



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 13, n. 1, Jan./Jun, 2021

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

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

Artigo recebido em: 06.01.2020. Revisado por pares em: 11.05.2020. Reformulado em: 24.05.2020. Avaliado pelo sistema double blind review.

DOI: 10.21680/2176-9036.2021v13n1ID19648

Institucionalização de regras e rotinas da contabilidade gerencial em uma fundação privada educacional catarinense: abordagem institucional do terceiro setor brasileiro

Institutionalization of management accounting rules and routines in a private educational foundation in Santa Catarina: institutional approach of the Brazilian third sector

Institucionalización de reglas y rutinas de contabilidad de gestión en una fundación educativa privada en Santa Catarina: enfoque institucional del tercer sector brasileño

Renícia Maria Innocenti

Mestra em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Endereço: Campus Universitário Reitor João David Ferreira Lima, Trindade, Florianópolis/SC, Brasil, CEP 88040-970. Telefone: (48) 98411-0067. Identificadores (ID):

ORCID <https://orcid.org/0000-0001-9576-2523>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7578243045178326>

E-mail: reniciamaria2008@hotmail.com

Rogério João Lunkes

Pós-Doutor pela Universidade de Valencia, UV, Espanha. Professor do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Endereço: Campus Universitário Reitor João David Ferreira Lima, Trindade, Florianópolis/SC, Brasil, CEP 88040-970. Centro Sócio Econômico, Departamento de Ciências Contábeis. Telefone: (48) 3721-6634. Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4232-5746>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6241003358183170>

E-mail: rogerio.lunkes@ufsc.br

Valdirene Gasparetto

Doutora em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Professora do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Endereço: Campus Universitário Reitor João David Ferreira Lima, Trindade, Florianópolis/SC, Brasil, CEP 88040-970. Centro Sócio Econômico, Departamento de Ciências Contábeis. Telefone: (48) 3721-6512. Identificadores (ID):

ORCID <https://orcid.org/0000-0002-2825-4067>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9876735629466934>

E-mail: valdirene.gasparetto@ufsc.br

[Artigo apresentado no 9º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças 2019 - *Fast-track*]

Resumo

Objetivo: Verificar a mudança de regras e rotinas da contabilidade gerencial de uma organização do terceiro setor à luz da Velha Economia Institucional (OIE).

Metodologia: Para analisar a mudança institucional da contabilidade gerencial foi realizada pesquisa documental, descritiva e com abordagem qualitativa. A pesquisa foi aplicada em uma fundação privada educacional catarinense, selecionada por ser entidade integrante do terceiro setor e pela acessibilidade. A coleta de dados ocorreu por meio de entrevistas e documentos, entre os meses de setembro de 2018 e fevereiro de 2019. Para análise dos dados foi utilizada a análise qualitativa de conteúdo.

Resultados: Na abordagem institucional, a mudança da contabilidade gerencial da Fundação foi classificada como formal, revolucionária e progressiva. A institucionalização de regras e rotinas da contabilidade gerencial foi promovida pela necessidade da gestão de ter ferramentas mais ágeis e seguras para apoiar a tomada de decisão. As regras e rotinas da contabilidade gerencial foram modificadas e/ou abandonadas, ao longo do tempo, com a reconfiguração das práticas existentes, para sua inovação. A integração de sistemas da Fundação a partir da padronização e compartilhamento de informações contábeis e fiscais proporcionou melhoria na qualidade das informações, melhor integração com o fisco e rapidez no acesso às informações, suscitando controles mais eficientes, seguros e úteis à gestão.

Contribuições do Estudo: A pesquisa contribui para a literatura contábil por apresentar evidências empíricas sobre o processo de institucionalização da contabilidade gerencial ao longo do tempo, em organizações do terceiro setor brasileiro, sugerindo novos estudos. Como contribuição prática, tem-se a possibilidade de aperfeiçoamento dos modelos de gestão das organizações do terceiro setor por meio do entendimento da dinâmica utilizada no processo de mudança da contabilidade gerencial, pelos agentes envolvidos.

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

Abstract

Purpose: To verify the change of rules and routines of management accounting of a third sector organization in the light of the Old Institutional Economy (OIE).

Methodology: To analyze the institutional change in management accounting, documentary, descriptive and qualitative research was carried out. The research was carried out at a private educational foundation in Santa Catarina, selected for being a member of the third sector and for its accessibility. Data collection took place through interviews and documents, between the months of September 2018 and February 2019. For data analysis, qualitative content analysis was used.

Results: In the institutional approach, the change in management accounting for the Foundation was classified as formal, revolutionary and progressive. The institutionalization of management accounting rules and routines was promoted by the need for management to have more agile and secure tools to support decision making. The rules and routines of management accounting

have been modified and / or abandoned, over time, with the reconfiguration of existing practices, for their innovation. The integration of the Foundation's systems based on the standardization and sharing of accounting and tax information has provided an improvement in the quality of information, better integration with the tax authorities and faster access to information, giving rise to more efficient, safe and useful management controls.

Contributions of the Study: The research contributes to the accounting literature by presenting empirical evidence on the process of institutionalization of management accounting over time, in Brazilian third sector organizations, suggesting new studies. As a practical contribution, there is the possibility of improving the management models of third sector organizations through the understanding of the dynamics used in the process of change in management accounting, by the agents involved.

Keywords: Management Accounting. Private Foundation. Third Sector. Institutional Theory.

Resumen

Objetivo: Verificar el cambio en las reglas y rutinas de contabilidad de gestión de una organización del tercer sector a la luz de la Antigua Economía Institucional (OIE).

Metodología: Para analizar el cambio institucional en la gestión contable, se realizó investigación documental, descriptiva y cualitativa. La investigación se llevó a cabo en una fundación educativa privada en Santa Catarina, seleccionada por ser miembro del tercer sector y por su accesibilidad. La recopilación de datos se realizó a través de entrevistas y documentos, entre los meses de septiembre de 2018 y febrero de 2019. Para el análisis de datos, se utilizó el análisis de contenido cualitativo.

Resultados: En el enfoque institucional, el cambio en la contabilidad de gestión de la Fundación se clasificó como formal, revolucionario y progresivo. La institucionalización de las reglas y rutinas de contabilidad de gestión fue promovida por la necesidad de que la gerencia tuviera herramientas más ágiles y seguras para apoyar la toma de decisiones. Las reglas y rutinas de la contabilidad de gestión se han modificado y / o abandonado, con el tiempo, con la reconfiguración de las prácticas existentes, para su innovación. La integración de los sistemas de la Fundación basados en la estandarización y el intercambio de información contable y fiscal ha proporcionado una mejora en la calidad de la información, una mejor integración con las autoridades fiscales y un acceso más rápido a la información, dando lugar a controles de gestión más eficientes, seguros y útiles.

Contribuciones del Estudio: La investigación contribuye a la literatura contable al presentar evidencia empírica sobre el proceso de institucionalización de la contabilidad de gestión a lo largo del tiempo, en organizaciones brasileñas del tercer sector, sugiriendo nuevos estudios. Como contribución práctica, existe la posibilidad de mejorar los modelos de gestión de las organizaciones del tercer sector a través de la comprensión de la dinámica utilizada en el proceso de cambio en la contabilidad de gestión, por los agentes involucrados.

Palabras clave: Contabilidad de Gestión. Fundación Privada. Tercer Sector. Teoría Institucional.

1 Introdução

Desde sua origem o terceiro setor cresceu em abrangência e importância, no Brasil e em todo o mundo (Drucker, 1997; Fernandes, 1994). Apesar de conservar valores como a solidariedade e o altruísmo, as organizações sem fins lucrativos passaram a lidar com lógicas mais instrumentais, auferindo seu desempenho e buscando resultados cada vez mais elevados (Silva, 2010). Nesse setor, os processos e fatores de institucionalização encontram-se em distintos estágios e variações, tão diversos quanto as entidades que o compõem (Guerra & Aguiar, 2007).

O terceiro setor representa “o conjunto de organismos, organizações ou instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil visando ao seu aperfeiçoamento” (Paes, 2013, p. 87). As organizações do terceiro setor podem ser definidas como “organizações privadas, sem fins lucrativos, cuja atuação é dirigida a finalidades coletivas ou públicas” (Fischer, 2002, p. 45).

A formação do terceiro setor brasileiro reflete a relação da sociedade civil com o Estado, que não centraliza em si todas as responsabilidades pelo desenvolvimento social. Assim, no Brasil, as organizações do terceiro setor atuam como coparceiras dos entes públicos em ações voltadas à coletividade (Fischer & Falconer, 1998). Esse segmento social posiciona-se entre o Estado e o mercado, e conjuga as finalidades do primeiro e a natureza do segundo, ou seja, contempla organizações que visam benefícios coletivos (sem integrar o governo) e de natureza privada (sem auferir lucros) (Silva, 2010).

Na perspectiva institucional, as atividades das entidades do terceiro setor sofrem a influência de agentes externos reconhecidos como agentes institucionais, que representam as estruturas ou atores sociais relevantes nos contextos em que atuam, e cuja ação fornece significado coletivo capaz de desencadear processos de institucionalização de estruturas ou práticas organizacionais (Silva & Aguiar, 2011). O ambiente condiciona a ação da organização, recebe suas demandas e contempla elementos internos e externos que interagem diretamente com a organização. Entre estes elementos estão a sociedade civil, a força de trabalho assalariada e voluntária, beneficiários, órgãos governamentais e financiadores, além das próprias organizações com toda sua diversidade de causas e valores (Guerra & Aguiar, 2007).

Nesse segmento social atuam as fundações constituídas para a prestação de serviços específicos, como as fundações privadas educacionais. No Estado de Santa Catarina, essas fundações têm significativa relevância econômico-social pois são mantenedoras de universidades, as Instituições Comunitárias do Ensino Superior (ICES). Originadas de uma política de estado de interiorização do ensino superior, as ICES são agentes propulsores do desenvolvimento regional devido à interação com as comunidades e ao compartilhamento de informações que promovem o crescimento econômico e social (Paim, 2017).

Ainda que não visem lucro, é vital o alcance de resultado positivo pelas organizações do terceiro setor, para a continuidade das suas finalidades (Silveira & Borba, 2010). Todavia, há dificuldades de gestão que podem ocorrer em razão da ausência de pessoal qualificado, do meio em que atuam e da complexidade dos projetos sociais envolvidos (Borges, 2017). É necessário reverter tal situação a partir da profissionalização e do desenvolvimento de uma estrutura de gestão adequada às suas especificidades e que garanta sua continuidade (Assaf Neto, Araújo, & Fregonesi, 2006).

A contabilidade pode assumir um papel relevante na gestão das entidades do terceiro setor, como sistema de informação possibilitando, aos seus dirigentes e à sociedade, dados que permitem acompanhar os atos e fatos da gestão, bem como explicar e prever situações de

natureza econômico-financeira para a correta administração dos recursos públicos, inclusive nos processos de prestação de contas (Borges, 2017). No âmbito gerencial, a contabilidade possibilita uma estrutura de gestão adequada ao cumprimento dos compromissos sociais que viabilizem a continuidade operacional das entidades do terceiro setor (Milani Filho, 2009).

Na literatura contábil, a teoria institucional apresenta-se como uma estrutura válida para o entendimento das práticas contábeis gerenciais como rotinas institucionalizadas (Scapens, 1994), dentro dos sistemas econômicos (e organizações) (Scapens, 2006). A velha economia institucional (OIE) aborda as relações entre indivíduos e instituições no ambiente interno das organizações por considerar os processos dos elementos organizacionais e salientar o porquê e como as coisas se tornam o que são, ou não, ao longo do tempo (Burns, 2000; Burns & Scapens, 2000; Scapens, 1994).

Nesse ambiente, torna-se necessário levar em consideração atores, significados e ações na interação entre o contexto institucional e os microprocessos organizacionais (Goretzki, Strauss, & Weber, 2013). A partir de *insights* teóricos da OIE é possível observar a mudança da contabilidade gerencial em uma organização, no intuito de entender por que e como os sistemas de contabilidade gerencial surgem, são sustentados e mudam com o tempo (Yazdifar, Zaman, Tsamenyi, & Askarany, 2008).

Esses argumentos sugerem uma investigação que leve ao entendimento do processo de institucionalização da contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor, ou seja, compreender como as práticas de contabilidade gerencial surgem, são sustentadas e evoluem com o tempo, em razão da forma de constituição e princípios norteadores dessas organizações, no contexto brasileiro.

Do exposto, questiona-se: **de que forma ocorre a mudança de regras e rotinas da contabilidade gerencial de uma organização do terceiro setor brasileiro à luz da teoria institucional?** Em resposta a essa questão, o presente estudo visa analisar o processo de mudança da contabilidade gerencial de uma fundação privada educacional catarinense, desde sua constituição, sob as condições e requisitos do terceiro setor, na abordagem da Velha Economia Institucional (OIE).

O tema do estudo tem relevância social e acadêmica, pois a atuação das entidades do terceiro setor é necessária para complementar as iniciativas do Estado pela elevada demanda por políticas sociais. Em contrapartida, essas organizações têm a obrigação legal de prestar contas, pela exigência de transparência para a sociedade, advinda da captação de recursos públicos, e dos benefícios indiretos como imunidades e isenções (Borges, 2017). Como tal, a contabilidade gerencial pode proporcionar suporte às parcerias e à adequada gestão de recursos das entidades do terceiro setor, de forma a tornar transparente a sua atuação para toda a sociedade, no atendimento dos propósitos para os quais foram constituídas.

No campo das pesquisas organizacionais é crescente o interesse de pesquisadores à perspectiva institucional, no exterior e no Brasil (Machado-da-Silva, Silva da Fonseca, & Crubellate, 2005). No entanto, predominam pesquisas de natureza restritiva que avaliam as estruturas formais como estáticas em um certo ponto no tempo, o que contraria os estudos seminais de Meyer e Rowan (1977) e de Tolbert e Zucker (1999).

Há, assim, uma lacuna a ser preenchida por pesquisas empíricas que contribuam para a compreensão da mudança institucional da contabilidade gerencial na realidade do terceiro setor brasileiro, ou seja, a mudança de regras e rotinas da contabilidade gerencial de uma organização do terceiro setor ao longo do tempo, como um processo, e suas implicações nesse segmento social.

2 Revisão da Literatura

2.1 Teoria Institucional

Estudos organizacionais baseados na teoria institucional cresceram, desde a publicação do artigo de Meyer e Rowan (1977), e têm investigado ampla gama de fenômenos (Tolbert & Zucker, 1999). Há interesse comum pelos temas instituição e mudança institucional nas três vertentes da teoria institucional: Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics – OIE*), Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics – NIE*) e Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology – NIS*) (Burns & Scapens, 2000).

A Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics – OIE*) reconhece o comportamento como institucionalizado dentro dos sistemas econômicos (e organizações), ou seja, imerso e moldado pelas instituições (Scapens, 2006). O foco dessa abordagem está nas relações entre indivíduos e instituições no ambiente interno das organizações (Burns, 2000; Burns & Scapens, 2000; Scapens, 1994). A OIE procura explicar o surgimento, a estabilidade e a mudança de instituições, em adaptação às pressões ambientais (Burns, 2000).

A Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics – NIE*) trata da percepção de que o indivíduo age racionalmente e tem uma capacidade limitada, levando ao oportunismo dos atores (Williamson, 1991). O foco da NIE está no ambiente institucional que estabelece as bases para a produção, a troca e a distribuição (Williamson, 1991).

A Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology – NIS*) apresenta a relação entre estruturas organizacionais e o ambiente social no qual as organizações estão situadas (Scott, 1995). O foco da NIS está nas relações entre as organizações e o ambiente externo, para buscar a conformidade com fatores institucionais econômicos, políticos, sociais, legais e culturais promovendo estabilidade, legitimidade e sobrevivência organizacional (Meyer & Rowan, 1977).

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

O conceito de instituição remete a um estado, enquanto o de institucionalização refere-se aos processos e aos mecanismos que criam essas estruturas sociais. A institucionalização inicia com a repetição de ações que são assimiladas por todos os integrantes de uma determinada organização. A abordagem institucional busca compreender e explicar os significados que os indivíduos dão às relações do contexto organizacional e como as instituições se configuram em mecanismos que estruturam a ordem social (Berger & Luckman, 1967). Apesar da sua estabilidade, as instituições sofrem processos de mudança ou descontinuidade no ambiente social (Scott, 1995).

2.2 Abordagem Institucional da Contabilidade Gerencial

Na perspectiva institucional, a contabilidade gerencial é considerada uma instituição por corresponder a um conjunto de regras e rotinas institucionalizadas e aceitas na organização, de forma inquestionável (Guerreiro et al., 2005). As regras e rotinas compõem as instituições e representam uma forma de pensar que é comum aos membros de uma organização (Burns, 2000). Assim, as regras da contabilidade gerencial contemplam práticas formais de gestão, como orçamento, sistemas de custeio, diretrizes de desempenho e relatórios, e as rotinas constituem as práticas realmente em uso (Burns & Scapens, 2000).

As práticas de contabilidade gerencial trazem, em sua essência, princípios institucionais que influenciam e são influenciados por instituições que as envolvem no ambiente organizacional (Scapens, 1994; Burns, 2000; Burns & Scapens, 2000). Logo, as práticas contábeis dão coerência social e significado ao comportamento organizacional e permitem que indivíduos deem sentido às suas atividades no cotidiano organizacional (Scapens, 1994). Como tal, as práticas contábeis podem ser rotinizadas e, com o tempo, começam a constituir parte das suposições e crenças assumidas em uma organização (Burns & Scapens, 2000).

A contabilidade gerencial proporciona uma base institucional para a tomada de decisões e estrutura a formação de crenças e expectativas, como um conjunto fortemente estruturado de rotinas. Os orçamentos são elaborados, a performance monitorada e relatórios são gerados de modo regular e rotineiro por meio de regras estabelecidas. A performance organizacional é reportada tanto interna como externamente, de acordo com regras e convenções (Guerreiro et al., 2005).

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

2.3 O Modelo Proposto por Burns e Scapens para a Avaliação da Institucionalização do Processo de Mudanças em Contabilidade Gerencial

Burns e Scapens (2000) propõem um modelo teórico que foca em como os fatores internos das organizações conseguem influenciar a institucionalização de regras e rotinas da contabilidade gerencial, e os meios de sua alteração (Scapens, 2006). Assim, a abordagem da OIE é útil para o entendimento da continuidade da contabilidade ao longo do tempo, embora essa continuidade possa mudar (Burns, 2000). No modelo dinâmico de estruturação social de Burns e Scapens (2000) as ideias de instituição e ação interagem em uma dimensão temporal, modificando os papéis dos atores (Guerreiro et al., 2008).

A estrutura conceitual de Burns e Scapens (2000) busca compreender como as instituições organizacionais conseguem influenciar o processo de institucionalização de regras e rotinas da contabilidade gerencial, que é complexo e depende dos contextos histórico e cultural das organizações (Burns, 2000; Burns & Scapens, 2000).

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

O processo de institucionalização proposto por Burns e Scapens (2000) é composto por quatro etapas: a codificação dos princípios institucionais em regras e rotinas; a incorporação dessas regras e rotinas; a reprodução das regras e rotinas na medida em que ocorre a repetição do comportamento; e a institucionalização das regras e rotinas que vêm sendo reproduzidas (Burns & Scapens, 2000), como ilustra a Figura 1.

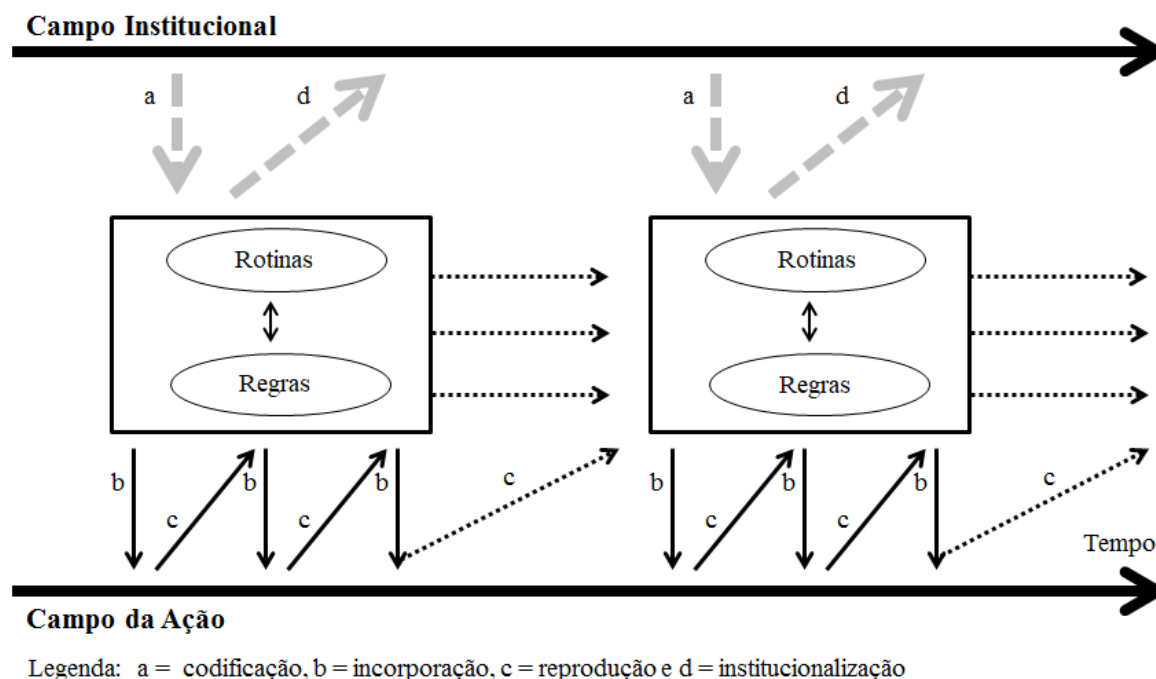


Figura 1 O processo de institucionalização

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

As regras representam a maneira como as coisas devem ser feitas e as rotinas são a forma como as coisas são realmente feitas no cotidiano organizacional. A contabilidade gerencial estabelece regras (projeções formais de procedimentos) e rotinas (procedimentos em uso) que são codificadas, compreendidas, reproduzidas e internalizadas pelos indivíduos (Burns & Scapens, 2000). As regras são necessárias para coordenar e dar coerência às ações dos indivíduos, já as rotinas representam hábitos ou comportamentos programáticos baseados em regras que, ao longo do tempo, tornam-se conhecimento tácito (Scapens, 1994; Burns, 2000).

As práticas de contabilidade gerencial como o conjunto de regras e rotinas são o meio de ligação entre o campo institucional e o campo da ação. Assim, constituem-se como instituições que regem formas de pensamento e de ação dos indivíduos (Burns & Scapens, 2000).

Burns e Scapens (2000) destacam três dicotomias para classificar os diferentes tipos de processos de mudança institucional da contabilidade gerencial: (i) mudança formal versus informal; (ii) mudança revolucionária versus evolucionária; e (iii) mudança progressiva versus regressiva. A Tabela 1 sintetiza os conceitos dessas três dicotomias.

Tabela 1*Dicotomias da mudança institucional da contabilidade gerencial*

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

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

As dicotomias da mudança institucional possibilitam a análise mais detalhada das alterações das práticas da contabilidade gerencial. Assim, segundo Burns e Scapens (2000), as rotinas contábeis podem ser institucionalizadas pelo comportamento cerimonial ou instrumental: no cerimonial, as rotinas contábeis são rituais organizacionais usados para preservar o status quo e o poder ou interesses existentes de grupos ou indivíduos, em vez de apoiar a tomada de decisões. No comportamento instrumental, as rotinas contábeis são usadas para tomar decisões e visam melhorar as relações de trabalho, para assegurar a efetiva institucionalização (Burns & Scapens, 2000).

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

2.4 Estudos Relacionados

Estudos sobre o processo de institucionalização de práticas da contabilidade gerencial e de controle gerencial das organizações são destaque na literatura. Foram consultados estudos empíricos que relacionam a teoria institucional com a contabilidade gerencial, publicados em periódicos nacionais e internacionais e selecionados por meio de pesquisas nas bases *Ebsco*, *Emerald*, *ScienceDirect*, *Scopus*, *Scielo*, *Web Of Science* a partir da busca das expressões “*Institutional Theory*” e “*Management Accounting*” no título, resumo e palavras-chave.

Dessa forma, foram selecionados 24 estudos que apresentaram alinhamento aos objetivos da pesquisa e identificados seus autores, ano de publicação e o escopo abordado, como sintetiza a Tabela 2.

Tabela 2*Escopo dos estudos empíricos relacionados*

Escopo do estudo	Autor(es), (Ano)
Processo de institucionalização de práticas de contabilidade gerencial	Soin, Seal e Cullen (2002), Johansson e Baldvinsdottir (2003), Siti-Nabiha e Scapens (2005), Agbejule (2006), Guerreiro, Frezatti e Casado (2006), Lukka (2007), Beuren e Macohon (2010), Coyte, Emsley e Boyd (2010), Quinn (2011), van der Steen (2011), Robalo (2014), Oliveira e Quinn (2015), Russo e Guerreiro (2017), Quinn e Hiebl (2018).
Processo de institucionalização de práticas de controle gerencial	Abrahamsson e Gerdin (2006), Yazdifar et al. (2008), Oyadomari, de Mendonça Neto, Cardoso e de Lima (2008), Lavarda, Ripoll-Feliu e Barrachina-Palanca (2009), Herbert e Seal (2012), Youssef (2013), Angonese e Lavarda (2014), Marassi, Wrubel e Rosa (2014), Lavarda e Popik (2016), Beuren, de Souza e Feuser (2017).

Fonte: *Dados da pesquisa.*

Esses estudos analisaram a influência de distintos fatores sobre a mudança da contabilidade gerencial, como a percepção dos empregados, as relações entre subsidiárias, o *re-design* dos processos de negócios, a resistência na mudança, as contradições institucionais e as implicações na natureza das funções e na estrutura organizacional da contabilidade gerencial. O presente estudo busca incluir as maneiras pelas quais os indivíduos lidam com o processo da mudança institucional de regras e rotinas da contabilidade gerencial da organização sob estudo, com o *framework* proposto por Burns e Scapens (2000), como ponto de partida.

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

3 Procedimentos Metodológicos

A pesquisa é teórico-empírica, de natureza descritiva, com abordagem qualitativa do problema. Os estudos qualitativos contribuem para a teoria contábil ao elucidar práticas sociais, principalmente o caráter processual da contabilidade gerencial ao longo do tempo nas organizações (Ahrens & Chapman, 2006).

A pesquisa foi aplicada em uma fundação privada educacional localizada em Santa Catarina, selecionada de forma intencional, pela acessibilidade e por integrar o terceiro setor. A escolha da Fundação fundamenta-se por sua relevância econômico-social, pois é mantenedora de uma Instituição de Educação Superior (IES) composta por representantes da comunidade, tem personalidade jurídica de direito privado, com fins filantrópicos e não-lucrativos e instituída pelo Poder Público Municipal na década de 1960. Esse cenário permite captar evidências do processo de mudança da contabilidade gerencial ao longo do tempo, sob as condições e requisitos do terceiro setor.

A coleta de dados ocorreu por meio de documentos e entrevistas com questões abertas (semiestruturadas). Esses instrumentos estabelecem um conjunto de elementos de análise relacionados aos temas de pesquisa e visam conduzir sua aplicação aos responsáveis pela área da contabilidade gerencial na fundação e analisar, posteriormente, seu conteúdo.

A pesquisa documental contempla dados secundários advindos de documentos disponibilizados pela fundação em seu *site*. Essa coleta de dados foi necessária para conhecer previamente a estrutura da contabilidade gerencial da fundação e orientar a elaboração do roteiro da entrevista, junto com as referências bibliográficas. Dados não invasivos incluem evidências documentais e físicas e análises de arquivos que podem oferecer muitos dados vitais para sustentar outras fontes de dados e proporcionar triangulação (Gray, 2012).

As entrevistas foram utilizadas para gerar uma base de dados primários sobre a mudança das regras e rotinas da contabilidade gerencial ao longo do tempo na fundação. Conforme Gray (2012), a entrevista semiestruturada permite o aprofundamento de visões e opiniões para explorar os sentidos subjetivos que os respondentes atribuem a conceitos ou eventos.

O conjunto desses documentos compreende: a) Estatuto da Fundação, b) Balanço Social dos anos de 2004 a 2018 (exceto 2009 e 2011), c) Balanço Financeiro de 2005 a 2018, d) Relatório de Atividades dos anos de 2005 a 2018, e) Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) edição 2013-2017 e 2018-2022, f) Orçamento de 2018 e 2019 e g) organograma organizacional.

A Tabela 3 apresenta o constructo da pesquisa, com o roteiro das entrevistas, os aspectos pesquisados em cada elemento de análise e os estudos relacionados que o fundamentam.

Tabela 3

Roteiro das entrevistas semiestruturadas

Aspectos pesquisados	Referências
(1) Mudança das práticas de contabilidade gerencial	
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Fatores para adoção/abandono de práticas, práticas de contabilidade gerencial existentes. ✓ Indivíduos envolvidos no processo de mudança (internos, externos, formação, consultores, preparação, perfil profissional, substituição, destituição, papel do contador/<i>controller</i>). ✓ Benefícios econômicos e sociais das práticas de contabilidade gerencial para a gestão da Fundação/Reconhecimento do papel da contabilidade gerencial. 	Scapens (1994), Burns e Scapens (2000), Soim et al. (2002), Guerreiro et al. (2006), Guerreiro et al. (2008).
(2) Dicotomias da mudança	
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Fatos que desencadearam o processo de mudança das práticas de contabilidade gerencial. <ul style="list-style-type: none"> - Crises, tensões, conflitos, necessidade, motivação. ✓ Tipologia da mudança. <ul style="list-style-type: none"> - Mudança formal, informal; Mudança revolucionária, evolucionária; Mudança regressiva (cerimonial), progressiva (instrumental). ✓ Reflexos na Fundação: <ul style="list-style-type: none"> - Incompatibilidade, contradições, confiança, desconfiança, aceitação, resistência, estrutura organizacional. 	Burns e Scapens (2000), Soim et al. (2002), Siti-Nabiha e Scapens (2005), Abrahamsson e Gerdin (2006), Agbejule (2006), Guerreiro et al. (2006), Lukka (2007), Yazdifar et al. (2008), Lavarda et al. (2009), Youssef (2013), Marassi et al. (2014), Robalo (2014), Russo e Guerreiro (2017).

Fonte: *Dados da pesquisa.*

Para a validação do roteiro das entrevistas foram observadas as etapas do protocolo de pesquisa que apresentou os procedimentos e instrumentos de coleta e o tempo estimado para as entrevistas. O protocolo de pesquisa tem o papel de dar validade aos resultados da pesquisa qualitativa, pois evidencia os passos seguidos pelo pesquisador (Ahrens & Chapman, 2006).

Na pesquisa foram observados os pressupostos teóricos do estudo, e a permissão da organização e dos sujeitos da pesquisa para sua realização, conforme orienta Richardson (1999). A ética na pesquisa implica a proteção dos dados para evitar danos aos participantes e respeitar perspectivas e privacidade de todos os envolvidos (Flick, 2009). O sigilo dos dados obtidos foi assegurado por meio do anonimato da entidade e dos entrevistados.

As entrevistas ocorreram na sede da Fundação, em fevereiro/2019. Os entrevistados foram selecionados de forma intencional por acessibilidade, tempo de atuação e por serem responsáveis, em suas áreas, pela implementação de práticas e mudanças da contabilidade gerencial ao longo do tempo, na Fundação. Como ilustra a Tabela 4, todos os entrevistados atuavam há mais de 5 anos no cargo.

Tabela 4
Características dos entrevistados

Código	Cargo Atual	Tempo Cargo	Tempo na Fundação
Entrevistado 1	Analista Financeiro	5 anos	31 anos
Entrevistado 2	Contador	5 anos	6 anos
Entrevistado 3	Gerente	7 anos	14 anos
Entrevistado 4	Coordenador	6 anos	10 anos

Fonte: *Dados da pesquisa.*

Foi efetuada breve explanação inicial aos sujeitos da pesquisa para enfatizar objetivos, possíveis resultados e tempo estimado da entrevista, além da garantia do sigilo em relação à identidade do entrevistado e da Fundação. As entrevistas gravadas foram transcritas e o texto foi validado pelos sujeitos da pesquisa. Após a confirmação dos sujeitos da pesquisa quanto à integridade do seu conteúdo, este foi analisado.

Para a análise de dados obtidos nas entrevistas foi utilizada a análise qualitativa de conteúdo na verificação dos textos transcritos das entrevistas com os sujeitos da pesquisa. O processo de análise de conteúdo observou as etapas de pré-análise, codificação, categorização e inferência, segundo as proposições metodológicas de Bardin (2009).

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

Na codificação dos dados, que corresponde à fase de exploração do material (Bardin, 2009), foi efetuada uma leitura da transcrição das entrevistas para identificar os aspectos pesquisados em cada elemento de análise do roteiro das entrevistas. Cada aspecto identificado foi associado aos elementos correlatos da teoria institucional para sua interpretação. Assim, cada parágrafo do texto transcrito das entrevistas foi examinado no intuito de identificar algum elemento correlato da teoria institucional que fosse relevante no processo de mudança da contabilidade gerencial da Fundação.

Na fase de categorização cada aspecto identificado foi classificado de forma a estabelecer as categorias dos aspectos pesquisados em cada elemento de análise, a frequência com que esse aspecto foi citado e por qual dos sujeitos da pesquisa. O tratamento dos dados das entrevistas compreendeu a contagem de cada um dos aspectos pesquisados nas entrevistas, e a aferição da sua frequência em cada categoria de elementos de análise.

O processo de triangulação contemplou a análise dos documentos disponibilizados quanto à percepção, necessidades e expectativas da mudança da contabilidade gerencial da Fundação pelos indivíduos participantes, para conferir um maior grau de confiabilidade aos dados obtidos por meio das entrevistas. Essa triangulação permitiu identificar, nas evidências, padrões que dão coerência às interpretações do estudo. Conforme Gray (2012), em abordagens qualitativas, a confiabilidade é aumentada, se não garantida, pela triangulação, coletando-se informações de múltiplas fontes ou usando múltiplas ferramentas de coleta de dados.

4 Resultados e Análises

Na Fundação, a mudança institucional de regras e rotinas da contabilidade gerencial vem ocorrendo ao longo do período de atuação da entidade e acarretou em mudanças na sua contabilidade gerencial. Essa mudança foi promovida pela necessidade da gestão de ter ferramentas mais ágeis e seguras para apoiar a tomada de decisões. O Entrevistado 1 lembra

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

Evidências complementares, obtidas no Balanço Financeiro de 2005 a 2018, indicam a existência de resultados deficitários em seis exercícios financeiros, dentre o período analisado. No contexto do terceiro setor, mais do que buscar a eficiência econômico-financeira, em prol da sustentabilidade, a Fundação tem outra lógica, advinda da sua responsabilidade social, que é a reversão do seu resultado em benefícios à sociedade. Dessa forma, todo o resultado é reinvestido em projetos que impactam na comunidade local, e em toda a região, a exemplo da manutenção de cursos de licenciatura, com históricos resultados deficitários nas quatro grandes áreas do ensino, mas ainda ofertados, por meio de incentivos públicos, – as bolsas, para que se assegure a existência de professores no futuro.

O processo de mudança das práticas de contabilidade gerencial da Fundação foi implementado pelos seus gestores com o apoio de equipe técnica das áreas de finanças, contabilidade e orçamento, e de consultores externos. A participação da equipe e o perfil profissional dos indivíduos promoveu a evolução das práticas de contabilidade gerencial da Fundação, trazendo mudanças em termos de recursos humanos e tecnológicos. O Entrevistado 1 comenta que “a maioria, 99% é coisa nossa mesmo, que a gente vai desenvolvendo. Daí têm comissões, têm setores, a gente vai se reunindo, fala com gestor, e vai vendo o que poderia melhorar”. A mudança das práticas de contabilidade gerencial da Fundação suscitou na adoção, ao longo do tempo, das práticas empresariais. O Entrevistado 1 lembra que “veio [o Professor ‘A’] de uma empresa da região, já veio com as ideias totalmente empresariais mesmo, de controle, de custos, de tudo, com essa cultura empresarial trabalhando na Fundação. E ele foi implantando”. A contratação de pessoal com experiência no segmento empresarial estimulou o uso das práticas de contabilidade gerencial da lógica empresarial, para o acompanhamento de custos e margem de contribuição dos cursos existentes. Essas evidências ratificam os pressupostos da abordagem institucional, de que os indivíduos são atores ativos na criação, manutenção ou transformação de instituições (Burns & Scapens, 2000; Scapens, 1994; Scott, 1995; 1997).

Em termos tecnológicos houve investimentos em sistema de *Business Intelligence* (BI) visando a customização do sistema contábil ao plano de contas da Fundação para parametrizar os sistemas aos requisitos da legislação fiscal e contábil e para atender as exigências da Receita Federal do Brasil, do MEC e do Ministério Público, dentre outros. O Entrevistado 2 comenta que, “à época um consultor externo estava desenvolvendo umas ferramentas de controle gerencial do orçamento, para acompanhar o orçado e o realizado. Era muito complexo, em planilhas de *excel*, e a Fundação não se adaptou muito a essa forma”. Com a aquisição de um sistema de *Business Intelligence* (BI) desenvolvido segundo o plano de contas a Fundação, “com dados que fornecemos, [...] o sistema de BI foi muito bem adaptado à nossa realidade. Ficou muito bom”. O Entrevistado 3 relembra que uma consultoria externa fez uma análise econômico-financeira de toda a organização com relação a custos, o que culminou em um ajuste administrativo interno para redução de custos e despesas da Fundação: “essa pessoa trouxe alguns modelos de práticas de acompanhamento, [...] algumas foram aproveitadas e algumas foram até mesmo abolidas. [...] foi muito salutar”. Essas evidências corroboram os resultados de estudos anteriores, a exemplo do estudo de Marassi et al. (2014), em que a consultoria

externa possibilitou aos gestores uma visão diferenciada sobre a realidade da organização, promovendo a mudança de forma mais efetiva e com acompanhamento regular. No estudo de Lukka (2007), os relatórios da contabilidade gerencial eram baseados em planilhas, e as regras foram incluídas no manual corporativo da matriz, e no estudo de Marassi et al. (2014) as normas e procedimentos foram idealizadas pelos colaboradores e consultores externos, suscitando na aceitação das propostas de mudanças pelos membros da organização, sem resistências.

Na Fundação, a resistência à mudança foi reduzida em razão do planejamento dos gestores e do comprometimento dos colaboradores da Fundação. Não foram evidenciados eventuais fatores de resistência como desconfiança, inércia e uso do poder, ou de conflitos para a aceitação das rotinas, que tenham restringido a implementação de novas práticas de contabilidade gerencial na Fundação. Essas evidências não refletem os resultados de estudos anteriores, nos quais ações de resistências dos indivíduos impediram ou restringiram a mudança institucional nas organizações, conforme Soin et al. (2002), Siti-Nabiha e Scapens (2005), Agbejule (2006), Guerreiro et al. (2006) e Abrahamsson e Gerdin (2006). No entanto, conforme adverte Robalo (2014), é preciso avaliar e gerenciar riscos do ambiente institucional para garantir que a mudança se materialize de acordo com os objetivos organizacionais, mesmo em situações em que não há resistência.

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

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

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

A reprodução das rotinas envolveu mudanças conscientes pelos indivíduos na Fundação. A interação entre o ambiente institucional e o comportamento individual levou à reprodução das novas regras e rotinas de forma que as instituições fossem adotadas e mantidas enquanto

que, a reprodução de rotinas já existentes influenciou a implementação de novas regras e o surgimento de novas rotinas. Conforme o Entrevistado 2, “na equipe da contabilidade, conseguimos preparar os relatórios mais rápido. Isso daí melhorou um pouco. Nada tão imposto, mas as pessoas se conscientizam”. Para o Entrevistado 3, a mudança é um processo natural, com eventuais resistências internas pelo fato de ser novo, “e a mudança só vem a fazer com que a gente cresça”.

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

As mudanças de hábitos e rotinas que caracterizam o conjunto das práticas de contabilidade gerencial da Fundação resultaram na institucionalização de novas regras e rotinas nos moldes preconizados por Burns e Scapens (2000). As informações passaram a ser mais completas e seguras ao longo do tempo e estão sendo socializadas e utilizadas regularmente pelos responsáveis pelo Departamento de Finanças e Contabilidade, com o acompanhamento da gestão superior da Fundação. Segundo o Entrevistado 4, esse Departamento já é histórico dentro da Fundação. “A parte executora são eles que fazem, da contabilidade gerencial e da fiscal [...], com o acompanhamento das gestões superiores”.

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

Com relação às dicotomias da mudança institucional das práticas de contabilidade gerencial, na Fundação, pode ser classificada como formal, revolucionária e progressiva. A mudança formal foi promovida pelos indivíduos e ocorreu com as alterações das práticas da contabilidade gerencial da Fundação de forma consciente, pela introdução de um conjunto de regras e rotinas que orientou os gestores na execução das atividades. A mudança revolucionária ocorreu com a interrupção substancial da configuração das práticas existentes, no início do processo, quando houve uma ruptura na forma de elaborar, implementar e justificar a proposta orçamentária em função de sua descentralização. Na mudança progressiva as rotinas contábeis foram institucionalizadas ao longo do tempo pelo comportamento instrumental, com a aplicação do melhor conhecimento e tecnologia disponíveis na Fundação, e utilizadas para tomar decisões e melhorar as relações de trabalho a partir do sistema de valores.

Esses resultados corroboram os estudos anteriores sobre a mudança na implementação de práticas de contabilidade gerencial nas organizações, segundo as dicotomias da mudança de Burns e Scapens (2000), a exemplo de Soim et al. (2002), Siti-Nabiha e Scapens (2005), Agbejule (2006), Guerreiro et al. (2006), Guerreiro et al. (2008), Yazdifar et al. (2008), Lavarda et al. (2009) e Youssef (2013).

5 Considerações Finais

O presente estudo analisou o processo de mudança da contabilidade gerencial de uma fundação privada educacional catarinense, desde sua constituição, sob as condições e requisitos do terceiro setor, na abordagem da Velha Economia Institucional (OIE). Na Fundação, a mudança institucional de regras e rotinas da contabilidade gerencial vem ocorrendo ao longo do seu período de atuação, motivada pela necessidade dos gestores de informações para a tomada de decisão.

Essa necessidade impulsionou a codificação dos princípios fundacionais em regras e rotinas que foram incorporadas na gestão de processos. A interação dos indivíduos no ambiente institucional levou à reprodução das regras e rotinas de forma que as instituições fossem adotadas e mantidas, o que resultou na aceitação inquestionável das práticas de contabilidade gerencial da Fundação. As mudanças promovidas nas regras e rotinas da contabilidade gerencial foram aceitas e internalizadas pela equipe ao longo do tempo, e trouxeram benefícios à gestão por fornecer uma avaliação mais segura sobre o desempenho da Fundação. Assim, foi possível o entendimento das práticas de contabilidade gerencial como rotinas institucionalizadas na Fundação, à luz da teoria institucional.

Na abordagem institucional, a mudança da contabilidade gerencial da Fundação pode ser classificada como formal, revolucionária e progressiva. A institucionalização de regras e rotinas da contabilidade gerencial foi promovida para apoiar a tomada de decisão. As regras e rotinas da contabilidade gerencial foram modificadas e/ou abandonadas, ao longo do tempo, com a reconfiguração das práticas existentes, para sua inovação. A integração de sistemas da Fundação a partir da padronização e compartilhamento de informações contábeis e fiscais proporcionou melhoria na qualidade das informações, melhor integração com o fisco e rapidez no acesso às informações, suscitando controles mais eficientes, seguros e úteis à gestão.

A mudança das práticas de contabilidade gerencial da Fundação ocorreu por meio de readaptação e orientação da equipe para descentralizar a elaboração da proposta orçamentária anual, exigida por lei; integração de sistemas para o acompanhamento dos resultados de cada centro de custos, além do organizacional, pelos gestores responsáveis; integração de sistemas de informações contábeis e fiscais; adaptação do plano de contas da Fundação às especificidades da prestação de contas dos órgãos públicos legais, da Receita Federal e do Ministério Público estadual; e atendimento de demandas internas e externas.

Essa configuração mostrou que as práticas de contabilidade gerencial relacionadas a orçamento, margem de contribuição, fluxo de caixa, avaliação de desempenho e planejamento estratégico, são efetivamente utilizadas na Fundação, para a tomada de decisão, e novas práticas foram introduzidas, como as auditorias externas, a formação especializada dos profissionais, o mapeamento docente e o plano de desenvolvimento institucional.

O estudo contribui para a literatura por preencher uma lacuna por pesquisas empíricas sobre institucionalização de práticas da contabilidade gerencial ao longo do tempo, no terceiro setor brasileiro. Como contribuição prática tem-se a possibilidade de aperfeiçoamento dos modelos de gestão das organizações do terceiro setor com o entendimento da dinâmica utilizada no processo de mudança da contabilidade gerencial, pelos agentes envolvidos.

Este trabalho apresenta limitações que advêm da linha teórica adotada, do método de pesquisa empregado e dos procedimentos de coleta e de análise dos dados que dificultam a generalização dos resultados. Todavia, essas limitações sinalizam oportunidades para estudos futuros. Logo, futuras pesquisas podem extrapolar as evidências ora encontradas para outras entidades, de áreas específicas do terceiro setor, ou em estudos de casos múltiplos de uma

mesma área. Ou, ainda, ampliar o escopo para entidades públicas e eventualmente de outros serviços, para maiores comparações e discussões.

A perspectiva institucional OIE, única fundamentação teórica para explicar o fenômeno, pode restringir a compreensão dos resultados da pesquisa. À luz da teoria institucional, de forma ampliada, nas vertentes OIE e NIS, pode-se explorar as maneiras pelas quais são promovidas e/ou restringidas as instituições em processos de mudança da contabilidade gerencial. Com uma estrutura teórica que trate dos mecanismos e dinâmicas que resultam naqueles estados, e das formas pelas quais as organizações promovem mudanças no plano institucional (Machado-da-Silva & Gonçalves, 1999), pode-se refletir sobre as motivações que fazem com que instituições sejam adotadas e mantidas. Conforme Machado-da-Silva et al. (2005), “além de se concentrar em estruturas e ações, é necessário identificar o significado atribuído a elas pelos atores sociais e o papel deles no processo desencadeador da mudança” (p. 30).

O levantamento bibliográfico representa um fragmento da literatura e um conjunto razoável de estudos afetos ao tema, resultado dos termos combinados. Sugere-se a realização de estudos exploratórios para identificar a eventual existência de outros elementos de análise, além dos identificados nos estudos relacionados, que podem influenciar o processo de mudança das práticas de contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor.

A coleta de dados por meio de documentos e entrevistas, aliada à reduzida quantidade de sujeitos da pesquisa pode não captar toda a complexidade do fenômeno. A percepção subjetiva dos entrevistados pode suscitar respostas incorretas ou distorcidas, ou distintas da realidade. Métodos alternativos de pesquisas podem ser adotados para fornecer informações mais adequadas ao constructo proposto.

A análise dos resultados advindos dos documentos e dos relatos das entrevistas depende do raciocínio empírico rigoroso do pesquisador. Para reduzir esse viés, futuras pesquisas podem aplicar um raciocínio teórico-empírico por meio de constructos da pesquisa, triangulação de múltiplas fontes ou de ferramentas de coleta de dados e validação das interpretações com os sujeitos da pesquisa.

Referências

- Abrahamsson, G., & Gerdin, J. (2006). Exploiting institutional contradictions: the role of management accounting in continuous improvement implementation. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(2), 126-144. <https://doi.org/10.1108/11766090610670668>
- Agbejule, A. (2006). Motivation for activity-based costing implementation: Administrative and institutional influences. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 2(1), 42-73. <https://doi.org/10.1108/18325910610654126>
- Angonese, R., & Lavarda, C. E. F. (2014). Analysis of the factors affecting resistance to changes in management accounting systems. *Revista Contabilidade & Finanças*, 25(66), 214-227. <https://dx.doi.org/10.1590/1808-057x201410810>
- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2006). Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. *Handbooks of Management Accounting Research*, 1, 299-318.

Assaf Neto, A., Araújo, A. M. P., & Fregonesi, M. S. F. A. (2006). Gestão baseada em valor aplicada ao terceiro setor. *Revista Contabilidade & Finanças*, 17(spe), 105-118. <https://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772006000400009>

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

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

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

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

Borges, G. M. C. (2017). *Determinantes dos impedimentos de concessões e transferências de recursos públicos às entidades privadas sem fins lucrativos no Brasil* (Tese de doutorado). Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, RN, Brasil. Recuperado de <http://repositorio.unb.br/handle/10482/22366>

Burns, J. (2000). The dynamics of accounting change inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(5), 566-596. <https://doi.org/10.1108/09513570010353710>

Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: An institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3-25. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119>

Coyte, R., Emsley, D., & Boyd, D. (2010). Examining management accounting change as rules and routines: the effect of rule precision. *Australian Accounting Review*, 20(2), 96-109. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2010.00083.x>

Drucker, P. (1997). *Administrando em tempos de grandes mudanças*. São Paulo: Pioneira.

Fernandes, R. C. (1994). *Privado, porém público: o terceiro setor na América Latina*. São Paulo: Relume Dumará.

Fischer, R. M. (2002). *O Desafio da Colaboração*. São Paulo: Gente.

Fischer, R. M., & Falconer, A. P. (1998). Desafios da parceria governo e terceiro setor. *Revista de administração*, 33(1), 12-19.

Flick, U. (2009). *Qualidade na pesquisa qualitativa: coleção pesquisa qualitativa*. Bookman Editora.

Goretzki, L., Strauss, E., & Weber, J. (2013). An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. *Management Accounting Research*, 24(1), 41-63. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.11.002>

Gray, D. E. (2012). *Pesquisa no mundo real*. Penso Editora.

Guerra, C. E., & Aguiar, A. C. (2007). Institucionalização do terceiro setor brasileiro: da filantropia à gestão eficiente. In *Congresso Virtual Brasileiro de Administração* (Vol. 4, p. 1-18). Recuperado de <http://www.convibra.com/2007/congresso/artigos/188.pdf>

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

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

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

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

Johansson, I. L., & Baldvinsdottir, G. (2003). Accounting for trust: some empirical evidence. *Management Accounting Research*, 14(3), 219-234. [https://doi.org/10.1016/S1044-5005\(03\)00045-3](https://doi.org/10.1016/S1044-5005(03)00045-3)

Lavarda, C. E. F., Ripoll-Feliu, V. M., & Barrachina-Palanca, M. (2009). La Interiorización del cambio de un sistema Contable de Gestión en la pequeña empresa. *Revista Contabilidade & Finanças*, 20(51), 101-115. <https://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772009000300007>

Lavarda, C. E. F., & Popik, F. (2016). Contradições institucionais, práxis e mudança do controle gerencial: Estudo de caso em uma cooperativa. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 9(2), 119-140. <http://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/240/159>

Lukka, K. (2007). Management accounting change and stability: loosely coupled rules and routines in action. *Management Accounting Research*, 18(1), 76-101. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2006.06.006>

Machado-da-Silva, C. L., Silva da Fonseca, V., & Crubellate, J. M. (2005). Estrutura, agência e interpretação: elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização. *Revista de Administração Contemporânea*, 9(1), 9-39. <http://hdl.handle.net/10438/21727>

- Marassi, R. B., Wrubel, F., & Rosa, F. S. D. (2014). Análise da Institucionalização de Artefatos de Custos no Controle Gerencial em uma empresa Têxtil. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 9(2), 58-79. Recuperado de <http://atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ufrj/article/viewArticle/2259>
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363. <https://doi.org/10.1086/226550>
- Milani Filho, M. A. F. (2009). Resultado econômico em organizações do Terceiro Setor: um estudo exploratório sobre a avaliação de desempenho. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 1(1), 35-44. <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v1i1.14710>
- Oliveira, J., & Quinn, M. (2015). Interactions of rules and routines: re-thinking rules. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(4), 503-526. <https://doi.org/10.1108/JAOC-11-2013-0095>
- Oyadomari, J. C., de Mendonça Neto, O. R., Cardoso, R. L., & de Lima, M. P. (2008). Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 2(2), 55-70. <https://doi.org/10.11606/rco.v2i2.34705>
- Paes, J. E. S. (2013). *Fundações, Associações e Entidades de Interesse Social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários*. São Paulo: Forense.
- Paim, J. D. Q. (2017). *Contribuições das universidades comunitárias de Santa Catarina para o desenvolvimento regional na sociedade do conhecimento* (Dissertação de mestrado). Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, SC, Brasil. Recuperado de <http://repositorio.unesc.net/handle/1/5473>
- Quinn, M. (2011). Routines in management accounting research: further exploration. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 7(4), 337-357. <https://doi.org/10.1108/18325911111182303>
- Quinn, M., & Hiebl, M. R. (2018). Management accounting routines: a framework on their foundations. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 15(4), 535-562. <https://doi.org/10.1108/QRAM-05-2017-0042>
- Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas.
- Robalo, R. (2014). Explanations for the gap between management accounting rules and routines: An institutional approach. *Revista de Contabilidade*, 17(1), 88-97. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2014.03.002>
- Russo, P. T., & Guerreiro, R. (2017). Percepção sobre a sociomaterialidade das práticas de contabilidade gerencial. *RAE-Revista de Administração de Empresas*, 57(6), 567-584. <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-759020170605>

- Scapens, R. W. (1990). Researching management accounting practice: the role of case study methods. *The British Accounting Review*, 22(3), 259-281. [https://doi.org/10.1016/0890-8389\(90\)90008-6](https://doi.org/10.1016/0890-8389(90)90008-6)
- Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5(3-4), 301-321. <https://doi.org/10.1006/mare.1994.1019>
- Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38(1), 1-30. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2005.10.002>
- Scott, W. R. (1995). *Institutions and organizations. Foundations for organizational science*. London: Sage Publications.
- Silva, C. E. G. (2010). Gestão, legislação e fontes de recursos no terceiro setor brasileiro: uma perspectiva histórica. *Revista de Administração Pública*, 44(6), 1301-1325. Recuperado de <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6964>
- Silva, C. E. G., & Aguiar, A. C. (2011). Avaliação de Atividades no terceiro setor de Belo Horizonte: da racionalidade subjacente às influências institucionais. *Organizações & Sociedade*, 18(56), 35-56. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=400638314003>
- Silveira, D., & Borba, J. A. (2010). Evidenciação Contábil de Fundações Privadas de Educação e Pesquisa: Uma Análise da Conformidade das Demonstrações Contábeis de Entidades de Santa Catarina. *Contabilidade Vista & Revista*, 21(1), 41-68. Recuperado de <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/815>
- Siti-Nabiha, A. K., & Scapens, R. W. (2005). Stability and change: an institutionalist study of management accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(1), 44-73. <https://doi.org/10.1108/09513570510584656>
- Soin, K., Seal, W., & Cullen, J. (2002). ABC and organizational change: an institutional perspective. *Management Accounting Research*, 13(2), 249-271. <https://doi.org/10.1006/mare.2002.0186>
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1999). *A institucionalização da teoria institucional*. In: Clegg, S., Hardy, C., Lawrence, T.B., Nord, W.R. (Eds.), Caldas, M.; Fachin, R.; Fischer, T. (Orgs.), *Handbook de estudos organizacionais* (pp. 196-219). São Paulo: Atlas.
- Van der Steen, M. (2011). The emergence and change of management accounting routines. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(4), 502-547. <https://doi.org/10.1108/09513571111133072>

Williamson, O. E. (1991). Comparative economic organization: the analysis of discrete structural alternatives. *Administrative Science Quarterly*, 36(2), 269-296. DOI: 10.2307/2393356 Recuperado de <https://www.jstor.org/stable/2393356>

Yazdifar, H., Zaman, M., Tsamenyi, M., & Askarany, D. (2008). Management accounting change in a subsidiary organisation. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(3), 404-430. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2006.08.004>

Youssef, M. A. (2013). Management accounting change in an Egyptian organization: an institutional analysis. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 9(1), 50-73. <https://doi.org/10.1108/18325911311307203>