

Evidenciação dos artefatos tradicionais e modernos das empresas de capital aberto no Brasil, pela ótica do isomorfismo

Sylvia Rejane Magalhães Domingos (UFC) - sylvia_rejane@hotmail.com

João Felipe Barbosa Araripe Silva (UFC) - barbosararipe@hotmail.com

Márcia Martins Mendes De Luca (UFC) - marciadeluca@ufc.br

Alessandra Vasconcelos Gallon (UFC) - alegallon@terra.com.br

Resumo:

Ao considerar as contingências ambientais e a dinâmica dos mercados, as organizações necessitam de modelos contábil-financeiros que forneçam informações oportunas e relevantes para subsidiar decisões, assim como sua explanação aos stakeholders. Nesse contexto, o estudo tem como objetivo geral analisar a evidenciação dos artefatos da contabilidade gerencial das 100 maiores companhias abertas segundo a revista Exame Melhores e Maiores, edição 2011, pela ótica do isomorfismo. Trata-se de estudo de natureza qualitativa, utilizando dados secundários coletados nos relatórios corporativos anuais e respectivos demonstrativos financeiros de 2010. O estudo adotou a classificação dos artefatos em tradicionais e modernos, proposta por Sulaiman et al (2004) e Soutes e Zen (2005). Verificou-se que os artefatos tradicionais mais evidenciados são o Orçamento e o Valor Presente, sugerindo nesse caso uma postura isomórfica normativa; enquanto isso, os artefatos modernos mais empregados são o Planejamento Estratégico, o Benchmarking e o Balanced Scorecard, indicando, na análise por setor de atuação, um isomorfismo mimético.

Palavras-chave: Artefatos. Contabilidade Gerencial. Isomorfismo.

Área temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões

Evidenciação dos artefatos tradicionais e modernos das empresas de capital aberto no Brasil, pela ótica do isomorfismo

Resumo

Ao considerar as contingências ambientais e a dinâmica dos mercados, as organizações necessitam de modelos contábil-financeiros que forneçam informações oportunas e relevantes para subsidiar decisões, assim como sua explanação aos *stakeholders*. Nesse contexto, o estudo tem como objetivo geral analisar a evidenciação dos artefatos da contabilidade gerencial das 100 maiores companhias abertas segundo a revista Exame Melhores e Maiores, edição 2011, pela ótica do isomorfismo. Trata-se de estudo de natureza qualitativa, utilizando dados secundários coletados nos relatórios corporativos anuais e respectivos demonstrativos financeiros de 2010. O estudo adotou a classificação dos artefatos em tradicionais e modernos, proposta por Sulaiman et al (2004) e Soutes e Zen (2005). Verificou-se que os artefatos tradicionais mais evidenciados são o Orçamento e o Valor Presente, sugerindo nesse caso uma postura isomórfica normativa; enquanto isso, os artefatos modernos mais empregados são o Planejamento Estratégico, o *Benchmarking* e o Balanced Scorecard, indicando, na análise por setor de atuação, um isomorfismo mimético.

Palavras-chave: Artefatos. Contabilidade Gerencial. Isomorfismo.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1. Introdução

As empresas interagem com o meio externo em busca da legitimidade desse meio, adaptando-se às suas contínuas mudanças. De acordo com a Teoria da Legitimidade, as empresas procuram conquistar, manter e recuperar legitimidade no ambiente em que operam. Ao tentar a aprovação da sociedade, as empresas procuram se adequar às exigências sociais, legais e estruturais já aceitas, e são avaliadas tanto por sua eficiência quanto pela sua adequação. Portanto, passam a entrar em conformidade com outras estruturas organizacionais, gerando a homogeneização de formas e procedimentos dentro dos respectivos segmentos de atuação (BOFF, 2007). Ocorre, então, nas organizações um impulso inexorável no sentido da homogeneização, no caso o isomorfismo, processo que, segundo DiMaggio e Powell (1983), força uma unidade a se assemelhar a outras unidades que enfrentem as mesmas condições ambientais.

O sucesso organizacional depende de fatores contingenciais que vão além da eficiência na coordenação e controle da produção. Um campo bem estruturado e estabelecido fornece um contexto em que os esforços organizacionais para lidar com as incertezas e restrições acabam por levar à homogeneidade das organizações em termos de estrutura, cultura e resultados. A postura isomórfica constitui, assim, um processo de restrições que força uma organização a se assemelhar a outras que enfrentem as mesmas contingências ambientais (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Para acompanhar as contingências ambientais e a dinâmica dos mercados modernos, as organizações devem adotar modelos contábil-financeiros que forneçam informações oportunas e relevantes. É nesse contexto que a contabilidade deve exercer sua função de prover informações para auxiliar o processo decisório (CAMELO; CAMELO; PAULINO, 2006).

A contabilidade gerencial é o ramo da contabilidade que fornece instrumentos capazes de subsidiar os administradores de empresas no exercício de suas funções gerenciais, voltadas para a melhor utilização dos recursos, por meio de um adequado controle dos insumos, com o auxílio de um sistema de informação gerencial (CREPALDI, 2004). A informação contábil gerencial deve fornecer medidas de natureza econômica, como lucratividade de produtos, clientes, serviços e atividades das organizações. Deve também medir os desempenhos das unidades organizacionais descentralizadas, como centros e departamentos. Essas informações são obtidas por meio de práticas, instrumentos e/ou ferramentas, comumente divididos em artefatos tradicionais e modernos (SULAIMAN et al, 2004; SOUTES; ZEN, 2005; SOUTES; GUERREIRO, 2007; SOUZA; RIOS, 2011; BEUREN; RENGEL, 2011).

Oyadomari et al (2008) procuraram entender a adoção dos artefatos da contabilidade gerencial à luz da Teoria Institucional, juntando-se a outros estudiosos do tema. Para realizar diagnóstico na implantação de artefatos da contabilidade gerencial nas organizações, Zan (2006) trabalhou com a Teoria Institucional, fundamentada nas obras de DiMaggio e Powell (1983), Oliver (1991) e Scott (2001). Scott (2001) afirma que, do ponto de vista institucional, artefatos são transmissores dos valores institucionais, são produtos da ação humana, ainda que representados por *hardwares*, *softwares*, ferramentas, tecnologias ou ideias. Soutes e Guerreiro (2007) constataram um baixo nível de evidência dos artefatos gerenciais pelas empresas brasileiras, e também uma maior evidência de artefatos classificados como tradicionais.

Diante do exposto, e motivada pela relevância dos artefatos da contabilidade gerencial como ferramentas de auxílio ao processo de gestão no ambiente das organizações, a presente pesquisa se norteia pela seguinte questão de pesquisa: Quais artefatos da contabilidade gerencial são evidenciados pelas empresas brasileiras de capital aberto?

O estudo elegeu como objetivo geral analisar a evidência dos artefatos da contabilidade gerencial das 100 maiores companhias abertas segundo o *ranking* da revista Exame Melhores e Maiores, edição 2011, pela ótica do isomorfismo. Adicionalmente, propõe-se investigar a postura isomórfica na evidência dos artefatos da contabilidade gerencial pelas empresas, por porte, setor de atuação e segmento de listagem na BM&FBovespa.

Trata-se de pesquisa de natureza qualitativa, utilizando dados secundários coletados nos relatórios anuais e nos demonstrativos financeiros, referentes ao exercício de 2010, das 100 maiores companhias abertas, segundo o *ranking* da revista Exame Melhores e Maiores, edição 2011. Para segmentação dos artefatos da contabilidade gerencial, utilizou-se a classificação proposta por Sulaiman et al (2004) e Soutes e Zen (2005), que os distribui em dois grupos: tradicionais e modernos.

Este estudo se justifica na medida em que contribui com outros estudos que procuraram entender a divulgação dos artefatos da contabilidade gerencial pela ótica do isomorfismo, como, por exemplo, o de Zan (2006), que analisou dois artefatos da contabilidade gerencial pela ótica institucional, e o de Oyadomari et al (2008), que pesquisou a adoção de artefatos da contabilidade gerencial no ambiente empresarial brasileiro.

2. Referencial Teórico

2.1 Artefatos da Contabilidade Gerencial

Segundo Atkinson et al (2008), a contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, relatar e analisar informações sobre os eventos econômicos ocorridos dentro das organizações, e tem por objetivo produzir informações de natureza operacional e financeira para gestores e colaboradores. Na mesma direção, Souza e Rios (2011) definem a contabilidade gerencial como um processo de identificação, mensuração, reportação e análise das informações sobre os eventos econômicos das empresas, para subsidiar decisões

tempestivas, por meio de relatórios específicos, adaptados às necessidades dos diversos tipos de usuário, já que a atividade não é regida por aspectos legais e normas.

Na elaboração de relatórios específicos, com a finalidade de satisfazer às necessidades dos usuários, a contabilidade gerencial utiliza várias ferramentas, conhecidas no meio acadêmico como artefatos da contabilidade gerencial (ATKINSON et al, 2000; CREPALDI, 2004; HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004). A opção pela utilização desse ou daquele artefato varia de organização para organização, conforme as suas necessidades. Segundo Warren, Reeve e Fess (2001), as informações fornecidas pela contabilidade gerencial são influenciadas pelas necessidades da administração da organização, podendo ser oferecidas medidas passadas e estimativas subjetivas de futuras decisões.

Soutes (2006) se refere ao termo artefatos da contabilidade gerencial como sinônimo de atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio, métodos de avaliação ou sistemas de custeio que possam ser empregados no exercício da atividade de gestão.

O Institute of Management Accountants (IMA, 1998) realizou um estudo, em forma de estrutura conceitual, que tratou dos objetivos, das tarefas e dos parâmetros da contabilidade gerencial e também descreveu a evolução ocorrida no seu campo de atuação, dividida em quatro estágios: determinação dos custos e controle financeiro; informação para controle e planejamento gerencial; redução de perdas de recursos no processo operacional; e criação de valor por meio do efetivo uso dos recursos.

Utilizando os estágios apontados pelo IMA e adotando a segregação proposta por Sulaiman et al (2004), a pesquisa de Soutes (2006) classifica os artefatos em tradicionais e modernos, na forma a saber: a) artefatos tradicionais: aqueles relacionados aos dois primeiros estágios do IMA; b) artefatos modernos: relacionados aos outros dois estágios do IMA.

Estudo de Soutes e Guerreiro (2007) também levou em conta os estágios evolutivos do IMA, a segregação proposta por Sulaiman et al (2004) e a distribuição dos artefatos concebida por Soutes e Zen (2005); ou seja, os artefatos foram segregados em tradicionais e modernos, da mesma forma exposta no parágrafo anterior.

Para Soutes e Zen (2005), que utilizaram os estágios propostos pelo IMA, dentre os artefatos atribuídos ao primeiro estágio, que durou até 1950, quando a contabilidade gerencial tinha como foco a determinação do custo e controle financeiro, os mais importantes são: Custeio por Absorção (CREPALDI, 2004), Custeio Variável (CREPALDI, 2004), Controle Financeiro e Operacional (ATKINSON et al, 2000) e Orçamento Anual.

O segundo estágio durou de 1950 até 1965, período em que a contabilidade gerencial esteve mais voltada para o fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial, destacando-se, então, os seguintes artefatos: Custo Padrão (CREPALDI, 2004), Custo Baseado em Atividades (ABC) (CREPALDI, 2004), Método de Custeamento RKW (CREPALDI, 2004), Orçamento de Capital (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004, p. 370) e Descentralização (ATKINSON et al, 2000).

O terceiro estágio teve início em 1965, indo até 1985. Nesse período as ferramentas gerenciais focaram a redução de perdas de recursos nos processos, classificando-se os seguintes artefatos: Gestão Baseada em Atividades (ABM) (CREPALDI, 2004), Centros de Responsabilidade (ATKINSON et al, 2000), Preço de Transferência (ATKINSON et al, 2000), Custo Meta (ATKINSON et al, 2000), Método de Custeio Kaizen (ATKINSON et al, 2000) e Custeio do Ciclo de Vida (ATKINSON et al, 2000).

O último estágio identificado pelo estudo do IMA teve início em 1985 e dura até hoje, sempre focando a geração e/ou criação de valor por meio do efetivo uso dos recursos. Nesse estágio, classificam-se os seguintes artefatos: Planejamento Estratégico, Balanced Scorecard (BSC) (ATKINSON et al, 2000) e Método de Avaliação de Desempenho (EVA, MVA).

A contabilidade gerencial corresponde a um conjunto de artefatos que podem ser considerados rotinas institucionalizadas e aceitas na organização, e que tanto impactam outras instituições no âmbito da organização, como são moldados por elas (BURNS; SCAPENS, 2000). Pereira e Guerreiro (2005) explicam que a Teoria Institucional considera a contabilidade gerencial uma instituição ou rotina dentro da empresa, sendo essa rotina ampla e inquestionavelmente aceita.

2.2. Teoria Institucional e Isomorfismo

De acordo com DiMaggio e Powell (1983), nos estágios iniciais do ciclo de vida das instituições, o campo organizacional exibe uma considerável diversidade de abordagens e formas. Logo que o campo se torna estável, no entanto, verifica-se um impulso para a homogeneização.

O campo organizacional é representado pelas entidades que, conjuntamente, constituem uma área reconhecida de vida institucional: fornecedores-chave, recursos e consumidores, agências reguladoras e outras organizações (concorrentes) (DIMAGGIO; POWELL, 1983). Segundo os autores, o ambiente compreende a importância tanto da conexão quanto da equivalência estrutural. A estrutura do campo organizacional não pode ser determinada *a priori*, mas deve ser definida com base na investigação empírica. Os ambientes só existem na medida em que as organizações são institucionalmente definidas.

A Teoria Institucional leva em conta que os mitos, as crenças e a realidade social das organizações irão moldá-las em um processo denominado “processo de institucionalização”, enfatizando que as organizações estão sujeitas às pressões do ambiente social (DIMAGGIO; POWELL, 2005). Segundo Machado-da-Silva, Fonseca e Fernandes (1999), a visão da Teoria Institucional abrange duas dimensões essenciais: a técnica e a institucional. O ambiente técnico se caracteriza pela troca de bens e serviços, enquanto o ambiente institucional conduz à adesão e estabelecimento de normas de atuação necessárias ao alcance da legitimidade organizacional.

Para alcançar a legitimidade, as organizações tendem a reproduzir determinadas normas e procedimentos já adotados e validados por outras organizações, o que gera uma homogeneidade de regras, normas, mitos e crenças institucionalizadas. Além de alcançar uma probabilidade de sobrevivência, há outras vantagens da homogeneização, como, por exemplo, a estabilidade, a legitimidade e o prestígio (SUCHMAN, 1995).

Para DiMaggio e Powell (2005), o isomorfismo é o melhor conceito capaz de captar o processo de homogeneização. As características organizacionais são modificadas em direção de compatibilidade com as características ambientais; o número de organizações é uma função da capacidade permitida pelo ambiente; e as várias formas organizacionais são isomórficas com a diversidade ambiental. De acordo com Hannan e Freeman (1977), o isomorfismo pode revelar por que as formas não ótimas são selecionadas de uma população de organizações ou por que os tomadores de decisões organizacionais aprendem a adequar suas respostas e ajustam seu comportamento.

O isomorfismo constitui um processo que força uma unidade a se assemelhar a outras unidades de uma mesma população e que fazem parte de uma mesma condição ambiental. O que leva as empresas a assumir uma postura isomórfica é o fato de buscarem autodefesa em relação aos problemas que não conseguem resolver com ideias próprias (MACHADO-DASILVA; FONSECA; FERNANDES, 1999).

DiMaggio e Powell (1983), Fonseca (2003) e outros estudiosos da Teoria Institucional identificam dois tipos de isomorfismo: o institucional e o competitivo. O isomorfismo institucional enfatiza que as organizações não buscam apenas mercados (clientes e recursos), mas também poder político e legitimação. O isomorfismo competitivo decorre das pressões do mercado, da competitividade e das relações entre integrantes de um mesmo espaço organizacional.

DiMaggio e Powell (2005) apontam três mecanismos por meio dos quais ocorrem mudanças isomórficas institucionais: a) isomorfismo coercitivo; b) isomorfismo mimético; e c) isomorfismo normativo.

No isomorfismo coercitivo, uma organização mais legitimada exerce pressão sobre outras que lhe sejam dependentes. Segundo DiMaggio e Powell (1983), esse mecanismo é resultado de pressões formais e informais exercidas sobre a organização por outras organizações das quais é dependente e pelas expectativas culturais da sociedade em que atuam as organizações.

Ainda segundo DiMaggio e Powell (1983), acontece o isomorfismo mimético quando uma organização, qualquer que seja a razão, adota procedimentos e práticas já desenvolvidos e testados em outras organizações pertencentes a seu ambiente específico, devido a alguma espécie de incerteza e forma de proteção. Ocorre, por exemplo, quando tecnologias organizacionais são mal compreendidas, objetivos são ambíguos ou quando o ambiente cria uma incerteza. Por causa disso, as organizações podem se modelar em outras organizações. O comportamento mimético das ações humanas na economia proporciona vantagens consideráveis. Pode, por exemplo, ser utilizado quando as organizações enfrentam problemas com causas ambíguas ou com soluções pouco claras. Em tais casos, um estudo do problema pode resultar em uma solução viável, utilizando menos recursos (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Derivado principalmente da profissionalização, o isomorfismo normativo diz respeito, principalmente, a formas comuns de interpretação e de ação frente aos problemas que se põem em evidência na vida organizacional. Larson (1977) e DiMaggio e Powell (1983) interpretam a profissionalização como um debate coletivo dos membros que ocupam um cargo específico, para definição das condições e métodos de trabalho, podendo-se, assim, controlar a produção e estabelecimento de um base cognitiva e legítima para a autonomia ocupacional. Segundo DiMaggio e Powell (1983), a filtragem de pessoal seria um importante mecanismo para incentivar o isomorfismo normativo. Em muitos ambientes organizacionais, a filtragem ocorre por meio da contratação de pessoas de empresas do mesmo setor.

Segundo Rossetto e Rossetto (2005), o isomorfismo pressupõe que as empresas respondem de maneira semelhante à de outras já ajustadas ao ambiente. No nível do campo organizacional, DiMaggio e Powell (1983) levantam seis hipóteses sobre o processo de isomorfismo. A primeira delas defende que quanto maior for a dependência do campo organizacional em relação a um único ou a poucos recursos vitais, maior será o nível de isomorfismo. A segunda hipótese afirma que quanto maior for a interação das organizações de um campo com órgãos governamentais, maior será o isomorfismo nesse campo. A terceira diz que quanto menos modelos organizacionais forem legitimados como alternativas em um campo, mais rápido será o processo de isomorfismo. A quarta hipótese afirma que quanto menos as tecnologias estejam dominadas ou quanto mais os objetivos em um campo organizacional forem ambíguos, maior será a taxa de mudança isomórfica. A quinta hipótese elaborada pelos autores sustenta que quanto maior for a profissionalização em um campo organizacional, maior será o processo de isomorfismo. A sexta e última hipótese ao nível do campo organizacional aduz que quanto mais estruturado for esse campo, mais isomórfico será.

Investigar a evidenciação dos artefatos da contabilidade gerencial pela ótica do isomorfismo contribui para enriquecer outros estudos (OYADOMARI et al, 2007; ZAN, 2006; PEREIRA; GUERREIRO, 2005) e para o entendimento da postura das organizações com relação à divulgação de suas ferramentas gerenciais para os diversos *stakeholders*.

3. Metodologia

Quanto aos objetivos, a pesquisa se caracteriza como descritiva, já que identifica e registra as características de um problema específico (COLLIS; HUSSEY, 2005). Trata-se de estudo de natureza qualitativa, utilizando a Análise de Conteúdo.

A população do estudo reúne as 100 maiores companhias abertas listadas no anuário Exame Melhores e Maiores, edição 2011. Uma das empresas foi excluída, devido à ausência de documentos essenciais para a pesquisa, o que reduz a amostra para 99 companhias.

O estudo utiliza dados secundários para análise e evidenciação da questão-problema. Assim, foram analisados os seguintes documentos das empresas, referentes ao ano-base 2010: Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP) e Relatórios Anuais – ainda que com denominações diversas, como, por exemplo, Relatórios de Sustentabilidade. Os dados foram extraídos dos *websites* institucionais das empresas. As DFPs foram consultadas nos portais eletrônicos da BM&FBovespa e da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). A coleta dos documentos se deu em maio de 2012.

Para a catalogação dos artefatos da contabilidade gerencial evidenciados pelas empresas, foi necessário recorrer a uma planilha eletrônica, desenvolvida no Excel 2010®. A análise consistiu em observar a citação dos artefatos ao longo dos documentos e registrá-los no instrumento de coleta. Inicialmente, com o auxílio do programa Adobe Reader X, procurou-se localizar palavras representativas dos artefatos da contabilidade gerencial. Em seguida, foram analisados abreviaturas e sinônimos que também pudessem ser entendidos como denominações desses artefatos.

Nesse processo, foi utilizada a Análise de Conteúdo, que, segundo Bauer e Gaskell (2002), consiste em um método de análise de texto desenvolvido nas ciências sociais empíricas. O uso desse método possibilita uma análise de dados qualitativos, por meio da sistematização, transformando os textos em variáveis numéricas, com o auxílio de computadores e *softwares* (BAUER; GASKELL, 2002; COLLIS; HUSSEY, 2005; HAIR JR., 2005).

O Quadro 1 relaciona os artefatos analisados, segmentando-os segundo a classificação proposta por Sulaiman et al (2004) e Soutes e Zen (2005).

Quadro 1 – Artefatos da contabilidade gerencial analisados

Artefatos Tradicionais	Artefatos Modernos
Custeio por Absorção	Custeio Meta
Custo Padrão	ABC
Custeio Variável	ABM
Retorno sobre Investimento (ROI)	BSC
Moeda Constante	Teoria das Restrições
Orçamento	EVA
Valor Presente	VBM
Preço de Transferência	Kaizen
Descentralização	Gecon
	Simulação
	JIT
	Benchmarking
	Planejamento Estratégico

Fonte: Elaborado pelos autores, a partir de Sulaiman et al (2004) e Soutes e Zen (2005).

Após a constatação de evidenciação dos artefatos pelas empresas da amostra e seu registro no instrumento de coleta, foi possível calcular as quantidades evidenciadas, assim como identificar os mais divulgados e em quais partes dos documentos foram citados.

Ao fim da coleta, foram analisados os resultados, levando-se em conta, para cada empresa da amostra, alguns fatores que as diferenciam, como o porte, medido pelo Ativo

Total, conforme registrado no Balanço Patrimonial consolidado nas DFPs; o setor de atuação, indicado no anuário Exame Melhores e Maiores, edição 2011; e o segmento de listagem na BM&FBovespa.

4. Resultados da pesquisa

4.1. Análise geral

De modo geral, pôde-se constatar que, dentre os artefatos tradicionais, foram mais evidenciados o Valor Presente e o Orçamento. A evidência do Orçamento pelas maiores empresas brasileiras de capital aberto corrobora o estudo de Soutes e Zen (2005). Importa destacar que o uso do Valor Presente é recomendado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), órgão que tem por objetivo principal a emissão de procedimentos visando à convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão internacional.

Dentre os artefatos modernos, foram mais evidenciados o Planejamento Estratégico, o *Benchmarking* e o Balanced Scorecard. Contrariando o estudo realizado por Soutes e Zen (2005), o Planejamento Estratégico foi mais evidenciado que o *Benchmarking* e o Balanced Scorecard, que na citada pesquisa foram respectivamente o primeiro e o segundo mais evidenciados. Os resultados da evidência dos artefatos pelas empresas da amostra são apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 – Evidenciação dos artefatos tradicionais e modernos

Artefatos Tradicionais	Evidenciação (%)	Artefatos Modernos	Evidenciação (%)
Custeio por Absorção	1	Custeio Meta	0
Custo Padrão	0	ABC	0
Custeio Variável	1	ABM	0
ROI	8	BSC	18
Moeda Constante	2	Teoria das Restrições	0
Orçamento	83	EVA	6
Valor Presente	99	VBM	0
Preço de Transferência	2	Kaizen	4
Descentralização	4	Gecon	0
		Simulação	12
		JIT	0
		Benchmarking	21
		Planejamento Estratégico	55

Fonte: Elaborada pelos autores.

Observa-se que o Valor Presente foi o artefato que registrou a mais elevada proporção de evidência, sendo que, ao se referir aos conformes técnicos e profissionais que devem ser verificados nas DFPs, esteve mais presente nas notas explicativas e nos comentários de auditoria. Nesse caso, resgata-se o isomorfismo normativo, em que há uma forma comum de interpretação e é delegado por condições metodológicas de trabalho.

Os artefatos modernos, apresentados nos relatórios anuais, são mais voltados para os *shareholders*, e não para o cumprimento de regulamentos, e seu desenvolvimento depende das expectativas ambientais. Nesses casos, o assunto central do relatório variará conforme as condições institucionais e ambientais, sendo o isomorfismo coercitivo o mais adequado quando passível de identificação (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Relativamente à evidência do Planejamento Estratégico, observa-se, com base na análise dos documentos, que a maioria das empresas se limita a citar que seus objetivos e atuação do exercício corroboram os objetivos determinados no citado artefato, sem, no entanto, apresentar outras informações que poderiam ser mais relevantes para os *stakeholders*. Em relação ao Orçamento, verificou-se que há citações desse artefato, com denominações específicas, como, por exemplo, orçamento de capital proposto e orçamento aprovado, sendo

que, em algumas empresas, o instrumento é efetivamente apresentado em apêndice ou na última página do relatório dos demonstrativos.

4.2. Análise quanto ao porte da empresas

A pesquisa identificou os artefatos evidenciados pelas 10 maiores empresas, assim classificadas com base nos respectivos valores de Ativo Total. Esses valores variam de R\$ 42 bilhões a R\$ 811 bilhões. Assim como apresentado na análise geral, o Orçamento foi o artefato tradicional mais evidenciado, seguindo-se o Valor Presente (Tabela 2), não se verificando, portanto, diferença entre o resultado das 10 maiores empresas e o de todas as empresas da amostra.

Em relação aos artefatos modernos, constata-se também uma maior evidenciação do Planejamento Estratégico. A maioria dos achados referentes aos artefatos tradicionais foi constatada nas DFPs, enquanto os artefatos modernos foram evidenciados nos relatórios anuais. Isso pode ocorrer devido ao cunho exploratório de cada relatório: DFP, referente aos acontecimentos contábeis do exercício; e Relatório Anual, relativo aos cenários ambientais e às expectativas estratégicas.

Tabela 2 – Evidenciação dos artefatos nas 10 maiores empresas

Artefatos Tradicionais	Evidenciação (%)	Artefatos Modernos	Evidenciação (%)
Custeio por Absorção	10	BSC	10
ROI	10	Simulação	50
Orçamento	80	Benchmarking	60
Valor Presente	100	Planejamento Estratégico	70
Descentralização	10		

Fonte: Elaborada pelos autores.

A pesquisa identificou também os artefatos evidenciados pelas 10 menores empresas (Tabela 3). Nessa seleção, os valores de Ativo Total variam entre R\$ 552,4 milhões e R\$ 2,3 bilhões. Apesar da significativa diferença entre o maior e o menor Ativo Total, não se registrou diferença substancial na evidenciação dos artefatos. Assim como apresentado na Tabela 2, o Orçamento e o Valor Presente foram os artefatos tradicionais mais evidenciados, sendo este último regulamentado pelo CPC.

Entre os artefatos modernos, também se verificou que o Planejamento Estratégico foi o mais frisado nos documentos analisados. Observa-se que os resultados obtidos não diferem muito daqueles referentes às empresas de maior porte, podendo indicar uma semelhança pelo conjunto em si, sugerindo, nesse caso, uma tendência a relatórios padronizados.

Tabela 3 – Evidenciação dos artefatos nas 10 menores empresas

Artefatos Tradicionais	Evidenciação (%)	Artefatos Modernos	Evidenciação (%)
Custeio por Absorção	10	BSC	10
ROI	20	Simulação	50
Orçamento	90	Benchmarking	60
Valor Presente	100	Planejamento Estratégico	70
Moeda Constante	10		

Fonte: Elaborada pelos autores.

Constata-se uma similaridade dos achados da presente pesquisa com os do estudo de Soutes e Zen (2005), o qual comprovou a utilização do Orçamento por 90% dos respondentes; e com os do estudo de Soutes e Guerreiro (2007), que comprova a utilização do artefato *Benchmarking* por 85% dos inquiridos. Entretanto, observa-se uma discrepância no tocante à evidenciação dos modelos de custeio. Com efeito, enquanto os estudos de Soutes e Zen (2005) e Soutes e Guerreiro (2007) evidenciam a utilização de artefatos como Custeio por Absorção e Custeio Variável, referidos artefatos não foram evidenciados pelas empresas

pesquisadas. Entretanto, não se pode afirmar que as empresas não os utilizam, porquanto tal análise não chegou a ser efetuada.

Em relação à postura isomórfica, portanto, pode-se dizer, com base nos resultados até aqui apresentados, que não há distinção entre as empresas no tocante ao porte; ou seja, as empresas adotam uma postura semelhante àquela indicada pela isomorfia da amostra geral.

4.3. Análise quanto ao setor de atuação

A segregação em setores de atuação foi realizada a partir da classificação da revista Exame. A Tabela 4 apresenta os 22 setores e as respectivas quantidades de empresas.

Tabela 4 – Distribuição quantitativa de empresas por setor

Setor	Nº de empresas
Energia	21
Bens de Consumo	7
Mineração	2
Finanças	7
Siderurgia e Metalurgia	3
Serviços	15
Telecomunicações	8
Varejo	6
Banco	1
Química e Petroquímica	1
Diversos	1
Bens de Capital	1
Papel e Celulose	3
Indústria da Construção	7
Transporte	5
Seguros	2
Autoindústria	2
Holding	1
Eletroeletrônico	1
Produção Agropecuária	1
Indústria Digital	1
Têxtil	3

Fonte: Elaborada pelos autores.

De acordo com a Tabela 4, o setor Energia é aquele que reúne o maior número de empresas (21), seguido de perto pelo setor Serviços (15).

O Gráfico 1 apresenta as proporções de evidenciação dos artefatos tradicionais da contabilidade gerencial distribuídas por setor. Conforme constatado na análise geral das empresas, considerando que Orçamento e Valor Presente registraram as maiores proporções de evidenciação, a presente análise levou em conta esses dois artefatos, enquanto os demais foram tratados de forma coletiva, mediante enquadramento no grupo “Outros”.

Destaca-se que somente no setor Telecomunicações o artefato tradicional Valor Presente deixou de ser evidenciado pela totalidade das empresas. Observa-se também que nos setores Indústria Digital, Produção Agropecuária, Eletroeletrônico, Holding, Seguros, Papel e Celulose, Bens de Capital, Diversos, Química e Petroquímica, Varejo, Siderurgia e Metalurgia e Bens de Consumo os artefatos Orçamento e Valor Presente assinalaram igual proporção (100%) de evidenciação.

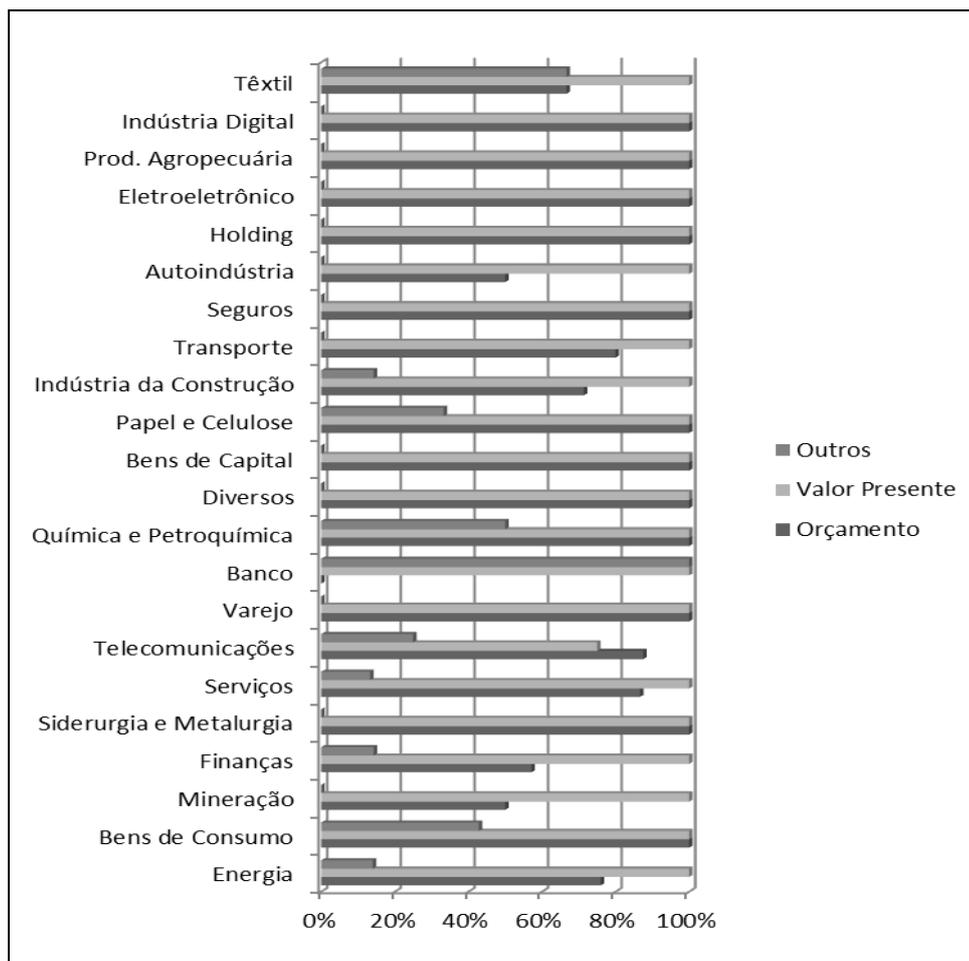


Gráfico 1 – Evidenciação dos artefatos tradicionais por setor

No setor Têxtil, o Orçamento assinalou evidência em 2/3 (67%) das empresas, verificando-se igual proporção no tocante ao conjunto dos demais artefatos tradicionais (Outros). Os artefatos divulgados pelas empresas desse setor foram Moeda Constante e ROI. Além do Têxtil, os setores Química e Petroquímica, Bens de Consumo e Banco foram os únicos a registrar evidência de outros artefatos tradicionais em proporção superior a 40%, compreendendo Descentralização, Custeio por Absorção, Preço de Transferência e ROI. Observa-se ainda que o setor Banco foi o único a não evidenciar o artefato Orçamento em seus relatórios.

Constata-se que, pelo setor, a postura isomórfica normativa continua presente em relação ao artefato Valor Presente. Já o artefato Orçamento se apresenta em alguns setores com 100% de evidência, sendo essa uma postura isomórfica normativa, considerando-se apenas essas empresas. Aos outros setores em que os artefatos são evidenciados em proporções inferiores a 80%, sugere-se uma postura isomórfica mimética.

Dentre os artefatos modernos mais evidenciados, destacam-se o Planejamento Estratégico, o *Benchmarking* e o Balanced Scorecard. Portanto, para análise por setor, os demais artefatos menos evidenciados foram classificados no grupo “Outros”. Com relação aos artefatos modernos da contabilidade gerencial, o Gráfico 2 apresenta a distribuição proporcional de evidência por setor.

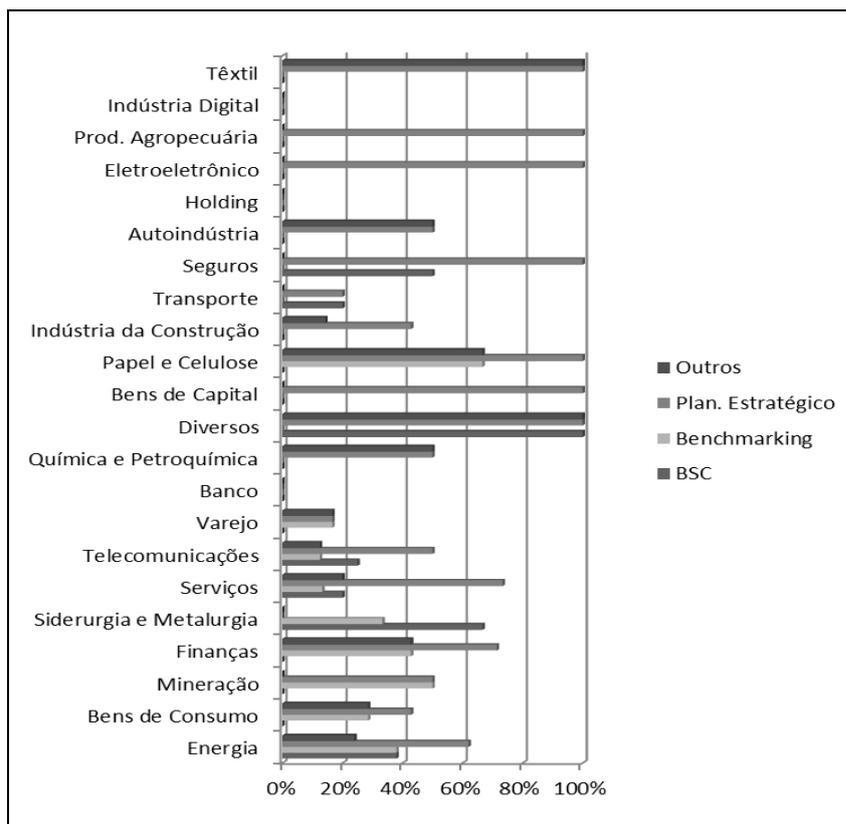


Gráfico 2 – Evidenciação dos artefatos modernos por setor

De acordo com os resultados gerais, o Planejamento Estratégico foi o artefato mais evidenciado nos setores estudados. Os setores Têxtil, Produção Agropecuária, Eletroeletrônico, Seguros, Papel e Celulose, Bens de Capital e Diversos se destacaram com 100% de evidenciação do citado artefato.

Empresas dos setores Indústria Digital, Holding e Banco não evidenciaram qualquer artefato moderno. O setor Siderurgia e Metalurgia não evidenciou o Planejamento Estratégico em nenhum dos relatórios analisados.

Catorze setores deixaram de assinalar qualquer evidenciação do Balanced Scorecard em seus relatórios: Têxtil, Indústria Digital, Produção Agropecuária, Eletroeletrônico, Holding, Autoindústria, Indústria da Construção, Papel e Celulose, Química e Petroquímica, Banco, Varejo, Finanças, Mineração e Bens de Consumo. Já o setor Diversos obteve 100% de evidenciação do citado artefato.

O artefato *Benchmarking* foi evidenciado por empresas de nove setores: Papel e Celulose, Varejo, Telecomunicações, Siderurgia e Metalurgia, Serviços, Finanças, Mineração, Bens de Consumo e Energia. Em seis setores – Têxtil, Autoindústria, Papel e Celulose, Diversos, Química e Petroquímica e Finanças –, foram evidenciados Outros artefatos modernos, compreendendo Simulação, Kaizen e EVA.

Quanto aos resultados da análise por setor, destaca-se que para os artefatos modernos (Planejamento Estratégico, Balanced Scorecard e “Outros”, representados pela Simulação, Kaizen e EVA), pôde-se observar uma postura isomórfica mimética, que, segundo DiMaggio e Powell (1983), ocorre quando uma organização adota práticas já desenvolvidas e testadas em outras organizações do mesmo ambiente.

4.4. Análise quanto ao segmento de listagem

Quanto à evidenciação e eventual postura isomórfica pelas empresas, segundo a listagem na BM&FBovespa, a amostra reuniu 98 empresas, já que, no período da coleta dos dados, as ações de uma delas não mais eram negociadas em bolsa.

A Tabela 5 apresenta a evidenciação dos artefatos de contabilidade gerencial pelas empresas da amostra segundo os diferentes níveis de listagem na BM&FBovespa.

Tabela 5 – Evidenciação dos artefatos pelas empresas por segmento de listagem

Nível de Listagem na BM&FBovespa	Nível 1	Nível 2	Novo Mercado	Tradicional
Artefatos Tradicionais		Evidenciação (%)		
Custeio por Absorção	0	0	2	0
Custeio Variável	6	0	0	0
ROI	6	0	7	16
Orçamento	72	86	81	95
Valor Presente	94	100	100	100
Preço de Transferência	0	0	4	0
Moeda Constante	11	0	0	0
Descentralização	11	14	2	0
Artefatos Modernos		Evidenciação (em %)		
Kaizen	0	0	6	0
BSC	33	43	7	26
EVA	11	0	6	5
Simulação	11	14	15	5
Benchmarking	33	29	11	37
Planejamento Estratégico	72	57	50	53

Fonte: Elaborada pelos autores.

Assim como observado anteriormente, as empresas, independentemente do segmento de listagem, citam o Valor Presente em suas DFPs, assim como o Orçamento é também mencionado nos documentos analisados. O Planejamento Estratégico também é o mais evidenciado dentre os artefatos modernos. Ressalta-se que as empresas do Nível 2 apresentaram maior evidenciação do Balanced Scorecard, seguidas das empresas listadas no Nível 1 e no segmento Tradicional. Nesse caso, observa-se a apresentação conjunta do Planejamento Estratégico e do Balanced Scorecard, confirmando a importância e a necessidade dessas ferramentas para o desenvolvimento dos planos estratégicos das empresas.

Em relação ao primeiro estágio dos artefatos gerenciais, apenas uma empresa listada no Nível 1 e uma do Novo Mercado evidenciaram a utilização de métodos de custeio referidos pelo IMA. Nas empresas listadas no Novo Mercado, observou-se uma heterogeneidade quanto aos artefatos evidenciados.

Quanto à evidenciação dos artefatos nas empresas listadas no segmento Tradicional, 100% apresentam ou citam o Valor Presente em suas DFPs, salientando-se essa evidenciação para o ajuste das contas contábeis, seguido pelo Orçamento, com 95% de evidenciação. Observa-se em todas as empresas uma concentração das evidenciações dos artefatos dos estágios 2 (tradicionais) e 4 (modernos) da contabilidade gerencial, que, conforme o IMA (1998), vislumbram o planejamento e controle gerencial e a geração ou criação de valor através da eficiência, respectivamente.

5. Considerações Finais

Esta pesquisa teve por objetivo analisar a evidenciação dos artefatos da contabilidade gerencial, classificados conforme Sulaiman et al (2004) e Soutes e Zen (2005), em tradicionais e modernos, utilizando-se as Demonstrações Financeiras Padronizadas e os relatórios anuais das 100 maiores companhias abertas, segundo o *ranking* da revista Exame Melhores e Maiores, edição 2011, pela ótica do isomorfismo. Investigou-se também a postura isomórfica na evidenciação dos artefatos da contabilidade gerencial pelas empresas, segundo o porte, o setor de atuação e o segmento de listagem na BM&FBovespa.

De maneira geral, a pesquisa constatou que as empresas evidenciam mais os artefatos tradicionais, em especial o Valor Presente, que é requerido pela regulamentação profissional

segundo pronunciamento do CPC, sugerindo o isomorfismo normativo, e corroborando o estudo de Soutes e Guerreiro (2007), além da evidenciação do artefato Orçamento. Em relação aos artefatos modernos, verificou-se o isomorfismo mimético, constatado principalmente pela evidenciação dos artefatos Planejamento Estratégico, Balanced Scorecard e *Benchmarking*, considerando os setores de atuação.

O presente estudo corrobora as afirmações de outros pesquisadores (SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003; GUERREIRO et al, 2004; FREZATTI, 2005; DIETSCHI; NASCIMENTO, 2006), quanto à lacuna entre a teoria e a evidenciação da utilização dos artefatos da contabilidade gerencial, principalmente os artefatos modernos, conforme resultados aqui analisados.

Conclui-se que nas empresas pesquisadas, a evidenciação ocorreu em maior proporção nos artefatos tradicionais, ressaltando-se o Orçamento e o Valor Presente, apresentados pela quase totalidade das empresas. Esse elevado nível de evidenciação se deve à regulamentação do Valor Presente pelo CPC, sugerindo a postura normativa, determinada, segundo DiMaggio e Powell (1983), pela padronização do uso desse artefato.

O estudo apresenta como limitação a falta de padronização dos relatórios anuais das empresas, o que dificultou a Análise de Conteúdo acerca dos artefatos evidenciados, além de a amostra ter-se limitado às empresas de capital aberto. Sugere-se, para futuras pesquisas, a ampliação da amostra, levando-se em conta empresas de outros países e verificando-se relatórios de mais de um período, além da aplicação de técnicas estatísticas robustas, a fim de se verificar a relação entre características das empresas e níveis de isomorfismo.

Referências

ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2008.

BAUER, Martin; GASKELL, George (Eds.). **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático**. 5. ed. Petrópolis: Vozes, 2002.

BEUREN, I. M.; RENGEL, S. Atributos da contabilidade gerencial utilizados por empresas de um segmento industrial de Santa Catarina. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11., 2011, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2011.

BOFF, M. L. **Estratégias de legitimidade organizacional de Lindblom na evidenciação ambiental e social em relatórios da administração de empresas familiares**. 2007. 160 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 3-25, 2000.

CAMELO, Augusto César Oliveira; CAMELO, Érika Patrícia de S. Martins; PAULINO, Tatiana Cristina de Brito. A importância do gerenciamento contábil para as organizações do terceiro setor. **Reflexão Contábil**, v. 29, maio/ago. 2006, p. 41-54.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Contabilidade gerencial, teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DIETSCHI, D. A.; NASCIMENTO, A. M. Uma investigação do foco prioritário do Balanced Scorecard. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2006.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, 1983, v. 48, p.147-160. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/2095101>>. Acesso em: 15 maio 2012.

_____; _____. A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **RAE**, São Paulo, v. 45, p. 74-89, abr./jun. 2005.

FONSECA, V. S. A abordagem institucional nos estudos organizacionais: bases conceituais e desenvolvimentos contemporâneos. In: VIEIRA, M. M. F.; CARVALHO, C. A. (Orgs.). **Organizações, instituições e poder no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2003.

FREZATTI, F. Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 9, 2. ed. especial, p.147-165, 2005.

HAIR JR., Joseph F. et al. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HANNAN, M. T.; FREEMAN, J. The population ecology of organizations. **American Journal of Sociology**, 83:929-84. 1977.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. **Contabilidade gerencial**. 12ª edição. São Paulo: Prentice-Hall, 2004.

IMA. **International Management Accounting Practice 1 (IMAP1)**, Março, 1998.

LARSON, Magali Sarfatti. **The rise of professionalism: a sociological analysis**. Berkeley: University of California Press, 1977. Disponível em: <http://books.google.com.br/books?id=0xCO08zrJnC&printsec=frontcover&hl=pt-BR&source=gbs_ge_summary_r&cad=0> \l "v=onepage&q&f=false". Acesso em: 15 maio 2012.

MACHADO-DA-SILVA, C., FONSECA, V. S.; FERNANDES, B. H. R. Mudanças e estratégia nas organizações: perspectivas cognitiva e institucional. In: VIEIRA, M. M. F.; OLIVEIRA, L. M. B. (Org.). **Administração contemporânea: perspectivas estratégicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVER, Christine. Strategic responses to institutional process. **The Academy of Management Review**, v. 16, n. 1, p. 145-179, 1991

OYADOMARI, J. C. T. et al. 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**, v. 2, n. 2, p. 55-70, jan./abr. 2008.

PEREIRA, C. A.; GUERREIRO, R. Avaliação do processo de mudança da contabilidade gerencial sob o enfoque da teoria institucional: o caso do Banco do Brasil. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 29., 2005, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: Anpad, 2005.

ROSSETTO, Carlos Ricardo; ROSSETTO, Adriana Marques. Teoria institucional e dependência de recursos na adaptação organizacional: uma visão complementar. **Revista de Administração de Empresas**, v. 4, n. 1, art. 7, jan./jul. 2005.

SCOTT, W. Richard. **Institutions and organizations**. Thousand Oaks: Sage, 2001

SOUTES, D. **Uma investigação sobre o uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo – Faculdade de Economia e Administração, São Paulo.

SOUTES, D. O.; ZEN, M. J. C. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5., 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2005.

_____; GUERREIRO, R. Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: Anpad, 2007.

SOUZA, M. A.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista de Contabilidade e Finanças USP**, v. 32, p. 40-57, maio/ago. 2003.

SOUZA, R. A. R.; RIOS, R. P. Contabilidade gerencial como ferramenta para gestão financeira nas microempresas: uma pesquisa no município de São Roque SP. **Revista Eletrônica Gestão e Negócios**, v. 2, n. 1, 2011.

SUCHMAN, M. C. Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. **Academy of Management Review**, 20(3), p. 571-610, 1995.

SULAIMAN, Maliah et al. Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the literature. **Managerial Auditing Journal**, n. 19, v. 4, p. 493-508, 2004.

WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Thompson Pioneira, 2001.

ZAN, A. **Mudanças na contabilidade gerencial de uma organização: estudo de caso com diagnóstico institucional**. 2006. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo – Faculdade de Economia e Administração, São Paulo, 2006.