

INSTITUCIONALIZAÇÃO DE INSTRUMENTOS GERENCIAIS: O CASO DE UMA CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS

Emanuel Rodrigues Junqueira

Doutor em Ciências Contábeis – FEA/USP
Universidade Federal do Espírito Santo
E-mail: ejunqueira@usp.br
Telefone: (027)4009-7700

Teodorico Santos de Oliveira Filho

Graduado – Universidade Federal do Espírito Santo
E-mail: teodoricofilho@hotmail.com
Telefone: (027)4009-7700

Leonardo Pin Zancanella

Graduado – Universidade Federal do Espírito Santo
E-mail: leuzancanella@gmail.com
Telefone: (027)4009-7700

Romildo de Oliveira Moraes

Doutor em Ciências Contábeis – FEA/USP
Universidade Estadual de Maringá
E-mail: romoraes@uem.br
Telefone: (044)3011-1366

RESUMO

A pesquisa teve por objetivo identificar de que forma se configuram os instrumentos utilizados na gestão de uma empresa concessionária de veículos, de acordo com os estágios de institucionalização propostos por Tolbert e Zucker (1999). Utilizou-se o método do estudo de caso com a aplicação de questionários estruturados e entrevistas não estruturadas. Os achados indicam que o planejamento estratégico, o orçamento, o preço de transferência para a área administrativa, o método kaizen e a avaliação de desempenho são os instrumentos de contabilidade gerencial que se encontram totalmente institucionalizados. O *benchmarking* interno encontra-se na fase de semi-institucionalização e a avaliação de desempenho dos funcionários das áreas administrativas encontra-se na fase pré-institucional. Como limitação da pesquisa, os achados são restritos a uma empresa concessionária localizada no município de Vitória-ES, porém de uma forma generalizada a pesquisa contribui para a evolução da pesquisa contábil que enfatiza o processo de institucionalização dos instrumentos gerenciais.

Palavras chave: Institucionalização; Instrumentos Gerenciais; Isomorfismo.

Área temática: Controladoria de Contabilidade Gerencial

1. INTRODUÇÃO

O aumento da competição entre as empresas observado nas últimas décadas intensificou a demanda por informações que auxiliem os gestores no processo de gestão e possibilitou o desenvolvimento de novos instrumentos de controle gerencial (JOHNSON , KAPLAN 1993). Esses novos instrumentos permitiram a recuperação da relevância da contabilidade gerencial relatada por Johnson e Kaplan (1993) e possibilitam que os gestores façam escolhas daqueles que formarão a estrutura do sistema de controle gerencial (SCG) da organização.

Entretanto, a despeito dessas escolhas terem por objetivo estabelecer um processo de gestão adequado ao ambiente interno e externo da organização, isso nem sempre ocorre, talvez porque as organizações procuram estabelecer suas atividades de acordo com padrões considerados referência pelas demais organizações, vislumbrando um estado que esteja em conformidade com o sistema social do qual faz ou deseja fazer parte (FONSECA e SILVA, 2002).

DiMaggio e Powell (1983) e Meyer e Rowan (1977) indicam como causa desse comportamento o fato de que as organizações focam mais a legitimidade que a eficiência e, por isso, copiam práticas aceitas pelas instituições, independentemente dos resultados que possam gerar (SANTANA e COLAUTO, 2010).

Nesse contexto, é oportuno pesquisar como se configuram os instrumentos gerenciais institucionalizados pelas organizações e qual a sua efetiva aplicação. De acordo com Santana e Colauto (2010), esse procedimento permite a análise de como o gestor institucionaliza os instrumentos gerenciais, e se a sua adoção objetiva realmente melhorar o desempenho imediato das atividades.

Portanto, com o intuito de discutir o processo de institucionalização dos instrumentos gerenciais utilizados e com o objetivo de identificar a sua contribuição para o processo decisório, a presente pesquisa visou responder a seguinte questão de pesquisa: como se configuram os instrumentos gerenciais, na percepção dos gestores de uma empresa capixaba do setor de concessionárias de veículos, de acordo com os estágios de institucionalização?

Dessa forma, o objetivo geral do estudo consiste em identificar de que forma se configura a institucionalização dos instrumentos gerenciais adotados em uma concessionária de veículos que atua no Espírito Santo de acordo com os estágios de instituição propostos por Tolbert e Zucker (1999). Para alcançar esse objetivo, foram identificados os instrumentos de controle gerencial utilizados no processo de tomada de decisão da empresa pesquisada, classificando-os em tradicionais ou modernos, de acordo com a metodologia proposta por Sulaiman *et al.* (2004), Soutes e Zen (2005) e Soutes e Guerreiro (2010).

Para responder a questão de pesquisa proposta e alcançar o objetivo geral proposto, o trabalho também buscou alcançar os seguintes objetivos específicos: i) identificar os instrumentos gerenciais utilizados no processo de tomada de decisões da organização; ii) apresentar os critérios para identificar as fases do processo de institucionalização dos instrumentos gerenciais de acordo com os estágios: a) pré-institucional, b) semi-institucional e c) total institucionalização, apresentados por Tolbert e Zucker (1999); e iii) Classificar os instrumentos gerenciais da organização de acordo com os critérios propostos por Tolbert e Zucker (1999).

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Controle Gerencial No Contexto Empresarial

Frezatti *et al* (2009, p. 72) definem o Sistema de Controle Gerencial – SCG, como um conjunto de recursos e procedimentos interdependentes que interagem para produzir e fornecer informações que atendam às necessidades que os usuários internos demandam para

desempenharem seus papéis.

Kaplan e Johnson (1993) vão além dessa definição e indicam que o SCG serve como um elo vital e bidirecional entre os gestores e seus subordinados, pois possibilita que os objetivos e metas traçados pelos gestores sejam transmitidos para seus subordinados e, posteriormente, que esses informem aos gestores quanto ao desempenho obtido, sendo esta informação vital no processo de gestão, além de necessária para que a estratégia da empresa possa alcançar o sucesso competitivo desejado.

Para Anthony, *apud* Gomes e Salas (2001), a eficácia de um sistema de controle decorre de uma precisa definição de indicadores relacionados aos principais fatores críticos de sucesso e às responsabilidades de cada unidade organizacional. Assim, por meio da definição e comunicação clara dos objetivos e planos da organização, complementada pela análise dos desvios, possibilita-se que cada responsável oriente-se para o alcance dos objetivos globais da organização.

De acordo com o IMAP 1 "*International Accounting Management Practice*" publicado em 1998 pelo IFAC "*International Federation of Accounting*", este campo de atuação é tratado e organizado de forma diferente em diferentes países, culturas e organizações. Neste sentido, Frezatti e Aguiar (2007) procuraram sugerir, por meio de análise crítica, uma proposta para identificação e análise da estrutura apropriada de um sistema de controle gerencial. No decorrer do trabalho, mencionam que não há uma única estrutura de SCG capaz corresponder plenamente e de forma eficaz a todas as necessidades das diversas empresas existentes, pois as empresas atuam em ambientes distintos, possuem características particulares e sofrem efeito de outras variáveis contextuais.

Oyadomari *et al.* (2007) corroboram com as análises feitas por Frezatti e Aguiar (2007), ao afirmarem que a contabilidade gerencial dispõe de instrumentos que podem ser usados no processo de fornecimento de informações monetárias e não monetárias para avaliar o desempenho da gestão e incrementar o processo de tomada de decisão.

Apesar da aparente capacidade de fornecer informação útil ao processo de tomada de decisões, Santana e Colauto (2010) afirmam que prevalece a dificuldade de justificar o porquê da escolha dos instrumentos implantados nas organizações e a efetiva contribuição dos mesmos no processo decisório.

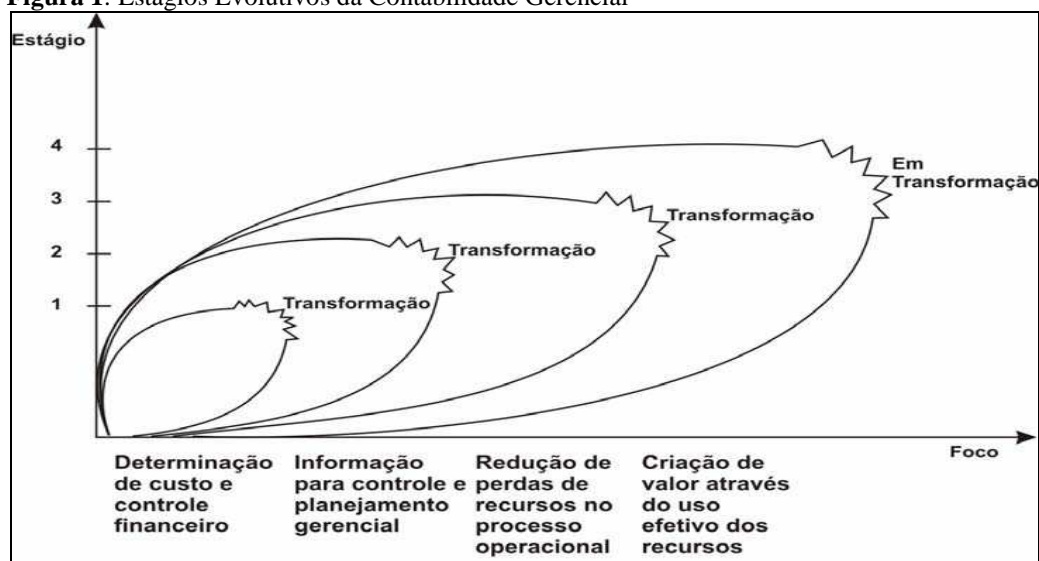
2.1.1 Estágios Da Contabilidade Gerencial

O "*International Accounting Management Practice 1*" (IMAP 1) divulgado pelo IFAC (*International Federation of Accountants*) em 1998, e anteriormente destacado no trabalho, segregou a contabilidade gerencial em quatro estágios em ordem cronológica.

- 1º **Estágio:** Antes de 1950, o foco foi a determinação de custos e controle financeiro, através da utilização do orçamento e das tecnologias de contabilidade de custos;
- 2º **Estágio:** De 1965 a 1985, o foco mudou para o fornecimento de informações para o planejamento de gestão e controle, através da utilização de tecnologias tais como análise de decisão e contabilidade por centro de responsabilidade;
- 3º **Estágio:** Em 1985, a atenção estava voltada para a redução dos desperdícios de recursos utilizados nos processos produtivos, através da utilização de análise de processos e tecnologias de gestão de custos;
- 4º **Estágio:** Em 1995, a atenção se deslocava para a geração ou criação de valor através da melhor utilização dos recursos, através do uso de tecnologias que analisam os *drivers* de valor do cliente, valor para o acionista e inovação organizacional.

No referido estudo são enfatizados o campo de atuação da contabilidade gerencial e sua finalidade e atribuições são elaboradas em termos conceituais, não são descritas as ferramentas e técnicas gerenciais utilizadas em cada estágio. O diagrama ilustrativo dos quatro estágios definidos pelo IFAC é apresentado na Figura 1.

Figura 1: Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial



Fonte: Adaptado de Soutes e Zen (2005)

Soutes e Guerreiro (2007) classificaram as diversas ferramentas de contabilidade gerencial em ferramentas tradicionais e modernas considerando sua adequação aos estágios evolutivos definidos no estudo do IFAC (1998). Em sua pesquisa, procuraram verificar se as empresas brasileiras que se destacam pelo seu porte na economia brasileira utilizam ferramentas modernas de contabilidade gerencial e os resultados da pesquisa demonstram que as empresas pesquisadas utilizavam essas ferramentas, no entanto os autores ressaltam que devido às limitações da amostra, os resultados da pesquisa não poderiam ser conclusivos, por não representarem a população e, deveriam ser tratados com cuidado.

De acordo com a classificação proposta por Soutes e Guerreiro (2007) foram consideradas tradicionais as ferramentas identificadas nos 1º e 2º estágios propostos pelo IFAC e modernas as ferramentas identificadas nos 3º e 4º estágios conforme é descrito no Quadro 1:

Quadro 1: Ferramentas Tradicionais e Modernas de Contabilidade Gerencial

Autores	Ferramentas Tradicionais	Ferramentas Modernas
Soutes e Guerreiro (2007)	Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Padrão, Preço de Transferência, Moeda Constante, Valor Presente e Orçamento.	ABC, Custeio Meta, Benchmarking, Custeio Kaizen, Just-in-time, Teoria das Restrições, Custo Financeiro dos Estoques, <i>Economic Value Added</i> (EVA), Simulações, Balanced Scorecard.

Fonte: Soutes e Guerreiro (2007)

Santana e Colauto (2010) propõem uma classificação que engloba características relacionadas com: i) o modelo de gestão; ii) os métodos de mensuração e avaliação de desempenho; e iii) os métodos e sistemas de custeio. O Quadro 2 apresenta a segregação proposta pelos autores. Vale ressaltar que essa classificação não pode ser considerada única e que para delimitar o escopo da pesquisa, nesse artigo serão analisados apenas os instrumentos relacionados com os métodos de mensuração e avaliação de desempenho e com os métodos e sistemas de custeio utilizados.

Quadro 2: Instrumentos gerenciais de acordo com a configuração do processo de gestão

MODELO DE GESTÃO	MÉTODOS DE MENSURAÇÃO E AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO	MÉTODOS E SISTEMAS DE CUSTEIO
Descentralização Gestão Baseada em Atividades (ABM) Gestão Baseada em Valor (VBM) Sistema de Gestão Econômica (GECON)	<i>Balanced Scorecard</i> (BSC) <i>Benchmarking</i> <i>Economic Value Added</i> (EVA) Just in time (JIT) Orçamento Planejamento Estratégico Preço de Transferência Retorno sobre Investimento (ROI) Simulação Teoria das Restrições (TOC) Custeio <i>Kaizen</i>	Custeio Baseado em Atividades (ABC) Custeio Meta (<i>Target Costing</i>) Custeio Padrão Custeio por Absorção Custeio Variável

Fonte: Santana e Colauto (2010)

2.2. A Teoria Institucional

A teoria institucional pode proporcionar importantes contribuições para gestão nas organizações, pois ela engloba em suas várias vertentes os aspectos, econômicos, políticos e sociais, que pode vir a auxiliar no entendimento das mudanças organizacionais da empresa (SANTANA e COLAUTO, 2010).

Para Frezatti *et al.* (2009, p.227), a teoria institucional é dividida em três correntes, (VEI) Velha Economia Institucional, (NEI) Nova Economia Institucional e (NIS) Nova Sociologia Institucional, sendo esta última a única que não rompeu com o paradigma neoclássico, sendo enquadrado em um paradigma positivista. Para o mesmo autor, embora haja distinção entre as três correntes, elas têm um ponto em comum: a consideração do papel central exercido pelas instituições no comportamento humano nas atividades.

Burns e Scapens, *apud* Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008), afirmam que o interesse pela teoria institucional nas ciências sociais tem aumentado e que pelo menos dois enfoques dessa teoria podem ser observados na literatura contábil: (i) Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology* – NIS) e (ii) Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics* – OIE). Esses autores afirmam que a teoria institucional que fundamenta estudos analíticos de mudanças nas rotinas dos sistemas de contabilidade gerencial é a velha economia institucional (OIE).

Quando se ressalta as influências normativas nos processos de tomada de decisão organizacional, a teoria institucional pode oferecer uma importante extensão e distintiva das perspectivas e abordagens para explicar a estrutura das organizações (TOLBERT e ZUCKER, 1999). Na área contábil a Teoria Institucional vem sendo utilizada para explicar o processo de implementação, manutenção e substituição de instrumentos gerenciais dentro do processo de gestão das organizações.

Quinello (2007) menciona que a institucionalização analisa a organização sob perspectivas das Instituições e dos fenômenos que são socialmente construídos, vindos do resultado de ações intencionais ou planejados das influências culturais, políticas, dos processos cognitivos e simbólicos. Oliver *apud* Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008) menciona que atividades institucionalizadas são aquelas ações que duram e que são socialmente aceitas, além de ser resistentes às mudanças não sendo de forma direta dependentes de recompensas ou do monitoramento da sua permanência.

A institucionalização de uma organização se tornará evidente, quando esta adquirir vida própria, independentemente do que ela produzir, sempre estará em um processo de reinvenção (ROBBINS, 2002). Guerreiro, Frezatti e Casado (2004) afirmam que as rotinas têm o papel de fazer a conexão entre os hábitos e as instituições, e ainda, que estes hábitos podem ser modificados, ou seja, a intencionalidade de ação dos atores envolvidos deve ser

levada em consideração.

Tolbert e Zucker (1999) classificaram o processo de institucionalização em três fases: habitualização, objetificação e sedimentação.

Habitualização: Considerada neste momento como estágio pré-institucional, envolvendo o desenvolvimento de comportamentos padronizados para solução de problemas além da associação de tais comportamentos a estímulos particulares. Segundo Tolbert e Zucker (1999), em um contexto organizacional, a habitualização envolve a geração de novos arranjos estruturais para responder a problemas ou conjunto de problemas organizacionais específicos e a normalização de tais arranjos em políticas e procedimentos de uma de organização qualquer, ou um conjunto de organizações que tenham problemas iguais ou semelhantes.

Objetificação: Esta fase representa o estágio semi-institucional do processo, envolve o desenvolvimento de certo grau de consenso social entre os gestores a respeito do valor da estrutura e a crescente adoção por parte da organização com base nesse consenso. Nesta fase os gestores da organização que defendem as mudanças tendem a desempenhar um papel importante, realizando as tarefas de teorização com o objetivo de atribuir legitimidade cognitiva e normativa geral (TOLBERT e ZUCKER, 1999).

Sedimentação: Esta fase é considerada a de total institucionalização, envolvendo a utilização contínua da estrutura ao longo de gerações de membros dentro da organização. Segundo Tolbert e Zucker (1999) a sedimentação fica caracterizada pela propagação dos hábitos entre todos os atores envolvidos no processo e também pela perpetuação das mudanças introduzidas por um período considerável de tempo. As autoras afirmam que a fase de sedimentação leva a total institucionalização por meio da atuação de três variáveis: i) resistência de grupos de oposição; ii) apoio continuado de grupos de defensores; e iii) correlação positiva com resultados esperados.

2.2.1 Isomorfismo Como Mecanismo De Institucionalização

As organizações tendem a adotar medidas que já estejam consolidadas nas demais organizações (FONSECA e MACHADO, 2002). Santana e Colauto (2010) expressam que as instituições tendem a buscar mais legitimidade que eficiência e por isso, passam a copiar práticas tidas como corretas, não se importando com os resultados que possam gerar. As organizações buscam um processo de homogeneização. Dentro da Nova Sociologia Institucional (NIS) existe o conceito de isomorfismo, que é utilizado dentro da contabilidade gerencial para mostrar como as organizações adotam ferramentas a partir de pressões relacionadas ao ambiente externo (FREZATTI *et al*, 2009).

O isomorfismo institucional é o processo que faz com que setores ou até mesmo toda organização se pareça uma com as outras, desde que apresentem o mesmo conjunto de condições ambientais. Isomorfismo é entendido como a busca da homogeneidade de estruturas, processo e ações, é o resultado das pressões competitivas que forçam as organizações a adotarem formas adaptadas para ajudar na sua sobrevivência. As pressões externas e internas acabam levando as organizações a adotarem comportamento semelhante entre si. Fato que conduz à similaridade de forma e da estrutura, de acordo com o ambiente institucional (DIMMAGIO; POWELL, 1991).

Baseado na obra de Dimmaggio e Powell (1991) Santana e Colauto (2010) dividem o isomorfismo em três: o coercitivo, o normativo e o mimético.

O **isomorfismo coercitivo** ocorre quando a gestão é submetida a pressões externas sendo estas formais ou informais, vindas de outras organizações das quais possam depender ou em virtude de certas expectativas culturais da sociedade que esta inserida. Essas pressões podem ser concretizadas em ações de força, persuasão ou até mesmo por convites para participar em coalizões ou associações.

O **isomorfismo mimético** ocorre quando a gestão de uma organização utiliza práticas de outra organização para enfrentar incertezas do ambiente que atua. Esse processo geralmente ocorre pela reprodução ou imitação de políticas, estratégias, estruturas, tecnologias, sistemas produtivos, produtos, serviços e práticas administrativas em geral.

O **isomorfismo normativo** faz referência à profissionalização, envolvendo o compartilhamento de um conjunto de normas e métodos de trabalho pelos membros dos segmentos ocupacionais. Esse isomorfismo é estabelecido por padrões de uma determinada comunidade de profissionais, com o objetivo de embasar cognitivamente e dar legitimidade às atividades por ela desenvolvida.

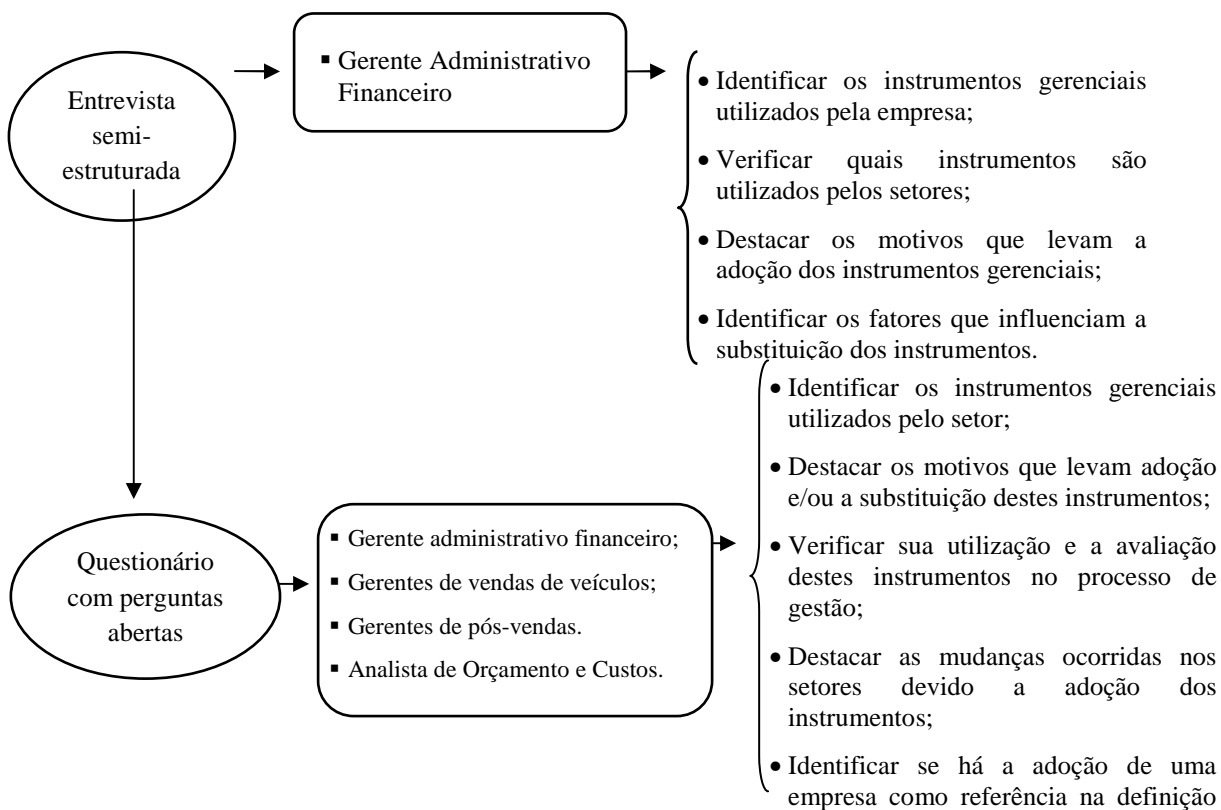
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa utilizou como estratégia, o Estudo de Caso (MARTINS e THEÓPHILO, 2007), tendo por objetivo descrever e interpretar os dados obtidos. Nesse sentido, a pesquisa foi descritiva porque pretende apresentar um relato detalhado sobre os instrumentos de contabilidade gerencial utilizados pela organização pesquisada. De acordo com Godoy (2006, p. 124), os estudos de caso descritivos são importantes na medida em que apresenta informações sobre fenômenos pouco estudados, o que permite a formação de uma base de dados para futuros trabalhos comparativos e de formulação de teoria. O trabalho também se propôs interpretativo na medida em que se pretendeu desenvolver um conjunto integrado dos diferentes estágios de institucionalização dos instrumentos gerenciais e o relacionamento entre eles, a partir dos dados empíricos, coletados no campo e explicitamente identificados (GODOY, 2006). Dessa forma, se buscou conhecer como se configuram os instrumentos de controle gerencial de acordo com os estágios de institucionalização, semelhante ao desenvolvido no trabalho de SANTANA e COLAUTO (2010).

Quanto à técnica de coleta de dados, foram utilizados dois procedimentos: o questionário e a entrevista semi-estruturada. O questionário foi disponibilizado aos gestores da empresa pesquisada, com explicações sobre o propósito da pesquisa, suas finalidades, com o objetivo de despertar o interesse do informante para que ele responda o questionário, conforme recomendado por Martins e Theóphilo (2007). A entrevista foi realizada com a Gerente Administrativa e Financeira, com o objetivo de se obter informações complementares e realizar uma triangulação com as informações obtidas com o questionário, conforme recomendado por Martins e Theóphilo (2007).

A Figura 2 apresenta a estrutura da metodologia de coleta de dados que foi utilizada.

Figura 2- Estrutura da metodologia utilizada para a coleta de dados da pesquisa.



Fonte: Adaptado de Santana e Colauto (2010).

3.1 Protocolo De Pesquisa

O Protocolo de pesquisa contribui para sistematizar o registro do material coletado e para construir as bases de validação das conclusões que a pesquisa vier a alcançar (LIMA, 2008). Para Martins (2008) o protocolo é o elemento que dará confiabilidade na pesquisa, pois garante que os resultados encontrados em uma investigação possam a ser assemelhados aos resultados de replicação do estudo de caso, ou até mesmo de outro estudo de caso em condições iguais, e tendo o mesmo protocolo como orientador. Para Yin (2001) o protocolo serve como tática para aumentar a confiabilidade da pesquisa em um estudo de caso e destina-se a orientar o pesquisador na condução do estudo.

Para Lima (2008) o protocolo de estudo de caso deve definir: i) os aspectos que serão explorados nas pesquisas bibliográficas, documental e de campo; ii) o material bibliográfico que imprimirá fundamentação conceptual e teórica às descrições, interpretações e análises da problemática investigada; iii) as técnicas de coletas de materiais que melhor se ajustem ao tema e ao problema de pesquisa; iv) os instrumentos de coletas de materiais; v) os agentes envolvidos na pesquisa a ser realizada; vi) os espaços a serem privilegiados durante o processo de coleta de matérias e o tempo envolvido na empreitada; vii) a previsão de como os matérias sistematicamente registrados; e viii) a previsão de equipamentos necessários para a pesquisa.

Já Yin (2001) e Martins (2008), trazem definições semelhantes quanto ao conteúdo que um protocolo deve ter. Yin (2001) define que o protocolo de estudo de caso deve apresentar as seguintes seções: i) uma visão geral do projeto do estudo de caso; ii) procedimentos de campo; iii) questões de estudo de caso; e iv) guia para o relatório do estudo de caso. Martins (2008) diz que o protocolo deve ser composto por: i) definição dos objetivos do estudo; ii) procedimentos iniciais, constituídos por contato inicial, informações gerais, verificação dos procedimentos para coleta de dados, contrapartida da pesquisa e as questões

para o estudo de caso; iii) estabelecimento das questões que nortearão o estudo de caso; e iv) destaque das possíveis fontes de evidência utilizadas para coleta de dados. O protocolo de pesquisa deste estudo de caso será elaborado a partir da estrutura apresentada por Martins (2008) que retrata:

i) Objetivo de estudo de caso: verificar quais instrumentos gerenciais são utilizados em uma empresa concessionária de automóvel e o nível de institucionalização destas ferramentas.

ii) Procedimentos iniciais

- a- Contato inicial:** Em agosto de 2010 realizou-se inicialmente o contato com a gerente administrativa e financeira da empresa onde foram apresentados os objetivos da pesquisa, a metodologia a ser utilizada para a coleta dos dados e o tipo de informação que o estudo requeria.
- b- Informações gerais:** No contato inicial a gerente administrativa financeira fez uma série de questionamentos referentes à proposta de pesquisa buscando um melhor entendimento sobre o objetivo da pesquisa. Após dar a autorização para a realização da pesquisa, sugeriu que fosse agendado previamente com os gestores a aplicação do questionário utilizado para a coleta dos dados da pesquisa.
- c- Verificação dos procedimentos para coleta de dados:** Quanto ao questionário, a gerente administrativa financeira mencionou que as perguntas seriam respondidas pelos gestores em observância a política de segurança da empresa. Não foram agendadas datas para a aplicação do questionário ou para a realização da entrevista com a gerente administrativa financeira já no primeiro contato com a empresa. Ficou acordado que os agendamentos seriam feitos posteriormente de acordo com a disponibilidade dos gestores.
- d- Contrapartida da pesquisa:** foi acordado que os autores da pesquisa encaminhariam a versão completa do artigo, a fim de apresentar os resultados da pesquisa o que irá possibilitar uma maior integração entre a academia e o mercado.
- e- Proposição para o estudo de caso:** para coleta dos dados, adaptou-se um conjunto de questões que refletem o escopo da pesquisa, a partir da revisão teórica sobre Teoria Institucional e Instrumentos de Contabilidade Gerencial, e propostas por Santana (2010). A partir da análise dessas questões, foi elaborado um questionário que foi revisado e validado por meio de pré-testes durante o mês de março de 2011.
- f- Outras possíveis fontes de informação:** como outras fontes de informação, utilizou-se um roteiro de entrevista não estruturada, composto por 12 questões abertas, adaptadas do modelo proposto por Santana (2010).

3.2. Categorias Da Pesquisa

As categorias de análise da pesquisa foram classificadas em três grupos: i) categorias relacionadas aos instrumentos de gestão; ii) categorias relacionadas aos métodos e sistemas de custeio; e iii) categorias relacionadas à institucionalização dos instrumentos de gestão.

A classificação das categorias da pesquisa em três grupos distintos teve por finalidade sistematizar o processo de coleta de dados empíricos e melhor estruturar a análise. Procedimento semelhante foi adotado nos estudos de Santana (2010) e Santana e Colauto (2010), que analisaram a institucionalização de instrumentos gerenciais em uma empresa do setor elétrico brasileiro.

No Quadro 3 são apresentadas as categorias de pesquisa relacionadas aos instrumentos gerenciais e aos métodos e sistemas de custeio reportados na literatura pesquisada e adaptados de Santana (2010).

Quadro 3: Variáveis da pesquisa

Métodos para Mensuração e Avaliação de Desempenho	Métodos e Sistemas de Custeio
Orçamento Teoria das Restrições (TOC) Planejamento Estratégico <i>Balanced Scorecard</i> (BSC) Retorno sobre Investimento (ROI) Preço de Transferência Valor Econômico Adicionado (EVA) Método Kaizen	Custeio baseado em atividades (ABC) Custeio Meta Custeio Padrão Custeio por Absorção Custeio Variável

Fonte: Adaptado de Santana (2010)

Os instrumentos gerenciais classificados como Métodos de Mensuração e Avaliação de Desempenho foram os mesmos utilizados por Santana (2010) e Santana e Colauto (2010). Para determinar os estágios do processo de institucionalização dos Métodos para Mensuração e Avaliação de Desempenho e dos Métodos e Sistemas de Custeio serão utilizados os três estágios do processo de institucionalização apresentados por Tolbert e Zucker (1999) e adotados no Brasil nas pesquisas realizadas por Santana (2010) e por Santana e Colauto (2010).

O Quadro 4 apresenta as três dimensões distintas desses estágios.

Quadro 4: Estágios de institucionalização e dimensões comparativas

DIMENSÕES	ESTÁGIOS DE INSTITUCIONALIZAÇÃO E DIMENSÕES COMPARATIVAS		
	Pré-institucional	Semi-institucional	Total Institucionalização
Processos	Habitualização	Objetificação	Sedimentação
Características dos adotantes	Homogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos
Ímpeto para difusão	Imitação	Imitativo/Normativo	Normativa

Fonte: Adaptado de Santana (2010)

Seguindo a proposta de Santana (2010) e Santana e Colauto (2010), na dimensão **Processos** foi considerado como critério de análise o aspecto temporal, ou seja, quanto mais tempo o instrumento faz parte do processo de gestão, maiores são as chances do artefato ser aceito entre os gestores e começar a fazer parte do conjunto das pressuposições e crenças inquestionáveis da organização.

Na dimensão **Características dos Adotantes**, os instrumentos gerenciais foram classificados como homogêneos ou heterogêneos. A característica foi considerada homogênea quando todos os gestores da organização adotaram instrumentos semelhantes em decorrência da similaridade das situações vivenciadas, ou seja, refere-se à possibilidade da gestão levar em consideração as soluções desenvolvidas por outras empresas ou setores que passam por circunstâncias similares na estrutura de gestão, enquanto que a característica heterogênea está relacionada à adoção ou transformação dos instrumentos gerenciais de acordo com as necessidades e peculiaridades vivenciadas no departamento, na empresa ou no setor (SANTANA e COLAUTO, 2010).

Da mesma forma que Santana (2010) e Santana e Colauto (2010), na dimensão **Ímpeto para Difusão**, os instrumentos gerenciais foram avaliados quanto a dois dos três tipos de isomorfismo propostos por DiMaggio e Powell (1991): i) mimético e normativo. Não foi utilizado o isomorfismo coercitivo uma vez que este tem um foco mais externo à organização e, por isso, não auxilia de forma adequada o entendimento do ímpeto para difusão dos instrumentos gerenciais dentro da organização (SANTANA e COLAUTO, 2010)

Quadro 5 - Questões de coleta de dados classificadas segundo as dimensões para identificação dos estágios de institucionalização dos instrumentos gerenciais.

DIMENSÃO PROCESSOS
1) Quais instrumentos são utilizados pelo setor? 2) Quando e de que forma foi a aquisição destes instrumentos? 3) Como está sendo utilizado o instrumento de gestão atualmente? 4) Os instrumentos gerenciais estão sendo utilizados para qual finalidade? 5) A adoção trouxe algum problema e/ou benefício para o setor? Quais? 6) Você considera que os atuais instrumentos de gestão estão em pleno funcionamento na organização? Quais são as justificativas?
DIMENSÃO CARACTERÍSTICA DOS ADOTANTES
7) Quais fatores influenciaram a adoção de novos instrumentos pelo setor? 8) Como ocorre o processo de avaliação dos instrumentos gerenciais? 9) Houve substituição de instrumentos gerenciais? Quais instrumentos foram implementados nesse processo de substituição? 10) Quais mudanças ocorreram no setor em função da adoção dos instrumentos gerenciais?
DIMENSÃO ÍMPETO PARA DIFUSÃO
11) Vocês utilizaram alguma organização como referência na definição dos instrumentos gerenciais que seriam adotados na gestão? 12) Vocês estão estudando implantação de novos instrumentos de gestão para o setor?

Fonte: Santana (2010)

4. PROCEDIMENTOS PARA ANÁLISE DOS DADOS

Para a análise dos dados utilizou-se a técnica de Análise de Conteúdo das respostas dos questionários, com transcrição das entrevistas realizadas com o Analista de Orçamento e Custos, Gerente de Pós Vendas, Gerente de Vendas e Gerente Administrativo Financeiro. Assim, foi possível identificar os estágios de institucionalização (habitualização, objetificação, sedimentação) dos instrumentos gerenciais utilizados pela empresa por meio dos seguintes critérios de análise:

- a) Para que um instrumento fosse classificado na fase pré-Institucional as características foram analisadas simultaneamente em três dimensões conforme realizado na pesquisa de Santana e Colauto 2010. Desse modo, para um instrumento de gestão ser incluído no estágio de pré-institucionalização, foi observado: 1) se ele desencadeou a criação de novos arranjos estruturais a partir das demandas da organização; 2) se uma parte dos gestores iniciou estudos de projetos sobre a adoção de determinados instrumentos na prática da gestão e 3) se foi proveniente do consenso de ideais dos gestores quanto à adoção de instrumentos gerenciais, com base em empresas que vivenciam situações semelhantes.
- b) Para que um instrumento fosse classificado na fase semi-institucional foi verificado: 1) se houve incentivos para a consolidação e difusão dos arranjos estruturais; 2) se os instrumentos já estavam inseridos nas práticas de gestão de alguns departamentos, de forma particular; e 3) se houve incorporação e disseminação dos instrumentos gerenciais nas práticas de outros.
- c) Na fase de total institucionalização, foi observado: 1) se houve continuidade histórica e tendência para a consolidação dos arranjos estruturais estabelecidos; 2) se os instrumentos estavam consolidados nas práticas de gestão e difundidos pela maior parte da organização, o que permitiria classificá-lo como homogêneo, ou se houve o ajuste na utilização dos instrumentos por parte dos gestores com o intuito de atender as necessidades e particularidades dos seus departamentos e 3) se os instrumentos gerenciais foram incorporados às práticas gerenciais da organização, portanto, há monitoramento e controle por meio de normas e sanções.

5. ANÁLISE DOS DADOS

5.1 Descrição Dos Instrumentos Gerenciais Que Compõe o Grupo Métodos De Mensuração e Avaliação De Desempenho.

Os instrumentos Gerenciais do grupo Método de Mensuração e Avaliação de Desempenho identificados na empresa foram os seguintes: (1) Orçamento, (2) Planejamento estratégico, (3) Método Kaizen, (4) Preço de transferência, (5) Benchmarking (6) Avaliação de desempenho setorial.

Segundo os gestores, o principal instrumento gerencial utilizado para mensuração e avaliação do desempenho na empresa é o orçamento anual. Segundo eles este instrumento é utilizado pelo grupo empresarial do qual a concessionária faz parte já há aproximadamente vinte anos. Com a aquisição da concessionária pelo grupo empresarial, automaticamente passou-se a utilizar o orçamento anual na concessionária, como o principal instrumento gerencial, e esta prática permanece desde então. Inicialmente, o acompanhamento do orçamento era feito através de planilhas em Excel. A partir de 2008 a empresa implantou um *software* chamado SIAD visando melhorar planejamento e o acompanhamento orçamentário.

De acordo com os gestores o orçamento é elaborado anualmente e conta com a participação deles próprios, da diretoria da concessionária e dos representantes do grupo empresarial proprietário da empresa. Para a fixação das metas são observadas as expectativas da alta direção da empresa e também as expectativas para o mercado no próximo ano. O acompanhamento das metas traçadas no orçamento é feito através de reuniões mensais entre os diretores da empresa e os gestores, onde são comparados os resultados alcançados no período em relação ao que foi previsto no orçamento. Ainda segundo os gestores, quando necessário, são realizadas adequações no orçamento. Isso ocorre quando existem divergências significativas entre o que foi previsto para o período ou no acumulado dos períodos em relação ao que está sendo realizado no orçamento.

Quanto ao Planejamento Estratégico, os gestores mencionaram que esta prática é utilizada na empresa desde a sua aquisição, e assim como o orçamento anual é uma prática herdada do grupo empresarial do qual a empresa faz parte. Em 2002 foi elaborado um plano onde se buscou direcionar as atividades da empresa considerando três aspectos: expansão das atividades, estruturação de um departamento de recursos humanos e desenvolvimento das atividades com responsabilidade social e respeito ao meio ambiente.

Para a expansão das atividades da empresa buscou-se o aumento da participação da concessionária nos mercados onde ela já atuava e a entrada da empresa em outros mercados. Até 2009 a empresa atuava no Espírito Santo, e no interior dos estados de Minas Gerais e Rio de Janeiro. Em 2010 a empresa passou a atuar em duas capitais da região sudeste do Brasil expandindo suas atividades. A estruturação do departamento de recursos humanos teve o objetivo de melhorar a gestão do quadro de funcionários da empresa além da criação de um programa de identificação e retenção de talentos. No que diz respeito à responsabilidade social e respeito ao meio ambiente a empresa apóia projetos sociais e estimula a participação dos seus colaboradores nestes projetos. A empresa implantou um projeto de gestão ambiental com vistas à certificação ISO 14001, alcançada em 2008 e atualmente na sua terceira certificação.

O Método Kaizen é um artefato que faz parte da cultura da marca representada pela concessionária pesquisada e por isso sua implantação ocorreu junto com o início das atividades da concessionária. O Método Kaizen tem como premissa a melhoria contínua e sua filosofia consiste na busca incessante da melhora de processos produtivos e administrativos, tornando-os mais enxutos e velozes. A alta administração da empresa instituiu uma série de atividades para a promoção dos valores adotados, disponibilizando recursos necessários a todas essas atividades, desta forma, o corpo de funcionários passou a incorporar no seu dia-a-

dia as práticas relacionadas com a melhoria contínua. Dentre as práticas adotadas, a empresa, juntamente com o grupo empresarial do qual faz parte, instituiu um prêmio anual onde os idealizadores de projetos de melhoria implantados na empresa, apresentam suas idéias em forma de caso e os vencedores são premiados. Segundo os gestores, a implantação desta premiação tem por objetivo estimular o nascimento de boas idéias que colaborem para a melhoria contínua das atividades da empresa.

O preço de transferência é utilizado na prestação de serviço da administração para os demais departamentos da empresa. Os gestores não informaram quando ocorreu o início da adoção deste instrumento. Questionada sobre a metodologia utilizada para a fixação do preço dos serviços da administração, a gerente administrativa financeira mencionou que anualmente, no período da elaboração do orçamento, é feito um estudo com intuito de identificar o preço que está sendo praticado pelo mercado para um serviço semelhante ao realizado pela administração da empresa. Esse estudo serve de parâmetro para fixação do preço de transferência do serviço da administração para os demais departamentos.

Segundo os gestores o processo de *benchmarking* ocorre principalmente entre as concessionárias do grupo. Desta forma este processo poderia ser classificado como *benchmarking* interno do grupo. A análise comparativa ocorre principalmente nos departamentos de veículos novos e pós-venda, sendo que este último engloba venda de peças e acessórios para automóveis e serviços de mecânica, funilaria e pintura. O resultado principal desse processo é a replicação de determinada prática que foi implementada com sucesso por alguma concessionária do grupo. Segundo os gestores a interação entre as lojas segue a premissa do Método Kaizen na busca da melhoria contínua de todos os processos das concessionárias. Não foi mencionado quando se iniciou a adoção do instrumento.

A avaliação de desempenho também foi um instrumento herdado do grupo empresarial do qual a empresa faz parte. O parâmetro utilizado para a avaliação de desempenho dos setores e da empresa como um todo é o orçamento anual. No que diz respeito aos setores da empresa separadamente, os setores comerciais, que abrangem venda de veículos e o setor de pós-vendas, utilizam este instrumento desde o início das atividades da empresa. Segundo os gestores, estas avaliações abrangem índices de produtividade relacionados a vendas de veículos, peças e acessórios para automóveis, os serviços de funilaria e pintura, índices de qualidade e avaliações individuais dos funcionários. Já no setor administrativo, segundo a gerente administrativa financeira, a avaliação de desempenho foi implantada há dois anos e atualmente está passando por modificações com o intuito de melhorar a metodologia de avaliação das atividades dos funcionários do setor.

O Quadro 6 apresenta a classificação dos instrumentos que fazem parte dos métodos de mensuração, avaliação de desempenho e custeio, conforme os respectivos estágios de institucionalização. Observa-se que o planejamento estratégico, o orçamento, o preço de transferência para a área administrativa, o método kaizen e a avaliação de desempenho são os instrumentos de contabilidade gerencial que se encontram totalmente institucionalizados. O *benchmarking* interno encontra-se na fase de semi-institucionalização e a avaliação de desempenho dos funcionários das áreas administrativas encontra-se na fase pré-institucional.

Quadro 6 - Estágios de institucionalização dos instrumentos de contabilidade gerencial

INSTRUMENTOS DE GESTÃO	FASES DA INSTITUCIONALIZAÇÃO/CARACTERÍSTICAS
PRÉ-INSTITUCIONALIZAÇÃO	
Avaliação de desempenho Departamento Administrativo	Processo- Em vigor desde 2010. Característica do adotante- homogêneo/heterogêneo – difundido por todos os departamentos, mas utilizado conforme necessidades específicas de cada um deles. Ímpeto para Difusão: Imitativo/Normativo.
SEMI-INSTITUCIONALIZAÇÃO	
Benchmarking	Processo- Não identificado o início da adoção Característica do adotante- heterogênea- Atende os setores de vendas de veículos e pós-vendas Ímpeto para Difusão- Imitativo
TOTAL INSTITUCIONALIZAÇÃO	
Avaliação de Desempenho Departamentos de Veículos e Pós Vendas	Processo- Utilizado desde a fundação da empresa Característica do adotante- heterogêneo – utilizado desde o início em alguns setores da empresa - vendas e pós vendas Ímpeto para Difusão- Imitativo
Orçamento	Processo- Utilizado há aproximadamente 20 anos Característica do adotante- homogêneo - Utilizado por toda organização Ímpeto para Difusão - imitativo/mimético
Planejamento Estratégico	Processo- Utilizado desde a fundação da empresa Característica do adotante – homogêneo - presente em toda organização Ímpeto para Difusão – imitativo/mimético
Método Kaizen	Processo – Ferramenta que faz parte da cultura organizacional da marca representada, portanto, presente desde o começo Característica do adotante - homogêneo Ímpeto para Difusão – imitativo/mimético
Preço de Transferência	Processo - não foi possível identificar o início da adoção do instrumento Característica do adotante – homogêneo/heterogêneo Ímpeto para Difusão – imitativo/mimético.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do estudo foi identificar os instrumentos gerenciais utilizados em uma empresa capixaba do setor de concessionária de veículos e classificar em quais níveis de institucionalização se encontram estes instrumentos.

Os achados da pesquisa demonstram que a adoção dos instrumentos gerenciais utilizados pela empresa foi diretamente influenciada pelas experiências acumuladas ao longo o tempo pelo grupo empresarial o qual a empresa faz parte. A escolha dos instrumentos gerenciais utilizados atualmente foi pensada de modo a padronizar as informações geradas na empresa em relação ao grupo empresarial a que a empresa pertence. Dessa forma, a institucionalização das principais práticas de controle gerencial está associada com a aquisição da concessionária pelo grupo empresarial que detém o seu controle.

A referência de uma estrutura organizacional consolidada provavelmente tenha contribuído no processo de institucionalização dos instrumentos gerenciais utilizados pela empresa, contudo, isso não foi mencionado diretamente pelos gestores tratando-se apenas de uma análise dos pesquisadores com base nas informações colhidos na pesquisa. Desta forma observa-se o isomorfismo normativo como mecanismo institucionalizador dos instrumentos gerenciais adotados pela empresa.

Foi mencionado pelos gestores que não houve substituição nos instrumentos gerenciais utilizados pela empresa, porém, quando necessário são realizadas adequações com o intuito de suprir novas demandas e melhorar a qualidade das informações geradas.

De mesma forma que Santana (2010) e Santana e Colauto (2010), as conclusões da pesquisa reforçam a idéia de que o critério tempo é um fator que exerce forte influência na institucionalização dos instrumentos. Entretanto, a aquisição da empresa por um grupo empresarial, demonstrou ser um importante fator de mudança das práticas adotadas.

Como sugestão para novas pesquisas, propõe-se verificar a influência das práticas adotadas por empresas compradoras na institucionalização de instrumentos gerenciais por parte de empresas adquiridas. Outra sugestão diz respeito à necessidade de conhecer como ocorre a adaptação da organização às novas práticas implantadas.

REFERÊNCIAS

BRENEIZER R. W. **Abordagem Institucional**: a Fapesp como ator relevante no campo organizacional de produção científica e tecnologia paulista. 2009. 165 p. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração. Universidade Nove de Julho, São Paulo, 2009.

DIMAGGIO, P.; POWELL, W. **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: The University of Chicago Press, 1991. Disponível em: <http://www.stanford.edu/group/song/papers/NewInstitutionalism.pdf>. Acesso em: 13 dez 2010.

DIMAGGIO, P.J; POWELL, W.W. **The Iron Cage Revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields**. American Sociological Review, v.48, n.2, p.147-160, April, 1983.

FONSECA, V. S.; MACHADO-DA-SILVA, C. L. **Conversação entre abordagens da estratégia em organizações**: escolha estratégica, cognição e instituição. Organizações & Sociedade, v. 9, n. 25, p. 93-109, set./dez. 2002.

FREZATTI, F., ROCHA, W., NASCIMENTO, A., JUNQUEIRA, E. R. **Controle Gerencial**: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental sociológico. São Paulo: Atlas, 2009.

FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B. **Escolha Adequada da Estrutura de um Sistema de Controle Gerencial**: uma proposta de análise. In: Congresso Anpcont, 1, 2007, Gramado. *Anais...* Gramado/RS, Anpcont, 2007. CD-ROM.

GODOY, A.S. **Estudo de caso qualitativo**. In: GODOI, C.K.; BANDEIRA-DE-MELLO, R.; SILVA, A.B. da. (org.). Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais: paradigmas, estratégias e métodos. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 124.

GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. **Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GUERREIRO R.; PEREIRA C. A.; FREZATTI F. **A aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial**. Organizações & Sociedade, v.15, n. 44, p. 45-62, jan/mar. 2008.

GUERREIRO R.; FREZATTI F.; CASADO T.; **Em busca do entendimento da formação dos hábitos, rotinas e instituições da contabilidade gerencial**. In: Congresso USP de

Controladoria e Contabilidade, 4, 2004, São Paulo. *Anais...* São Paulo-SP, Universidade de São Paulo, 2004. CD-ROM.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. INTERNATIONAL MANAGEMENT ACCOUNTING PRACTICE 1 (IMAP1), Mar, 1998. Disponível em http://www.mia.org.my/handbook/guide/imap/imap_1.htm. Acesso em 13 dez 2010.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S.– **Contabilidade gerencial**- a restauração da relevância da contabilidade nas empresas. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

LIMA, M. C. **Monografia**: a engenharia da produção acadêmica. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MARTINS, G. A. **Estudo de Caso**: uma estratégia de pesquisa. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MEYER, J. W. & ROWAN, B. *Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony*. **American Journal of Sociology**. v. 83, p. 340-363, 1977.

OYADOMARI J. C. T., MENDONÇA, O. R., CARDOSO, R. L., JUNQUEIRA, E. R. **A institucionalização da VBM value based manegemant como prática de contabilidade gerencial**: uma análise a luz da NIS *new institutional sociology*. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 7, 2007, São Paulo. *Anais...* São Paulo-SP, Universidade de São Paulo, 2007. CD-ROM.

QUINELLO, R. **A teoria institucional aplicada à administração**. São Paulo: Novatec, 2007.

REIS L. G. **A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial**: um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional. 2008. 187 p. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo/SP. 2008.

ROBBINS, S. P. **Comportamento Organizacional**. ed 9. São Paulo: Person Editora, 2002.

ROSSETTO, C. R.; ROSSETTO, A. M. **Teoria institucional e dependência de recursos na adaptação organizacional**: uma visão complementar. RAE-eletrônica. v.4, n. 1, jan./jul. 2005.

SANTANA G. A. S.; COLAUTO R. D.: **Institucionalização de Instrumentos Gerenciais**: o caso de uma organização do setor elétrico. In: XXXIV Encontro da ANPAD. 2010. Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro/RJ, Anpad, 2010. CD-ROM.

SANTANA G. A. S; **Institucionalização de instrumentos gerenciais**: o caso de uma organização do setor elétrico. 2010, 121 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte/MG, 2010.

SOUTES, D. O.; DE ZEN, M. J. de C. M. **Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em organização brasileiras.** In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 5, 2005, São Paulo. *Anais...* São Paulo-SP, Universidade de São Paulo, 2005. CD-ROM.

SOUTES, D. O.; GUERREIRO, R. **Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras.** In: XXXIV Encontro da ANPAD. 2010. Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro/RJ, Anpad, 2010. CD-ROM

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

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A institucionalização da teoria institucional. **Handbook de estudos organizacionais, modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais.** v. 1. São Paulo: Atlas, p. 194-217, 1999.

YIN, R. K. **Estudo de caso:** planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.