

## **ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NO SETOR PÚBLICO: ANÁLISE DOS MECANISMOS ISOMÓRFICOS À LUZ DA TEORIA INSTITUCIONAL**

### **MANAGEMENT ACCOUNTING TOOLS IN THE PUBLIC SECTOR: ANALYSIS OF ISOMORPHIC MECHANISMS IN THE LIGHT OF INSTITUTIONAL THEORY**

## **ARTEFACTOS DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN EL SECTOR PÚBLICO: ANÁLISIS DE LOS MECANISMOS ISOMORFOS A LA LUZ DE LA TEORÍA INSTITUCIONAL**

Dayvson Ricardo Rufino da Silva<sup>1</sup>

Artigo recebido em março de 2022

Artigo aceito em fevereiro de 2023

### **RESUMO**

A controladoria tem representado um papel de destaque na gestão estratégica das organizações. Nesse aspecto, existem diferentes agentes internos e externos que exercem influência sobre órgãos de controladoria do setor público no sentido de adotarem determinados artefatos e práticas contábeis mais evoluídas. Sendo assim, este artigo teve como objetivo investigar, nas controladorias das prefeituras da Região Metropolitana do Recife (RMR), que artefatos de contabilidade gerencial são predominantes quanto à adoção e uso decorrentes de mecanismos isomórficos encontrados na literatura da teoria institucional. Para tanto se realizou um estudo de cunho exploratório e descritivo com abordagem quanti-qualitativa, que se deu por meio de um *survey* com aplicação de um questionário semiestruturado, das quais se obteve retorno de 40% dos órgãos de controle das prefeituras da RMR abordados na pesquisa. Os dados coletados foram analisados com base em técnicas de estatística descritiva, de modo que os resultados obtidos revelam que, dos artefatos investigados, quanto ao uso predominam: orçamento; custeio padrão; planejamento estratégico; e custeio baseado em atividades, dentre os tradicionais e modernos, cujas escolhas foram mais associadas aos mecanismos isomórficos do tipo coercitivo e normativo do que ao mimético, segundo a visão dos respondentes das controladorias municipais da RMR.

**Palavras-chave:** Artefatos Gerenciais. Isomorfismo. Setor Público.

### **ABSTRACT**

Controllershship has played a prominent role in the strategic management of associations. In this regard, there are different internal and external agents that influence public sector controllers in the sense of adopting certain more evolved accounting tools and practices. Thus, this article aimed to investigate, in the controllers of the prefectures of the Metropolitan Region of Recife (RMR), which management accounting tools are predominant regarding the adoption and use resulting from isomorphic mechanisms found in the institutional theory literature. To this end, an exploratory and descriptive study was carried out with a quantitative and qualitative approach, which took place through a survey with the application of a semi-structured questionnaire, of which

---

<sup>1</sup> Mestre em Controladoria. Universidade Federal Rural de Pernambuco. E-mail: dayvsonrufino@gmail.com. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8811404611998758>. Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-2254-387X>.

40% were returned from the control bodies of the RMR prefectures in this search. The data collected were formed based on techniques of descriptive statistics, so that the results obtained reveal that, of the investigated tools, regarding the use predominate: budget; standard costing; strategic planning; and activity-based costing, among traditional and modern ones, choices were more associated with isomorphic mechanisms of the coercive and normative type of mimetic, according to the view of the respondents of the municipal controllers of RMR.

**Keywords:** Management Tools. Isomorphism. Public sector.

## RESUMEN

La Contraloría ha jugado un papel importante en la gestión estratégica de las organizaciones. En este aspecto, existen diferentes agentes internos y externos que inciden en los órganos de contraloría del sector público en el sentido de adoptar ciertos artefactos y prácticas contables más avanzadas. Por lo tanto, este artículo tuvo como objetivo investigar, en las contralorías de los ayuntamientos de la Región Metropolitana de Recife (RMR), qué artefactos de contabilidad gerencial son predominantes en cuanto a la adopción y uso resultantes de los mecanismos isomórficos encontrados en la literatura de teoría institucional. Para ello se realizó un estudio exploratorio y descriptivo con enfoque cuantitativo-cualitativo, el cual se realizó a través de una encuesta con la aplicación de un cuestionario semiestructurado, de la cual se obtuvo el 40% de los órganos de control de los municipios de la RMR abordado en la búsqueda. Los datos recolectados fueron analizados con base en técnicas de estadística descriptiva, de modo que los resultados obtenidos revelan que, entre los artefactos investigados, en términos de uso, predominan los siguientes: presupuesto; costeo estándar; planificación estratégica; y el costeo por actividades, entre los tradicionales y los modernos, cuyas elecciones estaban más asociadas a mecanismos isomórficos de tipo coercitivo y normativo que de tipo mimético, según la visión de los encuestados de las contralorías municipales de la RMR.

**Palabras clave:** Artefactos de Gestión. Isomorfismo. Sector público.

## 1 INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, a sociedade tem questionado cada vez mais a gestão pública e, portanto, a responsabilidade dos gestores que atuam nas organizações do Estado. Nesse contexto, sabe-se que diversos métodos normativos vêm sendo empregados pelos agentes públicos, visando a atender aos anseios da sociedade por uma gestão pública ética, eficiente, eficaz, equilibrada e transparente. Nessa discussão, insere-se o estudo da contabilidade aplicada ao setor público, especialmente no que se refere ao orçamento público e sua execução (ARAÚJO et al., 2018).

A administração pública, para atingir a sua função, ao planejar suas ações, deve estabelecer as bases para o desenvolvimento de soluções voltadas para as várias necessidades sociais. Nesse sentido, para a conquista da eficiência, eficácia e efetividade dos serviços prestados, é de extrema importância a adoção de ferramentas de gestão e controle organizacional que potencializem a destinação dos recursos públicos desembolsados pela sociedade (TER BOGT, 2008). Considera-se que, dentre as principais funções da administração pública, o uso adequado dos recursos arrecadados consiste em destiná-los ao bem-estar social. Como afirmam Lapsley e Wright (2004) e Lovato et al. (2016), os cidadãos esperam contar com o melhor atendimento possível de suas demandas sociais, o uso eficiente desses recursos e a transparência dos atos praticados (MOTTA, 2013).

O exercício da controladoria nos órgãos públicos é recente, uma vez que a própria Controladoria da União foi constituída em 2003, ou seja, há menos de duas décadas. É função

dos órgãos controladores, desenvolverem, executarem e monitorarem os instrumentos estratégicos da contabilidade visando a eficiência e eficácia dos recursos públicos. Esta não só constitui uma resposta à demanda da sociedade por transparência e prestação de contas, porém implica, também a obediência às imposições da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), editada em 04 de maio de 2000 (BRASIL, 2000). Então, a controladoria representa bem como atingir os programas e metas do governo por meio de ações eficientes e legais (SILVA; CARNEIRO; RAMOS, 2015).

Com o intuito de melhorar a gestão organizacional, Granlund e Lukka (1998) afirmam que têm surgido diversas técnicas de relevância, embora pouca importância lhes tenha sido dada apesar das condições que influenciam o uso de técnicas gerenciais inovadoras. Talvez isto explique por que existe baixa aderência da implementação desses métodos e de conceitos de contabilidade gerencial nas empresas (GRANLUND, 2001; HANSEN; OTLAY; STEDE, 2003; SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003; GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2004; FREZATTI, 2005; DIETSHCI; NASCIMENTO, 2006).

Segundo DiMaggio e Powell (1991), para que se compreenda a institucionalização das formas organizacionais, é essencial que sejam constatados os processos que as cercam e seguem uma dada estruturação do campo organizacional. Os autores reconhecem a importância de realizar estudos que possam melhor demarcar as fronteiras do campo organizacional que, invariavelmente, baseiam-se na atividade específica que nele ocorre e pressupõe um certo domínio pelos atores envolvidos.

DiMaggio e Powell (1983) conceituam o campo organizacional como um conjunto de organizações que constituem uma área reconhecida da vida institucional, em que há fornecedores-chave, clientes de recursos e produtos, agências reguladoras e outras organizações que detêm de produtos ou serviços semelhantes. Presume-se que as organizações trabalham em um espaço onde interagem com outras organizações, quase sempre gerando impactos que as afetam de forma mais ou menos intensa. Dessa maneira, segundo Leão Junior (2001), torna-se possível a percepção de uma tendência isomórfica dentro de um campo organizacional.

O porquê da existência de homogeneidade nas estruturas e ações desenvolvidas pelas organizações estabelecidas aparece como algo relevante na literatura especializada da teoria institucional. Na esteira desse questionamento, tem-se a discussão em torno da noção de legitimidade, ou seja, a busca pela similaridade dos princípios institucionais, a qual se chama de isomorfismo. Com isso, a teoria institucional não vem somente contribuir para os estudos organizacionais considerando o ambiente como peça fundamental para a análise das organizações. Há uma abertura para se debater questões como isomorfismo e legitimidade, que são condições vitais para a sobrevivência de qualquer organização (CARVALHO, 2000).

A legitimidade é uma percepção generalizada, segundo Suchman (1995), de que as ações da organização são desejadas, corretas e apropriadas dentro do sistema de normas, valores e crenças do ambiente. O processo que faz com que uma organização ou setor se pareça com outras que apresentem o mesmo conjunto de condições ambientais se intitula isomorfismo institucional, e acontece por meio de três mecanismos de adaptação institucional: coercitivo, mimético e normativo (DiMAGGIO; POWELL, 1991).

Na trama institucional focalizada, o setor público surge como forte candidato a ser objeto de estudo, sobretudo quando se faz referência à utilização de determinados artefatos contábeis cuja adoção requer o surgimento de unidades de controle como resultado de pressões institucionais, por influência exercida pelos mecanismos isomórficos descritos por DiMaggio e Powell (1991). Em linguagem mais simples, refere-se à convergência ditada por necessidades de controles efetivos, responsabilização, *accountability* e transparência nos dias atuais. Como

explicam Freitas e Guimarães (2007), o papel constitucional dos Tribunais de Contas no país pode servir como argumento tanto para legitimizar a atuação de entidades fiscalizadas, como para trazer legitimidade interna, em atenção ao que "está escrito na Constituição e deve ser feito". O foco dos autores recai na forma de institucionalização da atividade de controle e sua legitimidade no setor público, sendo destacado o alcance do duplo fenômeno do isomorfismo institucional presente nesse processo, um que se refere à atribuição conferida aos tribunais de contas e outro ligado ao uso de determinados artefatos contábeis aos quais recorrem para desenvolver suas atividades regulares no exercício de sua função.

Seguindo esta lógica institucional, este trabalho teve como objetivo investigar, nas controladorias das prefeituras da Região Metropolitana do Recife (RMR), que artefatos de contabilidade gerencial são predominantes quanto à adoção e uso decorrentes de mecanismos isomórficos encontrados na literatura da teoria institucional.

A escolha de tais controladorias ocorreu em razão da amostragem proposital utilizada nesta pesquisa qualitativa, na qual se explicita a seleção que foi feita por constituírem casos ricos em informações relacionados ao fenômeno de interesse (PATTON, 2002), além da efetiva proximidade geográfica existente entre essas instituições e a esfera profissional de atuação dos autores do estudo.

Também se considerou os estudos empíricos que usam a abordagem da teoria institucional para explicar a adoção dos artefatos contábeis tanto no setor público quanto no privado, os quais justificam a relevância deste estudo. No Brasil, por exemplo, é importante salientar os trabalhos de Frezatti (2005), que detectou grupos com perfis que praticam o uso de artefatos na contabilidade gerencial; Soutes (2006) que estudou as práticas de contabilidade gerencial e a sua relação com o desempenho empresarial; e no setor público, por sua vez, pode-se mencionar a adoção do *Balanced Scorecard* (BSC), cujo crescimento consta dos estudos de Gomes e Fernandes (2015).

O artigo encontra-se estruturado em cinco seções, iniciando-se pela presente introdução. A segunda aborda o referencial conceitual subdividido em quatro temáticas versando sobre a nova gestão pública; controladoria; artefatos de contabilidade gerencial; e teoria institucional. A terceira seção trata da metodologia utilizada na pesquisa. A quarta seção expõe os resultados obtidos. A quinta seção encerra o trabalho apresentando as conclusões a que se chegou o artigo, cabendo referir os achados pertinentes com o objetivo proposto, as limitações da pesquisa e as sugestões válidas para novas abordagens relativas à temática apresentada.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Inicia-se o referencial teórico pela Nova Gestão Pública.

### 2.1 Nova Gestão Pública

Como um dos modelos propostos para a reforma da Administração Pública, a nova gestão pública surgiu a partir da década de 1980, introduzida pelos governos de vários países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Assim, observa-se movimentos de reforma como motivação para a aderência, em instituições públicas, de conceitos e artefatos de gestão, anteriormente desenvolvidos e utilizados na esfera privada (HOOD, 1995). Autores como Ter Bogt (2008) e Van Helden e Northcott (2010) corroboram

que a introdução da contabilidade gerencial no setor público constitui uma das consequências de tais reformas, sobretudo em se tratando de modelos de gestão pública. Sem dúvida, esta é uma área que desperta muito interesse dos investigadores.

Lapsley (1999) aponta para mudanças no sistema de informação da contabilidade, como fundamentais para o processo de tomada de decisões estratégicas, com o propósito de desenvolver uma gestão mais eficiente e produtiva, para um maior empenho pelos resultados alcançados e para a inclusão do *value for money*. Nesse contexto, Lapsley, Miller e Pollock (2013) acreditam que os consultores de gestão podem ser vistos como influenciadores integrados à nova gestão pública, ao proporem modernizar o setor público com o emprego de sistemas de gestão, técnicas e processos desenvolvidos e adotados no setor privado.

Todavia, Ter Bogt (2008) identificou, no setor público alemão, indícios de insatisfação quanto às reformas na gestão governamental por parte de servidores públicos. Em parte, o descontentamento deu-se por causa de algumas propostas de mudanças não serem tão práticas e aplicáveis quanto o esperado, de sorte que os objetivos alcançados não conseguiram corresponder às expectativas.

São vários os motivos para adoção de um artefato gerencial que não seja aplicado de forma integral sucessivamente. Diante disso, Johansson e Siverbo (2009) constataram três possíveis explicações no caso do governo sueco: o dissenso entre os objetivos dos vários *stakeholders*; a causa de adoção de certas ferramentas ter como objetivo apenas a legitimação política ou o mimetismo calcado em outras entidades; a carência de recursos financeiros, humanos e de infraestrutura essenciais para implementação completa e aperfeiçoada das metodologias de gestão. Ter Bogt (2008) e Verbeeten (2011), ainda referem que foi insuficiente a busca de convencimento prévio dos participantes em relação à pertinência da mudança, já que processos dessa forma somente têm êxito se contarem com o engajamento de todos.

Na próxima seção, evidencia-se a controladoria como unidade do estudo, a qual se situa no espaço institucional em que se faz uso de artefatos contábeis e ocorrem mudanças a eles correspondentes.

## 2.2 Controladoria

A controladoria surge nas organizações, na década de 1960, com o propósito de atender às novas demandas de aprimoramento de gestão. Devido ao aumento da complexidade das instituições e de seus processos, dificuldades foram encontradas no setor público, tornando necessária a atuação dessa nova área. No campo acadêmico, nos anos de 1970, a controladoria passa a ser inserida nas universidades, sobretudo por meio de estudos e pesquisas, e, posteriormente com a oferta de cursos de graduação e pós-graduação (LUNKES; SCHORREBERGER; ROSA, 2013; DURIGON; DIEHL, 2013).

Tanto no âmbito acadêmico quanto no empírico, o fortalecimento da controladoria, com a constituição de uma identidade própria, ainda está em processo de evolução. No campo teórico há dificuldade em determinar alguns conceitos de base, tais como as funções dessa disciplina, embora Borinelli (2006) as tenha delineado como sendo: contábil, gerencial, custos, tributária, controle dos ativos, controle interno, controle de riscos e gestão da informação. Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) identificam que as origens da controladoria estão diretamente ligadas à prática das organizações.

Sob outro aspecto, cabe mencionar a emergência de uma consciência cada vez maior dos cidadãos pelos seus direitos, sendo a controladoria uma peça importante na esfera pública, decorrente de uma imposição da administração resolutive, que viabilize serviços públicos de

qualidade, com transparência e ética nas práticas públicas (MACEDO; LAVARDA, 2013). Inclusive, esses cidadãos assumem posições demandantes da qualidade dos gastos públicos, do assertivo papel da gestão pública e da redução do abuso de poder, visando a reduzir os maus desempenhos (OLIVEIRA; CATAPAN; VICENTIN, 2015).

De fato, a cobrança advinda da população torna-se fundamental para integração da estrutura organizacional e das informações gerenciais. Por isso, práticas mais convincentes tornam-se mais exigidas objetivando a adequada aplicação dos recursos públicos. É evidente que a requisição de otimização dos recursos públicos é destacada. Em outras palavras, fala-se de *accountability*. Sem falar da pressão que fazem os cidadãos quanto ao controle da gestão pública graças ao pleito por prestação de contas à sociedade (BLANSKI; SILVA; OLIVEIRA, 2015). Albuquerque e Oliveira (2013) colocam que o controle da gestão dos organismos públicos é um instrumento de governança e de transparência. Deste modo, órgãos da administração pública devem estabelecer ferramentas efetivas, de forma a suprir as necessidades da sociedade por meio de informações e bom desempenho dos serviços públicos.

A controladoria desempenha um papel importante em resposta à busca desse aprimoramento. Nota-se que a sua evolução é perceptível ao longo do tempo, pois, antes sua função era considerada restrita à verificação de contas e ao tratamento de dados contábeis, transformando-se em uma função estratégica, assim como suas diretrizes. Sendo assim, a antiga contabilidade preocupava-se em controlar os aspectos financeiros e econômicos; enquanto a nova contabilidade gerencial surge no bojo de pesquisas e novas ferramentas de gestão que proporcionam a tempestividade das informações necessárias (MELO et al., 2013); (RIBEIRO et al., 2015).

Em face desse processo, a controladoria ganhou valor e propósito, em termos de diversas disciplinas e setores organizacionais. Cabe-lhe exercer um papel mais holístico, com uma visão global e integrada a todas as áreas, possibilitando melhor resultado organizacional, em atenção aos trabalhos de coleta os dados e sua propagação como informações aos tomadores de decisão. Dela exige-se o entendimento total dos processos, bem como da forma de uso dos recursos, proporcionando maior capacidade para a elaboração e desenvolvimento de metas e objetivos, segundo Guimarães et al. (2009).

Uma vez que a controladoria alinha o fluxo de informações a fim de alcançar os objetivos propostos, esta se torna relevante para os entes públicos, sobretudo em termos de transparência e da *accountability*, como componentes de sustentação da governança. Nesse sentido a Federação Internacional de Contadores (IFAC), aponta que as organizações públicas têm de praticar controles de acordo com os princípios da boa governança, pressupondo-se o uso de boas práticas de avaliação de sistemas gerenciais, extensivas às atividades financeiras, orçamentárias e operacionais; à gestão de riscos; às auditorias internas e externas; ao controle interno e ao uso de normas contábeis apropriadas (CAVALCANTE; LUCA, 2013).

### **2.3 Artefatos de Contabilidade Gerencial**

A contabilidade gerencial, conforme Soutes (2006), pode ser entendida como produto do processo de gerar informação operacional e financeira para os gestores em uma organização. As ferramentas da contabilidade gerencial são chamadas de “artefatos” por Borinelli (2006), os quais são, por sua vez, entendidos por Soutes (2006) como sendo as atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas que suportem o uso dos profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funcionalidades.

Os artefatos de contabilidade gerencial auxiliam o alcance dos objetivos da organização, que intuitivamente se baseiam na otimização dos recursos, remetendo a uma visão de resultados de longo prazo. Desse modo, proporciona aos gestores de uma organização as ferramentas de apoio para uma gestão estratégica, permitindo-lhes olhar para o seu ambiente interno e externo (ESPEJO, 2008).

Já para Andrade (2009), não há uma visão única, distinguindo a contabilidade gerencial tradicional, direcionada a gerar informações para proporcionar a tomada de decisão no ambiente tático-operacional da empresa, e a contabilidade gerencial estratégica, orientada para o ambiente estratégico das organizações. Conforme Soutes (2006) e Klein (2014), a estrutura organizacional muda e se adapta, na medida em que as rotinas gerenciais prosperam com a finalidade de lhe dar suporte. A mudança é uma constante, aplicando-se aos artefatos gerenciais.

Soutes (2006) indica que os artefatos tradicionais de contabilidade gerencial são aqueles que atendam aos objetivos dos primeiro e segundo estágios da contabilidade, sendo que aqueles ligados aos objetivos dos terceiro e quarto estágios são tidos como os modernos. Klein (2014) diz que, no primeiro estágio, os assuntos internos constituíam a maior preocupação da gestão, principalmente a capacidade de produção. No segundo estágio, o planejamento e controle gerencial tinham como foco principal as informações. No terceiro, destaca-se a tentativa de reduzir gastos de recursos. E, no quarto, sobressai à implementação de mecanismos de contabilidade gerencial que avaliam o valor econômico do empreendimento.

Após se discorrer acerca dos artefatos contábeis, a próxima seção dedica-se à teoria institucional, como parte da literatura utilizada neste artigo.

## 2.4 Teoria Institucional

A teoria institucional pode ser compreendida por um conjunto de construtos teóricos oriundos, sobretudo da economia, da sociologia e da ciência política. Nela, estão contidas as correntes intituladas de Nova Economia Institucional, Nova Sociologia Institucional e Velha Economia Institucional (FREZATTI et al., 2009).

A Nova Economia Institucional ocupa-se das estruturas empregadas para transações. Parte de suposições de racionalidade limitada e uso do oportunismo para explicar a forma como as transações são organizadas e por qual motivo as entidades têm estruturas hierárquicas. A recusa do grupo econômico neoclássico que procura explicar a conduta de agentes econômicos a partir de regras, rotinas e instituições é denominada de Velha Economia Institucional. E finalmente, a Nova Sociologia Institucional questiona por que as organizações são semelhantes e quais são as pressões e processos que as moldam (SCAPENS, 2006).

Neste estudo, ressalta-se a escolha da Nova Sociologia Institucional, razão pela qual se ressalta o uso dessa vertente no trabalho. A propósito, Scapens e Varoutsas (2010) afirmam que a NSI responde como as organizações, porventura, foram influenciadas pelo seu meio. Em várias de suas pesquisas o foco era saber como instituições moldam a padronização das organizações e conduzem a homogeneidade nos campos organizacionais.

Desta forma, a preocupação da NSI volta-se para a homogeneidade e não para a variação. Ou melhor, internaliza a homogeneidade dos modelos e práticas das organizações, entendidas como isomorfismo (DiMAGGIO; POWELL, 1983). Os autores identificam a existência de dois tipos de isomorfismo, o competitivo e o institucional, precedidos pelo pensamento de Meyer (1979) e Fennell (1980). DiMaggio e Powell (1983) informam que o isomorfismo competitivo supõe uma racionalidade sistêmica que enfatiza o jogo do mercado, a mudança de nichos e medidas de adequação. Quanto ao isomorfismo institucional percebem as

similaridades que ocorrem nas organizações por determinados tipos, ou seja, coercitivo, mimético e normativo.

O isomorfismo coercitivo resulta tanto de pressões formais quanto informais exercidas sobre as organizações das quais elas dependem, e pelas expectativas culturais da sociedade em que elas atuam. O Estado é um dos agentes que mais influenciam esse tipo de isomorfismo quando, por exemplo, obriga determinadas organizações a adotarem normas de proteção ambiental por força de lei. Nas organizações, além do poder estatal, esse tipo de isomorfismo também decorre da estrutura de poder que uma matriz pode exercer sobre uma subsidiária. Ainda no campo das organizações, é preciso atentar para outros grupos de *stakeholders*, os quais podem influenciar as empresas com seu poder (DiMAGGIO; POWELL, 1983; OYADOMARI et al., 2008).

O isomorfismo mimético ocorre quando, em função da incerteza, as organizações tendem a copiar padrões e processos que foram utilizados em outras organizações. Já o isomorfismo normativo deriva principalmente da profissionalização crescente dos trabalhadores, cujos futuros estão inextricavelmente ligados ao destino das organizações que os empregam, podendo afetar a adoção das suas práticas (DiMAGGIO; POWELL, 1983; MOTA; VASCONCELOS, 2009). O mimetismo é também adotado como forma de legitimação, pois os administradores podem justificar suas posições frente às adversidades na base do “pelo menos estamos tentando” ou para se justificar perante os acionistas, investidores e credores, de que a organização está sob controle e utiliza as mais modernas técnicas gerenciais (DiMAGGIO; POWELL, 2005).

Em se tratando do isomorfismo normativo, afirma-se que este caminha lado a lado com a profissionalização, a formação específica e a associação profissional para socializar indivíduos em crenças comuns sobre o que constitui normas aceitáveis (VILLIERS; ALEXANDER, 2014). Nesse sentido, há três fatores importantes no processo de uniformização de conhecimentos e práticas: a formação acadêmica; as associações de classe; e os processos de seleção/recrutamento de pessoal. Em todos eles ocorre um intenso processo de socialização. A formação do conhecimento é padronizada por meio do modo de transmissão adotado por professores que cobrem um conteúdo programático padrão; quando já atuantes, estes profissionais frequentam associações profissionais ou órgãos técnicos os quais funcionam também como instrumentos de padronização. O último componente, por sua vez, é a seleção destes profissionais para trabalharem nas organizações, em que também há um isomorfismo, pois, a seleção é feita geralmente entre profissionais com características comuns, como formação escolar e experiência profissional (DiMAGGIO; POWELL, 2005).

### 3 MÉTODO

O presente estudo teve como objetivo investigar, nas controladorias das prefeituras da RMR, que artefatos de contabilidade gerencial são predominantes quanto à adoção e uso decorrentes de mecanismos isomórficos encontrados na literatura da teoria institucional. Em função desse objetivo, a pesquisa classifica-se como exploratória e descritiva, pois busca ampliar os conhecimentos sobre tema abordado pela teoria institucional (NIS), enfocando a adoção de artefatos de contabilidade gerencial no setor público, bem como o surgimento da controladoria e seu funcionamento no contexto da RMR. Conforme Gil (2010, p.42), “as

pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Quanto à abordagem, o estudo caracteriza-se como quanti-qualitativa, em que a forma puramente quantitativa está limitada ao entendimento do problema em questão, não dando conta de captar as experiências subjetivas dos indivíduos (DUARTE, 2002). A natureza qualitativa do estudo tem como objetivo destacar características não observadas por meio quantitativo, utilizadas para se delimitar um dado fenômeno social, sendo que a análise dos dados segue o método da estatística descritiva (RAUPP; BEUREN, 2006).

Realizou-se um *survey* caracterizado pela interrogação das pessoas ou informações que se deseja conhecer (GIL (2010). Contou-se com o auxílio do “formulário *google docs*”, por meio do qual se aplicou um questionário eletrônico semiestruturado contendo 39 questões, das quais 37 eram fechadas utilizando a escala *Likert* para identificar o perfil do respondente, o nível e fatores de adoção dos artefatos contábil gerencial. Duas questões eram abertas, mas para complemento de questões anteriores. No questionário, recorreu-se aos estudos de Xavier (2007), Oyadomari et al. (2008), bem como a Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004) e Soutes (2006), seguindo a classificação por eles adotadas como tradicionais e modernos (Quadro 1).

Quadro 1 – Artefatos de Contabilidade Gerencial

Tradicionais	Modernos
Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Padrão, Preço de Transferência, Retorno Sobre Investimento, Moeda Constante, Valor Presente, Orçamento e Descentralização.	Custeios Baseados em Atividades (ABC), <i>Just in time</i> (JIT), Teoria das Restrições, Planejamento Estratégico, Gestão Baseada em Atividades (ABM), Gestão Econômica (GECON), <i>Economic Value Added</i> (EVA), Simulação, <i>Balanced Scorecard</i> (BSC) e Gestão Baseada em Valor (VBM).

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Sulaiman et al. (2004) e Soutes (2006)

O universo investigado foi definido de acordo com o Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE-PE), o qual lista cerca de 15 prefeituras para a RMR: Abreu e Lima, Araçoiaba, Cabo de Santo Agostinho, Camaragibe, Goiana, Igarassu, Ilha de Itamaracá, Ipojuca, Itapissuma, Jaboatão dos Guararapes, Moreno, Olinda, Paulista, Recife e São Lourenço da Mata. Na coleta de dados, inicialmente foi realizado um contato por telefone (números extraídos dos sítios oficiais das referidas instituições), para se fazer o convite de participação na pesquisa, avançando para o envio do questionário por meio eletrônico, destinado ao titular de cada Controladoria Geral do Município, como respondente.

#### 4 RESULTADOS

Das 15 prefeituras contatadas, cinco não aceitaram participar, uma não foi possível contatar, visto que o telefone encontrado no sítio oficial não funcionava (neste caso foi aberto um protocolo na ouvidoria, mas até a finalização da pesquisa não se obteve resposta). Nove aceitaram participar, mas apenas seis Controladorias responderam (Tabela 1).

Tabela 1 – Unidades Participantes

Municípios	Participantes
Abreu e Lima	
Araçoiaba	
Cabo de Santo Agostinho	X
Camaragibe	X
Goiana	
Igarassu	
Ilha de Itamaracá	
Ipojuca	X
Itapissuma	
Jaboatão dos Guararapes	
Moreno	
Olinda	X
Paulista	
Recife	X
São Lourenço da Mata	X

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de dados da pesquisa

Inicialmente, mapeou-se quem eram os respondentes, solicitando o fornecimento de e-mail pessoal ou profissional para dar andamento à pesquisa, sucedido por perguntas referentes a questões sobre gênero, faixa etária, nível de instrução, curso de graduação, denominação do cargo ocupado, tipo de regime de contratação e tempo de atuação na instituição bem como no setor de controladoria, conforme Tabela 2.

Tabela 2 - Perfil dos Respondentes

Questionamento	Descrição	%
Gênero	Masculino	66,67
	Feminino	33,33
Faixa Etária	Até 30 anos	-
	De 31 a 40 anos	16,67
	De 41 a 50 anos	33,33
	Acima de 50 anos	50,00
Nível de Instrução	Ensino Médio/Técnico	-
	Ensino Superior - Incompleto	-
	Ensino Superior - Completo	-

	Pós-graduação - Especialização/ MBA	100,00
	Pós-graduação - Mestrado	-
	Pós-graduação – Doutorado	-
Graduação	Administração	-
	Ciências Contábeis	83,33
	Direito	-
	Economia	16,67
	Outros	-
	Não possui	-
Cargo	Analista de Controle Interno	16,67
	Contador	33,33
	<i>Controller</i>	50,00
	Outros	-
Tipo de Contratação	Concurso Público	83,33
	Seleção Simplificada	16,67
	Nomeação (Cargo Comissionado)	-
Tempo de Trabalho na Prefeitura	Até 3 anos	-
	De 4 a 7 anos	16,67
	De 8 a 11 anos	50,00
	De 12 a 16 anos	16,67
	Acima de 16 anos	16,67
Tempo de Atuação na Controladoria	Até 3 anos	-
	De 4 a 7 anos	16,67
	De 8 a 11 anos	66,67
	De 12 a 16 anos	16,67
	Acima de 16 anos	-

Fonte: Elaborado pelo autor com base em dados da pesquisa

Na análise das variáveis que compõem o perfil dos respondentes, foi possível verificar a predominância do sexo masculino em sua representação de 66,67% e 33,33% do gênero feminino. Em relação à faixa etária, o maior número dos respondentes indicou ter idade acima de 50 anos representando então em 50% da amostra, seguidos pelos de 41 a 50 anos (33,33%), posteriormente 16,67% de 31 a 40 anos. Nenhum deles tinha a faixa etária de até 30 anos.

Quanto ao nível de instrução todos apontaram ter pós-graduação (especialização/MBA). Quanto ao curso de graduação a predominância foi em Ciências Contábeis, representando então 83,33%. Ainda de acordo com os resultados, 50% dos respondentes são controller, 33,33% contador e 16,67%, analista de controle interno. A maioria (83,33%) foi contratada por meio de concurso público, 16,67% mediante seleção simplificada e nenhum dos respondentes afirmou ter sido nomeado por meio de cargo comissionado. Do tempo de trabalho na instituição 50%

afirmou estar lá de 8 a 11 anos, mas na atuação em controladoria o tempo predominante foi de 8 a 11 anos (66,67%). Vale ressaltar que a capacidade técnica é essencial às atribuições do responsável pela controladoria, pois conforme Silva (2013), o responsável pela controladoria deve ser exercido por servidor, efetivo ou comissionado, que seja bacharel em Ciências contábeis, em Administração, em Economia ou em Direito.

A próxima seção constante do questionário apresenta quais são os artefatos de contabilidade gerencial utilizados pelas controladorias municipais na RMR. A escolha dos artefatos considerou os estudos de Sulaiman et al. (2004) e Soutes (2006) conforme a Quadro 2. Sendo assim, foi enumerada uma escala que vai de 1 (se discorda totalmente) a 5 (se concorda totalmente). Com base nas respostas, apresenta-se no Quadro 2, as médias e os desvios-padrões.

Quadro 2 – Questões Sobre os Artefatos de Contabilidade Gerencial

Afirmativa	Média	Desvio Padrão
1. É utilizado o seguinte artefato: "Custeio por Absorção"	4,00	0,00
2. É utilizado o seguinte artefato: "Custeio Variável"	4,33	0,82
3. É utilizado o seguinte artefato: "Custeio Padrão"	4,50	0,55
4. É utilizado o seguinte artefato: "Preço de Transferência"	3,17	0,98
5. É utilizado o seguinte artefato: "Retorno Sobre Investimento"	3,17	0,75
6. É utilizado o seguinte artefato: "Moeda Constante"	3,17	0,75
7. É utilizado o seguinte artefato: "Valor Presente"	3,00	0,73
8. É utilizado o seguinte artefato: "Orçamento"	5,00	0,00
9. É utilizado o seguinte artefato: "Descentralização"	3,50	0,84
10. É utilizado o seguinte artefato: "Custeio Baseados em Atividades (ABC)"	4,50	0,55
11. É utilizado o seguinte artefato: " <i>Just in Time</i> (JIT)"	4,00	1,10
12. É utilizado o seguinte artefato: "Teoria das Restrições"	3,17	0,98
13. É utilizado o seguinte artefato: "Planejamento Estratégico"	5,00	0,00
14. É utilizado o seguinte artefato: "Gestão Baseada em Atividades (ABM)"	4,33	0,52
15. É utilizado o seguinte artefato: "Gestão Econômica (GECON)"	3,33	1,03
16. É utilizado o seguinte artefato: " <i>Economic Value Added</i> (EVA)"	3,50	0,55
17. É utilizado o seguinte artefato: "Simulação"	3,33	0,52
18. É utilizado o seguinte artefato: " <i>Balanced Scorecard</i> (BSC)"	4,00	0,63
19. É utilizado o seguinte artefato: "Gestão Baseada em Valor (VBM)"	3,17	0,75

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Em relação à concordância quanto ao uso dos artefatos de contabilidade gerencial, observa-se que, dos artefatos considerados tradicionais, destacaram-se mais o orçamento (média 5,00 e DP 0,00) e o custeio padrão (média 4,50 e DP 0,55). Dos modernos, dá-se

destaque ao planejamento estratégico (média 5,00 e DP 0,00) e ao custeio baseado em atividades (ABC) com a média 4,50 e DP 0,55.

Nesse sentido, uma vez que a controladoria está diretamente envolvida no planejamento, avaliação e execução das ações municipais, registra-se pertinência com o papel que lhe é reservado, conforme as visões dos respondentes. Corroborando com o resultado, Verbeeten (2011), destaca que sistemas de gestão de custos são muito úteis aos gestores políticos, ao apoiarem a tomada de decisão e, ao mesmo tempo, possibilitarem a avaliação de programas e projetos já concluídos, geralmente por meio de benchmarking. Além do mais, a gestão de custos se constitui como elemento necessário para a estruturação de outras escolhas estratégicas e gerenciais da NGP (MODELL, 2009). Sob a ótica da teoria institucional, é possível perceber que há consonância com o isomorfismo mimético de DiMaggio e Powell (2005), o qual se justifica pela necessidade de as organizações gerenciarem os riscos, muitas vezes se espelhando em outras organizações e na sua adoção como prática de legitimação.

Já na última seção do questionário, apresenta-se as respostas referentes aos fatores que influenciaram a adoção de artefatos contábeis e gerenciais no setor público municipal, a fim de verificar que tipos de isomorfismo poderiam ser encontrados. As questões foram formuladas com base nos estudos de Xavier (2007) e Oyadomari et al. (2008), sendo assim, segundo a escala adotada, chegou-se aos resultados apontados no Quadro 3.

Quadro 3 – Fatores que Influenciam a Adoção dos Artefatos Contábil Gerencial

Afirmativa	Média	Desvio Padrão
1. Existe uma Controladoria instituída.	5,00	0,00
2. A adoção de algum dos artefatos de contabilidade gerencial se deu devido à imposição de órgãos de fiscalização externa.	4,00	0,63
3. A adoção de algum dos artefatos de contabilidade gerencial se deu devido à alguma lei ou norma de convergência.	4,00	0,63
4. A adoção de algum dos artefatos de contabilidade gerencial se deu devido à imposição dos gestores.	3,83	0,41
5. A adoção de algum dos artefatos de contabilidade gerencial se deu por causa do sucesso em alguma outra instituição pública ou privada.	3,67	0,52
6. Houve a adoção de algum dos artefatos na incerteza ou tentativa de acertar.	2,67	0,82
7. O conhecimento de algum dos artefatos se deu devido a treinamentos disponibilizados pela instituição.	3,50	1,22
8. O conhecimento de algum dos artefatos se deu devido à leitura de livros, revistas ou jornais de negócio.	3,67	0,52
9. O conhecimento de algum dos artefatos se deu devido a conversas informais com colegas de profissão.	4,17	0,41

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Em relação à existência de uma controladoria instituída, conforme o item 1 do Quadro 3, houve unanimidade em concordância dos respondentes. Nessa perspectiva, segundo Silva Neto (2013), a estrutura da controladoria dependerá da necessidade de cada órgão público, embora seja natural se constituir como órgão central da gestão e estar subordinada apenas ao

chefe do Poder Executivo. Logo, a controladoria deve contar com um modelo de controle devidamente estruturado, com profissionais com capacidade técnica específica e instrumento de controle eficazes que possam fornecer dados e informações aos gestores para nortear as tomadas de decisão. Por esse ângulo, de acordo com Tolbert e Zucker (1999), espera-se as controladorias municipais sob análise estejam em processo avançado de institucionalização, considerando a resolução T.C. nº 0001/2009, do Tribunal de Contas de Pernambuco referente à criação, implantação, manutenção e coordenação de Sistemas de Controle Interno nos poderes municipais do estado (PERNAMBUCO, 2009).

A análise das respostas dadas aos itens 2, 3 e 4 da Quadro 3 evidencia a existência de pressão isomórfica coercitiva, considerando o dispositivo normativo do TCE de Pernambuco junto com a pressão exercida por autoridades externas, grupos políticos e outros grupos de interesse, cuja forma impositiva pode conduzir à decisão de adotar uma determinada prática. Nas respostas, os resultados trazem indícios de que houve motivação de uso dos artefatos advinda de fatores externos, pois as médias (4,00) e desvios padrões (0,63) para os itens 2 e 3 apontam que há concordância parcial pelos respondentes. Já a pressão interna exercida pelos gestores (item 4) obteve a média 3,83 e desvio padrão 0,41, com menor grau de persuasão.

No tocante as respostas dos itens 5 e 6 da Quadro 3, a finalidade consistiu em identificar a existência do isomorfismo mimético, tendo-se verificado que este não foi assim tão predominante, posto que a média para os itens 5 (3,67) e 6 (2,67) estão entre as escalas de que os respondentes concordam nem discordam, mas de certa forma discordam parcialmente. Portanto, não se obteve a confirmação do que se pensava existir na teoria, apesar de o modelo de reforma proposto pela OCDE requerer que houvesse aderência, em instituições públicas, quanto a conceitos e artefatos de gestão, anteriormente desenvolvidos e utilizados na esfera privada, de acordo com Hood (1995).

Em relação aos itens 7, 8 e 9, a intenção era a de verificar se o uso dos artefatos decorreria de mecanismos normativos. Sendo assim, com base nas respostas se pode afirmar que a resposta é positiva, posto que houve maior média em concordância parcial quanto ao conhecimento oriundo de conversas informais com média (4,17) e desvio padrão (0,41), denotando baixa influência da formação acadêmica, das associações de classe e, até mesmo, dos processos de seleção/recrutamento de pessoal.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo investigar, nas controladorias das prefeituras da RMR, que artefatos de contabilidade gerencial são predominantes quanto à adoção e uso decorrentes de mecanismos isomórficos encontrados na literatura da teoria institucional. Do ponto de vista da literatura recorreu-se às abordagens da nova gestão pública até àquelas que discutem aspectos da controladoria e dos artefatos da contabilidade gerencial, examinados segundo as lentes da teoria institucional, particularmente na perspectiva dos tipos de mecanismos isomórficos.

O foco nas entidades públicas e nos órgãos de controladoria nelas encontrados recaiu nas prefeituras municipais, nas quais se sabe existir diferenças e semelhanças oriundas do chamado isomorfismo institucional. Para delimitar o desenho exploratório e descritivo, partiu-se do pressuposto de que é pequeno o número de estudos que investigam o uso dos artefatos de contabilidade gerencial no setor público, tradicionais e modernos.

O estudo apontou que podem ser encontrados os seguintes artefatos considerados tradicionais: o orçamento e o custeio padrão versus os artefatos tidos como modernos, quais sejam o planejamento estratégico e o custeio baseado em atividades. Como se obteve, a adoção e uso estão mais ligados aos mecanismos isomórficos do tipo coercitivo e o normativo, e, em menor escala o isomorfismo mimético, o qual, apesar de reduzir as incertezas, segundo DiMaggio e Powell (1983), não foi tão representativo quanto aos demais, pelo menos no que se trata dos investigados.

Neste ponto, os respondentes na maioria são do sexo masculino, estão na faixa etária dos 40 a 50 anos e são, na maioria, formados em Ciências Contábeis e ingressaram no serviço público por meio de concurso, exercendo suas atividades há pelo menos uma década nas atividades de controladoria de seis prefeituras da RMR.

De acordo com esse quantitativo, os resultados obtidos não podem ser generalizados, inclusive com possibilidade de ter havido viés nas respostas a algumas questões. O estudo é qualitativo, implicando que esse reduzido número de respondentes e a própria análise talvez não tenha capturado a essência da teoria institucional. O que não invalida os esforços que se faz para contribuir quanto ao entendimento do objeto ligados aos artefatos de controle gerencial no setor público, em termos de sua adoção e uso no sentido isomórfico.

Como recomendações para futuras pesquisas, sugere-se a ampliação da população, envolvendo mais órgãos de controladoria do setor público, não só nas prefeituras, mas em outras esferas federativas, segregadas por estados, regiões e distrito federal, ou o nacional.

## 6 REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, C. C. B.; OLIVEIRA, A. G. A *accountability* em pareceres prévios do tribunal de contas do Estado do Paraná: possíveis consequências para o desenvolvimento local. **Revista Brasileira de Planejamento e Desenvolvimento**, v. 2, n. 2, p. 43-57, 2013.

ANDRADE, L. C. M. **Determinantes para a utilização de práticas de contabilidade gerencial estratégica**: um estudo empírico em entidades sem fins lucrativos. 93 f. Dissertação (Mestrado) – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE, Vitória, 2009.

ARAÚJO, J. C. O. *et al.* Controladoria na gestão pública: um estudo na unidade de controle interno (UCI) do município de Castanhal sob a ótica da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). **Brazilian Journal of Development**, v. 4, n. 7, p. 3755-3772, 2018.

BLANSKI; M. B. S.; SILVA, C. L.; OLIVEIRA, A. G. **Sistemas de custeio na gestão hospitalar**. Curitiba: Editora da UTFPR, 2015.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria**: sistematização à luz da teoria e da práxis. Tese Doutorado, USP. 2006.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília: Casa Civil - Subchefia para Assuntos Jurídicos, 2000.

CARVALHO, C. A. P. A transformação organizacional das ONGs no Brasil: um processo de isomorfismo com as ONGs do Norte. In: **Anais do ENEO**. Brasil: ENEO, 2000.

CASTRO, D. P. **Auditoria e controle interno na administração pública**: evolução do controle interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003: guia para atuação das auditorias e organização dos controles internos nos Estados, municípios e ONGs/. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CAVALCANTE, M. C. N.; LUCA, M. M. M. Controllershship as a Governance Instrument in the Public Sector. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 7, n.1, p.72-88, jan-mar 2013.

DIETSCHI, D. A.; NASCIMENTO, A. M. Uma investigação do foco prioritário do Balanced Scorecard. In: **Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. 2006.

DiMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. **American Sociological Review**, v. 48, n. 02, p. 147-160, 1983.

DiMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. Introduction. The new institutionalism in organizational analysis. **The New Institutionalism in Organizational Analysis**, University of Chicago Press, Chicago, IL, p. 1-38, 1991.

DiMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. A Gaiola de Ferro Revisitada: Isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. **Revista de Administração de Empresas**, v. 45, n. 2, p. 23 - 33, abr/jun. 2005.

DUARTE, R. Pesquisa qualitativa: reflexões sobre o trabalho de campo. **Cadernos de pesquisa**, n. 115, p. 139-154, 2002.

DURIGON, A. R.; DIEHL, C. A. Controladoria no setor público: uma análise dos artigos publicados no congresso USP de controladoria e contabilidade – período de 2001 a 2011. **Revista Contabilidade Vista & Revista**. v.24, n.2, p.91-109, abr-jun 2013.

ESPEJO, M. M. D. S. B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial**: uma abordagem multivariada. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

FENNELL, M. L. The effects of environmental characteristics on the structure of hospital clusters. **Administrative Science Quarterly**. v. 25, n. 3, p. 484-510, 1980.

FREITAS, C. A. S.; GUIMARÃES, T. A. Isomorphism, institutionalization and legitimacy: operational auditing at the court of auditors. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 11, no.sp1, p. 153-175, 2007.

FREZATTI, F. Management Accounting Profile of Firms Located in Brazil: a field study. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 9, 2 ed. especial, p.147-165, 2005.

FREZATTI, F. *et al.* **Controle Gerencial**: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOMES, P.; FERNANDES, M. J. **O Balanced Scorecard no setor público**: perspectiva do consultor de gestão. Barcelos: Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, 2015.

GRANDLUND, M. Towards explaining stability in and around management accounting systems. **Management Accounting Research**. v. 12, 2, p. 141-166, jun. 2001.

GRANDLUND, M.; LUKKA; K. It's a Small World of Management Accounting Practices. **Journal of Management Accounting Research**, v. 10, p. 133 -153, 1998.

GUIMARÃES, I. C. *et al.* A importância da Controladoria na gestão de riscos das empresas não-financeiras: um estudo da percepção de gestores de riscos e controllers. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**. v.11, n.32, p. 260-275, jul-set 2009.

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 – SP. **Anais...** São Paulo- SP, 2004.

HANSEN, S. C.; OTLEY, D. T.; STEDE, W. A. V. Practice Development in Budgeting: An Overview and Research Perspective. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, p. 96 - 116, 2003.

HOOD, C. The ‘new public management’ in the 1980s: variations on a theme. **Accounting, Organizations & Society**, v. 20, n. 2/3, p. 93–109, 1995.

JOHANSSON, T.; SIVERBO, S. Explaining the utilization of relative performance evaluation in local government: a multi-theoretical study using data from Sweden. **Financial Accountability & Management**, v. 25, n. 2, p. 197-224, 2009.

KLEIN, L. **A influência dos fatores contingenciais nas práticas gerenciais de indústrias paranaenses**. 94 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2014.

LEÃO JUNIOR, F. P. S. Formação e estruturação de campos organizacionais: um modelo para análise do campo cultural. **Anais .... XXV ENANPAD**, 2001.

LAPSLEY, I. Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalizing Modernity? **Financial Accountability and Management**, v.15, n. 3/4, p201-207, 1999.

LAPSLEY, I.; MILLER, P.; POLLOCK, N. Foreword Management Consultants - Demons or Benign Change Agents? **Financial Accountability & Management**, v.29, n. 2, p.117–23, 2013.

LAPSLEY, I.; WRIGHT, E. The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. **Management Accounting Research**, v. 15, n. 3, p. 355-374, 2004.

LOVATO, E. L. *et al.* Cost information systems in the public sector in Brazil: an analysis of user perception under the focus of government management. **Journal Globalization, Competitiveness and Governability**, v. 10, n. 3, p. 16-41, 2016.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D.; ROSA, F. S. Funções da Controladoria: uma análise do cenário brasileiro. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**. v.15, n.47, p.283-299, abr-jun 2013.

MACÊDO, F. F. R. R.; LAVARDA, C. E. F. Características da Produção Científica sobre Orçamento Público, Orçamento Participativo e Controladoria Pública na primeira década do Século XXI. **Revista Administração Pública e Gestão Social**. v.5, n. 1, p. 34-42, jan-mar 2013.

MELO, D. L. S. *et al.* Controladoria: um estudo bibliométrico dos artigos publicados em periódicos avaliados pela CAPES. In: **Anais .....IX Congresso Nacional de Excelência em Gestão**. CNEG. Rio de Janeiro/RJ, 2013.

MEYER, J. W. The impact of the centralization of educational funding and control on state and local organizational governance. **Stanford. CA: Institute for Research on Educational Finance and Governance**. Stanford University: Program Report. n. 79, 79-B20, 1979.

MEYER, J. W., ROWAN, B. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. In MEYER, J. W., SCOTT, W. R. **Organizational environments: ritual and rationality**. London: Sage Publications, 1983.

MEYER, J. W., SCOTT, W. R. Centralization and legitimacy problems of local government. In MEYER, J. W., SCOTT, W. R. **Organizational environments: ritual and rationality**. London: Sage Publications, 1983.

MODELL, S. Institutional research on performance measurement and management in the public sector accounting literature: a review and assessment. **Financial Accountability & Management**, v. 25, n. 3, p. 277-303, 2009.

MOTTA, F. C. P.; VASCONCELOS, I. F. G. **Teoria Geral da Administração**. 3 ed. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

MOTTA, P. R. M. O estado da arte da gestão pública. **Revista de Administração de Empresas**, v. 53, n. 1, p. 82-90, 2013.

OLIVEIRA, A. G.; CATAPAN, A.; VICENTIN, I. C. A Apatia da Participação Política do Povo Brasileiro na Administração e Governança da República: Motivos e Consequências. **Revista Globalización, Competitividad y Gobernabilidad**. v.9, n.2, p. 108-123, maio-ago 2015.

OYADOMARI, J. C. *et al.* Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, p. 55-70, 2008.

PATTON, M. **Qualitative research and evaluation methods**. Thousand Oaks: Sage Publications, 2002.

PERNAMBUCO. **Resolução T.C. nº 0001/2009**. Dispõe sobre a criação, a implantação, a manutenção e a coordenação de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Municipais e dá outras providências. Recife: Tribunal de Contas de Pernambuco, 2009.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. In: BEUREN, I. M. (Org.) **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2006.

RIBEIRO, R. R. M *et al.* Contabilidade Gerencial: análise da cientificidade e da metodologia dos artigos publicados no ENANPAD e ANPCONT. **Revista Capital Científico**. v.13, n.1, p. 26-40, jan-mar 2015.

SCAPENS, R. W. Understanding management accounting practices: a personal journey. **The British Accounting Review**. v. 38, p. 1-30, 2006.

SCAPENS, R. W.; VAROUTSA, E. Accounting in Inter-Organisational Relationships—The Institutional Theory Perspective. **Accounting in networks**, v. 7, p. 314, 2010.

SILVA, E. F. **Controladoria na administração pública: manual prático para implantação**, São Paulo: Atlas, 2013.

SILVA; N. R.; CARNEIRO, A. F.; RAMOS, E. G. Controladoria no setor público: uma comparação entre as leis de criação em quatro dos maiores municípios de Rondônia e a literatura. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**. v.3, n. 2, p. 73-87, maio-ago 2015.

SILVA NETO, J. C. **Controladoria na gestão pública**. Recurso eletrônico. Timon: ed do autor, 2013.

- SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo - Faculdade de Economia e Administração, São Paulo, 2006.
- SOUZA, M. A.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de Contabilidade Gerencial Adotadas por Subsidiárias Brasileiras de Empresas Multinacionais. **Revista de Contabilidade e Finanças**, n. 32 p. 40-57, mai/ago. 2003.
- SUCHMAN, M. C. Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. **In Academy of management review**. v. 20, n.3, p. 571–610, 1995.
- SULAIMAN, M.; AHMAD, N. N. N.; ALWI, N. Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the literature. **Managerial Auditing Journal**, v. 19, n. 4, p. 493-508, 2004.
- TER BOGT, H. J. Management accounting change and new public management in local government: a reassessment of ambitions and results - an institutionalist approach to accounting change in the Dutch public sector. **Financial Accountability & Management**, v. 24, n. 3, p. 209-241, 2008.
- VERBEETEN, F. H. M. Public sector cost management practices in the Netherlands. **International Journal of Public Sector Management**, v. 24, n. 6, p. 492-506, 2011.
- VAN HELDEN, J.; NORTHCOTT, D. Examining the practical relevance of public sector management accounting research. **Financial Accountability & Management**, v. 26, p. 213-40, 2010.
- VILLIERS, C.; ALEXANDER, D. The institutionalisation of corporate social responsibility reporting. **The British Accounting Review**, v. 46, n. 2, p. 198-212, 2014.
- XAVIER, M. Q. **A contabilidade gerencial como instrumento de apoio à gestão de uma entidade pública: um estudo de caso da Prefeitura Municipal de Maringá- PR**. Dissertação (mestrado em contabilidade). Universidade Federal do Paraná, 2007.