

A Influência da Racionalidade Limitada na Institucionalização das Alterações Orçamentárias

Autoria

Alvaro Antônio da Silva - alvaro_telo@outlook.com

Mestrado em Contabilidade / UNIOESTE - Universidade Estadual do Oeste do Paraná

Edina Carine de Souza Kinzler - edina.kinzler@unioeste.br

Mestr Prof em Admin/Centro de Ciências Sociais Aplicadas / UNIOESTE - Universidade Estadual do Oeste do Paraná

Dione Olesczuk Soutes - dioneosoutes@gmail.com

Programa de Pós Graduação em Contabilidade / UNIOESTE - Universidade Estadual do Oeste do Paraná

Resumo

A pesquisa tem como objetivo buscar informações de como ocorre a influência da racionalidade limitada na institucionalização das alterações orçamentárias. Visa analisar como a racionalidade limitada, proposta por Bogt e Scapens (2018), acaba influenciando os gestores na tomada de decisão e nas escolhas orçamentárias. O estudo se justifica pela contribuição que concerne o sentimento sobre a racionalidade limitada e sua influência nas alterações orçamentárias, possibilitando compreender a relação entre os dois. Trata-se de um estudo de caso único, descritivo e tem abordagem qualitativa. Foram realizadas entrevistas semiestruturadas e questionário estruturado, estes por sua vez foram analisados pelo método de análise do discurso, sendo a pesquisa realizada em uma indústria situada no Oeste do Estado do Paraná, sendo fundada em 2006, e desde então vem se destacando no cenário nacional como importante beneficiadora de trigo. Os principais resultados demonstram que a Racionalidade Limitada é vista como um processo natural e é esperada a divergência de pensamentos e ideias entre os participantes da elaboração das alterações orçamentárias, que o elemento regra e rotinas estão diretamente interligados dentro do processo orçamentário, assim como os elementos, ações e institucionalização.

A Influência da Racionalidade Limitada na Institucionalização das Alterações Orçamentárias

Resumo: A pesquisa tem como objetivo buscar informações de como ocorre a influência da racionalidade limitada na institucionalização das alterações orçamentárias. Visa analisar como a racionalidade limitada, proposta por Bogt e Scapens (2018), acaba influenciando os gestores na tomada de decisão e nas escolhas orçamentárias. O estudo se justifica pela contribuição que concerne o sentimento sobre a racionalidade limitada e sua influência nas alterações orçamentárias, possibilitando compreender a relação entre os dois. Trata-se de um estudo de caso único, descritivo e tem abordagem qualitativa. Foram realizadas entrevistas semiestruturadas e questionário estruturado, estes por sua vez foram analisados pelo método de análise do discurso, sendo a pesquisa realizada em uma indústria situada no Oeste do Estado do Paraná, sendo fundada em 2006, e desde então vem se destacando no cenário nacional como importante beneficiadora de trigo. Os principais resultados demonstram que a Racionalidade Limitada é vista como um processo natural e é esperada a divergência de pensamentos e ideias entre os participantes da elaboração das alterações orçamentárias, que o elemento regra e rotinas estão diretamente interligados dentro do processo orçamentário, assim como os elementos, ações e institucionalização.

Palavras-Chave: Institucionalização. Racionalidade Limitada. Alterações Orçamentárias

1 Introdução

No cenário cada vez mais competitivo as organizações buscam formas de se legitimar perante a sociedade, onde estrutura, incluindo esquemas, regras, normas e rotinas, se estabelecem como diretrizes autorizadas para o comportamento social (Scapens, 2006). Esse processo de legitimação nas organizações pode ser explicado pela teoria institucional, por enfatizar o papel das regras e convenções que impactam no modo como organização e sociedade comportam-se (Soeiro & Wanderley, 2019).

A teoria institucional tem por objetivo ser utilizada como uma lente teórica para explicar a modelagem dos sistemas contábeis, explicando os hábitos, as regras e sua evolução, fazendo o uso do institucionalismo (Soeiro & Wanderley, 2019). A teoria institucional pode ser dividida em três linhas teóricas, sendo: A Nova Economia Institucional, a Velha Economia Institucional e a Nova Sociologia Institucional (Angonese, 2012).

Dentro da nova Sociologia Institucional, que segundo Oyadomari, Neto, Cardoso e Lima (2008) é caracterizada como uma abordagem sociológica que elucida as organizações a adotarem determinadas práticas como maneira de legitimação e não prioritariamente por razões econômicas, onde são apresentados três mecanismos que levam as organizações a adotarem determinadas formas ou estratégias semelhantes, advinda do processo de isomorfismo institucional, que são: O mimético, que refere-se a padronização das organizações por intermédio de outras empresas que estejam tendo sucesso; o normativo, que refere-se ao crescimento na qualidade dos profissionais da organização; e o coercitivo, que são às pressões ocorridas devido a cultura onde a organização estão inseridas, formal ou informalmente (Bogt & Scapens, 2018; Major & Ribeiro, 2008; Soeiro & Wanderley, 2019).

Aprofundando o estudo em relação às pressões ocorridas nas organizações que influênciam o processo de mudança na contabilidade gerencial, Bogt e Scapens (2018) apresentam críticas levantadas por estudos que replicam o modelo e a necessidade que surgiu de uma pesquisa, sendo essa a razão pelo aprofundamento do estudo da temática e o desenvolvimento do próprio modelo da pesquisa de Burns e Scapens (2000), o modelo é formado pelos elementos: Práticas Generalizadas (arquétipos); Regras; Ações; Rotinas; Racionalidades Limitadas; Institucionalização; e, Institucionalizações Mais Amplas (Bogt & Scapens, 2018).

A pesquisa ainda propõe que diferentes grupos dentro de uma organização por ter diferentes formas de racionalidade e contradições, sendo essas formas de racionalidade podem ser uma fonte de mudança institucional ou resistência à mudança dentro da organização (Bogt & Scapens, 2018). A racionalidade limitada acaba influenciando no processo de decisões gerenciais dentro da organização.

Diferenciando das pesquisas anteriores, e com o objetivo de preencher uma lacuna nas pesquisas sobre o orçamento, a proposta desta pesquisa visa analisar a influência da racionalidade limitada nas alterações orçamentárias, por acreditar que com isso se tem a seguinte questão problema da pesquisa: **Como ocorre a influência da racionalidade limitada na institucionalização das alterações orçamentárias?** Por conseguinte, o objetivo da pesquisa visa analisar, como a racionalidade limitada, proposto por Bogt e Scapens (2018) acaba influenciando os gestores na tomada de decisão na escolha das alterações orçamentárias.

O presente estudo tem a sua relevância no aprofundamento do tema orçamento, a qual busca compreender como as decisões dos gestores pode estar ligada a sua formação, na sua racionalidade limitada, utilizando-se para isso a lente teórica da teoria institucional. A contribuição desse estudo concerne o sentimento sobre a racionalidade limitada, ligada a formações profissionais e acadêmica dos gestores da organização, e sua influência nas alterações orçamentárias, possibilitando compreender a relação entre os dois. A realização da pesquisa possibilita a compreensão do relacionamento entre o ambiente organizacional e a racionalidade limitada dos gestores da empresa estudada, sendo possível a identificação da elaboração de estratégias organizacionais e adaptações às novas práticas.

2 Referencial Teórico

Com o intuito de esclarecer sobre a Teoria Institucional, Racionalidade Limitada e Orçamento construiu-se o referencial teórico, apresentando nos tópicos a seguir argumentos encontrados na literatura que possam dar base a tais temas.

2.1 Teoria Institucional

A teoria institucional preconiza que o modo como as pessoas se comportam nas organizações depende muito mais da forma como essas pessoas percebem o mundo, do que o próprio mundo objetivo (Angonese & Lavarda, 2017). A teoria institucional preconiza como foco a legitimidade, ou seja, as organizações procuram se legitimar, dessa forma criando estratégias que proporcionam as tendências na busca de melhorias nos processos organizacionais (Johnson, Melin, & Whittington, 2003).

DiMaggio e Powell (1983) amplificaram o simples conceito de legitimação e aconselharam que os mecanismos isomórficos buscam a apresentação de regras e práticas institucionais entre organizações, passando a explorar a redução de incertezas e legitimação.

Como sugerido por Meyer e Rowan (1977): [...] as organizações que alcançam legitimidade e buscam sobreviver nesse ambiente altamente organizado, obtêm sucesso ao se tornar isomórfica com este ambiente (p. 352).

Para que a organização possa apresentar melhorias no seu desempenho e obter legitimidade no ambiente, a adoção de práticas contábeis voltadas à área gerencial é de grande relevância (DiMaggio & Powell, 1983). Contudo, para que a organização possa obter a legitimação do ambiente, a empresa deve adotar alguns mitos institucionais racionalizados (Meyer & Rowan, 1977).

A Teoria Institucional vem apresentando-se de forma inovadora para proceder a estudos de fatores externos e internos no processo da gestão das organizações. A mesma procura inserir a racionalidade limitada dos seres que constituem a organização, os modelos de processos de institucionalização estão se dispondo com a realidade das organizações (Colla, Costa, & Toigo, 2019).

A burocratização como outras formas de mudança organizacional pode ocorrer devido ao resultado de um processo que torna as organizações parecidas, segundo a teoria institucional, as mudanças estruturais em organizações parecem cada vez menos direcionadas pela competição ou pela necessidade de eficiência (Angonese, 2012). O espaço institucional é marcado pela preparação de regras, práticas, símbolos, crenças e requerimentos normativos aos quais indivíduos e organizações precisam se conformar para receber apoio e legitimidade (Soeiro & Wanderley, 2019).

Constata-se que a contextualização dada pela teoria institucional nas organizações, por envolver processos e rotinas, tem muita relação com a contabilidade, os artefatos e as práticas da empresa (Marassi, Wrubel, & Rosa, 2014). Para Guerreiro, Frezatti, Lopes e Pereira (2005), a teoria institucional aponta que no ambiente social e empresarial contemporâneo, as principais características que levam à institucionalização são constituídas por fatores indutores e facilitadores do processo de mudança.

Dessa forma, a institucionalização advém mediante aos acontecimentos que envolvem os indivíduos da organização e suas obrigações normativas, em que nesse processo é reconhecida a expressão do poder como um indicador explanado sob um controle de lei ou opinião pública (Peci, 2006).

Muitos pensamentos institucionais são baseados na premissa de que as organizações aderem a valores sociais mais amplos por razões de legitimidade, pelo que tais valores determinam a “adequação” do trabalho, arranjos e práticas organizacionais (Soeiro & Wanderley, 2019).

Mesmo sendo apontada a questionamentos sistemáticos, a teoria institucional continua proporcionando clareza para fenômenos sociais em épocas e contextos distintos. A trajetória da teoria institucional apresenta um percurso de rupturas, tanto no lado social da teoria, quanto no que se refere às especificidades das instituições (Marassi et al., 2014). Nesse contexto, a teoria possui três abordagens fundamentais, sendo elas: Velha Economia Institucional, a Nova Economia Institucional, e a Nova Sociologia Institucional (Guerreiro, Pereira, Rezende, & Aguiar, 2005).

Para o autor Angonese (2012), a “velha economia institucional preocupa-se com as instituições que aperfeiçoam as ações e pensamentos individuais dos agentes humanos. A nova economia institucional está preocupada com a estrutura utilizada para governar as transações econômicas. Essa abordagem estende as premissas econômicas tradicionais da racionalidade econômica e os mercados para o governo das organizações. E a nova sociologia institucional preocupa-se com as instituições presentes no ambiente organizacional, que aperfeiçoam estruturas e sistemas organizacionais”.

A teoria institucional, em sua vertente da nova sociologia institucional, assume que um primeiro determinante para o modelo organizacional é a pressão que a organização recebe para

atender a um conjunto de expectativas e obter legitimidade com o ambiente, assegurando assim acesso aos recursos essenciais e garantindo a sobrevivência (Angonese, 2012).

Dimaggio e Powell (1983) explicam, ainda, que “organizações podem tentar mudar constantemente, entretanto a partir de certo momento na estruturação de um campo organizacional, o efeito individual de uma mudança tende a ter sua extensão diminuída dentro do campo e as organizações tendem a ficar parecidas, buscando a homogeneização”.

Uma vez estruturado o campo organizacional, poderosas forças emergem e levam as organizações a se tornarem mais similares entre si. Essas forças relacionam-se com as definições institucionais das formas estruturais legítimas (Peci, 2006). Para a homogeneização do campo organizacional, o autor Angonese (2012) menciona que as organizações podem mudar seus objetivos ou desenvolver novas práticas, e novas organizações podem surgir no campo.

Embora cada gestor dentro da organização seja direcionado a um objetivo comum, cada um demonstrará sua decisão buscando sempre a melhor para a instituição, seguindo um conjunto de informações que lhe são apresentadas. A problemática segue que poderá haver mais de uma decisão ótima para a solução de um determinado problema (Walker, 1998). Para que se possa obter um melhor resultado dentro da organização, os autores Meyer e Rowan (1977) mencionam que o reflexo da implementação de novas práticas envolvidas por valores sociais dos gestores possa auxiliar no processo de mudanças organizacionais.

A complexidade dos problemas envolve a probabilidade de existirem diversas soluções e que nem todos os fatores envolvidos estarão esclarecidos em uma relação contratual, o que remete a existência de uma racionalidade limitada (Walker, 1998).

2.2 Racionalidade Limitada

O processo de limitação da racionalidade de investigação objetiva a compreensão de fatores que auxiliem na tomada de decisão do agente, partindo de sua limitação em relação à informação. O fator elemento racionalidade humana assimila as formas de racionalidades existentes dentro das organizações, seja na organização externa ou na interna, afinal, é a variante de conhecimentos existentes na organização que estruturam a racionalidade limitada dentro da organização (Bogt & Scapens, 2018).

O desenvolvimento de uma organização é formado por diversos setores, sendo assim, é primordial possuir indivíduos qualificados para suprir as suas necessidades, o que propicia resultado em conhecimentos limitados a sua área de desempenho ou seu entrosamento na situação. Estes indivíduos desenvolvem grupos com características idênticas dentro das organizações, sendo que em alguns setores da hierarquia estes grupos podem servir como exemplo sobre as regras e as rotinas, principalmente quando possuem domínio sobre a tomada de decisão (Bogt & Scapens, 2018).

Os autores Bogt e Scapens (2018) oferecem um apoio para as discussões do papel nas mudanças organizacionais bem como para o comportamento dos agentes da organização. Os mesmos apontam que as racionalidades limitadas são constituídas pela diversidade de indivíduos que a formam e também pelos diversos processos de institucionalização.

Ainda segundo os autores, a relevância de definir os elementos que farão parte do processo de institucionalização, assim enfatizando sobre a racionalidade e as lógicas institucionais. Os constituintes deste processo são: Práticas Generalizadas (arquétipos); Regras; Ações; Rotinas; Racionalidades limitadas; Institucionalização; e, Institucionalizações Mais Amplas. Propensa na divisão de Organização externa e Organização interna, onde dentro da

organização interna existem dois campos, o Campo Institucional no topo e o Campo da ação na parte inferior, conforme apresentado na figura 1:

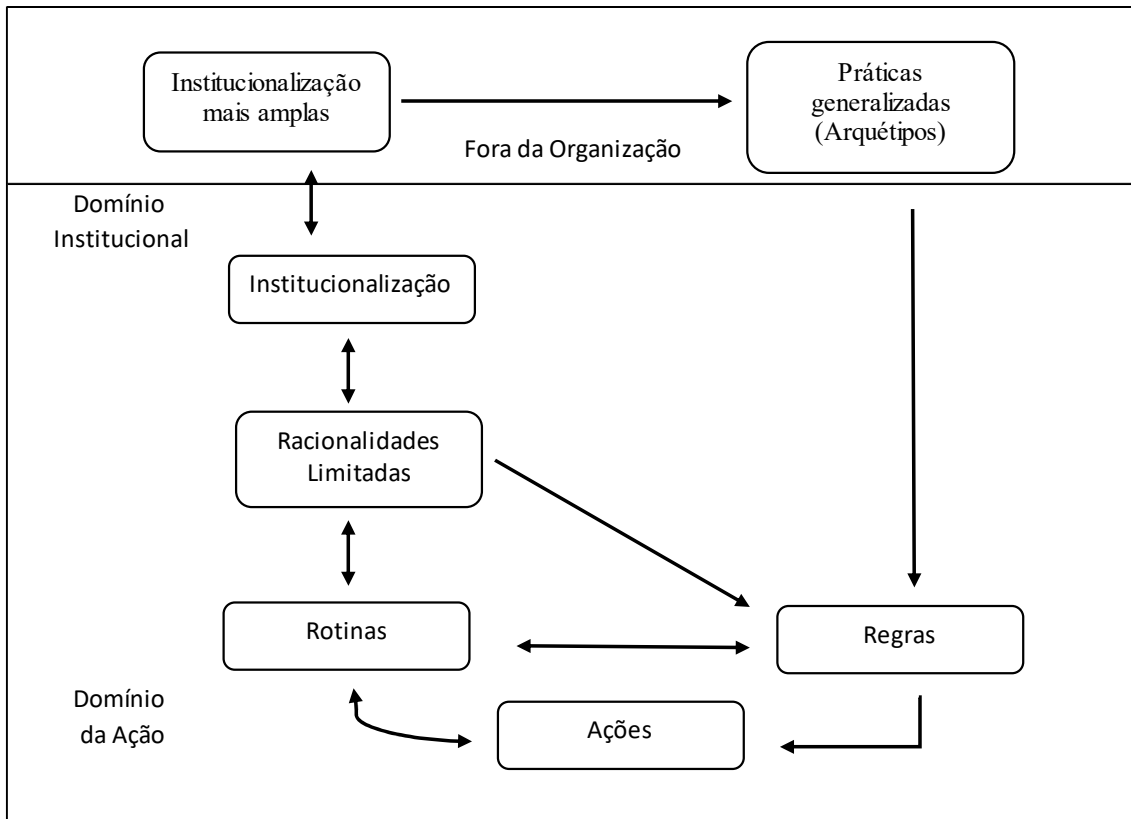


Figura 1 – o Processo de Institucionalização de Bogt e Scapens (2018)
 Fonte: Bogt e Scapens (2018, p. 13).

As Práticas Generalizadas representam modelos configurando as práticas, valores e crenças, onde a empresa e seus colaboradores realizam as atividades destinadas à organização, organizando os momentos e o ambiente para apresentarem as experiências vivenciadas. Estas práticas generalizadas podem afetar as rotinas e os indivíduos, uma vez que esses analisam e buscam replicar rotinas de outras organizações (Bogt & Scapens, 2018).

Pode-se definir como elemento Regras, a declaração formalizada de procedimentos, no passo que os elementos Rotinas são os procedimentos realmente em uso (Bogt & Scapens, 2018). Ainda para os autores, as regras e rotinas fornecem a ligação entre as ações e as instituições.

Assim sendo, na apresentação do item ação se percebe que ocorrem conjunturas inesperadas que acabam aparecendo no dia a dia das organizações, demandando de deliberações não existentes nas regras e rotinas institucionais, logo, estas resoluções congregam a formação de novas regras ou até mesmo rotinas a serem reorganizadas nas organizações. A partir deste olhar, a ligação que une os elementos, ações e rotinas tem ponta dupla, demonstrando a extensão de um elemento sobre o outro (Bogt & Scapens, 2018).

A prática habitual nos procedimentos utilizados pela organização surge da aplicação de normas, porém estas normas sofrem influência das práticas estabelecidas eventualmente, ocorrendo o surgimento de novas normas. Diante desta compressão, a ligação entre os elementos rotina para as normas, quanto de rotinas para a ação, proporcionam a extensão exercida e recebida (Bogt & Scapens, 2018).

Todavia, diante da interpretação do elemento ações, entende-se que há situações inesperadas que aparecem eventualmente no dia a dia das organizações, exigindo tomadas de

decisões não existentes nas normas e rotinas institucionalizadas, assim, estas tomadas de decisões alcançam o surgimento de novas normas ou até mesmo rotinas a serem adaptadas na organização. A partir desta visão, a flecha que liga os elementos ações e rotinas, tem pontas duplas, demonstrando a influência de um elemento sobre o outro (Bogt & Scapens, 2018).

A racionalidade limitada assimila os tipos de racionalidades existentes dentro das entidades, podendo ser de forma externa como de forma interna, afinal, é a variedade de conhecimentos existentes que apresentam a racionalidade limitada (Bogt & Scapens, 2018). As diferentes áreas do aprendizado demonstram que a organização busca diferentes áreas do conhecimento nos seus colaboradores, porém traz consigo conhecimentos e entendimentos da situação de forma limitada. Os indivíduos buscam dentro da entidade formar grupos com características iguais, sendo em níveis de hierarquia, dessa forma os grupos acabam influenciando as regras e as rotinas, principalmente quando possuem o poder de decisão dentro da entidade (Bogt & Scapens, 2018).

Quando se remete ao elemento institucionalização, busca representar os variados processos que acontecem ou por uma situação que já aconteceu na entidade. Esses fatores podem ocorrer de forma interna ou externa. Os autores Bogt & Scapens (2018) complementam com o elemento institucionalização mais ampla, que demonstra a situação externa do processo, porém influenciado pela capacidade interna da organização.

O modelo Bogt e Scapens (2018), possui embasamento para discussões sobre as mudanças organizacionais e o comportamento dos sujeitos da organização. Podemos destacar que a racionalidade limitada é formada pelos agentes que compõem os vários processos de institucionalização. Os autores sugerem que o modelo está subordinado à evolução, podendo ser alterado de acordo com novos achados ao longo de novos estudos sobre a racionalidade limitada.

2.3 Orçamento

A organização que possui o objetivo de crescer perante o mercado ou sobreviver nele deve realizar um planejamento de suas atividades, dessa forma, observando que seus objetivos sejam executados. Em resumo, o orçamento era um mecanismo utilizado para fins de gestão operacional. Com a evolução dos negócios, seu papel assume outra dimensão, a de controle, efetivada através de planejamento, acompanhamento e avaliação de desempenho (Lopes, Diehl, & Gon, 2020). O controle orçamentário é conhecido como uma ferramenta de gestão que as empresas possuem para o planejamento e o controle de suas operações e na tomada de decisões.

Nas variadas ferramentas destacadas e apresentadas para o controle das organizações, o orçamento é um elemento importante dos Sistemas de Controle Gerencial (Silva & Lavarda, 2014). Podemos compreender que o orçamento é designado a ser um instrumento de gestão e controle que dispõe de um sistema no qual o objetivo é apresentar as propostas estabelecidas pelos departamentos administrativas e operacionais das organizações, concedendo dessa forma que as rotinas e operações sejam capazes de mensurar e acompanhar, bem como possibilitar a avaliação dos resultados da empresa (Almeida, Machado, Raifur, & Nogueira, 2009).

Podemos considerar o orçamento um dos principais artefatos na organização, é uma ferramenta utilizada como forma de gestão para diferentes finalidades, ele pode ser percebido por executivos da organização com múltiplas funções gerenciais (Mucci, Frezatti, & Dieng, 2016). Estudos realizados sobre o artefato indicam que o orçamento pode ser apresentado para diferentes atribuições entre os níveis na organização (Lukka, 1988) como também para gestores nas diferentes áreas (Kihn, 2011). Para Kihn (2011), o que se observa nas conexões das funções

do artefato vai depender da visão de cada gestor, dessa forma oportunizando significados e importância do orçamento nos processos gerenciais.

O orçamento proporciona investigar os fenômenos da organização direcionando as metas que poderão ser alcançadas, contudo busca analisar as falhas e realizar as correções necessárias (Simons, 1995). Por outro lado, o orçamento pode influenciar os comportamentos dentro da organização, motivando a aprimorar os processos em uso, dessa forma facilitando os processos organizacionais (Mucci et al., 2016). Hansen e Van der Stede (2004) revelam o dilema e a controvérsia em se determinar as funções do orçamento para as organizações e explicam sucintamente quais conceitos fazem parte das quatro funções para o orçamento, subdivididas em foco operacional e no curto prazo (planejamento operacional e avaliação de desempenho) e foco estratégico e no longo prazo (comunicação de metas e formação da estratégia).

Merchant (2007) afirma que “um sistema de orçamento é uma combinação de fluxo de informação e processos e de procedimentos administrativos que, geralmente, é parte integral do planejamento de curto prazo e do sistema de controle de uma organização”.

O instrumento de planejamento busca a ação dos gestores em todos os níveis, com base no acompanhamento e execução das metas previstas nos programas. Dessa forma, este processo de acompanhamento e de controle tem a função de garantir que os objetivos e as metas almejadas pela organização, resultado das decisões tomadas pelos gestores na etapa do planejamento e, posteriormente implementadas na fase de execução, sejam atingidos (Almeida et al., 2009).

Os autores Peyerl, Beck e Mucci (2020) demonstram que fatores do ambiente externo podem ressaltar as necessidades das reservas orçamentárias, essas podem absorver ou minimizar situações de risco e impactos ambientais. Os autores indicam que a participação orçamentária transmite uma forma positiva à execução de reservas orçamentárias. Porém, o ambiente externo não deve ser considerado um fator decisivo e sim um requisito para ampliação da participação do gestor na criação das reservas.

Podemos destacar que a utilidade do artefato tem sido apresentada como uma variável em pesquisas que abordam o orçamento, porém por diversos ângulos, entre as principais está a função que o orçamento desempenha, conforme sua utilização dentro da organização (Lu, 2011). Autores como Libby e Lindsay (2010) determinam que as diferenças em suas funções podem estar associadas como o artefato é desenvolvido e usado pelas organizações.

A relevância deste artefato na gestão dos processos dentro da organização parte da percepção que o gestor considera demonstrar, relevando o grau em que o sistema atende as necessidades das informações, manifestando dessa forma a tomada de decisão (Pizzini, 2006). Partindo deste mesmo entendimento e relacionando a utilidade do artefato, Lu (2011) expõe que o orçamento abrange a utilidade e a relevância no processo organizacional. A percepção da utilidade busca demonstrar a importância do artefato no processo, porém a percepção da relevância destina o quanto é importante a informação gerada pelo processo orçamentário para fins de tomada de decisão dos gestores.

A implantação ou a alteração orçamentária, por vezes, acaba sendo limitada ao gestor que conduz o processo de implantação. Tendo ele limitação provocada pela sua formação acadêmica e profissional. A racionalidade limitada, da teoria institucional busca compreender a influência desses gestores na tomada de decisão na escolha das alterações orçamentárias.

3 Metodologia

Este estudo apresenta um levantamento descritivo, sendo necessário proporcionar aspectos e comportamentos de uma determinada organização (Beuren et al., 2009), tendo como

objetivo descrever de que forma ocorre a influência da racionalidade limitada na institucionalização dos mecanismos gerenciais sob o modelo de Boag e Scapens (2018).

O questionamento sobre a problemática está classificado como qualitativa, segundo o autor Richardson (1999, p. 8) “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. Quanto aos procedimentos utilizados foi o estudo de caso único. Para Yin (2001), ele é justificável em situações onde o caso representa um teste crucial da teoria existente; o caso é um evento raro ou exclusivo ou o caso serve a um propósito revelador. O estudo de caso busca aprofundar o conhecimento a respeito de determinado caso específico, justificando o valor de coletar informações relevantes a uma situação.

O estudo de caso foi desenvolvido em uma Indústria de Trigo, situada no Oeste do Estado do Paraná, sendo fundada em 2006, e desde então vem se destacando no cenário nacional como importante beneficiadora de trigo. A empresa foi escolhida pelo fato de os autores terem acesso à organização. A coleta de dados ocorreu por meio de 01 entrevistas semiestruturadas e 03 questionários estruturados, com questões elaboradas com base no modelo de Bogt e Scapens (2018), realizadas com gestores da empresa. Pode-se considerar como gestores aqueles responsáveis pelas áreas de contabilidade, finanças, recursos humanos, comercial, produção, controle de qualidade, tecnologia de informação e administração. A aplicação da entrevista e questionários foi realizada de forma de teste piloto, pois houve a adaptação do estudo da Racionalidade Limitada da Contabilidade Gerencial para o estudo com foco em Orçamento Empresarial.

Para a análise dos dados, buscando atender o objetivo deste estudo, utilizou-se da técnica da descrição de caso que, conforme o autor Yin (2001) busca organizar a análise do estudo de caso e prevê que os dados são coletados sobre cada tópico, exatamente como ocorreu à elaboração da entrevista semiestruturada. Esse tipo de entrevista ao mesmo tempo em que estabelece os limites dos questionamentos, propicia prováveis esclarecimentos, assim como o aprofundamento de algumas questões, instigando o entrevistado a respondê-las e, de certo modo, permitindo que a curiosidade científica do entrevistador seja inserida nos questionamentos (Stake, 2011).

Concluídas as entrevistas, realizou-se as transcrições para posteriormente a realização da análise de discurso como forma de categorizar e buscar atender o objetivo proposto neste estudo. De acordo Gregolin (1995) por meio da análise do discurso é possível realizarmos uma análise interna e uma análise externa que estará inevitavelmente diante da questão de como ele se relaciona com a situação que o criou. Após concluída a categorização foi realizada a triangulação com base na teoria, entrevistas/questionário e racionalidade limitada.

4 Discussão e Análise dos Dados

A estrutura organizacional da empresa, objeto deste estudo, é composta pelo gerente da unidade, seguida dos coordenadores de cada área de atuação e demais colaboradores distribuídos em diferentes níveis hierárquicos, como demonstrado abaixo.

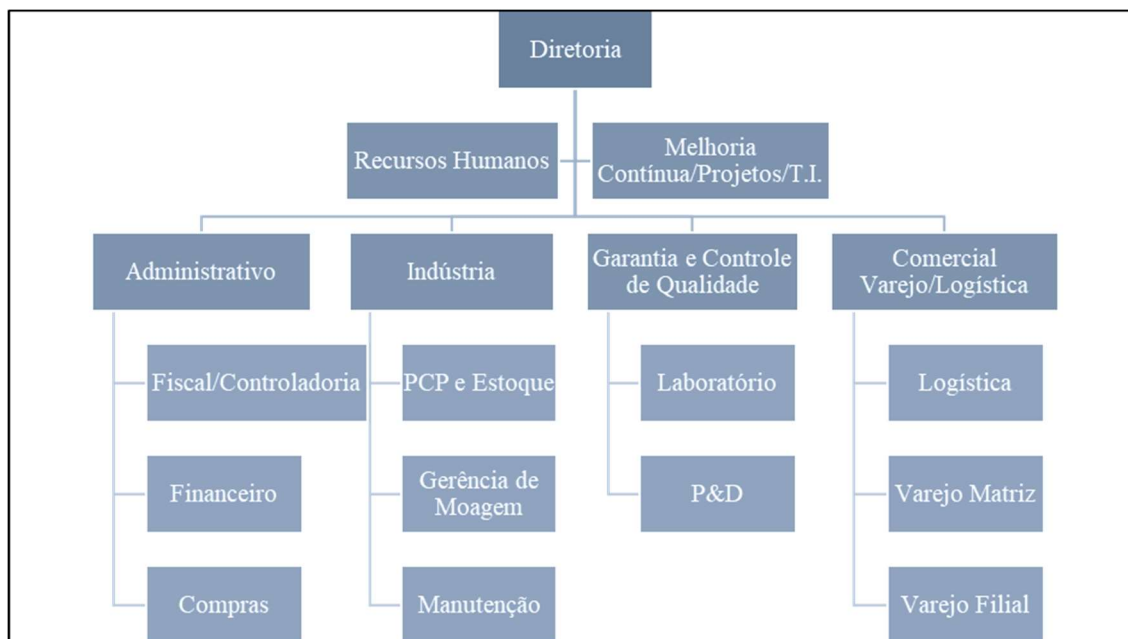


Figura 2 – Organograma da Empresa

Fonte: Dados obtidos na coleta (2022).

As informações para a análise da pesquisa foram obtidas por intermédio de entrevistas semiestruturadas com gerentes da empresa, de forma remota, devido às restrições sanitárias causadas pela Covid-19. Depois de transcritas, aplicou-se a análise de conteúdo a fim de relacionar os elementos da racionalidade limitada com as práticas vivenciadas no dia a dia da empresa.

Em relação a identificação dos entrevistados, dentre as quatro divisões da empresa, conforme apresentado pelo organograma: Administrativo, indústria, garantia e controle de qualidade e comercial varejo/logística, apenas 2 gerentes aceitaram e puderam participar das entrevistas e mais dois coordenadores fiscais da empresa. O entrevistado 1 (E1) possui 5 anos dentro da empresa na função de gerente comercial e mais de 30 anos de currículo profissional voltado para a cadeia de trigo, possuindo formação na área de administração, pós graduação em Marketing e gestão de empresas e está em fase inicial no programa de mestrado em Desenvolvimento Regional e Agronegócio. O entrevistado 2 (E2), possui cerca de 6 anos e 10 meses na empresa e 3 anos e 3 meses na função de gerente administrativo, é bacharel em engenharia de produção e mestre em engenharia química, modelagem matemática. O entrevistado 3 (E3), possui cerca de 7 anos na empresa e 4 na mesma atividade e o entrevistado 4 (E4) possui 8 anos de empresa e 6 anos na atividade, ambos os coordenadores estão com um mestrado em contabilidade em andamento.

O modelo de Bogt e Scapens (2018) foi utilizado para o reconhecimento da institucionalização do processo orçamentário dentro da organização. Conforme apresentado no referencial teórico, o modelo considera informações que contém fatores internos e externos da entidade. Com as informações reunidas a partir das entrevistas, foi capaz de compreender a percepção dos diretores respectivos à mudança no processo orçamentário conforme sua formação acadêmica.

Antes da implantação do orçamento a empresa já acompanhava indicadores de resultado, utilizava a contabilidade por centro de custos, mas a troca do sistema de gestão fez com que a necessidade de melhoria no processo de planejamento e controle se tornasse fundamental para continuidade do plano de expansão da empresa. Porém no ano de 2018, os gestores da empresa realizaram uma capacitação intensiva de 2 dias na cidade de São Paulo a fim de preparar a equipe para a implantação do Orçamento na entidade, com objetivo de

crescimento da organização, a necessidade interna de acompanhamento dos resultados, preocupação com a melhoria dos processos, engajamento de todos os setores da organização.

Conforme a fala de um dos entrevistados 1, que é administrador, a elaboração do orçamento é feita em conjunto com os departamentos, diminuindo os ruídos de comunicação e tendo a participação ativa de todos: “Isso vem da própria cultura da empresa, afinal onde todos falam, todos os setores que estão envolvidos, seja do meu setor específico comercial, seja do setor administrativo, seja do setor de produção, independente do setor é necessário ficar bem claro a direção” (E1).

Como descrito pelos autores Bogt e Scapens (2018), a racionalidade limitada é constituída pela diversidade de indivíduos que a formam e também pelos diversos processos de institucionalização. Os elementos constituintes no processo são: as Práticas Generalizadas; Regras; Ações; Rotinas; Racionalidades limitadas; Institucionalização; e, Institucionalizações Mais Amplas.

A racionalidade limitada pode ser assimilada aos tipos de racionalidades existentes dentro das entidades, advinda de forma externa como de forma interna, afinal, é a variedade de conhecimentos existentes que apresentam a racionalidade limitada Bogt e Scapens (2018), nesse sentido o elemento **Prática Generalizada**, com um olhar externo a organização apresenta-se como um fator que influencia na tomada de decisão e planejamento do orçamento, segundo a visão do Entrevistado 1. “Quando se fala em questões de ações governamentais a base toda, quando você vai trabalhar em um próximo período, tem que trabalhar com aquilo que o Estado, que o Governo te dá, com as referências que estão ligadas as informações que conseguimos junto às demais instituições. Hoje o Governo, juntamente com o ministério da agricultura, onde as tendências têm no país para o próximo exercício” (E1).

A forma como esse elemento é percebido pelo Entrevistado 1, revela que ações tomadas pelo governo de modo geral, acabam impactando nas escolhas e tomadas de decisão da empresa. Em contrapartida, para o Entrevistado 2, segundo a percepção dele, a influência de órgãos governamentais na implantação de práticas orçamentárias na organização não teria sido uma influência, porém não deixa claro o motivo da percepção dele. O Entrevistado 3, que é contador por formação, relatou que a influência ocorre de forma indireta, “os órgãos governamentais não tiveram influência direta nas práticas orçamentárias, pois a empresa não está em um ramo de atividade regulamentado [...] as políticas monetárias estabelecidas pelos órgãos governamentais, influencia indiretamente o preço da nossa matéria-prima, uma vez que o mercado interno não supre a necessidade de consumo, sendo necessário realizar a importação de trigo de outros países, como Paraguai, Argentina, EUA, Rússia, Canadá, entre outros” (E3).

Ainda sobre o elemento Práticas Generalizadas, quando questionado se houve algum tipo de influências sobre práticas gerenciais adotadas por outras organizações na implantação de alterações no orçamento da organização, a resposta de todos os entrevistados se assemelha, dizendo que não utilizam “modelos” de outras organizações, mas, com certeza, a observação das práticas em outras empresas e os benefícios que percebiam na gestão destas, influenciou na implantação das práticas gerenciais da empresa.

Com relação ao elemento **institucionalização mais amplas**, quando mencionado sobre a influência de fatores externos da organização para a geração de mudanças orçamentárias, os entrevistados destacam que, como a empresa trabalha com matéria-prima, uma *Commodity* agrícola, há influência de mercado nacional e internacional: “No nosso caso, por sermos uma empresa que utiliza como matéria-prima (sendo seu principal custo) uma *commodity* agrícola, temos muita influência do mercado nacional e internacional (dólar, oferta e demanda de trigo, clima, safra, transportes) em nosso orçamento de vendas, que dá origem aos demais” (E2).

O entrevistado 3, enfatizou a relação desse elemento de fator externo alinhado a custo, visto formação em contábil, no qual foi notário na sua fala “[...]Outro fator importante para as mudanças, foi a queda da taxa básica de juros (Selic), que oportunizou investimentos com custo

de capital muito abaixo do que vinha sendo trabalhado nos últimos anos, com isso, a empresa investiu no aumento da sua capacidade de produção, algo que não estava previsto em orçamento para ocorrer no ano de 2020, mas que não poderia ser postergado devido à grande oportunidade momentânea” (E3). Entretanto, o entrevistado 4, que também é contador por formação, não visualizou a ocorrência de um fator externo, que possa impactar diretamente, “o atual estágio da empresa demandava mais controle, mas não ocorreu nenhum fator externo que influenciou diretamente” (E4)

Quando se coloca esse elemento, a institucionalização mais ampla com um olhar interno, os gerentes descrevem a importância da participação dos gestores na elaboração do orçamento, entendendo sua importância, a dedicação de tempo a ele: “Um dos “fatores internos” que eu acho que mais impactam, é muito simples: o envolvimento dos gestores na elaboração do orçamento. Entender sua importância, dedicar tempo a ele, realizar com método, acompanhar, provisionar” (E2). Essa percepção do entrevistado 2, pode ser compartilhado na visão do entrevistado 3, que corrobora dizendo que “os principais fatores que motivaram a geração de mudanças orçamentárias foi o crescimento e descentralização da organização, fatores que de certa forma “impõem” a prática de controles gerenciais avançados na organização” (E3).

Segundo Bogt e Scapens (2018), tendo o **elemento Regras** como a declaração formalizada de procedimentos e o **elemento Rotinas** como os procedimentos de fato em uso, o entrevistado 1 declara que: “Para você trabalhar dentro disso, você primeiro necessita possuir parâmetros do que foi realizado. Com esse parâmetro você tem como diretriz especificamente qual canal você quer atingir, qual consumidor você quer atingir e qual produto você quer atingir. Dentro disso a empresa vai efetivamente trazer as suas armas e buscar todo o conhecimento teu e da sua equipe para que você possa montar isso aqui ser o maior assertivo possível” (E1). O Entrevistado 2, relata que essas regras são divulgadas utilizando-se e-mail, seguindo as seguintes etapas: 1º a área fiscal/contábil elabora relatórios de períodos anteriores para cada divisão da empresa, enviando aos gestores, solicitando a análise e elaboração do orçamento para o período seguinte, anual. 2º é feito a consolidação dessas informações e passado a diretoria, que por sua vez, realizam os ajustes necessários e aprovações. 3º é realizado o acompanhemos mensal do previsto X realizado através de relatórios e que devem ser justificados pelos gestores de cada área (E2).

O entrevistado 3 deixa evidente a autonomia dos gestores na elaboração do planejamento, porem ressalta as diretrizes preestabelecidas, “o processo orçamentário é realizado de forma bastante descentralizada, sendo que os gestores tem autonomia para planejar os gastos do próximo ano. Após realizar o planejamento de seu setor, cada gestor envia o planejamento à direção, para que ela aprove ou solicite alterações no orçamento, de acordo com a possibilidade de gastos para o próximo ano e as diretrizes estabelecidas pela direção. Todo o planejamento realizado pelos gestores deve seguir as premissas estabelecidas pela direção na primeira reunião orçamentária realizada” (E3).

O **elemento rotina**, descrevendo esses procedimentos na prática é acompanhado diariamente por toda a equipe, “Para muitos, sem dúvida nenhuma, gera alguma emoção, pois partir do momento que você busca compromisso de qualquer um da equipe ela precisa ser ponderada e tem os limites de cada um dos profissionais dentro do que é exercido, mas de modo geral é bem assimilado” (E1). E quando há a necessidade de adequação das regras o impacto dessas mudanças orçamentárias na rotina de cada um, é visto de forma positiva: “O impacto foi muito positivo, no sentido de que me fez “parar para ver” quanto recurso é consumido em cada área que está sob minha responsabilidade. Isso incentiva processos de melhoria, projetos de redução de custos” (E2). Para a visão dos entrevistados 3 e 4, esse elemento possui Impactou na questão do tempo, pois novas rotinas, geram mais demandas e requer adaptações “Impactou

na questão do tempo, pois a ferramenta ainda não está automatizada no sistema, sendo utilizadas planilhas auxiliares, o que leva mais tempo para processamento dos dados” (E3/E4).

As regras e rotinas fornecem, segundo Bogt e Scapens (2018), a ligação entre as ações e as instituições. No **elemento ações**, quando questionado sobre a absorção de mudanças orçamentárias na organização, no dia a dia da empresa há divergência entre os entrevistados. O entrevistado 2 menciona que: “Ainda é um processo que precisa de ajustes e mais engajamento dos gestores, algumas melhorias, automatizações, mas é um aprendizado constante e já evoluímos bastante em relação ao primeiro ano”. Já o Entrevistado 1 responde que: “Eu posso dizer que não foi muita surpresa isso internamente, tanto para mim quanto para minha equipe. Algumas mudanças que têm, normalmente são alinhavadas porque existem muitas tendências são sinalizadas e colocadas como ameaças como pontos fortes e fracos que nós temos e que fique muito bem claro, afinal, precisamos saber onde nós somos bons e onde nós somos ruins mediante as ações internas que podem ocorrer”.

Quando questionados se existem resistências na implantação de alterações orçamentárias na organização, os entrevistados 1 e 2 disseram que não, ressaltando que a implantação do orçamento é muito apoiada pela alta direção da empresa. O Entrevistado 1 enfatiza sobre o caminho que deve ser seguido para que essa implantação seja aceita e apoiada por todos: “[...] afinal todo um orçamento obviamente precisa ser alicerçado e ponderar através de um plano de ações levando em consideração tudo o que a empresa deseja, mas que muitas vezes você não visualiza uma facilidade para se chegar lá. Para isso você precisa investir, ou seja, o que eu faço efetivamente para concluir esta condição orçamentária” (E1). Contudo, o entrevistado 4 menciona que houve resistência, “[...] num primeiro momento as pessoas até se empenharam, mas alguns gestores os executam mediante os prazos estipulados” (E4).

Sobre o **elemento institucionalização**, os entrevistados relatam que as mudanças orçamentárias são incorporadas de formas gradativas, não traumáticas: “Isto ocorre a partir de acompanhamento diário, sem ser exagerado, momento por momento, hora por hora, tudo você vai alinhavando para que você possa ter melhor desempenho, melhor resultado possível” (E1). Sobre as mudanças orçamentárias serem totalmente incorporadas pela organização, os entrevistados ressaltam que “ainda não foram totalmente incorporadas”. Ainda é um processo que serve mais para controle do que para a previsão orçamentária de fato, mas o exercício contínuo tem sido positivo e trazido cada vez mais benefícios” (E2). O entrevistado 4, diz que “nem todos dão a importância necessária para a o orçamento dentro da organização, fazem por mera formalidade”, e corroborando com essa afirmação, o entrevistado 3 diz que, “o orçamento ainda não foi institucionalizado na empresa, pois falta empenho dos gestores e participação de mais colaboradores no processo” (E3). Apresentando assim, visões diferentes entre os entrevistados a respeito da institucionalização do orçamento.

O elemento **Racionalidade Limitada**, é vista como um processo natural e esperado a divergências de pensamentos e ideias entres os coordenadores, como relatado entre os entrevistados. Para o entrevistado 1: “Quando se trata de orçamento temos muitas áreas envolvidas sendo bem distintas, ou seja, são situações e públicos bem diferentes. Então muitas vezes é necessário ser muito flexível para entender todo este processo e ponderar, por outro lado não é possível ter muitas dúvidas, afinal você precisa ser muito determinado na sua linha para cair no entendimento e na concordância”. O entrevistado 3, menciona ainda que a empresa busca como meta, ampliar, ainda mais, a participação dos coordenadores na elaboração do orçamento “essa é uma meta para o futuro da empresa, pois entendemos que para o orçamento funcionar, de fato, e se tornar uma ferramenta participativa, o maior número possível de funcionários devem estar envolvidos” (E3). Para a visão do entrevistado 4, embora houvesse a resistência na implantação da ferramenta, tornou-se possível o reconhecimento da sua importância e necessidade, “houve na verdade certa resistência, no entanto aos poucos todos estão se conscientizando da importância e da necessidade da ferramenta” (E4).

5 Considerações Finais

O objetivo da pesquisa foi analisar como a racionalidade limitada, proposta por Bogt e Scapens (2018) acaba influenciando os gestores na tomada de decisão na escolha das alterações orçamentárias, tendo como questão direcionadora como ocorre a influência da racionalidade limitada na institucionalização das alterações orçamentárias.

A pesquisa constituiu um levantamento descritivo, de natureza qualitativa, tendo como procedimento o estudo de caso único realizado em uma indústria de trigo, e foi utilizado a análise do discurso para analisar os dados, que foram obtidos por meio de entrevistas semiestruturadas e questionários semiestruturados com base na metodologia de Bogt e Scapens (2018).

Com a análise realizada, identificou-se que o processo de racionalidade limitada nessa empresa é dito como um processo natural, pois onde há diversas ideias e posicionamento, é aceitável uma divergência no pensamento. Contudo, a regra e rotina da empresa, faz com que esse impasse se dissolva durante a implantação das alterações orçamentárias, refletindo assim, nas suas ações.

Ao analisar a institucionalização do processo orçamentário, houve ideias opostas entre os entrevistados, visto que são gerentes de áreas distintas, cada um possui o aprimoramento da visão do ambiente conforme sua necessidade. Sendo entre eles, administradores, engenheiros de produção e contadores, ao relacionar a influências externa da ação da institucionalização, podemos perceber que para alguns gestores houve a influência externas, quando relatado que o Governo/Estado acaba influenciando no orçamento, e para outros não houve a influência externa, quando mencionado não há influência de fatores externos que possam modificar ou influenciar na alteração orçamentária.

Ponto este, perceptivo pela influência da formação acadêmica de cada gestor, no qual se fez mais notório quando o entrevistado 2, engenheiro de produção, não visualiza alguma influência de algum fator externo, contudo, para o entrevistado 3, com formação em contabilidade, constatou uma grande oportunidade em fatores externos, com a baixa da taxa Selic, provocada pela pandemia (covid19).

O sucesso de uma organização não está atrelado somente a fatores externos, mas também, a fatores interno, como uma boa gestão, às ferramentas que os gestores utilizam para auxiliá-los nesse importante tarefa, pois, por mais que se tenha um domínio da equipe, é preciso que haja o envolvimento no processo de todos, que os ajudará no planejamento, comunicação, execução e controle, aliado ao pensamento estratégico da organização.

A análise busca contribuir com as pesquisas no sentido de propiciar o estímulo para novos estudos voltados à área das alterações orçamentárias, dessa forma, com os resultados expostos possa também incentivar os gestores a realizar uma autoanálise dos processos dentro da organização.

A presente pesquisa se limita por ser um estudo de caso único, tendo sua amostra por conveniência, não sendo possível a generalização dos resultados. Ainda tem a limitação da interpretação dos pesquisadores, que podem ser diferentes devido ao conhecimento acumulado do Tema. Sugerem-se pesquisas que busquem explicar as suas amostras para grupos maiores de organizações, gestores e níveis hierárquicos, bem como pesquisas quantitativas relacionando a racionalidade limitada a outros artefatos gerenciais.

Referências

Almeida, L. B. de, Machado, E. A., Raifur, L., & Nogueira, D. R. (2009). A Utilização do Orçamento como Ferramenta de Apoio à Formulação de Estratégia, de Controle e de interatividade: Um Estudo Exploratório nas Cooperativas Agropecuárias da Região Sul do

- Brasil. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 20(3), 65–99.
- Angonese, R. (2012). *O processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial: análise da implementação de sistemas integrados de gestão sob a ótica da teoria institucional*. Universidade Regional de Blumenau.
- Angonese, R., & Lavarda, C. E. F. (2017). Fatores para a Implementação da Mudança em Sistemas de Contabilidade Gerencial. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 36(1), 139. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v36i1.30479>
- Beuren, I. M., Longaray, A. A., Raupp, F. M., Sousa, M. A. B. de, Colauto, R. D., & Porton, R. A. de B. (2009). Cap. 3 - Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais. In A. S.A (Ed.), *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade - teoria e pratica* (3^{oa} Edição). São Paulo.
- Bogt, H. J., & Scapens, R. W. (2018). Institutions, Situated Rationality and Agency in Management Accounting: Extending the Burns and Scapens Framework. *SSRN Electronic Journal*, (January), 0–35. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3167885>
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3–26.
- Colla, P. E. B., Costa, K. de C. da, & Toigo, L. A. (2019). Cultura Organizacional x Racionalidade. A Influência da Cultura Organizacional na Institucionalização de um novo Processo Orçamentário. *USP International Conference in Accounting*, 1–19. São Paulo.
- 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. <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Gregolin, M. do R. V. (1995). A Análise do Discurso: Conceitos e Aplicações. *Alfa*, 39, 13–21.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações & Sociedade*, 12(35), 91–106. <https://doi.org/10.1590/S1984-92302005000400005>
- Guerreiro, R., Pereira, C., Rezende, A., & Aguiar, A. (2005). Fatores Determinantes Do Processo De Institucionalização De Uma Mudança Na Programação Orçamentária: Uma Pesquisa Em Uma Organização Brasileira. *Revista De Contabilidade Do Mestrado Em Ciências Contábeis Da Uerj*, 10(1), 59–76. <https://doi.org/10.12979/5608>
- Hansen, S. C., & Stede, W. A. Van der. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15(4), 415–439. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2004.08.001>
- Johnson, G., Melin, L., & Whittington, R. (2003). Micro Strategy and Strategizing: Towards an Activity-Based View. *Journal of Management Studies*, 40(1), 3–22. <https://doi.org/10.1111/1467-6486.t01-2-00002>
- Kihn, L. (2011). How do controllers and managers interpret budget targets? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 7(3), 212–236. <https://doi.org/10.1108/18325911111164187>
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56–75. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.10.003>
- Lopes, D., Diehl, C. A., & Gon, E. (2020). O campo de discussão do orçamento empresarial : uma análise das publicações no Brasil O campo de discussão do orçamento empresarial : uma análise das publicações no Brasil. *XXXVII Congresso Brasileiro de Custos - Associação Brasileira de Custos*.
- Lu, C.-T. (2011). Relationships among budgeting control system, budgetary perceptions, and performance: A study of public hospitals. *African Journal of Business Management*, 5(15), 6261–6270. <https://doi.org/10.5897/AJBM10.270>
- Major, M. J., & Ribeiro, J. (2008). A Teoria Institucional na Investigação em Contabilidade.

- Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*, 37–59.
- Marassi, R. B., Wrubel, F., & Rosa, F. S. da. (2014). Análise da institucionalização de artefatos de custos no controle gerencial em uma empresa têxtil. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 9(2), 58–79.
- Merchant, K. A. (2007). O modelo do sistema de orçamento corporativo: influências no comportamento e no desempenho gerencial. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 1(1), 104–121. <https://doi.org/10.11606/rco.v1i1.34700>
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalizes Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 340(2), 340–363.
- Mucci, D. M., Frezatti, F., & Dieng, M. (2016). As Múltiplas Funções do Orçamento Empresarial. *Revista de Administração Contemporânea*, 20(3), 283–304. <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2016140121>
- Oyadomari, J. C., Neto, O. R. de M., Cardoso, R. L., & Lima, M. P. de. (2008). Fatores que Influenciam a Adoção de Artefatos de Controle Gerencial nas Empresas Brasileiras. um Estudo Exploratório Sob a Ótica da Teoria Institucional. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 2, 55–70.
- Peci, A. (2006). A nova teoria institucional em estudos organizacionais: uma abordagem crítica. *Cadernos EBAP.EBR*, 4(1), 01–12. <https://doi.org/10.1590/S1679-39512006000100006>
- Peyerl, D. A., Beck, F., & Mucci, D. M. (2020). Participação e Constituição de Reservas Orçamentárias: O Papel Moderador da Incerteza do Ambiente Externo. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 13(1), 023–043. <https://doi.org/10.14392/ASAA.2020130102>
- Pizzini, M. J. (2006). The relation between cost-system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals. *Accounting, Organizations and Society*, 31(2), 179–210. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.11.001>
- Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa social: métodos e técnicas* (3ª Ed.). Atlas.
- Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38(1), 1–30. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2005.10.002>
- Silva, M. Z., & Lavarda, C. E. (2014). Orçamento empresarial: estudo comparativo entre publicações nacionais e internacionais. *BASE - Revista de Administração e Contabilidade Da Unisinos*, 11(3), 179–192. <https://doi.org/10.4013/base.2014.113.01>
- Soeiro, T. de M., & Wanderley, C. de A. (2019). A teoria institucional na pesquisa em contabilidade: uma revisão. *Organizações & Sociedade*, 26(89), 291–316. <https://doi.org/10.1590/1984-9260895>
- Stake, R. E. (2011). Pesquisa Qualitativa - Estudando Como as Coisas Funcionam. In *Educação: Teoria e Prática*. Porto Alegre: Penso. <https://doi.org/10.18675/1981-8106.v30.n.63.s14553>
- Walker, M. (1998). Management accounting and the economics of internal organization: a review essay. *Management Accounting Research*, 9(1), 21–30. <https://doi.org/10.1006/mare.1997.0062>
- Yin, R. K. (2001). *Estudo de Caso: Planejamento e Método* (2nd ed.). Porto Alegre: Bookman.