

PROCESSO DE MUDANÇA DO PLANEJAMENTO GERENCIAL E ORÇAMENTÁRIO EM UMA INDÚSTRIA TÊXTIL

PROCESS OF CHANGING MANAGEMENT AND BUDGET PLANNING IN A TEXTILE INDUSTRY

O artigo foi aprovado e apresentado no V CINGEN – Conferência Internacional em Gestão de Negócios, realizado de 20/11 a 22/11 de 2023, em Cascavel (PR).

RESUMO

Este estudo busca entender como as contradições institucionais e as práxis promoveram o processo de institucionalização do controle gerencial e orçamentário em uma indústria têxtil no oeste do Paraná. Utilizando uma abordagem qualitativa, o estudo de caso descritivo incluiu entrevistas com gestores das áreas de Controladoria, Consultoria, Financeiro, Logística e Industrial. Visitas foram realizadas para a triangulação dos dados. As entrevistas coletaram informações sobre a implantação do controle orçamentário, revelando que as contradições, como a ineficiência de controles e sistemas, impulsionaram a mudança no controle gerencial. As práxis humanas foram fundamentais nessa transformação, com a equipe demonstrando abertura, engajamento e adaptações operacionais. O estudo contribui teoricamente ao compreender as contradições, práxis e mudanças nos controles gerenciais dentro de uma organização do setor industrial têxtil. Identificou técnicas gerenciais utilizadas e expôs o impacto das mudanças no controle gerencial nesse setor, por meio da implantação do projeto CONFIAR, da metodologia FCA (Fato, Causa, Ação) e de novas ferramentas gerenciais (*Power BI*). Em termos práticos, identifica as técnicas gerenciais e as mudanças que impactaram o controle gerencial na organização, bem como a legitimidade com o apoio do modelo de Seo & Creed (2002) na implantação de controles orçamentários e gerenciais na indústria têxtil. Socialmente, destacam-se três Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS): (viii) Promover o crescimento econômico sustentado, inclusivo e sustentável, emprego pleno e produtivo e trabalho decente para todas e todos; (ix) Construir infraestruturas resilientes, promover a industrialização inclusiva e sustentável e fomentar a inovação; e (xii) Assegurar padrões de produção e de consumo sustentáveis.

Palavras-chave: Contradições Institucionais. Práxis Humanas. Mudança Institucional. Indústria Têxtil.

ABSTRACT

This study seeks to understand how institutional contradictions and praxis promoted the process of institutionalization of managerial and budgetary control in a textile industry in western Paraná. Using a qualitative approach, the descriptive case study included interviews with managers from the Controlling, Consulting, Financial, Logistics, and Industrial areas. Visits were carried out to triangulate the data. The interviews collected information about the implementation of budgetary control, revealing that contradictions, such as the inefficiency of controls and systems, drove the change in management control. Human praxis was fundamental in this transformation, with the team demonstrating openness, engagement, and operational adaptations. The study contributes theoretically to the understanding of the contradictions, praxis, and changes in management controls within an organization in the textile industrial sector. It identified management techniques used and exposed the impact of changes in management control in this sector, through the implementation of the CONFIAR project, the FCA methodology (Fact, Cause, Action), and new management tools (*Power BI*). In practical terms, it identifies the management techniques and changes that impacted management control in the organization, as well as the legitimacy with the support of the Seo & Creed (2002) model in the implementation of budgetary and management controls in the textile industry. Socially, three Sustainable Development Goals (SDGs) stand out: (viii) Promote sustained, inclusive and sustainable economic growth, full and productive employment, and decent work for all; (ix) Build resilient infrastructure, promote inclusive and sustainable industrialization and foster innovation; and (xii) Ensure sustainable production and consumption standards.

Keywords: Institutional Contradictions. Human Praxis. Institutional Change. Textile Industry.

Anelise Torres da Costa

Mestranda em Contabilidade, modalidade Acadêmico do PPGC (Programa de Pós-graduação em Contabilidade) pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE), com participação no Grupo de Pesquisa em Contabilidade Gerencial e Controle em Organizações, com foco em Perícia Contábil; bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE). Instrutora de Ensino em organização social sem fins lucrativos, que atua em conformidade com o Programa de Aprendizagem (GERAR - Geração de Emprego e Renda e Apoio ao Desenvolvimento Regional). No campo profissional, possui ainda experiência na área administrativo financeiro, no setor privado de atuação. ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5089-4135>. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6992188781223796>

Alessandra de Almeida Silva

Mestranda em Contabilidade, modalidade Acadêmico do PPGC (Programa de Pós-graduação em Contabilidade) pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE), com participação no Grupo de Pesquisa em Contabilidade Gerencial e Controle em Organizações; bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Piauí (UESPI). ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1320-8890>. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0289829256550412>

Leandro Augusto Toigo

Doutor em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau (FURB), Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), Especialista em Controladoria pela Universidade Regional Integra (URI) e Bacharel em Ciências Contábeis pela URI. Atualmente é docente do curso de Ciências Contábeis e do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE). E-mail: leandro.toigo@unioeste.br. ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6198-8751>. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3973674128626084>

Delci Grapegia Dal Vesco

Pós-doutora em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná (UFPR); doutora em Contabilidade e Administração pela Universidade Regional de Blumenau (FURB); mestre em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná (UFPR); especialista em Controladoria e Administração Financeira pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE); especialista em Redes de Computadores e Sistemas Distribuídos e Docência em Ensino Superior pela Faculdade de Ciências Sociais e Aplicadas de Cascavel (UNIVEL); bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE). Atualmente é docente do curso de Ciências Contábeis, do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e do Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE). E-mail: delcigrape@gmail.com. ORCID ID: <http://orcid.org/0000-0002-0818-3142/>. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3321706750568197>

1. INTRODUÇÃO

As empresas estão constantemente necessitando adaptar-se ao ambiente para que a continuidade de seus negócios seja assegurada. A Teoria Institucional, ao relacionar as organizações com o ambiente, proporciona o embasamento que considera as possíveis contradições institucionais e a práxis humana para impulsionar as mudanças institucionais necessárias à sua continuidade (Wanderley, 2012). As contradições institucionais referem-se a conflitos e tensões entre os envolvidos com a organização, levando ao despertar da mudança institucional (Seo & Creed, 2002). Já a práxis humana é a ação humana que visa garantir a mudança nos processos (Burns & Balvinsdottir, 2005). Desse modo, é a práxis que reconstrói os arranjos sociais que possibilitam a mudança institucional emergente.

A práxis é o mecanismo de mediação necessário entre contradições institucionais e mudança institucional (Seo & Creed, 2002). Em contextos de incertezas, as organizações necessitam encontrar um plano estratégico e, recorrentemente, o sistema de controles orçamentários busca direcionar e embasar as decisões inerentes às contradições institucionais enfrentadas (Otley, 1999; Hansen & Otley; Van Der Stede, 2003).

Rangel, Silva e Costa (2010) contribuíram com um estudo relevante sobre o setor têxtil, considerando sua importância no mercado econômico. Empresas desse ramo precisam inovar em produtos e processos para se manterem competitivas e atenderem às demandas do mercado. Kaveski, Beuren, Gomes & Lavarda (2020) investigaram o uso de sistemas de orçamento no setor têxtil, buscando identificar qual modelo contribui mais para o comprometimento organizacional. Desse modo, mostra-se relevante investigar de forma empírica sobre o planejamento e controle orçamentário nesse setor de grande impacto econômico.

A evolução do papel da contabilidade gerencial, a ser considerada dentro de um contexto de mudança institucional, implica que a mesma não deve ser vista apenas como uma técnica, mas também como um instrumento que reflete e molda a realidade socialmente construída nas quais está inserida. Essa perspectiva reconhece a importância do enraizamento institucional e da ação transformacional na compreensão e implantação da mudança institucional (Burns & Balvinsdottir, 2005).

A implantação de práticas gerenciais e contábeis demonstra os fatores relacionados às contradições, práxis e mudanças de controle gerencial nas rotinas das organizações (e.g., cooperativas, empresas de energia elétrica, instituições de ensino, empresas comerciais familiares) (Sharma, Lawrence & Lowe, 2010; Wrubel, Toigo & Lavarda, 2015; Lavarda & Popik, 2016; Alsharari, Eid & Assiri, 2019; Almeida, Lavarda & Gasparetto, 2021; Toigo, Ferrari, Felipetto & Dal Vesco, 2022). Contudo, denota-se a necessidade de estender pesquisas que investigam as contradições institucionais, as práxis e as mudanças institucionais como propulsoras do processo de institucionalização do controle gerencial e orçamentário em indústrias têxteis no estado do Paraná.

A problemática do gerenciamento de indústrias relaciona-se à falta de planejamento e controle orçamentário e segue a lacuna de pesquisa no setor industrial, que poderá contribuir para a comparação de resultados em pesquisas semelhantes (Beuren & Macohon, 2010). Destaca-se que ela é conduzida em uma indústria de fiação específica, diferenciando-se de estudos em indústrias distintas. Além disso, é relevante o fato dessa indústria estar localizada em uma região distante de um polo têxtil. A lacuna consiste em investigar o uso dos controles orçamentários pelos gestores, compreendendo as contradições e práticas que impulsionam as mudanças organizacionais.

O objetivo desta pesquisa é compreender como as contradições institucionais e as práxis contribuíram para o processo de institucionalização do controle gerencial e orçamentário em uma indústria têxtil no oeste do Paraná. Essa abordagem é justificada pela necessidade de sobrevivência e sustentabilidade no setor têxtil, que desempenha um papel significativo na economia nacional. O estudo contribui para compreender os aspectos institucionais relacionados aos controles gerenciais, ampliando os estudos sobre o processo de mudança institucional. Baseando-se na visão dialética de Benson (1977), proposta por Seo & Creed (2002), busca-se fornecer uma compreensão de quando e como os atores decidiram revisar seus controles gerenciais e as dinâmicas utilizadas nesse processo de mudança gerencial na indústria estudada.

Esta pesquisa está estruturada em cinco seções: a primeira, a introdução, apresenta a problemática, a lacuna de pesquisa e o objetivo do estudo; a segunda seção realiza uma revisão da literatura, discorrendo sobre as abordagens teóricas que explicam o comportamento e a aplicação das contradições institucionais, a práxis humana, as mudanças institucionais e os controles orçamentários; a terceira seção descreve a estrutura metodológica adotada; na quarta seção, são expostos e discutidos os resultados encontrados; e, na quinta e última seção, são apresentadas as conclusões, contribuições e sugestões para pesquisas futuras.

2. BASE TEÓRICA

2.1 Teoria Institucional

Compreender o contexto institucional possibilita o desenvolvimento de modelos eficientes de apoio à tomada de decisão, essenciais à gestão organizacional. Para entender esse contexto, a Teoria Institucional é discutida em diversas fontes da literatura, sendo extremamente útil na busca pela compreensão das práticas de gestão (Major & Ribeiro, 2009). As organizações enfrentam pressões internas e externas no meio social, conhecidas como isomorfismo institucional (DiMaggio & Powell, 2005), que influenciam os processos de mudança organizacional e os padrões de regras e compor-

tamentos (Zuccolotto, Silva & Emmendoerfer, 2010). Mudanças no contexto social moldam o comportamento individual, e a Teoria Institucional oferece uma compreensão das práticas gerenciais institucionalizadas (Scapens, 1994). Esta teoria é dividida em três perspectivas: Nova Economia Institucional, Velha Economia Institucional e Nova Sociologia Institucional. Apesar das diferenças, todas essas correntes reconhecem a relação entre atividades sociais e mudança institucional (Burns & Scapens, 2000).

As influências relacionadas à gestão financeira e à dinâmica da organização que afetam suas decisões e comportamentos referem-se às pressões econômicas internas. Sob outra perspectiva, as pressões econômicas externas relacionam-se à necessidade de adaptação ao ambiente econômico no qual as organizações estão inseridas. Esta abordagem da teoria explora como as organizações são afetadas por fatores econômicos e quais atitudes adotam para assegurar sua sustentabilidade e legitimidade (DiMaggio & Powell, 2005). Nessa linha de raciocínio, é possível entender que as práticas de gestão resultam de pressões econômicas, por meio de processos de isomorfismo, para promover a sobrevivência e o sucesso organizacional. Cabe ressaltar outros fatores institucionais e contextuais que permeiam as decisões e ações das organizações, como as pressões institucionais relacionadas às pressões coercitivas, normativas e miméticas; a legitimidade; a cultura organizacional; o estilo de liderança e a estrutura organizacional; a história e tradições organizacionais; e suas redes e relações com outras instituições e seus *stakeholders* (Major & Ribeiro, 2009).

Existem dois tipos de isomorfismo: o competitivo e o institucional. O competitivo enfatiza a competição no mercado e suas medidas de adequação. O institucional enfatiza as forças que pressionam as comunidades em direção à adaptação ao mundo exterior, sendo que essas forças seriam as outras organizações (DiMaggio & Powell, 2005).

Existem três mecanismos de mudança isomórfica institucional: o coercitivo, o mimético e o normativo (DiMaggio & Powell, 2005). O isomorfismo coercitivo deriva de pressões tanto formais quanto informais e pelas expectativas culturais da sociedade em que atuam. Pode ser por coerção, persuasão ou como um convite para se unirem em conluio. Pode ocorrer em resposta a ordens governamentais. Acontece quando pressões formais e informais, tanto de expectativas da sociedade quanto de órgãos reguladores, induzem à similaridade (Oliver, 1991).

O isomorfismo mimético ocorre quando as organizações adotam respostas padronizadas, imitando práticas já estabelecidas. Essa abordagem pode ser vantajosa, oferecendo soluções com custos reduzidos. A organização que serve de modelo pode não ter a intenção de ser imitada, mas torna-se uma fonte conveniente para as que copiam. Esses modelos podem disseminar-se involuntariamente, por meio de transferência de funcionários, ou explicitamente, por consultorias. As organizações tendem a imitar aquelas percebidas como mais legítimas ou bem-sucedidas (Oliver, 1991).

O isomorfismo normativo, associado à profissionalização por Larson (1977) e Collins (1979), interpreta a profissionalização como a luta coletiva dos membros de uma profissão para definir as condições e métodos de seu trabalho, buscando estabelecer legitimidade e autonomia para sua profissão. Nesse contexto de gerenciamento, os profissionais tendem a perceber os problemas de maneira similar, considerando certos procedimentos, estruturas e políticas como normativamente sancionados e legitimados, e tomam decisões de maneira similar.

A coordenação e o controle das atividades são dimensões críticas para o sucesso das organizações formais no mundo moderno. Parte-se da premissa de que as organizações operam conforme seus planos formais. Assim, a coordenação é realizada de forma rotineira, seguindo-se regras e procedimentos, e as atividades concretas alinham-se às prescrições de restrição formal (DiMaggio & Powell, 2005).

Von Muhlen, Dal Vesco, Meyr e Grapegia (2019) discutem o isomorfismo institucional na contabilidade, salientando as pressões sociais enfrentadas pelos contadores, vindas de clientes, governo e classe profissional, que conduzem a padrões isomórficos. Beuren e Dallabona (2013) observam que atividades rotineiras em empresas familiares tendem ao isomorfismo devido à busca por estabilidade. Angonese e Lavarda (2016) demonstraram que mudanças nos sistemas gerenciais decorrem de pressões internas e externas. Portanto, reconhece-se que tais pressões influenciam o ambiente organizacional.

A teoria institucional fundamenta-se na premissa de que as organizações são moldadas pelas normas e valores do ambiente institucional. Para serem consideradas legítimas e socialmente aceitas, devem aderir a essas regras (Silva, Oliveira, Grutzmann & Valadão, 2022).

Por meio de revisão sistemática, Soeiro e Wanderley (2019) analisaram pesquisas em Contabilidade, com o objetivo de entender os avanços e tendências utilizando a abordagem teórica da Teoria Institucional. Constatou-se que essa abordagem é amplamente utilizada para elucidar a modelagem dos sistemas de Contabilidade, bem como identificar os fatores que moldam o contexto institucional, procedimentos intra e interinstitucionais, seus aspectos estratégicos, e o processo de institucionalização e modelagem de relatórios.

2.2 Contradições Institucionais

Benson (1977) procura compreender a transformação na qual um conjunto de arranjos dá lugar a outro, avaliando os princípios básicos da dialética no processo de mudança e ação institucional. Os princípios baseados na dialética, discutidos por Benson (1977), são percorridos por Seo & Creed (2002) e incluem: a) construção social; b) totalidade; c) contradição; d) práxis. Entender esses princípios possibilita a compreensão dos processos institucionais:

- a) Construção Social: A realidade social é construída por meio de interações e interpretações pessoais. Assim, as organizações não são vistas como entidades estáticas e objetivas, mas sim como consequências das múltiplas percepções, ações e interações dos indivíduos que a compõem.

- b) Totalidade: As organizações devem ser analisadas sob a perspectiva de sistemas integrados e complexos. Portanto, mudanças e ações podem afetar subdivisões em toda a estrutura organizacional.
- c) Contradição: Nas organizações, surgem contradições e conflitos decorrentes de diferentes interesses, objetivos e perspectivas dos colaboradores. Desse modo, deve-se reconhecer e explorar todas as contradições para auxiliar nas mudanças e na evolução das organizações.
- d) Práxis: Refere-se à relação entre teoria e prática, na qual a abordagem reflexiva à pesquisa e à prática organizacional demonstra influência mútua. Portanto, é necessário avaliar as experiências e os resultados observados, com base na teoria e na prática organizacional. A práxis estimula a colaboração dos indivíduos e a aprendizagem contínua.

As contradições impulsionam a mudança institucional. Os conflitos e tensões despertam a necessidade de mudança entre grupos e indivíduos e fazem parte de um processo institucionalizado da organização que busca a construção social (Seo & Creed, 2002). Ainda segundo os referidos autores, há quatro fontes de contradição: ineficiência técnica, não adaptabilidade, incompatibilidades institucionais e interesses desalinhados. Esses fatores despertam a necessidade de mudança. As fontes de contradições institucionais (Seo & Creed, 2002) foram descritas na Tabela 1.

Tabela 1 - Contradições Institucionais

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. Devido à ineficiência técnica, entre outros fatores, as empresas tendem a mudar ou a implementar novos sistemas de controle.
Não Adaptabilidade	As organizações podem não se adaptar ao ambiente externo ou às mudanças que nele ocorrem. Algumas organizações podem ser seletivas e estratégicas em relação à adaptação e mudança de arranjos institucionais.
Incompatibilidade Institucional	As organizações estão cada vez mais expostas às 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.
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. Portanto, os arranjos institucionais acabam refletindo as ideias e objetivos dos atores mais poderosos politicamente.

Fonte: Adaptado de Seo & Creed, 2002; Benson, 1977.

Para que uma organização avance positivamente, é necessário que apresente reações que forneçam sua legitimidade, conforme a Teoria Institucional (DiMaggio & Powell, 2005). Nesse processo de busca por eficiência, é preciso alinhar as práticas diante das contradições. As contradições levam à necessidade de mudança, e essa mudança só ocorrerá de fato se a práxis humana trabalhar a seu favor. Controles orçamentários podem ser o instrumento prático da mudança almejada (Seo & Creed, 2002).

Lavarda & Popik (2016) revelaram como as contradições institucionais e a práxis impulsionaram a mudança do controle gerencial em uma cooperativa de Santa Catarina. Essa pesquisa orientou o presente estudo industrial. Resultados mostraram que a cooperativa estabeleceu parcerias, expandiu a fabricação de rações e aprimorou o controle de gestão com planejamento estratégico. Entrevistados reconheceram sua importância, ressaltando a necessidade de melhorias contínuas. Em suma, o estudo evidenciou a institucionalização do planejamento estratégico na cooperativa, mas havia espaço para aprimoramentos.

Para identificar os fatores que proporcionam contradições, práxis e mudanças institucionais em rotinas contábeis, Wrubel, Toigo & Lavarda (2015) apresentam dois fatores que representam as mudanças provocadas pelos fatores de mercado e legislação, sendo que os demais fatores estão fortemente relacionados a mudanças tecnológicas. Na análise das contradições institucionais e práxis humanas, perceberam que os três fatores mais representativos foram desalinhamento de interesses, incompatibilidade institucional, práxis humanas e ineficiência técnica.

De modo semelhante, Almeida, Lavarda & Gasparetto (2021) trouxeram as contradições e práxis institucionais no desenho dos controles gerenciais em uma empresa familiar. Este estudo mostrou que as contradições de ineficiência técnica dos controles gerenciais foram mais expressivas, porém a incompatibilidade institucional e o desalinhamento de interesses moveram as práxis dos gestores a um desenho de controle gerencial com vistas na gestão familiar, com características consideradas tradicionais e foco no operacional.

A introdução de práticas de gestão, como as de qualidade total (TQM) por consultores e gerentes, por meio do isomorfismo mimético (Sharma, Lawrence & Lowe, 2010), funciona como difusora e legitimadora das mudanças das

práticas gerenciais dentro de uma empresa. Além disso, as contradições institucionais são fundamentais para o processo de mudança, com a instituição global e a legitimidade de novas práticas de gestão (Sharma et al., 2010).

2.3 Práxis Humana

A práxis humana é mediadora entre contradições e mudança institucional, com os atores institucionais sendo responsáveis pela efetivação da mudança (Seo & Creed, 2002). Benson (1977) compreende a práxis como a reconstrução dos arranjos sociais, considerando seus limites e potenciais latentes. Assim, a práxis é essencial para o processo de reconstrução, conectando a inserção institucional, contradições, atores e mudança institucional. É por meio da ação coletiva humana que as contradições e a mudança institucional são mediadas (Seo & Creed, 2002).

A práxis possui três componentes: mudança de consciência, mobilização do agente e ação coletiva. A mudança de consciência ocorre quando o agente percebe suas necessidades não atendidas. A mobilização do agente acontece quando este se inspira nas condições sociais. A ação coletiva modifica os arranjos sociais. Fortes contradições institucionais levam a mudanças institucionais introduzidas pela práxis humana, que são reproduzidas e institucionalizadas ao longo do tempo, em consonância com a teoria institucional (Benson, 1977; Wanderley, 2019).

A práxis humana influencia as contradições institucionais. Envolve as atividades dos profissionais contábeis, considerando conhecimento, habilidades e experiências individuais. A práxis está ligada às decisões tomadas durante as rotinas contábeis e à forma como os profissionais lidam com desafios no trabalho. Inadequações na práxis podem gerar contradições que afetam as rotinas contábeis (Wrubel et al., 2015).

Beuren, Althoff & Stédile (2010) estudaram a práxis da controladoria em empresas familiares brasileiras, baseando-se nas perspectivas conceituais, procedimentais e organizacionais propostas por Borinelli (2006). Observou-se atenção aos aspectos conceituais, porém divergências nas funções e atividades. A controladoria foi considerada um órgão formal, mas suas funções foram delegadas a outros setores. Concluiu-se que a controladoria é um conjunto de conceitos, princípios e práticas que auxiliam na tomada de decisões.

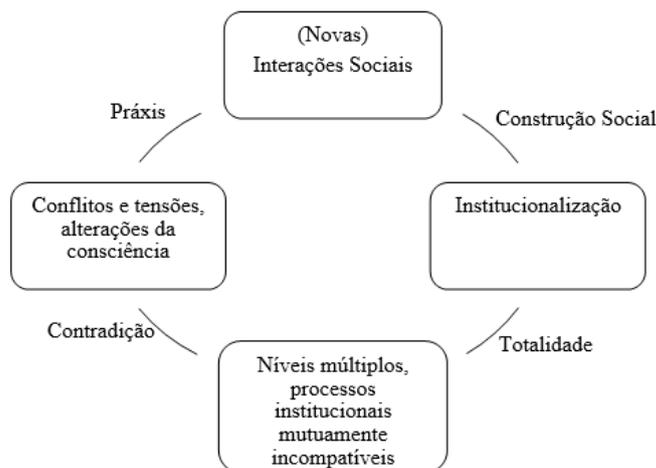
O resultado da organização depende da participação e desempenho dos envolvidos no processo orçamentário (Toigo et al., 2022). A práxis humana que visa a mudanças envolve ações intencionais, reflexão crítica e engajamento dos membros de um ambiente/organização. Seu objetivo é promover transformações significativas nos sistemas e culturas, com ênfase no alcance de resultados sustentáveis e no fortalecimento do desenvolvimento humano (Sousa, 2017).

2.4 Mudanças Institucionais

As contradições são o meio pelo qual a práxis estabelece a mudança institucional. É a partir da interação entre as contradições e a práxis, ao longo do tempo, que as mudanças vão sendo estabelecidas e se tornam parte da organização, ou seja, são institucionalizadas (Wanderley & Cullen, 2012). Os hábitos e rotinas contemplados pela teoria institucional podem ser modificados à medida que haja necessidade de implementação de modificações (Burns & Scapens, 2000).

Os princípios de Seo & Creed (2002) — construção social, totalidade, contradição e práxis — elucidam a análise dos processos institucionais e a elaboração das mudanças. A construção social envolve os padrões construídos pelas interações sociais. A totalidade refere-se à interconexão desses padrões sociais. A contradição aborda as rupturas e inconsistências nos arranjos sociais. A práxis é a ação dos agentes na reconstrução de suas relações sociais. O processo de institucionalização e mudança institucional é representado na Figura 1.

Figura 1 - Institucionalização e mudança institucional.



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

As contradições impulsionam mudanças nas relações e afetam a dinâmica organizacional. Elas surgem quando práticas e valores conflitantes entram em jogo, exigindo adaptações. A práxis humana desempenha um papel crucial, moldando o sistema de controle. Assim, o Controle Orçamentário está sujeito a mudanças para se adequar às contradições e às práticas emergentes na organização (Seo & Creed, 2002).

2.5 Controles Orçamentários

O orçamento é parte do planejamento estratégico, estabelecendo a relação entre resultados e despesas para alcançar os objetivos da empresa (Hansen, Otley & Van Der Stede, 2003). Para isso, o controle orçamentário utiliza rotinas institucionalizadas, as quais garantem o alcance dos objetivos dos gestores (Frezatti et al., 2010). A implantação de artefatos gerenciais é predominante em grandes empresas, liderada por executivos e gerentes. No entanto, as empresas não aproveitam plenamente os recursos e não possuem sistemas para auxiliar na implantação de controles gerenciais. É necessário envolver os gerentes e funcionários na institucionalização das práticas e considerar fatores para garantir o sucesso da mudança institucional, bem como auxiliar na implantação de artefatos gerenciais (e.g., Balanced Scorecard – BSC) (Alsharari, Eid & Assiri, 2019).

As influências das contradições, práxis e mudanças institucionais nos controles orçamentários das empresas distribuidoras de energia elétrica durante a pandemia indicam que as mudanças institucionais foram impulsionadas pela legislação, tecnologia e forças de mercado, sendo a legislação a principal influência. Além disso, a participação e o desempenho dos indivíduos no processo orçamentário também foram considerados fatores relevantes. Práticas humanas relacionam-se à ineficiência técnica, não adaptabilidade e incompatibilidade, abordando o monitoramento e controle orçamentário para alcançar resultados organizacionais (Toigo et al., 2022).

O estudo de Modolon Lima et al. (2017) analisou as práticas de orçamento em concessionárias de veículos em Santa Catarina. A maioria adota um processo formal de orçamentação com abordagem organizada e participação dos gerentes em todas as etapas. Relatórios orçamentários mensais comparam receitas e despesas, estabelecendo métricas em conjunto com as montadoras. Destaca-se a importância da liderança eficaz, coordenação entre departamentos e participação ativa dos gestores nesse processo.

O controle orçamentário é útil para o planejamento operacional e a avaliação de desempenho. Estabelecendo metas, as organizações direcionam recursos eficientemente para atingir seus objetivos estratégicos. Além disso, o controle orçamentário identifica áreas de investimento ou redução de gastos, melhorando a gestão financeira. Sua implantação proporciona uma visão global dos recursos e permite corrigir desvios em relação ao orçamento (Dal Magro & Lavarda, 2015).

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

A presente pesquisa caracteriza-se como qualitativa e descritiva, pois tem o intuito de investigar os fatores que geram contradições, práxis e mudanças institucionais no planejamento e controle orçamentário. Quanto aos procedimentos, esta pesquisa define-se como um estudo de caso descritivo, o qual permite aprofundar, de forma empírica e contextualizada, os fatores que influenciaram na mudança do planejamento e controle orçamentário de uma organização.

Os dados foram coletados por meio de entrevistas, bem como duas visitas *in loco*, para complementar as informações coletadas, como observações de documentos físicos, tais como relatórios e demonstrações, anotações de campo e informações online dos gestores entrevistados, garantindo a validade da pesquisa por meio da triangulação de evidências e utilizando instrumentos de pesquisa adequados para essa finalidade. As entrevistas, baseadas na pesquisa de Lavarda & Popik (2016), foram estruturadas em blocos para abordar os objetivos da pesquisa. Inicialmente, busca-se a caracterização do entrevistado. Em seguida, as categorias são exploradas: a) contradições institucionais, identificando as fontes de mudança; b) práxis humanas, investigando as ações dos agentes envolvidos; c) mudança institucional, analisando as transformações ocorridas e o processo de institucionalização na organização.

As entrevistas online foram conduzidas via *Teams* em novembro e dezembro de 2022, abrangendo informações desde o início da mudança até o período atual do gerenciamento orçamentário. Os entrevistados aprovaram e assinaram o “Termo de Consentimento Livre e Esclarecido para Entrevista”, bem como a “Autorização para Divulgação, Publicação e Cessão de Direitos Autorais para Entrevistas”, seguindo as diretrizes éticas de preservação do anonimato e privacidade.

Após a transcrição das entrevistas, realizou-se a codificação para cada categoria de análise: contradições, práxis e mudança institucional. A análise de conteúdo foi feita com o auxílio do software Atlas.ti®, reconhecido em pesquisas qualitativas. Essa ferramenta fortaleceu a interpretação dos dados, facilitando a organização, categorização e compreensão dos elementos analisados. As categorias de análise foram baseadas no modelo de Seo & Creed (2002), buscando evidências das contradições que impulsionam a mudança institucional e das práxis que efetivamente contribuem para essa mudança.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção, é descrito o controle gerencial antes da implantação da mudança, identificando restrições e limitações presentes no processo. Foram destacadas as contradições existentes na instituição, que impulsionaram ações e práticas para promover a mudança. As práxis variaram desde a busca por soluções alternativas até o engajamento em iniciativas de transformação organizacional. Esses processos impulsionaram a busca pela efetiva mudança institucional.

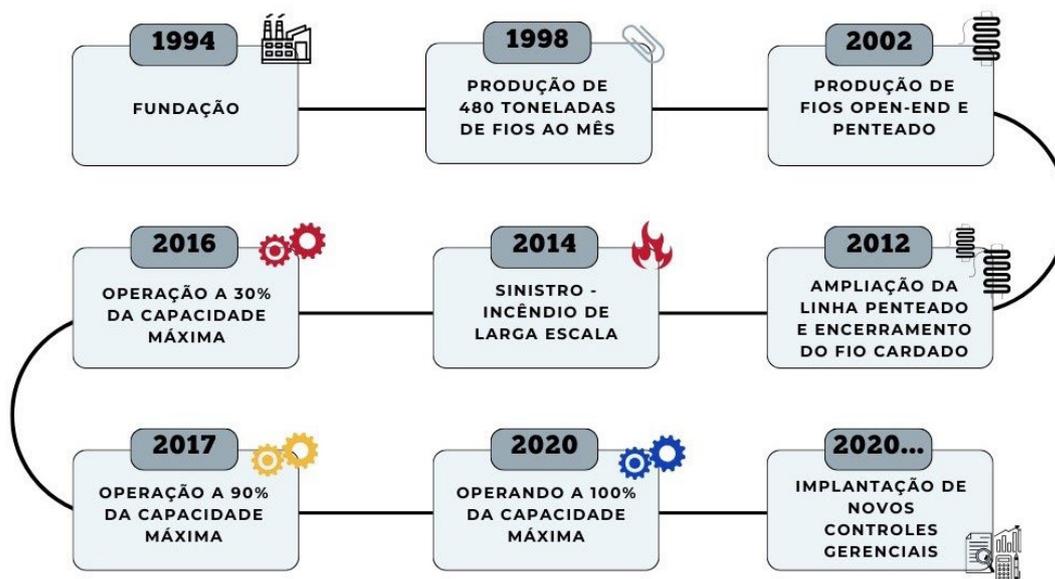
4.1 Caracterização da Organização e dos Respondentes

O estudo de caso foi realizado em uma indústria do setor têxtil no Oeste do Paraná, contando com aproximadamente 650 colaboradores no ano de 2022. A organização foi incentivada pelo Governo do Estado para agregar valor ao algodão produzido em outras regiões do estado do Paraná, como o Norte, Noroeste e Oeste. A fundação da instituição ocorreu em 1994 por um grupo de empreendedores, mediante o arrendamento de uma fiação existente que estava encerrando suas atividades. Em 1996, foram adquiridos os imóveis e instalações da fiação, assumindo as responsabilidades financeiras da empresa.

Ao longo do tempo, a indústria experimentou diversos processos de desenvolvimento em sua capacidade produtiva. Em 1998, passou de 250 toneladas de fios tipo cardado para 480 toneladas por mês. A partir de 2002, iniciou a produção de fios *open-end* e penteado. Em 2012, a indústria ampliou a linha penteado e encerrou a produção do fio cardado, e até o ano de 2014, possuía capacidade de produção de 1.300 toneladas de fios por mês. Contudo, ainda durante o ano de 2014, um incêndio em grande escala destruiu a linha de produção dos fios. Após o incidente, em 2016, a indústria voltou a operar com 30% da capacidade projetada, com previsão de operar com 90% da capacidade até o final de 2017.

A superação das dificuldades nos anos seguintes permitiu que a indústria voltasse a operar com sua capacidade máxima (100%), utilizando um moderno parque tecnológico para a produção de fios. Foi observada a necessidade de mudanças que possibilitassem um maior controle gerencial e orçamentário para o crescimento da indústria. Assim, a partir do ano de 2020, foram implementadas novas práticas e métodos de controle e planejamento estratégico da organização. As informações apresentadas delineiam a linha do tempo com os principais acontecimentos da empresa, conforme ilustrado na Figura 2.

Figura 2 – Linha do Tempo



Fonte: Elaborado pelos autores (2023).

Para compreender as mudanças no planejamento e controle orçamentário da organização objeto de estudo desta pesquisa, foram realizadas entrevistas com gerentes da indústria, abrangendo os cargos das áreas de Controladoria, Consultoria, Financeiro, Logística e Industrial. A seleção dos entrevistados baseou-se no cargo e na relevância desses agentes na implementação das novas práticas de controle gerencial. As características dos entrevistados estão detalhadas na Tabela 2. Em seguida, são apresentadas as características específicas das funções, nível de formação e experiência dos entrevistados, que foram coletadas a partir do site LinkedIn® e durante as entrevistas.

Tabela 2 – Características dos Entrevistados

Cargo	Gênero	Idade	Tempo de Empresa	Tempo de ocupação no cargo atual	Nível de Formação	Área de Formação
Supervisão da Controladoria (SC)	Feminino	27 anos	5 anos	2 anos	Pós-Graduado	Ciências Contábeis
Consultor (CS)	Masculino	64 anos	7 anos	2 anos	Pós-Graduado	Ciências Contábeis
Gerente Financeiro (GF)	Masculino	39 anos	2 anos	2 anos	Pós-Graduado	Ciências Contábeis
Gerente de Logística e Suprimentos (GL)	Masculino	39 anos	16 anos	2 anos	Graduado	Engenharia de Produção
Gerente Industrial (GI)	Masculino	37 anos	16 anos	4 anos	Pós-Graduado	Engenharia têxtil

Fonte: Dados da Pesquisa (2023).

A SC é especialista em análise e planejamento financeiro e em gestão financeira. Na organização, foi responsável pela implementação do controle, planejamento e processo de gestão e controle orçamentário, reestruturação de processos e desenvolvimento de controles internos. Atua também como consultora de planejamento estratégico, conduzindo equipes na elaboração de projetos de melhoria para a sustentabilidade dos negócios. Possui experiência na área financeira, controles gerenciais e acompanhamento de indicadores de desempenho.

O CS da organização tem especialização nas áreas financeira e bancária. Iniciou o processo de implantação do orçamento e tem auxiliado no aprimoramento desde então, em colaboração com a controladoria e demais gerentes, com o objetivo de manter a sustentabilidade da empresa no mercado e permitir a realização dos planos de investimento e crescimento futuro.

O GF é especialista em gestão financeira e assume diversas responsabilidades, como estabelecer procedimentos operacionais padrões (POP), integrar os envolvidos no processo, tomar decisões e assumir riscos perante a diretoria, captar recursos e expandir a empresa no mercado. Suas funções incluem elaborar e acompanhar o planejamento financeiro, indicadores de desempenho e o orçamento de receitas e despesas. Tem experiência em recuperação judicial e na utilização de sistemas ERPs, como SAP e TOTVS.

O GL é engenheiro de produção com foco na atividade algodoeira, incluindo *tradings*, cooperativas de algodão, e visa criar relações comerciais com fibras sintéticas para fiação, além de compreender e implantar a produção de fibras e outros insumos reciclados com o objetivo de desenvolver um ciclo sustentável para todos os *stakeholders*.

Por fim, o GI é responsável pelo setor de qualidade, seleção de matéria-prima e compra técnica. Embora a compra seja realizada pela área de suprimentos e logística, a seleção da matéria-prima e as características dos materiais ficam a cargo do gerente industrial, assim como a produção, programação da produção, a execução e a manutenção dos equipamentos industriais.

4.2 Controle Gerencial Antes da Mudança

Antes de discutir a implantação do planejamento orçamentário, realizou-se um estudo detalhado dos processos de controle gerencial na indústria têxtil. O objetivo era identificar o impulso para a mudança, compreender os pontos problemáticos e as lacunas no controle gerencial anterior. Essa análise abrangente revelou as práticas adotadas, as limitações enfrentadas e as contradições institucionais na indústria têxtil, embasando a implantação do planejamento orçamentário como parte da mudança institucional.

Segundo os entrevistados, o controle anterior era realizado de forma simples, sem metodologia, apenas considerando despesas já ocorridas, sem projeções ou planejamentos específicos. As projeções para os anos seguintes eram realizadas por meio de dados históricos, Demonstração do Resultado do Exercício e as informações do Plano de Contas da empresa. Não havia análise por setor ou área de atuação. Apesar de uma administração organizada, a indústria ainda precisava evoluir em termos de relatórios definidos, projeções de longo prazo e planejamentos para impulsionar seu desenvolvimento econômico consistente. A convergência de respostas entre os entrevistados e a triangulação de evidências de diferentes fontes reforçaram a validade e confiabilidade dos resultados.

O entrevistado CS percebe essa questão como algo necessário para toda empresa que busca definir seus rumos para o futuro: “Eu imagino que essa seja uma necessidade de qualquer empresa que seja organizada e que pretenda definir os seus rumos para o futuro”. Dessa forma, ele continua explicando que “o objetivo foi justamente vislumbrar o futuro”. Em concordância, existe no site da empresa a missão, visão e valores inerentes a um planejamento estratégico. Constatou-se, em visita, a existência de uma sala de treinamentos com estas informações em murais e vitrais.

O GF relata que a indústria passou por várias mudanças desde sua fundação, no ano de 1994. Durante seu desenvolvimento, ocorreu um incêndio que danificou metade da fábrica. Esse incidente trouxe um momento crítico para a empresa, que precisava de maior controle para lidar com a situação. Segundo o GF, “a planta tinha seguro, tudo certinho, mas existia um descompasso das métricas”. Após a reconstituição da empresa, foi percebida a necessidade de medições e a estruturação para alcançar esse objetivo. Os processos de gerenciamento por áreas foram reorganizados, visando à melhoria, aperfeiçoamento da gestão e continuidade no mercado.

O GL explica que antes da implantação dos sistemas de controle, iniciado no ano de 2020, “o planejamento orçamentário era um pouco empírico e com decisões mais pontuais, esporádicas e nem sempre necessárias... então a gente entendeu a necessidade de se planejar, até por uma questão de investimentos a serem feitos”. Durante a visita, foi apresentada uma planilha de controle orçamentário com suas dificuldades. O CS menciona que no passado eram feitas projeções para os anos seguintes, mas de forma diferente do atual. “Faziam uma projeção de crescimento, alguma coisa mais simplificada, mas quando realmente aquilo se realizava, ficava muito distante do que foi planejado”. Na visita, foi constatada a implantação de controles rigorosos no almoxarifado e na entrada de matéria-prima, visando diminuir a lacuna entre o planejado e o realizado. “Então a gente foi cada vez mais aperfeiçoando o processo para conseguir se manter no mercado”, finaliza, abordando o fato de que “a volatilidade da commodity também faz com que seja vital para a existência da empresa, um planejamento financeiro mais complexo”, explica o CS.

Os custos no setor têxtil são relacionados à volatilidade dos preços das commodities (Arezki & Nabli, 2012). Variáveis externas, como os preços globais das commodities utilizadas como matéria-prima e o preço do algodão, que é o principal custo de produção, têm um impacto direto nos custos da empresa.

O GI destaca que não houve fases nas mudanças de controle e, até o final do ano de 2019, eram utilizadas planilhas do Excel e relatórios do Plano de Contas da organização. “O controle era feito dentro do mês e as autorizações eram feitas pelo superior imediato, baseado naquilo que se tinha realizado... então era feito esse olhar mais de curto prazo, dentro do mês e às vezes algumas surpresas aconteciam”. Ainda de acordo com o GI, “a grande força motriz para a mudança foi a previsibilidade que se tem para o conselho de administração, dos gastos e dos investimentos, também do controle”. Ele explica que a produção tem um custo alto, onde fazer um investimento necessita de planejamento para a sua realização efetiva. Por fim, o GI conclui que “tomar decisões em curto prazo não foi tão assertivo”.

4.3 Contradições Institucionais

Seo & Creed (2002) identificam a ineficiência técnica como a primeira fonte de contradição, provocada quando as atividades entram em conflito com as exigências da organização, ou seja, quando aspectos organizacionais e a parte operacional não estão em conformidade. Diante do interesse da administração, viu-se a necessidade de um sistema organizado que pautasse as atividades da indústria, evidenciando a Ineficiência Técnica como contradição institucional presente na indústria estudada.

O SC afirma que a discrepância entre o planejado e o realizado “gerava insegurança”, levantando questionamentos como “O que nunca dá certo? Onde está o detalhe?”. Assim, buscou-se desenvolver mais os detalhes para atingir os interesses da administração. O CS explica que “a contabilidade basicamente não era utilizada como sistema de informação”, o que evidencia a contradição da ineficiência técnica de Seo & Creed (2002). Ele continua: “...e começou a cultura de acompanhar... além de orçar, fazer o controle efetivo... o foco todo era para a continuidade”. Nas visitas *in loco*, observou-se a implantação de muitos controles para mudar essa realidade do comportamento anterior.

Os entrevistados mencionaram o sistema de controle que era basicamente feito no Excel, mas que o plano de contas não era bem compreendido ou aproveitado, e essa ferramenta foi substituída. Foi então que mudaram para o sistema BI (*Power BI*). O GF sobre o BI comenta: “você gastou muito, onde você gastou? Ah, foi a variação cambial, foram os juros sobre financiamento, foi correção monetária, ou seja, a CDI, Selic, enfim, onde você gastou? Você tem o orçado/realizado em um semáforo”.

As contradições que impulsionaram a mudança institucional foram a ineficiência técnica e a não adaptabilidade. No entanto, as respostas dos entrevistados não indicaram a percepção de incompatibilidade institucional, relacionada a expectativas comportamentais, nem de desalinhamento de interesses, relacionado a disputas políticas entre atores com interesses diferentes. Percebe-se a não adaptabilidade como o segundo aspecto das contradições institucionais, que leva as empresas a implementarem novos sistemas de controle devido à ineficiência técnica; a não adaptabilidade está relacionada à remodelação gradual da consciência coletiva dentro de uma organização, sugerindo a compreensão compartilhada de novas práticas, valores e crenças dos colaboradores por meio de evolução contínua, adaptativa, incremental e orientada por estratégias dos gestores e líderes da organização (Seo & Creed, 2002).

4.4 Práxis

Nesse ponto da entrevista, identificam-se os agentes da mudança na indústria estudada. O conselho de administração solicitou a mudança e um consultor externo contribuiu desde a formatação do setor de controladoria. O SC esteve presente e participou ativamente de todo o processo de implantação de controles gerenciais, o qual iniciou durante o

ano de 2020. O consultor externo ainda está envolvido nas atividades da indústria. Internamente, houve uma abordagem colaborativa, com gestores de áreas compartilhando suas necessidades em conversas participativas.

A maioria dos gestores é formada em contabilidade, exceto um engenheiro têxtil e um engenheiro de produção. Para a mudança, não foi necessário um curso específico, mas sim treinamentos para entender as operações e um modelo de orçamento empresarial. O consultor auxiliou na reestruturação financeira, enquanto os agentes internos contribuíram para os controles internos. Embora a empresa tenha oferecido um MBA subsidiado, não foi uma exigência, e alguns gestores optaram por fazê-lo por conta própria.

As características do perfil profissional desses agentes de mudança são percebidas de forma mesclada. O GF reflete sobre essa questão de perfil e contribui falando que “na verdade não existe um perfil essencial, mas sim uma mescla. Por exemplo, eu no financeiro sou mais analítico... quando você é mais analítico, você olha mais números... por outro lado, é preciso de uma pessoa mais humana. Então, quando você tem essa miscigenação de ideias, de perfis, você consegue equilíbrios”.

Os entrevistados destacaram características como capacidade analítica, habilidade para solucionar problemas, adaptabilidade e abertura à mudança. Durante o processo, houve substituição de pessoas e criação de novos cargos, como o de gerente de logística. Isso foi confirmado durante a visita *in loco*, ao verificar o organograma atual fornecido pela SC. O CS argumenta que “existia uma pessoa que fazia isso, mas não tinha o cargo de gerente, então foi definido que precisava de uma pessoa com conhecimento e tal para cuidar disso... são mudanças que vão acontecendo a partir do momento que a empresa tem um fôlego financeiro e consegue dar um passo a mais”.

Para implementar o planejamento e controle orçamentário, foram considerados aspectos iniciais como a indústria, produção, histórico, vendas, lançamentos fiscais e o plano de contas. O foco concentrou-se nos itens mais controláveis, como custos e despesas, além dos mais voláteis. Foi criada também uma reunião anual, que segundo o GI “a gente chama aqui a reunião do nosso projeto CONFIAR”, onde se recebem diretrizes estratégicas do conselho de administração. “A gente estratifica essas grandes metas, que nem sempre são quantificadas, mas a gente as transforma em quantificáveis, e a partir dessas diretrizes, a gente faz os orçamentos de venda, de produção, de custos e, enfim, de todas as áreas”. É nesse contexto que se acompanha mensalmente o que foi orçado e o que está sendo realizado. Esse procedimento é chamado de FCA, no qual se tem o Fator Causa e Ação e se explicam as causas do não atingimento daquele resultado e se propõem ações para sua correção.

Os entrevistados relatam aceitação inicial da mudança, porém, na prática, houve resistência devido à integração do controle nas atividades diárias e à dificuldade de lidar com cobranças. “A primeira resistência que houve foi pelo fato da adaptação, né? Mas teve um pouco de resistência, não diria de não fazer, mas de se adaptar e agregar essa rotina na agenda de cada um”. Na visita *in loco*, foi constatada a implantação de novos controles internos, confirmando a fala do entrevistado.

Para a implantação das mudanças nos controles gerenciais e orçamentários, a SC utilizou mecanismos emocionais, desenvolvimento do conhecimento, administração do tempo e utilização das novas ferramentas tecnológicas gerenciais, como o *Power BI*. Iniciou-se o processo com os gerentes de cada setor, para que eles compreendessem as novas ferramentas e as utilizassem de forma padronizada e continuada em sua equipe. De acordo com os entrevistados, a prestação de contas no sistema de controle, condizentes com as novas práticas e o alcance do lucro esperado pela indústria, proporciona uma gratificação baseada no resultado e serve como incentivo para a institucionalização das práticas dentro de cada setor. Essa evidência concorda com os achados de Beuren & Macohon (2010), que comprovam a influência dos avanços tecnológicos no processo de institucionalização de novos hábitos e rotinas nas atividades da contabilidade gerencial.

Na implantação do planejamento estratégico e orçamentário na indústria têxtil, as práticas, conforme definidas por Seo & Creed (2002), foram impulsionadas pelo conselho administrativo em conjunto com os gestores de área. Houve envolvimento dos colaboradores, realização de treinamentos, aprofundamento do conhecimento no segmento comercial e melhorias no sistema de dados, o que contribuiu para a eficiência da controladoria. Durante a observação direta, foram identificadas reuniões de treinamento dos chefes de departamentos.

4.5 Processo de Institucionalização da Mudança na Indústria Têxtil

Considerando as contradições e práticas que impulsionaram a mudança, é necessário verificar se esses processos foram institucionalizados. Isso implica analisar se as práticas se tornaram rotineiras ou se a mudança não foi incorporada de forma duradoura. Essa verificação é essencial para avaliar o sucesso da implantação e o impacto das transformações realizadas.

Foi questionado sobre a utilização dos controles orçamentários e uma resposta mencionou que a diretoria analisa regularmente esses relatórios, o que incentivou o registro dos dados. Segundo o SC, o orçamento faz parte da rotina diária da empresa, com constantes questionamentos sobre compras. Além disso, a reunião mensal de prestação de contas do orçamento garante o cumprimento do controle. Quando as metas não são alcançadas, é necessário justificar e propor ações corretivas, seguindo o modelo FCA (Fato, Causa, Ação).

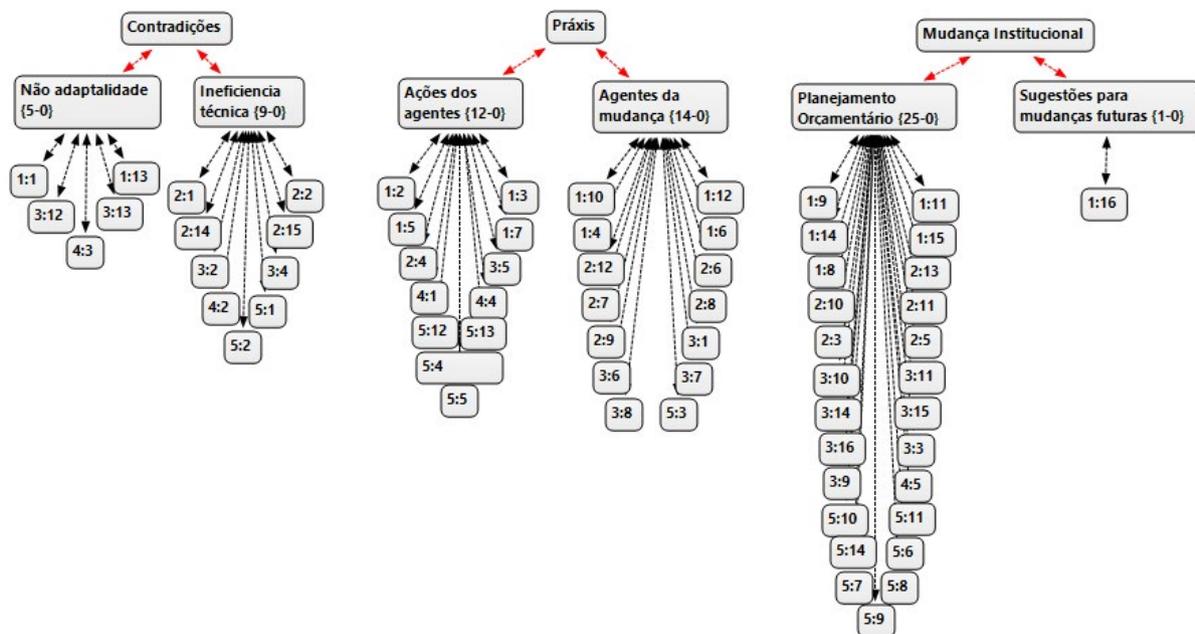
O GL expressa que “na minha percepção, no ano de 2022 nós estávamos nos adaptando a isso, em 2023 vai ser um controle mensal que os gestores vão ter que responder sim pelos resultados”. O GF diz que é disseminado constantemente esse conhecimento, essa necessidade. “Nós temos um conselho, temos métricas... então a gente está com esperança de que 2023 seja um pouco diferente”, referindo-se a um maior engajamento e processo de institucionalização das práticas de planejamento orçamentário. Uma observação obtida pelo CS é que não há Análise de Desempenho de forma sistematizada na empresa, sendo esse um fator a ser considerado para ações futuras.

Com base nas respostas e no modelo FCA, há evidências de que as práticas orçamentárias estão institucionalizadas. Os gerentes assumem responsabilidades pelos resultados e adotam estratégias como compromisso, evitar, desafiar, manipular ou concordar, conforme conceituado por Oliver (1991). Os entrevistados demonstram motivação, engajamento e conscientização sobre a importância do controle e planejamento para o avanço do segmento, evidenciando um comprometimento sólido com o processo de institucionalização das práticas. Este processo de institucionalização concorda com a pesquisa de Beuren & Macohon (2010), que afirma que a dedicação dos gestores às práticas gerenciais transformou as atividades em rotina – a partir do comportamento repetitivo dos atores –, demonstrando a institucionalização das novas práticas.

4.6 Figura Semântica de análise pelo AtlasTI®

Com as entrevistas transcritas e adicionadas ao software de análise qualitativa Atlas.ti®, buscou-se identificar respostas que evidenciam características das contradições, práxis e mudança institucional. Dentro desses grandes grupos, foram categorizados em subtópicos, a saber: Contradições em não adaptabilidade e ineficiência técnica; Práxis em ações dos agentes e os agentes de mudança; Mudança Institucional em planejamento orçamentário e sugestões para mudanças futuras, conforme Seo & Creed (2002), que é a base teórica desta pesquisa. Sendo assim, segue a figura 3.

Figura 3 - Rede Semântica da Pesquisa



Fonte: Elaborado pelos autores (2023).

Seguindo Seo & Creed (2002), as contradições institucionais reconhecidas foram ineficiência técnica, não adaptabilidade, e falta de reconhecimento da incompatibilidade e desalinhamento de interesses. Essas contradições estão divididas na rede mencionada. O grupo da Práxis aborda os agentes de mudança e suas ações. Mudanças no gerenciamento da empresa estão sendo direcionadas e apoiadas pelo planejamento orçamentário, sendo um fator de mudança institucional predominante. Uma sugestão para o futuro é uma análise de desempenho sistemática, ainda não realizada devido às recentes mudanças em andamento.

Os achados da pesquisa demonstram a carência no planejamento e controle orçamentário em indústrias têxteis (Beuren & Macohon, 2010), desse modo, verifica-se a relevância da mudança nos controles gerenciais de indústrias têxteis, como a implantação de reuniões estratégicas junto ao Conselho de Administração, o qual define as metas, orçamentos relacionados às vendas, produção e custos, e avaliação dos processos, metodologias de análise de desempenho e novas ferramentas de controle.

As mudanças institucionais (Seo & Creed, 2002) ocorreram por diversas motivações, como o sinistro que ocorreu na fábrica no ano de 2014 e a necessidade de maior acompanhamento e monitoramento dos processos gerenciais da indústria. A práxis humana, que envolve o conselho administrativo, os gestores e demais colaboradores, possibilitou o processo de institucionalização da mudança, por meio da reorganização de tarefas dos gestores, implantação do setor de controladoria, contratação de novo gerente financeiro e treinamento de todos os colaboradores para a implantação dos novos controles gerenciais e planejamento orçamentário.

O processo de mudança institucional influenciou na gestão dos custos da matéria-prima da indústria, a qual depende de variáveis como os preços das commodities e do algodão (Arezki & Nabli, 2012). Observou-se a supervisão dos gestores com as variáveis do mercado nacional e internacional, que dependem de taxas de juros e câmbio, bem como o volume e demanda de compra para suprir a indústria.

5. CONCLUSÃO

Esta pesquisa objetivou compreender as contradições que impulsionaram o processo de mudança do planejamento gerencial e orçamentário. Com isso, também buscou averiguar as práticas que permitiram a realização dessas mudanças. Por meio de entrevistas, foi possível levantar dados que trouxeram as conclusões dos achados da pesquisa. Como instrumento de levantamento de dados, foram realizadas entrevistas com os gerentes de uma indústria têxtil do oeste paranaense.

A falta de controle sistemático e o acompanhamento impreciso foram constatados. Essa realidade evidencia a contradição da ineficiência técnica, quando as atividades não atendem às exigências da organização. A não adaptabilidade foi observada na remodelação gradual da consciência coletiva compreendendo novas práticas entre colaboradores por meio do desenvolvimento estratégico guiado pelos gestores da indústria. A indústria utiliza agora um sistema de BI alimentado por dados provenientes dos novos sistemas de informação gerencial desenvolvidos.

Ficou evidenciado que as práticas foram primeiramente impulsionadas pelo conselho administrativo. Os gestores de área participaram de todo o processo de implantação de um novo sistema de controle gerencial. Destaca-se o envolvimento dos colaboradores, as rodas de conversa, os treinamentos, o aprofundamento do conhecimento no segmento comercial a que pertencem, a melhora no sistema de dados, fatores esses que contribuíram para a eficiência da controladoria.

Para cumprir o objetivo da pesquisa, identificou-se que as contradições na eficiência dos controles gerenciais e a falta de sistemas preditivos para o planejamento impulsionaram a mudança no controle gerencial da indústria têxtil. Os gerentes de setor e um consultor externo foram os agentes responsáveis pela mudança. A equipe demonstrou abertura para a mudança, engajando-se em discussões, adaptações de processos e controles, além de buscar informações detalhadas. Isso possibilitou a rápida implantação de novos processos, com base nos conceitos de compromisso, evitar, desafiar, manipular e concordar, discutidos por Oliver (1991).

DiMaggio & Powell (2005) afirmam que a coordenação e o controle são essenciais para o sucesso no mundo atual. O isomorfismo institucional ocorre quando as pressões e necessidades levam à conformidade das rotinas, regras e procedimentos com as prescrições formais. Os entrevistados demonstram motivação e conscientização sobre o novo sistema de controle orçamentário, dedicando esforços para sua institucionalização. Espera-se que essa implantação seja concluída até o final de 2023.

O presente estudo possui como contribuição teórica e empírica a exploração das contradições, práticas e mudanças institucionais de controles gerenciais em indústria do ramo têxtil. A partir disso, obteve-se como contribuição prática a identificação das técnicas gerenciais utilizadas e como as mudanças nessas práticas impactaram no controle gerencial, bem como a legitimidade do modelo de Seo & Creed (2002) no que diz respeito à implantação e institucionalização de controles orçamentários e gerenciais.

No âmbito social, a presente pesquisa se alinha às preocupações mundiais expostas pelas Nações Unidas na Agenda 2030, a qual é composta por 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), além de 169 metas e 232 indicadores globais a serem atingidos e que compõem temas relacionados ao contexto social, ambiental, econômico e de desenvolvimento sustentável (Sena, Freitas, Barcellos, Ramalho & Corvalan, 2016). Este estudo destaca, portanto, relação direta com os objetivos (viii) Promover o crescimento econômico sustentado, inclusivo e sustentável, emprego pleno e produtivo e trabalho decente para todas e todos; (ix) Construir infraestruturas resilientes, promover a industrialização inclusiva e sustentável e fomentar a inovação; e (xii) Assegurar padrões de produção e de consumo sustentáveis.

Este estudo tem limitações que restringem sua generalização. A pesquisa focou apenas em uma indústria têxtil específica no oeste do Paraná, limitando a aplicabilidade dos resultados a outras indústrias ou regiões. Contextos setoriais e regionais podem afetar os resultados de maneiras diferentes. Além disso, as entrevistas foram realizadas apenas com os gerentes da indústria, introduzindo um viés de seleção e limitando a compreensão abrangente das práticas e percepções relacionadas às mudanças institucionais. Portanto, é pertinente reconhecer essas limitações antes de generalizar os resultados para outras indústrias, regiões ou abordagens de controle gerencial.

Para novas pesquisas, recomenda-se explorar instituições de outros segmentos e comparar possíveis diferenças durante a implantação de controle gerencial, bem como verificar o perfil dos colaboradores, incluindo variáveis de gênero, idade, tempo de ocupação no cargo da empresa e formação acadêmica, para compreender as possíveis causas de resistências, aceitações e contribuições das mudanças institucionais.

REFERÊNCIAS

- Almeida, D. M., Lavarda, C. E. F., & Gasparetto, V. (2021). Contradições e Práxis Institucionais no Desenho dos Controles Gerenciais em uma Empresa Familiar. *BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS*, 18(2), 304-334.
- Angonese, R., & Lavarda, C. E. F. (2017). Fatores para a implantação da mudança em sistemas de contabilidade gerencial. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 36(1), 139-154.
- Alsharari, N. M., Eid, R., & Assiri, A. (2019). Institutional contradiction and BSC implementation: Comparative organizational analysis. *International Journal of Organizational Analysis*, 27(3), 414-440.
- Arezki, M. R., & Nabli, M. M. K. (2012). Natural resources, volatility, and inclusive growth: perspectives from the Middle East and North Africa. *International Monetary Fund*, 1-33
- Benson, J. K. (1977). Organizations: A dialectical view. *Administrative science quarterly*, 1-21.
- Beuren, I. M., & Dallabona, L. F. (2013). Presença de mecanismos isomórficos em empresas contábeis. *Revista Alcance*, 20(1 (Jan-Mar)), 096-116.
- Beuren, I. M., Althoff, N. S., & Stédile, R. M. (2010). Práxis da controladoria em empresas familiares brasileiras. *Revista Ciências Administrativas*, 16(2), 432-453.
- Beuren, I. M., & Macohon, E. R. (2010). Institucionalização de hábitos e rotinas na contabilidade gerencial em indústrias de móveis. *Organizações & Sociedade*, 17, 705-723.
- 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., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management accounting research*, 11(1), 3-25.
- Dal Magro, C. B., & 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*, 039-062.
- Dias Filho, F. F., & de Fátima Sales, L. (2014). O orçamento como instrumento contábil de controle e apoio à gestão das organizações modernas: Um estudo com concessionárias de veículos leves de Belo Horizonte. *Revista Mineira de Contabilidade*, 4(56), 20-25.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (2005). A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. *RAE-Revista de Administração de Empresas*, 45(2), 74-89.
- Frezatti, F., Relvas, T. R. S., do Nascimento, A. R., Junqueira, E. R., & de Souza Bido, D. (2010). Perfil de planejamento e ciclo de vida organizacional nas empresas brasileiras. *Revista de Administração*, 45(4), 383-399.
- 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), 95-116.
- Jorge, B. F., Pereira, C. C., & Da Silva, I. A. (2018). A Contabilidade Gerencial como ferramenta de gestão empresarial. *Revista Global Manager Acadêmica*, 6(2), 538-549.
- Kaveski, I. D. S., Beuren, I. M., Gomes, T., & Lavarda, C. E. F. (2021). Influência do uso diagnóstico e interativo do orçamento no desempenho gerencial mediado pelo comprometimento organizacional. *BBR. Brazilian Business Review*, 18, 82-100.
- 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*, 119-140.
- Modolon Lima, M., Vailatti, J. L., Lunkes, R. J., Gasparetto, V., & Schnorrenberger, D. (2017). Práticas orçamentárias aplicadas em concessionárias de veículos no Estado de Santa Catarina. *Revista Ambiente Contábil-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036*, 9(2), 23-40.
- Major, M. J., & Ribeiro, J. A. (2009). A teoria institucional na investigação em contabilidade. In Major, M. J., & Vieira, R. *Contabilidade e Controle de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*.
- Martins, G. D. A., & Theóphilo, C. R. (2009). Metodologia da investigação científica. *São Paulo: Atlas*, 143-164.
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of management review*, 16(1), 145-179.
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management accounting research*, 10(4), 363-382.
- Rangel, A. S., da Silva, M. M., & Costa, B. K. (2010). Competitividade da indústria têxtil brasileira. *INMR-Innovation & Management Review*, 7(1), 151-174.
- Ribeiro, J. A., & Scapens, R. W. (2006). Institutional theories in management accounting change: contributions, issues and paths for development. *Qualitative research in accounting & management*, 3(2), 94-111.

- Sena, A., Freitas, C. M. D., Barcellos, C., Ramalho, W., & Corvalan, C. (2016). Medindo o invisível: análise dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável em populações expostas à seca. *Ciência & Saúde Coletiva*, 21, 671-684.
- Seo, M. G., & Creed, W. D. (2002). Institutional contradictions, praxis, and institutional change: A dialectical perspective. *Academy of management review*, 27(2), 222-247.
- Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: Towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5(3-4), 301-321.
- Sharma, U., Lawrence, S., & Lowe, A. (2010). Institutional contradiction and management control innovation: A field study of total quality management practices in a privatized telecommunication company. *Management Accounting Research*, 21(4), 251-264.
- Sousa, J. R. de. (2020). Práxis e Formação Humana: Elementos de Compreensão a partir da Filosofia da Práxis. *Revista Práxis E Hegemonia Popular*, 2(2), 34-46.
- Soeiro, T. D. M., & Wanderley, C. D. A. (2019). A teoria institucional na pesquisa em contabilidade: uma revisão. *Organizações & Sociedade*, 26, 291-316.
- Toigo, L., Ferrari, E. O., Felipetto, M. R. Z., & Dal Vesco, D. G. (2022). Influência das Contradições, Práxis e Mudanças Institucionais nos Controles Orçamentários Durante Período Pandêmico: Uma Survey nas Distribuidoras de Energia Elétrica do Brasil. *Revista UNEMAT de Contabilidade*, 11(22), 121-143.
- Von Muhlen, A., Dal Vesco, D. G., Meyr, C. E., & Grapegia, A. Z. (2019). Isomorfismo Institucional na Contabilidade: uma pesquisa em um escritório contábil. *Revista Gestão Organizacional*, 12(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.
- Zuccolotto, R., Silva, G. M., & Emmendoerfer, M. L. (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), 233-246.