

RESPOSTAS ESTRATÉGICAS ÀS PRESSÕES INSTITUCIONAIS E SUCESSO NO ATINGIR METAS NO ORÇAMENTO: UM ESTUDO EM UMA EMPRESA MULTINACIONAL

Fábio Frezatti*
Andson Braga de Aguiar **
Amaury José Rezende***

RESUMO

O objetivo deste trabalho é analisar a potencialidade do modelo desenvolvido por Oliver (1991), em conjunto com a abordagem do processo de institucionalização proposto por Tolbert e Zucker (1999), para o entendimento, análise e atuação sobre a intensidade das respostas estratégicas às pressões institucionais decorrentes da demanda pelo processo de elaboração do orçamento em uma entidade. Na pesquisa de campo, desenvolvida por meio de aplicação de um questionário estruturado, foi feita análise do grupo gerencial de uma empresa multinacional fabricante de insumos para produtos duráveis. Com o estudo, foi possível mapear as diferentes respostas estratégicas às pressões institucionais e, por meio de um teste Kruskal Wallis, para a amostra tratada, foram identificadas respostas associadas ao fato de os gestores atingirem suas metas. A partir da identificação das associações, o método pôde proporcionar condições de verificar possíveis ações que aperfeiçoem o processo de planejamento tático nessa entidade, bem como dispor ao gestor condições para orientar sua equipe e estimular ações que, embora possam trazer situações de conflito, por outro lado permitirão a institucionalização do processo.

ABSTRACT

This study aimed to analyze the potential of the model developed by Oliver (1991), in combination with Tolbert and Zucker's approach of the institutionalization process (1999), to understand, analyze and act on the intensity of strategic responses to institutional pressures that result from demands posed by organizations' budget elaboration process. In the field research we used the survey method, applying a structured questionnaire, analyzing the management group of a multinational company that manufactures inputs for durable goods. The study allowed us to map different strategic responses to institutional pressures and using Kruskal Wallis test for the sample under study, we identified responses that were associated with the fact of managers reaching their goals. Based on the identification of associations, this method can offer the conditions to identify possible actions able to improve the tactical planning process in this entity and support managers' orientations and stimulate actions that can bring conflict situations, on the other hand, will allow the institutionalization process.

* Prof. do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP

* Doutorando em Controladoria e Contabilidade FEA/USP

* Prof. do Departamento de Contabilidade da FEA/USP-Ribeirão Preto e Doutorando em Controladoria e Contabilidade FEA/USP

A formalização e a estruturação do processo de planejamento estratégico e mesmo o orçamento têm sido muito discutidos, existindo argumentos para que sejam tanto estimulados como extintos. Ambos os instrumentos estão intimamente ligados e há uma relação hierárquica entre eles, o que proporciona uma estrutura ao processo de gestão das empresas. A implantação de um artefato leva em conta energia, recursos e a prioridade das pessoas no que se refere ao tempo despendido. Isso significa que uma decisão percebida como inadequada na implementação de um dado artefato proporciona uma imensa frustração, e os gestores se preocupam em identificar os motivos da ausência de benefícios. Muitas vezes, a causa pode ser identificada através de razões lógicas, racionais, visíveis aos envolvidos. Em outras situações, essa identificação não é tão aparente e clara, o que torna a vida do gestor mais complexa. De alguma maneira, portanto, é importante ao gestor entender o grau de utilidade que o artefato possa ter.

No entender de Tolbert e Zucker (1999, p. 196), “[...] uma estrutura formal pode sinalizar comprometimento com padrões eficientes e racionais de organização e, portanto, atingir ‘aceitação’ social geral.” Essa percepção não deixa de ser relevante para as empresas, pois acaba sendo uma forma importante de legitimar o artefato, o que permite a sua institucionalização. Contudo, para o indivíduo dentro da instituição, a parte visível do processo de planejamento é a sua meta. Já que não existe institucionalização sem ação (TOLBERT; ZUCKER, 1999), a meta a ser alcançada exterioriza essa ação, que pode ser atingida pelo indivíduo. Atingir ou superar a sua meta significa ser percebido como vencedor; por outro lado, continuamente não atingir suas metas caracteriza o indivíduo como perdedor num ambiente de grandes tensões e mudanças. Considerando-se a proliferação das metas dentro da perspectiva de avaliação e remuneração dos gestores, esse tema nada tem de neutro numa organização.

Dessa maneira, é muito importante que o reforço dado pela experiência positiva ocorra, pois fortalece o papel das estruturas formais permitindo, com isso (BERGER; LUCKMANN, 2004), que a institucionalização se torne um processo central na criação e perpetuação de grupos sociais duradouros, o que não deixa de ser algo importante para as organizações. Nesse contexto, a institucionalização é uma tipificação de ações tornadas habituais por tipos específicos de atores (SCHUTZ, 1967). De acordo com o mesmo autor, a tipificação corresponde ao desenvolvimento recíproco de definições compartilhadas ou significados que estão ligados aos comportamentos tornados habituais. No processo de planejamento, existem jargões, conceitos e modelos que permitem analisar, discutir e aceitar as metas que se constituirão nos parâmetros de desempenho dos indivíduos, áreas e empresas.

O que acontece quando, seguidamente, um indivíduo deixa de atingir suas metas? Dentre outras possíveis ocorrências, ele questiona a adequação e exequibilidade delas, o seu grau de participação no estabelecimento das metas e, também, a validade do artefato que exige que ele defina suas metas. Afinal, se o artefato não existisse, não haveria a chance de confronto e o gestor não teria uma situação de pressão e cobrança. Por outro lado, do ponto de vista institucional, existe um composto de instrumentos que proporciona relativo equilíbrio na gestão e, ao serem efetuados ajustes, mudanças, inclusão de novos agentes e tecnologias, o reequilíbrio passa a ser perseguido. Sendo relevante essa questão, a forma como as metas são definidas e a sua chance de exequibilidade se tornam questões fundamentais para a própria preservação do artefato, senão da empresa. Se isso é verdadeiro, a pressão para o confronto frente a artefatos institucionalizados se torna algo permanente na vida da organização e se, de um lado, a pressão isomórfica tende a existir, de outro, a tensão pelo abrandamento da institucionalização passa a ter uma importância razoável.

Nessas condições, não seria a participação dos gestores no processo de planejamento uma questão decorrente da resposta estratégica ou do nível de resistência, em decorrência da pressão institucional para a adoção e utilização desse artefato? Dentre os vários autores que tratam abordagens da teoria institucional, os quais terão suas contribuições aprofundadas no decorrer deste trabalho, Tolbert e Zucker (1999) serão o pano de fundo em termos de processo de institucionalização, e Oliver (1991, 1992) será considerada pela perspectiva em que a institucionalização tem forte associação com legitimidade, eficiência e estabilidade da instituição, características citadas por Scapens (1994) como existentes no orçamento. A partir dessa premissa, Oliver identifica respostas estratégicas às pressões institucionais, que podem estar afetando a decisão e o pronunciamento dos gestores.

Uma vez expostos os ingredientes que motivaram este trabalho, a questão orientadora da pesquisa é: **existe associação entre o sucesso ao atingir metas do planejamento e o tipo de resposta estratégica dos gestores?**

O objetivo principal deste artigo é, portanto, analisar a potencialidade do modelo de institucionalização proposto por Tolbert e Zucker (1999), combinado com a abordagem desenvolvida por Oliver (1991), para o entendimento, análise e atuação sobre a intensidade da resposta estratégica às pressões institucionais decorrentes do processo de desenvolvimento do planejamento em uma organização.

Muito embora a perspectiva institucional venha sendo amplamente aplicada em estudos organizacionais, permitindo a constituição de um corpo teórico consistente, sua utilização em estudos que investigam o processo de institucionalização de artefatos de controle gerencial ainda é recente, permanecendo incipiente no ambiente brasileiro.

Referencial Teórico

Scapens (1994, p. 301) trata a evolução da pesquisa em contabilidade gerencial, baseada anteriormente de forma preponderante na teoria neoclássica, e considera, a partir de uma abordagem institucional, que "[...] as práticas contábeis, enquanto rotinas institucionalizadas criam entendimento de atividades de acordo com particular grupo de regras que permitem que se tomem decisões [...]". O mesmo autor oferece uma perspectiva prática ao considerar que, no lugar de buscar entender o *gap* entre teoria e prática, seria melhor, para a pesquisa em contabilidade gerencial, tentar entender as práticas em contabilidade gerencial (SCAPENS, 1994, p.303). Esse olhar para as práticas gerenciais baseadas na contabilidade gerencial proporciona uma série de subsídios para que se possa entender o estágio de desenvolvimento das organizações e a forma como elas tratam a utilização dos artefatos.

A estrutura teórica para o desenvolvimento deste estudo se concentrará nos seguintes tópicos: 1) processo de planejamento, 2) metas dos gestores, 3) processo de institucionalização, 4) respostas estratégicas do modelo teórico desenvolvido por Oliver (1991) e 5) a possível complementaridade entre as abordagens.

Processo de planejamento

O processo de planejamento das empresas pode ser entendido a partir de duas dimensões: uma estratégica e outra tática (ANSOFF, 1991). A primeira caracteriza-se por ser realizada pela alta gerência da entidade, tendo por horizonte o longo prazo, responsável pela formulação de objetivos e estratégias que afetam toda a empresa e que servem como referência para as demais funções gerenciais (WELSCH *et al.*, 1988).

Sendos objetivos, que representam a principal diretriz da empresa, formulados no plano estratégico, o papel do planejamento tático, caracterizado pelo orçamento, é o de permitir que esses objetivos sejam implementados. Steiner

(1979, p. 13-15) considera que o conceito de planejamento estratégico pode ser visto sob quatro pontos de vista:

- Sua relação com as conseqüências futuras das decisões atuais;
- Trata-se de um processo que envolve três etapas: i) definição das premissas, ii) definição dos objetivos (de toda a empresa e de suas unidades), das estratégias, das políticas para alcançá-los e pela elaboração de planos detalhados e iii) implementação e revisão dos planos;
- Não representa um mero exercício intelectual; ao contrário, tem a conotação prática de uma atitude; e
- É responsável pela ligação entre planos estratégicos, programas de médio prazo, orçamentos de curto prazo e planos operacionais.

Mintzberg (1994) criticou intensamente o planejamento estratégico e Hansen, Otley e Van der Stede (2003) sumarizaram várias das críticas existentes ao orçamento, dentre as quais: o consumo de tempo; o fato de ser restritivo em termos de responsabilidades; barreiras que impedem mudanças; raramente estrategicamente focado; a percepção de que pouco valor adiciona ao negócio; concentra-se em redução de custos e não geração de valor etc. Entender as causas das críticas se faz necessário, haja vista a demanda interna das entidades. Nelson e Winter (1982, p.410-411) consideraram que "Orçamentos são elaborados, desempenhos são monitorados e relatórios são produzidos de maneira rotineira, utilizando claramente procedimentos e regras." Em outras palavras, dessa maneira, as atividades da contabilidade gerencial poderiam ser consideradas como um conjunto de rotinas institucionalizadas que proporciona estabilidade para o dia-a-dia das organizações, e essas rotinas não necessariamente proporcionam a otimização do resultado financeiro dessas empresas nem precisam estar plenamente formalizadas (SCAPENS, 1994, p.313).

Diante disso, é possível sugerir que o nível com que os membros da organização se comprometem com o processo de planejamento estratégico estará associado ao grau em que este estiver institucionalizado, ou seja, que o planejamento tenha se tornado uma rotina organizacional.

A partir da conexão entre o longo e o curto prazo, o primeiro incluindo questões estratégicas e o segundo questões táticas, pode-se desenvolver um relevante sistema de planejamento como um todo. Essa relevância reside na redução da probabilidade de se elaborar um processo etéreo (falta de contato com a realidade das empresas) ou, no outro extremo, um processo exclusivamente tático, o qual deixa de levar em conta elementos estratégicos na empresa. Convém reforçar que ambas as abordagens deixam de proporcionar um equilíbrio necessário ao processo, gerando insatisfações, não apenas para os usuários, mas, também, para os pesquisadores do tema (FREZATTI *et al.*, 2005).

As metas dos gestores

O estabelecimento de metas organizacionais é o ponto de partida para o processo de planejamento. As estratégias são formuladas visando atingir metas estabelecidas. O orçamento quantifica essas metas e, de maneira geral, metas podem ser entendidas como os resultados esperados que direcionam todos os esforços organizacionais. O alcance das metas se materializa por meio da execução do plano estratégico e tático. As metas organizacionais podem ser classificadas em oficialmente estabelecidas - designam os valores e as crenças compartilhados pelos membros de uma organização (missão), e operativas - representam os objetivos organizacionais que são alcançados através da atividade operacional, evidenciando o que realmente uma organização está procurando fazer (DAFT, 1997).

Enquanto a missão não é objeto de mensuração, apresentando uma visão geral de longo prazo de uma organização, as metas operativas refletem resultados mensuráveis, específicos e de curto prazo. A finalidade principal da missão é a busca por legitimidade. Por sua vez, as finalidades das metas operativas são a

orientação e a motivação dos funcionários; são o estabelecimento de diretrizes para decisões e a utilização como padrão / critério de desempenho (DAFT, 1997).

Existem estudos que destacam o relacionamento entre o processo de planejamento tático e as características das metas (YUEN, 2004). As duas principais características das metas consideradas nesse estudo são: clareza e nível de dificuldade. Percebe-se que os gestores com metas orçamentárias mais claras tendem a ter uma propensão mais baixa para criar distorção orçamentária - *budgetary slack*. Constata-se, ainda, a ausência de relação entre nível de dificuldade das metas e distorção orçamentária. A partir dessa última evidência, duas suposições são feitas por Yuen (2004): ou as metas são tão fáceis que não há necessidade de distorções orçamentárias ou as metas são tão difíceis que, mediante uma reação cognitiva, há um impulso no sentido de buscar atingi-las. A distorção orçamentária é caracterizada pela subestimação de receitas, superestimação de custos ou subestimação dos resultados esperados, a fim de tornar as metas orçamentárias mais facilmente atingíveis (YUEN, 2004).

O gerenciamento do comportamento dos gestores é um desafio e faz parte do composto de questões críticas a se considerar no controle gerencial de uma instituição.

Processo de institucionalização

A teoria institucional oferece argumentos válidos para tratar a questão da insatisfação dos gestores perante o processo de planejamento, no que se refere às suas reações. O orçamento pode ser visto como um instrumento útil à organização desde que ele traga aumento de eficiência. Caso essa percepção não esteja presente, a legitimação dele deixa de ser viável. Na verdade, a preocupação fundamental não reside apenas na legitimação, mas na sua manutenção (KOSTOVA; ZAHEER, 1999, p.71-72), ocorrendo tanto no sentido interno como externo à entidade.

O processo de institucionalização se concretiza quando ocorre a sedimentação de determinadas rotinas e regras organizacionais que garantam estabilidade e legitimidade a uma organização (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Esse processo envolve uma mudança organizacional, gradual ou quântica (MILLER; FRIESEN, 1980), no sentido da estabilização e legitimação dessas rotinas e regras.

Na análise da mudança organizacional, a teoria institucional enfatiza a importância das propriedades simbólicas na busca de legitimidade (CLEGG *et al.*, 2004). Dentro dessa perspectiva, Tolbert e Zucker (1999, p. 200) destacam que, em decorrência das pressões institucionais externas, a ênfase, anteriormente voltada para o processo de produção, recai:

[...] na adoção de arranjos estruturais específicos que haviam adquirido significado social, tais como, políticas formais de contratação, **práticas de contabilidade e de orçamento** e cargos ou funções associados à equidade no emprego (grifo dos autores).

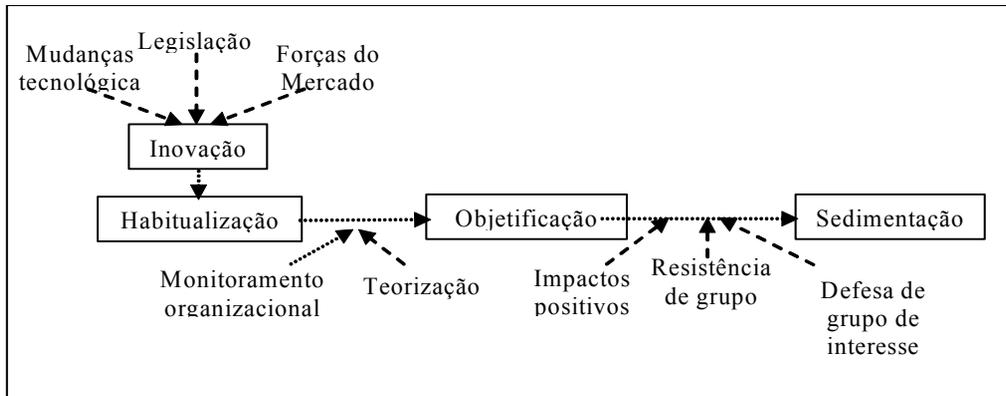
Kostova (1999, p.309), focando práticas organizacionais, define-as como “[...] formas particulares de condução das funções organizacionais.”

Dentre os primeiros estudiosos a analisar o processo de institucionalização dentro do ambiente organizacional, Meyer e Rowan (1991, p. 44) partem da concepção de que uma organização não representa apenas um conjunto de atividades coordenadas e controladas; ao invés disso, inclui muitos elementos que “[...] são altamente institucionalizados e funcionam como mitos.” Conforme esses autores, tais mitos possuem duas propriedades: 1) representam prescrições racionalizadas e impessoais; e 2) estão além do juízo de qualquer organização ou participante individual.

Analisando o processo de institucionalização, Tolbert e Zucker (1999) partem de uma concepção de que o processo de institucionalização decorre de um conjunto de fatores que atuam em diferentes pontos do processo. As autoras

segmentam o processo de institucionalização em três estágios: habitualização, objetivação e sedimentação (Figura 1).

Figura 1 – Processos Inerentes à Institucionalização



FONTE: Tolbert e Zucker (1999, p. 207).

A habitualização decorre da necessidade de inovar. Novos arranjos estruturais são constituídos em resposta às forças do ambiente institucional. Três forças se destacam nesse estágio: 1) mudanças tecnológicas; 2) novas disposições legais; e 3) forças do mercado. A partir do momento em que os novos arranjos estruturais se constituem em políticas, procedimentos ou regras de uma organização, atinge-se o estágio de habitualização ou pré-institucionalização (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

A passagem do estágio de habitualização para o de objetivação, ou semi-institucionalização, depende da atuação de dois fatores: monitoramento organizacional e teorização. Somente haverá um certo nível de consenso entre os membros organizacionais mediante um resultado positivo do somatório desses dois fatores, a partir tanto da percepção de que outras organizações adotaram de maneira bem-sucedida as mesmas políticas, procedimentos ou regras, quanto da indicação por especialistas de que esses novos arranjos estruturais podem solucionar problemas organizacionais (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

A passagem do estágio de objetivação para o de sedimentação representa a total institucionalização dos novos arranjos estruturais. Significa dizer que, a partir desse estágio, os novos arranjos estruturais adquirem continuidade histórica, passando a ser utilizados por gerações futuras de membros organizacionais, ou seja, atinge-se a exteriorização dos novos arranjos. Para tanto, três fatores exercem influência: impactos positivos que confirmam a utilidade do novo arranjo institucional, resistência de grupo e defesa de grupo de interesse (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Cabe destacar que, diante do processo de institucionalização proposto por Tolbert e Zucker (1999), a sedimentação somente ocorre quando os fatores motivadores da mudança superam os fatores inibidores dessa mudança, em cada estágio do processo. Um outro aspecto se refere ao peso relativo que cada fator mencionado pode assumir em situações específicas. Dentre as limitações de tal processo, destacam-se a suposição implícita de linearidade entre os estágios do processo de institucionalização e a conseqüente ausência de recorrência. É possível que esses estágios ocorram simultaneamente dentro do ambiente organizacional, um sendo fonte de sedimentação e continuidade histórica para o outro, ao invés de uma visão determinista. É possível mesmo afirmar que esse é um processo contínuo que não se encerra com a sedimentação. Os fatores que supostamente interferem em cada estágio permanecem presentes e são influen-

ciados ao mesmo tempo em que influenciam o processo de inovação e manutenção de novos arranjos institucionais.

Respostas estratégicas às pressões institucionais

Oliver (1991) analisa a influência de pressões institucionais sobre as diferentes respostas estratégicas de uma organização, integrando à teoria institucional a perspectiva baseada na dependência de recursos. Uma das justificativas para a inclusão da perspectiva baseada em recursos, em sua análise, decorre de a teoria institucional, em geral, considerar que os agentes envolvidos no processo de institucionalização possuem um comportamento passivo e em conformidade às pressões institucionais.

Oliver (1991) desenvolve então uma tipologia de respostas estratégicas ao processo institucional, conforme apresentado no Quadro 1 a seguir.

Quadro 1 - As Respostas Estratégicas às Pressões Institucionais

Estratégias	Táticas	Exemplos
Aquiescer	Habituar Imitar Aceder	Seguir normas tidas como certas, invisíveis Imitar modelos institucionais Obedecer a regras e aceitar normas
Negociar	Equilibrar Pacificar Barganhar	Equilibrar as expectativas de múltiplos agentes Apaziguar e acomodar elementos organizacionais Negociar com as partes institucionais interessadas
Esquivar	Simular Amortecer Escapar	Simular não conformidade Relaxar as ligações institucionais Mudar metas, atividades ou domínios
Desafiar	Afastar Provocar Atacar	Ignorar valores e normas explícitos Contestar regras e exigências Atacar as fontes de pressões institucionais
Manipular	Cooptar Influenciar Controlar	Aproximar-se de agentes influentes Modelar valores e critérios Dominar agentes e processos institucionais

Fonte: Oliver (1991, p. 152)

Essas cinco estratégias representam uma escala crescente cujos limites são uma resposta passiva (aquiescer) às pressões institucionais e uma resposta ativa (manipular) a essas mesmas pressões. A estratégia de **aquiescência** representa, portanto, a resposta estratégica cujo nível de conformidade passiva é o mais alto ou, em outras palavras, a que representa uma total aceitação das pressões institucionais, estando relacionada a três táticas: habituar, imitar e aceder.

Oliver (1991) refere-se às demandas institucionais conflitantes e às inconsistências entre expectativas institucionais e objetivos organizacionais como os elementos motivadores da resposta estratégica de **negociar**, que representa uma aceitação parcial das pressões institucionais. Envolve três táticas: equilibrar, pacificar e barganhar.

A terceira resposta, **esquivança**, significa a tentativa de impedir a necessidade por conformidade. Três táticas estão relacionadas a essa estratégia: simular, amortecer e escapar.

Desafiar representa uma rejeição das normas e expectativas institucionais e envolve três táticas: afastar, provocar e atacar.

A última resposta estratégica, também a mais ativa em termos de não conformidade, é a **manipulação**, em que se pretende mudar ativamente ou exercer poder sobre o conteúdo das expectativas ou as fontes que procuram aplicá-las. Envolve três táticas: cooptar, influenciar e controlar.

DiMaggio e Powell (1983), Scott (2001), Cochia e Machado-da-Silva (2004) entendem as táticas como pilares que proporcionam sustentação para o processo de institucionalização. Os mecanismos que sustentam esses pilares são: normativo, mimético e coercitivo.

Oliver (1991) assume que as duas primeiras respostas estratégicas – aqui-escência e comprometimento – estão associadas com a conformidade total ou parcial às pressões institucionais. É de se esperar, portanto, que essas respostas estratégicas estejam associadas com um maior grau de institucionalização dos arranjos estruturais. Por outro lado, as demais respostas estratégicas – esquivação, desafio e manipulação – na medida em que representam respostas ativas às pressões institucionais podem indicar um menor grau de institucionalização e, no limite, a não institucionalização dos arranjos estruturais.

Oliver (1991) destaca, ainda, que a resposta estratégica que uma organização escolhe, diante das pressões institucionais, depende dos seguintes fatores: 1) por que essas pressões estão sendo exercidas – causa; 2) quem está exercendo – agentes; 3) quais são essas pressões – conteúdo; 4) como ou por quais meios elas são exercidas – controle; e 5) onde elas ocorrem – contexto. A partir dessa construção teórica, Oliver (1991, p. 160) apresenta uma série de hipóteses relativas aos fatores preditivos relacionados aos cinco fatores ou antecedentes destacados anteriormente e às estratégias de respostas diante das pressões institucionais – Quadro 2.

Quadro 2 - Respostas Estratégicas e Fatores Preditivos

Fator Preditivo	Respostas Estratégicas				
	Aquiescer	Negociar	Esquivar-se	Desafiar	Manipular
Causa					
Legitimação	Alto	Baixo	Baixo	Baixo	Baixo
Eficiência	Alto	Baixo	Baixo	Baixo	Baixo
Agente					
Multiplicidade	Baixo	Alto	Alto	Alto	Alto
Dependência	Alto	Alto	Moderado	Baixo	Baixo
Conteúdo					
Consistência	Alto	Moderado	Moderado	Baixo	Baixo
Restrição	Baixo	Moderado	Alto	Alto	Alto
Controle					
Coerção	Alto	Moderado	Moderado	Baixo	Baixo
Difusão	Alto	Alto	Moderado	Baixo	Baixo
Contexto					
Incerteza	Alto	Alto	Alto	Baixo	Baixo
Integração	Alto	Alto	Moderado	Baixo	Baixo

Fonte: Oliver (1991, p. 160)

A partir do Quadro 2, algumas proposições poderiam ser feitas em termos do processo de institucionalização de artefatos do sistema de controle gerencial, tais como planejamento estratégico e orçamento. Seria possível, por exemplo, propor que o planejamento estratégico e o orçamento seriam mais provavelmente institucionalizados (ou apresentariam maior grau de institucionalização) em situações que servissem como fonte de legitimidade e estivessem associados positivamente com desempenho superior, considerando apenas a dimensão 'causa'. Neste estudo, entretanto, não se tem o objetivo de explorar detalhadamente as prováveis influências que os fatores preditivos têm sobre as respostas estratégicas ao processo de planejamento.

A perspectiva de Oliver, no âmbito da teoria institucional, pode ser caracterizada como situada em posição intermediária entre uma orientação determinista e outra voluntarista da ação organizacional (MACHADO-DA-SILVA; FONSECA; CRUBELLATE, 2005), tendo em vista que, ao mesmo tempo em que se aceita a pressão de forças externas, assume-se que os agentes internos podem interpretá-las e responder a elas utilizando-se de diferentes respostas estraté-

gicas, desde uma mais ativa até outra mais passiva. Desse modo, as escolhas estratégicas dos atores sociais são guiadas pela interpretação intersubjetiva sobre a racionalidade predominante no contexto social (MACHADO-DA-SILVA; FONSECA; CRUBELLATE, 2005).

A possível complementaridade entre as abordagens

Se, por um lado, a abordagem de Tolbert e Zucker (1999) expressou a preocupação de explicar como ocorre a institucionalização, a proposta de Oliver (1991) focou a resposta dos agentes. Dessa maneira, conceitualmente, as autoras (Tolbert e Zucker) não estão preocupadas com a possibilidade da não institucionalização, que passa a ser algo tratado por Oliver. Esta última, por sua vez, trata essa não institucionalização em termos de grau.

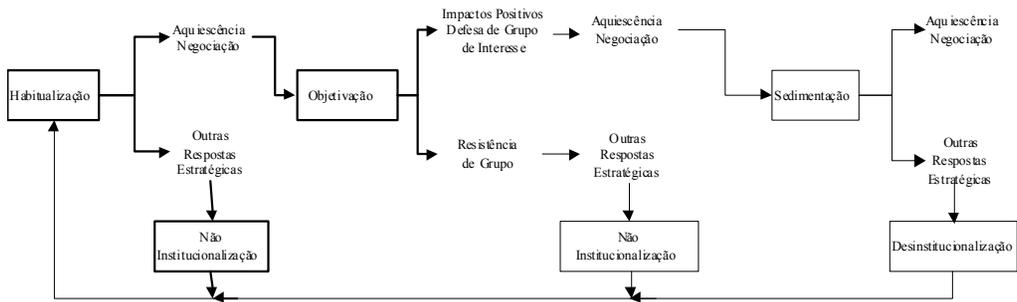
As duas vertentes têm origens distintas, já que a abordagem de Tolbert e Zucker é decorrente de uma visão em que a racionalidade é um traço relevante; por sua vez, a influência da psicologia social na proposta de Oliver é muito significativa e seu racional decorre das contribuições de DiMaggio e Scott, por exemplo. Sendo assim, o que permite a sua conjugação? Exatamente a complementaridade necessária entre a abordagem racional apresentada por Tolbert e Zucker, fundamental para olhar a entidade como um todo, e a perspectiva de alcançar o indivíduo, possível a partir da visão particularizada de Oliver.

De maneira geral, tanto o entendimento do processo de institucionalização de Tolbert e Zucker (1999) quanto o de Oliver (1991, 1992) não consideram um momento anterior ao processo de institucionalização, conforme destacado por Ierfino (2005). Segundo essa autora, a análise deveria avaliar o momento em que as lógicas atuais ou práticas entram em conflito com os atores envolvidos no processo, competindo e indo contra a difusão de novas lógicas. Essa fase foi classificada pela autora como desestabilização ou des-institucionalização de práticas atuais, sendo o processo de institucionalização tratado por Tolbert e Zucker (1999) e Oliver (1991, 1992) denominado de re-estabilização ou re-institucionalização de novas lógicas, como resposta à instabilidade criada no ambiente organizacional. Nessa perspectiva, incluir no modelo ajustado as respostas posteriores à sedimentação, etapa crucial à institucionalização, se torna fundamental.

Na modelagem conceitual proposta, o foco principal da análise é a sedimentação já que a habitualização e a objetivação são etapas do processo de institucionalização que a precedem e têm por característica ser menos formalmente passíveis de observação. O ponto de ligação entre as duas vertentes (Tolbert e Zucker, e Oliver) consiste nas forças propulsoras do processo de institucionalização, a partir das quais os indivíduos reagem às pressões institucionais. Neste trabalho, considera-se que as forças propulsoras são exteriorizadas através das respostas estratégicas dos agentes. Sendo o reforço necessário ao processo, na estrutura da pesquisa, estas respostas serão os referenciais que permitirão o relacionamento das etapas da institucionalização propostas por Tolbert e Zucker.

A Figura 2 ilustra o construto teórico, em que são consideradas as contribuições de Tolbert e Zucker e é inserida a abordagem de Oliver. Significa dizer que, dado o processo de habitualização, algum tipo de resposta estratégica é verificada e, no caso de ocorrer a aquiescência ou negociação, o processo de institucionalização tem seqüência.

Figura 2 - Estrutura Conceitual do Trabalho



A habitualização decorre de uma pressão externa provocada pela necessidade de inovar e um novo conceito ou técnica surge. Dependendo da resposta estratégica dos gestores - a aquiescência ou a negociação, a objetivação pode ser atingida. Por sua vez, outras respostas como a esquivança, o desafio e a manipulação não permitem a institucionalização. Seguindo a abordagem de Tolbert e Zucker, visando explicar a institucionalização, o processo deveria voltar para a habitualização, reforçando os elementos que permitiriam proporcionar aumento da chance de institucionalizar o novo conceito ou técnica ou processo. No caso de não ocorrer a objetivação e não ocorrer um retrocesso, deve-se reforçar a habitualização por meio do monitoramento organizacional e teorização. Não ocorrendo esse retorno aos elementos da habitualização, o processo não terá muitas chances de avanço na institucionalização, ainda que essa alternativa não possa ser excluída das possibilidades.

Por sua vez, uma vez atingido a objetivação, na qual algum resultado da nova prática traz impacto positivo, o reforço do processo ocorre proporcionando a aquiescência ou a negociação; a presença de resistência de grupo pode trazer outras respostas, tais como a esquivança, o desafio ou a negociação, que evitariam a sedimentação do processo. Como alternativas dentro do modelo, seria possível o reforço, atuando sobre a resistência de grupo, identificando e tratando suas razões.

Os impactos positivos devem reforçar a propensão à institucionalização dos artefatos de que a entidade pretenda dispor. No caso específico deste trabalho, atingir a meta do orçamento foi considerado como impacto positivo enquanto que não atingir a meta correspondeu a impacto que proporciona a resistência do grupo.

Finalmente, uma vez atingida a sedimentação, a sua preservação ou não depende de novos estímulos externos e novas respostas estratégicas dos agentes. Embora apareça em uma seqüência linear, reforça-se que cada etapa pode estar ocorrendo simultaneamente, além da presença da recursividade no processo.

É importante mencionar que, ao se analisar o processo de institucionalização e desinstitucionalização, sob uma visão recursiva da abordagem institucional, Machado-da-Silva, Fonseca e Crubellate (2005) destacam a institucionalização como um processo recorrente, isto é, que implica na simultaneidade e reciprocidade entre estrutura e agência que, por sua vez, condicionam a ação, na medida em que também a delimitam e a viabilizam.

Toda institucionalização de uma nova prática pressupõe a desinstitucionalização de uma prática existente, pois as instituições não existem no vácuo; elas estão continuamente produzindo e reproduzindo suas estruturas, num processo de interação entre ator, estrutura e agência. Sob essa ótica, não ocorre unicamente a reprodução de estruturas, mas a repetição das oportunidades e sua reinterpretação, ao longo do tempo, podendo ocorrer reprodução e mudanças.

Giddens e Turner (1999) concebem a possibilidade de mudança como inerente a qualquer ato de reprodução social, as continuidades da conduta sempre acompanham e facilitam a geração de descontinuidade, nas *práxis* sociais. Muitas

rotinas institucionalizadas continuam a ser reproduzidas mesmo durante os mais radicais episódios de mudança social.

Metodologia

Os principais aspectos metodológicos do trabalho são os seguintes:

Tipo de pesquisa

Neste estudo, tem-se por objetivo analisar o grupo gerencial da empresa e a sua relação com o desempenho no orçamento, indicado em termos de metas individuais atingidas. Trata-se de uma pesquisa de campo, um levantamento de entidade singular, ou seja, dentro da organização foram escolhidos respondentes que proporcionam, ao responder o questionário, uma percepção do perfil da entidade propriamente dita, por área funcional. A adequação da opção se relaciona com a possibilidade de tratar questões qualitativas baseando-se em dados quantitativos, a partir de uma amostra interna à entidade que se pretenda analisar.

Uma das classes de informações que a pesquisa de campo oferece ao pesquisador é referente a incidentes e história. Informações dessa natureza se referem aos eventos simples (por exemplo) ou a uma série de tais eventos em um período de tempo especificado. Informações relativas a incidentes e história incluem o que os participantes estabelecem como importante no evento de análise (ZELDITCH, 1962). A pesquisa de campo também pode ser desenvolvida considerando diferentes estratégias, dentre as quais se destaca a de observação participante. Estratégias dessa natureza envolvem a observação e a participação no evento, entrevistando os participantes durante o evento e mantendo relacionamento estável no grupo (ZELDITCH, 1962). Neste trabalho, a perspectiva de cobrir eventos ou uma série deles justifica a escolha da pesquisa de campo.

No caso específico do orçamento, levando em conta os pilares da institucionalização, o mimético é aquele que proporciona a legitimidade da sua existência, já que é um instrumento que pode ser encontrado nas empresas não porque é obrigado por lei, mas pela expectativa de aumento de eficiência que pode proporcionar. Por sua vez, quando se fala em legitimação, ela é apenas interna.

Hipóteses e abordagem estatística

Em decorrência de o objetivo a ser atingido nesta pesquisa consistir em analisar a existência de algum tipo de associação entre as respostas estratégicas e a circunstância de o indivíduo atingir metas, as seguintes hipóteses foram testadas com nível de significância de 90%:

- o H0 significa que o previsto é igual ao observado, ou seja, existe associação entre a resposta estratégica e a percepção de ter atingido metas.
- o H1 significa que o previsto é diferente do observado, ou seja, não existe associação entre a resposta estratégica e a percepção de ter atingido metas.

Levando em conta que, nesta pesquisa, não se tem por objetivo concluir sobre o que afeta o que, ou seja, a relação de causa e efeito entre a variável dependente (atingir e não atingir metas) e as variáveis independentes (as respostas estratégicas para a pressão institucional), mas identificar quais variáveis possam estar associadas ao perfil de atingir metas, o teste Kruskal Wallis foi escolhido para a análise. O racional para isso leva em conta que: (i) é uma ferramenta útil no tratamento de variáveis dependentes não métricas em dois grupos; e (ii) não existem premissas específicas a atender.

O Alfa de Cronbach foi considerado como adequado para avaliar a confiabilidade da amostra como um todo.

Coleta de dados

Dentre os elementos constantes do protocolo, destacam-se os procedimentos de campo, que levam em conta:

- Identificação dos respondentes dentro do grupo gerencial - Os gestores da área financeira da entidade indicaram 68 profissionais de todas as áreas funcionais que, para fins de análise, foram identificadas como Divisões de negócios (denominadas 1, 2 e 3), Produção e Diversas (respondentes que não se identificaram e áreas corporativas).
- Entrevista de gestores nos vários níveis, identificando objetivos e prioridades - Todo o processo foi desenvolvido a partir de entrevistas com os principais executivos da empresa, ou seja, presidente, diretor financeiro e gerentes, visando entender as expectativas no desenvolvimento da elaboração do plano tático. Dessa entrevista houve consenso de que existia grande insatisfação quanto ao processo de planejamento da empresa; entretanto, o que se mostrava difuso era que os diferentes agentes sugeriam motivos variados para a insatisfação. Tal percepção tornou fundamental identificar o que os envolvidos percebiam como insatisfatório, agrupando os motivos de insatisfação.
- Preparação dos respondentes para participação no processo - Ocorreu como combinação de diferentes ações, tais como: informação formal por parte dos superiores, palestra ministrada por agente externo e mensagem do diretor financeiro.
- Identificação de elemento de confluência entre os gestores que pudesse representar o processo de planejamento tático (orçamento) - Após as entrevistas, ficou claro que para os gestores o compromisso do planejamento tático representa suas metas individuais as quais, posteriormente, serão cobradas. Dessa maneira, elas representam o fator de ligação entre cada indivíduo e o processo como um todo.
- Estruturação de questionário - A partir da entrevista, suportada pelo modelo de Oliver (1991) e por outros elementos citados durante as entrevistas, o roteiro foi estruturado. Levaram-se em conta: identificação do que os instrumentos (planejamento estratégico, tático e controle orçamentário) representam para os gestores; identificação do que entendem como participação da diretoria no processo de planejamento; identificação da utilidade dos relatórios gerenciais; e identificação do perfil dos respondentes. Esses elementos surgiram quando da entrevista com os executivos.
- Aplicação do questionário em reunião de negócios - Ocorreu em reunião de planejamento, estruturada e conduzida pelos profissionais da área financeira, após palestra de sensibilização com o objetivo de esclarecer o papel dos gestores no planejamento.
- Estruturação de análise em relatório - Foi desenvolvida por agentes externos, pesquisadores do tema.
- Apresentação dos resultados aos gestores da entidade - Ocorreu algumas semanas após a reunião de planejamento e teve por objetivo: proporcionar *feedback* formal para os gestores e identificar reações em confronto com suas expectativas.
- Apresentação dos resultados para os gestores - A diretoria financeira da empresa assumiu o compromisso de repassar os resultados do relatório ao grupo de gestores que preencheu o questionário.

Desenvolvimento da Pesquisa e Análise

O desenvolvimento da pesquisa foi dividido em: caracterização da empresa, análise do perfil das respostas estratégicas e análise das respostas estratégicas e fatores preditivos.

Caracterização da empresa

Levando em conta a análise empírica, esta pesquisa caracteriza-se por ser uma pesquisa de campo, descritiva. A empresa objeto deste estudo é uma multinacional que atua no Brasil, no estado de São Paulo, e que fabrica insumos para produtos duráveis, a partir de quatro unidades de negócios. A entidade, por motivos relacionados à confidencialidade de negócios, não será identificada. Ela desenvolve um processo de planejamento estruturado, tendo uma etapa estratégica e outra tática, sendo que a última corresponde à elaboração do orçamento anual. Durante as entrevistas ficou claro que o traço participativo é algo novo, uma mudança, pois o presidente anterior atuou de maneira mais centralizadora e a diretoria acostumou os gestores a uma acomodação no processo de gestão, distanciando-os do processo decisório.

O momento mais significativo do envolvimento dos gestores ocorre em reuniões de planejamento que se prolongam por vários dias, nas quais são chamados a participar do processo, recebendo e discutindo informações sobre diretrizes estratégicas, conceitos, relatórios e preenchimento de formulários. Tudo isso é desenvolvido com vistas a viabilizar o processo de planejamento tático a ser submetido à matriz da empresa. Durante essas reuniões, o envolvimento e o compromisso dos gestores são vitais para que o desenvolvimento de um plano consistente e realístico ocorra. A diretoria percebeu que, durante a estruturação da reunião para a montagem do plano de negócios para o ano de 2006, os ânimos estavam exacerbados, o que reduziria as chances de montagem do artefato dentro dos requisitos de qualidade, tempo e comprometimento com as metas. Em decorrência dessa percepção, a diretoria desenvolveu várias atividades para permitir otimização na relação entre os gestores com o objetivo de esclarecer e obter aliados ao desenvolvimento do processo.

A abordagem adotada, de Tolbert e Zucker (1999), identifica os **fatores propulsores** da institucionalização, por eles separados em positivos e negativos. O fator positivo considerado foi o **desempenho favorável em atingir metas** nos 12 meses anteriores e, o fator negativo, o **desempenho desfavorável em atingir metas** nos 12 meses anteriores. Não se pretende identificar nenhuma relação de causa e efeito, mas apenas analisar se existe algum grau de associação entre atingir meta e resposta estratégica, segundo o construto de Oliver (1991). Ao tratar a questão da institucionalização do orçamento, é importante pensar no indivíduo, grupo e entidade como um todo. A proposta também incorpora a recomendação de Kostova e Zaheer (1999) no sentido de a entidade não apenas obter a legitimidade, mas a manter.

Análise do perfil das respostas estratégicas

Levando em conta as cinco respostas estratégicas, cada uma das três opções foi tratada considerando a perspectiva de cada funcionário ter ou não atingido suas metas nos últimos doze meses. A seqüência de análise levou em conta:

- O teste do Alfa de Cronbach obteve o percentual de 64%, o que é razoável para este tipo de pesquisa.
- O teste Kruskal Wallis, do qual foram apurados os seguintes resultados:

- Individualmente, apenas duas das respostas estratégicas têm nível de significância dentro do parâmetro definido de 90%.
- As variáveis (respostas estratégicas) que se enquadram dentro do nível de significância de 90% e, conseqüentemente, tendo H0 aceito, são:

Manipulação 1: Os critérios relacionados às metas estipuladas para o ano fiscal são questionados em reuniões importantes da Diretoria (98% de significância).

Manipulação 2: Procura influenciar pessoas-chave da organização para adequar as metas às necessidades da sua divisão (90% de significância).

As variáveis identificadas não estão associadas com aquiescência e negociação, que indicam institucionalização; ao contrário, elas estão associadas com respostas estratégicas que questionam o processo, que o discutem em profundidade e negociam a viabilidade ou (porque não) a facilidade das metas. Pode-se argumentar que, em algumas circunstâncias, as metas são alcançadas em decorrência desse processo de questionamento e negociação. Diante dessas variáveis, o ponto principal novamente emerge: o processo de planejamento está ou não institucionalizado (ou sedimentado) pelos gestores? Entretanto, o processo de institucionalização não representa uma simples questão dicotômica, ao contrário, é uma questão de nível de institucionalização. De acordo com a intensidade da pressão, pode-se alcançar um determinado nível de institucionalização.

Adicionalmente, considerando a dimensão interna, pode ser que o processo de planejamento esteja completamente sedimentado em algumas áreas ou níveis organizacionais, enquanto, por outro lado, o mesmo pode não ocorrer em outras partes da organização. Para que a sedimentação ocorra, necessita-se de dedicação de tempo, energia e recursos. Nesse sentido, importará uma análise desenvolvida no nível organizacional? Antes de responder a essa questão, uma outra questão crítica surge: é possível capturar o nível de institucionalização no nível organizacional? É necessária uma metodologia que 'pondere' as diferentes áreas funcionais e organizacionais. Todavia, uma metodologia dessa natureza parece estar cercada de tanta subjetividade que parece improvável obtê-la. Tal abordagem requer, antes da perspectiva em um nível organizacional, a análise descritiva em um nível individual e de grupos.

Como o nível de institucionalização não é algo que tenha uma mensuração objetiva e o processo de planejamento, funcionando em boas ou más condições, existe na organização, a sua simples existência não é garantia de que ele está sedimentado. O que acontece se o responsável pelo processo ou os diretores não mais solicitarem a elaboração do orçamento? O processo de planejamento se manterá como um fator importante ou será eliminado como um processo que não adiciona valor? É provável que em algumas áreas o processo de planejamento permaneça, enquanto o mesmo pode não ocorrer em outras e, em decorrência da falta de coordenação, o processo de planejamento provavelmente irá desaparecer ou obter uma característica diversa, oferecendo benefícios diferentes ou mais limitados.

Os gestores questionam metas antes de aceitá-las, o que pode conduzir ao estabelecimento de metas viáveis, evitando folgas orçamentárias e garantindo condições de estabelecer comprometimento para alcançar essas metas. Em outras palavras, respostas estratégicas podem reforçar o processo de objetivação e, também, alcançar a sedimentação. Somente a aquiescência e negociação podem reforçar o processo de institucionalização? Argumenta-se que realmente não. Nesse caso, um entendimento apropriado das razões de insatisfações e de ações para solucionar o que os gestores consideram como problemático irá fornecer o reforço necessário pelo processo de institucionalização. Mas o que acontece quando os gestores atuam como descrito nas respostas estratégicas de manipulação 1 e 2 e não alcançam as metas? Provavelmente, é necessário que outros tipos de reforço atuem, sendo que não haverá a desculpa de que foram forçados a aceitar metas impositivas. O processo de gestão não é tão cartesiano e simples, mas a

obtenção de informações descritivas sobre a gestão pode ser essencial para lidar com a organização.

No levantamento deste caso, está claro que a participação dos gestores é um propulsor crítico para aumentar a chance de sedimentação. É devido à resposta de manipulação 1 que se pode obter uma meta balanceada. Quanto à segunda resposta estratégica, manipulação 2, o mesmo ocorre. Afinal de contas: quem irá aprovar a meta? Uma vez que tal gestor tenha sido identificado, é importante que esteja confortável com as metas propostas. Mais que um estímulo ao *lobby*, pode ter um sentido de participação na estrutura de poder.

Análise das respostas estratégicas e fatores preditivos

O modelo proposto por Oliver (1991) estabelece algumas hipóteses relativas às respostas dos gestores às pressões institucionais. Assim, elaborou-se uma análise parcial com objetivo de verificar a aderência conceitual do modelo proposto.

Quadro 3 - Respostas Estratégicas e Fatores Preditivos do Caso Analisado

Fator Preditivo	Respostas Estratégicas					Hipóteses de Oliver
	Aquiescer	Negociar	Esquivar-se	Desafiar	Manipular	
? causa	Alto	Alto	Moderado / Alto	Baixo	Baixo	Comportamento da Amostra
? agente						
? conteúdo	moderado	Alto	Baixo / moderado	Baixo	Moderado	
? controle	46%	83%	23%	25%	41%	
? contexto						

Como pode ser observado no quadro anterior, as respostas - negociar, manipular e desafiar - apresentam aderência às hipóteses estabelecidas pela autora. Deve ser ressaltado que, para a realização desta análise, foram utilizados os fatores preditivos agregados. Não foi objeto de análise desta pesquisa realizar uma investigação específica por fator preditivo. Talvez, o fato de a empresa, no passado, ter apresentado uma gestão mais autoritária e agora mais participativa, tenha provocado uma mudança de postura ainda em sedimentação, o que poderia explicar as diferenças entre o que Oliver propagou e os resultados da pesquisa.

Comentários Finais

A abordagem de Tolbert e Zucker (1999), no que se refere às etapas da institucionalização, trouxe aos estudiosos da abordagem uma forma potencialmente aplicável ao permitir estudos empíricos para distinguir momentos e fases do processo. Contudo, por outro lado, Oliver (1991), ao mesmo tempo em que questiona a abordagem dicotômica e passiva do processo, propõe uma evolução na resistência a ela, que se constitui nas respostas estratégicas à pressão institucional. Olhando pela perspectiva da complementaridade das abordagens e não pelo conflito entre visão passiva e visão crescentemente proativa da contestação à institucionalização, surge uma proposta que tenta aliar o processo de institucionalização às respostas que contestem de maneira contínua o dado processo. Isso acontece pelo fato de a dinâmica da vida das organizações cobrar dos gestores, de maneira absolutamente contínua, um posicionamento frente a inúmeras pressões. Dessa maneira, muito embora o processo de planejamento como um todo possa estar institucionalizado na organização, a sua estruturação e gestão precisam ser reforçadas continuamente.

Neste estudo, o processo de elaboração do orçamento anual, tendo como ponto de partida a revisão do plano estratégico da empresa, vive momentos de turbulência, uma vez que se questiona tanto o processo como a forma de ser estruturado. Nessas condições, buscou-se constatar se existe associação entre o sucesso ao atingir metas do planejamento tático e o tipo de resposta estratégica dos gestores. A partir dos resultados obtidos pode-se demonstrar que existe associação entre essas duas variáveis, tendo sido possível identificar as variáveis que estão associadas com o atingir metas. De qualquer forma, os resultados obtidos nesta empresa não podem ser simplesmente transpostos para outra empresa. Na verdade, nem para a mesma empresa em outro momento. Esse é o aspecto importante da pesquisa, ao capturar o problema no momento em que ocorre, na situação em que ele se desenvolve.

Em termos de respostas positivas, pode-se perceber que os gestores, ao alcançarem metas têm uma tendência de responder às pressões estratégicas da forma mais ativa, conforme proposto por Oliver, ou seja, manipulando. Desse modo, não se pode afirmar que uma resposta estratégica apoiando um dado processo de institucionalização seja o único tipo determinante na consecução de metas, mas apenas que, em seu grau mais elevado, está associada positivamente com o atingir metas. A utilidade da informação obtida, mensurando o grau de institucionalização, está ligada à gestão dos executivos e à sua possibilidade de atuar de maneira objetiva para que a institucionalização ocorra em benefício da entidade.

As conclusões deste trabalho não devem ser ampliadas além da amostra, nem devem ser tratadas como relação de causa e efeito. Não existe intenção de considerá-las numa abordagem para prever o tipo de resposta que um gestor pode ter diante das mesmas condições aqui analisadas. Sugere-se a realização de estudos que possam analisar o construto proposto em outras empresas de maneira a poder identificar a existência ou não de regularidades em termos dos sinais das variáveis que se apresentam positiva e negativamente relacionadas com o atingir metas.

Referências

- ANSOFF, H. I. *A nova estratégia empresarial*. São Paulo: Atlas, 1991.
- BERGER, P. L.; LUCKMANN, T. *A construção social da realidade*. Petrópolis: Vozes, 2004.
- CLEGG, S.; HARDY, C.; NORD, W. R. *Handbook de estudos organizacionais*. v. 3 Organizadores da edição brasileira: Caldas, M., Fachim, R., Fischer, T. São Paulo: Atlas, 2004.
- COCHIA, C. B. R; MACHADO-DA-SILVA, C. L. Ambiente, interpretação e estratégia em organizações dos setores de vestuário e alimentos. *Revista de Administração Contemporânea*, Curitiba, edição especial, p. 11-35, 2004.
- DAFT, R. L. *Teoria e projeto das organizações*. 6 ed. Rio de Janeiro: LTC, 1997.
- DIMAGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, v. 48, n.2, p. 143-160, abril, 1983.
- FREZATTI, F.; GUERREIRO, R.; AGUIAR, A. B.; GOUVÊA, M. A. Análise do relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento das organizações brasileiras. ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, XXIX. Curitiba, *Anais...* Curitiba, 2005.
- GIDDENS, A.; TURNER, J. Teoria social hoje. In: COHEN, I. J. *Teoria da estruturação e práxis social*. São Paulo: Editora UNESP, 1999, p. 393-446.

HANSEN, S.C.; OTLEY, D. T.; VAN DER STEDE, W. A. Practices development in budgeting: an overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*. v. 15, p. 95-116, 2003.

IERFINO, L. Understanding the process of de-stabilization and restabilization of institutional logics within organizational fields. *Administrative Sciences Association of Canada*. Toronto, 2005.

KOSTOVA, T., Transnacional transfer of strategic organizational practices: a contextual perspective, Academy of Management. *The Academy of Management Review*, v. 24, n. 2, p.308-324, abril 1999.

KOSTOVA, T.; ZAHEER, S. Organizational legitimacy under conditions of complexity: the case of the multinational enterprise, Academy of Management. *The Academy of Management Review*, v. 24, n. 1, p.64-81, abril 1999.

MACHADO-DA-SILVA, C. L.; FONSECA, V. S. da; CRUBELLATE, J. M. Estrutura, agência e interpretação: elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização. *Revista de Administração Contemporânea*, 1. ed. esp., v. 9, p. 09-39, 2005.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. In: DiMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W (edits). *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: The University of Chicago Press, 1991. p. 41-62.

MILLER, D.; FRIESEN, P. H. Momentum and revolution in organizational adaptation. *Academy of Management Journal*. v. 23, n. 4, p. 591-614, dez. 1980.

MINTZBERG, H. *The rise and fall of strategic planning*. London: Prentice Hall, 1994.

NELSON, R.; WINTER, S. *An evolutionary theory of economic change*. Massachusetts: Harvard University Press, 1982.

OLIVER, C. Strategic response to institutional processes. *The Academy of Management Review*. v. 16, n. 1, p. 145-179, 1991.

_____. The antecedents of deinstitutionalization. *Organizational Studies*, Newbury Park, Sage Publications, fall 1992.

ROBINSONS, P. Structural interdependence and practice conformity: an empirical examination of American MNEs and their subsidiaries in Japan, *Academy of Management Journal*, Best Paper Proceeding, p.192-196, 1995.

SCAPENS, R. W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*. v. 5, p. 301-321, 1994.

SCHUTZ, A. *The phenomenology of the social world*. Illinois: Northwestern Press, 1967.

SCOTT, W. R. The adolescence of institutional theory. *Administrative Science Quarterly*. v. 32, p. 493-511, 1987.

_____. *Institutions and organizations*. 2. ed. Thousand Oaks: Sage, 2001.

STEINER, G. A. *Strategic planning*. New York: The Free Press, 1979.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A institucionalização da teoria institucional. In: CLEGG, S. R. et al. *Handbook de estudos organizacionais: modelos e novas questões em estudos organizacionais*. v. 1. São Paulo: Atlas, 1999. p. 196-219.

WELSCH, G. A.; HILTON, R. W.; GORDON, P. N. *Budgeting: profit planning and control*. 5 ed. London: Prentice-Hall, 1988.

YUEN, D. C. Y. Goal characteristics, communication and reward systems, and managerial propensity to create budgetary slack. *Managerial Auditing Journal*, v. 19, n. 4, p. 517-532, 2004.

ZELDITCH Jr., M. Some methodological problems of field studies. *American Journal of Sociology*, n. 67, p. 566-576, 1962.