



**INFLUÊNCIA DAS CONTRADIÇÕES, PRÁXIS E MUDANÇAS INSTITUCIONAIS
NOS CONTROLES ORÇAMENTÁRIOS DURANTE PERÍODO PANDÊMICO: UMA
SURVEY NAS DISTRIBUIDORAS DE ENERGIA ELÉTRICA DO BRASIL**

**INFLUENCE OF INSTITUTIONAL CONTRADICTIONS, PRAXIS AND
INSTITUTIONAL CHANGES ON BUDGETARY CONTROL DURING THE
PANDEMIC PERIOD: A SURVEY CONDUCTED WITH THE BRAZILIAN
ELECTRICITY DISTRIBUTING COMPANIES**

Emerson Orsini Ferrari

Mestre em Contabilidade (UNIOSTE)

Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOSTE)

E-mail: emersonferrari@yahoo.com.br

Marta Raquel Zuchelli Felipetto

Mestre em Contabilidade (UNIOSTE)

Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOSTE)

E-mail: mrzuchelli2020@gmail.com

Leandro Augusto Toigo

Doutor em Ciências Contábeis e Administração (FURB)

Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOSTE)

E-mail: leandro.toigo@unioeste.br

Delci Grapégia Dal Vesco

Doutora em Ciências Contábeis e Administração (FURB)

Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOSTE)

E-mail: delci.vesco@unioeste.br

RESUMO

O artigo correlacionou as influências das contradições, práxis e mudanças institucionais nos controles orçamentários durante período pandêmico nas distribuidoras de energia elétrica. O estudo foi descritivo, com abordagem quantitativa, por meio de questionário estruturado com análise fatorial. Constatou-se que as mudanças institucionais foram provocadas pelos fatores legislação, tecnologia e forças de mercado. Contradições institucionais mais representativas foram ineficiência técnica, não adaptabilidade e incompatibilidade. As práxis humanas foram o monitoramento dos indivíduos e sua atuação no controle orçamentário. A contribuição do estudo está descrita no contexto das distribuidoras de energia elétrica, na busca por fatores representativos diante das demandas de mudanças nos controles orçamentários advindas com a Covid-19.

Palavras-Chave: Contradições Institucionais. Práxis. Mudanças Institucionais. Controle orçamentário.



ABSTRACT

The article correlated the influences of contradictions, praxis and institutional changes in budget controls during a pandemic period in electric energy distributors. The study was descriptive, with a quantitative approach, using a structured questionnaire by factor analysis. It was found that institutional changes were caused by factors such as legislation, technology and market forces. Institutional contradictions the most representative factors were technical inefficiency, non-adaptability and incompatibility. The human praxis factors were monitoring of individuals and their works in budget control. The contribution of the study is described in the context of electricity distributors companies, in the search for representative factors in the face of the demands of changes in budgetary controls arising from Covid-19.

Keywords: Institutional Contradictions. praxis Institutional Changes. Budget control.

1 Introdução

A teoria institucional visa fundamentar quanto às mudanças institucionais, relacionadas nos postulados e nas ações dos atores organizacionais advindas tanto interna quanto externamente às instituições (Wanderley, 2012), sendo considerada resultado de influências de proposições teóricas que, geralmente, permanecem ocultas nas organizações (Machado-da-Silva & Gonçalves, 1999).

As rotinas organizacionais devem-se concentrar na institucionalização, quando inserida na relação existente entre ações e instituições, sendo que estas podem abranger pessoas ou grupo de pessoas e representam os padrões de pensamento que embasam as decisões que serão adotadas pelo grupo (Burns & Scapens, 2000), nas contradições institucionais (Seo & Creed, 2002) que explicam a mudança e os conflitos entre as instituições concorrentes. As contradições institucionais e a práxis humana podem ser entendidas como sendo o resultado das interações, consideradas dinâmicas no ambiente institucional e que conduzem para a mudança institucional, um dos pilares da teoria institucional (Wanderley, 2012).

Sob a ótica institucional, as organizações atuam dentro de uma estrutura social de normas, valores e pressuposições reconhecidas no que tange o comportamento econômico apropriado ou aceitável (Oliver, 1997). O processo da mudança institucional que venha a ser impulsionado por fracas contradições institucionais ou sem contradições institucionais aparentes pode conduzir a uma mudança institucional malsucedida (Wanderley, 2012). O estudo de Scapens (2006) demonstra a importância do processo de institucionalização (rotinização) para entender as modificações da contabilidade gerencial. Neste contexto, as organizações utilizam-se de sistemas de controles orçamentários para direcionar e embasar suas decisões, o orçamento pode ser utilizado como um sistema de desdobramento da estratégia por meio de planos estratégicos (Otley, 1999; Hansen & Otley, Van Der Stede, 2003). Corroborando, Frezatti, Relvas, Nascimento, Junqueira e Bido (2010) definem o orçamento como plano financeiro que visa apoiar a estratégia da empresa para que sejam operacionalizadas as decisões.

Temas relacionados à contabilidade gerencial têm sido objeto de estudos nas últimas décadas e a teoria Institucional tem sido a perspectiva teórica adotada, pesquisadores já instigaram o interesse de pesquisas relacionadas a contradições, práxis, mudanças institucionais. Estudos com enfoque nas contradições institucionais tem destaque em



publicações internacionais (Seo & Creed, 2002; Burns & Baldvinsdottir, 2005), e no âmbito nacional, pesquisa como a de Wanderley (2019; 2012) investigaram a mudança na contabilidade gerencial sob o enfoque da dinâmica política e social. Popik (2013) analisou as contradições institucionais que impulsionaram a implementação do planejamento estratégico e o papel das práxis humanas para que este artefato de controle gerencial e Wrubel, Toigo e Lavarda (2015) que trata das mudanças nas rotinas contábeis com as contradições institucionais e práxis humanas.

Notadamente, no setor elétrico é possível encontrar estudos desenvolvidos com o enfoque em verificar a institucionalização sob preceitos de legitimidade e do isomorfismo na sustentabilidade (Parente, Cabral & Freitas, 2014) e sobre as pressões institucionais e o isomorfismo dos Relatórios de Administração de empresas do setor de Energia Elétrica (Moura & Dias Filho, 2012).

Constata-se que os estudos pautados na teoria institucional visam entender os processos de mudanças das organizações, bem como as abordagens e contribuições da teoria institucional. Entretanto, pouco foi estudado sobre o porquê e como a contabilidade evoluiu diante de situações organizacionais específicas (Burns, 2000), ademais especialmente no período da pandemia do COVID-19 nas distribuidoras de energia elétrica do Brasil.

No cenário atual, em um ambiente de incertezas, a pandemia COVID 19 trouxe alteração no cenário mundial, criando a necessidade de isolamento social e medidas emergenciais para contê-la e, que trouxeram impactos imediatos na economia como um todo, nas questões políticas, sociais e gerenciais. A crise sanitária, em alguns países veio acompanhada por uma crise política, que trouxe consigo insegurança, no âmbito das pessoas como também causou instabilidade nos sistemas comercial e financeiro, especialmente no que tange o setor elétrico, dependente de um amplo planejamento em sua operação, uma vez que atender aos consumidores passa por uma coordenação de centenas de empresas, seja de geração, transmissão e distribuição em tempo real (OCDE, 2020; Acende Brasil, 2020). No que tange o setor elétrico, a demanda de energia elétrica e a dinâmica econômica, a queda do consumo foi abrupta (Castro & Brandão, 2020).

A lacuna da presente pesquisa é demonstrar evidências da percepção dos gestores sobre a caracterização e utilidade dos controles orçamentários, com vista a minimizar os conflitos sobre a eficácia do sistema orçamentário diante das razões de planejamento, comunicação e controle. Essa lacuna tem gerado diversas respostas e reações, portanto, é preciso estabelecer a caracterização e utilidade do orçamento empresarial às organizações.

Diante do apresentado, tem-se a seguinte questão de pesquisa: Quais as influências das contradições, práxis e mudanças institucionais nos controles orçamentários durante período pandêmico? O objetivo da pesquisa consiste em correlacionar as influências das contradições, práxis e mudanças institucionais nos controles orçamentários durante período pandêmico nas empresas distribuidoras de energia elétrica.

No Brasil, decisões sobre ações no setor elétrico estiveram nas pautas dos agentes do setor no primeiro trimestre de 2020, não só nas questões relacionadas aos aspectos financeiros e operacionais das empresas do setor elétrico como, também, relacionadas aos consumidores (Acende Brasil, 2020). Castro e Brandão (2020) acentuam que a diminuição generalizada do consumo, em decorrência das medidas de contingência da COVID-19, especificamente nos setores da indústria e comércio, provocou a redução do mercado elétrico nacional, determinando um forte impacto no fluxo de caixa das distribuidoras que é diretamente afetado pela demanda de energia, o que impacta o orçamento e o planejamento anteriormente projetados, carecendo de ajustes com a nova realidade que se apresentou.



As distribuidoras de energia elétrica atuam no Mercado Regulado, com a compra de energia para utilização no longo prazo, não há instrumentos para ajustar variações bruscas na demanda de energia, como aquelas advindas com a pandemia, com a redução no consumo na maior parte dos setores, neste caso, há uma sobre contratação de energia, já que a contratação ocorreu com base nos parâmetros em demanda que tinham para três anos ou mais, porém ficam obrigadas, por contrato, a pagar por essa energia contratada, mesmo que não venham a utilizar (Acende Brasil, 2020).

Como contribuição ao tema, a pesquisa busca ampliar os debates sobre os impactos nos controles orçamentários advindos com a crise da pandemia do COVID-19 delimitado ao contexto de empresas distribuidoras de energia elétrica no Brasil. Trata-se, assim, de um estudo que pretende analisar e relatar as influências das contradições, práxis e mudanças institucionais nos controles orçamentários durante o período pandêmico nas distribuidoras de energia elétrica do Brasil.

O presente artigo está estruturado, além desta introdução, em mais quatro seções. Na segunda, apresenta-se a base teórica que envolveu controles orçamentários, as contradições, práxis e mudanças institucionais. Na terceira seção são apresentadas a metodologia, na quarta seção análise e discussão dos dados, finalizando com as considerações finais, expondo as reflexões, limitações e propostas para pesquisas futuras.

2 Referencial Teórico

2.1 Controles Orçamentários

O orçamento deve ser planejado ou compreendido no contexto organizacional. Corresponde a etapa do processo de planejamento estratégico em que se estima e determina a relação entre resultados e despesas para que os objetivos da empresa sejam alcançados. Sendo o controle orçamentário, dentre as práticas abordadas no controle de gestão a mais discutida na literatura, (Hansen, Otley & Van Der Stede, 2003; Bornia & Lunkes, 2007)

No âmbito da contabilidade gerencial, Scapens (1994, p. 301) evidencia a partir da teoria 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”. Burns e Scapens (2000) realizaram estudos com a abordagem da contabilidade gerencial e teoria institucional, abordando pontos inerentes que utilizam os conceitos de hábitos, rotinas e instituições de práticas contábeis das organizações, e que permite o entendimento da evolução destas. Ainda, o estudo de Lukka (2007) também abordou mudanças, regras e rotinas organizacionais.

Neste aspecto, o controle orçamentário demanda de sistema e rotinas para garantir a diferenciação entre os objetivos dos gestores e dos setores de responsabilidade da organização (Frezatti et al., 2010). Corroborando, Abernethy e Brownell (1999) denotam que o orçamento é a maior ferramenta do sistema gerencial, utilizado pelos administradores para coordenar e comunicar as prioridades estratégicas de forma conjunta com os sistemas de remuneração, aumentando o comprometimento de toda equipe.

O estudo de Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) aborda que a contabilidade gerencial enquanto instituição corresponde ao conjunto de rotinas institucionalizadas e aceitas dentro da organização, impactando não apenas internamente, mas também outras organizações. Sob a ótica Teoria Institucional, Oyadomai, Mendonça Neto, Cardoso e Lima (2008) mostrou adoção de artefatos de contabilidade gerencial à luz da Nova Teoria Institucional.

O estudo de Magro e Lavarda (2015) buscou identificar as evidências da percepção



dos gestores sobre a caracterização e utilidade do orçamento empresarial nas indústrias de Santa Catarina. Os autores concluíram que o orçamento é amplamente utilizado diante das razões de planejamento operacional, avaliação de desempenho e motivação, comunicação dos objetivos e metas e formulação das estratégias. Destacam que empresas comprometidas com planejamento, execução e controle do orçamento influenciam positivamente na percepção dos gestores sobre a utilidade do orçamento para planejamento operacional e para avaliação de desempenho e motivação.

2.2 Teoria Institucional

A teoria institucional tem sido estudada nas ciências sociais, sendo considerada resultado de influências de proposições teóricas que visam à junção de ideias de instituições e padrões de comportamentos, regras, valores e cultura, que geralmente, permanecem ocultos nas organizações (Machado-da-Silva & Gonçalves, 1999).

O poder explicativo da teoria institucional, utilizado para explicar os processos relacionados às mudanças organizacionais e seus padrões, por meio da explicação do processo de legitimação que enfatiza regras e comportamentos das organizações e sociedade (Zuccolotto, Silva & Emmendoerfer, 2010).

O conjunto de ideias contidas na teoria institucional (especificamente na OIE) apresenta arcabouço intelectual mais adequado para o entendimento dos sistemas de contabilidade gerencial, sendo considerada uma estrutura válida para o entendimento das práticas contábeis gerenciais como rotinas institucionalizadas (Scapens, 1994). O autor, cita que os indivíduos não trabalham somente com seu racional, mas prega que existem mudanças no contexto social que tendem a moldar o comportamento individual.

A Nova Economia Institucional rompe com a ideia da Velha Economia Institucional em que há a maximização da utilidade pelos agentes, ainda que não seja um rompimento completo, uma vez que a Nova Economia Institucional trata o ambiente institucional como base central e que exerce considerável influência no comportamento das organizações, utiliza-se dos conceitos neoclássicos em que há um ambiente competitivo e as firmas são pressionadas por essa competição do mercado, onde as organizações são os grupos de indivíduos imbuídos do objetivo de alcançar suas metas por meios das relações com o mercado, num contexto de há imperfeições no mercado (North, 1992; Scapens, 2006).

Em relação a Nova Sociologia Institucional observa-se que ela traz um enfoque no ambiente institucional como influenciador dos relacionamentos da empresa com o mercado, porém, trata as crenças, normas e tradições como elementos que têm influência nos relacionamentos intraorganizacionais, não se restringindo ao relacionamento da organização com o mercado e o institucional da empresa é composto de regras, práticas, símbolos e crenças que os agentes e organização tendem a se conformar para que possam receber apoio, além de legitimar-se (Dimaggio e Powel, 1983).

O estudo de Wrubel, Toigo e Lavarda (2015), identificaram os fatores que proporcionam contradições, práxis e mudanças institucionais em rotinas contábeis. Os resultados apresentaram fatores de mudanças institucionais relacionados a fatores de mercado e legislação e mudanças tecnológicas. Com relação aos fatores de contradições institucionais e práxis estão relacionados com desalinhamento de interesses e incompatibilidade institucional, práxis humanas e ineficiência técnica.

O estudo de Soeiro e Wanderley (2019) analisou os avanços e tendências das pesquisas em contabilidade com base na teoria institucional e a pesquisa colaborou com a análise das tendências no uso da teoria institucional, porém não identificaram um modelo que

permitissem descrever como os sistemas contábeis podem ser influenciados pela pressão institucional.

Com o objetivo de analisar os fatores motivadores do processo de mudança do sistema de contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional, Angonese e Lavarda (2016) realizaram pesquisa cujo resultado demonstrou que mudanças nos sistemas de contabilidade gerencial foram motivadas por um conjunto de fatores que representavam às pressões internas e externas ao ambiente organizacional.

2.2.1 Contradições

As contradições podem ser vistas como oportunidades de mudanças uma vez que estas criam condições que potencializam as mudanças por meio dos conflitos e tensões entre os envolvidos com a organização de forma que despertam a necessidade da mudança entre os grupos e indivíduos e fazem parte de um processo institucionalizado da organização que buscam a construção social advindos das tensões e conflitos organizacionais que são partes inerentes do desalinhamento de interesses e das incompatibilidades existentes (Seo & Creed, 2002). O conceito de contradições permite explicar como, quando e porque os agentes envolvidos institucionalmente podem encorajar e/ou tentar mudar suas crenças e modos e as crenças e modos dos outros tidas como certas (Burns & Baldvinsdottir, 2005).

Nesse aspecto, Seo e Creed (2002) identificaram quatro fontes de contradição: ineficiência técnica, não-adaptabilidade, incompatibilidades institucionais e interesses desalinhados, itens estes que se alinham com a necessidade de mudança. As organizações tendem a apresentar uma ou mais destes tipos de contradições (Seo & Creed, 2002). A Tabela 1, apresenta uma síntese das contradições.

Tabela 1 Contradições institucionais

Ineficiência Técnica	Ineficiência técnica é a primeira fonte de contradição, provocada quando os arranjos institucionais entram em conflito com as atividades técnicas e exigências de eficiência da organização, ou seja, quando os princípios organizacionais e a parte técnica não estão em conformidade (Seo & Creed, 2002).
Não Adaptabilidade	Devido a ineficiência técnica entre outros fatores as empresas tendem a mudar ou a implementar novos sistemas de controle. Wanderley (2012) aborda que as contradições podem surgir da não-adaptabilidade destes arranjos institucionais implantados na organização para com o ambiente externo.
Incompatibilidade Institucional	Também pode surgir de dentro de um ambiente institucional, como por exemplo nas situações de implantação de inovações (Clemens & Cook, 1999). As organizações estão cada vez mais expostas as contradições institucionais, pois até mesmo certos sistemas que estão institucionalizados podem vir a ter incompatibilidade com as expectativas comportamentais decorrentes de arranjos institucionais em patamares diferentes ou em diferentes setores da organização (Seo & Creed, 2002).
Desalinhamento de interesses	Os arranjos institucionais são vistos como produtos, que são submetidos a disputas políticas, por atores que têm interesses divergentes assim como poder assimétrico/desigual (Seo & Creed, 2002). Portanto, os arranjos institucionais acabam refletindo as ideias e objetivos dos atores mais poderosos politicamente (Benson, 1977).

Fonte: adaptado de Popik (2013)

O sucesso organizacional é dependente da eficiência técnica, mas, também, da legitimidade das organizações e de recursos necessários, que moldam a organização e seus ambientes para o caminho de uma estrutura organizacional isomórfica e essas são premissas que encontram-se embasadas pela teoria institucional, conforme preconizado por Dimaggio e



Powell (1983), tendo como consequência tem-se práticas de contabilidades alinhadas com o fim de se manter a legitimidade dissociando-se das atividades técnicas (Wanderley, 2012).

O estudo de Soeiro, Miranda e Araújo (2016) analisou os conceitos dialéticos de contradições institucionais (Seo & Creed, 2002) que podem ser utilizados para explicar a decisão de mudança. Na pesquisa, foram identificadas a ineficiência técnica, a não-adaptabilidade e a conformidade institucional, fatores que motivaram a mudança da empresa pesquisada.

Ressalta-se que as contradições institucionais são as forças motrizes da mudança institucional, contudo elas não levam à mudança institucional. Seo e Creed (2002) afirmam que a práxis humana é um mecanismo de mediação necessária entre contradições institucionais e mudança institucional.

H1: Existe influência das contradições nos controles orçamentários durante o período pandêmico.

2.2.2 Práxis

As práxis humanas têm influência nos arranjos institucionais e possuem características de serem mediadoras entre as contradições e a mudança institucional, sendo uma ação humana que visa garantir a mudança nos processos (Burns & Baldvinsdottir, 2005; Burns & Nielsen, 2006).

A práxis tenta influenciar e confirmar as mudanças nos ambientes institucionais uma vez que é definida pela agência da natureza política humana ainda que estas sejam parte e estejam incorporadas a instituição. Portanto a práxis é a mediação necessária entre as contradições institucionais e a mudança institucional (Seo & Creed, 2002). Neste mesmo contexto os autores definem a práxis como sendo impulsionada por subprodutos inevitáveis da contradição contexto-social e que a mesma é um tipo particular da ação humana coletiva que se encontra em determinado conceito sociocultural. Nessa mesma linha, Benson (1977) cita que a práxis é dotada do livre e criativo na reconstrução dos arranjos sociais que têm os limites e potencialidades das formas sociais presentes.

A práxis é dotada de três componentes, sendo a questão reflexiva mudança de consciência, quando o agente tem a consciência de que as suas necessidades não foram atendidas, mobilização do agente, caso em que o agente tem nas condições sociais e próprias uma inspiração para suas concepções e a ação coletiva, na que os arranjos sociais tendem a serem modificados pelas ações coletivas (Benson, 1977 e Bernstein, 1971).

A mudança bem-sucedida, que foi motivada por fortes contradições institucionais, permitirá que a práxis humana tenha papel na introdução das mudanças institucionais que serão reproduzidas ao longo do tempo para serem institucionalizadas pela organização (Wanderley, 2019). Esta é a linha de pensamento da pesquisa de Benson (1977) de que a práxis tem a responsabilidade de encapsular o “executar” a mudança, de forma que a práxis traz consigo a conciliação entre dois itens que, aparentemente, são conflitantes na questão do institucionalismo, a inserção institucional e a agência transformacional.

Em relação às práxis humanas, no que se refere aos agentes de mudança, a pesquisa de Popik e Lavarda (2016) que tratou das contradições institucionais que impulsionaram a implementação do planejamento estratégico e o papel das práxis humanas para que este artefato de controle gerencial fosse institucionalizado na cooperativa pesquisada em 2013 foram identificados como tal os diretores, o consultor e os gerentes. O estudo concluiu que as contradições institucionais foram as principais impulsionadoras da mudança na



implementação do planejamento estratégico.

H2: Existe influência das práticas nos controles orçamentários durante o período pandêmico.

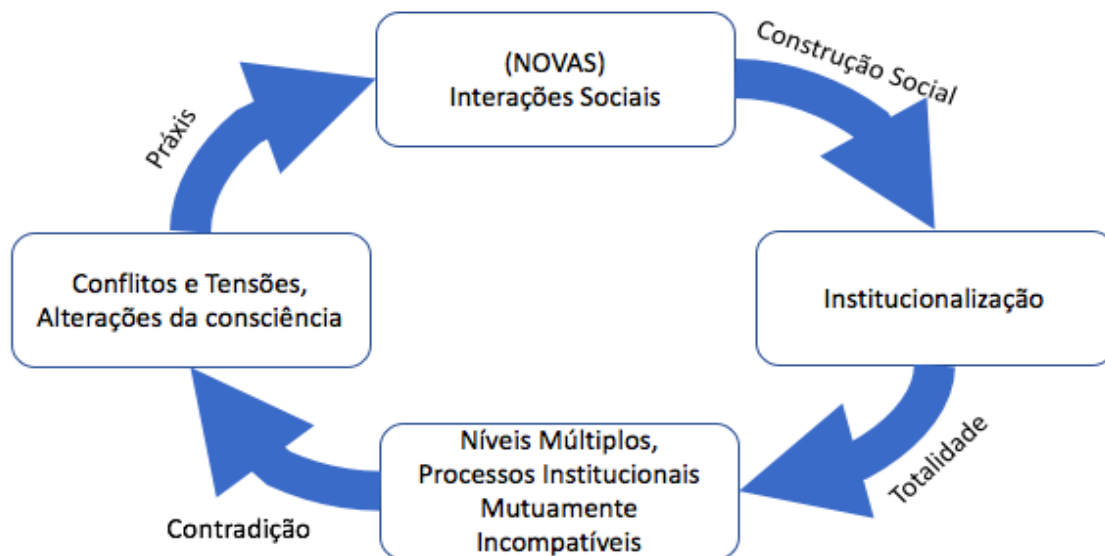
2.2.3 Mudanças Institucionais

A prática humanas e as contradições institucionais são base para a mudança institucional advindas da relação entre a interação entre as mesmas e que, ao longo do tempo, motivado pelas fontes de contradições institucionais que são meios para se permitir a prática humanas estabeleçam as mudanças institucionais e que estas se tornem parte da organização, ou seja, passem a ser institucionalizadas (Wanderley & Cullen, 2012).

Hábitos e rotinas tendem a contemplar as razões para que os indivíduos façam as coisas e que buscam atender regras estabelecidas e consolidadas de comportamento, uma vez que as regras são necessárias para que o processo de decisão seja coordenado e tenha coerência para o grupo de indivíduos que as têm como alternativas disponíveis, que se encontram explícitas e que visam evitar dificuldades na realização das ações, porém nesse processo de rotinização há espaço para que regras, previamente definidas, possam vir a serem modificadas à medida que exista a percepção de que é aceitável implementar tais modificações (Burns & Scapens, 2000).

As contradições se tornam as forças que proporcionarão as novas mudanças institucionais, mediante relações e ações sociais que se institucionalizam e tem capacidade de impulsionar, permitir ou mesmo restringir essas novas mudanças (Seo & Creed, 2002).

As influências das contradições institucionais e prática humanas no processo de mudança de controle gerencial foi estudado por Bogoni, Zonatto e Lavarda (2018), realizada em um Instituto de Previdência Social tendo apresentado como resultado que as estruturas organizacionais tem influências das pressões internas e externas que se tornam impulsionadores para as mudanças institucionais conduzidas pelo conflito entre as necessidades funcionais do dia a dia e a eficiência técnica, tendo sido percebido que essas mudanças, além de necessárias, proporcionaram controles mais ágeis, eficientes e transparentes. O processo de institucionalização e mudança institucional, segundo Seo e Creed (2002) é representado pela figura 1 apresentada:



Fonte: Seo e Creed (2002, p. 225)

H3: Existe influência das mudanças institucionais nos controles orçamentários durante o período pandêmico.

3 Metodologia

Para este estudo relacionado aos fatores que proporcionam contradições, práxis e mudanças institucionais no orçamento, utilizou-se a abordagem quantitativa, tipo *survey* (Martins & Theóphilo, 2009), com o intuito de pesquisar as distribuidoras de energia de todas as regiões do Brasil. Neste estudo aplica-se a análise fatorial. Totalizando 28 respondentes.

O presente estudo classifica-se quanto aos objetivos como descritivo (Raupp & Beuren, 2013), pois visa à descrição das contradições, práxis e mudanças institucionais nos controles orçamentários das empresas e possíveis relações entre variáveis.

O instrumento utilizado na pesquisa foi questionário com questões fechadas, adaptado do modelo de Seo e Creed (2002). Inicialmente, composto de 10 perguntas sobre mudanças institucionais, 20 sobre contradições institucionais e 07 sobre práxis. E 05 questões para caracterizar os respondentes, conforme Tabela 02 - Constructo da pesquisa. Utilizou-se da escala intervalar, escala *Likert* de 5 pontos, para avaliação das respostas relacionadas às mudanças institucionais, contradições e práxis.

Tabela 02 Constructo de pesquisa

Assunto	Questões	Tipo	Autores (Ano)
Mudanças Institucionais			Seo e Creed, (2002)
Legislação, mudanças tecnológicas e forças de mercado	01-10	Likert	Wrubel, Toigo e Lavarda (2015)

Contradições Institucionais			Dimmagio e Powell (1983); Seo e Creed (2002); Burns e Baldvinsdottir (2005)
Ineficiência técnica	11-14	Likert	Seo e Creed (2002)
Não adaptabilidade	15-19	Likert	Seo e Creed (2002); Wanderley (2012)
Incompatibilidade institucional	20-26	Likert	Clemens e Cook (1999); Seo e Creed (2002)
Desalinhamento de interesses	27-30	Likert	Benson (1977); Seo e Creed (2002)
Práxis	31-37	Likert	Bernstein (1971); Benson (1977); Seo e Creed (2002); Burns e Baldvinsdottir (2005); Burns e Nielsen (2006); Popik e Lavarda (2016); Wanderley (2019)
Características dos respondentes	05 questões	Abertas cat.	Elaboradas pelos autores

Fonte: adaptado de Seo e Creed (2002); Wrubel, Toigo e Lavarda (2015).

O período de coleta de dados foi de 17 de novembro de 2021 a 09 de fevereiro de 2022, sendo que a coleta de dados foi por meio de questionários disponibilizados a partir da plataforma *Google Forms* e a amostra foi de 64 empresas.

Após a coleta de dados e tabulação dos dados, buscou-se descobrir, relatar e analisar os fatores mais significativos relacionados com as mudanças institucionais, contradições e práxis nos controles orçamentários.

Os dados foram tabulados e exportados para o software SPSS (*Statistical Package for the Social Science*) versão 21, que é utilizado para as análises estatísticas. Utilizou-se da análise fatorial exploratória como técnica de análise de dados, com o objetivo de identificar e analisar o conjunto de variáveis inter-relacionadas que venham a representar as variáveis originais (Maroco, 2003). Projeta-se, com a análise fatorial, reduzir o número de variáveis com a construção de “fatores” que tenham o mínimo de perda de informações, eliminando-se redundância, caso esta exista, no grupo original de variáveis. Conforme apontam Hair Junior, Black, Babin e Anderson (2005), para uma amostra de empresas, como no caso deste estudo, é necessário adotar uma carga fatorial (correlação de cada variável com o fator) as cargas fatoriais acima de 0,3 atingem o nível mínimo, cargas fatoriais de 0,4 são mais importantes e maiores que 0,5 são consideradas estatisticamente significativas. O referido estudo tem como base o modelo de Tolbert e Zucker (1999) e Seo e Creed (2002).

De forma a permitir a redução de variáveis ou a redução de fatores buscou-se utilizar o método de análise de componentes principais com rotação Varimax, com a seleção de cargas fatoriais mais significativas com a escolha de valores acima de 0,500, de forma a evitar que esses resultados estivessem muito distribuídos, tendo sido elegido, valores acima de 1,0 como sendo o eigenvalues de forma a reter somente fatores que possuíssem valores maiores que 1, dentro do critério de normalização Kaiser Hair et al. (2005).

Foi utilizado o teste de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) com vistas a encontrar o grau de

explicação dos fatores encontrados, além de esfericidade de Barlett, de forma a demonstrar a significância e a existência de relação suficiente entre os indicadores para se poder aplicar a análise fatorial, tendo sido feito, também, o teste de Alpha de Cronbach que permite verificar o grau de consistência das informações (Wrubel, Toigo & Lavarda, 2015).

4 Análise dos resultados e discussão

4.1 Estatística Descritiva

Conforme descrito na metodologia, a pesquisa obteve 28 respostas válidas, 16 respondidas por homens e 12 por mulheres. Dos respondentes, dois responderam que possuem idade de 26 a 30 anos, cinco acima de 31 anos, quatro acima de 36 anos e dezessete acima de 40 anos. Com relação à formação acadêmica 6 dos respondentes possuem graduação; 19 especialização ou MBA e 3 possuem mestrado. Quanto ao tempo de atuação na empresa: 01 até 5 anos; 4 de 6 a 10 anos; 12 de 11 a 15 anos; 6 de 17 a 20 anos e 5 a mais de 20 anos.

E, por fim, foram solicitados aos respondentes o tempo que os mesmos participam no processo orçamentário, 7 responderam até 5 anos; 10 de 6 a 10 anos; 9 de 11 a 15 anos; 1 de 17 a 20 anos e 1 respondente mais de 20 anos.

Observa-se que a maioria dos respondentes pesquisados possuem mais de 40 anos de idade, a maioria possui especialização ou MBA. Dos respondentes 10 participam no processo orçamentário entre 6 e 10 anos e um respondente atua no processo orçamentário a mais de 20 anos.

A Tabela 3 apresenta a estatística descritiva das mudanças institucionais. Constatou-se que as respostas tiveram variabilidade entre o mínimo e máximo, conforme escala Likert de 5 pontos. No quesito mudanças institucionais provocarem ou não grandes alterações nos controles orçamentários. Verificou-se que para cada mudança listada no questionário, obtiveram resultados médios entre 2,6071 (Q8. Atendimento aos clientes para explicar os procedimentos) e 3,8571 (Desemprego/incerteza/atraso de pagamento).

Observa-se que o fator desemprego ou incerteza e/ou /atraso de pagamento, teve a maior média de efeito nas mudanças institucionais atreladas aos controles orçamentários durante o período pandêmico. Com relação ao fator atendimento aos clientes para explicar os procedimentos, essa mudança teve a menor média de impacto nos controles orçamentários e, consequentemente, menor escala de fomento à inovação institucional.

Verifica-se que as mudanças institucionais citadas no constructo de pesquisa (Q1 a Q10) apresentam média representativa de mudanças nos controles orçamentários. A rotina que apresentou maior desvio padrão foi a questão 7 (Perdas não técnicas), de 1,2430 e a mesma apresentou média de 2,7143. Segue a Tabela 3, com a estatística descritiva das mudanças institucionais.

Tabela 3 Estatística descritiva das mudanças institucionais

Fatores - Mudanças Institucionais	Mín. (1)	Máx. (5)	Média	Desvio padrão
Legislação				
Q1. Atualização na legislação tributária	1	5	3,5357	1,2317
Mudanças Tecnológicas				
Q2. Novo sistema de informática/módulo.	1	5	3,2500	1,1426
Q3. Atualização no sistema de informática/módulo.	1	5	3,5714	1,0690

Q4. Novas máquinas/equipamentos/sistemas de gerenciamento/computadores com tecnologia mais avançada	1	5	3,3929	1,1969
Q5. Alterações no sistema de informação ou sistemas de gerenciamento	1	5	3,3929	0,9940
Forças de mercado				
Q6. Queda da demanda	1	5	3,3214	1,3068
Q7. Perdas não técnicas	1	5	2,7143	1,2430
Q8. Atendimento aos clientes para explicar os procedimentos	1	5	2,6071	0,9940
Q9. Saída ou entrada de novos consumidores	1	5	2,9643	1,1049
Q10. Desemprego/incerteza/atraso de pagamento	1	5	3,8571	1,0440

Em relação às contradições institucionais, apresentado na Tabela 4, constata que a questão 26 (A estrutura adotada na elaboração do orçamento coincide com as responsabilidades dos gestores), apresentou a maior média 4,536. E, a questão 13 (Orçamento inflexível/não aceitou alterações) a menor média (1,893). A rotina que apresentou maior desvio padrão foi a questão 30 (Interesses divergentes entre antigos e novos gerentes), de 1,0789 e ela apresentou média de 3,143. A estatística descritiva das contradições institucionais é apresentada na Tabela 4, a seguir:

Tabela 4 Estatística descritiva das contradições institucionais

Fatores - Contradições Institucionais	Mín. (1)	Máx. (5)	Média	Desvio padrão
Ineficiência técnica				
Q11. Controles orçamentários que não atendem às políticas (crenças e valores) da empresa.	1	4	2,071	,8133
Q12. Ineficiência nos indicadores de desempenho.	1	5	3,250	1,0758
Q13. Orçamento inflexível/não aceitou alterações.	1	4	1,893	,7860
Q14. Estratégia de mudanças nas rotinas/processos.	1	5	3,893	,9165
Não adaptabilidade				
Q15. Alinhado com o planejamento estratégico.	2	5	4,464	,8812
Q16 - Houve mudanças nas práticas de controle.	1	5	3,929	,8576
Q17. Experimentação de novas formas de realizar o controle orçamentário.	1	4	2,321	,9449
Q18. Os envolvidos no processo possuem conhecimento quanto às metas orçamentárias.	2	5	4,321	,7724
Q19. Implementação de métodos de controle orçamentário a partir da experiência bem-sucedida em outras empresas que não foram incorporadas pela empresa.	1	4	2,679	,8189
Incompatibilidade institucional				
Q20. Alguma prática malsucedida no controle orçamentário gerou conflitos na empresa.	1	5	2,107	,9940
Q21. Orçamento difundido na organização.	2	5	3,750	,8444
Q22. Relação conflituosa de opiniões (pessoais/profissionais).	2	5	4,036	,8381
Q23. Cobranças realizadas pela empresa geram conflitos na prática dos controles orçamentários	1	5	3,571	,9201
Q24. Resistência dos atores envolvidos ou grupo de atores no processo orçamentário.	1	5	3,214	1,0313

Q25. Houve pressão externa para adoção de modelo orçamentário.	1	4	2,679	,8189
Q26. A estrutura adotada na elaboração do orçamento coincide com as responsabilidades dos gestores.	3	5	4,536	,6372
Desalinhamento de interesses				
Q27. Interesses divergentes na empresa.	1	5	3,464	1,0709
Q28. Resistência das pessoas ou grupos de pessoas envolvidas no processo orçamentário	1	5	3,571	,8789
Q29. Interesses entre funções de níveis hierárquicos diferentes (superiores com inferiores).	1	5	3,321	1,0203
Q30. Interesses divergentes entre antigos e novos gerentes.	1	5	3,143	1,0789

No que corresponde às práxis, a Tabela 5 apresenta média acima de 3,214, relativo à questão 34 (Reuniões proporcionam grandes mudanças nos controles orçamentários). A questão 35 (O processo orçamentário afeta as rotinas da empresa) obteve média 4,643, a qual demonstra uma práxis relevante no estudo. Conforme Seo e Creed (2002), a práxis é a mediação necessária entre as contradições institucionais e a mudança institucional. Segue a Tabela 5, com a estatística descritiva das práxis

Tabela 5 Estatística descritiva das práxis

Fatores – Práxis	Mín. (1)	Máx. (5)	Média	Desvio padrão
Q31 - Possui comitê ou grupo de orçamento.	1	5	3,679	1,3892
Q32 - Novos colaboradores são inseridos com base nas competências essenciais à organização.	1	5	3,750	,9280
Q33 - Existem ações coletivas que geram melhorias.	1	5	3,964	1,2317
Q34 - Reuniões proporcionam grandes mudanças no controle orçamentário.	1	5	3,214	1,1339
Q35 - O processo orçamentário afeta as rotinas da empresa.	3	5	4,643	,5587
Q36 - Há sistema para monitorar como os indivíduos estão controlando o orçamento.	1	5	3,821	1,0560
Q37 - Os resultados alcançados pela organização, são frutos do trabalho desenvolvido e apoiado pela utilização das práticas de controle orçamentário.	1	5	4,143	1,1455

Após a análise descritiva das mudanças institucionais, contradições institucionais e práxis nos controles orçamentários, na sequência descreve-se os elementos que demonstram os resultados mais significativos da pesquisa.

4.2 Fatores institucionais das mudanças, contradições e práxis nos controles orçamentários

Utilizou-se da análise fatorial como forma de avaliar as questões relacionadas à pesquisa tendo sido encontrado 02 fatores para as mudanças institucionais, 07 fatores relacionados a contradições institucionais e 03 fatores para com a práxis. Para fins de análise considerou-se relevantes os fatores com cargas fatoriais iguais ou superiores a 0,500.

Realizou-se o Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) para verificar se os dados foram capazes de descrever as variações dos dados originais, na qual considerou o que se é apontado por Hair et al. (2005), na qual as cargas fatoriais acima de 0,3 atingem o nível mínimo, cargas fatoriais de 0,4 são mais importantes e maiores que 0,5 são consideradas estatisticamente significativas.

Conjuntamente com o teste de KMO foi calculado a esfericidade de Barlett que analisou a relação entre as questões e se essa relação era suficiente para aplicação da análise fatorial sendo necessário apresentar um resultado abaixo de 0,05 para se ter uma correlação aceitável e permitir a realização dos testes. Por fim, foi realizado o cálculo de Alfa de Cronback para analisar a consistência e validade do constructo.

4.2.1 Mudanças institucionais

O KMO e Barlett de mudanças institucionais é apresentado na Tabela 6.

Tabela 6 Teste KMO e Barlett de mudanças institucionais

Teste de KMO e Bartlett	
Medida Kaiser-Meyer-Olkin de adequação de amostragem.	,740
Teste de esfericidade de Bartlett (Sig.)	,000

No que se refere ao teste KMO e Barlett de mudanças institucionais, o cálculo apresentou o resultado de 0,740,

Em relação aos testes é possível observar um KMO de 0,740 que é considerado ter os dados originais satisfatória explicação e o resultado de Barlett apresentou-se como 0,000, ou seja, há uma correlação entre os dados e justifica-se a realização da análise fatorial

Foi realizado o cálculo de Alfa de Cronback para analisar a consistência e validade do constructo, o que demonstrou o resultado do Alfa de Cronback, de 0,929, é próximo de 1,00, logo há consistência e são válidos os dados.

A matriz de componentes relacionada às mudanças institucionais é apresentada na Tabela 7, a seguir:

Tabela 7 Matriz de componentes da análise fatorial das mudanças institucionais

Matriz de componente rotativa

	Componente	
	1	2
Q1 – Legislação – Atualização na legislação tributária	0,700	
Q2 – Mudanças tecnológicas - Novo sistema de informática/módulo.	0,887	
Q3 – Mudanças tecnológicas - Atualização no sistema de informática/módulo.	0,802	
Q4 – Mudanças tecnológicas - Novas máquinas/equipamentos/sistemas de gerenciamento/ computadores com tecnologia mais avançada	0,907	
Q5 – Mudanças tecnológicas - Alterações no sistema de informação ou sistemas de gerenciamento	0,849	
Q9 – Forças de mercado - Saída ou entrada de novos consumidores	0,681	
Q10 – Forças de mercado - Desemprego e/ou incerteza	0,659	
Q6 – Forças de mercado - Queda da demanda de energia		0,694
Q7 – Forças de mercado - Perdas técnicas		0,821
Q8 – Forças de mercado - Atendimento aos clientes para explicar os procedimentos		0,885
Q10 – Forças de mercado - Desemprego/incerteza/atraso de pagamento		0,564
Soma rotativas de carregamento ao quadrado (variância)	46,057	28,909

Soma rotativas de carregamento ao quadrado (variância acumulada) 46,057 74,966

Notas: Método de extração: Análise do Componente principal. Método de rotação: Varimax com normalização de Kaiser.

É possível destacar que o **Fator 1:** Mudanças institucionais têm relação com alterações na legislação, tecnologia e com a entrada e saída de consumidores, seja pela incerteza ou desemprego, já o **Fator 2:** Mudanças institucionais têm relação com as mudanças diretamente relacionadas ao cliente, seja com a saída dele ou sua entrada, bem como a redução da demanda, que aparentam estar relacionadas com o desemprego ou a incerteza causada pela pandemia. O Fator 1 representa 46,057% de variância e um total de 61,568% do total e que tratam de aspectos relacionados a fatores relacionados legislação, mudanças tecnológicas e as forças de mercado que podem ser explicados pela entrada e saída de consumidores, seja pela incerteza, desemprego e/ou atraso no pagamento, logo, é pertinente interpretar que as mudanças tecnológicas têm forte influência nas mudanças institucionais e é seguido de perto por novo sistema de gestão implantado ou a ser implantado no período da pandemia, além desse fator também ter influência das forças de mercado, ainda que em percentual menor que aqueles relacionados à legislação e mudanças tecnológicas. Em relação ao Fator 2 há predominância de aspectos alinhados às forças de mercado, especificamente tendo aspectos ligados ao cliente como mais influentes, seguido de perdas técnicas e queda na demanda de energia, além de ser influenciado pela questão do desemprego ou incerteza.

4.2.2 Contradições institucionais

O KMO e Barlett de contradições institucionais é apresentado na Tabela 8.

Tabela 8 Teste KMO e Barlett de contradições institucionais

Medida Kaiser-Meyer-Olkin de adequação de amostragem.	0,374
Teste de esfericidade de Bartlett (Sig.)	0

Pode-se observar que o KMO de 0,374, portanto apresenta poder mínimo de explicação entre os fatores e as questões conforme Hair et al. (2005), porém a significância do estudo é 0,000 e se apresenta como adequada. Foi realizado o cálculo de Alfa de Cronback que demonstrou o resultado de 0,729. O resultado encontra-se acima de 0,50, logo, há consistência e são válidos os dados.

As contradições institucionais e sua matriz de componentes da análise fatorial são apresentadas a seguir, na Tabela 9:

Tabela 9 Matriz de componentes da análise fatorial das contradições institucionais

	Matriz de componente rotativa						
	1	2	3	4	5	6	7
Q11 – Ineficiência técnica - Controles orçamentários que não atendem às políticas (crenças e valores) da empresa.	0,830						
Q15 – Não adaptabilidade - Alinhado com o planejamento estratégico.	0,700						
Q18 – Não adaptabilidade - Os envolvidos no processo possuem conhecimento quanto às metas orçamentárias.	0,630						

Q21 – Incompatibilidade institucional - Orçamento difundido na organização.	0,720						
Q26 – Incompatibilidade institucional - A estrutura adotada na elaboração do orçamento coincide com as responsabilidades dos gestores.	0,720						
Q12 – Ineficiência técnica - Ineficiência nos indicadores de desempenho.	0,670						
Q23 - Incompatibilidade institucional - Cobranças realizadas pela empresa geram conflitos na prática dos controles orçamentários	0,740						
Q27 - Desalinhamento de interesse - Interesses divergentes na empresa.	0,780						
Q28 - Desalinhamento de interesse - Resistência das pessoas ou grupos de pessoas envolvidas no processo orçamentário	0,710						
Q29 - Desalinhamento de interesse - Interesses entre funções de níveis hierárquicos diferentes (superiores com inferiores).	0,610						
Q14 – Ineficiência técnica - Estratégia de mudanças nas rotinas/processos.	0,7300						
Q16 – Não adaptabilidade - Houve mudanças nas práticas de controle.	0,8900						
Q19 – Não adaptabilidade - Implementação de métodos de controle orçamentário a partir da experiência bem-sucedida em outras empresas que não foram incorporadas pela empresa.	-0,5010						
Q20 – Incompatibilidade institucional - Alguma prática malsucedida no controle orçamentário gerou conflitos na empresa.	0,5310						
Q19 - Não adaptabilidade - Implementação de métodos de controle orçamentário a partir da experiência bem-sucedida em outras empresas que não foram incorporadas pela empresa.	0,5840						
Q30 – Desalinhamento de interesses - Interesses divergentes entre antigos e novos gerentes.	0,7620						
Q17 – Não adaptabilidade - Experimentação de novas formas de realizar o controle orçamentário.	0,8580						
Q24 – Incompatibilidade institucional - Resistência dos atores envolvidos ou grupo de atores no processo orçamentário.	0,6430						
Q13 – Ineficiência técnica - Orçamento inflexível/não aceitou alterações.	0,9050						
Soma rotativas de carregamento ao quadrado (variância)	15,554	11,454	11,1260	8,7840	8,5580	7,7010	15,921
Soma rotativas de carregamento ao quadrado (variância acumulada)	15,921	31,475	42,9290	54,0550	62,8390	71,3970	79,0980

Notas: Método de extração: Análise do componente principal. Método de rotação: Varimax com normalização de Kaiser.

A relação dos fatores que puderam ser nomeados e interpretados é a seguinte: **O Fator 1**, contradições institucionais relacionadas a ineficiência técnica, não adaptabilidade e incompatibilidade institucional com uma variância de 15,554% e representatividade de 19,66% da variância total (79,098%). Nota-se que o maior poder de explicação está relacionado à ineficiência técnica, especialmente no que trata de controles orçamentários que não atendem crenças e valores da organização, constata-se, neste caso, uma necessidade de se



rever os controles direcionando-os para essas crenças e valores, uma vez que esse é uma dos direcionadores que regem a organização e que seus colaboradores tendem a seguir, junte-se a essa questão da ineficiência técnica as questões relacionadas a não adaptabilidade e incompatibilidade, com menor poder de explicação, porém que trazem informações relevantes acerca da necessidade de que o orçamento deva ser algo bem difundido na organização e que a estrutura adotada tenha que ser compatível com as responsabilidades exigidas dos mesmos.

Em relação ao **Fator 2**, contradições institucionais relacionadas com itens da ineficiência técnica, incompatibilidade institucional e desalinhamento de interesse, tem variância de 11,454%, representando 14,07% da variância total. Importante observar que o desalinhamento de interesse é o de maior poder explicativo no fator, também constando como 3 das cinco afirmações. Nota-se que o maior valor está relacionado a divergência de interesse na organização, que, ao se juntar ao segundo maior valor, resistência das pessoas, traz consigo uma necessidade de que a gestão da empresa precisa atuar para que colaboradores e gestores tenham em mente que os controles orçamentários devem caminhar em prol do bem maior, a organização, sendo necessário buscar mecanismos para mitigar interesses divergentes, além de sanar divergências entre os níveis hierárquicos diferentes, em prol de ter uma equipe que trabalha buscando ideais de forma coesa e se consolide pelas metas orçamentárias, especialmente para lidar com momentos delicados, como a pandemia do Covid-19.

O **Fator 3**, contradições institucionais interpretadas com os itens de ineficiência técnica e não adaptabilidade, com seus 11,126% representando 14,07% da variância total. O maior poder explicativo está na questão de não adaptabilidade, trazendo à tona a questão das mudanças das práticas de controle durante a pandemia e, na sequência, traz as estratégias dessas mudanças, de forma a vir demonstrar que, em períodos de crise, como a pandemia, há uma tendência a se realizar mudanças, assim, a organização precisa ter colaboradores preparados e planejamento para se seguir o melhor caminho em prol de mitigar possíveis situações de risco.

No que tange o **Fator 4**, interpretado como não adaptabilidade e incompatibilidade institucional com a variância de 8,784% e 11,11% da variância total. Esse fator evidencia a necessidade de a empresa ser capaz de implementar ajustes necessários, seja por uma experiência bem-sucedida em outra organização que aplicou alguma prática de mercado e/ou por ter o cuidado devido para não implementar prática que venha a gerar conflito, desta forma, a organização precisará ter estratégias que busquem avaliar possíveis soluções em prol da melhor aplicação, além de evitar correr riscos em momentos de crise, como nesse período pandêmico.

Em se tratando do **Fator 5**, contradições institucionais composto por não adaptabilidade e desalinhamento de interesses, com uma variância de 8,5580% e 10,82% do total, observa-se que também relaciona-se ao fato de buscar implementar experiência bem sucedida em outra organização, mas, também, avalia a questão do conflito de interesse entre antigos e novos gerentes, em que o novo gestor tende a almejar alterações sobre o que se tinha antes, logo, torna-se necessário evitar que as mudanças venham a ser tornar questão de cunho pessoal e não em prol de melhorias para a organização, que deve ser a pauta de mudanças institucionais.

O **Fator 6**, contradições institucionais delineado por não adaptabilidade e incompatibilidade institucional, com uma variância de 7,7010% e 9,7360%, tem como questão explicativa mais contundente a experimentação de novas formas de se realizar o controle orçamentário, que se assemelha ao Fator 4, ou seja, um ambiente pandêmico ou de crise, potencializa-se a necessidade de se fazer ajustes nos controles orçamentários em prol de manter as metas orçamentárias no seu curso e, essas novas formas de se fazer controle

orçamentário, colaboram com essa tarefa, porém, haverá resistência a implantação do mesmo e cabe a organização buscar ferramentas para que a resistência não seja impeditivo para algo que pode vir a ser benéfico para a organização e seu controle orçamentário em momentos de crise.

Por fim, o **Fator 7**, contradições institucionais relacionada à ineficiência técnica, com 15,921% e 20,1281% da variância total, portanto, o fator de maior variância, com apenas uma questão, porém não menos importante, uma vez que trata de orçamento inflexível, que, por si só, inviabiliza todos os mecanismos de ajustes da organização frente à momento de crise, tal qual a pandemia, a organização precisará ter orçamento com a flexibilidade necessária para que, nesses momentos, seja possível utilizar-se de recursos, experiências de sucesso e ferramentas que venham a adequar os controles orçamentários frente ao momento que se vive.

4.2.3 Práxis

O KMO e Barlett de práxis é apresentado na Tabela 10.

Tabela 10 – Teste KMO e Barlett de práxis

Teste de KMO e Bartlett	
Medida Kaiser-Meyer-Olkin de adequação de amostragem.	0,502
Teste de esfericidade de Bartlett (Sig.)	0

Pode-se observar que o KMO de 0,502 apresenta poder significativo de explicação entre os fatores e as questões, de acordo Hair et al. (2005) e a significância do estudo é 0,000, logo, se apresenta como adequada. O cálculo do Alfa de Cronbach de práxis demonstrou o resultado de 0,737, o que demonstra haver consistência e que são válidos os dados.

As contradições institucionais e sua matriz de componentes da análise fatorial são apresentadas a seguir, na Tabela 11:

Tabela 11 – Matriz de componentes da análise fatorial das práxis

	Matriz de componente rotativa		
	Componente		
	1	2	3
Q35 – Práxis - O processo orçamentário afeta as rotinas da empresa.	0,791		
Q36 - Práxis - Há sistema para monitorar como os indivíduos estão controlando o orçamento.	0,811		
Q37 - Práxis - Os resultados alcançados pela organização, são frutos do trabalho desenvolvido e apoiado pela utilização das práticas de controle orçamentário.	0,810		
Q33 - Práxis - Existem ações coletivas que geram melhorias.		0,914	
Q34 - Práxis - Reuniões proporcionam grandes mudanças no controle orçamentário.		0,923	
Q31 - Práxis - Possui comitê ou grupo de orçamento.			0,885
Q32- Práxis - Novos colaboradores são inseridos com base nas competências essenciais à organização.			-0,607
Soma rotativas de carregamento ao quadrado (variância)	32,51	30,07	16,917
Soma rotativas de carregamento ao quadrado (variância acumulada)	32,51	62,579	79,496

Notas: Método de extração: Análise do componente principal. Método de rotação: Varimax com normalização de Kaiser.



Importante mencionar que as práxis humanas são mediadoras entre as contradições e mudança institucional, sendo importante no processo de institucionalização da mudança (Seo & Creed, 2002). Os três fatores relacionados às práxis podem inferir que os **Fatores 1 e 2** representam 78,72% da variância total, sendo que o primeiro é de 32,515% e o segundo de 30,07%. Esses dois fatores tratam, em suma, de questões que estão ligadas a monitoramento dos indivíduos e sua atuação no controle orçamentário e que o resultado da organização depende da forma como esses colaboradores atuam e das ferramentas e práticas que utilizam, uma vez que essas fatores afetam o processo orçamentário e, conseqüentemente, as rotinas da empresa, itens presentes no **Fator 1**, que só serão possíveis se houver o fortalecimento do que se é tratado no **Fator 2**, ao preconizar que ações coletivas e reuniões vão gerar melhorias que caminharão para gerarem as melhorias necessárias para se ter resultados consistentes no controle orçamentário, baseado no fato de que, quando se difunde práticas há disseminação de ferramentas válidas, de forma a se ter equilíbrio nas ações e fortalecimento na implantação das mudanças institucionais necessárias, uma vez que, conforme preconizou Boff, Beuren e Guerreiro (2008) são os atores sociais que formularão ações estratégicas, mas, esses devem estar imbuídos dos significados, regras e normas acerca do funcionamento das organizações, sendo importante ter comitês e/ou grupos de orçamento para fins de assessoramento, assim como é relevante a organização inserir novos colaboradores no processo orçamentário.

5 Conclusão

O estudo teve por objetivo correlacionar as influências das contradições, práxis e mudanças institucionais nos controles orçamentários durante período pandêmico nas empresas distribuidoras de energia elétrica. Especificamente, buscou-se identificar e analisar os impactos nos controles orçamentários advindos com a crise da pandemia do COVID-19 nas empresas distribuidoras de energia elétrica no Brasil.

Os resultados indicam contribuições teóricas, ao corroborar e elucidar achados anteriores da literatura, e práticas, ao estudar empresas distribuidoras de energia elétrica no Brasil, as quais apresentaram complexidade nos controles orçamentários.

No que tange às mudanças institucionais provocadas pelos fatores legislação, tecnologia e mercado, constatou-se que o fator legislação representou 46,057 de variância e um total de 61,568%. E, os fatores tecnologia e mercado estão atrelados ao consumidor (cliente). Os resultados analisados permitem concluir que as mudanças nas empresas distribuidoras de energia estão centradas com a entrada e saída de consumidores, perdas técnicas e redução da demanda de energia, fatores estes que estão relacionados com o desemprego ou a incerteza causada pela pandemia.

No que se refere às contradições institucionais observa-se nos fatores analisados, que os fatores que mais provocaram mudanças nos controles orçamentários das empresas pesquisadas, estão relacionados a ineficiência técnica, seguidos pelo fator não adaptabilidade e incompatibilidade. Chama a atenção que um dos fatores com maior poder de explicação, que está próximo de 1,00, perfazendo o valor de 0,9050 faz referência ao orçamento inflexível, isso é relevante sob o ponto de vista que empresas com orçamentos que não permitem ajustes tendem a dificultar as mudanças institucionais, uma vez que minam a práxis, que funciona no sentido de mediar as contradições, que visam as melhorias, de forma a que o resultado dessas sejam passíveis de serem mudanças institucionais benéficas para melhorias no controle orçamentário.

Ainda no tocante às práxis humanas, que de acordo com Seo e Creed (2002), são as mediadoras entre as contradições e mudanças institucionais, constata-se que os fatores 1 e 2



representam 78,72% da variância total, ou seja, demonstram a atuação dos envolvidos e sua participação no processo orçamentário.

Em relação a mudança institucional torna-se importante mencionar que um novo sistema de gestão, implantação e/ou de mudança tecnológica tende a proporcionar alterações nos processos já estabelecidos na organização e, naturalmente, exigem alterações do que era habitual, portanto, que estava consolidado, sendo parte importante dentro do conceito de mudança institucional, nessa mesma linha, destaca-se que o desemprego e incertezas, advindas de um período de crise, tal qual o período pandêmico, tendem a levar no caminho de incertezas institucionais, logo, irá demandar adaptações, que, por sua vez, tendem a influenciar as decisões orçamentárias que, também, se transformarão em mudanças institucionais.

Os achados corroboram com os de Seo e Creed (2002), os quais consideram que a institucionalização das mudanças afeta as rotinas da empresa e requer práticas de controle orçamentário, ter a organização procedimentos e meios de inserirem os novos colaboradores que tenham competências essenciais para trabalharem com controle orçamentário e ter suporte aos colaboradores por meio de comitê ou grupo de orçamento de forma a fortalecer o controle orçamentário e consolidá-lo.

O presente estudo contribui teórica e empiricamente com a pesquisa sobre as contradições, práxis e mudanças institucionais e, conseqüentemente, a institucionalização de práticas de controles orçamentários, confirmando a abordagem feita no modelo proposto por Seo e Creed (2002).

A limitação desta pesquisa concentra-se na dificuldade de acesso nas empresas distribuidoras de energia elétrica no Brasil, maior número de respondentes poderia melhor explicar a influência das contradições, práxis e mudanças institucionais nos controles orçamentários das empresas do setor elétrico.

Recomenda-se como estudos futuros, a análise das contradições, práxis e mudanças institucionais com outras áreas da gestão, envolvendo outros fatores que possam interferir no processo de mudança organizacional, bem como a continuidade deste estudo mediante a sua aplicação em empresas de outros segmentos de mercado.

REFERÊNCIAS

- Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 189-204.
- Angonese, R., & Lavarda, C.E.F. (2017). Fatores para a implementação da mudança em sistemas de contabilidade gerencial. *Enfoque Reflexão Contábil*, 36(1), 139-154
- Benson, J. K. (1977) Organizations: a dialectic view, *Administrative Science Quarterly*, 22, 1-21.
- Bernstein, R. J. (1971) *Praxis and Action: Contemporary Philosophies of Human Activity*. (Philadelphia: University of Pennsylvania Press).
- Boff, M. L.; Beuren, I. M.; Guerreiro, R. Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do estado de Santa Catarina. *Organizações & Sociedade*, O&S, v. 15, n. 46, p. 153-174, jul./set. 2008
- Bornia, A. C.; & Lunkes, R. J. (2007). Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário. *Contabilidade Vista & Revista*, 18(4), 37-59.



- Burns, J. (2000) The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(5), p. 566-596.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, 3-25.
- Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2005). An institutional perspective of accountants' new roles - the interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review*, 14(4), 725- 757.
- Burns, J.; & Nielsen, K. (2006). How do embedded agents engage in institutional change? *Journal of Economics Issues*, 40(2), .449-456.
- Castro, N., & Brandão, R. (2020). A Pandemia, o Príncipe e o desequilíbrio econômico e financeiro das distribuidoras de energia elétrica. *GESEL-UFRJ*. Rio de Janeiro.
- DiMaggio, P., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Collective rationality and institutional isomorphism in organizational fields. *American sociological review*, 48(2), 147-160
- Frezatti, F., Relvas, T. R. S. Nascimento, A. R. Junqueira, E. R., & Bido, D. de S (2010) Perfil de planejamento e ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras. *Revista de Administração*, 5(4), 383-399.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., & Casado, T. (2006). Em busca de um melhor entendimento da Contabilidade Gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e Teoria Institucional. *Revista Contabilidade e Finanças USP*. Edição Comemorativa, 7-21.
- Hair Junior, J. F. Black, W.C., Babin, B. J., J. Anderson, R.E. (2005) *Análise multivariada de dados*. 5. ed. Tradução Adonai Schlup Sant'ana e Anselmo Chaves Neto. Porto Alegre: Bookman.
- Hansen, S. C., Otley, D. T., & Van Der Stede, W. A. (2003). Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15 (1), pp. 95-116.
- Instituto Acende Brasil (2020). Impactos da covid-19 sobre o setor elétrico e medidas para mitigar seus efeitos. White Paper 23, São Paulo, 48 p.
- Lavarda, C. E. F., Popik., F. (2016). Contradições Institucionais, Práxis e Mudança do Controle Gerencial: Estudo de Caso em uma Cooperativa. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 9(2), 119-140.
- Lukka, K. (2007). Management accounting change and stability: Loosely coupled rules and routines in action. *Management Accounting Research*.18, 76-101.
- Machado-da-Silva, C. L.; & Gonçalves, S. A (1999). Nota técnica: a teoria institucional. In: CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (Orgs. Brasil). *Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais*. São Paulo: Atlas, 1. 218-225.
- Magro, C. B. D., & Lavarda, C. E. F. (2015). Evidências sobre a caracterização e utilidade do orçamento empresarial nas indústrias de Santa Catarina. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 8(1), 39-62.
- Maroco, J. (2003) *Análise estatística com utilização do SPSS*. Lisboa: Silabo.
- Martins, G. D. A., Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica*. São Paulo: Atlas.



- Moura, F. V., & Dias Filho, J. M. (2012). Pressões Institucionais e o Isomorfismo dos Relatórios de Administração publicados por empresas de Energia Elétrica. XXXVI Encontro da ANPAD.
- North, D. C. (1992). *Transaction Costs, Institutions, and Economic Performance*. San Francisco: ICS Press
- Oliver, C (1997). Sustainable competitive advantage: combining institutional and resource-based views. *Strategic Management Journal*. 18(9), 697-713.
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management accounting research*, 10(4), 363-382. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0115>
- Oyadomari, J. C., Mendonça Neto, O. R. de., & Cardoso, R. (2008). Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. um estudo exploratório sob a ótica da Teoria Institucional. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 2(2), 55-70
- Parente, P. H. N., Cabral, A., & Freitas, I. (2014) Teoria institucional e disclosure de sustentabilidade: uma investigação no setor de energia elétrica. *Revista RACE*, 13(3), 88.
- Popik, F. (2013). *Contradições institucionais, práxis e mudança do controle gerencial: estudo de caso em uma Cooperativa de Santa Catarina*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós- Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau.
- Raupp, F. M.; & Beuren, I. M. (2013). *Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais*. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.) Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 76-97.
- Scapens, R. W (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5, 301-321.
- Seo, M.; Creed, W. (2002). Institutional contradictions, praxis, and institutional change: A dialectical perspective. *Academy of Management Review*, 27(2), 222-247.
- Soeiro, T.M., Miranda, LC, & Araújo, JGN (2016). Contradição Institucional e Mudança na Alta Administração: o Caso de uma Empresa Nordestina de Tecnologia de Informação. *Revista Universo Contábil*, 12 (1), 162-177.
- Soeiro, T. M., & Wanderley, C.A. (2019) A Teoria Institucional na Pesquisa em Contabilidade: Uma Revisão. *Revista Organizações & Sociedade*, 269(89), 291-316.
- The Organisation For Economic Co-Operation And Development - Ocde. (2020). *Evaluating the initial impact of COVID-19 containment measures on economic activity*. Paris: OCDE. Disponível em: <<https://bit.ly/3fngaiZ>>
- Tolbert, P. S.; & Zucker, L. G. (1999) A institucionalização da teoria institucional. *Handbook de estudos organizacionais*, 196-219.
- Zuccolotto, R.; Silva, G.M.; & Emmendoerfer, M. (2010). Limitações e possibilidades de compreensão da utilização das práticas de Contabilidade Gerencial por perspectivas da Teoria Institucional. *BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 7(3).
- Wanderley, C. A.; & Cullen, J. (2012). Um caso de mudança na contabilidade gerencial: a dinâmica política e social. *Revista de Contabilidade & Finanças*, 23 (60), 161-172.

- Wanderley, C.A. (2019). Um modelo processual de mudança na contabilidade gerencial baseado nas contribuições da teoria institucional. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 13(4), 390-409.
- Wrubel, F., Toigo, L. A.; & Lavarda, C. E. F. (2015). Mudanças nas Rotinas Contábeis: Contradições Institucionais e Práxis Humanas. *RACE: Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 14(3), 1175-1204.