



A Influência da Racionalidade Limitada na Institucionalização das Alterações Orçamentárias

The Influence of Bounded Rationality on the Institutionalization of Budget Changes

Alvaro Antônio da Silva^{*1} – alvaro_telo@outlook.com ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3538-9821>

Édina Carine de Souza Kinzler^{*1} – edina.mestrado21@gmail.com ORCID: <https://orcid.org/0009-0008-0091-8264>

Leandro Augusto Toigo^{*1} – leandro.toigo@unioeste.br ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6198-8751>

Dione Olesczuk Soutes^{*1} – dioneosoutes@gmail.com ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7212-4817>

1 - 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 realizados uma entrevista semiestruturada e questionários estruturados, 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. Orçamento.

Abstract

The research aims to seek information on how the influence of limited rationality occurs in the institutionalization of budgetary changes. It aims to analyze how the bounded rationality, proposed by Bogt e Scapens (2018), ends up influencing managers in decision making and budget choices. The study is justified by the contribution that concerns the feeling about limited rationality and its influence on budgetary changes, making it possible to understand the relationship between the two. This is a unique, descriptive case study with a qualitative approach. A semi-structured interview and structured questionnaires were carried out, these in turn were analyzed by the method of discourse analysis, and the research was carried out in an industry located in the West of the State of Paraná, founded in 2006, and since then it has been standing out in the scenario national. as an important wheat miller. The main results demonstrate that Limited Rationality is seen as a natural process and divergence of thoughts and ideas is expected among the participants in the elaboration of budget changes, that the rule element and routines are directly interconnected within the budget process, as well as the elements , actions and institutionalization.

Keywords: Institutionalization. Limited Rationality. Budget.

Recebimento: 03/10/2022 | **Aprovação:** 27/03/2023

Editor responsável aprovação: Dra. Luciana Klein

Editor responsável edição: Dra. Luciana Klein

Avaliado pelo sistema: Double Blind Review

DOI: <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v15i2.87831>

1 Introdução

Em um cenário cada vez mais competitivo, as organizações buscam formas de se legitimar perante a sociedade, em que a 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).

A nova Sociologia Institucional, conforme os autores 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. Dessa forma, são apresentados três mecanismos que levam as organizações a adotarem determinadas formas ou estratégias semelhantes, advindas do processo de isomorfismo institucional, que são: o mimético, que se refere à padronização das organizações por intermédio de outras empresas que estejam tendo sucesso; o normativo, que se refere ao crescimento na qualidade dos profissionais da organização; e o coercitivo, que são às pressões ocorridas devido à cultura onde a organização está inserida, formal ou informalmente (Bogt & Scapens, 2018; Major & Ribeiro, 2008; Soeiro & Wanderley, 2019).

Alguns pesquisadores nacionais e internacionais têm desenvolvido pesquisas neste campo do orçamento, como é o caso de Guerreiro, Pereira, Rezende e Aguiar (2005), que buscaram analisar a implantação de uma metodologia de programação de orçamento em uma unidade do SESC situada em São Paulo; Kreuzberg, Beck e Lavarda (2016) analisaram o processo de adoção do orçamento base zero em uma empresa de grande porte de Santa Catarina sob a ótica da teoria institucional; Ueno e Sekaran (1992) investigaram a influência da cultura nos seis aspectos das práticas de controle orçamentário; Wrubel, Marassi, Lavarda e Lavarda (2016) avaliaram a relação entre a cultura organizacional e as práticas orçamentárias de uma agroindústria paranaense.

Alguns autores internacionais desenvolveram modelos que evidenciam os processos de institucionalização dentro das organizações, dentre eles podemos citar: o modelo Burns e Scapens (2000), o qual tem por objetivo descrever e explicar os conceitos ligados às características fundamentais do processo de mudança, demonstrando a complexidade das atividades das organizações; e o mais recente modelo de Bogt e Scapens (2018), que aprimora o modelo de Burns e Scapens (2000) com a inclusão da racionalidade limitada dos agentes envolvidos no processo de institucionalização, o qual oferece uma base para discussões sobre as fontes de resistência a mudanças e como o “poder” pode ser utilizado na imposição de novas mudanças.

Aprofundando o estudo em relação às pressões ocorridas nas organizações que influenciam o processo de mudança na Contabilidade Gerencial, Bogt e Scapens (2018) apresentam críticas levantadas por estudos que replicam o modelo, bem como a necessidade que surgiu de uma pesquisa, sendo essa a razão pelo aprofundamento do estudo da temática e do 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 propõe que os diferentes grupos dentro de uma organização podem apresentar diferentes formas de racionalidade ou contradições e essas formas de racionalidade podem ser uma fonte de mudança institucional ou de resistência a mudanças 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, proposta por Bogt e Scapens (2018), acaba influenciando os gestores na tomada de decisão na escolha das alterações orçamentárias.

O presente estudo tem a sua justificativa no aprofundamento do tema orçamento e busca compreender como as decisões dos gestores podem estar ligadas à sua formação ou na sua racionalidade limitada, utilizando-se para isso a lente teórica da teoria institucional. O estudo foi desenvolvido na área de Contabilidade Gerencial, mais especificadamente para a verificação das influências da racionalidade limitada nas alterações orçamentárias, proporcionado o processo de tomada de decisões e como suas práticas e políticas gerenciais afetaram a organização no período pandêmico.

A contribuição desse estudo busca explorar o conhecimento sobre a racionalidade limitada, como também as correlações com as formações profissionais e acadêmicas 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, o qual é apresentado nos tópicos a seguir com os argumentos encontrados na literatura para 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 elas 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 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 tornarem isomórficas 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, visto que 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, com os artefatos e com 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, uma vez que tais valores determinam a “adequação” do trabalho, arranjos e práticas organizacionais (Soeiro & Wanderley, 2019).

Mesmo sendo exposta a questionamentos sistemáticos, a Teoria Institucional continua proporcionando clareza para fenômenos sociais em épocas e contextos distintos. A trajetória desta teoria 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 referida teoria possui três abordagens fundamentais, sendo elas: Velha Economia Institucional, Nova Economia Institucional e 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. Já a nova sociologia institucional preocupa-se com as instituições presentes no ambiente organizacional, as quais 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, bem como 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. Com isso, é possível ocorrer uma problemática positiva no sentido de que poderá haver mais de uma decisão ótima para a solução de um determinado problema (Walker, 1998).

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

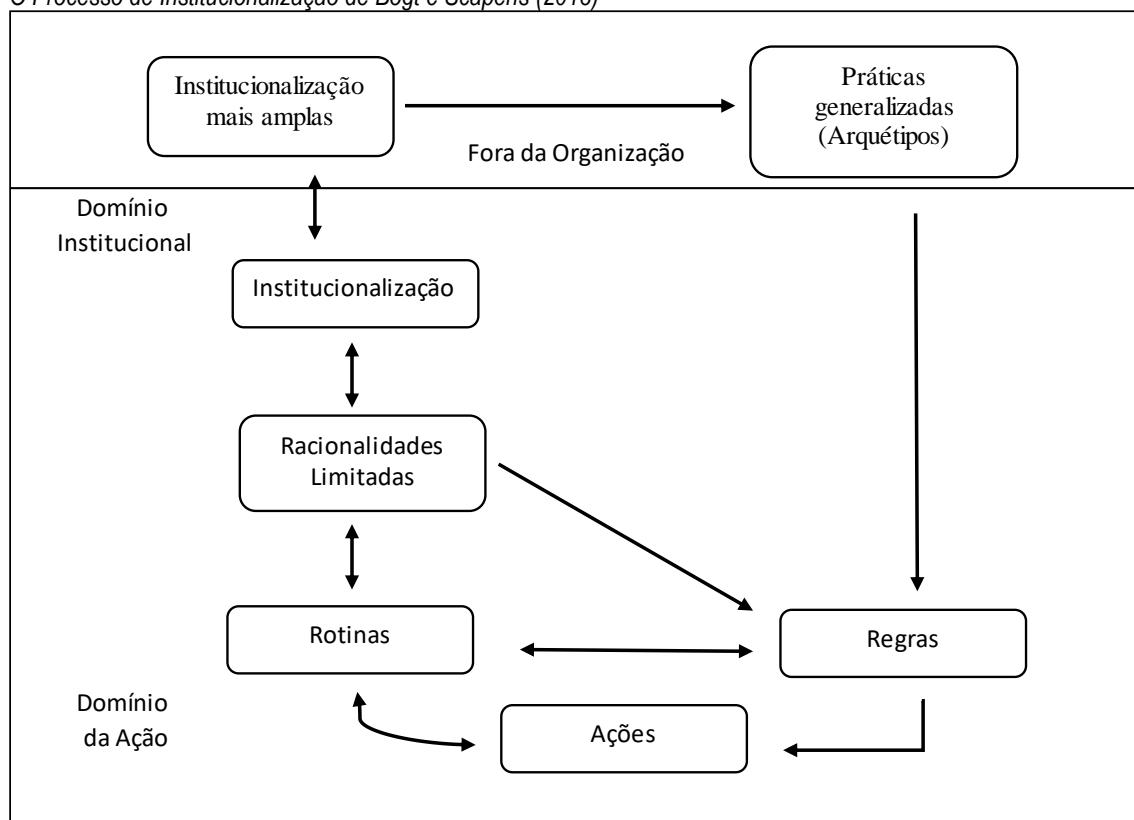
Bogt & Scapens (2018) afirmam que o desenvolvimento de uma organização é formado por diversos fatores, sendo assim, é primordial possuir indivíduos qualificados para suprir as suas necessidades, o que propicia resultados em conhecimentos limitados a sua área de desempenho ou ainda o seu entrosamento 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 do gestor nas mudanças organizacionais, bem como para o comportamento dos agentes da organização. Os mesmos apontam que as rationalidades limitadas são constituídas pela diversidade de indivíduos que as formam e também pelos diversos processos de institucionalização.

Ainda, segundo os autores, há a relevância de se definir os elementos que farão parte do processo de institucionalização, enfatizando sobre a racionalidade e as lógicas institucionais. Os constituintes deste processo são: Práticas Generalizadas (arquétipos); Regras; Ações; Rotinas; Rationalidades limitadas; Institucionalização e Institucionalizações Mais Amplas. Vale destacar que há, também, a 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 que configuram práticas, valores e crenças, pelos quais a empresa e seus colaboradores realizam as atividades destinadas à organização do ambiente e de momentos 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).

Em relação ao elemento Regras, constitui a declaração formalizada de procedimentos, ao passo que o elemento 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 desta perspectiva, 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 e, eventualmente, ocorre o surgimento de novas normas. Diante desta compressão, a ligação entre os elementos rotinas e normas, bem como rotinas e ação, proporcionam a extensão exercida e recebida (Bogt & Scapens, 2018).

Todavia, diante da interpretação do elemento ação, se entende que há situações inesperadas que aparecem, eventualmente, no dia a dia das organizações, exigindo tomadas de decisões não existentes nas normas e rotinas institucionalizadas. Com isso, essas 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 ação e rotina tem pontas duplas, demonstrando a influência de um elemento sobre o outro (Bogt & Scapens, 2018).

A racionalidade limitada assimila os tipos de rationalidades existentes dentro das entidades, podendo ser de forma externa ou 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 instituição, formar grupos com características iguais, principalmente no que tange aos níveis de hierarquia, dessa forma, os grupos acabam influenciando as regras e as rotinas, especialmente quando possuem o poder de decisão dentro da entidade (Bogt & Scapens, 2018).

Quando se remete ao elemento institucionalização, esse elemento busca representar os variados processos que ocorrem dentro da instituição ou por uma situação específica 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, o qual demonstra a situação externa do processo, contudo, influenciado pela capacidade interna da organização.

O modelo Bogt e Scapens (2018) possui embasamento para discussões sobre as mudanças organizacionais e comportamentais 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, para isso deve observar se os seus objetivos estão sendo 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, como também para a 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 administrativos e operacionais das organizações. Com o orçamento, se objetiva que as rotinas e operações sejam capazes de mensurar e acompanhar o desempenho da empresa, bem como possibilitar a avaliação dos resultados dela (Almeida, Machado, Raifur, & Nogueira, 2009).

O orçamento pode ser considerado um dos principais artefatos na organização, é uma ferramenta utilizada como forma de gestão para diferentes finalidades e, também, o mesmo 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, com isso, 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, bem como procuram explicar, sucintamente, quais conceitos fazem parte das quatro funções para o orçamento, as quais são 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 à maneira 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 às 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 no caso do mesmo apresentar limitação provocada por 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 Boagt e Scapens (2018).

O questionamento sobre a problemática está classificado como qualitativo e quanto aos procedimentos utilizados, foi o estudo de caso único. O estudo de caso busca aprofundar o conhecimento a respeito de determinado caso específico, justificando a coleta de informações relevantes a uma situação.

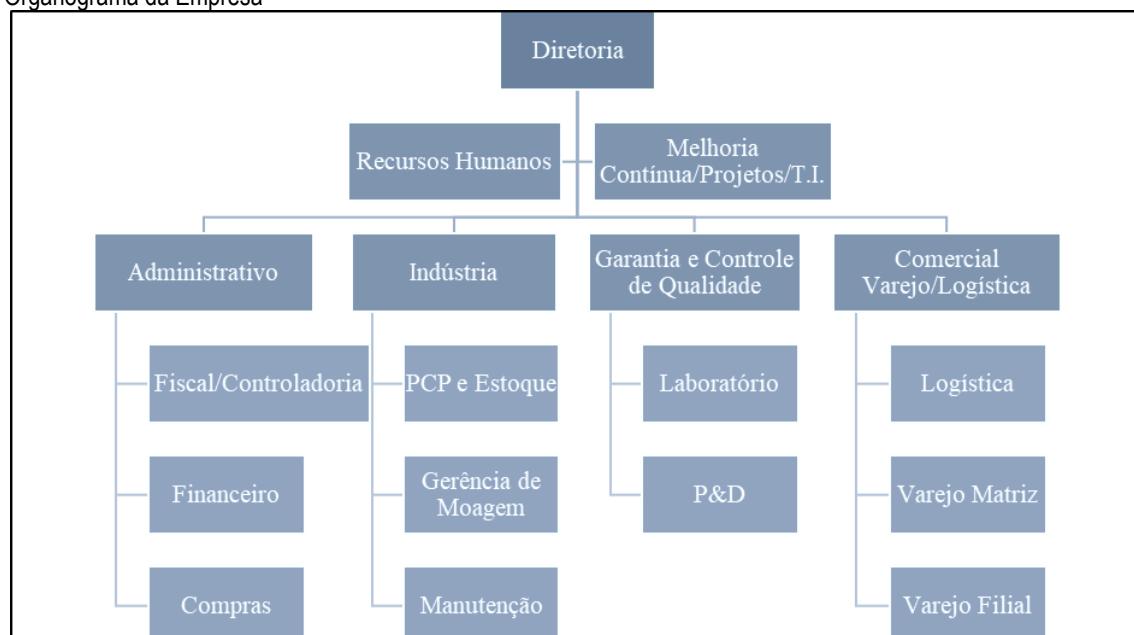
O estudo de caso foi desenvolvido em uma Indústria de Trigo, situada no Oeste do Estado do Paraná, a qual foi fundada em 2006 e, desde então, vem se destacando no cenário nacional como importante beneficiadora de trigo. A empresa foi escolhida pelo fato de os autores terem acesso à organização. A coleta de dados ocorreu por meio de 01(uma) entrevista semiestruturada e 03(três) questionários estruturados, com questões elaboradas com base no modelo de Bogt e Scapens (2018), realizadas com gestores da empresa. A referida entrevista ocorreu de forma remota, devido às restrições obrigatórias por conta da pandemia. 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 dos questionários foi realizada em 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 atender ao objetivo do estudo, a entrevista e a aplicação dos questionários foram realizadas no terceiro trimestre de 2022. Foi utilizada a técnica de análise de discurso para estruturar a análise dos dados obtidos nas entrevistas semiestruturadas. A entrevista foi gravada e transcrita integralmente, sendo que a mesma teve duração de mais de 45 minutos no total. Os dados dos questionários foram tabulados e receberam a análise descritiva, como também foram relacionados com os dados obtidos pela entrevista. A análise dos resultados indicou, com base no referencial teórico abordado e estudos anteriores, a análise do processo de institucionalização de mudanças gerenciais. Como forma de complementar a análise, os documentos da empresa foram examinados em relação à sua estrutura organizacional, ao organograma, ao plano estratégico e ao cronograma de reuniões.

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 uma (01) entrevista semiestruturada e 3 questionários com gerentes da empresa, de forma remota, devido às restrições sanitárias

causadas pela Covid-19. Depois de transcritas, aplicou-se a análise de discurso a fim de relacionar os elementos da Racionalidade Limitada com as práticas vivenciadas no dia a dia da empresa.

Em relação à 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 dois (02) gerentes aceitaram e puderam participar da entrevista/questionários e mais dois (02) coordenadores fiscais da empresa. A seguir, apresentamos as características dos entrevistados na Tabela 1:

Tabela 1
Caracterização dos Entrevistados

	TEMPO DE EMPRESA	DEPARTAMENTO/SETOR	FORMAÇÃO
Entrevistado 1 (E1)	5 anos	Gerente Comercial	Formado em Administração; Pós-graduação em Marketing e Gestão de Empresas; em fase inicial de Mestrado
Entrevistado 2 (E2)	6 anos e 10 meses	Gerente Administrativo	Bacharel em Engenharia de Produção e Mestre em Engenharia Química, Modelagem Matemática
Entrevistado 3 (E3)	7 anos e ?	Coordenador	Bacharel em Ciências Contábeis e concluindo Mestrado em Contabilidade
Entrevistado 4 (E4)	8 anos	Coordenador	Bacharel em Ciências Contábeis e concluindo Mestrado em Contabilidade

Fonte: Elaborado pelos autores (2022)

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 da entrevista/questionários, foi possível compreender a percepção de cada diretor em relação à mudança no processo orçamentário, conforme a sua respectiva formação acadêmica.

Antes da implantação do orçamento, a empresa já acompanhava indicadores de resultado, como também 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 a continuidade do plano de expansão da empresa. Todavia, no ano de 2018, os gestores da empresa realizaram uma capacitação intensiva de dois (02) dias na cidade de São Paulo, a fim de preparar a equipe para a implantação do Orçamento na entidade. Essa iniciativa tinha como objetivos o crescimento da organização, a necessidade interna de acompanhamento dos resultados, a preocupação com a melhoria dos processos, bem como o engajamento de todos os setores da organização. Vale ressaltar que a divulgação da capacitação dos gestores foi feita pelo site da empresa, com o intuito de divulgar e proporcionar maior legitimidade às suas ações.

Conforme a fala do Entrevistado 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 clara a direção” (E1).

Durante a entrevista, foi disponibilizado o acesso ao controle de frequência de reuniões realizadas, o qual demonstrava a participação de todos os gestores, das diversas áreas, reforçando a fala do entrevistado.

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 rationalidades existentes dentro das entidades. É advinda de forma externa ou interna e a variedade de conhecimentos existentes é que apresentam a Racionalidade Limitada (Bogt e Scapens, 2018). Nesse sentido, o elemento **Prática Generalizada**, com um olhar externo à 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 à 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 às informações que conseguimos junto às demais instituições. Hoje, o Governo, juntamente com o Ministério da Agricultura, apresentam as tendências do país para o próximo exercício” (E1).

Na oportunidade, foram mencionados pelo entrevistado E1 alguns indicadores utilizados para o crescimento do setor, tais como: IBGE; tendência do dólar; PIB; projeção de receitas, os quais são considerados fatores externos ao processo da organização.

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, ele não deixa claro o motivo de sua percepção. 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 influenciam 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 questionados se houve algum tipo de influência sobre as práticas gerenciais adotadas por outras organizações na implantação de alterações no orçamento da organização, as respostas de todos os entrevistados se assemelharam, visto que disseram não utilizar “modelos” de outras organizações. Contudo, admitiram, com certeza, que a observação das práticas em outras empresas, bem como os benefícios que perceberam na gestão destas, influenciaram na implantação das práticas gerenciais da empresa.

Com relação ao elemento **Institucionalização Mais Amplia**, quando questionados sobre a influência de fatores externos da organização para a geração de mudanças orçamentárias, os entrevistados destacaram que, como a empresa trabalha com matéria-prima, uma *Commodity* agrícola, há influência do 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 ao custo, visto que a sua formação contábil ficou notória na sua fala:

“[...]Outro fator importante para as mudanças foi a queda da taxa básica de juros (Selic), (COMENTÁRIO: isso foi constatado no site do banco central) 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 pudesse ter impactado diretamente, “o atual estágio da empresa demandava mais controle, mas não ocorreu nenhum fator externo que influenciou diretamente” (E4).

Quando se apresenta o elemento Institucionalização Mais Ampla com um olhar interno, os gerentes descrevem a importância da participação dos gestores na elaboração do orçamento, entendendo sua importância e 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). Esta fala é reforçada pela apresentação do cronograma de reuniões já mencionadas anteriormente.

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 a 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, primeiro necessita possuir parâmetros do que foi realizado. Com esses parâmetros, você tem como diretriz, especificamente, qual canal quer atingir, qual consumidor quer atingir e qual produto quer atingir. Dentro disso, a empresa vai, efetivamente, apresentar as suas armas e buscar todo o seu conhecimento, como também o da sua equipe, para que você possa montar isso tudo aqui, ser o máximo assertivo possível” (E1).

O Entrevistado 2 relata que essas regras são divulgadas utilizando-se do 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 passadas à diretoria que, por sua vez, realizam os ajustes necessários e aprovações; 3º - é realizado o acompanhamento mensal do previsto X através de relatórios e que devem ser justificados pelos gestores de cada área (E2). O planejamento estratégico foi demonstrado durante a entrevista, evidenciando as metas, os objetivos, a programação, as oportunidades de melhorias, os pontos fortes e o melhor caminho para que a organização possa seguir.

O Entrevistado 3 deixa evidente a autonomia dos gestores na elaboração do planejamento, porém, ressalta as diretrizes preestabelecidas:

“o processo orçamentário é realizado de forma bastante descentralizada, sendo que os gestores têm 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).

Conforme mencionado por Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008), as rotinas fazem a conexão entre as dimensões: hábitos e instituições. As rotinas, conforme autores, são os principais componentes das instituições, ou seja, são hábitos formalizados e institucionalizados e envolvem um grupo definido de pessoas, de forma que incorporam comportamentos e procedimentos orientados por regras.

O elemento **Rotina**, o qual descreve esses procedimentos na prática é acompanhado diariamente por toda a equipe: “Para muitos, sem dúvida nenhuma, gera alguma emoção, pois a 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). Vale ressaltar que 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 impacto na questão do tempo, pois novas rotinas geram mais demandas e requerem 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 o 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, houve divergências 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”.

Pela entrevista ficou evidenciado que a empresa, após essas alterações no processo orçamentário por intermédio dos relatórios contábeis, apresentou um melhor desempenho financeiro.

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 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 deve-se ponderar através de um plano de ações, levando em consideração tudo o que a empresa deseja, porém, 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” (E4). Durante a entrevista, o E4 demonstrou o plano de ação oriundo do planejamento estratégico da organização, ainda não totalmente implantado. Este resultado corrobora com o estudo de Wrubel et al (2016) em que a cultura organizacional facilita o direcionamento para o cumprimento dos resultados e favorece a realização das mudanças.

Sobre o elemento **Institucionalização**, os entrevistados relataram que as mudanças orçamentárias são incorporadas de formas gradativas, não traumáticas: “Isso ocorre a partir do acompanhamento diário, sem ser exagerado, momento por momento, hora por hora, tudo você vai alinhavando para que possa ter melhor desempenho, melhor resultado possível” (E1). Sobre as mudanças orçamentárias serem totalmente incorporadas pela organização, os entrevistados ressaltaram 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). Com base

nos depoimentos observados, ficaram evidentes visões diferentes entre os entrevistados a respeito da institucionalização do orçamento.

O elemento **Racionalidade Limitada** é visto como um processo natural e são esperadas divergências de pensamentos e ideias entre os coordenadores, como relatado pelos 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 deve estar envolvido” (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).

Fica claro que mesmo existindo processos informatizados que utilizam tecnologia atualizada para que as mudanças tenham sucesso, essas dependerão de alguns fatores relacionados com as rotinas das pessoas. Como este estudo teve como foco principal a utilização das informações de custos por meio da Teoria Institucional, foi possível identificar fatores importantes que podem ser considerados e que merecem atenção dos gestores para o sucesso de possíveis mudanças que as empresas pretendam implantar com sucesso para melhorar a gestão. Vale destacar, também, que foi importante poder confirmar estudos anteriores realizados nessa área e com essa abordagem.

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. A questão direcionadora do estudo busca analisar 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. Foi utilizada a análise do discurso para analisar os dados, os quais foram obtidos por meio de entrevista semiestruturada 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 visto como um processo natural, pois onde há diversas ideias e posicionamentos são aceitáveis as divergências de 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 as influências externas da ação da institucionalização podemos perceber que, para alguns gestores, houve influências externas quando relatado que o Governo/Estado acaba influenciando no orçamento e, para outros, não houve influência externa que possa modificar ou influenciar na alteração orçamentária.

Esses pontos ficaram evidentes quando analisados pelo prisma da influência da formação acadêmica de cada gestor, visto que o Entrevistado 2, engenheiro de produção, não visualiza nenhuma influência de algum

fator externo, contudo, para o Entrevistado 3, com formação em Contabilidade, ocorreu uma grande oportunidade em fatores externos com a baixa da taxa Selic, provocada pela pandemia (COVID-19).

O sucesso de uma organização não está atrelado somente a fatores externos, mas também a fatores internos, como uma boa gestão, por exemplo. Fica notório que, por mais que se tenha um domínio da equipe, é preciso que haja o envolvimento de todos e em todos os momentos do processo: planejamento, comunicação, execução e controle, aliado ao pensamento estratégico da organização. Esse envolvimento representa uma importante ferramenta para o sucesso coletivo.

A análise do estudo pode evidenciar que o processo de alterações orçamentárias atendeu às premissas da Teoria Institucional com a vertente da Racionalidade Limitada, as quais caracterizam a existência efetiva da institucionalização.

A análise buscou contribuir com as pesquisas apresentadas no sentido de propiciar o estímulo para novos estudos voltados à área das alterações orçamentárias. Espera-se que os resultados aqui expostos possam 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, as quais podem ser diferentes devido ao conhecimento acumulado do tema. Sugerem-se pesquisas que busquem explanar 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 prática* (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. In *O campo de discussão do orçamento empresarial : uma análise das publicações no Brasil. XXXVII Congresso Brasileiro de Custos - Assosiação 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 EBAPE.BR*, 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* (3^a 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.

DADOS DOS AUTORES

Alvaro Antônio da Silva

Mestrando em Contabilidade pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE).

E-mail: alvaro_telo@outlook.com

Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-3538-9821>

Édina Carine de Souza Kinzler

Mestre em Contabilidade pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE).

E-mail: edina.mestrado21@gmail.com

Orcid: <https://orcid.org/0009-0008-0091-8264>

Leandro Augusto Toigo

Doutor em Ciências Contábeis e Administração pela Fundação Universidade Regional de Blumenau (FURB).

Professor do Mestrado em Contabilidade da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE).

E-mail: leandro.toigo@unioeste.br

Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-6198-8751>

Dione Olesczuk Soutes

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP).

Professora do Mestrado em Contabilidade da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE).

E-mail: dioneosoutes@gmail.com

Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-7212-4817>

Contribuição dos Autores:

Contribuição	Alvaro Antônio da Silva	Édina Carine de Souza Kinzler	Leandro Augusto Toigo	Dione Olesczuk Soutes
1. Concepção do assunto e tema da pesquisa			√	√
2. Definição do problema de pesquisa	√	√	√	√
3. Desenvolvimento das hipóteses e constructos da pesquisa (trabalhos teórico-empíricos)	√	√	√	√
4. Desenvolvimento das proposições teóricas (trabalhos teóricos os ensaios teóricos)	√	√	√	√
5. Desenvolvimento da plataforma teórica	√	√	√	√
6. Delineamento dos procedimentos metodológicos	√	√	√	√
7. Processo de coleta de dados	√	√	√	√
8. Análises dos dados	√	√		
9. Análises e interpretações dos dados coletados	√	√	√	√
10. Considerações finais ou conclusões da pesquisa	√	√		
11. Revisão crítica do manuscrito			√	√
12. Redação do manuscrito	√	√		