

# **LIMITAÇÕES E POSSIBILIDADES DE COMPREENSÃO DA UTILIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL POR PERSPECTIVAS DA TEORIA INSTITUCIONAL**

**LIMITATIONS AND POSSIBILITIES OF UNDERSTANDING THE USE OF MANAGEMENT  
ACCOUNTING PRACTICES BY INSTITUTIONAL THEORY PERSPECTIVES**

**ROBSON ZUCCOLOTTO**  
zrobson@ufv.br  
**GUSTAVO MELO SILVA**  
gustavomelosilva@yahoo.com.br  
**MAGNUS LUIZ  
EMMENDOERFER**  
magnus@ufv.br

## **RESUMO**

O objetivo deste artigo é refletir sobre a aplicação de conceitos das ciências humanas e sociais como abordagens e métodos de análise nos estudos contábeis, em especial, da contabilidade gerencial. Inicialmente, apresentam-se interlocuções entre os estudos contábeis e a Teoria Institucional, neste caso, a abordagem do Velho Institucionalismo Econômico (VIE), que compõe o que chamamos de *state of art* ou *mainstream* dos estudos realizados na área de teoria contábil, principalmente, no Brasil. Posteriormente, discute-se o alcance e a utilidade explicativos da Teoria Institucional na perspectiva sociológica e política para a Teoria Contábil, apontando possíveis limites e inconsistências nos estudos até então realizados. Em seguida, colocam-se perspectivas de estudos em contabilidade a partir da compreensão do fenômeno institucional no processo decisório organizacional com aportes teóricos sociológicos. Por fim, destaca-se que pesquisas nacionais e internacionais que visam contribuir para a Teoria Contábil, especialmente no que concerne à dinâmica organizacional de mudança e à utilização das práticas da contabilidade gerencial objetivam verificar se as ferramentas contábeis estão institucionalizadas. Essas práticas utilizam-se, para tal meta, de um arcabouço teórico inapropriado, a abordagem do VIE, que não proporciona o entendimento sobre a institucionalização de práticas da contabilidade gerencial pelas organizações. Observa-se, portanto, a necessidade de uma agenda de pesquisa que busque relacionar, à luz de abordagens sociológicas, a institucionalização de práticas contábeis.

*Palavras-chave:* contabilidade gerencial, teoria contábil, teoria institucional, contabilidade crítica.

## **ABSTRACT**

The proposal of this essay is to reflect on the use of concepts of the human and social sciences as approach and analysis methods in accounting research, especially in management accounting. It starts presenting dialogues between accounting studies and the institutional theory, as the approach of the Old Economic Institutionalism (OEI) which encompasses the so called state of the art or mainstream of the studies in the accounting area, mainly in Brazil. Moreover, it is discussed the scope and usefulness of the institutional theory in explaining the sociological and

political perspectives on accountability, addressing possible limits and inconsistencies in the studies conducted so far. Furthermore, it is also shown the perspectives of studies in accounting by understanding the institutional phenomenon in organizational decision made with sociological theoretical contributions. Finally, it is concluded that national and international research aiming to contribute to the accounting theory, mainly on the organizational dynamics of change and use of management accounting practices, try to understand the institutionalization of the accounting tools. However, inappropriate theoretical background, as the approach of the OEI, is used, promoting no fully understanding of the institutionalization of management accounting practices by organizations. Therefore, there is a need for a research agenda to relate the institutionalization of accounting practices in the light of both economic and organizational sociologies.

*Key words:* management accounting, accounting theory, institutional theory, institutionalism, critical accounting.

## INTRODUÇÃO

O campo de estudos contábeis voltado à construção do conhecimento em contabilidade gerencial revela um espaço potencial para debates interdisciplinares que integram conceitos das ciências humanas e sociais. Uma dessas tentativas germinais no Brasil foi apresentada por Guerreiro *et al.* (2006), ao envolverem temas como psicologia, cultura organizacional e teoria institucional no contexto da teoria e da prática contábil.

Neste ensaio, parte-se do pressuposto de que, mesmo com os avanços existentes, esta temática mereça maior clarificação e avanço nos estudos em contabilidade gerencial, além de destacar-se sua potencial contribuição para a teoria contábil. Acredita-se, neste trabalho, que isso esteja ocorrendo devido ao entendimento e à incorporação na área de contabilidade de reflexões interdisciplinares, como as perspectivas institucionalistas econômicas e de postulados históricos, sociológicos e políticos.

Entende-se que os estudos em contabilidade gerencial estão tradicionalmente direcionados àqueles da porta para dentro da organização, enfocando o processo decisório dos gestores. Entretanto, parte-se do pressuposto que sob a perspectiva institucional sociológica, esse processo decisório não se restringe a uma parte da entidade, no caso ao seu interior, mas a toda ela. O debate é oportuno para discutir e compreender os limites e as perspectivas de estudos que tenham como foco as interlocuções entre contabilidade (gerencial) e a abordagem sociológica, em questões que tenham interface com organizações e racionalidade humana perante as atividades econômicas.

Assim, objetiva-se, neste artigo, refletir sobre a utilização de conceitos das ciências humanas e sociais vistas como abordagens e métodos de análise nos estudos contábeis, particularmente, da contabilidade gerencial. Para isso, primeiramente, são apresentadas interlocuções entre os estudos contábeis e a Teoria Institucional, principalmente, a abordagem que trata de uma perspectiva do Velho Institucionalismo

Econômico, que compõe o que chamamos de *state of art* ou *mainstream* dos estudos realizados na área de Teoria Contábil. Posteriormente, discute-se o alcance e a utilidade explicativos do Velho Institucionalismo Econômico para a contabilidade, apontando possíveis limites e inconsistências nos estudos já realizados. Por fim, antes de tecer considerações sobre o trabalho feito, apontam-se perspectivas de estudos em contabilidade, a partir da compreensão do fenômeno institucional no processo decisório organizacional, por meio de uma perspectiva sociológica. Somado a isso, este artigo representa uma tentativa de contribuir para a discussão teórica sobre o modo como a contabilidade incorpora a teoria institucional e sobre a forma como a utiliza para o estudo da contabilidade gerencial que pode ser potencialmente extensível e aplicável à análise das instituições e de seus processos organizacionais.

A análise das instituições na contemporaneidade que se pretende discutir neste estudo teórico considera a abordagem institucional, que (res)surgiu entre as décadas de sessenta e oitenta como uma resposta às crises, limitações e críticas relacionadas aos modelos explicativos até então dominantes nos estudos organizacionais: o behaviorismo (escola comportamentalista), o funcionalismo e o marxismo, assim como às abordagens racionalistas e formalistas das instituições. Esta base de análise institucional, somada às outras versões analíticas de origem principalmente sociológica, histórica e da ciência política, veio a compor uma abordagem chamada institucionalismo. Esta abordagem é assim chamada para distinguir-se daquelas teorias difundidas antes da Segunda Guerra Mundial até o advento da chamada revolução behaviorista. Além disso, passou a incorporar o adjetivo "novo" (Immergut, 1996, p. 17), pois, de certa forma, as abordagens tradicionais (behaviorismo, funcionalismo e marxismo) estariam relacionadas ao "velho" institucionalismo que não reconhece uma lógica própria no funcionamento das instituições, identificando-as como elementos de um sistema maior e cumprindo funções pré-determinadas. Assim, tem-se

o chamado "novo institucionalismo"<sup>1</sup>, referencial analítico chave, utilizado para a discussão deste trabalho no estudo da contabilidade gerencial.

## A TEORIA INSTITUCIONAL APLICADA AOS ESTUDOS CONTÁBEIS

Até o início da década de 1980, o enfoque da escolha racional (Tsebelis, 1990) influenciava fortemente as pesquisas sobre organizações, e as poucas pesquisas realizadas sobre o enfoque sociológico enfatizavam o ambiente interno das organizações. A década de 1980, no entanto, introduziu uma nova orientação metodológica na pesquisa em contabilidade, ou seja, uma tentativa de estudar a teoria e a prática contábeis à luz de elementos pertinentes ao contexto social. Essa iniciativa nasceu da percepção de que a contabilidade está fundamentada num corpo de conhecimentos que evoluem em função desse contexto e, ao mesmo tempo, contribuem para transformá-lo (Dias Filho e Machado, 2004).

Nesse sentido, um novo programa de pesquisa começou a se delinear nos estudos contábeis a partir dos trabalhos de Hopwood (1978, 1983) e Burchell *et al.* (1980), tendo por objetivo levar a pesquisa contábil além da fronteira da organização, numa perspectiva institucional. Esses estudos têm continuidade nos trabalhos de Scapens (1990, 1994, 2006), Humphrey e Scapens (1996), Scapens e Roberts (1993), Humphrey *et al.* (1993), Burns e Scapens (2000) e Siti-Nabiha e Scapens (2005), que utilizam o referencial analítico do velho institucionalismo econômico e o método de estudo de caso para compreender a institucionalização das práticas da contabilidade gerencial.

Assim, em vez de tratar a contabilidade como uma disciplina estática e puramente técnica, este conjunto de pesquisas a estudou sob o enfoque institucional, como um mecanismo interligado à vida das organizações e ao contexto em que elas operam. Entretanto, preocupa-se em avançar numa perspectiva institucional, principalmente, de natureza sociológica, que, além dos trabalhos de Dimaggio e Powell (1983, 2005), Meyer e Rowan (1977) e Scott (2008), incorpore obras seminais no campo, pouco tratadas nesses estudos de contabilidade gerencial, como as de Selznick (1948, 1949, 1971). Somado a isso, obras de Thelen e Steinmo (1992) e de Hall e Taylor (2003), que utilizam a perspectiva institucional da ciência política, também são consideradas neste trabalho.

Portanto, sob o enfoque racional, a contabilidade tem a função de inserir aspectos gerenciais objetivos na organização, como o de influenciar e ser influenciada por mecanismos de poder, a fim de moldar e condicionar o comportamento dos gestores no cotidiano organizacional naquilo que remete às

decisões sobre custo, lucro e centros de investimento. Desse modo, para Hopwood (1983, p. 300), tais mecanismos contábeis servem para "monitoração de desempenho dentro das unidades [ajudando] a tornar real o potencial poderoso, que é refletido dentro do quadro organizacional".

Corroborando essa ideia, Scapens (1994) e Burns (2000) mencionam que o conhecimento teórico no âmbito da contabilidade gerencial é fortemente orientado pela teoria neoclássica da firma. Todavia, Scapens (1990, 1994, 2006) destaca que essa teoria não se constitui em referencial teórico adequado para explicar o desenvolvimento, a legitimação e a dissociação organizacional dos sistemas de contabilidade gerencial, visto que fora desenvolvida por economistas, para ajudá-los a prever comportamentos e efetuar estudos e análises no âmbito da indústria e do mercado como um todo. Não teve, portanto, a intenção de explicar o comportamento de gestores dentro das firmas, mas de predizer como deveria ser o comportamento microeconômico dessas organizações.

Destaca-se, no entanto, que, se assim fosse, as práticas de contabilidade gerencial seriam inseridas no contexto empresarial com maior frequência e mudariam de acordo com as escolhas efetuadas. Percebe-se isso de tal forma que, buscando entender os processos de mudança em contabilidade, diversos autores e pesquisadores, tais como Burns, (2000), Burns e Scapens (2000), Granlund (2001) e Siti-Nabiha e Scapens (2005), têm alertado para o problema da "estabilidade da contabilidade gerencial", chamando a atenção para o fato de que a pesquisa contábil tem tido pouco impacto na prática empresarial, além de destacarem as diferenças existentes entre o que diz a teoria e o que é feito na prática. (Burns, 2000; Burns e Scapens, 2000; Covaleski *et al.*, 1996; Edwards e Emmanuel, 1990; Granlund e Lukka, 1998; Granlund, 2001; Humphrey e Scapens, 1996; Humphrey *et al.*, 1993; Scapens e Roberts, 1993; Scapens, 1990, 1994, 2006; Siti-Nabiha e Scapens, 2005).

Sob essa mesma ótica, Scapens (1990, 1994, 2006), Humphrey e Scapens (1996), Scapens e Roberts (1993), Humphrey *et al.* (1993), Burns e Scapens (2000) e Siti-Nabiha e Scapens (2005) constataam dificuldades na implementação de mudança das práticas contábeis, cuja morosidade justifica, fomenta e explica as mudanças das práticas da contabilidade gerencial nas organizações.

Tentando entender o porquê da estabilidade e da adoção de novas práticas contábeis pelas organizações, observa-se, a partir da década de 1990 e, com mais expressão, nos últimos dez anos, coadunando com Carruthers e Espeland (1991) e Carruthers (1995), a aplicação por pesquisadores em contabilidade da teoria institucional, principalmente do Velho Institucionalismo Econômico, para explicar práticas

<sup>1</sup> Os estudos sobre o novo institucionalismo, independentemente de sua perspectiva, demonstram não se preocupar com o que venha a ser a "instituição", como faziam os estudos clássicos ou do chamado "velho" institucionalismo. A preocupação dos estudos institucionais na atualidade revela o interesse em analisarem-se os elementos envolvidos no processo de institucionalização (Steinmo *et al.*, 1992; Prates, 2000).

de contabilidade gerencial adotadas pelas organizações empresariais. Siti-Nabiha e Scapens (2005) explicam a legitimidade e a dissociação da prática com uma abordagem do Novo Institucionalismo Sociológico (NIS). Entretanto, considera-se que esse esforço como os de Burns e Scapens (2000), Humphrey e Scapens (1996), Humphrey *et al.* (1993), Scapens e Roberts (1993) e Scapens (1990, 1994, 2006), com a citação de autores e de categorias analíticas desta abordagem, são limitados em seu poder explicativo, em vista da má utilização heurística dos termos e das conclusões possíveis de sua explicação.

Scapens (1990, 1994, 2006), Humphrey e Scapens (1996), Scapens e Roberts (1993), Humphrey *et al.* (1993), Burns e Scapens (2000), Siti-Nabiha e Scapens (2005) afirmam que o conjunto de ideias contidas no Velho Institucionalismo Econômico fornece um arcabouço intelectual mais adequado para o entendimento dos sistemas de contabilidade gerencial do que a estrutura conceitual do modelo neoclássico. Segundo tais autores, a abordagem das instituições não deve ser considerada nem a única nem a melhor, mas se apresenta como uma estrutura válida para o entendimento das práticas contábeis gerenciais como rotinas institucionalizadas e para explorar a interação entre a contabilidade gerencial e outras instituições sociais.

Partindo, então, dos conceitos do Velho Institucionalismo Econômico, Scapens (1990, 1994, 2006) Humphrey e Scapens (1996), Scapens e Roberts (1993), Humphrey *et al.* (1993), Burns e Scapens (2000) e Siti-Nabiha e Scapens (2005) utilizam os conceitos de hábitos, regras, rotinas e instituições para sugerir como as práticas contábeis podem tornar-se rotinizadas e, ao longo do tempo, integrar o conjunto das pressuposições e crenças inquestionáveis da organização. A contabilidade gerencial, sob a ótica da regra, corresponde a um conjunto de técnicas e procedimentos definidos formalmente e registrados nos manuais de procedimentos. Práticas contábeis e rotinas emergentes podem ser caracterizadas como institucionalizadas, quando se tornam amplamente aceitas na organização e quando se transformam em formas de controle gerencial inquestionáveis. Entretanto, estes conceitos de normas, regras, hábitos e rotinas poderiam ser considerados, na perspectiva do Velho Institucionalismo Econômico, como, no máximo, externalidades econômicas, não sendo este um fenômeno de seu interesse, porque isso está no centro da discussão das sociologias econômica e das organizações.

Assim, em trabalhos como os de Matallo Jr. (2002) pressupõe-se uma inclinação representativa dos estudos contábeis para o enfoque do institucionalismo, com o objetivo de explicar os fenômenos contábeis a partir dos padrões de comportamento, normas, crenças e procedimentos a que as organizações recorrem para ganhar legitimidade no ambiente em que atuam. Este autor fundamenta-se na ideia de que, em Ciências Sociais, não se pode formular explicação que tenha como base uma linguagem unívoca, não contextual,

e, para tanto, utiliza o arcabouço do Velho Institucionalismo Econômico.

Somada a esse aspecto, mesmo com a tentativa de utilizar a perspectiva institucional sociológica como forma de compreensão das práticas contábeis, Covalski e Dirsmith (1988) adotaram a perspectiva institucional econômica com visão de mundo para examinar a maneira pela qual as expectativas sociais de práticas orçamentárias são articuladas, instituídas e modificadas durante um período de declínio na organização universitária.

Em outra pesquisa, Covalski *et al.* (1993) seguiram a mesma perspectiva institucional para examinar, no quadro *Diagnosis-related group (DRG)*, os sistemas contábeis em organizações de saúde. Para esses autores, essa perspectiva propõe que muitos elementos da estrutura organizacional, como sistemas de contabilidade, refletem tanto a necessidade de obedecer às expectativas sociais de práticas aceitáveis como o imperativo técnico de promoção da racionalidade. Utilizam, também, a teoria institucional para explicar as questões do poder e da dissociação. Por fim, afirmam que os sistemas contábeis podem desempenhar um papel importante no estabelecimento e também perpetuar a própria estrutura social de legitimidade. Podem, portanto, ser considerados como uma atividade orientada para o interesse de ter o potencial de penetrar e alterar o funcionamento interno dos processos de hospitais com dificuldades financeiras.

Entre outras contribuições importantes, citam-se: (i) Carruther (*in* Covalski *et al.*, 1996), o qual menciona que, de acordo com a teoria institucional, as práticas contábeis podem ser vistas como um grande conjunto de características que podem legitimar organizações mediante a construção de uma aparente racionalidade e eficiência; (ii) Granlund e Lukka (1998), que objetivaram identificar e analisar as forças que parecem causar convergência (em nível macro) nas práticas contábeis gerenciais nas empresas ao redor do mundo, utilizando-se, como meio para estruturar as análises, a perspectiva institucional; e (iii) Fogarty (1996), que utiliza a teoria institucional para estudar a discrepância entre o que esta tecnologia de *peer review* (revisão por pares) promete e o que ela proporciona; o discurso de revisão por pares, segundo esse autor, é reinterpretado para examinar suas consequências sociais e suas implicações para o futuro das reivindicações profissionais.

Além desses trabalhos, diversos outros têm sido consultados pela comunidade científica brasileira em contabilidade para auxiliar na compreensão das práticas contábeis, especialmente sob a perspectiva do velho institucionalismo econômico. São os trabalhos de Carpenter e Dirsmith (1993), Bealing Jr. *et al.* (1996), Carpenter e Feroz (2001), Fogarty e Rogers (2005) e Tsamenyi *et al.*, 2006) que aplicam os conceitos de teoria institucional para abordarem assuntos relativos à contabilidade financeira e à auditoria, e não necessariamente gerencial.

No Brasil, várias pesquisas têm sido desenvolvidas buscando estudar as práticas de contabilidade gerencial sob a perspectiva institucional. Guerreiro *et al.* (2006a, 2006b) propuseram-se a discutir e compreender a contabilidade gerencial por meio da integração de conceitos de psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. Tendo como objetivo aprofundar o nível de conhecimento sobre as causas dos *gaps* que existem entre a teoria e as práticas de contabilidade gerencial, estes autores, fazendo referência ao trabalho de Granlund (2001), escrevem que existe, atualmente, um paradoxo entre as práticas de contabilidade gerencial e sua efetiva utilização. Afirmam, ainda, que o ponto central sobre o qual repousa a teoria institucional é a ideia de hábitos de um grupo de pessoas: a instituição é estruturada a partir de objetivos e estratégias que orientam o desenho e o fluxo das rotinas organizacionais. No cotidiano, tais rotinas começam a fazer parte da experiência humana ao interagirem com o trabalho empresarial, cujas funções vão sendo internalizadas paulatinamente pelos indivíduos. Assim, a rotina depende do hábito que é formado a partir da experiência cotidiana orientada pela empresa em seu mercado, que, por sua vez, molda as instituições.

Com base nessas concepções, Guerreiro *et al.* (2006a, 2006b) partem da premissa que o indivíduo é o átomo fundamental dos grupos sociais. Portanto, o entendimento da formação de hábitos por determinado grupo social implica, certamente, o entendimento da adoção de hábitos pelos indivíduos, bem como a influência que os indivíduos sofrem participando de um determinado grupo social. Nesta perspectiva, os autores constroem a sua hipótese de pesquisa na crença de que os conceitos da psicologia e da cultura organizacional possibilitam contribuir para uma melhor compreensão da aplicação da abordagem institucional nos estudos contábeis.

Para esses autores, é possível discutir as mudanças ambientais e a estabilidade da contabilidade gerencial, ao considerá-la como uma instituição. Ao afirmarem isso, os articulistas buscam argumentar, com base nos trabalhos de Scapens (1994) e Burns e Scapens (2000), que o conjunto de ideias contidas na teoria institucional sob o enfoque sociológico estrutura um arcabouço intelectual mais adequado para o entendimento dos sistemas de contabilidade gerencial na contemporaneidade do que a estrutura conceitual existente no enfoque institucional da economia<sup>2</sup>.

Assim, nos estudos de Guerreiro *et al.* (2006a, 2006b) e Guerreiro *et al.* (2008), com base nos trabalhos de Burns e Scapens (2000), é notório o esforço desses autores em procurar sustentar a contabilidade gerencial como uma instituição por meio de conceitos como hábitos, rotinas e instituições, os quais permitem sugerir que as práticas contábeis podem tornar-se rotinizadas e, no decorrer do tempo, começar a fazer parte do conjunto de pressuposições e crenças inquestionáveis na organização. Portanto, a contabilidade gerencial como uma instituição, ou como um conjunto de rotinas desempenhadas de forma habitual por um grupo de indivíduos, evidencia a natureza social – e não técnica – da contabilidade em foco neste estudo. Nesse sentido, a adição de elementos provenientes das Ciências Humanas e Sociais, como a cultura organizacional, podem ajudar a compreender problemas dessa natureza em estudos contábeis. Todavia, os autores mencionados sustentam tal possibilidade, sem abandonar o aporte teórico do Velho Institucionalismo Econômico.

Guerreiro *et al.* (2004) visam compreender a estabilidade e a mudança da contabilidade gerencial, indicando tópicos de discussão idênticos aos trabalhos de Scapens e sugerindo um comportamento isomórfico de institucionalização da teoria institucional nos estudos de contabilidade gerencial, do exterior para o Brasil, com restrita reflexão crítica. Nesse trabalho, os autores objetivam refletir sobre o paradoxo da estabilidade dos sistemas de contabilidade gerencial, porque as organizações, na prática, utilizam pouco a base conceitual disponível no novo institucionalismo sociológico, bem como na sociologia econômica e das organizações. O estudo de caráter teórico foi desenvolvido com a utilização da teoria institucional, mais precisamente utilizando-se o enfoque da denominada Velha Economia Institucional – VEI (*Old Institutional Economics* – OIE). Para sustentar a ideia do trabalho, os autores partem do conceito de que a base conceitual da teoria da contabilidade gerencial é fundamentada na teoria econômica neoclássica, a qual estabelece determinados requisitos não encontrados na realidade das empresas, tais como as ideias da racionalidade do tomador de decisões, da assimetria informacional, da ausência de custos de transação e da inexistência de conflitos de agência. Por fim, Guerreiro *et al.* (2004) apresentam críticas à teoria neoclássica e descrevem, segundo a abordagem da teoria institucional, que a contabilidade gerencial praticada pelas empresas é uma instituição formada a partir de hábitos e rotinas que dão sentido aos relacionamentos dos grupos da

<sup>2</sup> Apesar de Guerreiro *et al.* (2006a) procurarem distinguir a aplicação da teoria institucional sob o enfoque sociológico do enfoque racional, percebe-se uma tendência desses autores em organizar sob um único enfoque, chamado de *Old Institutional Economics* (OIE) –, a teoria da escolha racional e a teoria econômica neoclássica da firma. Esta postura tende a incitar um embate e potenciais confusões conceituais nas discussões teóricas que buscam situar melhor a aplicação da teoria institucional nos estudos contábeis. Frente a isso, percebe-se que tal postura não é exclusividade desses autores, pois o enfoque institucional da economia demonstra possuir elementos teóricos em comum com o institucionalismo da escolha racional, o que tende a condicionar esses estudos a adotarem uma única abordagem na pesquisa empírica sob este prisma. Vale ressaltar que, com uma análise minuciosa das diferenças desses enfoques, é possível considerar que a escolha racional insiste de preferência na interação estratégica, ao passo que o institucionalismo da economia privilegia os direitos de propriedade, as rendas e os mecanismos de seleção competitiva (Putterman, 1986; Eggertsson, 1990).

organização. O estudo indica, ainda, que as organizações não utilizam em larga escala as novas abordagens de contabilidade gerencial porque os processos de institucionalização dos novos conceitos efetivamente não ocorreram.

Guerreiro *et al.* (2005) realizam um estudo de caso em uma empresa familiar de médio porte para tentar compreender a formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial. Destacando a tendência da estabilidade das rotinas dessa contabilidade e a dificuldade da introdução prática de novas abordagens conceituais, o estudo teve como objetivo identificar características fundamentais de hábitos e rotinas da contabilidade gerencial, além de estudar os hábitos e rotinas existentes, bem como os novos hábitos e rotinas surgidos a partir da instalação de um processo de mudança nos sistemas de custos e preços. Nesse sentido, dada a necessidade de entendimento da situação da empresa antes do processo de mudanças, durante e após a implantação, Guerreiro *et al.* (2005) optaram pela metodologia de pesquisa-ação. A busca por respostas às questões levantadas durante as observações foi feita com base no arcabouço teórico institucional e da contingência. Em relação aos resultados do caso estudado, destacam-se: (i) a análise dos impactos de contingências ambientais, tornando ineficazes os hábitos e rotinas de contabilidade gerencial existentes; (ii) a dificuldade de mudança nos velhos hábitos e rotinas institucionalizados, empregados de forma inconsciente; (iii) o emprego de diferentes estratégias para a institucionalização desses conceitos gerenciais.

Em outro trabalho, Guerreiro *et al.* (2006a, 2006b) mencionam que os novos sistemas de contabilidade gerencial introduzidos nas organizações, normalmente orientados pelo objetivo de maximização do lucro, frequentemente incorporam valores e conceitos que são muito diferentes daqueles utilizados anteriormente. Destacam também uma necessidade que surge no processo de implantação de novos sistemas contábeis: a de acompanhar e avaliar o processo de institucionalização dos novos instrumentos. Nesse sentido, os autores definem o objetivo do estudo, que é testar a aplicabilidade do modelo de Burns e Scapens (2000) para avaliar o processo de institucionalização da contabilidade gerencial. Esse modelo conceitual é estruturado dentro do arcabouço teórico de um dos ramos da teoria institucional, denominado Velho Institucionalismo Econômico (VIE). Para realizar o trabalho, Guerreiro *et al.* (2006b) aplicaram o modelo proposto por Burns e Scapens (2000) em uma organização bancária brasileira. Os resultados indicaram que esse modelo pode ser utilizado como uma referência para a avaliação de processos de mudanças em contabilidade gerencial.

O estudo de Muller *et al.* (2007), por sua vez, revelou uma tentativa de abandono do aporte teórico VIE, propondo-se a estudar o processo de institucionalização da controladoria em empresas brasileiras. A pesquisa teve por objetivo averiguar como ocorre o processo de institucionalização da controladoria em empresas do Estado de Santa Catarina que estão listadas no sistema de Governança Corporativa da Bolsa de Valores de

São Paulo. Os autores relatam que, de acordo com os resultados da pesquisa, apenas uma empresa passou pelo processo de reestruturação da controladoria. Nessa empresa, o processo de institucionalização envolveu o sistema e os subsistemas utilizados na empresa, abrangendo todas as tarefas e práticas, as quais têm o impacto das crenças e valores dos proprietários e da expectativa de investidores. Muller *et al.* (2007) concluem, também, que a institucionalização da controladoria certifica implementações, controles, desempenho, metas e nível de comprometimento dos envolvidos no processo, o que permite aos agentes o exercício de "poderes legítimos de formular e aplicar sistemas de regras [...] (que levam a uma ênfase no) fluxo de recompensas e sanções" (Scott, 1994, p. 98), relacionadas a esta prática contábil. Por fim, ao considerarem os conceitos de institucionalização apresentados no artigo, os autores constatarem a aplicação dos preceitos teóricos à prática da institucionalização da controladoria, mas não rompem, apesar das intenções indicadas no trabalho, com o uso do aporte do Velho Institucionalismo Econômico.

Por outro lado, no trabalho de Oyadomari *et al.* (2007), percebem-se evidências efetivas de um abandono ao uso do aporte do VIE ao proporem estudar a institucionalização do *Value Based Management* (VBM) como prática de contabilidade gerencial à luz da *New Institutional Sociology* (NIS). Partindo do mesmo enfoque do trabalho de Guerreiro *et al.* (2006a), porém não se atendo ao aporte teórico do VIE, Oyadomari *et al.* (2007) relatam que as pesquisas têm demonstrado que existe um *gap* entre a teoria e as práticas de contabilidade gerencial. Todavia, mesmo com a existência desse *gap*, a abordagem VBM, por meio do componente Lucro Residual, tem sido apontada nas pesquisas como uma das mais adotadas pelas empresas nos últimos anos. Assim, com o objetivo de identificar as contribuições da Teoria Institucional para explicar a institucionalização do VBM com foco na NIS, atualmente utilizada pelos pesquisadores para explicar a estabilidade e os processos de mudança das práticas de contabilidade gerencial, os autores concluem que: (i) a institucionalização do VBM com foco na NIS sustentou-se, fortemente, no pilar cognitivo cultural, com a utilização do mecanismo mimético; (ii) os administradores precisam legitimar suas ações perante os acionistas, e isso materializa a adoção do VBM; (iii) as empresas de consultoria contribuem para a institucionalização do VBM.

Além disso, Oyadomari *et al.* (2007) buscaram entender, à luz da abordagem NIS, a adoção de artefatos de contabilidade gerencial no ambiente empresarial brasileiro e concluíram que: (i) há uma adoção do tipo cerimonial na implementação dos artefatos; (ii) o mecanismo mimético é o mais importante na adoção desses; (iii) a obtenção do conhecimento sobre novos artefatos ocorre preponderantemente pela forma de socialização do conhecimento; (iv) as consultorias têm um papel importante na adoção dos artefatos; (v) a imposição dos acionistas é pequena, sendo, portanto, minimizado o mecanismo coercitivo; (vi) a decisão da escolha dos artefatos

é prerrogativa do corpo diretivo e gerencial da empresa. Desse modo, Oyadomari *et al.* (2007) avançam na construção do conhecimento do campo, admitindo critérios éticos que não estão relacionados com comportamentos planejados para obter ganhos. As organizações podem atuar com ética e responsabilidade, sem esperarem, com isto, colher benefícios (mais prestígio ou acesso facilitado a recursos), simplesmente por rejeitarem outra alternativa. Por outro lado, o trabalho revelou-se verdadeiramente pioneiro no uso da abordagem NIS no estudo da contabilidade gerencial no Brasil.

Destaca-se que outros estudos foram realizados; todavia, por seguirem metodologias semelhantes e não apresentarem contribuições científicas relevantes para essa discussão, não são comentados nesse trabalho.

### ALCANCE E UTILIDADE EXPLICATIVOS DA TEORIA INSTITUCIONAL NOS ESTUDOS CONTÁBEIS

Neste tópico, parte-se do mesmo posicionamento apresentado por Guerreiro *et al.* (2006a, p. 19): "este ensaio não apresenta ideias acabadas e nem proposições conclusivas", mas uma reflexão mais profunda sobre a aplicação, o alcance e a utilidade explicativos da teoria institucional e de seus enfoques nos estudos contábeis. Dessa forma, são analisados alguns aspectos apresentados nos trabalhos expostos na seção anterior, pressupondo-se que estejam pouco claros e até mesmo confusos para o entendimento do uso da teoria institucional na pesquisa em contabilidade.

Acredita-se que este pressuposto esteja balizado na pouca compreensão do que venha a ser o fenômeno institucional e suas perspectivas de abordagem para análise do processo decisório organizacional no contexto da contabilidade. O próprio termo "novo institucionalismo" é utilizado nas Ciências Sociais Aplicadas, inclusive na contabilidade, para designar uma perspectiva teórica que atrai muita atenção (Lane e Ersson, 2000) e certas críticas. Reina, contudo, grande confusão no que concerne ao sentido preciso do termo, às diferenças que o distinguem de outros procedimentos, às esperanças e aos problemas que ele suscita.

Após a compreensão e exposição sumarizada dos estudos contábeis que fazem uso da teoria institucional, na seção 2, percebe-se, em termos cronológicos, que este campo de pesquisa começou a ganhar expressão no Brasil somente nos últimos seis anos. Tal trajetória recente de pesquisas está relacionada à formação do conhecimento no campo em evidência, mas, ao mesmo tempo, é suscetível à ausência de argumentações não sólidas e a questionamentos sobre o seu alcance explicativo na área de contabilidade, o que permite reiterar o pressuposto norteador desta análise. Entende-se que, quando os autores nacionais e internacionais propõem uma análise institucional, estão na prática de seus estudos utilizando o Velho Institucionalismo Econômico, o qual possui limitações explicativas que teriam no novo institucionalismo sociológico um aporte teórico mais adequado.

O primeiro aspecto evidenciado foi a falta de clareza sobre os limites de cada enfoque que compõe a teoria institucional e suas utilidades explicativas nos estudos contábeis. Percebeu-se este fato perante a necessidade de fornecer ao leitor, neste artigo, na introdução e nas notas de fim, um breve esclarecimento sobre a distinção entre o velho e o novo institucionalismo sociológico, bem como de expor os enfoques teóricos que compõe o novo institucionalismo (Prates, 2000; Hall e Taylor, 2003). É notório o uso explicativo da teoria institucional sob o enfoque sociológico, denominado NIS, nos estudos contábeis no Brasil. Contudo, este uso demonstra uma utilização isomórfica, sem a exposição clara dos limites que esta abordagem detém e do seu alcance explicativo.

Além disso, é perceptível a incipiência nos estudos de contabilidade gerencial na perspectiva da teoria institucional, apresentados na seção anterior, quanto à tentativa de distinção conceitual das abordagens econômica e sociológica, apesar de ser possível observá-las na orientação e nas práticas profissionais contábeis cotidianas. Este fato tende a compor um mosaico conceitual que pressupõe restringir o avanço da formação do conhecimento no campo da contabilidade, bem como demarcações conceituais mais precisas. Esse aspecto foi evidenciado na exposição do estudo de Burns e Scapens (2000) e os trabalhos publicados por Guerreiro *et al.* (2006a, 2006b, 2008), ao procurarem sustentar a contabilidade gerencial como uma instituição, por meio de conceitos como hábitos, rotinas e instituições, mesmo que, para tanto, as categorias analíticas não sejam válidas, uma vez que não estão tratando de fatos econômicos, mas sociológicos. Tal noção utilizada por esses autores reforça a dificuldade de se perceber a nitidez entre as fronteiras das teorias de dependência de recursos e da agência e a teoria institucional, obscurecendo, desse modo, a autêntica contribuição teórica desta última para a análise das práticas contábeis na esfera organizacional em particular.

Além disso, concorda-se com Ramos (1996) quando afirma que o uso inadequado de certos termos, muitas vezes transpostos de outras áreas de conhecimento sem o devido rigor e análise científica, podem causar imprecisão conceitual e metodológica, bem como falhas de natureza epistemológica. Frente a isso, percebe-se que, talvez, neste ponto, os autores tenham-se esquecido de que, em muitas situações, em vez de a contabilidade ser utilizada com o objetivo de fornecer subsídios para orientar o processo decisório, acaba atuando como instrumento de legitimação de decisões já adotadas. Nesse contexto, pode-se inferir que, nesse caso, não é tão interessante saber se determinado procedimento contábil contribui para gerar decisões racionais, fazendo-se uso das ideias de Meyer e Rowan (1977, 1991), mas se ele é percebido como algo relevante no contexto em que é utilizado.

Nesse sentido, o segundo aspecto refere-se à necessidade de situar o contexto e o nível de análise ao aplicar-se a teoria institucional nos estudos empíricos, salvo o detalhamento apresentado quanto a este aspecto no estudo de Muller *et*

al. (2007). Observou-se, nessa situação, o desconhecimento ou a falta de uso do enfoque histórico nos estudos contábeis, existentes como uma das perspectivas teóricas do novo institucionalismo. Isso demonstra que o interesse pela contabilidade gerencial reside no uso de suas ferramentas de modo desprovido de reflexão, e o aparecimento dessas ferramentas no contexto das organizações apresenta-se como algo natural, não considerando as motivações e os interesses que estimularam o seu surgimento e aperfeiçoamento no cotidiano.

Neste contexto, havendo a opção analítico-metodológica de fazer uso do novo institucionalismo histórico, é possível recuperar e reelaborar modelos histórico-estruturais, como o weberiano, o marxista e o funcionalista, para, assim, compreender o funcionamento das instituições, no intuito de impedir, retardar, consolidar ou acelerar os processos de mudança social. As instituições são portadoras de legados de forças políticas e sociais históricas que as configuram, justapondo diferentes lógicas de ordem política, cada uma com seu próprio traço temporal. Vários arranjos institucionais que compõem uma política podem emergir de diferentes épocas, conforme Thelen e Steinmo (1992), o que é aplicável ao caso dos estudos em contabilidade gerencial.

No entanto, independentemente do enfoque utilizado para explicar os fenômenos em contabilidade, para o novo institucionalismo é necessário conceber as instituições como ponto de partida para um delineamento de pesquisa, o que não seria problemático se não fosse a dificuldade em defini-las. Talvez essa dificuldade esteja relacionada aos diferentes enfoques de análise institucional (Hall e Taylor, 2003), em que cada escola de pesquisa procura definir a sua versão de instituição, apesar de, na contemporaneidade, os estudos em Ciências Sociais (Aplicadas) demonstrarem mais interesse em como, do que em o quê ou porque institucionalizar.

Contudo, sob uma definição mais ampla, Eisenstadt (1968, p. 409) propõe conceber as instituições como "princípios regulatórios que organizam a maioria das atividades dos indivíduos em uma sociedade cujos padrões organizacionais são definidos a partir de alguns problemas perenes, básicos de qualquer sociedade ou ordem da vida social". Esta definição seria adequada para se conceber a contabilidade como uma instituição na esfera organizacional por possuir princípios como competência e continuidade (Hendriksen e Van Breda, 1999), ao contrário da contabilidade gerencial, que tende a ser uma prática institucionalizada, mas não uma instituição, visto não possuir princípios como a contabilidade.

Percebe-se, assim, que as instituições podem ser contextos normativos para o convívio social ao qual os indivíduos vinculam-se por meio de comportamentos minimamente estruturados e previsíveis. Nota-se que o novo institucionalismo histórico compartilha uma concepção que se aproxima à de Weber (2004), em que as interações das pessoas em sociedade não são aleatórias, mas padronizadas e coerentes

com a intencionalidade de suas ações, que possuem como referência as normas institucionais. Esta afirmação aproxima-se da escolha racional, presente nas práticas contábeis, ao considerar a contabilidade como um elemento com "próprios designs" (Hopwood, 1983, p. 300), o que tende a conceber a criação (contabilidade) como mais relevante e determinística que o seu criador (indivíduos, gestores, contadores) ao entender o indivíduo de forma reducionista, como um átomo (Guerreiro *et al.*, 2006a, 2006b; Oyadomari *et al.*, 2007).

Apesar da visão atomizante, acredita-se que as instituições moldam a maneira como as pessoas definem seus interesses e como estruturam suas relações de poder com outros grupos. Assim, pode-se afirmar que as regras institucionais definem uma constelação de incentivos e constrangimentos que produzem relações de privilégio e de subordinação/dependência. As instituições estabelecem um contexto estratégico para as ações dessas pessoas, alterando e dando formatos, embora não definitivos, ao conflito político específico (Steinmo *et al.*, 1992). Por decorrência, as instituições interagem em um amplo contexto socioeconômico que define boa parte do seu funcionamento e movimentação.

Esta exposição sobre a noção de instituições possibilita aos estudiosos, como característica distintiva do novo institucionalismo, optarem, como objetos potenciais de pesquisa do fenômeno contábil, por uma variedade de instituições: formais ou informais, estáveis ou instáveis, e, ainda, emergentes, em processo de consolidação ou já consolidadas. Desse modo, os novos institucionalistas, sob o enfoque histórico, consideram que as instituições não são necessariamente integradas e permanentes, e que qualquer sinal de mudança social é uma questão a ser verificada empiricamente e não presumida por meio de princípios gerais ou da arquitetura institucional existente.

Nesse sentido, uma contribuição importante alcançada pelo novo institucionalismo histórico, de acordo com Steinmo *et al.* (1992), é o conceito de *path dependence* ou de dependência da trajetória. Este conceito revela que as instituições desenvolvem-se ao longo da história e que o processo por meio do qual as instituições modernas são formadas não somente é relevante para explicar o funcionamento da política – incluem-se aqui as práticas contábeis – e situações específicas, como também gera constrangimentos nas escolhas para o futuro.

Para Putnam (1996), o conceito de *path dependence* faz pensar que o lugar a que se pode chegar depende do lugar de onde se veio, e simplesmente é mais difícil chegar a certos lugares a partir de onde se está. O termo "lugar" pode ser entendido como contextos históricos socialmente determinados que possuem a propriedade de estabelecer diferentes oportunidades e motivações. Isso rejeita o postulado tradicional da convergência institucional, o qual postula que as mesmas forças ativas produzem em todo lugar os mesmos resultados. Tal postulado está presente nos estudos contábeis realizados no Brasil, o que tende a reforçar a

colocação de possibilidades de avanços teóricos neste campo. Vale ressaltar que essa discussão envolve a crítica feita pelo enfoque do novo institucionalismo histórico e sociológico ao enfoque da escolha racional sobre a origem das instituições (Hall e Taylor, 2003). Assim, para o novo institucionalismo histórico e sociológico existem limitações quanto à noção de convergência institucional, porque as instituições fazem parte do processo de modernização em que o resultado da política depende de instituições de nível intermediário, como Estado, Governo, Nação ou Sociedade, que configuram processos diferenciados no tempo e no espaço (Bendix, 1970). Acredita-se que esta seja outra contribuição teórica do novo institucionalismo: a designação de instituições de nível intermediário que atribuiu importância ímpar às noções de Nação, Estado, Governo e Sociedade, como esferas estruturadoras do comportamento dos indivíduos.

Logo, os estudos sobre as práticas contábeis, como a contabilidade gerencial, tende a distinguir, na trajetória da história, períodos de continuidade e situações críticas (como crises, conflitos e lutas) que são momentos para abertura de mudanças significativas no ordenamento social (Thelen e Steinmo, 1992). Dessa forma, é possível assimilar o conceito de dependência da trajetória como um elemento explicativo da mudança institucional, além de identificar as origens de instituições cuja implantação constitui um processo de substituição ou superação de arranjos institucionais anteriormente vigentes. Percebe-se que o conceito de dependência da trajetória sugere, portanto, a existência de uma forma de estreitamento conceitual do conjunto de opções disponíveis para os atores e, além disso, representa um elo entre os processos de tomada de decisão ao longo do tempo.

No tocante à mudança institucional, Thelen e Steinmo (1992) consideram a existência de duas fontes: exógena e endógena. As mudanças no contexto socioeconômico são consideradas exógenas e podem impactar as instituições de três formas diferentes: (i) fazendo com que instituições previamente latentes se tornem proeminentes, interferindo nos resultados organizacionais; (ii) provocando alterações no equilíbrio de poder pela emergência de novos atores com novas metas; (iii) provocando alterações nas metas e estratégias dos atores já existentes. As mudanças endógenas, por sua vez, ocorrem dentro das próprias instituições – como a utilização de práticas de contabilidade gerencial – por meio de adequações no modo de funcionamento, as quais podem provocar o enfraquecimento de algumas instituições ou a constituição de outras. Nesse sentido, a manipulação estratégica de recursos diversos pelos atores e o conflito entre eles dentro dos limites institucionais podem influenciar o grau de eficácia e de estabilidade das instituições. Eis, assim, a necessidade de compreender melhor o fenômeno institucional na esfera organizacional.

## O FENÔMENO INSTITUCIONAL NAS ORGANIZAÇÕES

A utilização da racionalidade técnica ou a opção por esta escolha não somente se justifica pela eficiência econômica, mas também pela relação de poder existente na coletividade envolvida e institucionalizada nas organizações (Prates, 1980).

Os elementos da estrutura organizacional são manifestações de regras institucionais, como, por exemplo, políticas, opiniões de cidadãos, leis, e estes funcionam como mitos racionalizados que são obrigatórios para determinadas organizações. Para este trabalho, tal mitificação parece estar presente na exposição e na aplicação de práticas contábeis, como aquelas da contabilidade gerencial nas organizações, principalmente, empresariais. Assim, os mitos geram estruturas organizacionais e burocráticas formais que tem propriedade chave na institucionalização. Na medida em que surgem regras institucionais racionalizadas em determinados campos da atividade organizacional, estas são incorporadas como elementos estruturais (Meyer e Rowan, 1991).

A organização reflete a sociedade e absorve os fatores externos ao seu ambiente interno. Estas incorporam elementos socialmente legitimados e racionalizados em suas estruturas formais, maximizando sua legitimidade e aumentando seus recursos e capacidade de sobrevivência. A sobrevivência está vinculada à elaboração de mitos institucionais racionalizados que geram a conformidade com a eficiência organizacional, que proporciona legitimidade, recursos e, conseqüentemente, sua sobrevivência. Mas a institucionalização das organizações gera, também, inconsistências, uma vez que há geração de conflitos onde a eficiência, a coordenação e o controle sejam rigorosos. Para minimizar os efeitos dos conflitos, as organizações institucionalizadas procuram reduzir ao mínimo a inspeção e a avaliação tanto por parte dos gerentes internos como dos componentes externos (Meyer e Rowan, 1991). Eis a relevância de se buscarem articulações entre o tema cultura nas organizações e a teoria institucional nos estudos contábeis, apontadas no estudo de Guerreiro *et al.* (2006a, 2006b). Entretanto, deve-se adotá-los com a devida compreensão das diferentes abordagens do tema cultura (Machado-Da-Silva e Nogueira, 2000) e de sua aplicação no contexto institucional sociológico.

As redes sociais, a geração e o contexto cultural têm influência central no mercado, diante de seus problemas e imperfeições (Smelser e Sweberg, 1994). A economia é parte integrante da sociedade, e as alternativas comportamentais individuais são influenciadas por padrões institucionais, induções estruturais e pelo desenvolvimento social. A estrutura burocrática organizacional existe para auxiliar nos processos decisórios, que possuem o significado de fundir um valor, além das exigências técnicas da tarefa. Por outro lado, do ponto de vista do tomador de decisões, a organização não é enfocada como um instrumento dispendioso, mas como uma fonte valiosa de satisfação pessoal. Do ponto de vista dos sistemas sociais, e não dos indivíduos, as organizações se impregnam de

valor quando passam a simbolizar as aspirações da sociedade, o seu senso de identidade e, em última instância, quando viabilizam sua preservação (Selznick, 1971).

As mediações entre os atores nas organizações trazem à tona a existência de razões que não são simplesmente racionalizadas. Isso significa dizer que as decisões são influenciadas por outras razões que não se limitam à univocidade matemática, ou técnico-lógica. As organizações configuram-se como uma estrutura social de poder, na qual o papel da função de coordenação é um fenômeno gerencial, mas também social. Dessa forma, o poder gerencial constitui-se como uma estrutura que tem na hierarquia um esquema aberto e conscientemente organizativo (Marzal, 1990).

Cyert e March (1964) tratam as organizações como sistemas de tomadas de decisão, que dependem do comportamento humano, em que as decisões são *outputs* primários organizacionais. As organizações dividem as decisões de problemas em subproblemas e evoluem com a mensuração explícita de alguns critérios, o que lhes possibilita o aprendizado a partir desses. Porém, nesse processo também ignoram outros critérios. Aprendem a partir do desenvolvimento e da experiência de algumas de suas subunidades, mas ignoram outras partes. A solução de problemas é orientada e os caminhos de mudanças ignoram outros caminhos possíveis além da orientação para a resolução dos problemas já identificados. No processo decisório e de desenvolvimento organizacional, conforme Cyert e March (1964), a divisão e especialização do trabalho e a delegação de poder são usadas para reduzir as situações de conflitos complexos.

A análise da racionalidade do comportamento humano e de suas instituições deve compreender relações sociais. Nessa análise pela perspectiva econômica, é equivocadamente compreendida de maneira independente. As transações econômicas são definidas por cálculos racionais com o objetivo da obtenção do lucro individual de forma independente das obrigações e relações sociais (Granovetter, 2002). A característica do *homo economicus* exclui uma perspectiva histórica dos indivíduos e de seus grupos. Ela exclui, primeiramente, as preferências dos agentes. Dessa maneira, estes não devem nada às experiências passadas, são inacessíveis às flutuações da história. A função de utilidade individual é imutável e não tem pertinência analítica (Stigler e Becker, 1977), inclusive não existem variações na alocação de recursos ou na influência social nos preços, que não são incorporados pelos modelos econômicos (Becker, 1991).

Os processos de decisão são contínuos, seu início é arbitrário e definido pelo tomador de decisões. As decisões de mercado envolvem um ambiente de interesses que é um sistema para resolução de conflitos, de escassez de recursos e de redução de riscos. Os processos de decisão são considerados como uma organização, como um sistema essencialmente de coalizão dos participantes, que tem em sua definição o ordenamento de preferências, que consiste em metas

e objetivos organizacionais, afetadas tanto por variáveis endógenas como exógenas. As adaptações demandadas pelos processos decisórios organizacionais individualmente dependem de comportamentos humanos, que são utilizados como instrumentos organizacionais. Estes promovem adaptações necessárias nas diferentes fases do processo decisório, este caracterizado como um processo *step-by-step* (passo a passo) (Cyert e March, 1964). Entretanto, se o indivíduo tem um papel central no processo decisório e organizacional institucionalizado, qual é a importância da vida cotidiana destes indivíduos nas organizações?

Entende-se que as instituições, para a sociologia, são um mecanismo de imposição de regras. Estas afetam, principalmente forçando, induzindo ou capacitando o funcionário a agir de alguma maneira. Dessa maneira, formam mecanismos de valores, crenças e preferências no processo decisório individual e coletivo (Elster, 1994), que constitui um capital social. Coleman (1994) enfatiza as formas do capital social em estruturas de confiança, de canais de informação e de normas sociais, enfocando somente as consequências positivas das redes sociais em detrimento de aspectos negativos como, por exemplo, as quebras de solidariedade que podem existir com ações que beneficiam indivíduos e grupos pertencentes a redes sociais consequentes de laços fortes e fracos. Dessa forma, o capital social é alavancado pela influência da família e de outros laços sociais no sistema produtivo, que é base de estruturação e também de sua organização, gerando, inclusive, o capital humano. A confiança é estimulada e a desconfiança desestimulada quando as ações estão inseridas em estruturas mais amplas de relações pessoais e intercâmbios sociais (Granovetter, 1973).

As atividades econômicas enraizam-se não somente em redes pessoais, dado que essas redes pessoais formam também redes de empresas. O mercado, portanto, não se constitui de firmas isoladas, como nos modelos de concorrência perfeita da ciência econômica, mas de aglomerados de firmas formando uma estrutura social mais ou menos coerente. O ponto importante que distingue os grupos econômicos de simples aglomerados financeiros, como os conglomerados, é a existência de solidariedade social e de estrutura social entre as firmas componentes, solidariedade que se enraíza, essencialmente, conforme Granovetter (1994), em laços familiares ou étnicos. As redes sociais facilitam a circulação de informações e asseguram confiança ao limitar os comportamentos oportunistas (Granovetter, 2002). O mercado, nesta perspectiva, é considerado como uma estrutura social (Swedberg, 1994).

A possibilidade e o interesse de observação da ação organizacional e social ocorrem como um fenômeno presente nas organizações que demandam de alternativas para a solução de problemas e de redução de incertezas. Essas alternativas são operacionalizadas mediante a análise de processos decisórios que emergem da interação das organizações com seu ambiente

socioeconômico. O novo institucionalismo considera que o cálculo racional é provido de dimensões cognitivas e culturais que caracterizam o contexto institucional. A instituição, na visão de Selznick (1949, 1971), considera que a organização não é somente um instrumento, mas uma coalizão governada por múltiplas racionalidades e autoridades, ao invés de simplesmente um sistema unificado de coordenação. Quanto mais institucionalizada a organização, maior é a congruência entre os objetivos das ações dos indivíduos e das instituições, que se fundem na interação social da vida cotidiana (Prates, 2000). Eis um aspecto que acontece com a Contabilidade enquanto instituição que imbrica (Steiner, 2006) e orienta na vida cotidiana dos indivíduos.

A vida cotidiana apresenta-se como uma realidade interpretada pelos homens e subjetivamente dotada de sentido para eles, na medida em que forma um mundo coerente, de caráter intencional, comum a toda consciência. Esta se manifesta em realidades da vida cotidiana de homens que estão continuamente em interação e comunicação com outros homens. As rotinas da vida cotidiana, não sendo interrompidas, são aprendidas como não problemáticas. A interação social, por sua vez, possui várias tipificações que se tornam progressivamente anônimas à medida que se afastam da relação pessoal entre os indivíduos. O conhecimento da vida cotidiana é socialmente distribuído, não se restringindo às relações entre dois indivíduos (Berger e Luchmann, 2005).

O homem social, com o resultado de sua relação com o ambiente, é submetido a uma contínua interferência socialmente determinada. As origens da instituição neste contexto estariam, então, nos procedimentos operatórios, que são decorrentes do hábito que forma um padrão que é feito da mesma maneira e com o mesmo esforço econômico. A instituição é uma tipificação não só da ação, mas também dos atores. Essa instituição pressupõe que cada um seja capaz de produzir as ações do outro, liberando os indivíduos de uma considerável fonte de tensão na vida conjunta e ampliada de rotinas supostas, naturais e certas. A institucionalização é a submissão ao controle social e a reciprocidade das ações pelos atores. Assim, na vida cotidiana as definições da realidade socialmente dotadas de sentido devem ser objetivadas por processos sociais (Berger e Luchmann, 2005).

A racionalidade do indivíduo ocorre como decorrência da observação das escolhas de um agente qualquer na procura por estabelecer a racionalidade de escolha deste em função de seus tempos de referência. Para o agente de decisão, quando o estímulo é comum, a ação é rotinizada e, quando o estímulo é novo, ocorre a necessidade da definição de programas e respectivas estratégias de ação (March e Simon, 1979), que são consequências da necessidade de coordenação da atividade e da produção nas organizações. Nesse sentido, por um lado, a comunicação é necessária para integração da organização dividida e especializada em programas de ação. Por outro, o teor substantivo da comunicação ocorre no fornecimento de

dados destinados à aplicação de estratégias, a fim de evocar programas e de oferecer informação sobre o resultado das atividades. Quanto maior a eficiência da comunicação, maior a tolerância pela interdependência e quanto maior a eficiência da comunicação, menor a tendência de autonomia das unidades da organização e maior a utilização da comunicação como instrumento de coordenação da organização como uma realidade subjetiva, que busca absorver suas incertezas (Berger e Luchmann, 2005). Eis uma das características dos resultados das práticas contábeis (como os relatórios da contabilidade gerencial), em que tanto a quantidade quanto o lugar de absorção de incerteza afetam a estrutura de influências na organização.

Contudo, a absorção de incerteza está relacionada ao poder e arbítrio dos indivíduos nos processos decisórios organizacionais. Os aspectos básicos da estrutura e funções da organização derivam das características dos processos de solução de problemas e de escolhas racionais humanas. A adaptabilidade da organização às incertezas a curto prazo dá-se com a resolução de problemas que, a longo prazo, geram aprendizado organizacional. A estrutura organizacional, porém, diante das incertezas em seus processos decisórios, também deve lidar com limites da racionalidade (Berger e Luchmann, 2005). A institucionalização da vida cotidiana das organizações e do trabalho de indivíduos ocorre no desenvolvimento dos programas de ação decorrentes dos problemas e soluções que devem ser gerados para o seu desenvolvimento socioeconômico. Nota-se, assim, um campo fértil para os estudos contábeis debruçarem-se, ao aplicarem a teoria institucional sociológica.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho procurou apresentar uma reflexão mais profunda sobre a aplicação, o alcance e a utilidade explicativos de conceitos das ciências humanas e sociais e de seus enfoques nos estudos contábeis, sobretudo na contabilidade gerencial.

A partir dos estudos apresentados envolvendo o institucionalismo nas pesquisas em contabilidade gerencial, no Brasil, nota-se uma convergência desses quando apontam-se as ferramentas contábeis estão institucionalizadas. Frente a isso, observa-se que se, por um lado, tais estudos demonstram a importância do desenvolvimento contínuo de pesquisas que evidenciem a relação e a aplicabilidade do institucionalismo nas Ciências Contábeis, por outro, não mostram profundidade e poder explicativo da realidade organizacional que se acredita ser limitado pelo aporte do velho institucionalismo econômico, principalmente, por esta perspectiva teórica não ter como objeto de análise as organizações.

Além disso, percebeu-se, no percurso do estudo, que existe um espaço para os debates deste objeto na perspectiva da sociologia das organizações econômicas. Esses debates, cujos temas permitem compor um programa e agenda de pesquisa na relação existente entre estudos contábeis e ciências sociais, possibilitam: (i) identificar se as regras contábeis são

produtos operacionais do comportamento organizacional presente na burocracia e nas teorias organizacionais; (ii) identificar quem aprende e internaliza os procedimentos contábeis institucionalizados por meio da socialização e da educação organizacional; (iii) apontar que regras contábeis são geradas para regular a legitimação de autoridade, formação de coalizões, definição de contratos políticos e geração de soluções para resolução de problemas; (iv) descrever como a contabilidade instrumentaliza a governança democrática, que converte o fazer de indivíduos e recursos em ação coletiva, como um processo de coalizão e formação política, que depende da estrutura, da distribuição de preferências e de recursos e capacidades dos atores; (v) apontar as origens da instituição contábil composta por procedimentos operatórios, que são decorrentes do hábito que forma um padrão que é feito da mesma maneira e com o mesmo esforço econômico; e (vi) compreender se e por que a contabilidade na vida cotidiana pode ser compreendida como definições da realidade socialmente dotadas de sentido que são objetivadas por processos sociais.

Nesse sentido, esperam-se contribuições de futuros estudos em contabilidade e finanças que auxiliem na elucidação desses questionamentos e da própria potencialidade de uso, adequação e validade da discussão teórica realizada, com o apontamento e o debate de pesquisas e experiências vividas com este objeto de estudo. Se cabível, almeja-se a elaboração de uma agenda de pesquisa sobre a inclusão ou transposição de conceitos das ciências sociais nos estudos contábeis no contexto brasileiro, somando-se aos esforços até então empreendidos no campo.

## REFERÊNCIAS

- BEALING JR, W.E.; DIRSMITH, M.W.; FOGARTY, T. 1996. Early regulatory actions by the SEC: An institutional theory perspective on the dramaturgy of political exchanges. *Accounting, Organizations and Society*, 21(4):317-338.
- BECKER, G.S. 1991. A note on restaurant pricing and other examples of social influences on price. *The Journal of Political Economy*, 99(5):1109-1116.
- BENDIX, R. 1970. *Embattled reason: essays on social knowledge*. New York, The Free Press, 395 p.
- BERGER, P.L.; LUCKMANN, T. 2005. *A construção social da realidade*. 25ª ed., Petrópolis, Vozes, 247 p.
- BURCHELL, G.; CLUBB, C.; HOPWOOD, A.; HUGHES, J.; NAHAPIED, J. 1980. The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, 5(1):3-31.
- BURNS, J. 2000. The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting, Auditing & Accountability*, 13(5):566-596.
- BURNS, J.; SCAPENS, R.W. 2000. Conceptualizing management accounting change: An institutional framework. *Management Accounting Research*, 1:3-25.
- CARPENTER, B.; DIRSMITH, M. 1993. Sampling and the abstraction of knowledge in the auditing profession: An extended institutional theory perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 18(1):41-63.
- CARPENTER, V.; FERROZ, E.H. 2001. Institutional theory accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations and Society*, 26(7-8):565-596.
- CARRUTHERS, B.G.; ESPELAND, W.N. 1991. Accounting for rationality. *American Journal of Sociology*, 97(1):1-20.
- CARRUTHERS, B.G. 1995. Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. *Accounting, Organization and Society*, 20(4): 313-328.
- COLEMAN, J.S. 1994. A rational choice perspective on economy sociology. In: N. SMELSER; R. SWEDBERG (eds.), *The handbook of economic sociology*. Princeton, Princeton University Press, p. 166-180.
- COVALESKI, M.A.; DIRSMITH, M.W.; MICHELMAN, J.E. 1993. An institutional theory perspective on DRG framework, case mix accounting systems and health-care organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 8(1):65-80.
- COVALESKI, M.A.; DIRSMITH, M.W. 1988. An institutional perspective on the rise, social transformation, and fall of a university budget category. *Administrative Science Quarterly*, 33(4):562-582.
- COVALESKI, M.A.; DIRSMITH, M.W.; SAMUEL, S. 1996. Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research*, 8(1):1-35.
- COVALESKI, M.A.; DIRSMITH, M.W. 1988. An institutional perspective on the rise, social transformation, and fall of a university budget category. *Administrative Science Quarterly*, 33(4):562-582.
- CYERT, R.M.; MARCH, J. 1964. The behavioral theory of the firm. A behavioral science: economics amalgam. In: W.W. COOPER; H.J. LEAVITT; M.W. SHELLEY II (ed.), *New Perspectives in Organization Research*. New York, John Wiley, p. 289-299.
- DIAS FILHO, J.M.; MACHADO, L.H.B. 2004. Abordagens da Pesquisa em Contabilidade. In: S. IUDÍCIBUS; A.B. LOPES (coords.), *Teoria Avançada da Contabilidade*. São Paulo, Atlas, p. 15-69.
- DIMAGGIO, P.J.; POWELL, W.W. 1983. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2): 147-160.
- DIMAGGIO, P.J.; POWELL, W.W. 2005. A gaiola de ferro revisada. *Revista de Administração de Empresas*, 45(2):74-89.
- EDWARDS, K.A.; EMMANUEL, C.R. 1990. Diverging views on the boundaries of management accounting. *Management Accounting Research*, 1(1):551-563.
- EGGERTSSON, T. 1990. *Economic behavior and institutions*. Cambridge, Cambridge University Press, 385 p.
- EISENSTADT, S. 1968. Social Institutions. In: D.L. SILLS (ed.), *International encyclopedia of the social sciences*, 17(14): 409-429.
- ELSTER, J. 1994. *Peças e engrenagens das ciências sociais*. Rio de Janeiro, Relume-Dumará, 211 p.
- FOGARTY, T.J.; ROGERS, R.K. 2005. Financial analysts' reports: An extended institutional theory evaluation. *Accounting, Organizations and Society*, 30(4):331-356.

- FOGARTY, T.J. 1996. The imagery and reality of peer review in the U.S.: Insights from institutional theory. *Accounting, Organizations and Society*, 21(2/3):243-267.
- GRANLUND, M. 2001. Towards explaining stability in and around management accounting systems. *Management Accounting Research*, 12(1):141-146.
- GRANLUND, M.; LUKKA, K. 1998. It's a small world of management accounting practices. *Journal of Management Accounting Research*, 10(1):153-179.
- GRANOVETTER, M. 1994. Business Groups. In: N. SMELSER; R. SWEDBERG (eds.), *The handbook of Economic Sociology*. Princeton, Princeton University Press, p. 453-475.
- GRANOVETTER, M. 2002. Economic Action and Social Structure: The Problem of Embeddedness. In: N. BIGGART (ed.), *Readings in Economic Sociology*. Malden, Blakwell Publishers, p. 154-167.
- GRANOVETTER, M. 1973. The Strength of Weak Ties. *American Journal of Sociology*, 78(6):1360-1380.
- GUERREIRO, R.; PEREIRA, C.A.; LOPES, A.B. 2004. Uma contribuição ao entendimento da estabilidade e da mudança da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, XXVIII, Curitiba, 2004, *Anais...* Curitiba, ANPAD, CD-ROM.
- GUERREIRO, R.; PEREIRA, C.A.; REZENDE, A.J. 2005. Em busca do entendimento da formação dos hábitos e das rotinas da contabilidade gerencial: um estudo de caso. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, XXIX, Brasília, 2005. *Anais...* Brasília, ANPAD, CD.
- GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. 2006a. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos de psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. *Revista de Contabilidade e Finanças – USP*, XVII(3):7-21.
- GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A.B.; PEREIRA, C.A. 2006b. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações & Sociedade*, 12(35):91-106.
- GUERREIRO, R.; PEREIRA, C.A.; FREZATTI, F. 2008. Aplicação do Modelo Burns e Scapens para Avaliação do Processo de Institucionalização da Contabilidade gerencial. *Organizações & Sociedade*, 15(44):45-62.
- HALL, P.A.; TAYLOR, R.C.R. 2003. The three versions of neo-institutionalism. *Lua Nova*, 58:193-223.
- HENDRIKSEN, E.S.; VAN BREDA, M.F. 1999. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo, Atlas, 550 p.
- HOPWOOD, A.G. 1978. Towards an organizational perspective for the study of accounting and information systems. *Accounting, Organizations and Society*, 3(1):3-13.
- HOPWOOD, A.G. 1983. On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, 8:287-305.
- HUMPHREY, C.; SCAPENS, R.W. 1996 Theories and case studies of organizational accounting practices: Limitation or liberation? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(1):86-106.
- HUMPHREY, C.; MILLER, P.; SCAPENS, R.W. 1993. Accountability and Accountable Management in the UK Public Sector. *Accountability and Accountable Management*, 6(3):7-29.
- IMMERGUT, E.M. 1996. The Normative Roots of the New Institutionalism. In: A. BENZ; W. SEIBEL (orgs.), *Beiträge zur Theorieentwicklung in der Politik und Verwaltungswissenschaft*. Baden-Baden, Nomos Verlag, p. 325-355.
- LANE, J.; ERSÖN, S. 2000. *The New Institutional Politics: Performance & outcomes*. London/New York, Routledge, 329 p.
- MACHADO-DA-SILVA, C.L.; NOGUEIRA, E.E.S. 2000. Instituições, cultura e identidade organizacional. In: ENCONTRO NACIONAL DE ESTUDOS ORGANIZACIONAIS, 1, Recife, 2000. *Anais...* Recife, EnEO/ANPAD, CD-ROM.
- MARCH, J.G.; SIMON, H.A. 1979. *Teoria das Organizações*. 4ª ed., Rio de Janeiro, FGV, 353 p.
- MARZAL, A. 1990. *Análisis Político de la Empresa*. Barcelona, Ariel, 181 p.
- MATALLO JR, H. 2002. A problemática do conhecimento. In: M.C.M. CARVALHO (org.), *Construindo o saber: metodologia científica, fundamentos e técnicas*. 12ª ed., Campinas, Papirus, p. 13-28.
- MEYER, J.; ROWAN, B. 1977. Institutionalized organizations. *American Journal of Sociology*, 83(2):333-363.
- MEYER, J.; ROWAN, B. 1991. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. In: P. DIMAGGIO; W. POWELL (eds.), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. Chicago: The University of Chicago Press, p. 1-41.
- MULLER, E.T.C.; BEUREN, I.M.; FREZATTI, F. 2007. Processo de institucionalização da controladoria em empresa brasileiras. In: SEMINÁRIO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA FURB, III, Blumenau, 2007. *Anais...* Blumenau, FURB. Disponível em: <https://www.furb.br/especiais/download/935385-673280/005%20-%20Processo%20de%20institucionalizacao%20da%20controladoria.pdf>. Acesso em: 12/09/2010.
- OYADOMARI, J.C.T.; MENDONÇA, O.; CARDOSO, R.L.; JUNQUEIRA, E.R. 2007. A institucionalização do VBM – Value Based Management como prática de contabilidade gerencial: uma análise à luz da NIS – New Institutional Sociology. In: CONGRESSO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, VII, São Paulo, 2007, *Anais...* São Paulo, FEA/USP. Disponível em: [http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos82008/an\\_resumo.asp?con=1&cod\\_trabalho=193&titulo=FATORES+QUE+INFLUENCIAM+A+ADO%C7%C3+DE+ARTEFATOS+DE+CONTROLE+GERENCIAL+NAS+EMPRESAS+BRASILEIRAS%2E+UM+](http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos82008/an_resumo.asp?con=1&cod_trabalho=193&titulo=FATORES+QUE+INFLUENCIAM+A+ADO%C7%C3+DE+ARTEFATOS+DE+CONTROLE+GERENCIAL+NAS+EMPRESAS+BRASILEIRAS%2E+UM+). Acesso em: 12/09/2010.
- PRATES, A.A.P. 1980. Burocratização e controle organizacional: o contexto da grande empresa industrial. *Revista de Administração Pública*, 15:112-128.
- PRATES, A.A.P. 2000. Organização e instituição no velho e novo institucionalismo. In: S.B. RODRIGUES; M.P. CUNHA (eds.), *Novas perspectivas na administração de empresas*. São Paulo, Iglu, p. 90-105.
- PUTNAM, R.D. 1996. *Comunidade e democracia*. Rio de Janeiro, FGV, 257 p.
- PUTTERMAN, L. (ed.) 1986. *The economic nature of the firm*. Cambridge, Cambridge University Press, 390 p.
- RAMOS, A.G. 1996. *A redução sociológica*. 3ª ed., Rio de Janeiro, UFRJ, 273 p.
- SCAPENS, R.W. 1990. Researching management accounting practice: The role of case study methods. *The British Accounting Review*, 22:259-281.

- SCAPENS, R.W. 1994. Never mind the gap: Towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5:301-321.
- SCAPENS, R.W. 2006. Understanding management accounting practices: a personal journey. *The British Accounting Review*, 38:1-30.
- SCAPENS, R.W.; ROBERTS, J. 1993. Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. *Management Accounting Research*, 4(1):1-32.
- SCOTT, W.R. 2008. *Institutions and organizations*. 3ª ed., New York, Sage Publications, 266 p.
- SELZNICK, P. 1948. Foundations of the theory of organizations. *American Sociological Review*, 13:25-35.
- SELZNICK, P. 1949. *TVA and the Grass Roots*. Berkley, University of California Press, 274 p.
- SELZNICK, P. 1971. *A Liderança na Administração*. Rio de Janeiro, FGV, 140 p.
- SMELSER, N.; SWEDBERG, R. (orgs.). 1994. *The Handbook of Economic Sociology*. Princeton, Princeton University Press, 835 p.
- SITI-NABIHA, A.K.; SCAPENS, R.W. 2005. Stability and Change: An Institutional Study of Management Accounting Change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(1):44-73.
- STEINER, P. 2006. *A sociologia econômica*. São Paulo, Atlas, 134 p.
- STEINMO, S.; THELEN, K.; LONGSTRETH, F. (orgs.). 1992. *Structuring politics*. New York, Cambridge University Press, 257 p.
- STIGLER, G.J.; BECKER, G.S. 1977. De Gustibus Non Est Disputandum. *The American Economic Review*, 67(2):76-90.
- SWEDBERG, R. 1994. Markets as social structures. In: N. SMELSER; R. SWEDBERG (eds.), *The handbook of Economic Sociology*. Princeton/New York, Princeton University Press, p. 255-282.
- THELEN, K.; STEINMO, S. 1992. Historical institutionalism in comparative politics. In: S. STEINMO; K. THELEN; F. LONGSTRETH (org.), *Structuring politics*. New York, Cambridge University Press, p. 1-32.
- TSAMENYI, M.; CULLEN, J.; GONZALES, M.G. 2006. Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: A new institutional theory analysis. *Management Accounting Research*, 17(4):409-432.
- TSEBELIS, G. 1990. *Jogos ocultos*. São Paulo, Edusp, 249 p.
- WEBER, M. 2004. *Economia e sociedade*. 4ª ed., Brasília, UnB, 2 vols.

Submetido em: 18/09/2008

Aceito em: 22/06/2010

**ROBSON ZUCCOLOTTO**

Universidade Federal de Viçosa  
Av. Peter Henry Rolfs, s/n, Campus Universitário  
36570-000, Viçosa, MG, Brasil

**GUSTAVO MELO SILVA**

Universidade Federal de São João del-Rei  
Visconde do Rio Preto, s/n, Colônia do Bengo  
36300-000, São João del-Rei, MG, Brasil

**MAGNUS LUIZ EMMENDOERFER**

Universidade Federal de Viçosa  
Av. Peter Henry Rolfs, s/n, Campus Universitário  
36570-000, Viçosa, MG, Brasil