



AVALIAÇÃO DA INSTITUCIONALIZAÇÃO DO ORÇAMENTO EM UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR DE TENDÊNCIA CONFSSIONAL RELIGIOSA

EVALUATION OF BUDGET INSTITUTIONALIZATION IN A RELIGIOUS CONFSSIONAL HIGHER EDUCATION INSTITUTION

EVALUACIÓN DE LA INSTITUCIONALIZACIÓN DEL PRESUPUESTO EN UNA INSTITUCIÓN DE EDUCACIÓN SUPERIOR CON TENDENCIA CONFESIONAL RELIGIOSA

Recebido em: 09-07-2020

Avaliado em: 01-04-2021

Reformulado em: 18-05-2021

Aceito para publicação em: 04-04-2022

Publicado em: 11-07-2022

Editor Responsável: Franciele Beck

Diego Henrique Moreira dos Santos¹

Claudio Parisi²

Tiago Nascimento Borges Slavov³

Paschoal Tadeu Russo⁴

RESUMO

Esta pesquisa tem como objetivo principal avaliar a institucionalização do orçamento em uma instituição confessional de tendência religiosa. Para tanto, à luz da Teoria Institucional, especificamente de sua vertente Nova Sociologia Institucional (NIS), valendo-se dos processos de institucionalização e de lógicas institucionais, realizou-se uma pesquisa qualitativa, por meio de um estudo de caso único em uma Instituição de Ensino Superior (IES) pertencente ao terceiro setor, de caráter religioso. Os métodos de coleta de dados foram análises de documentos gerenciais fornecidos pela instituição, entrevistas com os gestores responsáveis por todas as etapas que envolvem o orçamento e questionário para os gerentes de departamento. As análises apontaram aspectos predominantemente cerimoniais, mas também com evidências de instrumentalidade na utilização do orçamento, sua baixa difusão e a existência de forte isomorfismo normativo, devido à controladora determinar o uso do orçamento a todas as controladas, por meio do Regulamento Eclesiástico Administrativo (REA). Dada a percepção de um baixo nível de contradições institucionais, pode-se considerar que a institucionalização do uso do orçamento se deu por legitimidade; se analisada segundo os pilares Regulatório e Normativo, mostra institucionalização do artefato, o que indica que a institucionalização do orçamento foi parcialmente bem-sucedida. Para a academia, este estudo contribui com o modelo teórico que possibilita avaliar estágios de institucionalização em organizações religiosas, enquanto para tais organizações, esses achados revelam que o cumprimento de normas dogmáticas leva à reprodução de artefatos de uso predominantemente cerimonial.

Palavras-chave: Teoria Institucional. Orçamento. Contradições Institucionais.

¹Professor do Centro Universitário Adventista de São Paulo, UNASP; Mestre em Ciências Contábeis, FECAP; ORCID: <https://orcid.org/000-0003-1720-8003>; e-mail: diegomorerah@hotmail.com

²Professor do Mestrado e Doutorado em Controladoria e Finanças Empresariais, Universidade Presbiteriana Mackenzie, UPM; Doutor em Controladoria e Contabilidade, USP; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0066-1584>; e-mail: claudio.parisi@uol.com.br

³ Professor pesquisador do Mestrado em Ciências Contábeis, FECAP; Doutor em Controladoria e Contabilidade, USP; ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2763-0937>; e-mail: tiago.slavov@fecap.br

⁴ Professor do Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças, FIPECAFI Doutor em Controladoria e Contabilidade, USP; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7293-4385>; e-mail: paschoal.russo@fipecafi.org

ABSTRACT

The main objective of this research is to evaluate budget institutionalization in a confessional institution with religious influence. To this end, in the light of the Institutional Theory, specifically its New Institutional Sociology (NIS) current, which addresses institutionalization processes and institutional logic, we carried out qualitative research through a single case study in a religious Higher Education Institution (HEI) of the third sector. We collected data from managerial documents provided by the institution, interviews with the managers responsible for all stages regarding the budget, and a questionnaire for department managers. The analyses mainly showed ceremonial aspects, but also evidence of instrumentality in the budget use, its low diffusion, and the existence of strong normative isomorphism because the parent institution determines the use of the budget by all controlled units through the Ecclesiastical Administrative Regulation (EAR). Since we noticed a low level of institutional contradictions, we considered that the institutionalization of the budget use was due to legitimacy; if analyzed according to the Regulatory and Normative pillars, it shows the institutionalization of the artifact, which indicates that budget institutionalization was partially successful. To the academy, this study contributes with a theoretical model that enables assessing stages of institutionalization in religious organizations; for such organizations, these findings reveal that compliance with dogmatic norms leads to the reproduction of artifacts of predominantly ceremonial use.

Keywords: Institutional Theory. Budget. Institutional Contradictions.

RESUMEN

Esta investigación tiene como objetivo principal evaluar la institucionalización del presupuesto en una institución confesional de tendencia religiosa. Para ello, a la luz de la Teoría Institucional, específicamente de su vertiente Nueva Sociología Institucional (NIS), aprovechando los procesos de institucionalización y lógicas institucionales, se realizó una investigación cualitativa, a través de un estudio de caso único en una Institución de Educación Superior (IES) del tercer sector, de carácter religioso. La recogida de datos incluyó documentos gerenciales proporcionados por la institución, entrevistas con los gerentes responsables de todas las etapas que involucran el presupuesto, y un cuestionario para los gerentes de departamento. Los análisis señalaron aspectos predominantemente ceremoniales, pero también con evidencia de instrumentalidad en el uso del presupuesto, su baja difusión, y la existencia de un fuerte isomorfismo normativo, por qué la institución controladora determinaba el uso del presupuesto a todas las unidades, a través del Regulación Administrativa Eclesiástica (REA). Dada la percepción de un bajo nivel de contradicciones institucionales, se puede considerar que la institucionalización del uso del presupuesto se debió a la legitimidad; analizada de acuerdo con los pilares Regulatorio y Normativo, hubo institucionalización del artefacto, lo que indica que la institucionalización del presupuesto fue parcialmente exitosa. Para la academia, este estudio contribuye al modelo teórico que permite evaluar etapas de institucionalización en las organizaciones religiosas, mientras que para tales organizaciones, estos hallazgos revelan que el cumplimiento de normas dogmáticas conduce a la reproducción de artefactos de uso predominantemente ceremonial.

Palabras-clave: Teoría Institucional. Presupuesto. Contradicciones institucionales.

1 INTRODUÇÃO

As organizações de tendência confessional são “entidades que possuem um objetivo social que se relaciona intrinsecamente com uma ideologia, uma moral, uma religião ou uma filosofia, a exemplo das associações, fundações, partidos políticos, sindicatos e igrejas” (Prigol & Villatore, 2018, p. 316). Sua finalidade, em essência, é realizar programas ideológicos ou de crença (Blat Gimeno, 1986).

Organizações de tendência confessional estão situadas em um contexto em que há “controvérsias sobre o entendimento acerca da extensão do poder empregatício, ou diretivo, de tal forma que não há consenso a respeito do tema, até mesmo dentro de uma única jurisdição” (Prigol & Villatore, 2018, p. 316). Mais do que em outros contextos, no contexto confessional as relações de trabalho são permeadas por valores e crenças da ideologia dominante, que influenciam os comportamentos e as ações, e podem ser compreendidas dentro do amplo conceito de “governamentalidade”. Este foi proposto por Foucault (2004, p. 111-112) como o conjunto de procedimentos, análises e reflexões, e táticas que permitem exercer uma forma complexa de poder, atuando sobre pessoas e instrumentos por ela utilizados. Este estudo aborda as organizações confessionais de tendência religiosa.

Rixon et al. (2014) apresentam três principais temas relacionados à pesquisa contábil em organizações religiosas. O primeiro explora a inadequação de práticas contábeis, controle interno falho e falta de experiência no gerenciamento financeiro de igrejas (Zietlow, 1988). O segundo explora as boas práticas contábeis, em contraste com aquelas inadequadas (Stock, 1995). O terceiro é o estudo da diferença entre espiritual/não-espiritual e secular/não-secular, como uma dicotomia existente no estudo dos sistemas contábeis de igrejas (Booth, 1993). O presente estudo explora este último tema, a dicotomia que afeta o gerenciamento financeiro eficaz da organização.

A Teoria Institucional, em sua vertente Nova Sociologia Institucional (NIS), que se concentra em estudar os efeitos de instituições extraorganizacionais nas práticas (Burns & Scapens, 2000; DiMaggio & Powell, 1983; Friedland & Alford, 1991; Meyer & Rowan, 1977; Scott, 2001; Tolbert & Zucker, 1983), contribui para a compreensão das dinâmicas sociais em que dicotomias são constituídas, tais como espiritual/não-espiritual e secular/não-secular. Isto traz à tona atributos das diferentes lógicas e racionalidades institucionais que elas utilizam e, conseqüentemente, a presença de contradições institucionais, que, quanto mais intensas, levam a processos de mudança que contribuem para o sucesso do processo de institucionalização das práticas (Friedland & Alford, 1991; Seo & Creed, 2002; Thornton & Ocasio, 2008).

Estudos que usam essa abordagem teórica possibilitam compreender o conjunto dinâmico de forças advindas do contexto, que criam tensões capazes de modificar as práticas realizadas, levando à sua institucionalização (Tolbert & Zucker, 1999). Entretanto, considerar que uma prática está institucionalizada não significa, necessariamente, afirmar que ela contribui para a resolução de problemas do dia a dia das organizações, uma vez que a institucionalização é permeada por ritos. Assim, nos casos em que a institucionalização da prática possui foco eminentemente cerimonial (visão ritual do uso da prática), observa-se que ela cumpre um papel simbólico, mas não necessariamente prático (Russo & Guerreiro, 2017).

Dentre as práticas utilizadas para a gestão financeira, o orçamento empresarial tem sido identificado como a prática de Contabilidade Gerencial mais utilizada em organizações brasileiras de grande porte, não financeiras (Souza et al., 2020). Uma justificativa podem ser as múltiplas funções a ele associadas (Mucci et al., 2016); além da possibilidade de adaptá-lo, à medida que a organização passa por mudanças em seu ciclo de vida (Hillen & Lavarda, 2020), apesar de haver diversas críticas à sua efetividade (Frezatti et al., 2013). Pode-se considerar que o orçamento empresarial, enquanto artefato gerencial, é estudado interdisciplinarmente. Sob a ótica sociológica, Covaleski et al. (2007) observam o predomínio da utilização da Teoria Institucional como perspectiva de pesquisa.

Este estudo tem como lócus uma unidade de uma Instituição de Ensino Superior brasileira, dirigida por uma organização mundial de tendência confessional religiosa cristã, presente em mais de 200 países; ela possui ainda atividades em hospitais, clínicas e educação infantil, e o orçamento empresarial é uma prática amplamente utilizada em todas as suas unidades há mais de 50 anos, conforme determinações explícitas de seu regimento.

Práticas de contabilidade gerencial em entidades religiosas são necessárias à manutenção do empreendimento sacro, caracterizando-se como uma ação que visa a continuidade da organização. Entretanto, nota-se a existência de diferentes lógicas institucionais competindo pelos recursos

organizacionais, ora com foco nos objetivos religiosos, ora com foco na maximização dos benefícios financeiros. Essa competição afeta a institucionalização de artefatos gerenciais (Jones & Reay, 2016).

Diante do exposto, estudar o processo de institucionalização do orçamento de uma organização religiosa à luz da Nova Sociologia Institucional (NIS), com foco em suas lógicas institucionais, favorece a compreensão sobre possíveis contradições institucionais e seus efeitos sobre a dimensão gerencial, e o sucesso ou fracasso no uso de uma dada prática. Nesse contexto, esta pesquisa teve por objetivo principal avaliar a institucionalização do orçamento em uma instituição confessional de tendência religiosa. Como objetivo secundário, ele propõe um modelo teórico, que serviu de base para a abordagem empírica, e que explicita e possibilita avaliar e integrar diferentes estágios da institucionalização, intensidades de contradições institucionais, cerimonialidade versus instrumentalidade, com sucesso na institucionalização da prática do orçamento empresarial.

O estudo contribui para a academia ao trazer à luz o papel homogeneizador dos comportamentos, caracterizado pela ideologia, como forma de minimizar os efeitos da contradição e, conseqüentemente, enfraquecer a institucionalização do uso do orçamento, que ocorre notadamente por ação normativa. Também contribui por desenvolver e empregar um modelo que possibilita avaliar empiricamente o sucesso do processo de institucionalização do orçamento empresarial, levando em conta contradições institucionais, pilares institucionais e a cerimonialidade ou instrumentalidade do uso da prática.

A pesquisa também contribui para a prática, por ser um caso típico relacionado ao Terceiro Setor, uma instituição pertencente a uma organização confessional, sujeita a contextos ideologicamente homogêneos, mais intensamente cerimoniais e normativos, e as conseqüências sobre a eficiência de suas práticas de gestão, tão relevantes para sua continuidade. Especificamente, quanto à organização objeto do estudo de caso, a pesquisa mostrou a evidente necessidade de rever suas práticas de orçamento, tornando-as mais instrumentais, como por exemplo, realizar análise de variações orçamentárias envolvendo os participantes, alinhar o orçamento às práticas de planejamento e avaliar outras práticas orçamentárias para viabilizar a gestão de desempenho, sem comprometer o controle financeiro.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A prática da Contabilidade em instituições confessionais religiosas

Dada a relevância das organizações religiosas na sociedade, independentemente dos credos que professam, a falta de interesse acadêmico em estudar a contabilidade em tais instituições pode ser considerada desconcertante, e contribui para explicar o estágio embrionário das pesquisas encontradas (Carmona & Ezzamel, 2006; Leardini & Rossi, 2013).

Jacobs (2005) argumenta que a contabilidade nas organizações religiosas se situa em uma zona de contradições entre o sagrado versus o secular, e que trabalhos como os de Laughlin (1988, 1990) e Booth (1993), que formaram a base do pensamento sobre as pesquisas nessa área, sugerem que ela é antagônica aos valores religiosos, por incorporar dimensões seculares que são contrárias aos valores sagrados e à orientação da organização religiosa. Em decorrência dessa visão, que predominou nas pesquisas em contabilidade, passou-se a considerar que as questões financeiras, contábeis, e de prestação de contas eram secundárias, relativamente aos objetivos da organização (Laughlin, 1990). Booth (1993) salienta que a relação entre as práticas sagradas e seculares são complexas, dinâmicas e recíprocas.

Jacobs (2005) compreende que os trabalhos de Laughlin (1988, 1990) são uma resposta aos apelos de Hopwood (1985, 1987) e Burchell et al. (1985), para que o estudo da contabilidade fosse feito dentro de contextos sociais específicos. Para Jacobs (2005), Laughlin (1988, 1990) dá uma resposta a essa demanda mostrando que a contabilidade poderia assumir quatro papéis em organizações religiosas, sobretudo o de prestação de contas, pelos seguintes motivos: (i) os sistemas contábeis das paróquias eram rudimentares e considerados irrelevantes por elas; (ii) as práticas

utilizadas para determinar o comportamento futuro, tais como orçamentos, eram produzidos mas não vinculavam as atividades futuras; (iii) as sistemáticas anuais de contabilidade evidenciavam principalmente os recebimentos e os pagamentos; e (iv) o sistema central de informação da contabilidade, dos conselhos centrais, mostrava se os recursos estavam disponíveis para o prosseguimento dos planos, o que levou a seu uso.

Os trabalhos de Rixon e Faseruk (2010, 2012) evidenciam que as informações financeiras e relatórios orçamentários motivaram algumas paróquias e dioceses a se engajar em planejamento estratégico. Rixon et al. (2014) relatam ações de envolvimento com planejamento estratégico na Igreja Anglicana do Canadá, contando com o apoio de consultores e a capacitação dos colaboradores envolvidos, embora ele não tenha sido formalizado, nem as metas definidas.

Apesar das contradições citadas, não existem evidências de conflitos explícitos entre atividades sacras de uma igreja e a contabilidade, ou seja, existe a compreensão sobre a necessidade de integração da missão da igreja com a necessidade de gerenciamento do dinheiro que mobiliza esta missão (Irvine, 2005). Argumenta-se que isso é consequência de que, em ambientes organizacionais mais espiritualizados, não necessariamente religiosos, os conflitos são minimizados, tanto evitados como corrigidos, pois gestores, contadores e colaboradores que possuem valores espirituais tendem a empregar os artefatos de contabilidade gerencial de forma mais consciente, para assim apresentarem a real situação empresarial (Costa et al., 2010).

Para Rixon et al. (2014), uma das falhas recorrentes dos orçamentos nas organizações religiosas é que eles valorizam mais o orçamento operacional do que o de capital e outros planos importantes, o que leva ao chamado pecado do mau uso da informação contábil.

2.2 Orçamento e Teoria institucional

Anthony e Young (2002) definem orçamento como um plano expresso monetariamente, em geral contemplando um ano, que decorre de dois processos: um de planejamento e outro de negociação. O primeiro está associado ao nível de responsabilidade dos gestores, encarregados de implementá-lo. O segundo ocorre quando da negociação entre gerentes de centros de responsabilidade e seus superiores. Como produto final, obtém-se uma declaração dos resultados esperados, nos termos de um acordo bilateral, durante o ano orçamentário, e os recursos (entradas) que serão usados para atingir esse produto. Para os autores, organizações que não tenham a finalidade de lucro, o que é o caso das organizações confessionais religiosas, precisam ainda mais de mecanismos que as auxiliem no controle, uma vez que elas não dispõem dos instrumentos usuais da Contabilidade, que possibilitam utilizar a medida do lucro.

Embora o orçamento seja tratado como um planejamento, ou uma das fases do planejamento, tanto por Anthony e Young (2002) como por outros autores, há também os que discordam dessa visão. Para Parisi (2011), o orçamento é visto de forma indevida ou mal compreendida quando tratado como fase do processo de planejamento. Segundo o autor (2011, p. 103), “o orçamento é conceituado como um sistema de informações gerenciais de apoio ao planejamento operacional”. Por ser um artefato gerencial muito utilizado por várias gerações de gestores, ele sofre diversas críticas (Fank et al., 2011), inclusive decorrentes do surgimento de novas práticas e modelos de gestão (Hope & Fraser, 2003), como também por ser utilizado para diferentes propósitos e funções (Mucci et al., 2016).

Anthony e Young (2002) afirmam ainda que o orçamento em organizações sem fins lucrativos é uma das etapas do processo de planejamento, é similar ao que é feito naquelas que objetivam lucro, e consta de três dimensões: (1) de capital, que lista e descreve aquisições planejadas de capital; (2) de caixa, que resume recebimentos e desembolsos planejados de caixa; e (3) operacional, que descreve as atividades operacionais planejadas. No entanto, existem diferenças significativas em sua ênfase, destacando-se: i) a presença de um orçamento em dois estágios; ii) a existência de contribuições indiretas e a incerteza sobre receitas de subvenções; iii) a necessidade de mensurar as

saídas, tão bem realizada quanto as mensurações de receitas e despesas; e iv) o papel dos profissionais de tais organizações.

Diversos estudos foram realizados no Brasil sobre orçamento e suas consequências, dos quais apresenta-se brevemente alguns temas: enfoque na cultura organizacional (Heinzmann & Lavarda, 2011); a participação orçamentária e o desempenho gerencial (Dani et al., 2017); a folga orçamentária e o modelo de gestão (Beuren et al., 2015); o orçamento como a prática de contabilidade gerencial mais usada pelas organizações (Russo, 2015; Souza et al., 2020).

Algumas pesquisas sobre orçamento têm IES como objeto de estudo. Drăgușin & Avram (2015) discute o uso do orçamento na gestão das IES da Romênia, concluindo que é uma ferramenta útil para a projeção de receitas e custos, como também para o planejamento e controle. No Brasil, há também algumas pesquisas: Fank et al. (2011) mostraram que os gestores acadêmicos não reconhecem a maior parte das críticas ao uso do orçamento; e Lyrio et al. (2014) estudaram a relação entre desempenho e orçamento na Universidade Federal de Santa Catarina, tendo encontrado uma fraca correlação “entre o desempenho das ações do orçamento da instituição analisada e os recursos alocados a essas ações”.

De certa forma, cada uma dessas pesquisas visa responder ao posicionamento crítico de Otley (1999), que questiona os meios que podem levar o orçamento a fortalecer a organização, auxiliando a alocação dos recursos para o alcance de seus objetivos estratégicos. Alguns pesquisadores condicionam a exequibilidade e utilidade do orçamento ao alto grau de estabilidade organizacional e a bons modelos preditivos, que forneçam padrões de desempenho razoáveis à organização (Hansen et al., 2003).

Dentre os paradigmas alternativos ao funcionalismo, a Teoria Institucional tem sido cada vez mais utilizada, por apresentar explicações para os processos pelos quais as diretrizes definem o comportamento social esperado por meio das estruturas, esquemas, regras, normas e rotinas (Scapens, 2006). Ela tem sido a corrente principal nas pesquisas em Contabilidade e Gestão, por “explicar como as regras e convenções influenciam a maneira como as organizações e a sociedade se comportam” (Soeiro & Wanderley, 2019, p. 292)

Covaleski & Dirsmith (1988) e Covaleski et al. (1996), em suas pesquisas sobre o uso do orçamento em instituições de ensino, utilizaram a perspectiva da Nova Sociologia Institucional para evidenciar questões associadas a contextos sujeitos à negociação e ao poder, em constante mudança de cenários, em que, para garantir sua sobrevivência, as organizações precisam se adequar às normas sociais de comportamento aceitável e alcançar índices de eficiência na produção. Para os autores, organizações e suas estruturas podem ser compreendidas como veículos em constante adaptação, reagindo de acordo com as características e compromissos de seus participantes e das influências e restrições do ambiente externo.

Assim, a institucionalização das práticas orçamentárias se caracteriza como um processo de adaptação às expectativas sociais, de forma a agir mais apropriadamente ao que é considerado certo (DiMaggio & Powell, 1983). Não se pode desconsiderar, entretanto, que toda instituição é marcada pelo rito e pela cerimônia. Por outro lado, o reconhecimento de seu valor é decorrência de sua utilidade, que pode ser expressa por meio da instrumentalidade ou cerimonialidade que lhe é atribuída (Meyer & Rowan, 1977; Russo & Guerreiro, 2017).

2.3 Estágios de institucionalização, contradições e pilares institucionais

A institucionalização decorre de três processos sucessivos: habitualização, objetificação e sedimentação (Tolbert & Zucker, 1999). O primeiro é associado ao estágio pré-institucional e decorre da necessidade de inovação, que é uma resposta às forças externas ao ambiente organizacional (mudanças tecnológicas, legislação e forças de mercado). O segundo é o processo de objetificação, associado ao estágio semi-institucional. Estruturas nesse estágio passam a ser consideravelmente bem definidas, pois elas resultam de um grande esforço de teorização, por meio do qual gera-se sua

AVALIAÇÃO DA INSTITUCIONALIZAÇÃO DO ORÇAMENTO EM UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO
SUPERIOR DE TENDÊNCIA CONFSSIONAL RELIGIOSA

homogeneização, decorrente do isomorfismo (coercivo, mimético e normativo), que também visa a competitividade e a legitimidade (DiMaggio & Powell, 1983). Por fim, há o processo de sedimentação, associado ao estágio de total institucionalização. Esta etapa representa a perenidade das mudanças estruturais propostas e sua adoção por sucessivas gerações de gestores da organização.

Tolbert e Zucker (1999) sintetizam o processo de institucionalização, apresentando-o por meio de um quadro comparativo de estágios (pré-institucional, semi-institucional, e totalmente institucional) e de dimensões comparativas (processos, características dos adotantes, ímpeto para difusão, atividade de teorização, variância na implementação e taxa de fracasso estrutural), apresentando as respostas prováveis para cada um dos cruzamentos (estágio x dimensão), que pode ser observado na Tabela 1.

Tabela 1

Quadro comparativo de institucionalização e dimensões comparativas

Dimensão	Estágio pré-institucional	Estágio semi-institucional	Estágio de total institucionalização
Processos	Habitualização	Objetificação	Sedimentação
Característica dos adotantes	Homogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos
Ímpeto para difusão	Imitação	Imitação / Normatização	Normativa
Atividade de teorização	Nenhuma	Alta	Baixa
Variância na implementação	Alta	Moderada	Baixa
Taxa de fracasso estrutural	Alta	Moderada	Baixa

Nota. Fonte: Tolbert e Zucker (1999, p. 211).

Russo e Guerreiro (2017) observam que o processo de institucionalização não assegura que a prática de contabilidade gerencial seja usada de forma instrumental, sendo observados casos em que a prática pode ser considerada totalmente institucionalizada, entretanto, com uso cerimonial (Bush, 1983). Outra crítica recorrente feita à abordagem de institucionalização proposta por Tolbert e Zucker (1983, 1999) é que ela não leva em conta o papel ativo da agência (Seo & Creed, 2002), decorrente de diferentes lógicas institucionais (Friedland & Alford, 1991; Thornton & Ocasio, 2008).

As lógicas institucionais são os padrões históricos, socialmente construídos, com base nas práticas, crenças, valores e regras, pelas quais os indivíduos produzem e reproduzem sua subsistência, organizam o tempo e o espaço, e dão significado à sua realidade social (Thornton & Ocasio, 1999), bem como integram os pilares institucionais estrutural, normativo e simbólico (Thornton & Ocasio, 2008). Para Friedland e Alford (1991), elas são o mercado capitalista, o estado burocrático, a democracia, a família nuclear e a religião cristã, cada uma com sua própria lógica. Thornton (2004), por meio de uma série de estudos empíricos, considera que as lógicas institucionais podem ser representadas por seis setores: mercados, corporações, profissões, estados, famílias e religiões.

As diferentes lógicas, sendo de ordem institucional, são supraorganizacionais, portanto, permeiam todos os contextos. Nas *práxis*, dadas suas características específicas, podem existir contradições, uma vez que cada prática pode requerer mais intensidade de uma dada lógica institucional, o que pode gerar um conflito com as lógicas dominantes (Seo & Creed, 2002). Sob essa ótica, a mudança institucional é decorrência de contradições institucionais e sua ação sobre a *práxis* humana.

O estudo das contradições institucionais e seus impactos no processo de mudança (Seo & Creed, 2002) resultou em um modelo que evidencia a influência das contradições institucionais sobre a prática, e desta sobre a mudança institucional. As contradições institucionais são caracterizadas por meio dos seguintes atributos: (i) questões de ineficiência; (ii) não adaptabilidade; (iii) incompatibilidades interinstitucionais; e (iv) interesses desalinhados. Já a *práxis* pode ser caracterizada: (i) pela ação coletiva; (ii) pela mobilização do ator organizacional; (iii) por mudanças reflexivas na consciência; e (iv) pelos agentes potenciais de mudança (Seo & Creed, 2002).

Wanderley e Soeiro (2016), valendo-se do estudo de Seo e Creed (2002), investigaram a implementação malsucedida do *Balanced Scorecard* (BSC) em uma empresa do setor elétrico. Concluíram que quando o processo de mudança é impulsionado por fracas contradições institucionais, ou não há contradições institucionais aparentes, o resultado da mudança será, inevitavelmente, uma mudança sem sucesso. Wrubel et al. (2015) também realizaram um estudo sobre mudanças de práticas contábeis, com base nas contradições institucionais.

Scott (2001) propõe um quadro conceitual que contribui para a sistematização de abordagens empíricas que utilizam o pensamento institucional, e que mostra as visões que sustentam as organizações, intituladas por ele como os três pilares das instituições - regulatório, normativo e cultural-cognitivo. O pilar regulatório tem como principal mecanismo de controle a coerção. A força desse mecanismo é suavizada pela existência de leis e regras que, quando não cumpridas, levam a ameaças e/ou sanções, ou podem prover incentivos para assegurar a conformidade. A base de conformidade desse pilar está na utilidade (Scott, 2001). O principal mecanismo de controle do pilar normativo são as normas, que visam assegurar a adequação àquilo que é moralmente esperado e tem por base de conformidade a obrigação social. Por fim, o pilar cultural-cognitivo tem como principal mecanismo de controle o mimetismo, como meio de explicar a base de conformidade com o que é considerado certo.

A abordagem de Scott (2001), associada ao estudo de Seo e Creed (2002) e à análise da cerimonialidade versus instrumentalidade (Bush, 1983), amplia a avaliação do sucesso da institucionalização de uma prática gerencial, conforme proposto no modelo teórico da pesquisa (Figura 1), o que permite criar uma gradação de resultados entre o “fracasso ou abandono” e a “institucionalização bem-sucedida”.

Entre as pesquisas relacionadas ao tema, destaca-se a de Junqueira et al. (2018), que investigaram os fatores inibidores da institucionalização do orçamento em uma IES federal, concluindo que os gestores reconhecem a importância do orçamento, mas “que os problemas relacionados com o processo orçamentário da IFES estão associados à forma de execução desse processo, e não à prática propriamente dita”. Por sua vez, Reis et al. (2017) pesquisaram a institucionalização do modelo orçamentário das Universidades Federais sob a ótica de Tolbert e Zucker (1999). Seus achados sustentam que “o modelo orçamentário enfrenta obstáculos ao melhor nível de institucionalização nos três estágios, mesmo diante do consenso sobre sua importância para o processo de transparência e gestão pública universitária (Reis et al., 2017, p. 1099). Portanto, a institucionalização do orçamento é um desafio para as IES federais.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A estratégia de pesquisa foi o estudo de caso único. Sua escolha se justifica pelo fato de a organização estudada ser relevante para o contexto brasileiro (conforme apresentado na seção seguinte), e porque o evento que se decidiu estudar é representativo, peculiar e revelador, além de oferecer oportunidade de acesso aos pesquisadores (Yin, 2015).

Previamente à pesquisa foi desenvolvido um protocolo, que visou assegurar a objetividade do pesquisador quanto ao fenômeno estudado. A fim de atender aos requisitos do estudo de caso, foram utilizadas três diferentes técnicas de coleta de dados e evidências, tais como pesquisa documental, entrevistas e questionário (Martins & Theóphilo, 2009).

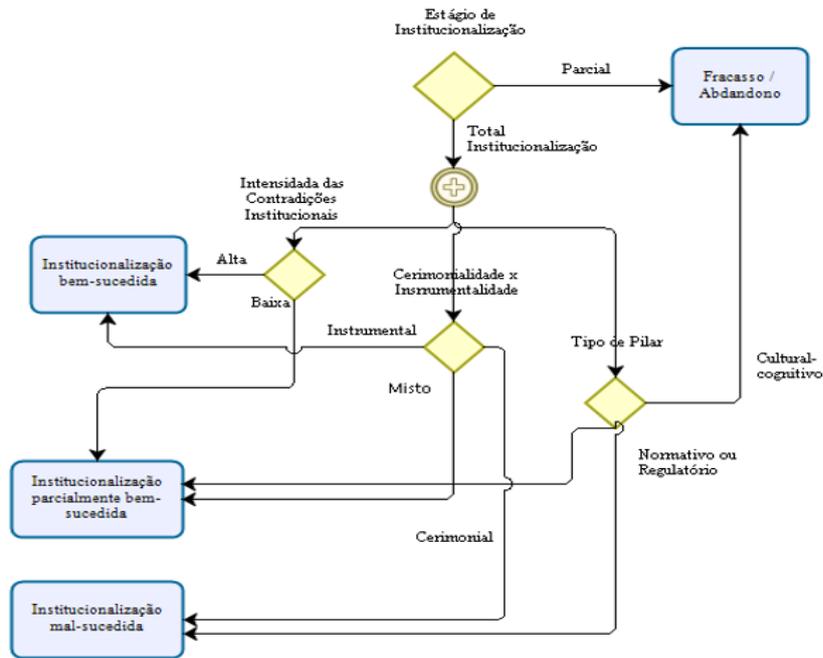
Com isso, buscou-se assegurar os requisitos para a triangulação dos achados (Yin, 2015). Todos os constructos utilizados na pesquisa foram baseados na revisão da literatura, a saber: i) estágio de institucionalização; ii) intensidade das contradições institucionais; iii) tipo de pilar institucional; e iv) uso cerimonial x instrumental. A Figura 1 apresenta o modelo teórico da pesquisa.

Para avaliar o “estágio de institucionalização”, foi utilizado o constructo desenvolvido por Russo (2011) para o BSC. Na avaliação da “intensidade das contradições institucionais”, adotou-se a estrutura conceitual proposta por Seo e Creed (2002). Na identificação do “tipo de pilar institucional”,

empregou-se o quadro conceitual proposto por Scott (2001). Por fim, a determinação da “cerimonialidade x instrumentalidade” (Bush, 1983) foi feita com base na revisão de literatura sobre orçamento, levando em conta as seguintes dimensões: participação orçamentária, características e motivações da organização que afetam o uso do orçamento, atributos do modelo de gestão que sustentam o uso do orçamento, integração entre processo de gestão e orçamento, e funcionalidades do orçamento no suporte ao processo de gestão.

Figura 1

Modelo teórico da pesquisa



Tendo em vista as características de cada constructo e seus propósitos de mensuração, foram estruturadas a pesquisa documental, as entrevistas e o questionário. Dada a subjetividade do tópico, o constructo “intensidade das contradições institucionais” não pôde ser avaliado por meio da pesquisa documental e do questionário, que mostraram apenas a existência de contradições, tendo sido investigado somente por meio das entrevistas. A triangulação não foi prejudicada, uma vez que foi possível, por meio da sobreposição do constructo “cerimonialidade x instrumentalidade”, obter as evidências necessárias para as análises. A Tabela 2 sintetiza as diferentes técnicas de coleta de dados e evidências, relativamente aos constructos.

Tabela 2

Síntese das técnicas de coleta de dados e evidências, e respectivos constructos.

Constructo	Pesquisa documental	Entrevistas	Questionário
Estágio de institucionalização	Sim	Sim	Sim
Intensidade das contradições institucionais	Não	Sim	Não
Tipo de pilar institucional	Sim	Sim	Sim
Cerimonialidade x instrumentalidade	Sim	Sim	Sim

A pesquisa documental considerou as recomendações de Sá-Silva et al. (2009) quanto a compreender o processo histórico do documento, tendo em vista os interesses e motivos que levaram à produção de tal material, a autenticidade, confiabilidade e natureza do texto, além de sua lógica

interna. Foram analisados os seguintes documentos: i) Regulamento Eclesiástico Administrativo (REA), conhecido como “manual de praxes”, que contém todos os procedimentos administrativos e financeiros que regem as organizações pertencentes à entidade religiosa mantenedora da organização estudada; ii) relatórios gerenciais gerados pelo software responsável pela elaboração do orçamento na instituição; iii) solicitações formais para elaboração do orçamento anual, com aprovação prévia em reuniões da Diretoria Administrativa da IES.

Também foi oferecido acesso à planilha na qual é realizado o orçamento na instituição, para que pudesse ser analisada. De acordo com a direção da instituição, não existem outros documentos com elementos da elaboração e uso do orçamento na instituição.

Entrevistas semiestruturadas abordaram todos os constructos, sobretudo para identificar a intensidade das contradições institucionais (Martins & Theóphilo, 2009). Foram entrevistados o contador e o tesoureiro da instituição de ensino, que conhecem os procedimentos orçamentários e se envolvem direta, explícita e implicitamente com os processos de formulação, execução e acompanhamento das práticas do orçamento, tanto para a cúpula administrativa quanto para os setores que utilizam este artefato gerencial. Apesar do pequeno número de entrevistados, eles representam a totalidade dos responsáveis pela elaboração e consolidação do orçamento da instituição, portanto, asseguram a saturação da amostragem (Fontanella et al., 2008). As entrevistas foram realizadas na semana de 18 a 21 de setembro de 2017, com duração média de 45 minutos, gravadas e depois transcritas.

Para o tratamento das evidências documentais e dos textos transcritos das entrevistas, foram aplicadas técnicas de análise de conteúdo, contemplando as etapas de pré-análise, codificação, categorização e inferência (Bardin, 2011), o que permitiu a construção de categorias e questões investigativas, com base nos elementos teóricos identificados para cada um dos constructos previamente apresentados.

Por fim, foi preparado o questionário. Para a parte que visava avaliar o “estágio de institucionalização”, utilizou-se o instrumento elaborado por Russo (2011), adaptado aos objetivos deste estudo. Para a avaliação dos demais constructos, os pesquisadores elaboraram questões com base na revisão da literatura. A versão final do questionário resultou em um conjunto de sete blocos. Seis deles tinham escores qualitativos (de zero a dez): o primeiro bloco caracterizava o respondente, o segundo trazia questões associadas ao “estágio de institucionalização”, e os demais questões associadas à participação orçamentária, características e motivações da organização que afetam o uso do orçamento, atributos do modelo de gestão que sustentam o uso do orçamento, integração entre processo de gestão e orçamento, e funcionalidades do orçamento no suporte ao processo de gestão.

Antes do envio, o questionário foi validado por três especialistas em Contabilidade Gerencial, que propuseram ajustes que foram incorporados na versão enviada aos respondentes (chefes de departamentos, coordenadores de curso). Em seguida, ele foi submetido a 30 deles, envolvidos na elaboração e utilização do orçamento, no período entre março e abril de 2017. Utilizou-se a ferramenta eletrônica *Google Forms* para captar as percepções sobre as dimensões previamente citadas. Foram obtidas dez (10) respostas completas, consideradas válidas.

O critério para a caracterização dos processos de institucionalização e, conseqüentemente, dos diferentes níveis/estágios seguiu as mesmas métricas adotadas por Russo (2011), que considerou o grau de concordância entre 0% e 40% como referente ao processo de habitualização; entre 41% e 90% ao de objetificação; e acima de 90% ao de sedimentação, ou totalmente institucionalizado (Tolbert & Zucker, 1999). Os demais blocos do questionário foram analisados descritivamente, considerando-se as pontuações para caracterizar o tipo de uso dado ao orçamento (cerimonial x instrumental).

A partir dos procedimentos metodológicos e elementos teóricos considerados, a Tabela 3 sintetiza o conjunto de proposições que serviram de base para a análise dos resultados provenientes das evidências.

Tabela 3*Síntese das proposições para análise dos resultados*

Estágio de Institucionalização	Intensidade das Contradições Institucionais	Tipo de Pilar Institucional	Cerimonialidade x Instrumentalidade	Resultado
Parcialmente institucionalizado	Indiferente	Indiferente	Indiferente	Fracasso ou abandono
Totalmente Institucionalizado	Baixa	Cultural-Cognitivo	Indiferente	Fracasso ou abandono
Totalmente Institucionalizado	Baixa	Normativo ou Regulatório	Misto	Institucionalização parcialmente bem-sucedida
Totalmente Institucionalizado	Baixa	Normativo ou Regulatório	Cerimonial	Institucionalização malsucedida
Totalmente Institucionalizado	Alta	Indiferente	Instrumental	Institucionalização bem-sucedida

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 Caracterização da organização estudada

A organização objeto de estudo oferece serviços educacionais desde o jardim de infância até a pós-graduação em diversas áreas, contando com cerca de 7.000 alunos somente no campus estudado. A rede educacional conta com mais de 450 unidades escolares e de nível superior somente no Brasil e, no âmbito mundial, conta com quase dois milhões de alunos.

Os procedimentos administrativos, gerenciais e educacionais seguem praticamente o mesmo modelo em todo o mundo, com poucas variações locais. Isso implica que os modelos gerenciais, especificamente para o orçamento empresarial, artefato gerencial estudado nesta pesquisa, também são utilizados nas instituições da rede educacional, localizadas nos cinco continentes. Com base nisso, pode-se considerá-los o padrão global desta rede de ensino.

Dado o contexto em que o orçamento é utilizado, as conclusões deste trabalho são passíveis de avaliação quanto à sua extrapolação para outras instituições similares da rede, não somente no Brasil, mas também em outras partes do mundo.

Com base em norma estabelecida pela mantenedora da instituição de ensino, o processo é o mesmo há pelo menos quarenta anos. Atualmente, na unidade avaliada, o processo de elaboração e acompanhamento orçamentário é desenvolvido em planilha Excel.

4.2. Estágio de institucionalização

O estágio de institucionalização foi avaliado levando-se em consideração as seguintes dimensões: processos, característica dos adotantes, ímpeto para difusão, atividade de teorização, variância na implementação e taxa de fracasso estrutural (Tolbert & Zucker, 1999). Para isso, foram utilizadas as técnicas de pesquisa documental, entrevistas e questionário.

A análise dos documentos, sobretudo do Regulamento Eclesiástico Administrativo (REA), evidencia o processo de normatização adotado para a elaboração e propósitos do orçamento na organização. Esse documento mostra que a principal função do orçamento é autorizar e controlar financeiramente a entidade, por meio de processos mensais realizados pelo tesoureiro perante a comissão diretora, nas reuniões plenárias. A prática orçamentária, dada a sistematização de seu uso, mostra ser sedimentada.

O documento também apresenta outros usuários do orçamento. Além do tesoureiro e da comissão diretora, são citados os responsáveis pela administração, por sua instrumentalização e execução. Dessa forma, pode-se considerar que ele é adotado por um grupo heterogêneo de atores. O

regulamento também evidencia que o processo de difusão da prática se dá por meio de normatização. Nos documentos não são apresentados processos de reavaliação, adaptações ou ajustes da prática orçamentária, podendo-se considerar que a teorização sobre a prática inexistente, possibilitando classificá-la como baixa teorização.

Em toda a organização, a forma como a prática é utilizada é única, o que permite classificá-la como uma prática com baixa variação em seu uso. Por fim, a prática se mantém em uso de forma contínua, sendo regimentalmente realizada. Isso permite afirmar que a taxa de fracasso estrutural é baixa.

As entrevistas confirmaram que o orçamento é adotado por um grupo heterogêneo de atores organizacionais. Além daqueles nominalmente citados no REA, os entrevistados também mencionaram os membros de diferentes áreas administrativas. Os chefes de departamentos e coordenadores de cursos de graduação e de pós-graduação, apesar de não participarem da elaboração do orçamento, têm autoridade para alterar suas metas específicas, desde que não modifiquem os montantes totais orçamentários.

Quanto ao processo de difusão, confirmou-se também nas entrevistas que ele ocorre por meio de normatização; entretanto, o alcance da difusão dentro da própria organização é considerado baixo, o que contradiz Strang e Meyer (1993), para quem a normatização é um poderoso instrumento para a difusão de instituições. Os entrevistados são unânimes em afirmar que não existe nenhum processo de teorização sobre o uso do orçamento, ou mesmo variações na forma como ele é utilizado, tendo em vista sua definição no REA, e seguido por toda a organização. Isso permite confirmar as baixas taxas de teorização e de variância na implementação. No caso dessa prática, a dimensão normativa se sobrepõe às demais, mas pode-se perceber a proximidade com o aspecto coercivo em seu uso (DiMaggio & Powell, 1983).

Na organização sob estudo, o processo orçamentário está estabelecido há décadas e vem sendo seguido por base em um processo rígido de normatização, podendo-se afirmar, assim, que ele se encontra em total institucionalização. Tal constatação não permite afirmar que em seu atual estágio a prática orçamentária atenda a todas as necessidades decorrentes do processo de gestão, entretanto, o fato de não existirem processos de teorização em curso evidenciam a conformidade dos agentes com o processo orçamentário.

Por fim, segundo os entrevistados, o processo orçamentário pode ser considerado sedimentado, uma vez que ele se repete por sucessivas gerações de usuários, sem mudanças, e com baixa taxa de fracasso estrutural, uma vez que seu uso ocorre de forma contínua.

O questionário evidencia também a heterogeneidade dos adotantes, por meio de seus perfis funcionais (gerentes: 33,3%; coordenadores de cursos: 44,5%; outras funções: 22,2%), formação acadêmica (especialistas ou pós-graduados: 33,3%; mestres: 11,2%; doutores: 33,3%; e pós-doutores: 22,2%), com menor foco em áreas de negócio (22,2%), tempo em que atuam na organização (de 6 a 10 anos: 22,2%; de 16 a 20 anos: 44,4%; e mais que 20 anos: 33,4%). Os profissionais que responderam ao questionário estavam em sua maioria ligados às atividades acadêmicas (diretoria administrativa: 11,1%; contabilidade: 11,1%; prestação de serviços: 11,1%; atividades-fim e diretoria acadêmica: 66,7%).

Quanto aos critérios para difusão, a menor parte dos respondentes não identifica o processo de normatização do orçamento como preponderante na organização (22,2%). O mesmo ocorre com o processo de teorização, que é identificado como existente por um pequeno grupo de respondentes (33,3%). Tais entendimentos possibilitam afirmar que sua difusão ocorre por meio da normatização, há baixa variância em sua adoção e a atividade de teorização é baixa.

A totalidade dos respondentes faz parte do grupo que utiliza o orçamento, o que permite afirmar a baixa taxa de fracasso estrutural. A dimensão processual, por outro lado, evidenciou que quando as práticas utilizadas na organização foram comparadas ao que a literatura sugere como *benchmarking*, as pontuações levaram à média de 3,42, em uma escala de 0 a 10. Com base no

constructo utilizado (Russo, 2011), tal pontuação (< 40%) remete ao estágio de habitualização. Isso sugere a percepção de inadequação da prática frente ao que é sugerido pela teoria.

A Tabela 4 sintetiza os resultados obtidos para o processo de institucionalização e sugere que a prática orçamentária se encontra totalmente institucionalizada. Entretanto, por meio da dimensão de processos, há evidências de que sua qualidade não é a esperada por parte dos usuários (os respondentes do questionário).

Tabela 4

Síntese dos resultados do estágio de institucionalização do orçamento

Dimensão	Fonte de evidência			Evidência obtida	Evidências esperadas para total institucionalização
	Documentos	Entrevistas	Questionário		
Processos	Sedimentação	Sedimentação	Habitualização	Sedimentação/ Habitualização	Sedimentação
Característica dos adotantes	Heterogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos
Ímpeto para difusão	Normatização	Normatização	Normatização	Normatização	Normatização
Atividade de teorização	Baixa	Baixa	Baixa	Baixa	Baixa
Variância na implementação	Baixa	Baixa	Baixa	Baixa	Baixa
Taxa de fracasso estrutural	Baixa	Baixa	Baixa	Baixa	Baixa

4.3. Intensidade das contradições institucionais

A intensidade das contradições institucionais foi avaliada por meio das dimensões: ineficiência técnica, não adaptabilidade, incompatibilidade interinstitucional e interesses desalinhados.

Pode-se afirmar que as práticas orçamentárias utilizadas na organização, que podem ser observadas e estão descritas em atos normativos em documentos, não estão alinhadas àquelas que são propostas pela literatura e na prática das organizações que se valem do orçamento como meio para criação de valor. Em outras palavras, pode-se dizer que não foi o mercado capitalista a lógica determinante para o estabelecimento dessa prática. O questionário também evidenciou que a utilização do orçamento é percebida pelos respondentes como incipiente (estágio de habitualização), apesar de haver indícios de que a prática está efetivamente institucionalizada. Isso nos leva a refletir que também não é a lógica das corporações ou das profissões que determina seu uso. Em síntese, os documentos e o questionário evidenciam a existência de contradições institucionais, mas não possibilitam medir sua intensidade.

Como meio de aprofundar a compreensão sobre a intensidade dessas contradições, foram utilizadas entrevistas semiestruturadas. Elementos relacionados à ineficiência técnica são identificados na fala dos entrevistados, quando enfatizam que o orçamento deixa a desejar como ferramenta de apoio aos processos de tomada de decisão, o que o leva a ser pouco percebido como um instrumento para tal fim. Por exemplo, o entrevistado 2, quando trata do uso do orçamento para suporte à gestão operacional, afirmou que “quando o balancete é mostrado com o “estrago”, daí o gerente do setor tem que correr atrás”, mas quando o orçamento é elaborado, os gestores não são envolvidos necessariamente, somente a alta administração. Corroborando, o entrevistado 1 argumentou que a “nossa estrutura não vai ao nível de departamento, é feito o orçamento geral”, não há qualquer orçamento para os departamentos que não geram receitas, mas “há uma verba que o curso tem para semanas especiais”, atestando que há algum recurso alocado no orçamento “para quem trabalha diretamente com o aluno”. Apesar disso, não foi identificado abandono do uso proposto, evidenciando, assim, o baixo nível de contradições.

A adaptabilidade do orçamento é questionada pelos entrevistados, ao identificarem a ineficiência técnica dos controles e considerarem que tal ocorrência se deve ao fato de existir, há décadas, somente um padrão orçamentário para todas as instituições pertencentes à organização. Também é questionada pela forma rígida como ele é tratado, não sendo permitidas adaptações, o que leva à percepção de incompatibilidades quanto a seu uso e benefícios. Nesse contexto, o entrevistado 1, ao analisar a metodologia de elaboração do orçamento, afirmou que “o manual de praxes determina o percentual repassado à instituição pela mantenedora”, como também os percentuais de limite em relação à receita para “custo de pessoal” e de “despesas gerais”. Por outro lado, os gestores das áreas se adaptam à incompatibilidade do orçamento, sem que ocorram tensões ou conflitos, ou seja, com baixo nível de contradições.

Não são percebidas evidências de incompatibilidade interinstitucional quando se avalia o uso do orçamento. Isso é explicado, segundo os entrevistados, pela forte centralização de poder e o exercício da obediência, por se tratar de uma organização com caráter confessional (religioso). Há grande respeito às estruturas hierárquicas e à autoridade instituída. O fato de a alta administração definir as necessidades orçamentárias e os demais passivamente obedecerem, reflete o baixo nível de contradições institucionais, uma vez que, na percepção dos entrevistados, os gestores colocam os objetivos da instituição acima dos objetivos pessoais e interpessoais, evidenciando assim, o baixo nível de contradições.

Por fim, o desalinhamento dos interesses é relatado nas entrevistas e é evidenciado no estabelecimento das metas. Tal aspecto é minimizado, uma vez que a instituição possibilita que os gestores promovam ajustes pontuais, desde que não implique a mudança do montante esperado para o período. Por exemplo, o entrevistado 2 afirmou, quanto às metas, que “a administração já tem uma visão para o que pretendem para o exercício”, mas quando ocorre algo novo (por exemplo, o lançamento de um novo curso), “é levado à Diretoria para avaliar a alteração do orçamento daquele item segundo a necessidade nova que surgiu”. Isso pode justificar o motivo de ser identificado um nível baixo de barganha entre os gestores. Essa dinâmica evidencia o baixo nível de contradições.

Sintetizando, pode-se considerar que o fato de a lógica predominante não focar nos resultados financeiros contribui para que o nível de tensões e, conseqüentemente, contradições seja baixo. Por outro lado, tal contexto pode trazer implicações diretas à forma como ocorre a institucionalização da prática orçamentária (Popik & Lavarda, 2014; Seo & Creed, 2002; Wanderley & Soeiro, 2016). Costa et al. (2010) consideram que, em ambientes organizacionais mais espiritualizados, os conflitos são minimizados, tanto evitados como corrigidos, em função da base de valores existente. Por meio das evidências obtidas nas entrevistas, pode-se considerar que, nesta organização, a intensidade das contradições institucionais é baixa.

4.4. Tipo de pilar institucional

Conforme citado anteriormente, a análise documental, principalmente do Regulamento Eclesiástico Administrativo (REA), mostra que o processo orçamentário é detalhadamente normatizado, inclusive determinando as diretrizes e percentuais que os campos e instituições da organização religiosa mantenedora devem utilizar. O termo “campo” se refere aos órgãos administrativos das igrejas. O termo “instituições” se refere aos vários tipos de instituições mantidos pela organização religiosa, como as educacionais e hospitalares.

Quanto ao propósito de uso do orçamento, o regulamento esclarece que a finalidade de todo orçamento é servir como principal instrumento de autorização e controle financeiro da entidade. O tesoureiro deve entregar mensalmente informação financeira atualizada aos colegas da administração. Para a Comissão Diretiva, deve-se entregar, pelo menos, nas reuniões plenárias, comparando os resultados das operações com o orçamento (REA).

As administrações são responsáveis, ante as comissões diretivas, pela instrumentação e execução do orçamento. Devem, portanto, tomar as decisões administrativas que forem necessárias para garantir a estabilidade financeira da organização, usando o orçamento como guia (REA).

Os entrevistados também destacaram a importância do REA para a implantação do orçamento na instituição, por meio da normatização. Por ser um modelo global de gerenciamento, ele é regulamentado e exigido pela mantenedora a todas as instituições que fazem parte da organização religiosa, em todo o mundo. Não foram identificados elementos que possibilitem compreender como se iniciou o orçamento na organização. Entretanto, ele é percebido como resultante de uma norma maior (REA), existente antes mesmo da fundação da instituição.

O questionário, conforme descrito anteriormente, permite afirmar que o principal mecanismo de difusão é a normatização, apesar de, no limite, ser identificado por alguns respondentes como uma forma coerciva de uso. Conclui-se, assim, que o pilar normativo (Scott, 2001) é o principal pilar institucional que sustenta a utilização do orçamento na organização estudada.

4.5. Cerimonialidade versus Instrumentalidade

Foram avaliadas as seguintes dimensões: participação orçamentária, características e motivações da organização que afetam o uso do orçamento, atributos do modelo de gestão que sustentam o uso do orçamento, integração entre processo de gestão e orçamento, e funcionalidades do orçamento no suporte ao processo de gestão.

Os documentos possibilitaram compreender que a definição do instrumento do orçamento e seu processo de elaboração são rigidamente normatizados. Um padrão (*template*) que contém todas as informações previstas é estabelecido e explicado campo a campo. Até a forma como devem ser feitas as operações matemáticas entre os campos é detalhada. Quanto à finalidade de uso, sob a perspectiva econômico-financeira, os documentos evidenciam a preocupação com o equilíbrio operacional e a saúde financeira das instituições que fazem da parte da organização de cunho confessional religioso. Os documentos apresentam margens que devem ser obedecidas, reflexos advindos do recebimento de subvenções, ganhos na operação de venda de livros, investimentos, etc..

Quanto ao processo para a elaboração do orçamento, os documentos mostram que cabe ao tesoureiro esta tarefa e, para tanto, ele deve obter as informações necessárias por meio de consulta aos demais administradores, cabendo à comissão diretiva a aprovação. Outro aspecto é que o REA estabelece que o orçamento deve ser elaborado anualmente; assim, não são realizadas revisões ou ajustes durante o ano.

As evidências obtidas por meio dos documentos sugerem que seu uso é cerimonial ou, na melhor das hipóteses, misto, uma vez que ele não dispõe de elementos que possibilitem sua adequação às características da operação, seja do ponto de vista da estrutura do documento ou de sua temporalidade, que sofrem influências de diversas naturezas, inclusive tributárias, notadamente no Brasil (Meyer & Rowan, 1977; Russo & Guerreiro, 2017).

Foi entrevistado, em um primeiro momento, o gerente financeiro da instituição (que tem o papel de tesoureiro) que, conforme o Regulamento Eclesiástico Administrativo, é o responsável pela elaboração do orçamento. Sendo assim, ele é peça-chave para a melhor compreensão dos procedimentos adotados em sua preparação, aprovação e acompanhamento, bem como para informar o teor das reuniões que concernem ao artefato gerencial em estudo. O tesoureiro é a pessoa mais habilitada para tratar de assuntos gerenciais, não só pela autoridade que o regimento interno lhe outorga e por possuir grande experiência na área gerencial e financeira, mas pelo tempo de trabalho na organização (mais de 13 anos na instituição e mais de 41 anos na organização), bem como por ser membro atuante em todo o processo que envolve o orçamento.

O segundo entrevistado foi o contador da instituição. Embora transferido para lá há pouco mais de um ano, já possui vasta experiência na organização da Igreja mantenedora, conhecendo profundamente os processos gerenciais adotados, o que inclui todo o processo orçamentário. Assim

como o tesoureiro, o contador é membro atuante no processo relativo ao orçamento, bem como nas reuniões que tratam do tema.

Os entrevistados afirmaram que durante o processo de elaboração do orçamento, para a projeção das receitas do exercício, são consideradas variáveis como a quantidade de cursos oferecidos, número de alunos, além de aspectos macroeconômicos. Não foram observadas análises dos fatores associados aos custos e despesas, o que pode limitar a utilização do orçamento para o seu propósito, ou seja, servir como um sistema de informação gerencial de apoio ao planejamento e tomada de decisão (Anthony & Young, 2002); Hansen et al., 2003; Parisi, 2011).

As metas são estabelecidas de forma conservadora, o que pode levar à existência de folga orçamentária. Tal ocorrência, além de reduzir a contribuição do orçamento para a adequada alocação de recursos, pode também ser compreendida como um fator antiético (Frezatti et al., 2013). A reserva acontece à medida em que a alta administração de cada uma das unidades de negócio (universidades, etc.) presta contas para a administração central, com base nos objetivos estabelecidos no orçamento. Conforme observado, o orçamento é elaborado com conceito de folga, mesmo que tal prática não seja percebida como antiética por aqueles que dela estão se valendo.

A participação dos gestores de áreas de responsabilidade só é possível depois da aprovação do orçamento pela diretoria, e o que lhes cabe é solicitar ou negociar ajustes de valores das metas estabelecidas para cada departamento. Considera-se que a possibilidade de tal negociação tem papel importante no comportamento dos envolvidos.

Por fim, foi relatado que o ajuste realizado no orçamento ocorre quando da efetivação da quantidade de matrículas e do ajuste nas receitas, mas sem nenhuma implicação nos demais gastos (Arnold & Gillenkirch, 2015).

As evidências obtidas por meio das entrevistas sugerem que o uso do orçamento é cerimonial ou, na melhor das hipóteses, misto, uma vez que ele não aprofunda a análise dos resultados, não envolve os participantes, não está integrado às estruturas de planejamento e nem mesmo é atualizado de forma satisfatória (Meyer & Rowan, 1977; Russo & Guerreiro, 2017).

Por meio do questionário, os respondentes (85,7%) declararam não participar da elaboração do orçamento, tampouco serem solicitados por seus superiores a contribuir nesse processo. Os respondentes consideram que sua participação no processo orçamentário é de menor relevância e sem nenhuma influência no processo. Apesar disso, ao avaliarem os valores que são alocados a suas áreas, não consideram o processo justo ou lógico (53,2%). Na visão dos respondentes, a utilização do orçamento não está associada à necessidade de planejar (89,9%), tampouco se justifica por pressão econômica (62,5%).

Quanto aos atributos do modelo de gestão que sustentam a utilização, há concordância entre os respondentes de que o orçamento é utilizado para o alcance dos objetivos e resultados esperados pela organização (75%), e que o foco do orçamento é a sustentabilidade financeira da instituição (88,9%), contando com o compromisso dos gestores para o alcance das metas propostas (77,8%). Por outro lado, reconhecem a centralização do processo de decisão, uma vez que os critérios de validação do orçamento não são do conhecimento dos gestores (88,9%), e que não há associação da remuneração ao desempenho (100%), uma vez que não são contempladas no orçamento recompensas para o atingimento de metas.

Quanto à influência do orçamento no processo de gestão e dos instrumentos que são utilizados para esse fim, entre outros pontos, foram evidenciadas: i) a percepção de não alinhamento do orçamento aos objetivos estratégicos da organização (66,7%); ii) a ausência de alocação de recursos no orçamento para a realização de objetivos estratégicos (66,7%); iii) a ausência de elementos informacionais no orçamento, que sustentem o direcionamento estratégico (66,7%); e iv) o processo de avaliação de variações tem caráter meramente formal (55,6%), e a inflexibilidade das metas durante os processos de negociação com os superiores hierárquicos (74%).

Dadas as evidências apresentadas, pode-se considerar que, apesar de inúmeros aspectos mostrarem a cerimonialidade do uso, deve-se considerar seu uso como misto (instrumental e

cerimonial), uma vez que o modelo de gestão evidencia a utilização do orçamento para o alcance dos objetivos e resultados esperados pela organização e a sustentabilidade financeira da instituição.

4.6. Síntese dos resultados

À luz das evidências apresentadas nos tópicos precedentes, pode-se inferir que o orçamento, na organização estudada, é o resultado de uma institucionalização parcialmente bem-sucedida.

Tabela 5

Síntese das evidências obtidas

Estágio de Institucionalização	Intensidade das contradições Institucionais	Tipo de Pilar Institucional	Cerimonialidade x Instrumentalidade	Resultado
Parcialmente institucionalizado	Indiferente	Indiferente	Indiferente	Fracasso ou abandono
Totalmente Institucionalizado	Baixa	Cultural-Cognitivo	Indiferente	Fracasso ou abandono
Totalmente Institucionalizado	Baixa	Normativo ou Regulatório	Misto	Institucionalização parcialmente bem-sucedida
Totalmente Institucionalizado	Baixa	Normativo ou Regulatório	Cerimonial	Institucionalização malsucedida
Totalmente Institucionalizado	Alta	Indiferente	Instrumental	Institucionalização Bem-sucedida

O resultado da avaliação se sustenta, principalmente, no pilar normativo materializado pelo REA, que define claramente a função do orçamento na instituição. Apesar do predomínio da cerimonialidade, foram encontradas evidências do uso instrumental, tanto nas entrevistas como na análise dos questionários. Caso o modelo teórico contemplasse somente a integração das abordagens de Tolbert e Zucker (1999) e Seo e Creed (2002), o provável resultado seria a institucionalização malsucedida, o que estaria mais alinhado aos achados de Junqueira et al. (2018). Mas ao se levar em conta as contradições institucionais, pode-se concluir que a institucionalização foi parcialmente bem-sucedida.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo avaliar a institucionalização do orçamento em uma instituição confessional de tendência religiosa. Pode-se inferir que tal organização possui um orçamento empresarial que teve uma institucionalização parcialmente bem-sucedida. A existência de um processo orçamentário altamente normativo (advindo do REA), em um contexto social com baixo nível de tensões (decorrente principalmente do caráter religioso da organização), contribui para que essa prática sirva principalmente a fins cerimoniais, ou seja, ela está institucionalizada, porém, com pouca relevância para a resolução dos problemas do dia a dia.

Esses resultados revelam que a organização estudada tem maior propensão ao desenvolvimento de atividades ritualísticas, em que a obediência e o cumprimento de dogmas fazem parte do dia a dia, estando mais sujeita a produzir e reproduzir práticas de gestão que poderão até ser institucionalizadas, mas que não contribuem para trazer os benefícios esperados e decorrentes de seu uso. São caracterizadas como institucionalizações malsucedidas, ou parcialmente bem-sucedidas. Nesse contexto, a organização religiosa está mais suscetível a este tipo de ocorrência, dados os elementos contextuais de sua realidade social, em que a existência dos ritos é central para a

formulação das bases da própria identidade religiosa, somada ao fato de a autoridade dos líderes não ser questionada, nem suas decisões.

Quanto ao objetivo secundário, o modelo proposto para tal avaliação integrou as propostas de Tolbert e Zucker (1999), Seo e Creed (2002), Wanderley e Soeiro (2016), Scott (2001) e Bush (1983). O modelo teórico foi testado empiricamente e contribuiu para a identificação de fatores que podem estar levando a uma institucionalização parcialmente bem-sucedida do orçamento naquela organização, além de destacar os aspectos que contribuem para o sucesso do processo de institucionalização, com base no quadro conceitual proposto por Tolbert e Zucker (1999).

Tal conclusão ajuda os gestores da instituição religiosa a atentarem para os riscos oferecidos ao desempenho da organização, decorrentes dos atributos apresentados. Mesmo não tendo como objetivo o lucro, sem a otimização dos recursos, a continuidade da organização pode ser comprometida.

Para a academia, este trabalho contribui com um modelo teórico que possibilitou avaliar estágios de institucionalização em uma organização religiosa. Foi ampliada a visão de legitimidade proposta por Seo e Creed (2002), que consideram unicamente o pilar Cultural-Cognitivo, dos três pilares institucionais propostos por Scott (2001). Neste estudo pôde-se constatar que, por meio do pilar Normativo (mediante o REA), foi possível avaliar o orçamento como parcialmente bem-sucedido. Entende-se que deve haver a avaliação da institucionalização sob a ótica dos diferentes pilares da legitimidade.

Como sugestão para pesquisas futuras, o modelo aqui proposto poderá ser replicado em outros tipos de organizações religiosas e do terceiro setor, como também nas do segundo setor (mercado), para que seja aprimorado e amplie a discussão sobre a institucionalização de artefatos gerenciais.

REFERÊNCIAS

- Anthony, R. N., & Young, D. W. (2002). *Management control in nonprofit organizations* (7th ed.). Boston: McGraw-Hill.
- Arnold, M. C., & Gillenkirch, R. M. (2015). Using negotiated budgets for planning and performance evaluation: An experimental study. *Accounting, Organizations and Society*, 43, 1-16. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.02.002>
- Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- Beuren, I. M., Beck, F., & Popik, F. (2015). Interesses compartilhados afetam a veracidade do orçamento? *Revista Contabilidade e Finanças*, 26(67), 11-26. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201512090>
- Blat Gimeno, F. R. (1986). Relaciones laborales en empresas ideológicas. *Colección de Estudios, Serie Relaciones Laborales, Centro de Publicaciones*. Madrid: Ministerio de Trabajo y de la Seguridad Social.
- Booth, P. (1993). Accounting in churches: A research framework and agenda. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6(4), 37-67. <https://doi.org/10.1108/09513579310045684>
- Burchell, S., Clubb, C., & Hopwood, A. G. (1985). Accounting in its social context: towards a history of value added in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society*, 10(4), 381-413. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(85\)90002-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(85)90002-9)
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: An institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3-25. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119>
- Bush, P. D. (1983). An exploration of the structural characteristics of a Veblen-Ayres-Foster defined institutional domain. *Journal of Economic Issues*, 27(1), 35-66. <https://doi.org/10.1080/00213624.1983.11504088>
- Carmona, S., & Ezzamel, M. (2006). Accounting and religion: A historical perspective. *Accounting History*, 11(2), 117-127. <https://doi.org/10.1177/1032373206063109>
- Costa, F., Gassner, F. P., Espejo, M. M. S. B., & Pacheco, V. (2010). A compreensão das práticas de contabilidade gerencial à luz do paradigma espiritual: Uma lente alternativa ao pensamento econômico-racionalista. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(9), 79-99. <https://doi.org/10.11606/rco.v4i9.34768>

- Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1988). An institutional perspective on the rise, social transformation, and fall of a university budget category. *Administrative Science Quarterly*, 33, 562-582. <https://doi.org/10.2307/2392644>
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., & Samuel, S. (1996) Managerial accounting research: The contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research*, 8, 1-36.
- Covaleski, M., Evans, J. H., Luft, J., & Shields, M. D. (2007). Budgeting research: Three theoretical perspectives and criteria for selective integration. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields (Eds.), *Handbook of Management Accounting Research*, 2 (pp. 587-624). Oxford: Elsevier
- Dani, A. C., Zonatto, V. C. S., & Diehl, C. A. (2017). Participação orçamentária e desempenho gerencial: Uma meta-análise das relações encontradas em pesquisas desenvolvidas na área comportamental da contabilidade. *ASAA - Advances in Scientific and Applied Accounting*, 10(1), 54-72. <https://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/307/177>
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48, 147-160. <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Drăgușin, C.-P., & Avram, M. (2015). The University Budget -- a Tool to Streamline the Relationship between Resources and Expenses. *Young Economists Journal / Revista Tinerilor Economisti*, 12(24), 21–28. <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=116803717&lang=pt-br&site=ehost-live>.
- Fank, O. L., Angonese, R., & Lavarda, C. E. F. (2011). A percepção dos gestores acadêmicos de uma IES quanto às críticas ao orçamento. *Journal of Accounting, Management and Governance*, 14(1), 82-93. https://www.revistacgg.org/contabil/article/view/291/pdf_153
- Fontanella, B. J. B., Ricas, J., & Turato, E. R. (2008) Amostragem por saturação em pesquisas qualitativas em saúde: contribuições teóricas. *Caderno de Saúde Pública*, 24(1), 17-27. <https://www.scielo.org/pdf/csp/2008.v24n1/17-27/pt>
- Foucault, M. (2004). *Sécurité, territoire, population: Cours au Collège de France, 1977-1978*. Paris, Gallimard/ Seuil (435 p). <https://doi.org/10.7202/014590ar>
- Frezatti, F., Beck, F., & Silva, J. O. (2013) Percepções sobre a criação de reservas orçamentárias em processo orçamentário participativo. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 7(4), 335-354. <https://doi.org/10.17524/repec.v7i4.972>
- Frezatti, F., Relvas, T. R. S., Junqueira, E., Nascimento, A. R. D., & Oyadomari, J. C. (2013). Críticas ao orçamento: Problemas com o artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise? *ASAA – Advances in Scientific and Applied Accounting*, 3(2), 190-216. <https://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/11/17>
- Friedland, R., & Alford, R. R. (1991). Bringing society back in: Symbols, practices, and institutional contradictions. In W. W. Powell & P. J. DiMaggio (Eds.), *The New Institutionalism in Organizational Analysis* (pp. 232-263). Chicago: University of Chicago Press.
- Hansen, S., Otley, D., & Van der Stede, W. (2003). Practice developments in budgeting: An overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15(1), 95–116. <https://doi.org/10.2308/jmar.2003.15.1.95>
- Heinzmann, L. M., & Lavarda, C. E. F. (2011). Cultura organizacional e o processo de planejamento e controle orçamentário. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 5(13), 4-19. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=235222080002>
- Hillen, C., & Lavarda, C. E. F. (2020). Orçamento e ciclo de vida em empresas familiares em processo de sucessão. *Revista Contabilidade & Finanças*, 31(83), 212-227. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201909600>
- Hope, J., & Fraser, R. (2003). *Beyond budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Hopwood, A. G. (1985). The tale of a committee that never reported: Disagreements on intertwining accounting with the social. *Accounting, Organizations and Society*, 10(3), 361-377. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(85\)90025-X](https://doi.org/10.1016/0361-3682(85)90025-X)
- Hopwood, A. G. (1987). The archeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 207-234. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90038-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90038-9)
- Irvine, H. (2005). Balancing money and mission in a local church budget. *Accounting, Auditing and Accountability*, 18(2), 211-237. <https://doi.org/10.1108/09513570510588733>

- Jacobs, K. (2005). The sacred and the secular: Examining the role of accounting in the religious context. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(2), 189-210. <https://doi.org/10.1108/09513570510588724>
- Jones, C., & Reay, T. (2016). Qualitatively capturing institutional logics. *Strategic Organization*, 14(4), 441-454. <https://doi.org/10.1177/1476127015589981>
- Junqueira, E., Caliman, D. R., Frezatti, F., & Gonzaga, R. P. (2018). Fatores Inibidores da institucionalização do processo orçamentário em uma Instituição Federal de Ensino Superior. *Base - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 15(3), 178-192. <https://doi.org/10.4013/base.2018.153.02>
- Laughlin, R. (1988). Accounting in its social context: An analysis of the accounting systems of the Church of England. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1(2), 19-42. <http://dx.doi.org/10.1108/EUM0000000004622>
- Laughlin, R. (1990). A model of financial accountability and the Church of England. *Financial Accountability & Management*, 6(2), 93-114. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.1990.tb00427.x>
- Leardini, C., & Rossi, G. (2013). Accounting and power in religious institutions: Verona's Santa Maria della Scala monastery in the Middle Ages. *Accounting History*, 18(3), 415-427. <https://doi.org/10.1177/1032373213487336>
- Lyrío, M. V. L., Souza Melo, V., Codesso, M. M., & Lunkes, R. J. (2014). Orçamento por desempenho: Uma análise da relação entre desempenho e alocação de recursos em ações no orçamento de uma Instituição Federal de Ensino Superior. *Revista Gestão Universitária na América Latina-GUAL*, 7(1), 148-168. <https://doi.org/10.5007/1983-4535.2014v7n1p148>
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica*. São Paulo: Atlas.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363. <https://www.jstor.org/stable/2778293>
- Mucci, D. M., Frezatti, F., & Dieng, M. (2016). As múltiplas funções do orçamento empresarial. *Revista de Administração Contemporânea*, 20(3), 285-303. <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2016140121>
- Otley, D. (1999). Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363-382. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0115>
- Parisi, C. (2011). Planejamento e controle. In C. Parisi, & E. Megliorini (Orgs.). *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Popik, F., & Lavarda, C. E. F. (2014). Contradições institucionais, práxis e mudança do controle gerencial: Estudo de caso em uma cooperativa. In *Anais do XXI Congresso Brasileiro de Custos*, Natal, RN. <https://anaiscbr.com.br/anais/issue/view/21>
- Prigol, N. M. M., & Villatore, M. A. C. (2018). As organizações de tendência confessionais sob a ótica das relações de emprego. *Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito*, 10(3), 314-325. <https://doi.org/10.4013/rechtd.2018.103.08>
- Reis, C. Z. T., Oliveira, A. R., Silveira, S. F. R., & Cunha, N. R. S. (2017). Modelo orçamentário das universidades federais: Fatores motivadores e inibidores de sua institucionalização. *Brazilian Journal of Management/Revista de Administração da UFSM*, 10(6), 1081-1100. <https://www.redalyc.org/pdf/2734/273454951009.pdf>
- Rixon, D. & Faseruk, A. (2010). Not-for-profit accounting standards: Should churches and private enterprise sing from the same hymnbook? In *Proceedings of the North American Accounting Society Conference*, Chicago.
- Rixon, D. & Faseruk, A. (2012). Secular tools and sacred goals: A case study of how Anglican priests are embracing management accounting and strategic planning. *Journal of Business Diversity*, 12 (1), 19-32. <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.944.1853&rep=rep1&type=pdf>
- Rixon, D., Rois, J., & Faseruk, A. (2014). The seven deadly sins of Church accounting. *Journal of Business Diversity*, 14(1), 9-17. http://www.m.www.na-businesspress.com/JBD/FaserukA_Web14-1.pdf
- Russo, P. T. (2011). *A institucionalização do Balanced Scorecard pelas organizações: O caso SABESP*. (Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, São Paulo, SP.
- Russo, P. T. (2015). *Comportamento do uso de práticas de Contabilidade Gerencial sob a ótica institucional*. (Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP. <https://doi.org/10.11606/T.12.2016.tde-22012016-111432>

- Russo, P. T., & Guerreiro, R. (2017). Percepção sobre a sociomaterialidade das práticas de contabilidade gerencial. *Revista de Administração de Empresas*, 57(6), 567-584. <https://doi.org/10.1590/s0034-759020170605>
- Sá-Silva, J. R., Almeida, C. D., & Guindani, J. F. (2009). Pesquisa documental: Pistas teóricas e metodológicas. *Revista Brasileira de História e Ciências Sociais*, 1(1), 1-15. <https://periodicos.furg.br/rbhcs/issue/archive>
- 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>
- Scott, W. R. (2001). *Institutions and organizations*. London: Sage.
- Seo, M.G. E., & Creed, W. E. D. (2002). Institutional contradictions, praxis, and institutional change: A dialectical perspective. *Academy of Management Review*, 27(2), 222-247. <https://doi.org/10.5465/amr.2002.6588004>
- Soeiro, T. M., & Wanderley, C. A. (2019). A teoria institucional na pesquisa em contabilidade: Uma revisão. *Organizações & Sociedade*, 26(89), 291-316. <https://doi.org/10.1590/1984-9260895>
- Souza, R. P., Russo, P. T., & Guerreiro, R. (2020). Estudo sobre a usabilidade das práticas de contabilidade gerencial mais intensamente usadas em empresas que atuam no Brasil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 17(45), 33-49. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2020v17n45p33>
- Stock, S. (1995). Church reporting made easy: A controller brings business accounting to a nonprofit organization. *Management Accounting*, 76(9), 56-59.
- Strang, D., & Meyer, J. W. (1993). Institutional conditions for diffusion. *Theory and Society*, 22(4), 487-511. <https://doi.org/10.1007/BF00993595>
- Thornton, P. H. (2004). *Markets from culture: Institutional logics and organizational decisions in higher education publishing*. Stanford, CA: Stanford University Press
- Thornton, P. H., & Ocasio, W. (1999). Institutional logics and the historical contingency of power in organizations: Executive succession in the higher education publishing industry, 1958–1990. *American Journal of Sociology*, 105(3), 801-843. <https://www.journals.uchicago.edu/doi/abs/10.1086/210361>
- Thornton, P. H., & Ocasio, W. (2008). *Institutional logics*. In R. Greenwood, C. Oliver, K. Sahlin, & R. Suddaby (Eds.), *The Sage Handbook of Organizational Institutionalism* (pp. 99-129). London: Sage.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1983). Institutional sources of change in the formal structure of organizations: The diffusion of civil service reform, 1880 – 1935. *Administrative Science Quarterly*, 28(1), 22-39. <https://doi.org/10.2307/2392383>
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. A (1999). *Institucionalização da teoria institucional*. In S. Clegg, C. Hardy, & W. Nordy, *Handbook de Estudos Organizacionais* (pp. 196-219) (H. F. Martins e R. L. S. Cardoso, Trads.). São Paulo: Atlas.
- Wanderley, C. A., & Soeiro, T. M. (2016). Contradição institucional e o Balanced Scorecard: Um caso de mudança sem sucesso. *Revista Universo Contábil*, 12(1), 45-65. <https://doi.org/10.4270/ruc.2016103>
- Wrubel, F., Toigo, L. A., & Lavarda, C. E. F. (2015). Mudanças nas rotinas contábeis: Contradições institucionais e práxis humanas. *RACE – Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 14(3), 1175-1204. <https://doi.org/10.18593/race.v14i3.6484>
- Yin, R. K. (2015). *Estudo de caso: planejamento e métodos* (5a ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Zietlow, J. T. (1988). Capital and operating budgeting practices in pure nonprofit organizations. *Financial Accountability and Management*, 5(4), 219-32. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.1989.tb00320.x>