, uma refeição a mais, entre outros. Por esse motivo, consideramos como não uso dessa prática na Empresa B, conforme Quadro 4. Observa-se, entre as Empresas A e B, justificativa semelhante para a não utilização da metodologia do custo-alvo.

Para Miranda *et al* (2013) apoiados em Abdel-Kader e Luther (2006) a metodologia do custo-alvo está inserida no quarto estágio evolutivo de práticas gerenciais, correspondente à criação de valor por meio do uso eficaz de recursos, não sendo, portanto, parte integrante da preocupação nestas duas empresas. Também sendo observada sua ausência na Empresa C. O gestor da Empresa C indicou como práticas de custeio utilizadas o controle de estoque, a análise dos preços de vendas, o cálculo do custo unitário e da margem de contribuição, com uma frequência mediana.

De todos os procedimentos de custeio indagados ao entrevistado da Empresa D, apenas a avaliação do custo da qualidade do produto foi declarada como não utilizada, sendo ressaltado que a qualidade do produto é monitorada, mas seu custo não é avaliado. Observou ainda que o estabelecimento dessas metas de estoques é determinado pela matriz. O entrevistado da Empresa D declarou a existência do chamado departamento de planejamento financeiro que avalia, acompanha os custos, faz as análises, elabora as demonstrações de resultado, faz o cálculo dos indicadores. Essa informação vem para as unidades e estas, por sua vez, são cobradas em cima desses indicadores.

Quanto ao uso do custo-alvo, o entrevistado da Empresa D explica que, anualmente, faz-se o chamado “planejamento orçamentário”, em que dentre outras atribuições se define qual o Custo do Produto Vendido, em termos percentuais da receita operacional bruta, o qual deve ser perseguido como meta. Nesta perspectiva, levando-se em consideração o porte das empresas da amostra, aquelas consideradas micro ou pequenas (Empresas A, B e C) possuem um mesmo padrão de uso em todos os procedimentos de custeio listados, não só para aqueles que dedicam maior atenção, mas como também para aqueles declarados como não utilizados, sugerindo, portanto, a presença de isomorfismo entre as micro e pequenas empresas estudadas, assim como mostram os resultados encontrados em Callado e Pinho (2014) e Callado, Callado e Almeida (2014).

No que se refere às práticas relacionadas à avaliação de desempenho, o Quadro 5 permite observar o mesmo padrão de adoção entre as empresas da amostra em 62,5% das práticas listadas, em que as análises de custo/volume/lucro, da lucratividade do produto, da lucratividade por cliente, do fluxo de caixa e dos pontos fortes e fracos dos concorrentes foram declaradas em uso nas empresas estudadas. Observa-se predomínio de uso de indicadores financeiros para avaliar o desempenho.

**Quadro 5 – Uso das Práticas de Contabilidade Gerencial relacionadas aos Procedimentos de Avaliação de Desempenho, segundo os entrevistados**

Procedimentos de Avaliação de Desempenho	Empresa A	Empresa B	Empresa C	Empresa D
Análise de custo/volume/lucro	Sim	Sim	Sim	Sim
Análise de lucratividade do produto	Sim	Sim	Sim	Sim
Análises de lucratividade por cliente	Sim	Sim	Sim	Sim
Análise do fluxo de caixa	Sim	Sim	Sim	Sim
Medidas não financeiras relacionadas aos processos internos	Não	Sim	Não	Sim
Medidas não financeiras relacionadas ao quadro funcional.	Não	Sim	Não	Sim
Medidas não financeiras relacionadas aos clientes.	Não	Sim	Não	Sim
Análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes.	Sim	Sim	Sim	Sim

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

Os resultados das entrevistas permitiram observar conforme detalhado a seguir. Os entrevistados da Empresa A explicaram que “no início das atividades da empresa as vendas ocorriam no varejo por terem como objetivo tornar seu produto conhecido e a partir daí ser pedido”. No entanto, apesar de se localizarem próximos a um dos maiores centros consumidores da Paraíba, as vendas a varejo exigiam investimentos em logística para transporte do produto, fazendo com que a Empresa A passasse a vender exclusivamente no atacado, passando então a analisar a lucratividade por cliente (distribuidor).

Quanto à avaliação de desempenho com medidas não financeiras e análise da concorrência, os gestores da Empresa A relataram o que segue. No que se refere aos processos internos, os gestores enfatizaram sua preocupação com a qualidade do produto, relatando a presença de químico, funcionários e procedimentos para monitoramento constante dessa qualidade, cuja avaliação de desempenho se dá por critérios técnicos de especificação química.

Para avaliação de desempenho do quadro funcional esta se dá sem o uso de qualquer medida de desempenho, restringindo-se a conversas entre os gestores e o gerente, que informa se cada funcionário está ou não, na avaliação deste último, cumprindo com suas atribuições. No que se refere à análise da concorrência, o entendimento dos gestores entrevistados é que, como seu intuito é conquistar mercado pela qualidade do produto que oferecem, a concorrência tem baixo poder de inovar e competir com eles no mercado de águas adicionadas de sais.

O entrevistado da Empresa B considerou que usava medidas não financeiras relacionadas aos processos internos, quando, por exemplo, monitora quantos garrafões são envasados por dia, fazendo parte do seu controle diário. Para as medidas não financeiras relacionadas ao quadro funcional e aos clientes, o entrevistado afirmou que usava, mas não forneceu detalhamento sobre quais seriam, embora tenha sido indagado. Na Empresa C, das práticas declaradas como utilizadas, conforme Quadro 5, o gestor indicou a análise da lucratividade do produto como a mais frequentemente utilizada, enquanto a análise da concorrência é usada raramente.

O entrevistado da Empresa D ressaltou que a análise do fluxo de caixa é feita, embora a unidade em que o entrevistado trabalha não tenha acesso, por ser a mesma feita pela matriz, frequentemente. Para avaliação de desempenho do quadro funcional, o entrevistado da Empresa D explicou a existência dos quadros chamados UGB- unidade gerencial básica, composta por várias pessoas e um líder. Por sua vez, as pessoas que compõem essa UGB têm metas, indicadores, tais como numa UGB de entrega, os indicadores são: taxa de ocupação, custo por km rodado, custo total de logística, etc e as pessoas que integram essa UGB são acompanhadas e sua produtividade medida por esses indicadores UGB.

A análise dos pontos fortes e fracos dos concorrentes é explicada pelo entrevistado da Empresa D como integrante do planejamento anual, uma vez que: “nesse momento são definidas as políticas, que seria os objetivos da empresa para o próximo ano. Nesse período é avaliado tanto as questões de oportunidades de melhorias interna, quanto as ameaças dos concorrentes”. Do exposto, observa-se um mesmo padrão de adoção dos procedimentos de avaliação de desempenho nas quatro empresas estudadas em percentual superior aquele verificado nos procedimentos de custeio, podendo sugerir a presença de isomorfismo entre elas.

Por fim, o Quadro 6 apresenta as práticas relacionadas aos procedimentos orçamentários em uso nas empresas da amostra. Observa-se heterogeneidade no padrão de uso dessas práticas, uma vez que o único procedimento em que todos os entrevistados declararam como não usado foi o orçamento baseado em atividades. Para Miranda *et al* (2013), embasados em Abdel-Kader e Luther (2006), o orçamento baseado em atividades se enquadra no terceiro estágio evolutivo das práticas gerenciais, no qual se busca redução de desperdícios de recursos do negócio, porém ainda não é parte integrante da preocupação das empresas da amostra.

**Quadro 6 – Uso das Práticas de Contabilidade Gerencial relacionadas aos Procedimentos de Orçamento, segundo os entrevistados.**

Procedimentos de Orçamento	Empresa A	Empresa B	Empresa C	Empresa D
Orçamento para controle de custos	Não	Sim	Sim	Sim
Orçamento para planejamento	Não	Sim	Não	Sim
Orçamento flexível	Não	Sim	Não	Sim
Previsão de longo prazo	Não	Sim	Sim	Não
Orçamento baseado em atividades	Não	Não	Não	Não

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

A Empresa A, conforme observado no Quadro 6, declarou a não utilização dos procedimentos orçamentários listados. Exemplificaram que para substituição do seu maquinário por outro com a maior tecnologia de filtração de água disponível, adiaram esse investimento por três anos por preferirem investir em frotas de caminhões, ilustrando sua afirmação de não utilização de práticas orçamentárias.

O entrevistado da Empresa B declarou usar todas as práticas orçamentárias listadas conforme Quadro 6, com exceção do orçamento baseado em atividades, considerando que “a empresa começou só com garrafão de 20 litros e hoje tá aí, então o planejamento existe e funciona”. Pare ele, o orçamento é flexível porque “as coisas vão aparecendo, no planejamento tem uma noção, mas a realidade é outra. Fiz muito planejamento de longo prazo, hoje mais não porque temos capacidade ociosa”.

Para o entrevistado da Empresa C seus procedimentos orçamentários são para controle de custos e relacionados ao planejamento de longo prazo, sendo este último utilizado com frequência mediana. O entendimento do entrevistado da Empresa D ratifica o observado na Empresa C, no que se refere ao objetivo dos procedimentos de orçamento (para controle de custos). O entrevistado da Empresa D ainda explica que “não existe rigidez no orçamento, seria uma diretriz”.

Do exposto, entende-se que os procedimentos de orçamento utilizados nas empresas pesquisadas se mostram heterogêneos, mesmo quando considerado o porte das entidades, não possibilitando a visualização de mesmo padrão de uso, portanto, não sugerindo a presença de isomorfismo entre elas. Essa heterogeneidade também foi encontrada por Amans, Mazars-Chapelong e Villesèque-Dubus (2015) que mostraram o uso de orçamento em organizações de

complexidade institucional (teatros franceses sem finalidades lucrativas) moldado por múltiplas lógicas e filtrado por fatores situacionais.

## 4.2 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

De acordo com as informações obtidas e apresentadas na seção anterior, nas quais se observou evidências de comportamento isomórfico nas práticas de contabilidade gerencial relacionados aos procedimentos de custeio e de avaliação de desempenho, excetuando os procedimentos de orçamento, faz-se oportuno refletir quais dos tipos de isomorfismo previstos por DiMaggio e Powell (1983), dentre o normativo, mimético e coercitivo, podem estar presentes e porquê.

Durante as entrevistas, também se observou o nível de relacionamento entre os gestores dessas empresas. Percebeu-se familiaridade entre eles, em que todos se conhecem e a existência de um sindicato para o setor, cujo presidente é o gestor da Empresa B, que por sua vez, é irmão do gestor da Empresa C. Apesar dos entrevistados relatarem a ocorrência de poucas reuniões sindicais, o relacionamento entre seus integrantes acontece, mesmo que informalmente, principalmente por ocasião de defesas de interesses do setor, como citado pelos entrevistados das Empresas A e B, em relação à obrigatoriedade de selo fiscal em cada vasilhame de água mineral, por determinação legal de autoridade fiscal paraibana.

Dentre os preditivos do isomorfismo em nível organizacional, indicado por DiMaggio e Powell (1983), encontra-se a hipótese de que “quanto mais os gestores organizacionais participarem de associações comerciais e profissionais, mais provável será que sua organização se assemelhará às outras organizações de seu campo”. Assim, a rede relacional dos gestores das empresas estudadas, seja por meio de interações formais ou informais, pode contribuir para maior organização coletiva do ambiente, incluindo a troca de informações sobre a adoção de práticas gerenciais como um todo, ajudando a explicar padrões de uso dos procedimentos de custeio e de avaliação de desempenho semelhantes, conforme encontrado.

Com exceção da Empresa D, identificou-se uma gestão a qual não predomina pessoal gerencial e funcional com credenciais acadêmicas, comum nas organizações de micro e pequeno porte, como é o caso das instituições estudadas. Apesar disso, o contexto relacional narrado sugere evidências de isomorfismo normativo, que provém, principalmente, da profissionalização. Conforme apontado por DiMaggio e Powell (1983) a semelhança das organizações em certo campo e o acontecimento de socialização ocupacional em reuniões de associações, como encontrado neste estudo, faz essa socialização atuar como uma força isomórfica.

Quanto ao isomorfismo mimético na perspectiva de campo organizacional, observa-se que as organizações estudadas são semelhantes no que se refere a sua dependência de uma fonte de fornecimento de recursos vitais para o negócio, a água. Essa dependência se refere, predominantemente, ao potencial de exploração da água que é limitado, por se tratar de um recurso mineral. Como consequência, essas empresas se localizam próxima a fonte do seu recurso vital e dos seus centros consumidores. Para Dias e Gambetta (2013) as empresas produtoras de água mineral competem estritamente por preço e de maneira regional, possuindo baixa ineficiência logística e baixo investimento em diferenciação de produtos.

Neste ambiente, espera-se maior nível de isomorfismo mimético, uma vez que estas empresas estão sujeitas as mesmas condições ambientais. No caso das empresas estudadas, esse cenário pode contribuir para o mimetismo nas práticas de contabilidade gerencial adotadas, relativas a custos (cálculo do custo unitário, da margem de contribuição e de lucro e análise dos preços de venda, como encontrado), e às relativas à avaliação de desempenho (cujo predomínio



de indicadores de desempenho financeiros foi detectado) por competirem preponderantemente por preço.

Por último, o isomorfismo coercitivo também se encontra presente no campo organizacional estudado, devido à fortes interações entre a indústria de água mineral e agências governamentais, cuja interface daquela com o setor mineral, de recursos hídricos e com a área de alimentos e bebidas exige cumprimento de requisitos legais para o setor. Todos os entrevistados mencionaram a obrigatoriedade da aposição de selo fiscal em vasilhame que contenha água mineral natural ou água adicionada de sais, em circulação na Paraíba, por meio da Lei n. 9.057/10, como impactando nos seus custos.

Para DiMaggio e Powell (1983) a existência de um ambiente jurídico comum afeta muitos aspectos do comportamento e da estrutura da organização. No caso das empresas pesquisadas, a referida imposição legal estadual, dentre outras, pressiona as empresas estudadas a mitigarem seus custos, o que pode impulsionar a valorização das informações provenientes dos procedimentos de custos e de avaliação de desempenho que afirmam adotar. Assim, as evidências de comportamento isomórficos encontradas nesses procedimentos podem também ser explicadas pelo isomorfismo coercitivo.

Adicionalmente, observa-se a inserção da variável contingencial “tamanho” para ajudar a explicar o padrão de comportamento encontrado na adoção dos procedimentos de contabilidade gerencial estudados. “O tamanho é a principal contingência para a estruturação burocrática das atividades organizacionais” (DONALDSON, 2012, p. 115). O tamanho da organização está associado com sistemas de controle gerenciais mais sofisticados, isto é, o grande porte está associado a uma ênfase e participação em orçamentos e controles sofisticados (CHENHALL, 2003).

Nesta perspectiva, a inserção do “tamanho” para ajudar a compreender o comportamento das empresas analisadas quanto aos procedimentos de contabilidade gerencial se justificou devido a Empresa D ter seu porte e estrutura (tamanho) diferentes das outras analisadas. Com base nos ensinamentos de Donaldson (2012) e Chenhall (2003) em relação à essa variável, esperou-se que a Empresa D fizesse uso de procedimentos de custos, avaliação de desempenho e de orçamento mais sofisticados do que as demais.

Os resultados encontrados corroboram com esse entendimento, especialmente em relação aos procedimentos de avaliação de desempenho e de orçamento, em que se observou maior nível de sofisticação tanto no uso medidas de desempenho não financeiras, quanto na prática orçamentária declarada detalhadamente em uso pelo respondente. Assim, recorreu-se a teoria da contingência como suporte à teoria institucional, numa demonstração da complementariedade entre elas, e ratificação do afirmado por Otley (2016), quando revela que toda pesquisa em contabilidade gerencial é essencialmente contingente.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Com vistas a descobrir a presença de isomorfismo no uso de práticas de contabilidade gerencial entre as empresas dedicadas à fabricação de água mineral envasadas, realizou-se entrevistas com gestores de quatro dessas entidades com instalações no território paraibano. Os resultados obtidos sugerem a presença de isomorfismo nos procedimentos de custeio, dado que em uma parcela significativa das práticas listadas, há um mesmo padrão de adoção entre as empresas da amostra, havendo, dessa forma, maior atenção dada aos controle de estoque, análise dos preços de venda, cálculo do custo unitário e da margem de contribuição e de lucro, e uma baixa preocupação em avaliar o custo da qualidade do produto, embora todos os entrevistados foram contundentes quanto à preocupação com a qualidade do seu produto, porém, estes, ainda não avaliam o custo decorrente desse monitoramento.

Quando segregado por porte, observou-se um mesmo padrão de uso em todos os procedimentos de custeio listados, não só para aqueles que dedicam maior atenção, mas como também para aqueles declarados como não utilizados, reforçando, portanto, a presença de isomorfismo entre as micro e pequenas empresas estudadas.

Em adição, os resultados sinalizaram predomínio de uso de indicadores financeiros e a presença de isomorfismo nos procedimentos de avaliação de desempenho, em que são utilizadas pelas empresas pesquisadas as análises de custo/volume/lucro, da lucratividade do produto, da lucratividade por cliente, do fluxo de caixa e dos pontos fortes e fracos dos concorrentes. Quanto aos procedimentos orçamentários, observou-se heterogeneidade no padrão de uso dessas práticas, posto que o único procedimento em que todos os entrevistados declararam como não utilizado, diz respeito ao orçamento baseado em atividades. Esta heterogeneidade persistiu, mesmo quando considerado o porte das entidades, não possibilitando a visualização de mesmo padrão de uso.

A socialização ocupacional por meio da participação associativa e interações informais percebida entre os gestores, o enfrentamento de incertezas quanto à fonte de fornecimento de recursos vitais e a existência de ambiente jurídico comum afetando o comportamento e estrutura das empresas analisadas ajudam a explicar as evidências de isomorfismo encontradas, seja ele normativo, mimético ou coercitivo.

Ao cotejar os resultados encontrados neste estudo com estudos similares e considerando, tal qual, o ambiente de micro e pequenas empresas, observou-se que estão em consonância com aqueles identificados por Callado e Pinho (2014) e Callado, Callado e Almeida (2014). Nossos resultados também concordam com aqueles descobertos por Abdel-Kader e Luther (2006) para as empresas britânicas de alimentos e bebidas, quanto à ênfase na avaliação de desempenho com base em indicadores financeiros, e quanto à adoção predominante de procedimentos de contabilidade gerencial considerados tradicionais, em que práticas avançadas como o custeio baseado em atividades, avaliação do custo da qualidade do produto, medidas não financeiras e orçamento baseado em atividades, dentre outras, foram declaradas, no presente estudo, como não utilizadas.

Para futuros estudos, recomenda-se ampliar o campo organizacional investigado, inserido as perspectivas dos fornecedores de insumos, distribuidores e varejistas integrantes da cadeia de suprimento da indústria da água mineral, no intuito de identificar, com base em análise quantitativa, a presença de isomorfismo em suas práticas de contabilidade gerencial. Outra sugestão se refere a analisar a existência do uso de práticas de contabilidade gerencial institucionalizadas de forma cerimonial entre as fabricantes de água mineral envasada no Brasil.

Propõem-se, ainda, analisar o efeito que a empresa familiar pode ocasionar no processo de institucionalização de práticas de contabilidade gerencial, à exemplo do analisado por Giovannoni, Maraghini e Riccaboni (2011), em virtude de que em ambientes de micro e pequenas empresas é comum a existência de empresas familiares, como detectado nas Empresas A e C desta pesquisa.

## REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. Management accounting practices in the British food and drinks industry. **British Food Journal**. v. 108, n. 5, p. 336-357, 2006.

AMANS, P.; MAZARS-CHAPELONG, A.; VILLESÈQUE-DUBUS, F. Budgeting in institutional complexity: The case of performingarts organizations. **Management Accounting Research**, 27 pp. 47–66, 2015.

ANTONOVZ, T.; PANUCCI-FILHO, L.; ESPEJO, M. M. S. B. Nível de aderência dos artefatos de contabilidade gerencial sob a perspectiva do ciclo de vida organizacional: um estudo de caso. **Revista Enfoque: Reflexão Contábil**. v. 29, n. 2, p. 40-52, maio/ago, 2010.

BARROS, O. J. E. **O Processo de Adaptação do *Balanced Scorecard* numa Empresa Distribuidora de Combustível**. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Pernambuco, 100 p. Recife, 2015.

CALLADO, A. A. C.; PINHO, M. A. B. Evidências de Isomorfismo Mimético sobre Práticas de Gestão de Custos entre Micro e Pequenas Empresas de Diferentes Setores de Atividade. **Revista Contabilidade Vista & Revista**. v. 25, n. 2, p. 119-137, maio/ago, 2014.

\_\_\_\_\_; CALLADO, A. L. C.; ALMEIDA, M. A. Isomorfismo e Práticas de Gestão de Custos: um estudo empírico entre empresas do porto digital a partir da teoria institucional. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**. v. 4, n. 1, p. 2014-217, jan/jun 2014.

CHENHALL, R. H. Management Control Systems Design within its Organizational Context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**. v. 28, p.127-168, 2003.

CORRAR, L. J.; THEÓPHILO, C. R. (coord.). **Pesquisa Operacional para Decisão em Contabilidade e Administração**: contabilometria. São Paulo: Atlas, 2004

Departamento Nacional de Produção Mineral – DNPM. (2014). **Sumário Mineral 2014**. Recuperado em 09 novembro, 2015, de <http://www.dnrm.gov.br/dnrm/sumarios/sumario-mineral-2014>.

DIAS, R; GAMBETTA, V. G. Vantagem Competitiva do Mercado de Água Mineral: um estudo sobre a formação de clusters. **Espacios**. v. 34, p. 14-25, 2013.

DIMAGGIO, P. J; POWELL, W. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. **American Sociological Review**. V 48, n. 02, p. 147-160. 1983

DONALDSON, L. Teoria da Contingência Estrutural. In: CLEGG, Stewart R.; HARDY, Cynthia; NORD, Walter R. **Handbook de Estudos Organizacionais**. v.1, São Paulo: Atlas, 2012.

EMMENDOERFER, M. L.; SILVA, G. M.; ZUCCOLOTTO, R. Análise do Alcance e Utilidade Explicativos da Teoria Institucional na Pesquisa em Contabilidade Gerencial no Brasil. XXXIII Encontro da ANPAD. **Anais ...**– São Paulo/SP – 19 a 23 de setembro de 2009.

FABRE, V. V.; PFITSCHER, E. D.; ALBERTON, L. Relevância Econômica da Perda de Água Tratada: análise dos dez maiores municípios produtores de Santa Catarina. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciência Contábeis da UERJ**. v. 16, n. 3, p. 65-80, set/dez, 2011.

FLICK, W. **Introdução à Pesquisa Qualitativa**. (3.ed.). Porto Alegre: Artmed, 2009.

Revista Ambiente Contábil – ISSN 2176-9036 - UFRN – Natal-RN. v. 10. n. 2, p. 23 - 43, jul./dez. 2018.

GIOVANNONI, E.; MARAGHINI, M. P.; RICCABONI, A. Transmitting Knowledge Across Generations: the role of management accounting practices. **Family Business Review**. v. 24, n. 2, p. 126-150, 2011.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PEREIRA, C. A. O entendimento da Contabilidade Gerencial sob a Ótica da Teoria Institucional. **O&S (Organizações e Sociedade)**. v.12. n.35. Out/Dez, 2005

LUDWIG, L. M.; BORENSTEIN, D. Modelagem de Múltiplos Objetivos da Cadeia de Suprimentos da Água Mineral. **XXVII Encontro da ANPAD** – São Paulo/SP – 21 a 24 de setembro de 2003.

MARQUES, K. C. M.. **Custeio Alvo à Luz da Teoria da Contingência e da Nova Sociologia Institucional: Estudo de caso sobre sua adoção, implementação e uso**. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, 286 p., São Paulo, 2012.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R.. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. **The American Journal of Sociology**. vol. 83, n. 2, p. 340-363, Set, 1977.

MOTTA, F. C. P.; VASCONCELOS, I. F. G. de. **Teoria Geral da Administração**. 3 ed. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

MIRANDA, L. C.; CARVALHO, I. R.; LIBONATI, J. J.; CAVALCANTI, P. R. N. Práticas de Contabilidade Gerencial: evidências em consultorias oferecidas por revistas especializadas aos empresários das micros, pequenas e médias empresas. **RC&C Revista de Contabilidade e Controladoria**. v.5, n. 1, p. 139-157, 2013.

OTLEY, D. The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. **Accounting, Organizations and Society**. v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980.

\_\_\_\_\_. The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. **Management Accounting Research**. v. 31, p. 45-62, 2016.

POPE, C.; MAYS, N. **Pesquisa qualitativa na atenção à saúde**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, A. R. S. **Diagnóstico Institucional dos Fatores que Concorrem para o Isomorfismo das Práticas de Contabilidade Gerencial Utilizadas pelas Organizações do Setor Elétrico Brasileiro**. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Paraná, 242 p., Curitiba, 2008.

SCAPENS, R. W. Understanding management accounting practices: a personal journey. **The British Accounting Review**. v. 38, p. 1-30, 2006.

SILVA, M. N. da. **Mensuração de Perdas de Água sob o Enfoque da Contabilidade Gerencial**: uma pesquisa-ação na Companhia de Saneamento de Pernambuco. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Pernambuco, 127 p., Recife, 2015.

SULAIMAN, M.; AHMAD, N. N. N; ALWI, N. Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature. **Managerial Auditing Journal**. v. 19, n. 4, p. 493-508, 2004.

WAWERU, N. M. The origin and evolution of management accounting: a review of the theoretical framework. **Problems and Perspectives in Management**. v. 8, n. 3, p. 165-182, 2010.