Institucionalização de Regras e Rotinas da Contabilidade Gerencial em uma Fundação Privada Educacional Catarinense

Renícia Maria Innocenti
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
E-mail: *reniciamaria2008@hotmail.com*

Rogério João Lunkes
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
E-mail: *rogerio.lunkes@ufsc.br*

Valdirene Gasparetto
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
E-mail: *valdirene.gasparetto@ufsc.br*

Resumo

O estudo objetiva verificar a mudança de regras e rotinas da contabilidade gerencial de uma fundação privada educacional catarinense. Foi realizado um estudo de caso à luz da teoria institucional, nas vertentes da Velha Economia Institucional (OIE) e da Nova Sociologia Institucional (NIS), em uma fundação privada educacional catarinense, fundada na década de 1960. A natureza da pesquisa foi descritiva com abordagem qualitativa e com coleta de dados por meio de entrevista e documentos. Para a análise dos dados foi utilizada a análise qualitativa de conteúdo. A coleta dos dados ocorreu entre os meses de setembro de 2018 e abril de 2019. Diante dos resultados conclui-se que, na Fundação, 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. A mudança institucional foi classificada como formal, revolucionária e progressiva. As regras e rotinas da contabilidade gerencial foram modificadas e/ou abandonadas, ao longo do tempo, com a reconfiguração das práticas existentes, pela necessidade de 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. Os resultados da pesquisa contribuem para a literatura contábil por apresentar evidências do campo empírico sobre a institucionalização de práticas da contabilidade gerencial ao longo do tempo, em organizações do terceiro setor, no Brasil, sugerindo novos estudos.

Palavras-chave: CONTABILIDADE GERENCIAL; FUNDAÇÃO PRIVADA; TERCEIRO SETOR; TEORIA INSTITUCIONAL.

Linha Temática: Contabilidade Gerencial.

Realização:

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). Como tal, nesse setor social, os processos e fatores de institucionalização encontram-se em distintos estágios e variações, tão diversos quanto as entidades que o compõem (Guerra & Aguiar, 2007).

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). Ainda que não visem lucro, é vital o alcance de resultado positivo por essas entidades, para a continuidade das suas finalidades (Silveira & Borba, 2010).

Nas entidades do terceiro setor 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 predizer 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 abordagem institucional apresenta-se como uma estrutura válida para o entendimento das práticas contábeis gerenciais como rotinas institucionalizadas (Scapens, 1994). A partir de insights teóricos da velha economia institucional (OIE) e da nova sociologia institucional (NIS) 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 e Askarany, 2008).

Uma abordagem institucional, incorporando tanto OIE quanto NIS, pode ser adotada como base teórica para fornecer uma visão holística de vários fenômenos organizacionais, como o processo da mudança da contabilidade gerencial no campo institucional do terceiro setor.

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, tem-se a seguinte questão-problema: de que forma ocorre a mudança institucional de regras e rotinas da contabilidade gerencial de uma fundação privada educacional catarinense?

O tema do estudo tem relevância social e acadêmica, visto 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 Fundamentação Teórica

2.1 Teoria Institucional

Burns e Scapens (2000) evidenciam o interesse comum pelos temas instituição e mudança institucional em 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).

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).

Para Guerreiro et al. (2008), a dimensão de análise institucional contempla hábitos,

rotinas e instituições, cada qual com distintas características. Os hábitos são formas de ação de natureza individual, enquanto as rotinas compreendem 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. Embora hábitos estejam na esfera pessoal, as rotinas envolvem um grupo de pessoas, tornando-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

Realização:

(Guerreiro et al., 2005).

Estudos sobre o processo de institucionalização de práticas da contabilidade gerencial e de controle gerencial das organizações são destaque na literatura. A Tabela 1 sintetiza o escopo, os autores e o ano de publicação dos estudos empíricos relacionados.

Tabela 1 - 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 et al. (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), Lavarda, Ripoll-Feliu e Barrachina-Palanca (2009), Herbert e Seal (2012), Youssef (2013), Angonese e Lavarda (2014), Lavarda e Popik (2016), Beuren, de Souza e Feuser (2017).

Fonte: Elaborada pela autora.

Estes estudos apresentam a influência de distintos fatores sobre a mudança na 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, dentre outros.

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 estruturara 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 comporto 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

Realização:

ocorre a repetição do comportamento; e a institucionalização das regras e rotinas que vêm sendo reproduzidas (Burns & Scapens, 2000), como ilustra a Figura 1.

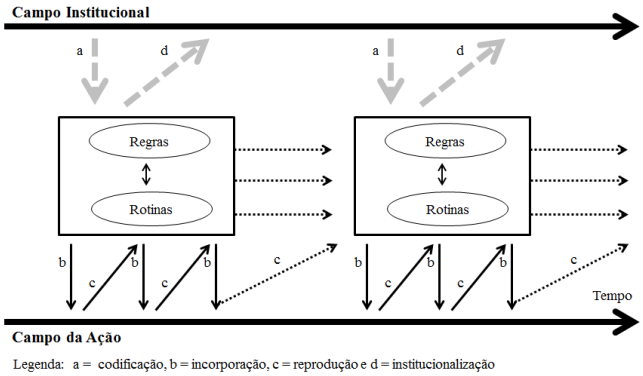

Figura 1 - O processo de institucionalização
Fonte: Adaptado de Burns e Scapens (2000, p. 9).

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 2 sintetiza os conceitos dessas três dicotomias.

Tabela 2 - Dicotomias da mudança institucional da contabilidade gerencial

Dicotomias	Conceitos
Formal *Versus* 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 *versus* 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 *versus* 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 Abordagem Institucional do Terceiro Setor Brasileiro

Na abordagem da teoria institucional, as atividades das entidades do terceiro setor sofrem a influência de agentes externos reconhecidos como agentes institucionais, os quais condicionam e interferem no comportamento organizacional (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).

Segundo Silva e Aguiar (2011), agentes institucionais do terceiro setor representam as estruturas ou atores sociais de reconhecida importância nos contextos em que atuam, e cuja ação fornece significado coletivo capaz de desencadear processos de institucionalização de estruturas ou práticas organizacionais. Tais agentes mantêm uma relação vertical com as organizações, pela existência de regras, leis e sanções, tais como: a forma jurídica, referente à estruturação das organizações como associações ou fundações, os títulos e certificações concedidos pelo poder público, os conselhos de políticas públicas e os financiadores que fomentam as atividades do terceiro setor (Silva & Aguiar, 2011).

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). 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). Essas organizações enquadram-se, simultaneamente, em cinco critérios: (i) privadas; (ii) sem fins lucrativos, isto é, não possuem como razão de existência a geração de lucros – podendo até gerá-los, desde que aplicados nas atividades fins; (iii) institucionalizadas, ou seja, legalmente constituídas; (iv) autoadministradas ou capazes de gerenciar suas próprias atividades; e (v) voluntárias, – podem ser constituídas livremente por qualquer grupo de pessoas, tais como associados ou fundadores (IBGE, 2012, p. 13).

No caso brasileiro, esses critérios correspondem a associações, fundações e organizações religiosas. As associações constituem-se pela união de pessoas que se organizam para fins não econômicos. As fundações são criadas por um instituidor, mediante escritura pública ou testamento, a partir de uma dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la, já as organizações religiosas, originalmente enquadradas como associações, foram consideradas como pessoa jurídica de direito privado em 2003 (IBGE, 2012, p. 13).

3 Metodologia

A pesquisa é teórico-empírica, com objetivo de natureza descritiva, e abordagem qualitativa do problema. Como procedimento de pesquisa tem-se um estudo de caso em uma fundação privada educacional catarinense, selecionada de forma intencional, pela acessibilidade e por estar vinculada a um cenário requisitado para desenvolver o estudo.

A coleta de dados ocorreu por meio de documentos e entrevistas com questões abertas (semiestruturadas). 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. 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.

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

Tabela 3 - Roteiro das entrevistas semiestruturadas

Aspectos pesquisados	Referências
(1) **Mudança das práticas de contabilidade gerencial**	
✓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/*controller*). ✓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), Soin et al. (2002), Guerreiro et al. (2006), Guerreiro et al. (2008).
(2) Dicotomias da mudança	
✓Fatos que desencadearam o processo de mudança das práticas de contabilidade gerencial. - Crises, tensões, conflitos, necessidade, motivação. ✓Tipologia da mudança. - Mudança formal, informal; Mudança revolucionária, evolucionária; Mudança regressiva (cerimonial), progressiva (instrumental). ✓Reflexos na Fundação: - Incompatibilidade, contradições, confiança, desconfiança, aceitação, resistência, estrutura organizacional.	Burns e Scapens (2000), Soin 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: Elaborado pela autora.

Para a validação do roteiro das entrevistas foram observadas as etapas do protocolo

Realização:

definido por Yin (2015). O protocolo aumenta a confiabilidade da pesquisa qualitativa e contempla os objetivos, as informações dos instrumentos de pesquisa e os procedimentos para sua utilização para orientar os passos seguidos pelo pesquisador (Yin, 2015).

O estudo de caso foi realizado em uma fundação privada educacional, localizada no estado de Santa Catarina, e fundada na década de 1960.

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). O sigilo dos dados obtidos foi assegurado por meio do anonimato da entidade e dos participantes das entrevistas.

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: Elaborado pela autora.

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, em respeito à privacidade de todos os envolvidos. 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

Realização:

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.

4 Análise dos Resultados

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.

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

Realização:

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. 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 preconizadas por Burns e Scapens (2000), a mudança percebida nas 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

Realização:

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, conforme apresentam Burns e Scapens (2000).

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 Soin 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

A mudança institucional de regras e rotinas da contabilidade gerencial, na Fundação, vem ocorrendo ao longo do seu período de atuação, impulsionada pela necessidade das gestões anteriores por informações que ajudassem a tomada de decisão.

A mudança das práticas de contabilidade gerencial da Fundação ocorreu por meio de readaptação e orientação da equipe na implementação de novas rotinas e sistemas para 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 para padronização e compartilhamento 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.

A mudança institucional pode ser classificada como formal, revolucionária e progressiva, conforme as dicotomias da mudança preconizadas por Burns e Scapens (2000).

As mudanças promovidas nas práticas de contabilidade gerencial na Fundação 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. As regras e rotinas da contabilidade gerencial foram modificadas e/ou abandonadas, ao longo do tempo, com a reconfiguração das práticas existentes, pela necessidade de 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.

De acordo com a estrutura conceitual de Burns e Scapens (2000), a mudança institucional de regras e rotinas da contabilidade gerencial, motivada pela necessidade dos gestores da Fundação, 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 na Fundação. Dessa forma, foi possível o entendimento das práticas de contabilidade gerencial como rotinas institucionalizadas na Fundação, conforme preconiza a teoria institucional.

Realização:

Os resultados do estudo apresentaram evidências empíricas por identificar a configuração das práticas de contabilidade gerencial ao longo do tempo na Fundação. 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 apoiar a tomada de decisão da gestão, 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 traz uma contribuição para a literatura de contabilidade gerencial por apresentar evidências do campo empírico como a influência de distintos agentes institucionais, presentes no campo institucional, sobre a institucionalização de práticas da contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor.

Em continuidade à pesquisa, sugere-se explorar os aspectos da gestão no terceiro setor, em razão da carência de estudos que abordam a mudança institucional das práticas de contabilidade gerencial no contexto do terceiro setor.

Recomenda-se a replicação da pesquisa, em outras organizações sem fins lucrativos, para aumentar a validade do constructo teórico-metodológico proposto e de possibilitar o cotejamento dos resultados por meio da generalização teórica, o que sinaliza estudos de casos múltiplos dentro de uma mesma área de atuação ou, ainda, estudos em áreas específicas do terceiro setor.

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. doi: 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. doi: 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. doi: https://dx.doi.org/10.1590/1808-057x201410810

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. doi: 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.

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. doi: 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. doi: https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119

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.

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).

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. doi: 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. doi: https://dx.doi.org/10.1590/S1984-92302008000100003

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). (2012). *As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil*. Rio de Janeiro: IBGE. Recuperado de www.ibge.gov.br

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. doi: 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. doi: 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. doi: 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. doi: 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. doi: https://doi.org/10.1086/226550

Milani Filho, M. A. F. (2009). Resultado econômico em organizações do Terceiro Setor: um

Realização:

estudo exploratório sobre a avaliação de desempenho. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 1(1), 35-44. doi: http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v1i1.14710

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. doi: 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.

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 Contabilidad*, 17(1), 88-97. doi: 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. doi: 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. doi: 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. doi: 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. doi: 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. doi: 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. doi: 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.

Realização:

(Orgs.), Handbook de estudos organizacionais (pp. 196-219). São Paulo: Atlas.

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. doi: https://doi.org/10.1016/j.cpa.2006.08.004

Yin, R. K. (2015). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. (5a ed.). Porto Alegre: Bookman.

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