

## **Influência do Contexto Transição Institucional no Budget das Empresas de Economias Emergentes: visão da alta gestão**

**ARNALDO DONISETTE DE SOUZA**

UNIVERSIDADE DE FORTALEZA (UNIFOR)

**ODERLENE VIEIRA DE OLIVEIRA**

UNIVERSIDADE DE FORTALEZA (UNIFOR)

Agradecimento à órgão de fomento:

Agradecimentos à Vice-Reitoria de Pesquisa (VRP) da Universidade de Fortaleza (UNIFOR) por seu apoio e colaboração na realização desta pesquisa.

# Influência do Contexto Transição Institucional no *Budget* das Empresas de Economias Emergentes: visão da alta gestão

## 1 Introdução

No atual cenário de mudanças dinâmicas no ambiente de negócios, de contexto complexo, turbulento e de enfrentamento contínuo de novos desafios, as empresas são induzidas a implementar processos profundos na sua forma de atuação, no seu modelo de gestão de negócios e nos seus instrumentos de decisão. Assim, para ampliar as chances de sobrevivência nesse cenário, compreender como são conciliadas as decisões estratégicas das empresas e como o ambiente de negócios afeta o processo orçamentário (*budget*), é de fundamental importância identificar e analisar como se dá a administração, no contexto de uma economia em transição institucional (AMMAR; SAMEH, 2017; FUZI *et al.*, 2018; ROCHA; ÁVILA, 2015; SCHAFFER; THATEN, 2016).

À luz da autonomia das empresas em transição, principalmente como consequência do passado com suas práticas, tradições e critérios de sucesso, ao focar na transição institucional das antigas economias de comando para uma orientação de mercado mais ampla, buscou-se amarrar os conceitos e vê-los como um conjunto de valores e lógicas anexados, pré-condicionantes e determinantes (PENG *et al.*, 2008). E sob esta perspectiva, o processo de criação e manutenção dos arranjos institucionais de desenvolvimento é mais complexo (FELICIANO, 2018).

Assim, as transições institucionais apresentam uma tendência pós-moderna, sob o ponto de vista do ambiente social, pois modelos inovadores dos gestores são requisitados ao processo de decisão, obviamente não abandonando os outros modelos, mas dando ênfase aqueles que possam atender demandas desse ambiente inovador, em que há a possibilidade dos processos internos da organização passarem por uma ruptura, por ocasião dos reflexos na estrutura, no formato das decisões e no poder adotado pela organização (GUERREIRO *et al.*, 2014).

Vale ainda destacar que, a adaptação das ideias econômicas de mercado e da racionalidade em empresas em transição, como também a influência dessas ideias no papel estratégico e político, possibilitaram um elo de interação entre as mudanças macro institucionais e a transição institucional, o que denota a relevância dessas temáticas para o estudo da gestão (GUERREIRO *et al.* 2014; JBILI; KRAMARENKO; BAILÉN, 2014; PENG *et al.*, 2008). Nessa conjuntura, a economia de transição ou economia em transição, é vista como uma economia que muda de centralmente planejada para a de livre mercado; em que permeio o liberalismo, onde as forças de mercado são os preços (ROCHA; ÁVILA, 2015). Esses procedimentos regulamentados, transitando no âmbito governamental e de mercado, podem interferir diretamente nas ações organizacionais.

Em decorrência das transições que impulsionam as empresas em direção a melhoria contínua, também ocorreram fatores impulsionadores de mudanças na própria Contabilidade (ATKINSON *et al.*, 2015). Com o avanço do pensamento estratégico, ocorreu uma mudança no comportamento da contabilidade, que passou da ideia de somente registrar atos e fatos administrativos passados, para a promoção de mudanças no futuro das organizações, por meio do processo de tomada de decisão gerencial (DIRSMITH; WEISS, 2013). E nesse contexto, nota-se um processo de mudança estrutural da Contabilidade em suas práticas. Mudanças essas, que vem sendo objeto de consideráveis estudos, tais como de Ammar e Sameh (2017), Tarifa e Almeida (2018), Fuzi *et al.* (2018), Rashid *et al.* (2019), Correia, Lima e Ching (2020), que buscaram explorar temas envolvendo os artefatos da contabilidade, sistemas contábeis gerenciais e o papel dos profissionais da área na gestão empresarial.

Embora haja estudos envolvendo a influência de variáveis institucionais na gestão das empresas, ainda é notável a busca por compreender como a rotina das empresas é afetada por

variáveis institucionais como a prática orçamentária (CARRARO *et al.*, 2018). E nesse sentido, torna-se essencial uma reflexão sobre o contexto das transições institucionais no cenário das empresas em economia emergente, caracterizado por suas significativas diferenças econômico-sociais, constituído em ambientes completamente diferentes do controle e da propriedade governamental, em que se passa por um novo elenco de valores (ARISTOVNIK, 2013; BECKER *et al.*, 2016).

O gerenciamento de empresas sediadas em economias emergentes concilia as transições dos processos organizacionais em suas mais diversas variações dos ambientes contextuais, influenciando a prática orçamentária (*budget*) da contabilidade gerencial, como por exemplo a percepção de que as capacidades de mercado, por si só, não são suficientes para a consolidação de seus negócios (BELÁS *et al.*, 2015; LÚLIO, 2020; ROCHA; ÁVILA, 2015; WILEY *et al.*, 2014).

Assim, frente ao contexto de uma economia em transição institucional, moldada por suas condições organizacionais internas, externas e suas dinâmicas, onde o processo de mudança na prática da Contabilidade Gerencial (orçamentação) provoca alterações na estrutura organizacional, tem-se como objetivo de pesquisa analisar a influência do ambiente institucional nas alterações da prática orçamentária (*budget*) da contabilidade gerencial das empresas de economias emergentes na visão da alta gestão.

A abordagem adotada no presente estudo é a do pluralismo teórico, que é promissora na extensão da literatura existente sobre mudança na prática orçamentária da contabilidade gerencial (HOQUE; COVALESKI; GOONERATNE, 2015; MODELL, 2015), uma vez que pesquisas anteriores na área contábil focaram principalmente em práticas já institucionalizadas, ao invés de novas práticas e temas pelos quais tornem-se institucionalizadas (EZZAMEL *et al.*, 2007).

Como teoria de base, adotou-se a Old Institutional Economics (OIE), a Velha Teoria Institucional. A visão da totalidade do processo que envolve as mudanças, a análise interna comportamental de indivíduos e grupos é objeto principal da OIE (RIBEIRO; SCAPENS, 2006). Ainda, a velha economia institucional ajudará a fornecer uma narrativa de que os resultados e as mudanças orçamentárias (*budget*) não podem ser explicados apenas pela consideração das pressões sócio-políticas externas (ANSARI; POWELL, 1987). Mas sim, constatar como os principais participantes das instituições, bem como as dinâmicas intraorganizacionais podem criar mudanças (BURNS; SCAPENS, 2000). Desta forma, sob o ponto de vista institucional, da análise e da visão de todo o processo, que aborda inclusive as mudanças da prática *Budget*, a OIE apresenta-se como a alternativa viável para o presente estudo.

O controle, os dados e informações gerais fornecidas pela Contabilidade e suas práticas orçamentárias, têm sido considerados como essenciais nas organizações (JBILI; KRAMARENKO; BAILÉN, 2014), envolvendo todo o processo de transição Institucional, da teoria à prática, principalmente no que diz respeito à eficácia sob a ótica gerencial (ARISTOVNIK, 2013; RIBEIRO; SCAPENS, 2006; THATEN, 2016).

Dessa forma, o presente trabalho possibilitará o entendimento de como o ambiente econômico de negócios afeta a prática orçamentária (*budget*) e como os administradores conciliam as transições dos processos organizacionais, tomam decisões e, ajustam as estratégias da empresa, considerando o ambiente de diversidade; explorando oportunidades no contexto de uma economia em transição institucional, sendo considerada como relevante contribuição à sociedade empresarial. Acredita-se que um melhor entendimento sobre essas temáticas deve facilitar processos de análise, de intervenção e de mudanças, sendo o *gap* existente entre a sua teoria e a sua prática, analisada sob novas perspectivas.

## **2 Referencial Teórico**

### **2.1 O Modelo de Burns e Scapens institucionalizando a prática orçamentária (*budget*)**

O modelo de Burns e Scapens (2000) e a visão da abordagem da OIE, criaram inovadoras perspectivas sobre as mudanças na prática Orçamentária (*budget*), a medida que destacaram a implementação de inovadoras mudanças na contabilidade gerencial, que tornaram-se institucionais, e que possibilitou a conclusão de que, por intermédio do uso de práticas operacionais, torna-se possível constatar que aqueles procedimentos tornaram-se em rotinas e hábitos institucionalizados pela organização.

No modelo Burns e Scapens, demonstra-se que as próprias instituições evoluem por meio de um processo de rotinização da atividade humana. Assim, há uma dualidade entre a ação (atividade humana) e as instituições que estruturam essa atividade. Os mesmos autores ainda afirmam que rotinas organizacionais desempenham um papel importante na relação entre as ações e instituições (BURNS; SCAPENS, 2000). Corroborando com esse contexto, a OIE vê o comportamento individual como uma importante parcela das instituições, em que a social e organizacional são direcionadas (REIS, 2011). As ações dos indivíduos da organização, modelada pelas regras e rotinas, no correr do tempo, fazem com que surjam instituições sedimentadas. Indivíduos atuando sob regras e rotinas contábeis tornam as instituições referenciadas como socialmente adequadas (BURNS; SCAPENS, 2000; GUERREIRO *et al.*, 2014).

Assim, no modelo, o processo de gestão da mudança em geral e a mudança da contabilidade gerencial, demandam uma compreensão ampla do contexto no qual a organização está inserida, com ênfase em rotinas e instituições estabelecidas (REIS, 2011). No contexto da contabilidade gerencial, as regras compreendem os sistemas de contabilidade gerencial formais, de acordo com o que está definido nos manuais de procedimentos (REIS, 2011). Ademais, o modelo considera que rotinas são as práticas contábeis realmente em uso, em que há uma relação entre as regras e rotinas, e é importante não se confundir as duas coisas (BURNS; SCAPENS, 2000). Dessa forma, o modelo contribui para o entendimento sobre o processo de institucionalização de regras e rotinas no âmbito da contabilidade gerencial.

Ainda conforme o modelo proposto, o processo de incorporação e reprodução das rotinas emergentes e as regras, podem ser modificadas como formas aceitáveis de comportamentos. O que é considerado aceitável será influenciado pelos significados e normas embutidas nas rotinas em andamento, como também os poderes dos atores individuais (BURNS; SCAPENS, 2000). O processo de incorporação pode envolver escolha consciente, mas normalmente é resultado de um monitoramento reflexivo e da aplicação do conhecimento tácito a respeito de como as coisas devem ser feitas (BURNS; SCAPENS, 2000; GERREIRO *et al.*, 2005).

## **2.2 A Contabilidade Gerencial e o *Budget***

Há vestígios da existência da Prática Orçamentária (*budget*) que data antes mesmo da origem do dinheiro, como há também outros registros que comprovam sua origem na Inglaterra, durante a idade média (395-1453) (LUNKES, 2009). A definição do *budget*, com o passar dos anos, foi sendo modificada, recebendo variadas nomenclaturas que acompanharam as principais necessidades emanadas da sociedade e transições institucionais do meio (LUNKES, 2009).

A partir das primeiras décadas do Século XX, os modelos de Orçamento (*budget*) se aperfeiçoaram para apoiar o crescimento das corporações diversificadas e de múltiplas atividades. O Orçamento (*budget*) tradicional sofreu adaptações na tentativa de acompanhar as constantes evoluções tecnológicas, os meios de comunicação, os sistemas de informações gerenciais, a globalização dos mercados, e outros fatores sob os quais vivem as organizações contemporâneas (EYERKAUFER *et al.*, 2018). Assim, o Orçamento passou a ser visto como um instrumento de gestão, de implementação da estratégia da empresa, de motivação, de comunicação e de avaliação (CARRARO *et al.*, 2018).

Os modelos de Orçamento variam entre as empresas, sendo alguns mais formais, mais elaborados e conseqüentemente, mais demorados. Outros requerem o envolvimento da alta gerência, enquanto outros, não (MERCHAN, 2017). O comportamento relacionado ao Orçamento (*budget*) também depende de vários aspectos da estrutura organizacional, como centralização, autonomia e o grau de estruturamento das atividades (HILLEN; LAVARDA, 2019). O modelo mais comum é o tradicional, que é utilizado pela maioria das organizações para diferentes fins. Esse modelo é baseado principalmente em períodos contábeis anuais e está relacionado com previsões financeiras elementares, indicadores quanto à avaliação de desempenho de unidades de negócios descentralizadas e de gestores (GARRISON *et al.*, 2012).

O *Budget* deve ser encarado como forma de focalizar a atenção nas operações e finanças da empresa, antecipando os problemas, sinalizando metas e objetivos que necessitem de cuidado por parte dos gestores. Com isso, irá contribuir para a tomada de decisões com vistas ao atendimento da missão e do cumprimento das estratégias das empresas (EYERKAUFER *et al.*, 2018). Por meio do *Budget*, as atividades de diferentes partes da organização podem ser coordenadas e controladas ao incorporar medidas e técnicas alinhadas com as responsabilidades delegadas aos gerentes sob a estrutura da organização (EYERKAUFER *et al.*, 2018).

Embora os métodos orçamentários possam ser definidos e apresentados de diferentes formas, a proposta da abordagem aqui explorada, segue a evolução da história do processo orçamentário, cujo objetivo é explorar os principais métodos orçamentários. Nessa vertente, aduz-se que, não é uma opção simples escolher entre métodos de orçamento (*budget*) tradicionais ou alternativos porque cada modelo de orçamento produz seu próprio efeito diretos ou indiretos em toda a organização. Ele gera um conjunto de complexas interações e resultados ideais não intuitivos (KAPSOS *et al.*, 2018).

### **2.3 Relação entre Ambiente Institucional e o Desenvolvimento Econômico no processo de Transição Institucional**

As organizações que tradicionalmente atuam no contexto de transição institucional, têm buscado assimilar os aspectos do ambiente institucional, direcionando recursos e esforços no desenvolvimento de relações com entidades governamentais locais (LI; PENG, 2008; LUO; PENG, 1999; SIEGEL, 2007; ZHOU *et al.*, 2008). Entretanto, mudanças institucionais formais nem sempre são seguidas de mudanças institucionais informais. A principal questão, como país emergente, está justamente na interação das multinacionais com os parceiros emergentes, cuja influência pode alterar legislações vigentes, mas não pode, da mesma forma, alterar comportamentos legitimados de sua população, população esta que constituirá seu mercado consumidor e, possivelmente, sua mão de obra (OZDIL; HOQUE, 2017; WAGENHOFER, 2016; HITT *et al.*, 2018).

As diferenças mais notadas estão em âmbito institucional formal e regulatório, relacionado a leis, regras e regulamentos de formalização da transação (atributos contratuais) e com a burocracia envolvida (HITT *et al.*, 2018; KLJUČNIKOV *et al.*, 2020; LA PORTA; LOPEZ-DE-SILANES; SHLEIFER, 2008). Desse modo, as capacidades dinâmicas criadas e desenvolvidas pelas organizações, ilustram bem a dependência de percurso que produz *expertise* em um determinado negócio. É difícil de ser imitada pelos concorrentes e é capaz de gerar vantagem competitiva ao seu detentor (PENG *et al.*, 2008).

Em decorrência dessa dinâmica, modelos macro-institucionais podem mudar, adaptando-se às novas condições, ou podem desaparecer, dando origem a novos modelos. Em alguns casos, há formatos organizacionais que persistem, coexistindo ao lado de novos modelos. As instituições têm poder de influenciar a organização, mas ela também consegue modificar seu ambiente de negócios, o desenvolvimento econômico, inclusive o ambiente institucional (SILVA; GONÇALVES, 2019).

O ambiente institucional influencia, por exemplo, as decisões de empresas multinacionais quanto ao modo de entrada em novos mercados, tanto do país de origem dos investimentos, como do país de destino. Nem sempre a escolha do modo de entrada pode ser tomada livremente pela empresa devido a existência de barreiras legais à participação majoritária de capital estrangeiro em indústrias consideradas estratégicas (ROCHA; ÁVILA, 2015). Isso impõe a necessidade de considerar, além da distância cultural entre os dois países, a distância institucional - diferenças entre o ambiente institucional do país de origem de uma multinacional e do país hospedeiro, onde deseja expandir seu mercado (KOSTOVA *et al.*, 2015).

Desta forma, para manter-se competitiva, a empresa precisa desenvolver, por diversas vezes, estratégias emergentes e adequar seus objetivos a novas demandas por meio do desenvolvimento de novas competências, como a capacidade de lidar com ambientes de transição institucional e a intermediação de transações em mercados emergentes, visando à competitividade ou à perpetuação de seu negócio (JOHANSON; VAHLNE, 2009, PENG *et al.*, 2008).

### **3 Metodologia**

O primeiro passo na execução da pesquisa ocorreu pela busca de fundamentos que fornecessem um arcabouço teórico necessário para a realização do estudo. Nesta fase inicial ocorreu a escolha do modelo teórico a ser utilizado no trabalho de pesquisa, assim como foram definidas as estratégias de pesquisa a serem utilizadas no decorrer do trabalho. O segundo passo foi determinar o campo de aplicação da pesquisa, com a definição de que deveriam ser grandes organizações em que a prática orçamentária estivesse presente. Desta forma, foi selecionado um grupo de organizações que representa um importante modelo de desenvolvimento econômico nacional, dado a acessibilidade dos pesquisadores ao campo. Esse grupo de organizações está localizado em região de livre comércio, na Zona Franca de Manaus (ZFM), na Amazônia Central Brasileira. Essas organizações são representativas de um Modelo de Desenvolvimento Econômico Nacional, com o objetivo de viabilizar uma base econômica na região Amazônica - importante região econômica do Brasil, além de promover a melhor integração produtiva e social dessa região ao país como um todo (MAEKAWA, 2020). Vale ainda destacar que essas organizações estão em plena mudança radical em seus Sistemas de Contabilidade Gerencial, na busca de aperfeiçoamento contínuo como meio de melhorar a competitividade em suas áreas de atuação.

Os primeiros contatos com as organizações foram iniciados no mês de maio de 2021, para fins de realização da pesquisa, por meio do órgão regulador da Política de Incentivos Fiscais do Polo Industrial de Manaus-AM (SUFRAMA), que representa abrangentemente as organizações propostas. Apenas nove empresas atendiam aos critérios definidos e para estas foram atribuídos pseudônimos visando preservar a identidade das empresas. São elas: Adamo, Bianco, Concorde, Dankar, Effa, Farus Glaspac, Humer e ITA. Sendo que as empresas Glaspac, Hummer e ITA não autorizaram a divulgação, mesmo sendo atribuídos pseudônimos, desta forma, foram excluídas da pesquisa.

A terceira etapa consistiu na construção do instrumento de coleta de dados e do protocolo de pesquisa. A utilização de técnicas de coleta de dados, de forma qualitativa em estudos realizados em Sistemas de Informações Contábeis, foi abordada por Kaplan e Duchon (1988), em que apontam para a necessidade de utilização de várias abordagens metodológicas, possibilitando a análise sob diversas perspectivas, que podem ser muito valiosas em estudos específicos. Dessa forma, foram utilizadas as seguintes técnicas de coletas de dados no decorrer da pesquisa: pesquisa documental e entrevistas estruturadas. No Quadro 1 têm-se as bases conceituais adotadas na elaboração do roteiro de entrevistas.

Quadro 1 - Base conceitual das questões sobre o Ambiente Institucional

Tema/Foco	Base conceitual
Transição institucional	Peng <i>et al.</i> (2009), Ruef e Scott (1998), Xavier <i>et al.</i> (2014)
Mudanças institucionais (Globalização)	Hitt <i>et al.</i> (2018); Baines e Langfield-Smith (2003)
Mudanças institucionais (Regulação)	La Porta, Lopez-de-Silanes e Shleifer (2008), Wagenhofer (2016), Peng <i>et al.</i> (2009) e Hitt <i>et al.</i> (2018)
Mudanças institucionais (Leis)	Peng <i>et al.</i> (2009) e Hitt <i>et al.</i> (2018)
Mudanças institucionais (Ambiente político)	Hitt <i>et al.</i> (2018) e Feinberg <i>et al.</i> (2015)
Mudanças institucionais (Ambiente sociocultural)	Hitt <i>et al.</i> (2018)

Vale destacar que o roteiro já foi utilizado em pesquisas anteriores realizadas por Libby e Lindsay (2010), Ključnikov *et al.* (2020), Ozdil & Hoque (2017), Peng (2003) e Reis (2011).

Os dados coletados na pesquisa, foram classificados como primários e secundários. Os primários foram coletados na organização durante o período de realização do levantamento, por meio de entrevistas, constituindo-se em dados originais de pesquisa. Os secundários foram obtidos por meio de pesquisa documental, compreendendo documentos internos, de circulação restrita, e relatórios públicos da organização. São eles: relatórios orçamentários; relatórios administrativos anuais de 2011 a 2021; relatórios estatísticos; slides de apresentações orçamentárias de comitês e fóruns; agenda: considerações, discussão e aprovação dos vários princípios e procedimentos orçamentais; e fóruns de informações sobre alterações orçamentais.

O roteiro de entrevista foi aplicado pessoalmente pelos pesquisadores com os seguintes sujeitos: a) Vice-Presidente Geral; b) Vice-Presidente de Finanças e Recursos ou Diretor Financeiro; c) Vice-Presidente de Pesquisa; d) Diretor de Negócios, Economia e Direito; e) Diretor Executivo Geral; e f) Diretor Executivo de Infraestrutura e Operações. Essa escolha se deu pelo fato de serem os profissionais de considerável experiência em estabelecer e usar orçamentos (*budget*). Cada entrevista demandou cerca de 20 minutos e ocorreu no período de 10/05/2022 a 21/08/2022. Vale ressaltar que, antes da realização da pesquisa de campo o projeto foi enviado à Comissão de Ética e Pesquisa (CEP) da Universidade Federal do Amazonas (UFAM) para apreciação ética e aprovação do instrumento de coleta de dados (roteiro), sendo efetuada a recepção, a análise e, posteriormente, a obteve-se a respectiva aprovação, sendo considerado sem óbices éticos.

Quanto a pesquisa documental foi realizada nas organizações objeto da pesquisa, com a devida autorização oficial. Nessa fase, os pesquisadores tomaram conhecimento dos relatórios referentes ao Sistema de Informação da Contabilidade Gerencial e Prática Orçamentária (*budget*) e ao processo de mudança ocorrido, que serviram de suporte para a análise de fatores explícitos e implícitos que decorrem desse processo. Também foi objeto de avaliação os relatórios da administração publicados juntamente com as Demonstrações Financeiras do período de 2011 a 2021, com a finalidade de se extrair elementos que possibilitaram a identificação de mudanças orçamentárias ocorridas na organização.

Na definição do recorte temporal para a execução da análise dos dados secundários da pesquisa, foi investigada a trajetória do crédito dos recursos liberados pelo banco de fomento e pelos programas de incentivos fiscais, para visualizar a periodicidade que ocorriam alterações na legislação e nas normas sobre os incentivos fiscais concedidos pela Federação, na região amazônica. Dessa forma, analisou-se a média de tempo das alterações ocorridas, no período que abrange desde 1990 a 2020 (30 anos), e constatou-se uma média de 10 anos na periodicidade dos recursos controlados pela SUFRAMA.

Os dados foram analisados a partir da Análise de Conteúdo (BARDIN, 2016). Ainda, ocorreu a interpretação por meio do emparelhamento, cuja revisão literária foi comparada

com os achados da entrevista e documentos. Segundo Bardin (2016), o processo da análise de conteúdo ocorre em três etapas distintas, sendo: a) pré-análise; b) exploração do material; e c) tratamento dos resultados. No Quadro 2 têm-se as categorias e subcategorias de análise.

Quadro 2: Categorias e subcategorias de análise

<b>Categoria</b>	<b>Subcategoria</b>
Antecedentes do processo de mudança e a transição institucional	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Processo de mudança</li> <li>● Transição institucional</li> </ul>
Mudanças institucionais	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Globalização</li> <li>● Regulação</li> <li>● Leis</li> <li>● Ambiente político</li> <li>● Ambiente sociocultural</li> </ul>

A partir da exploração dos materiais os dados se transformaram em informações e as partes principais foram destacadas, salientando-se ainda, que os pesquisadores extrairam as informações latentes de forma subjetiva. Ainda, os dados passaram pelo processo de triangulação de dados (YIN, 2015), em que se fez uso de duas fontes diferentes de dados. Desta forma, a cada fonte observou-se um aspecto a ser explorado e cada uma deu suporte para outra na validação das informações. As múltiplas fontes de evidência proporcionaram, essencialmente, várias avaliações do mesmo fenômeno. Vale destacar que na exposição dos dados secundários, visando preservar a identidade das organizações, também foram estabelecidos nomes fictícios.

## **4 Resultados e Análises**

### **4.1 Antecedentes do processo de mudança e a transição institucional**

Como exemplo de constatações pela análise documental, destacam-se os antecedentes do processo de mudança e da implementação. Os antecedentes da mudança na gestão, na concepção de Halliday (1988), devem ser considerados, buscando-se identificar os elementos que provocaram a mudança, com o posterior início ao novo modelo na gestão orçamentária – *budget*, prática da Contabilidade Gerencial, relacionados com os objetivos específicos deste trabalho. Assim, os antecedentes do processo de mudança foram constatados na análise do Relatório da Administração e demais documentos.

No tocante ao desenvolvimento de novos sistemas, foram disponibilizados produtos destinados às áreas de contabilidade, planejamento e execução orçamentária, administração do patrimônio, controle de material de consumo, e ainda, um eficiente sistema de informações gerenciais. [...]. (EFA, 2015).

Constata-se, a partir dessa afirmativa, a preocupação dos gestores em aumentar a competitividade dos seus produtos, mediante a substituição de sistemas de contabilidade gerencial que não atendiam às necessidades gerenciais que surgiram, no seu contexto de profundas transições institucionais. Essa informação foi confirmada pelas declarações fornecidas pelos Diretores de Controladoria das organizações aqui apresentadas, pois, segundo eles, o processo de mudança gerencial, que culminou com a organização da área de Controladoria, responsável pela criação e controle do Planejamento Orçamentário, foi estruturado a partir de uma mudança completa, provocada pelas condições contextuais (Transição Institucional), conforme se pode observar no trecho exposto a seguir.

[...] Foi implementado novo modelo de gestão na organização com maior descentralização do poder decisório e centralização da estratégia e controles (*Budget*). Dada a forma como a nossa organização era estruturada, os controles gerenciais eram bastante dispersos, distribuídos em diversas unidades de sua estrutura organizacional. [...]. (DANKAR-7.d2).

Essa informação é uma confirmação da evidência coletada no Relatório da Entrevista (diagnóstico), que ressalta a existência de um processo descentralizado de gestão estratégica e de controles, inexistindo um processo estruturado de gestão estratégica. Também foi constatado que, para a diretoria em sua função de Apuração de Resultados de Produtos e Unidades, o processo de substituição do custeio para o método de custeio variável, com as

premissas do Gerenciamento Econômico (GECON), teve como fatores motivadores a não aceitação, por parte dos gestores, do sistema anterior, bem como a possibilidade de legitimação de um novo modelo Orçamentário.

O resultado que se tinha com o custeio, pelo próprio método, ele carregava tanta distorção, que você levava, eram cascatas de rateio. [...] Então quando isso chegava lá na unidade, chegava um número ali, que se pode dizer que ele não servia para nada. [...], então o sistema não tinha credibilidade. [...]. (FARUS, 2022).

A partir das evidências coletadas por meio das informações obtidas durante a visita realizada, a própria administração abordou, no Relatório Anual da Administração que, especificamente em relação às áreas que necessitavam efetuar um gerenciamento de custos (uma das principais atribuições entre os objetivos do *budget*) para a tomada de decisão, havia a premência pela utilização de um sistema que, ao mesmo tempo que estivesse amparado por uma base conceitual sólida, dispusesse de uma estrutura globalizada, com abrangência Fiscal e Tributária, e que fosse aceita pelos gestores, para que a mesma pudesse ser legitimada e transformada em uma instituição.

Nesse mesmo contexto, conforme proposto pelo sistema Andon (BAMIATZI; CAVUSGIL, 2018), a complexidade da situação de relevantes alterações na Legislação Tributária e Fiscal, como em destacadas informações entre os itens contidos nas entrevistas com CONCORDE-4.c2 e DANKAR-4.d1, afetam os vários segmentos de atuação da organização de modo diverso, provocando dificuldades quanto à forma de avaliação dos resultados alcançados. Dessa maneira, pode ocorrer que, em determinados momentos, não haja uma ruptura total em relação ao modelo orçamentário anteriormente utilizado, mas ambos coexistam, de acordo com o indivíduo, o segmento de atuação ou o nível gerencial considerado.

Na análise dos documentos, pode-se observar que ocorreu uma alteração na forma pela qual os objetivos de algumas organizações analisadas, foram relatados à sociedade. No ano de 2015, constataram-se termos como aumentos da eficiência e nova concepção organizacional proporcionam um entendimento de alteração nos rumos da organização, com ênfase parcial nas propostas de modelos inovadores que viriam a ser implementados nos anos seguintes. No período de 2016 a 2021, por sua vez, o Relatório da Administração apresenta destaque voltado a “cumprir seu papel como instrumento da execução de políticas socioeconômicas”.

Em relação a transição institucional, atentando para as falas dos entrevistados observou-se que, tanto o entrevistado ADAMO-1.a1 como também o DANKAR-1.d1 mencionaram como fator condicionante para as transições institucionais a questão dos avanços tecnológicos.

[...] o surgimento de novas tecnologias em constante mutação, leva à necessidade de nossa empresa está em constantemente assimilação e interação com essas mudanças que criam ambientes de trabalho mais complexos, diversificados e difíceis de administrar (ADAMO-1.a1).

A nossa organização tem como principais mudanças, nesse contexto de transição Institucional, o desenvolvimento tecnológico, o aumento da competitividade no mercado global e o estabelecimento de um mercado mais exigente (DANKAR-1d1)

A tecnologia tem sido apontada como algo importante não somente para as organizações, mas também para o próprio desenvolvimento das nações (HIRSCH-KREINSEN, 2016; SCHWAB, 2017; TESSARINI JUNIOR *et al.*, 2018). Desta forma, a modernização dos parques fabris passou a se pautar em muitos países não só na busca pela competitividade, mas também na inovação (CARLOS, 2020; KIM; CHOI, 2020).

Já os entrevistados BIANCO-1.b2 e CONCORDE-1.c1, apontaram respectivamente os fatores “tempo” e “incerteza”, como igualmente relevantes e que influenciam nas transições institucionais. No que se refere ao tempo, esta *expertise* é própria das organizações que reconhecem a necessidade de avaliar periodicamente o que há de tendências e oportunidades em seu ambiente externo, bem como as possíveis ameaças que podem, de

alguma forma, dificultar a operacionalização dos planos gerenciais (PINTO, 2021). Com relação ao fator incerteza, considerado como inerente ao contexto de um mercado em constante transição, as organizações têm desenvolvido habilidades para o reconhecimento da necessidade de se avaliar periodicamente, considerando o que há de tendências, limites de fronteiras, oportunidades em seu ambiente externo, bem como as possíveis ameaças que podem dificultar a operacionalização dos planos gerenciais (PINTO, 2021).

Destaca-se neste contexto a realidade vista na resposta do partícipe EFFA-1.e1, o qual menciona que “há uma filosofia global de negócios a ser disseminada nas diversas filiais que se encontram espalhadas pelo mundo”. Este é um panorama muito comum no Polo Industrial de Manaus, que abriga filiais de diversas empresas multinacionais na Zona Franca de Manaus (IGREJAS, 2017). Neste sentido, a postura da organização com relação às mudanças institucionais são resultantes da prática dos valores que norteiam a atuação da organização. No caso das zonas francas, também conhecidas como áreas de livre comércio, de acordo com Siosiouras (2003), a função precípua das empresas instaladas nesses polos industriais é gerar desenvolvimento para os seus respectivos locais de implementação.

Assim, nos dizeres dos representantes das organizações partícipes do estudo, a questão da transição institucional é um processo que se faz necessário diante não apenas da complexidade do ambiente de mercado, mas também pelo *feeling* das organizações em se adaptarem o mais rápido possível a este contexto para se manterem competitivas em seu âmbito concorrencial (COLAUTO *et al.*, 2022; RABBI; MONTEIRO, 2018).

#### **4.2 Mudanças Institucionais - Globalização**

Nas respostas, um dos aspectos destacados diz respeito à questão cultural, mais precisamente no que se refere às relações interculturais, conforme relato do partícipe ALAMO-2.a2.

A empresa tem aproveitado oportunidades de negócios relevantes, e a questão cultural é o primeiro problema decorrente do nosso processo internacional. Pois entendemos que a cultura molda a forma como os integrantes vêem o mundo e dessa maneira, ao fazermos negócios internacionais, podemos ter duas ou mais visões de mundo tentando estabelecer relações que sejam igualmente significantes para ambos. (ALAMO-2.a2).

Neste contexto, uma das características que essas companhias industriais devem apresentar é a inteligência cultural, o que implica reconhecer a necessidade do desenvolvimento de estratégias que permitam a sincronia e a harmonia entre profissionais de diferentes culturas (BARRACHO, 2014).

Outro ponto a ser destacado nas falas dos respondentes é o que trata sobre a internacionalização das empresas, o que pressupõe a existência de uma gestão estratégica com vistas ao alcance da competitividade global (MARČETA; BOJNEC, 2022). Esta é uma realidade expressa nos dizeres de ALAMO-2.a1 e CONCORDE-2.c2,

A globalização tem afetado as operações da nossa organização, em decorrência da competitiva gestão internacional que é um tema cada vez mais discutido internamente. (ALAMO-2.a1).

A nossa organização aproveita todas as diversas oportunidades, pois as nossas parcerias como opção estratégica é uma mudança de paradigma. (CONCORDE-2.c2).

A estratégia neste contexto se mostra como um elemento principal, para que as organizações consigam sobreviver no ambiente incerto, instável e mutável em que atuam (MENGISTIE, 2019). Outro ponto a ser destacado nas respostas coletadas para esta categoria de análise diz respeito à questão das parcerias estratégicas. Elas são resultantes da internacionalização das empresas participantes e este item específico foi destacado nas respostas de DANKAR-2.d1, EFFA-2.e1 e FARUS-2.F1. Isto remete ao estudo de Senge (2012), o qual diz que as organizações que aprendem são aquelas que fomentam a cooperação entre seus integrantes. Nos dizeres de FARUS-2.f1 e FARUS-2.f2, notou-se que houve uma

preparação da organização para atuar no mercado internacional, o que pode ser visto como uma postura proativa e diligente frente aos desafios que seriam enfrentados com a internacionalização das operações da empresa FARUS. Assim, observa-se que a formação dessas parcerias auxilia as organizações a obterem resultados mais profícuos no que se refere às pressões e instabilidade do seu ambiente de negócios (EUGUI; MOTOLLA, 2022).

#### **4.3 Mudanças Institucionais - Regulação**

Na questão da regulação, há o binômio ação-reação, ou ainda, causa-efeito. Esta relação é apresentada com maior ou menor ênfase nas falas de BIANCO-3.b2, BIANCO-3.b1., CONCORDE-3.c1, CONCORDE-3.c2, DANKAR-3.d2 e EFFA-3.f2. Para BIANCO-3.b2, “uma saída viável para a adequação às regras existentes é a criação de estratégias que viabilizem tal finalidade”. A própria essência da estratégia como parte integrante do processo de planejamento é a viabilização dos objetivos organizacionais (NASCIMENTO-E-SILVA *et al.*, 2022). Por sua vez, CONCORDE-3.C2 destaca um aspecto conexo ao ato de regular processos: a interferência do Estado sobre as operações – “Sim, as regulações específicas de nosso setor têm afetado as operações, com a proibição de determinados comportamentos.”

A obediência às legislações existentes é uma das situações que coopera para a construção de uma imagem reputacional positiva das companhias em seu âmbito de atuação. No contexto organizacional, um dos termos mais em voga é o respeito ao *compliance*, o que sugere uma postura de probidade e responsabilidade da organização nas suas operações de negócio (RAMEZANI *et al.*, 2011).

Interessante notar o posicionamento de EFFA-3.f1, o qual diz que a regulação no seu caso impediu o ingresso de novos entrantes em seu mercado de atuação.

As regulações específicas de nosso setor têm afetado as operações, pois afeta positivamente nas barreiras de entrada para competidores, constituindo as regras empecilho e até impossibilidade para a entrada de concorrentes. (EFFA, 3.f1).

Além disso, a regulação impacta na atuação das organizações fabris no que se refere a manutenção das vantagens competitivas, como apontado por ADAMO-3.a2 e ADAMO-3.a1. Isto ocorre porque é a regulação que irá literalmente definir as regras do jogo comercial, devendo as companhias atuarem no limite legal a elas imposto com vistas a obter o lucro desejado e, por conseguinte, a sustentabilidade financeira (YORDANOVA-DINOVA, 2019).

Desta forma, a regulação para as empresas entrevistadas impacta tanto no que se refere a questão do binômio lei-obediência como também há situações de impacto positivo sobre as operações industriais. Assim, pode-se inferir que as regulações fazem parte do conjunto de itens que as organizações não possuem controle.

#### **4.4 Mudanças Institucionais - Leis**

No que se refere a questão das ordenanças jurídicas, a prática de pesquisa demonstrou a existência de diversos pontos de vista atinentes a este tema. Um deles é expresso por FARUS-4.f1 e FARUS-4.f2, tendo como enfoque a incidência de tarifas, as alterações de preços e o atendimento das necessidades dos usuários. Isto se mostra congruente com o que se viu em EFFA-4.e2, quando menciona a necessidade do conhecimento da dinâmica das leis no Brasil, bem como EFFA-4.e1, o qual destaca o aspecto coercitivo das ordenanças jurídicas.

[...] tem afetado as operações pois inclui, entre outras coisas, conhecer com precisão o significado das ordenanças jurídicas. (EFFA-4.f2).

Os problemas centrais que se colocam são, por exemplo, os da capacidade institucional, legitimidade e poder coercitivo dos órgãos regulatórios para exercer seu papel. (EFFA-4.f1).

Os integrantes de setores estratégicos, a exemplo dos partícipes deste estudo, desconhecem a imensidão de leis, normas, portarias e demais situações que são pertinentes ao campo do Direito, mas que podem, em maior ou menor grau, impactar os rumos da organização. Neste diapasão, Rossi (2020) alerta para a necessidade dos chamados riscos jurídicos serem gerenciados corretamente, posto que no Brasil as legislações mudam a todo

instante, o que acaba dificultando a execução de operações industriais à luz da correção e da obediência às legislações pertinentes.

Além disso, outro aspecto que fora destacado nas falas dos respondentes, em especial, os relatos de ADAMO-4.a1, ADAMO-4.a2, BIANCO-4.b1, BIANCO-4.b2 e DANKAR-4.d2 tem a ver com os interesses que são imanentes a prática da regulação. No entender de ADAMO-4.a2, há casos em que as leis acabam, ao invés de dirimir, reforçar desigualdades sociais existentes no Brasil. Já o relato de ADAMO-4.d2 traz outro aspecto cujo destaque é oportuno: a questão da prescrição de processos acompanhada da exigência de determinadas atividades por parte dos órgãos reguladores junto às organizações. O que se nota é a questão da incongruência entre a cobrança destes órgãos feita junto às empresas e a lentidão ou excesso de burocracia com a qual as demandas apresentadas são atendidas. O que se percebe no campo da regulação é que há por parte dos órgãos reguladores notável eficiência em fiscalizar o cumprimento de normas e diretrizes existentes, mas isto já não ocorre quando estes mesmos órgãos são demandados (NUHADRIEL; KENI, 2022; OLIVEIRA; NASCIMENTO-E-SILVA, 2020).

Outro ponto a ser mencionado tem a ver com as respostas de BIANCO-4.b2, CONCORDE-4.c1, CONCORDE-4.c2 e DANKAR-4.d1, as quais tratam, respectivamente, sobre: a) regulação em setores específicos da economia; b) a expansão da regulação para além da questão dos tributos e isenções fiscais; c) os esquemas tarifários, e; d) cumprimento de contratos. O que se percebe no panorama das respostas são as múltiplas possibilidades de impacto que as ordenanças jurídicas podem trazer para a atuação das organizações. Para as organizações que atuam na Zona Franca de Manaus, o entendimento da incidência de tributos sobre cada produto é fundamental para que as operações industriais possam ser operacionalizadas conforme o regime diferenciado que caracteriza as zonas de livre comércio (IGREJAS, 2017; SIOSIOURAS, 2003).

Para alguns dos representantes das companhias entrevistados nesta pesquisa, esta atuação envolve coerção dos órgãos reguladores, fiscalização mais intensa sobre determinados setores de produção de bens, alterações nas incidências sobre preços e necessidade de conhecimento sobre a dinâmica das leis. Dados aos muitos aspectos que são imanentes a esta questão, reitera-se a questão da assessoria jurídica, a exemplo dos estudos de Teixeira e Gonçalves (2020) e Rossi (2020), como forma não somente de saber proceder corretamente frente às ordenanças jurídicas, mas também evitar a ocorrência de possíveis riscos jurídicos para a organização.

#### **4.5 Mudanças Institucionais - Ambiente político**

Quanto ao ambiente político das mudanças institucionais, nas respostas dos entrevistados EFFA-5.e1, EFFA-5.e2 e FARUS-5.f1 observou-se o protecionismo do país anfitrião. Onde nem sempre é fácil entrar em contextos concorrenciais de outros países, posto que conforme dito por FARUS-5.f1, “é o país anfitrião que define as regras do jogo”, mas conforme relatado por CONCORDE-5.c2, “a tendência é a de que as empresas nacionais sejam favorecidas, enquanto as fábricas estrangeiras não possuem tal privilégio.”

A fala do respondente EFFA-5.e1 evidencia um detalhe interessante no que se refere aos impactos do ambiente político nas operações da empresa EFFA.

[...] afeta as operações de nossa organização, pois em qualquer processo de expansão internacional, a empresa precisa analisar a política e o grau de protecionismo do país anfitrião. Políticas de proteção à indústria nacional ou ao mercado interno exercem grande influência nas instituições. (EFFA-5.e1).

Nos dizeres de EFFA-5.e1, o trabalho atuando em mercado estrangeiro é tão intenso e dinâmico que se torna muito difícil prever eventos futuros. A incerteza é parte inerente ao processo decisório gerencial e sua suplantação abarca a previsão de eventos futuros com base em acontecimentos passados (LUIGI *et al.*, 2014). Reitera-se aqui a questão da estratégia, a qual é um dos eixos estruturantes do processo de planejamento (RABBI; MONTEIRO, 2018).

#### **4.6 Mudanças Institucionais - Ambiente sociocultural**

Nos dizeres dos respondentes, um dos temas mais mencionados diz respeito à questão da cultura organizacional. Este é um dos desafios enfrentados pelas companhias no que tange ao seu processo de internacionalização (EGITIM, 2022). No entender de FARUS-6.f1 e FARUS-6.f2, esta cultura deve ser caracterizada pela congruência entre as expectativas do colaborador e os objetivos da empresa. Frisa-se que a partir da concordância entre essas duas variáveis é que se pode aventar uma cultura organizacional voltada para a competitividade (FORTE et al., 2015; OLIVEIRA; FORTE, 2014). A partir da soma da entrega dos resultados por parte dos colaboradores e o atendimento das expectativas da organização, cria-se um ambiente propício para a consolidação das relações de confiança nas organizações conforme a resposta de FARUS-6.f1.

Outro ponto a ser destacado no que se refere a este conjunto de respostas diz respeito às mudanças no mundo do trabalho, conforme as respostas de ADAMO-6.a1 e DANKAR-6.d2. Tais mudanças são decorrentes do que Kriezzyu (2019) chama de sociedade do conhecimento, onde as atividades humanas são fortemente influenciadas pelo uso da internet.

Como se pode observar, o impacto do ambiente sociocultural está diretamente atrelado com as múltiplas mudanças que ocorrem na sociedade contemporânea. Isto somado ao caráter complexo e mutável do ambiente em que as empresas atuam (MENGISTIE, 2019) faz com que se faça necessária a consolidação de uma cultura organizacional pujante, na qual todos estejam cientes de seu papel na companhia, sendo que os resultados de cada tarefa influenciam diretamente na competitividade da empresa (ARAGÓN *et al.*, 2022).

#### **6 Conclusão e Contribuições**

Buscando compreender como os gestores de economias em transição conciliam os efeitos das transições institucionais e buscam conquistar a sobrevivência no novo ambiente altamente competitivo e comercializado, constatou-se que as organizações transformam suas estruturas e processos para atender às demandas do novo ambiente. A pesquisa demonstrou uma inter-relações entre teoria e prática na consideração dos fatores intraorganizacionais que envolvem as mudanças sócio-econômicas, e que é notoriamente essencial para iniciar e enquadrar o processo de mudança e atrair apoio e uma atitude positiva para a mudança nas práticas no dia-a-dia de gestão orçamentária, sendo constatado na maioria das opiniões dos gestores entrevistados nas organizações.

As descobertas e análises desse estudo têm implicações para os profissionais - a fim de iniciar e apoiar as mudanças estruturais do contexto atual, é importante considerar o ambiente externo e a destacada dinâmica intraorganizacional; considerando o lado das forças e pressões institucionais externas, a alta e média gerência, seus colaboradores internos e outros constituintes das organizações interagem e reagem para a implementação bem sucedida de novas modalidades orçamentárias, cuja variedade e suas especificidades, que é da competência da contabilidade gerencial, demonstrando uma diversidade de opções eficientes, que são amplamente utilizadas na gestão das organizações emergentes em economia de transição, sendo consideradas como a maior ferramenta de gestão organizacional; também se destaca que os sistemas orçamentários e as variações das modalidades, continuam a desempenhar um papel fundamental nos sistemas de controle das organizações e que a maioria das organizações, atuantes em economia em transição, não tem planos de abandonar essa prática, embora muitas estejam planejando tomar medidas para melhorar seus sistemas orçamentários para superar algumas das críticas comuns.

Ainda, o trabalho demonstrou que, para a institucionalização bem-sucedida da mudança, as organizações devem desenvolver e seguir um processo de mudança bem planejado e recorrer a redes de experimentação e melhores práticas a fim de impactar o comprometimento, as capacidades internas e a difusão de competências, que facilitem a mudança. Além disso, dadas essas descobertas (e em apoio adicional a elas), não é

surpreendente que a média das organizações selecionadas para a amostra, considerou essencial o sistema orçamentário na gestão em ambiente de constante transição econômica. O trabalho também contribui ao demonstrar que algumas organizações fazem uso extensivo de orçamentos, consideram os orçamentos como o coração de seu sistema de controle em um ambiente de negócios extremamente imprevisível (Transição Institucional) e enfatiza consideravelmente o cumprimento ou a superação das metas orçamentárias. Ademais, não existe empresa imune às ameaças de seu entorno. Os dados da pesquisa enfatizam e demonstram as variáveis institucionais econômicas e sociais, influenciando o comportamento do mercado e por consequência o planejamento das metas no *budget* adotado pela organização. Ainda, destacou-se que em situações de transição da economia, a saturação de mercado, o declínio geral da procura, pressões da concorrência, etc. é relevante que se revisem as estratégias de produção e de mercado para uma reformulação orçamentária.

Este estudo traz também contribuições para a literatura existente sobre mudanças na gestão em transição institucional - contribui sobre os fundamentos para a mudança em um mecanismo interno de contabilidade gerencial, ou seja, no *budget*, prática da contabilidade gerencial em ambiente de Transição Institucional; contribui para a literatura sobre a institucionalização das novas práticas (novos modelos de *Budget*) e os papéis desempenhados pelos principais atores internos nessas práticas; contribui sobre a mudança na gestão baseada em Orçamentos. Também ficou caracterizado que, embora os estresses regulatórios, tributários e fiscais possam ser apresentados como uma justificativa para a mudança, eles são insuficientes para obter suporte e estímulos para mudança, como demonstrado exaustivamente nas opiniões dos gestores entrevistados. As reformas e regulamentações têm o potencial de apoiar a necessidade de mudança; no entanto, podem revelar-se insuficientes se as reformas e revisões não forem articuladas em termos do ambiente interno e dos objetivos da organização, foram comprovadamente destacados nas opiniões dos gestores das organizações.

Assim, para apontar uma forma de caminhos para pesquisas futuras, em relação aos estudos que analisam o processo de mudanças, em ambiente de transições institucionais, também de um sistema contábil baseado em orçamentos (*budget*), constatou-se poucos trabalhos empíricos analisando e relatando os efeitos de poder das inovações institucionalizadas. Por exemplo, qual é a relação entre as transições econômicas e as regras e rotinas? Qual o efeito de uma ferramenta aprimorada ou nova de controle gerencial sobre o desempenho das missões das organizações em economias emergentes?

#### Referências

- AMMAR, S. Enterprise systems, business process management and UK-management accounting practices: Cross-sectional case studies. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v.14, n.3, 2017.
- ANSARI, S.; EUSKE, K. J. **Rational, rationalizing, and reifying uses of accounting data in organizations**. Accounting, Organizations and Society, p. 549 e 570, 1987.
- ARAGÓN, C.L.M.; et al. Cultura organizacional y competitividad de las empresas restauranteras y hoteleras de Sonora, México. **Ciencias Administrativas**, v.10, n.19, 2022.
- ARISTOVNIK, A. **The Determinants e Excessiveness of Current Account Deficits in Eastern Europe and the Former Soviet Union**, University of Michigan. 2013.
- ATKINSON, A. A.; et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2015.
- BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K. **Antecedents to management accounting change: a structural equation approach**. Accounting, Organizations and Society, v. 28, n. 7-8, 2003.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edição 70; 2016.
- BECKER, S. D.; et al. Budgeting in Times of Economic Crisis. **Contemporary Accounting Research**, v.33, n.4, p. 1489-1517, 2016.
- BELÁS, J. et al. Risk perception differences between micro, small and medium enterprises, **Journal of International Studies**, v. 8, n. 3, p. 20-30, 2015.

BURNS, John; SCAPENS, Robert W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management accounting research**, v. 11, n. 1, 2000.

CARLOS, E. Civil society and social mobilizations in the context of the Rio Doce Socioenvironmental Disaster. **Integrated Environmental and Management**, v.16, n.5, p.681-690, 2020.

CARRARO, W.B.W.H.; et al. **Destaques da contabilidade gerencial**. SEAD/UFRGS - PortoAlegre:Editora da UFRGS, 2018.

CARVALHO, A. P.; et al. O papel e as contribuições da Teoria Institucional para a Teoria da Inovação. **Revista Espacios**, v. 37, n. 30, 2016.

COLAUTO, R.D. et al. Os fatores críticos de sucesso como suporte ao sistema de inteligência competitiva: o caso de uma empresa brasileira. **Revista de Administração Mackenzie**, v.5, n.2, 2022.

CORREIA, E. E.; LIMA, A.; CHING, H. Y. Práticas da Contabilidade Gerencial, Qualidade e Desempenho no Contexto de um Monopólio Natural. **REPeC**, v.14, n.2, 2020.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v.48, p.147-160, 1983.

DIRSMITH, M.W; et al. The social construction, challenge and transformation of a budgetary regime: The endogenization of welfare regulation by institutional entrepreneurs. **Accounting, Organizations and Society**, v.38, n. 5, 2013.

EGITIM, S. Challenges of adapting to organizational culture: internationalization through inclusive leadership and mutuality. **Social Sciences & Humanities Open**, v.5, p. 1 – 8, 2022.

EUGUI, M. H.; MOTTOLA, J. A. Grupo AKR: **Alcançando o posicionamento no mercado internacional em um ambiente turbulento**. In: Marketing na América Latina e Caribe . Routledge, 2022.

EYERKAUFER, M. L.; et al. Métodos de custeio por absorção e variável na ovinocultura de corte: estudo de caso em uma cabanha. **Organizações Rurais e Agroindustriais**, v. 9, n. 2, 2018.

EZZAMEL, M.; et al. Discourse and institutional change: ‘giving accounts’ and accountability. **Management Accounting Research**, n. 18, 2007.

FEINBERG, S.; et al. **An institutional perspective on non-market strategies for a world in flux**. In: LAWTON, T. C.; RAJWANI, T. S. The Routledge Companion to Non-Market Strategy. Routledge, 2015, p. 51-68.

FELICIANO M.; et al. Evaluation of coverage and completeness of Information System variables on public health budgets. **Saúde Debate**, v. 43, n. 121, 2018.

FORTE, S.H.A.C.; et al. Uso e percepção de licitude de práticas ilegais ou antiéticas de sobrevivência de MPE. **Revista Ibero Americana de Estratégia**, v.14, n.3, 2015.

FUZI, N. M.; et al. Critical success factors of sustainable manufacturing practices in Malaysian automotive industry, **International Journal of Sustainable Engineering**, v.11, n.3, 2018.

GARRISON, R.; et al. **Managerial accounting**, New York: McGrawHill/Irwin. 2012.

GRANLUND, M. Towards explaining stability in and around management accounting systems. **Management accounting research**, v. 12, n. 2, 2001.

GUERREIRO, R.; et al. Some reflections on the archetypes in cost accounting: an exploratory study. **Journal of Applied Management Accounting Research**, v. 2, n. 1, 2014.

HALLIDAY, T. **Atos retóricos**. São Paulo: Summus, 1988.

HILLEN, C.; LAVARDA, C. E. F. Orçamento e ciclo de vida em empresas familiares em processo de sucessão. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 31, p. 212-227, 2019.

HITT, M. A.; et al. **Administração estratégica: competitividade e globalização conceitos**. São Paulo: Cengage, 2018.p 116-135.

HOQUE, Z.; COVALESKI, M. A.; GOONERATNE, T. N. Theoretical triangulation and pluralism in research methods in organizational and accounting research. **Accounting, Auditing e Accountability Journal**, 2018. p 16.

JBILI, A.; KRAMARENKO, V.; BAILÉN, J. M. Islamic Republic of Iran: Managing the Transition to a Market Economy. **The International Monetary Fund**. 2014. p.12.

IGREJAS, G. **A crise na economia brasileira e no polo industrial de Manaus**. Manaus: Editora Reggo, 2017.

INÁCIO, D.B. **Estratégias para o gerenciamento de crises na universidade**. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Universitária). UFSC, Florianópolis, 2021.

JOHANSON, J.; VAHLNE, J. The Uppsala internationalization process model revisited: From liability of foreignness to liability of outsidership. **Journal of International Business Studies**, v. 40, n.9, 2009.

KAPLAN, R. S.; DUCHON, D. Combining qualitative and quantitative methods in information systems research: a case study. **MIS Quarterly**, v. 12, n. 4, 1988.

KAPSOS, M ; et al. **Robust risk budgeting Annals of operations research**, v.266, p.199-221, 2018.

KIM, J.; CHOI, S.O. The intensity of organizational change and the perception of organizational innovativeness; with discussion on open innovation. **Journal of Open Innovation**, v.6, n.66, 2020.

KLJUČNIKOV, Aleksandr et al. Differences in entrepreneurial orientation (EO) of SMEs in the international context: evidence from the Czech Republic and Turkey. **Engineering Economics**, 2020.

KOSTOVA, T.; et al. Institutional theory in the study of multinational corporations: A critique and new directions. **Academy of Management Review**, v. 33, n. 4, 2015.

LA PORTA, R.; LOPEZ, F.; SHLEIFER, A. The Economic Consequences of Legal Origins. **Journal of Economic Literature**, v. 46, n. 2, p 285-332, 2008.

LIBBY, T., Lindsay, R.M. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice, **Management Accounting Research**, v.21, n.1, p. 56-57, 2010.

LUIGI, D.; et al. Directly estimating the private healthcare services demand in Romania. **Journal of International Studies**, 2014, v. 7, n. 3, p.55-69, 2014.

LUNKES, J.R. **Manual de Orçamento**. São Paulo: Atlas, 2009.

MAEKAWA, R. O que é a Zona Franca de Manaus? 2022.

MENGISTIE, H.S. The effect of total quality management practice on organizational performance – the case of Bahir Textile SC. **Journal of Management Studies**, v.5, n.3, 2019.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. The structure of educational organizations. In: **Organizational Environments: Ritual and Rationality**. Newbury Park, CA: Sage, 1992.

NASCIMENTO-E-SILVA, D. et al. Participative management in a pedagogical spaces: an analysis of a professional and technological education institution in the North Region of Brazil. **Contexto & Educação**, v.37, n.116, 2022.

NUHADRIEL, Y.; KENI, K. The impact of system quality, perceived value, and brand personality, on behavior to subscribe in the online streaming service. **Advances in Economics, Business and Management**, v.653, p. 474 – 480, 2022.

OLIVEIRA, O. V.; FORTE, S. H. C. Estratégias e ferramentas competitivas das MPE na região nordeste. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 8, n. 2, p. 18, 2014.

OLIVEIRA, E. S.; NASCIMENTO-E-SILVA, D. Gerenciamento participativo de recursos em espaços pedagógicos. **Regae: Rev. Gest. Aval. Educ.**, v. 9, n. 18, p. 1-17, 2020.

OZDIL, E.; HOQUE, Z. Budgetary change at a university: A narrative inquiry. **The British Accounting Review**, v.49, n.3, 2017.

PENG, M. W.; et al. The institution-based view as a third leg for a strategy tripod. **Academy of Management Perspectives**, v. 23, n. 3, p. 63-81, 2009.

PENG, M. W.; et al. Economies An Institution-based View of International business strategy: a Focus on Emerging. **Journal of International Business Studies**, v. 39, n. 5, 2008.

PINTO, R.A.A. **Modelos de ambidestria e desempenho em inovação: um estudo exploratório no grupo Saint Gobain**. Tese. FGV, São Paulo, 2021.

RABBI, B.; MONTEIRO, F. N. C. Análise da viabilidade de implantação de uma franquia fast-food no município de Santo Antônio de Pádua utilizando ferramentas de gestão estratégica. **Brazilian Journal of Development**, v.4, n.5, 2018.

RAMEZANI, E et al. Separando o gerenciamento de conformidade e o gerenciamento de processos de negócios. In: **Conferência Internacional sobre Gestão de Processos de Negócios**. Springer, Berlim, Heidelberg, 2011. p. 459-464.

RASHID, Y., et al. Case Study Method: A Step-by-Step Guide for Business Researchers. **International Journal of Qualitative Methods**, v.18, p.1-13, 2019.

REIS, L. G. **A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial: um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional**. São Paulo, 2011.

RIBEIRO, J. A.; SCAPENS, Robert W. Institutional theories in management accounting change: contributions, issues and paths for development. **Qualitative Research in Accounting e Management**, v. 3, n. 3, p. 19-188, 2006.

ROCHA, A.; ÁVILA, H. A. Teoria Institucional e Modos de Entrada de Multinacionais de Países Emergentes. **RAE**, v. 55, n. 3, p.246-257, 2015.

ROSSI, J.S. **Gestão de risco jurídico: uma proposta para o design de acordos de compensação do Ministério da Defesa com objetivo de transmissão de know-how**. Tese (Doutorado em Direito). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2020.

SCOTT, W. R.; MEYER, J. W. The organization of societal sectors. In. **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: University of Chicago Press, 1991.

SENGE, P. M. **A quinta disciplina: arte e prática da organização que aprende**. 28 ed. São Paulo: Best Seller, 2012.

SILVA, A. C. D.; GONÇALVES, R. C. D. M. G. Aplicação da abordagem contingencial na caracterização do uso do sistema de controle orçamentário: um estudo multicaso. **Journal of Information Systems and Technology Management**, v.5, n.1, 2019.

SIOSIOURAS, P. The Euro-Mediterranean free trade zone: prospects and possibilities. **Mediterranean Quaterly**, v.14, n.3, 2003.

TARIFA. M.R; ALMEIDA, L.B. Cultura Organizacional e Práticas de contabilidade gerencial no agronegócio cooperativo. **Revista Universo Contábil**, v. 14, n. 1, 2018.

TEIXEIRA, R.M.; GONÇALVES, I. Gestão empresarial e assessoria jurídica, uma combinação de medidas para viabilizar o desenvolvimento empresarial seguro. In: IX JORNADA C&T DA FATEC BAURU. **Anais...Botucatu**, São Paulo, 2020.

THATEN, M. Budgeting in Times of Economic Crisis. **Contemporary Accounting Research**, v. 33, n. 4, 2016.

XAVIER, W. G.; et al. Institutional environment and business groups' resilience in Brazil. **Journal of Business Research**, v. 67, p. 900-907, 2014.

WAGENHOFER, A. Exploiting regulatory changes for research in management accounting. **Management Accounting Research**, v. 31, p. 112-117, 2016.

WILEY, B. J., et al. Significant Attributes of the Business Environment in Small and Medium. **Sized Enterprises, Economics and Sociology**, v. 7, p. 22-39, 2014.

YORDANOVA-DINOVA, P. Key indicators for the analysis of financial sustainability of the enterprise. **Knowledge – International Journal**, v.30, n.1, p.125-130, 2019.