



O ORÇAMENTO COMO FERRAMENTA DE GESTÃO DE RECURSOS FINANCEIROS NO TERCEIRO SETOR SOB A ÓTICA DA TEORIA INSTITUCIONAL

RESUMO

A grande motivação para a construção do PTI – Parque Tecnológico de Itaipu foi a busca pelo desenvolvimento da região oeste do Paraná. Esse desenvolvimento ocorre em diversas dimensões, através programas e projetos gerados a partir de uma sinergia entre diversas empresas, centros de pesquisa, laboratórios e instituições, sendo essencial o adequado controle dos recursos desta organização. Esta pesquisa teve como objetivo analisar os fatores motivadores do processo de mudança do controle orçamentário da Fundação Parque Tecnológico de Itaipu, a qual é uma instituição do terceiro setor, por intermédio da implementação do setor de Controladoria do orçamento, sob a ótica da teoria institucional. Realizou-se uma pesquisa com abordagem qualitativa, descritiva e operacionalizada pelo procedimento de estudo de caso. Os dados foram coletados utilizando um roteiro semiestruturado para realização de entrevistas com envolvidos no orçamento da organização, para análise aplicou-se a técnica da análise de conteúdo. Os resultados demonstram que as mudanças no controle orçamentário e criação do setor de controladoria na organização ocorreram por fatores externos, como ansiedade por sobrevivência e fatores internos relacionados a improvisação, não identificando fatores de resistência. Em relação aos fatores de resistência às mudanças, os mesmos não foram identificados na instituição, sendo que inclusive o fator de poder institucional apareceu como algo motivacional e que contribuiu para as mudanças. Conclui-se que as mudanças estão institucionalizadas e são acompanhadas de forma contínua, sendo que elas proporcionaram diversos resultados positivos para organização, no sentido melhoria na tomada de decisão e transparência dos recursos.

Palavras Chaves: Terceiro Setor. Orçamento. Gestão Orçamentária. Controladoria.

Linha Temática: Contabilidade Pública Não Governamental (OSCIPs)

1. INTRODUÇÃO

O terceiro setor é composto por organizações sem fins lucrativos, privadas, mas com interesses públicos, que visam combater a desigualdade social e garantir os direitos sociais da sociedade a redução, realizando, inclusive, diversas ações para reduzir os problemas sociais e ambientais (Araújo, 2005). Essas organizações substituem o Estado em algumas atividades, e têm se diferenciado pela eficácia de sua atuação na solução criativa e econômica de problemas sociais (Donnelly-Cox, Donoghue & Hayes, 2001; Drucker, 2012).

Embora não objetivem lucro, essas organizações, em muitos casos, recebem recursos financeiros e não financeiros da sociedade civil, do governo e de investidores que, mesmo não tendo interesses particulares, desejam conhecer a forma de aplicação de seus recursos. Desta forma, como qualquer outra companhia, para seu desempenho e continuidade faz-se necessário uma adequada gestão no processo de gerenciamento de suas atividades (Marcuello, 2001; Ribeiro & Timóteo, 2012). Com isso se observa que este setor sofre tanto pressões institucionais internas, quando externas, que podem influenciar de igual forma os processos de mudanças de sua gestão (Ribeiro & Timóteo, 2012).

A teoria institucional já está consumada na literatura da contabilidade gerencial (Burns & Scapens, 2000; Ribeiro & Scapens, 2006; Frezatti, Rocha, Nascimento, & Junqueira, 2009;



Major & Ribeiro, 2008), Através desta teoria se observa como e por que as estruturas e processos organizacionais tornam-se legitimados e as consequências deste processo de institucionalização. As pressões exercidas para que a organização se alinhe às regras e normas, acabam guiando seus comportamentos e dos indivíduos envolvidos, os quais tenderão a serem compatíveis às forças institucionais (Tolbert & Zucker, 1999). O que permite sua utilização para entender os processos de mudanças aplicados aos sistemas de controle gerenciais nas organizações.

Nesta perspectiva, alguns pesquisadores se destacaram por desenvolver e propor em suas pesquisas modelos teóricos de análise que exploram a mudança organizacional, contribuindo significativamente para teoria institucional. Entre estes modelos estão os propostos por Tolbert e Zucker (1999) e Burns e Scapens (2000). Ambos têm se demonstrado eficiência em explicar a ocorrência de mudanças institucionais nas organizações, observando elementos de análise distintos. O modelo de Tolbert e Zucker (1999) focaliza em fatores externos como elementos determinantes para a mudança, enquanto o modelo de Burns e Scapens (2000) é utilizado na investigação sobre institucionalização do processo de mudanças, em especial de gestão e contabilidade gerencial.

Com o crescimento significativo, tanto no âmbito social quanto financeiro do Terceiro Setor, ocorreu um aumento considerável nas publicações acadêmicas de pesquisas contábeis no Brasil, direcionadas a melhorar técnicas, identificar falhas e auxiliar na tomada de decisões, proporcionando uma ampla visão do que acontece nesse ambiente (Chagas, Luz, Cavalcante, & Araújo, 2011). Quanto aos processos de gestão, administração, financeira e orçamentária, estudos foram realizados em diferentes escopos, por exemplo, Roesch (2002) buscou demonstrar a diversidade das organizações e especificar os desafios gerenciais que elas enfrentam. Concluindo que as práticas de gestão devem partir dos problemas que circundam as organizações e precisam ser negociadas com os seus *stakeholder*.

Em um trabalho que objetivou entender o conhecimento e a aplicação de instrumentos relacionados ao processo de gestão em organizações do terceiro setor, constatou-se que do total das 20 instituições pesquisadas, 65% utilizam o planejamento estratégico e 60% elaboram o orçamento estratégico com acompanhamento de sua execução e adoção de medidas corretivas. Os pesquisadores afirmaram ainda, conhecer apenas em parte os instrumentos de gestão, entretanto, mais da metade deles afirmam acompanhar e tomar as medidas corretivas inerentes ao orçamento estratégico (Morgan & Benedicto, 2009).

Já Lopes, Andrade, Meira, Santos e Ferreira (2012) procuraram demonstrar como é realizado o controle de recursos financeiros recebidos pelas organizações do terceiro setor, para suas atividades sociais. Identificaram que das 7 organizações analisadas, 100% fazem o fechamento contábil apenas para atender a legislação, contudo não existe segregação de funções, havendo falta de funcionários capacitados para a manutenção de registros contábeis. Quanto à gestão do orçamento, 29% destas elaboram o planejamento orçamentário.

No Brasil existe uma escassez de estudos voltados à administração de recursos de organizações do Terceiro Setor, não se identificaram estudos que buscassem compreender a institucionalização do processo de gestão orçamentária no Terceiro Setor. A administração destas organizações envolve uma complexidade, em especial, por não objetivar a acumulação de lucros e, ao mesmo tempo, depender do recebimento de verbas para o financiamento de suas atividades (Ruthes & Cunha, 2006). Portanto, torna-se oportuno investigar os fatores que motivaram as mudanças e adequações institucionais nos processos de gestão e controle orçamentários aplicados em organizações do terceiro setor.



Diante do exposto, o presente estudo pretende responder a seguinte questão de pesquisa: **Como ocorre o processo de mudanças e adaptações no sistema de controle orçamentário, sob a ótica da teoria institucional, em uma organização do terceiro setor?**

Para responder esta pergunta, o presente trabalho foi realizado por meio do estudo de caso na Fundação Parque Tecnológico de Itaipu – FPTI, que se enquadra no Terceiro Setor, com objetivo de verificar como ocorreu o processo de mudança no sistema de controle orçamentário na Fundação, sob ótica da teoria institucional. Nos objetivos específicos foram descritas as mudanças ocorridas no controle orçamentário da organização, bem como os fatores motivadores, as resistências e a institucionalização destas mudanças e adequações. Na utilização de suporte teórico no estudo, destacam-se os modelos de processo de institucionalização, proposto por Tolbert e Zucker (1999) e Burns e Scapens (2000).

O artigo apresenta uma estrutura contendo 5 seções, sendo a primeira composta por esta introdução com a contextualização do assunto; a segunda apresenta o referencial teórico, no qual serão discutidos os aspectos da Teoria Institucional e do orçamento na gestão do Terceiro Setor; a terceira retrata sobre a metodologia adotada. Na quarta seção serão descritos a análise dos dados e achados. Por fim, na quinta e última seção abordará as conclusões do estudo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção é composta pela fundamentação teórica, em que se aborda a teoria institucional, os modelos teóricos de análise utilizados na pesquisa e os elementos teóricos relacionados a abordagem sobre gestão do orçamento no terceiro setor.

2.1 Teoria Institucional

A teoria institucional possui origem na sociologia e representa uma das mais robustas perspectivas sociológicas dentro da teoria organizacional (Perrow, 1979). No século XIX, os estudos de Emile Durkheim, John Commons, Marx Weber, Thorstein Veblen e Westley Michel tornaram-se as bases da Teoria Institucional. No contexto nacional, percebe-se uma crescente quanto à aceitação da mencionada teoria no campo de estudos organizacionais (Carvalho & Vieira, 2003).

No processo de institucionalização os atores individuais transmitem o que é socialmente definido como real (Zucker, 1987). O modo como as pessoas se comportam nas organizações depende muito mais da forma como essas pessoas percebem o mundo objetivo, do que o próprio mundo objetivo. Essa percepção de como as coisas são no mundo possui uma base institucional a partir de um entendimento coletivo (Carruthers, 1995).

O termo institucionalização remete-se a duas concepções, sendo que a primeira consiste na própria instituição. Já a segunda refere-se ao processo de institucionalização (Major & Ribeiro, 2008). A instituição pode ser definida como uma forma de pensamento ou ação de superioridade e permanência, que é incorporado nos hábitos de um grupo ou costumes de um povo (Burns & Scapens, 2000). O processo de institucionalização encontra-se posicionado entre a esfera institucional e a esfera de ação. A esfera institucional considera as pressões do ambiente a que a empresa está submetida. A esfera de ação envolve tornar institucionalizadas as mudanças na organização por conta das pressões oriundas da esfera institucional (Burns & Scapens, 2000).

Quanto ao processo de institucionalização estudado em organizações, vale-se de três vertentes da teoria institucional, também denominadas de correntes teóricas, sendo a Nova Economia Institucional (NEI), oriunda da economia neoclássica e fundamenta suas suposições na racionalidade econômica e na teoria dos mercados, que considera os custos de transação o

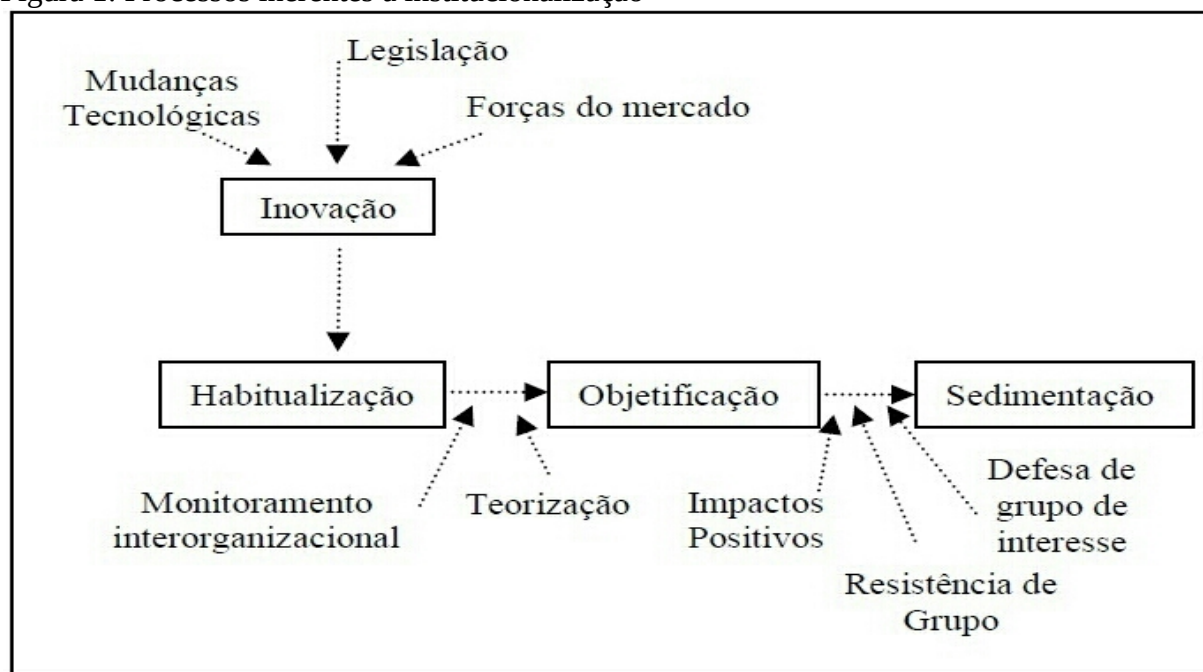


principal motivo da existência da organização (Scapens, 2006). A Nova Sociologia Institucional (NSI) que considera as organizações sistemas abertos, que estão sujeitas a pressões econômicas e institucionais. Assim, para alcançar legitimidade, devem adotar o comportamento aceitável para o ambiente social em que participam (Ribeiro & Scapens, 2006; Bogt & Scapens, 2012). A Velha Economia Institucional (VEI) está ligada a ideia em que os indivíduos e agentes econômicos atuam em um contexto social, em que as normas e valores partilhados moldam os comportamentos individuais (Major & Ribeiro, 2009; Bogt & Scapens, 2012).

Embora a vertente da Velha Economia Institucional tenha recebido críticas devido seu enfoque relativo na mudança ser somente intraorganizacional, é através desta abordagem que é possível investigar e analisar elementos acerca da implementação de sistemas de gestão e os processos de resistência e institucionalização da mudança (Frezatti et al., 2009). Dentre os modelos teóricos mais utilizados para investigar processos de mudanças e institucionalização na literatura, temos os propostos por Tolbert e Zucker (1999) e o de Burns e Scapens (2000), utilizados neste trabalho.

O modelo de institucionalização elaborado por Tolbert e Zucker (1999) observa o posicionamento teórico tanto da Nova Sociologia Institucional quanto da Velha Economia Institucional. Procura explicar o processo de institucionalização usando como ênfase o ambiente externo, por exemplo, mudanças tecnológicas, legislação e forças de mercado (Angonese, 2012), conforme se observa na figura 1.

Figura 1: Processos inerentes à institucionalização



Fonte: Tolbert e Zucker (1999)

Os principais fatores que conduzem as organizações à inovação, ou à necessidade de inovar, são a mudanças tecnológicas, ou seja, reorientação técnica ou tecnológica; legislação, representando novos arranjos jurídicos, que podem provocar maior ou menor receptividade por parte das organizações; e forças do mercado, decorrentes de fatores econômicos (Guerreiro, Pereira, Rezende & Aguiar, 2005). Constituída a etapa da inovação, tem-se a próxima etapa, denominada habitualização, em que os comportamentos são organizados e



formalizados na forma de arranjos estruturais. Esses arranjos são concebidos em resposta a problemas ou conjunto de problemas organizacionais específicos (Tolbert & Zucker, 1999).

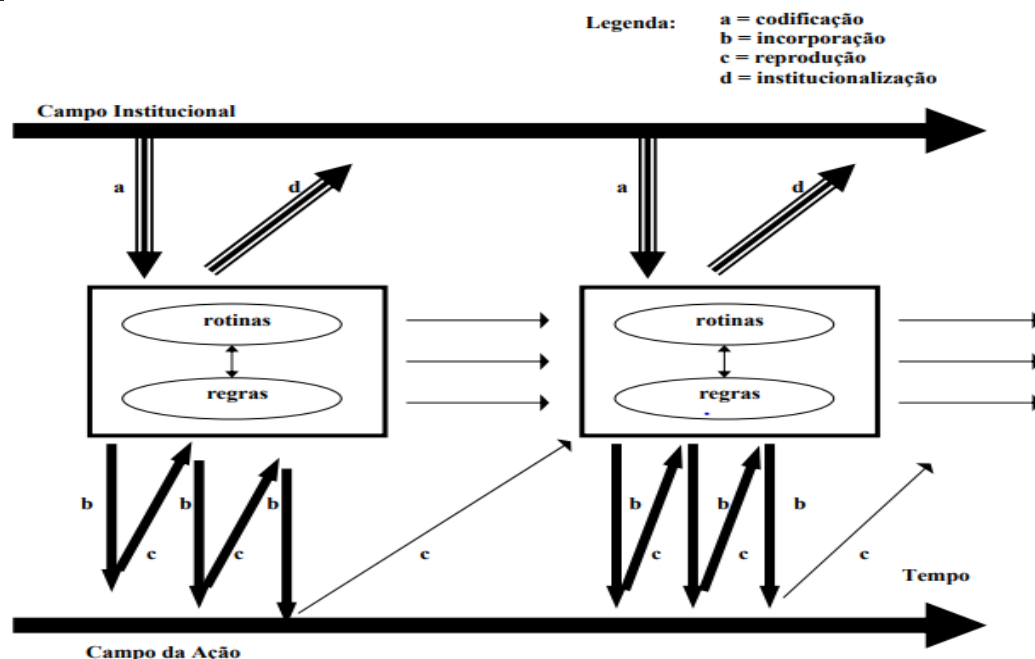
A objetivação consiste no movimento em direção a um *status* mais permanente e disseminado, o qual acompanha a difusão da estrutura. Envolve o desenvolvimento de certo grau de consenso social entre os agentes decisores da organização a respeito do valor de uma estrutura organizacional e da sua crescente adoção pelas organizações (Tolbert & Zucker, 1999). Por fim o processo de institucionalização se fundamenta e apoia na difusão da continuidade histórica da estrutura e, especialmente, em sua sobrevivência pelas várias gerações de membros da organização. Nessa etapa existem fatores que afetam a abrangência do processo de difusão e conservação de longo prazo de uma estrutura, como a resistência de grupos de interesse, resultados positivos e grupos de interesse (Angonese, 2012).

Outro modelo teórico utilizado para estudar mudança institucional é o proposto por Burns e Scapens (2000), que busca descrever e explicar conceitos analíticos que podem ser utilizados em estudos de casos interpretativos de mudanças em práticas de contabilidade gerencial; está fundamentado na teoria institucional, na vertente da velha economia institucional.

Estudar a institucionalização de hábitos e rotinas é compreender como os diferentes atores interagem na organização e influenciam o seu ambiente de controle. Práticas contábeis e rotinas emergentes podem ser caracterizadas como institucionalizadas quando se tornam amplamente aceitas na organização e são vistas como formas inquestionáveis de controle gerencial (Burns & Scapens, 2000). Concernente ao orçamento empresarial, a institucionalização das práticas orçamentárias é necessária para a eficácia da previsão, bem como, para o desenvolvimento de uma cultura orçamentária na organização.

O processo de institucionalização na prática pode ser dividido em quatro etapas: (a) codificação; (b) incorporação; (c) reprodução; e, (d) institucionalização. Estas, por sua vez, estão relacionadas às ações específicas que ocorrem nas organizações, sendo ações sincrônicas, que ocorrem num ponto específico do tempo (codificação e incorporação de práticas), e as diacrônicas, que influenciam as práticas de gestão, bem como seus diferentes atores, ao longo do tempo (reprodução e institucionalização) (Burns & Scapens, 2000). A Figura 2 apresenta a síntese do processo de institucionalização de hábitos e rotinas.

Figura 2: Processo de Institucionalização



Fonte: Adaptado de Burns e Scapens (2000).

De acordo com Rocha e Guerreiro (2010), A dinâmica do modelo desenvolvido por Burns e Scapens (2000) demonstra a ligação entre o campo institucional e o campo da ação. Segundo os autores, num primeiro momento, o campo institucional codifica princípios institucionais em regras e rotinas e, na sequência, os atores, através de suas ações e interações, campo da ação, incorporam as regras e rotinas que codificam os princípios institucionais. O comportamento repetitivo dos atores provoca a repetição de regras e rotinas e finalmente essas rotinas e regras se tornam institucionalizadas, constituindo novos elementos do campo institucional. Assim, é possível observar, por meio da aplicação deste modelo, torna-se possível a compreensão da institucionalização de hábitos e rotinas nas organizações, no contexto de práticas e processos orçamentários.

2.2 Orçamento como Ferramenta na Gestão do Terceiro Setor

Na década de 1970, pesquisadores norte-americanos, começaram a utilizar o termo “Terceiro Setor” em seus estudos, já por volta dos anos 80 os europeus adotaram também o termo, visando caracterizar um conjunto de organizações que sejam uma alternativa para as desvantagens apresentadas pelo mercado, em relação à maximização do lucro e pelo governo em relação à sua burocracia (Bettiol Júnior, 2005). É um setor constituído por pessoas físicas e/ou jurídicas sem finalidade lucrativa e sem atuação institucional. Sua função é amenizar os problemas sociais e preencher as lacunas deixadas pelo Estado, este que não atende a sociedade de maneira satisfatória (Imeton, 2008).

Muitas das instituições atualmente fazem parte do Terceiro Setor no Brasil, sendo que o termo é utilizado para identificar as atividades da sociedade civil que não se enquadram na categoria das atividades estatais ou de atividades mercantis, representada pelas empresas com finalidade econômica ou lucrativa (Coelho, 2002). São seis as categorias que englobam o Terceiro Setor no Brasil, as Associações; Organizações Filantrópicas, Beneficentes e de Caridade; Organizações Não Governamentais (ONGs); Fundações Privadas; Organizações Sociais; e Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) (Olak & Nascimento, 2006).



Concernente às Fundações, é considerada um patrimônio destinado a servir, sem intuito de lucro, a uma causa de interesse público determinada, que adquire personificação jurídica por iniciativa de seu instituidor. Podem ser criadas pelo Estado, assumindo natureza de pessoa jurídica de direito público, ou por indivíduos ou empresas, quando assumem natureza de direito privado (Szazi, 2006). Sua constituição ocorre por intermédio estatuto social, o registro da entidade ocorre após aprovação pelo Ministério Público, órgão o qual a entidade deve anualmente realizar prestação de contas em relação aos seus recursos (Morgan & Benedicto, 2009).

Uma adequada gestão administrativa e financeira permite otimizar estes recursos, que geralmente são escassos, com uso de ferramentas capazes de controlar o processo operacional. O orçamento por sua vez, permite o planejamento da aplicação desses recursos, facilita a prestação de contas e promove informações valiosas para tomada de decisão (Aguiar & Souza, 2010).

O orçamento é um plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício. Não é apenas uma simples estimativa, pois deve estar baseado no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas. Contém as prioridades e a direção da entidade para um período e proporciona condições de avaliação do desempenho da entidade, suas áreas internas e seus gestores. Em termos gerais, é considerado um dos pilares da gestão e uma das ferramentas fundamentais para o *accountability* (Frezatti, 2007).

Com o orçamento é possível comparar o desempenho real com o desempenho estimado ou desejado, assim sendo utilizado como um nível de referência para os gestores. O gestor deve estabelecer metas, objetivos e políticas na preparação do orçamento, onde os objetivos são ponto de partida e os orçamentos são os mapas que levam ao destino desejado (Horngren, Sundem & Stratton, 2004).

Para verificar a importância do orçamento nas entidades do terceiro setor, Silva (2005) investigou as práticas de contabilidade gerencial utilizadas por organizações do Terceiro Setor da região metropolitana de Recife, constatando que a grande maioria das organizações pesquisadas, cerca de 90,5%, utiliza o orçamento em todos os seus projetos e na comparação entre as metas orçadas e planejadas pelas organizações.

Devido à dificuldade que as entidades de terceiro setor possuem para angariar recursos, aumenta a importância da necessidade de controle sobre seus orçamentos. Na gestão orçamentária destas organizações, a contabilidade pode contribuir como elemento fornecedor de informações, posto que, não se pode conceber que uma organização que se utilize de recursos escassos para a consecução de seus objetivos não possua um sistema contábil para proceder à gestão do patrimônio (Araújo, 2005). As mudanças que ocorram nas estratégias das entidades, ou ainda que venham ocorrer mudanças de cunho econômico, que possam afetar a entidade, e o orçamento então deve ser revisto (Lunkes, 2007).

3. METODOLOGIA

O estudo caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, realizada por meio de estudo de caso, pois descreve os fatores motivadores da mudança organizacional, no sistema de controle orçamentário, relatando as resistências dos agentes envolvidos na mudança, bem como a institucionalização do processo na Fundação Parque Tecnológico de Itaipu – FPTI. Em relação ao estudo de caso, é considerado uma estratégia de pesquisa preferida para exames de eventos contemporâneos (Yin, 2010).

Quanto ao problema de pesquisa, apresenta abordagem qualitativa. Neste tipo de pesquisa o investigador sempre faz alegações de conhecimento com base principalmente em



perceptivas construtivistas, ou seja, extrai significados múltiplos de experiências individuais (Creswell, 2010).

O instrumento de pesquisa refere-se às técnicas utilizadas para coleta de dados. São vários os instrumentos de coleta de dados, como questionário, fichas, formulários, entrevistas, etc. (Richardson, 2011). Nesta pesquisa o instrumento utilizado é a entrevista semiestruturada. Entrevista são conversas guiadas e apresenta-se como uma das fontes essenciais para a captação de informações no estudo de caso, devendo ser orientada por um protocolo de pesquisa (Yin, 2010). Para realização das entrevistas elaborou-se um roteiro semiestruturado norteado pelas categorias de análise estabelecida na pesquisa.

Em relação às categorias de análise estabelecidas, observa-se que na pesquisa de Angonese (2011), o autor adotou o modelo de Tolbert e Zuckert (1999) e Burns e Scapens (2000) para avaliar o processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial, sob a ótica da teoria institucional, por meio da implementação de um sistema integrado de gestão nas três empresas brasileiras pesquisadas. Por intermédio do embasamento de diversos autores, Angonese (2011) elaborou categorias de análise que compõem a dimensão dos fatores motivadores da mudança e fatores de resistência à mudança.

A partir deste constructo foram elaboradas as categorias de análise para o presente estudo, adaptando o mesmo para a análise das mudanças do Sistema de Controle Orçamentário no Terceiro Setor, conforme quadro 2 de “Categorias para análise de mudanças institucionais, resistências e institucionalização”.

Quadro 2: Categorias para análise de mudanças institucionais, resistência e institucionalização

Categorias motivadores de mudanças	
Categorias	Subcategorias
Ansiedade por sobrevivência/Ontológica	Shein (1993); Busco, Riccaboni e Scapens (2006)
Competição e Pressão social do ambiente	Meyer e Rowan (1977); Dimaggio e Powell (1983); Scapens e Roberts (1993); Steen (2011)
Crise	Granlund (2001); Busco, Riccaboni e Scapens (2006); Steen (2011)
Improvisação	Kamoche (2003); Steen (2011)
Poder hierárquico	Burns e Scapens (2000); Ribeiro e Scapens (2005)
Categorias dos fatores de resistência à mudança e institucionalização	
Poder institucional	Burns e Scapens (2000); Brignall e Modell, (2000)
Insegurança e Confiança	Shein (1993); Busco, Riccaboni e Scapens (2006).
Inércia	Miller e Friesen (1980); Shein (1992); Steen (2009).
Conhecimento	Miller e Friesen (1980); Shein (1992); Steen (2009).
Aceitação das rotinas e Decoupling (resultados)	Scapens (2006); Lukka (2007); Steen (2011).

Fonte: Adaptado de Angonese (2012).



A coleta dos dados foi efetuada *in loco* na Fundação Parque Tecnológico de Itaipu - FPTI, localizada na cidade de Foz do Iguaçu, Estado do Paraná, durante os meses de agosto e outubro de 2017, em que se realizou entrevistas 3 integrantes do Setor de Controladoria da Fundação, sendo a entrevistada 2 – Gestora do setor, entrevistada 2 – administradora e entrevistado 3 – técnico em nível superior no setor, pessoas as quais estão diretamente envolvidas com o assunto “Orçamento” e o “Sistema de Controle Orçamentário” da organização. A escolha da organização ocorreu por acessibilidade a mesma, bem como devido a implantação recente de setor de controladoria do orçamento, permitindo assim uma avaliação institucional acerca do controle do orçamento na mesma.

Para análise de dados utilizou-se da análise de Conteúdo, que consiste em dos dados um conjunto de técnicas de análise das comunicações, visando, por procedimento sistemático e objetivo de descrição com conteúdo das mensagens, obter informações que possibilitam a inferência de conhecimentos (Bardin, 2010).

4 ANALISE DOS DADOS

4.1 Caracterização da Fundação Parque Tecnológico de Itaipu (FPTI)

O PTI – Parque Tecnológico de Itaipu promove a sinergia entre empresas, centros de pesquisa, laboratórios e instituições de ensino fazendo a conexão entre educação, pesquisa, tecnologia, inovação e negócios. Foi criado em 2003, a partir da ampliação da missão da Itaipu Binacional, que da geração de energia com qualidade, incorporou ações em seu planejamento estratégico que impulsionavam o desenvolvimento econômico, turístico e tecnológico, sustentável, no Brasil e Paraguai. Com isso, a Itaipu em parceria com o Instituto de Tecnologia Aplicada e Inovação – ITAI e com a Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE, buscou a implantação de um ambiente apropriado para o desenvolvimento tecnológico (Pti, 2017).

Para realizar a gestão do Parque Tecnológico Itaipu, em 2005 foi criada a Fundação PTI, sendo a instituição responsável tanto pela gestão do parque, quanto pela execução de um conjunto de atividades em Educação e Extensão, Pesquisa e Desenvolvimento, Inovação e Negócios, e Turismo Sustentável (Pti, 2017).

A Fundação PTI executa ações para o Desenvolvimento Territorial em 54 municípios da Região Oeste do Paraná. É responsável pela promoção do desenvolvimento científico, tecnológico e da inovação no ecossistema do Parque, desenvolve e consolida ambientes de uso compartilhado de infraestruturas e controla os recursos de diversas instituições parceiras, facilitados por mecanismos de comunicação, desenvolvimento e negociação entre os diversos parceiros envolvidos, tais como universidades, centros de pesquisas, empresas, governos e sociedade civil organizada (Pti, 2017). Tais aspectos corroboram com a fala da entrevistada 2 “a atuação do PTI é bem direcionada ao desenvolvimento do território, e com isso a missão caminha em conjunto, que é promover o desenvolvimento territorial sustentável por meio da educação, ciência, tecnologia, inovação, cultura e empreendedorismo”.

Em relação à forma de administração da Fundação, é regida por um estatuto aprovado pelo Ministério Público. Na fala da entrevistada 1 “o estatuto que baliza todas as nossas ações, e toda a própria questão de hierarquia”, assim o órgão de administração da Fundação é composto pelo conselho de curadores, conselho fiscal e conselho diretor, que são os diretores superintendentes, administrativo-financeiro e técnico da Fundação. Ainda de acordo com a entrevistada 1 “o próprio estatuto já estabelece qual é a autonomia que o conselho diretor tem, frente a alguns processos e aprovações dentro da Fundação, bem como qual que é o papel do conselho de curadores em cada situação”.



Com relação ao controle orçamentário da Fundação, ao iniciar suas atividades com apenas 4 áreas funcionais, tudo se centralizava em uma única gestão, tanto contabilidade, compras, recursos humanos, financeiro e orçamento, sempre teve o controle de orçamento da Fundação, contudo, conforme ela se desenvolvia, crescia, foram sendo necessárias adequações em seus processos. As áreas passaram a ser descentralizadas, com seus controles específicos e criou-se o setor de financeiro e orçamento, com objetivo de realizar o controle tanto das movimentações financeiras, pagamentos, como também o controle do orçamento dos recursos recebidos e saídas destes.

Desta forma, destaca-se que sempre existiu o controle orçamentário na instituição, porém com o passar do tempo, devido ao crescimento da Fundação, constatou-se a necessidade de separar as áreas de financeiro e orçamento para um melhor controle dos recursos. Assim, a Fundação criou o setor de controladoria, sendo este responsável pelo controle do orçamento. O setor está em atuação há aproximadamente 5 meses, ou seja, desde março de 2017, embora a intenção da criação do setor existe a alguns anos.

Desta forma, a criação do setor encontra-se atualmente consolidada, para o controle do orçamento ocorre, conforme o entrevistado 3 “Existe uma realização de Planejamento Orçamentário pelas áreas, programas e projetos, no caso fazem para cada exercício isso, após essa planilha orçamentária estar completa ela submetida a diretoria, estando tudo ok, segue para aprovação do conselho curador”. Sendo que a área de controladoria realiza o acompanhamento do orçamento buscando constantes melhorias no quesito de controle orçamentário, em prol do melhor desempenho da organização.

4.2 Fatores motivadores das mudanças

Os fatores motivadores constituem um conjunto de cinco categorias que, segundo a literatura na área, podem contribuir com a Fundação para mudanças em seus processos internos, como a criação de um controle de orçamento. Tais fatores estão relacionados à Ansiedade por sobrevivência; Competição e pressão social do ambiente; Crise; Improvisação e Poder hierárquico. A seguir será apresentado como as categorias de fatores motivadores estão relacionadas com as mudanças ocorridas no orçamento da Fundação, no sentido da criação da controladoria para o controle do orçamento, com embasamento nas evidências coletadas no texto decorrente da transcrição das entrevistas.

A categoria de ansiedade por sobrevivência está relacionada a contextos de interação social e pode ser considerada como medo, vergonha ou culpa associado com não apreender nada de novo (Schein, 1993). Está diretamente relacionada com a capacitação e aprendizado, no contexto de buscar por uma estratégia de longo prazo, com investimentos constantes para, além de habilitar conhecimento, desenvolver conhecimento voltado para o melhor desempenho na organização. Os indivíduos adquirem uma segurança psicológica e de superação da ansiedade por aprendizagem e uma redefinição cognitiva de forma conjunta aceitar as novas experiências (Busco, Riccaboni & Scapens, 2006).

Neste sentido, em relação a capacidade dos gestores da organização terem capacidade para uso do controle orçamentário, a entrevistada 1 responsável pelo setor de controladoria, demonstrou em sua fala que “nós do setor estamos capacitados e repassamos as orientações para os demais gestores”, sendo que fica evidente que o setor de controladoria do orçamento, busca por conhecimentos que possam auxiliar os gestores a encontrar soluções para o orçamento da organização, demonstrando a existência da ansiedade como um dos fatores motivadores nas mudanças do orçamento por meio da implantação do setor de controladoria.



Quanto à categoria competição e pressão social do ambiente, a competição ocorre com o aumento do número de competidores no mercado, o que força a organização a atentar para a necessidade de mudanças (Scapens & Roberts, 1993). Já a pressão social pode ser compreendida como as regras institucionais que construídas pela interação dos elementos em uma sociedade e identificadas ou interpretadas como certas pelo senso comum (Berger & Luckman, 1976). As instituições representativas de classes, entidades de ensino e governo também colaboram significativamente para o surgimento de regras institucionais. Algumas entidades são forçadas pelo ambiente que estão inseridas a adotarem regras institucionalizadas a fim de obterem legitimidade perante o ambiente, tendo em vista que este é um elemento importante, sob o aspecto social, pois assegura acesso da empresa a recursos essenciais necessários à sua sobrevivência (Meyer & Rowan, 1977; Dimaggio & Powell, 1983).

Diante disso, no depoimento não foram identificados trechos das entrevistas que demonstrassem que a competição não é um aspecto influenciou as mudanças no controle orçamentário da Fundação. Contudo, tiveram relatos de cumprimentos a legislações, conforme entrevistado 3 “Competição acredito que não. O que temos é um controle de recurso e busca constante na melhoria dos processos objetivando a transparência de prestação de contas, que a legislação requer, e buscamos atender ela e apresentar a origem e destino dos recursos”, o que demonstra que aspectos relacionados a pressão social, como por exemplo do âmbito governamental, pode ser um dos fatores que influenciam as mudanças.

Em relação a categoria de crise, quando uma crise de instala, muitas organizações acabam se encontrando diante de uma grande necessidade por mudanças radicais, o que pode exigir mudanças nas práticas dessas organizações, inclusive em seu orçamento (Busco, Riccaboni & Scapens, 2006; Granlund, 2001). Contudo, caso a organização possua boa posição financeira, esse acaba sendo considerado como um dos fatores para a não implementação de mudança em seu controle gerencial (Steen, 2011).

No depoimento da entrevistada 1 constata-se que a Fundação realiza controle de despesas, porém na percepção da mesma não houve momentos de crises específicos. Ainda na fala desta, demonstrou-se a importância para organização de ter a Itaipu Binacional como mantenedora “não me recordo, não percebo que tenhamos passado por momentos assim. Temos a sorte de ter a Itaipu como mantenedora, talvez sem ela nada disso seria possível, talvez não, com certeza”, entende-se assim que a Fundação se encontra estável e fatores relacionados à crise não se constitui um fator motivador para as mudanças no orçamento.

A categoria improvisação está relacionada ao controle e a liberdade, sendo a liberdade por parte dos gestores em informar, opinar como a empresa deve ser controlada (Steen, 2011). A improvisação consiste na ação que se desenvolve a partir da disponibilidade de recursos cognitivos, afetivos, sociais e materiais. Ocorre em diferentes graus e é através dela que as rotinas podem mudar. Mais precisamente, improvisação executa um importante papel na variação, mudança das rotinas (Kamoche, 2003; Steen, 2011).

Neste contexto, percebe-se que a improvisação faz parte nos processos na Fundação, sendo que existe liberdade por parte dos gestores para proposição de melhorias e adequações junto à diretoria quando ocorre a necessidade de que alguma determinada rotina seja melhorada nos controles internos da empresa. Isso ocorreu também nas mudanças no controle orçamentário, conforme fala da entrevistada 2 “a execução do orçamento é de responsabilidade do Gestor de cada área, é ele quem propõem as adequações necessárias para a melhor aplicação dos recursos, porém a aprovação está condicionada a análise da Controladoria, Diretoria e Curadores”. A crença liberdade, controle e busca de melhorias prevaleceu no momento que se teve a decisão de realizar mudanças no controle orçamentário da empresa, criando-se uma área de controladoria específica para tal.



Concernente à categoria de poder hierárquico, refere-se quando o poder é o principal motivador da mudança, sendo que alguém ou um determinado grupo utiliza o poder para impor uma nova prática, ou uma mudança no controle gerencial (Burns & Scapens, 2000; Ribeiro & Scapens, 2004). Neste sentido está relacionada a mudanças controle de orçamento pelo interesse, decisão e união de uma maioria, ou de um poder hierárquico superior.

Pelos depoimentos e pelo observado nas entrevistas, é possível observar que todas decisões de mudanças e implantação no controle orçamentário passou por um processo de reuniões, revisões das propostas, conversas com a diretoria e conselho. Conforme se observa na fala do entrevistado 3, qualquer alteração no controle é comunicado a aprovado pela diretoria por “reuniões de alinhamento e aprovações das operações de acordo com as regras”. Desta forma, percebe que as mudanças tiveram poder hierárquico envolvido, uma vez que os interessados como diretoria, curados e conselheiros são informados e participam das decisões na organização.

4.3 Fatores de resistência às mudanças.

Nesta seção, descrevem-se os fatores de resistência ao processo de mudança no controle orçamentário da Fundação, relacionadas às categorias de Poder institucional, confiança, inércia, conhecimento e *Decoupling*. Cada categoria será abordada e embasada pelas evidências objetivas na entrevista com a gestora de controladoria da Fundação.

Em relação à categoria de poder institucional, este poder pode ser entendido tanto como um fator motivacional quanto um fator de resistência à implementação mudanças gerenciais em uma organização (Brignall & Modell, 2000). Em qualquer lugar da organização pode ter poder, podendo este ser mobilizado para resistir às novas regras organizacionais, sendo que a resistência pode surgir a partir da organização de indivíduos, ou grupos, dentro da própria organização (Burns & Scapens, 2000).

Neste contexto, a entrevistada 1 relatou que está na Fundação desde sua constituição, há 13 anos, atuando sempre na área de financeiro e de orçamento, em sua fala ela menciona que “Ter o conhecimento em relação do crescimento dela, do financeiro, do controle orçamentário contribuiu para aceitação de ideias”, desta forma, percebe-se a existência de poder institucional, contudo no sentido motivacional e facilitador para a implantação das mudanças no controle orçamentário da empresa.

Concernente a categoria insegurança, essa pode surgir tanto devido a frustração pela mudança de algo novo, quanto pela ansiedade (Busco, Riccaboni & Scapens, 2006). A ansiedade pode resultar em um fator de resistência ao processo de mudança gerencial, especialmente quando esta relacionada ao aprendizado, que representa inabilidade ou indisponibilidade de apreender alguma coisa nova devido considerar ser muito difícil (Schein, 1993). Superado a ansiedade, passa-se a existir uma segurança psicológica que permite melhor as novas práticas (Busco; Riccaboni & Scapens, 2006). Não se constatou que a insegurança ofereceu alguma resistência a ponto de impedir a implementação de mudanças no controle orçamentário.

Esse fator já se relaciona diretamente com a categoria de confiança, pois a ausência de insegurança está relacionada à preocupação da gestão em realizar controle das rotinas da empresa (Schein, 1993), sendo que existe um acompanhamento constante do andamento e crescimento da Fundação, no sentido de estarem sempre atentas às necessidades de mudanças e melhorias nos processos operacionais de controle. Desta forma, isso proporciona um aumento na confiança e segurança para tomada de decisão sobre a implantação de novos processos e controles, bem como diminuindo a questão da insegurança.



Concernente à inércia, consiste na inabilidade de reconhecer e operacionalizar uma mudança interna devido às mudanças externas (Miller & Friesen, 1980; Steen, 2009). Esta categoria não se caracteriza como resistente às mudanças. Já em relação à categoria de conhecimento, pelos relatos obtidos demonstra-se que a equipe do setor de controladoria, encontra-se apta a auxiliar as demais áreas em relação às mudanças de controle no orçamento, sendo que parte delas as sugestões de melhorias para estas áreas. Ainda conforme a fala da entrevista da 2, existe um “aprimorando de forma contínua” dos gestores e envolvidos.

Quanto ao *Decoupling*, é considerado o resultado de uma escolha organizacional sobre mudanças de alguma rotina ou técnica. O termo é utilizado para demonstrar diferenças entre regras formais e a prática diária atual na organização (Scapens, 2005; Lukka, 2007; Steen, 2009).

Os resultados percebidos com as mudanças no controle de orçamentário através da criação do setor de controladoria são percebidos pela instituição, sendo que a entrevistada 1 destaca “passamos a ter um melhor controle e informações precisas. Agora podemos informar quanto, ao certo, cada setor ou projeto, por exemplo, utilizou de sua projeção de orçamento”. Ainda a entrevistada 2 menciona melhora no “gerenciamento, controle e transparência na aplicação dos recursos” e o entrevistado 3 observa que a mudança proporcionou um “maior poder de decisão, e melhor gerenciamento para controle e aplicação dos recursos”. Assim, percebe-se que os procedimentos de mudanças adotados no orçamento foram adequados e são seguidos, e os resultados sobressaíram as eventuais resistências às mudanças.

5. CONCLUSÃO

O estudo teve como objetivo analisar os fatores motivadores do processo de mudança do controle orçamentário da Fundação Parque Tecnológico de Itaipu, por meio de sua transição para o setor de Controladoria do orçamento, utilizando-se para tanto a teoria institucional baseada em modelo de mudanças da contabilidade gerencial. Para atingir este objetivo se realizou uma abordagem qualitativa, por meio de entrevista com envolvidos no orçamento na organização, utilizando-se roteiro semiestruturado construindo a partir das categorias de análise norteadas pela teoria institucional.

Foram encontradas evidências que caracterizam fatores externos, como, por exemplo, ansiedade por sobrevivência. Identificou-se ainda o fator interno relacionado ao poder hierárquico e a improvisação, o que justifica o processo da mudança ser possível de análise sob a ótica da Teoria Institucional. Dentre os fatores motivadores presente, percebe-se que os fatores improvisação, ansiedade por sobrevivência, poder hierárquico aparecem no depoimento com maior frequência do que os demais, sendo que esses fatores contribuíram com maior intensidade do que os demais para deflagrar o processo de mudança.

Concernente aos fatores de resistência às mudanças no controle orçamentário, destaca-se que não se identificaram falas relacionadas a resistência, sendo que inclusive o fator de poder institucional apareceu como algo motivacional e que contribuiu para as mudanças. A ausência de fatores de resistência, demonstrou um bom planejamento por parte da instituição em sua decisão de criar um setor de controladoria para o controle orçamentário, sendo que ficou evidente o comprometimento dos envolvidos, tantos na busca pelo conhecimento e melhorias, como também no repasse deste conhecimento aos que necessitavam.

Pela análise dos dados percebeu-se que a mudança no controle orçamentário, por meio da implementação de novos controles e criação de uma Controladoria específica para a Fundação, pode ser motivada por diversos fatores, tanto externos quanto internos. Desta forma, não é possível atribuir a mudança apenas para um fator considerando a complexidade do processo de mudança.



As mudanças proporcionaram e ainda estão proporcionando para a organização diversos resultados positivos, relacionados ao melhor controle dos recursos, informações mais precisas para tomada de decisão dos gestores e diretores e, mais transparência na prestação de contas. O setor de controladoria busca melhoria contínua dos envolvidos, para realizar o melhor acompanhamento do orçamento, proporcionando melhorias e adequações necessárias em prol do melhor desempenho da organização.

Observa-se que os achados desta pesquisa se restringem ao estudo de caso específico, não podendo ser generalizado para demais Fundações ou outras instituições do Terceiro Setor, mesmo que do mesmo ramo. Recomenda-se como pesquisas futuras a investigação desses fatores motivadores mencionados em outras organizações. E ainda, é possível buscar outras categorias de análise que possam justificar as mudanças no controle orçamentário de empresas e/ou instituições do Terceiro Setor, ou até mesmo aplicável a outros controles e setores.

REFERÊNCIAS

- Aguar, A. B.; & Souza, S. M. (2010). Processo Orçamentário e Criação de Reservas em uma Instituição Hospitalar. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 1, n. 13, p. 107-126.
- Angonese, R. (2012). *O processo de mudança no sistema de contabilidade gerencial: análise da implementação de sistemas integrados de gestão sob a ótica da Teoria Institucional*. Tese de Doutorado em Ciências Contábeis e Administração, Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, Brasil.
- Araújo, O. C. (2005). *Contabilidade para organizações do Terceiro Setor*. São Paulo: Atlas.
- Berger, P. L; & Luckmann, T. (1976). *A construção social da realidade: tratado de sociologia do conhecimento*. 3. ed. Petropolis: Vozes.
- Bettiol Júnior, A. (2005). *Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor: um estudo de caso*. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Bogt, H. J., & Scapens, R. W. (2014). *Institutions, rationality and agency in management accounting: rethinking and extending the Burns and Scapens' framework*. Recuperado de [http:// papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2464980](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2464980). Acessado em Fev-2018.
- Brignall, S. & Modell, S. (2000). An Institutional perspective on performance measurement and management in the “new public sector”. *Management Accounting Research*, v. 11.
- Burns, J.; & Scapens, R. W. (2000) Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), p. 3-25.
- Busco, C.; Riccaboni, A.; & Scapens, R. W. (2006). Trust for accounting and accounting for trust. *Management Accounting Research*, v. 17, p. 11-41.
- Carruthers, B. G. (1995) Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), p. 313-328.
- Carvalho, C.A.; & Vieira, M. M. F. (2003). Contribuições da perspectiva institucional para a análise das organizações: possibilidades teóricas, empíricas e de aplicação. In: Carvalho, C.A.; & Vieira, M. M. F. *Organizações, cultura e desenvolvimento local: a agenda de pesquisa do Observatório da Realidade Organizacional*. Recife: Edufepe.



- Chagas, M. J. R.; Luz, J. R. M.; Cavalcante, P. R. N.; & Araújo, A. O. (2011). Publicações Acadêmicas de pesquisas em contabilidade sobre terceiro setor no Brasil: análise do período de 2007 a 2009. REUNIR: *Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade*. Campina Grande, v. 1, n. 1, p.1-17.
- Coelho, S. C. T. (2002). Terceiro Setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos. (2. ed.) São Paulo: SENAC.
- Creswell, J. W. W. (2010). *Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman.
- Dimaggio, P. J. & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, v. 48, n. 2, p. 147-160.
- Donnelly-Cox, G.; Donoghue, F.; & Hayes, T. (2001). Conceptualizing the Third Sector in Ireland, North and South. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, California, v. 12, n. 3.
- Drucker, P. F. (2012). Administração de organizações sem fins lucrativos – princípios e práticas. São Paulo: Cengage Learning, 2012.
- Frezatti, F. (2007). *Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial*. (4.ed.) São Paulo: Atlas.
- Frezatti, F., Rocha, W., Nascimento, A. R. do, & Junqueira, E. (2009). *Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. São Paulo: Atlas
- Guerreiro, R.; Pereira C. A.; Rezende A. J.; & Aguiar A. B. (2005). Fatores determinantes do processo de institucionalização de uma mudança na programação orçamentária: uma pesquisa-ação em uma organização brasileira. *Revista de contabilidade do mestrado em ciências contábeis da UERJ*, 10(1), p. 59-76.
- Granlund; M. (2001). Towards explaining stability in and around management accounting systems. *Management Accounting Research*, v. 12, p. 141-166.
- Horngren, C. T.; Sudem, G. L.; & Stratton, W. O. (2004). *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Lunkes, R. J. (2007). *Manual de orçamento*. (2. ed.) São Paulo: Atlas.
- Lukka, K. (2007). Management accounting change and stability: loosely coupled rules and routines in action. *Management Accounting Research*, v. 18, p. 76-101.
- Major, M. J. & Ribeiro, J. (2008). A teoria institucional na investigação em Contabilidade». In M. J. Major e R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e Controle de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*, Escolar Editora, Lisboa, Portugal, pp. 35-59.
- Marcuello, C. (2001). *Approaching the Third Sector from a Management Perspective: what does this offer?*. University of Trento.
- Meyer, J. W.; & Rowan, B. (1977) Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *The American Journal of Sociology*, v. 83, n. 2, p. 340-363.
- Miller, D.; & Friesen, P. H. (1980) Momentum and revolution in organizational adaptation. *Academy of Management Journal*, v. 23, n. 4, p. 591-614.



- Morgan, L.; & Benedicto, G. C. (2009) Um estudo sobre a controladoria em organizações do terceiro setor na Região Metropolitana de Campinas. *Revista de Administração da UNIMEP*, 7(3), p.111-133.
- Perrow, C. (1979). *Complex organizations: a critical essay*. New York: Random House.
- Ribeiro, L. M. P.; & Timóteo, A. C. (2012). A Adoção dos Controles Internos em uma Organização do Terceiro Setor como Sustentabilidade Econômica: Um Estudo de Caso em uma Associação de Minas Gerais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*. Florianópolis, v. 9, n. 17, p.61-82.
- Ribeiro, J., & Scapens, R. W. (2006). Institutional theories in management accounting change: complementaries, issues and paths for development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(2), 94-111.
- Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa Social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas.
- Rocha, W.; & Guerreiro, R. (2010). Desenvolvimento de modelo conceitual de sistemas de custos – um enfoque institucional. *RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP*, v. 4, n. 8, p. 24-24.
- Roesch, S. (2002). *Gestão De Ongs – Rumo a uma Agenda de Pesquisas que Contemple a sua Diversidade*. In: *ENANPAD*, Salvador.
- Ruthes, R. M.; & Cunha, I. C. K. O. (2006). Gerenciamento de Enfermagem e Administração de Organizações do Terceiro Setor. *Revista Brasileira de Enfermagem*, v. 59, nº 6, p. 796-799.
- Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: a personal journey. *The British Accounting Review*, 38(1), p. 1-30.
- Scapens, R. W.; & Roberts, J. (1993) Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. *Management Accounting Research*, v. 4, p. 1-32.
- Schein, E. H. (1993). How can organizations learn faster? The challenge of entering the Green Room. *Sloan Manage Review*, v. 34, n. 2, p. 85-92.
- Silva, A. C. M. (2005). *Práticas de contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor: um estudo na região metropolitana do Recife – PE*. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, Brasil.
- Steen, M. V. D. (2009). Inertia and management accounting change: the role of ambiguity and contradiction between formal rules and routines. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 22, n. 5, p. 736-761.
- Szazi, E. (2006) *Terceiro setor: regulação no Brasil*. (4. ed.) São Paulo: Peirópolis.
- Tolbert, P. S.; & Zucker, L. G. (1999). A institucionalização da teoria institucional. In: Clegg, S. R. et al. (Coord.) *Handbook de estudos organizacionais: modelos e novas questões em estudos organizacionais*. (pp. 196-219). São Paulo: Atlas.
- Yin, R. K. (2010). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 4. Ed. Porto Alegre: Bookman.



Zucker, L. G. (1987). Institutional theories of organization. *Annual Review of Sociology*, 13(1), p. 443-464.