

Influência do isomorfismo institucional na aceitação do orçamento mediada pelas finalidades de planejamento e diálogo

The influence of institutional isomorphism on budget acceptance mediated by the purposes of planning and dialogue

Igor Pereira da Luz^a, Carlos Eduardo Facin Lavarda^a

^a Universidade Federal de Santa Catarina- Brasil

Palavras-chave

Finalidades do orçamento.
Aceitação do orçamento.
Teoria Institucional.
Isomorfismo institucional.

Resumo

O estudo teve como objetivo examinar a influência do isomorfismo institucional na aceitação do orçamento, mediada pelas finalidades do artefato. Realizou-se uma *survey* com gerentes das empresas do setor farmacêutico vinculadas ao Guia da Farmácia com amostra de 147 respostas válidas. Para a análise de dados e teste de hipóteses foi utilizada a Modelagem de Equações Estruturais pelos mínimos quadrados parciais. Os resultados apontam que os fatores coercitivos, miméticos e normativos advindos do ambiente levam a uma maior utilidade do artefato no contexto estudado. Aponta-se também para a influência positiva e significativa das finalidades de planejamento e a resposta estratégica de aceitação. O isomorfismo institucional ainda apresentou influência positiva e significativa na aceitação do orçamento. Encontrou-se ainda a mediação parcial das finalidades do orçamento na relação entre isomorfismo institucional e a resposta estratégica de aceitação. Infere-se que para uma maior aceitação faz-se relevante, além de utilizar o artefato para responder as pressões institucionais, dar utilidade às finalidades do orçamento nas atividades cotidianas da empresa. Como contribuições a teoria, o estudo reforça a complementaridade entre as proposições de isomorfismo institucional de DiMaggio e Powell (1983) e o modelo de respostas estratégicas propostas por Oliver (1991), trazendo a utilização do modelo para a literatura orçamentária. Aponta-se também a inclusão das finalidades do orçamento como variável mediadora na relação entre o isomorfismo institucional e a aceitação do orçamento.

Keywords

Budget purposes.
Budget acceptance.
Institutional theory.
Institutional isomorphism.

Abstract

This study seeks to examine the influence of institutional isomorphism on budget acceptance, mediated by the artifact's purposes. We conducted a survey of company managers in the pharmaceutical sector linked to the Pharmacy Guide with a sample of 147 valid responses. We used structured equation modeling for partial least squares to analyze the data and test the hypotheses. The results indicate that coercive, imitative and normative factors of the environment lead to greater use of the artifact within the studied context. They also indicate a significant positive relationship between planning purposes and the strategic acceptance response. Institutional isomorphism also presented a significant positive influence on the budget's acceptance. There was also partial mediation of the budget's purposes in relation to institutional isomorphism and the strategic acceptance response. It may be inferred that greater acceptance is relevant, in addition to using the artifact to respond to institutional pressure, to making the budget's purposes useful in the company's everyday activities. As a contribution to theory, this study reinforces the complementarity between the proposals of institutional isomorphism of DiMaggio and Powell (1983) and the strategic response model proposed by Oliver (1991), applying this model to the budget literature. It also includes budget purposes as a mediating variable in the relationship between institutional isomorphism and budget acceptance.

Informações do artigo

Recebido: 24 de agosto de 2020
Aprovado: 13 de novembro de 2020
Publicado: 17 de maio de 2021

Implicações práticas

Os resultados apontam para as empresas que não é suficiente utilizar o orçamento como resposta às pressões institucionais, como a regulação apresentada no setor farmacêutico, mas devem também ser enfatizadas a utilidades das finalidades do orçamento, pois uma maior ênfase das finalidades pode levar a melhor aceitação dos envolvidos.

Copyright © 2021 FEA-RP/USP. Todos os direitos reservados

Autor correspondente: Tel. +55 (48) 3721-9383

E-mail: i.pereiradaluz@gmail.com (I. P. da Luz); elavarda@gmail.com (C. E. F. Lavarda)

Universidade Federal de Santa Catarina, Departamento de Ciências Contábeis. Trindade - Florianópolis/SC - 88040900, Brasil

1 INTRODUÇÃO

A literatura de contabilidade gerencial aponta alguns motivos para a realização do orçamento nas organizações, entre estes estão a coordenação e controle de atividades, alocação de recursos, planejamento, comunicação de metas, avaliação de desempenho, formação e implementação de estratégia (Covaleski, Evans, Luft & Shields, 2003; Hansen & Van der Stede, 2004; Hansen, Otley & Van der Stede, 2003; Otley, 1999).

O orçamento ainda pode ser utilizado como ferramenta de conscientização e motivação dos envolvidos, conforme estudos mais recentes tem apresentado (Ekholm & Wallin, 2011; Hansen & Van der Stede, 2004; Mucci, Frezatti & Dieng, 2016). Arelado a esses fatores, observam-se diversos estudos sobre a estruturação e institucionalização dos orçamentos, existindo uma extensa literatura com argumentos para que esses sejam estimulados (Libby & Lindsay, 2010).

Além disso, é importante considerar que o orçamento não opera de forma isolada, devendo ser estudado como parte de um pacote organizacional e considerando o ambiente, muitas vezes de turbulência, nas quais estão inseridas (Hansen et al., 2003). Nesse contexto, desenvolveu-se um ramo de pesquisa baseado na sociologia, visando englobar o orçamento e ambiente organizacional, a Teoria Institucional (Covaleski et al., 2003), que se baseia na premissa de que as organizações influenciam e são influenciadas pelas pressões do contexto em que estão operando (Meyer & Rowan, 1977).

Essas pressões fazem com que as organizações sejam forçadas a mudanças nas suas lógicas institucionais, tornando-as mais homogêneas. Esse processo é nomeado de isomorfismo institucional, e é influenciado por fatores de mercado, legislação e avanços tecnológicos (DiMaggio & Powell, 1983; Tolbert & Zucker, 1999). Essas mudanças ocorrem a fim das organizações buscarem atender a um conjunto de expectativas visando obter legitimidade frente ao ambiente em que estão inseridas (Meyer & Rowan, 1977).

A literatura da Teoria Institucional a partir do isomorfismo institucional oferece vários *insights* sobre a relação entre organização, ambiente e as formas pelas quais estes reagem aos processos institucionais, chamando a atenção para o impacto externo. Contudo, Oliver (1991) lembra que os teóricos institucionais tendem a limitar a sua atenção para os efeitos do ambiente institucional entre a conformidade estrutural e o isomorfismo institucional, e tendem a ignorar os fatores que levam de aceitação ou não dos envolvidos nas relações entre organização e ambiente

Essa aceitação pode variar de acordo com a resistência dos envolvidos e levam em consideração mitos, significados e valores organizacionais para tentar investigar o comportamento organizacional no contexto de pressões externas (Oliver, 1991). Com isso, tem-se uma necessidade de explorar como o isomorfismo institucional influencia na aceitação, tema ainda incipiente quanto aos artefatos gerenciais como aponta Wijethilake et al. (2017).

Em paralelo aos estudos que exploram isomorfismo institucional, uma parte da pesquisa orçamentária tem focado nas finalidades dadas ao artefato nas organizações. Esses trabalhos partem do ponto que as organizações têm diferentes razões potenciais para a utilização do orçamento, que apesar de não serem totalmente independentes, são suficientemente diferentes para justificar suas análises em separado (Hansen & Van der Stede, 2004).

Tanto o isomorfismo institucional como as finalidades do orçamento podem variar dependendo das peculiaridades de cada setor, afetando ainda a visão dos envolvidos no orçamento. Nesse cenário, um setor que se destaca é o farmacêutico brasileiro, pelo crescente investimento de empresas internacionais, controle de preço pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) e o crescimento das receitas nos últimos períodos, fatores que podem levar a mudanças institucionais (Pereira & Gomes, 2017; Sindusfarma, 2018). O setor pode sofrer com o isomorfismo institucional, visto que recebe pressões coercitivas da regulação econômica e controle de preços, miméticas da concorrência nacional e internacional e normativa dos profissionais cada vez mais especializados (Gomes, Pimentel, Cardoso & Pieroni, 2014; Sindusfarma, 2018). Todas essas peculiaridades podem afetar o orçamento e suas finalidades nas organizações (Brandau, Eendenich, Trapp & Hoffjan, 2013).

Mas apesar de todas essas peculiaridades do setor, a literatura orçamentária na indústria farmacêutica ainda é incipiente (Pereira & Gomes, 2017). O trabalho de Hansen e Van der Stede (2004) aponta que mais pesquisas são necessárias para entender como as organizações lidam com seu portfólio de finalidades orçamentárias e nesse ponto o conceito de aceitação proposto por Oliver (1991) pode auxiliar a entender o contexto, ainda mais em ambientes complexos (Covaleski et al., 2003) como o setor farmacêutico.

Nesse contexto surge a seguinte pergunta de pesquisa: Qual a influência do isomorfismo institucional na aceitação do orçamento, mediada pelas finalidades do artefato? O objetivo da pesquisa é examinar a influência do isomorfismo institucional na aceitação do orçamento, mediada pelas finalidades do artefato. Para responder ao objetivo proposto foi realizada uma survey com os gerentes operacionais das empresas do setor farmacêutico.

O presente trabalho contribui para a discussão do isomorfismo institucional a partir das complexidades apresentadas pelo setor estudado. O setor farmacêutico sofre de regulamentações governamentais, como o controle de preços, pressões sociais, regulação econômica e é impulsionado pelo capital externo, que representa quarenta por cento do mercado brasileiro, (PWC, 2018; Sindusfarma, 2018), todos fatores que levam a um maior isomorfismo coercitivo.

No mais, o setor apresenta um crescimento de receitas nos últimos períodos acima da média nacional, impulsionada pelo estímulo à produção local, estímulo à inovação e adoção de políticas públicas de acesso aos medicamentos (PWC, 2018; Sindusfarma, 2018). Tais peculiaridades fazem com que essas organizações tenham uma maior incerteza no ambiente organizacional, mecanismo de isomorfismo mimético (DiMaggio & Powell, 1983), acarretando em uma maior profissionalização dos envolvidos no processo, levando ao isomorfismo normativo (DiMaggio & Powell, 1983). Soma-se a isso a escassez de evidências apresentadas pelo contexto estudado (Pereira & Gomes, 2017).

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Respostas estratégicas ao isomorfismo institucional

A corrente da Nova Sociologia Institucional busca explorar por que as organizações em situações similares se tornam semelhantes por meio de contextos e procedimentos socialmente institucionalizados (Meyer & Rowan, 1977). Esse processo é decorrente de ações no contexto organizacional, movido por forças externas à organização e levando à homogeneização das organizações (DiMaggio & Powell, 1983; & Zucker, 1999).

A homogeneização é nomeada de isomorfismo e é proveniente de três mecanismos que levam a mudanças institucionais, coercitivo, mimético e normativo. Essa classificação nem sempre soa distinta empiricamente, porém tende a derivar de condições diferentes (DiMaggio & Powell, 1983, Judge, Li & Pinsker, 2010; Brandau, Hoffjan & Wömpener, 2014; Ozdil & Hoque, 2017)

Visando o processo de homogeneização, Oliver (1991) argumenta que os agentes envolvidos no processo de institucionalização nem sempre possuem um comportamento passivo frente as instituições e suas respostas dependem dos fatores preditivos das pressões institucionais.

A autora propõe um modelo de respostas estratégicas às pressões institucionais, visando essa variação nas dimensões do comportamento organizacional. Oliver (1991) estabelece as bases conceituais para a identificação de estratégias que possam levar a aceitação em resposta ao ambiente institucional. Oliver (1991) aponta que a aceitação é quando a organização adere de forma passiva às pressões institucionais. Essa é mais provável quando os interesses, valores e lógicas institucionais da organização estão de acordo com as pressões ou quando é motivada pelo interesse da empresa em maior legitimidade (Guerreiro, Rodrigues & Craig, 2012). A resposta se divide em habituar, imitar e aceder.

Habituar refere-se à adesão inconsciente a regras e/ou valores tomados como certas, nesse caso, as normas institucionais têm um caráter de fato social e são entendidas como a realidade da empresa, com isso uma organização pode não ter consciência das influências institucionais e, portanto, não as responde de forma estratégica. Imitação relaciona-se a reprodução consciente ou não de modelos institucionais de outra organização que estão tendo sucesso, em um processo de isomorfismo mimético. Aceder é definida como a obediência consciente, ou incorporação de valores, às normas ou requisitos institucionais (Oliver, 1991).

A autora argumenta que os agentes envolvidos no processo de institucionalização nem sempre possuem um comportamento passivo e sua aceitação depende dos fatores preditivos das pressões institucionais como: causa, agentes, conteúdo, controle e contexto.

A partir dos fatores preditivos expostos, Frezatti et al. (2007) apontam que algumas proposições poderiam ser feitas em termos de que o processo de institucionalização de artefatos do sistema de controle gerencial, tal como o orçamento, está relacionado com as pressões externas e, conseqüentemente, o isomorfismo institucional. Guerreiro et al. (2010) investigaram determinantes que pudessem auxiliar na institucionalização, entre esses destacam-se mudanças na legislação, evidências de outras unidades e utilização de consultores, fatores apontados por DiMaggio e Powell (1983) que levam ao isomorfismo coercitivo, mimético e normativo, respectivamente.

2.2 Finalidades do orçamento

O orçamento tem sido tradicionalmente uma plataforma central do controle da maioria das organizações, uma vez que é uma das poucas técnicas capazes de integrar as atividades de planejamento, controle e avaliação em um único resumo coerente (Libby & Lindsay, 2010; Otley, 1999). Apesar de sua extensa utilização e popularidade a literatura apresenta críticas a sua utilização, mesmo sendo percebidos como sendo agregadores de valor (Libby & Lindsay, 2010).

Para buscar uma melhor compreensão, os estudos têm buscado as diversas finalidades orçamentárias nas organizações, em vez de se concentrar em apenas uma dimensão orçamental (Hansen & Van der Stede, 2004). Com isso, a literatura aponta que a aceitação do orçamento pode variar de acordo com as finalidades dadas ao orçamento (Hansen & Van der Stede, 2004).

Essa ideia de múltiplas finalidades para o orçamento nas organizações não é nova e tem sido explorada na literatura gerencial (Hansen & Van der Stede, 2004). Os estudos nessa linha apresentam muitas potenciais fontes para gerar uma lista de razões para a realização das práticas orçamentárias nas organizações. Cada autor elabora uma lista diferente de finalidades para o orçamento e não é possível determinar qual dessas listas melhor representa a realidade estudada (Hansen & Van der Stede, 2004).

Nesse escopo, o estudo de Ekholm e Wallin (2011) testou se os orçamentos flexíveis são melhores que os orçamentos fixos anuais. Quanto às finalidades do orçamento, os autores as dividiram em Planejamento e Diálogo. A finalidade de Planejamento refere-se à planificação das estratégias organizacionais e está ligada a coordenação, alocação de recursos e determinação dos volumes operacionais (Ekholm & Wallin, 2011; Mucci et al., 2016). A finalidade de diálogo refere-se a comunicação, criação de consciência e motivação dos envolvidos (Ekholm & Wallin, 2011; Mucci et al., 2016).

Essas finalidades não são totalmente independentes entre si, não tendo suas dimensões estáticas, formando um processo dinâmico dentro dos controles gerenciais das empresas (Mucci et al., 2016). O estudo de Mucci et al. (2016), ao explorar as duas dimensões, encontrou que Planejamento e Diálogo influenciam a percepção de utilidade para a gestão e a tomada de decisões por parte dos gestores.

2.3 Hipóteses de pesquisa

Estudos encontraram que as pressões institucionais que levam ao isomorfismo afetam como as organizações utilizam o orçamento e a utilização dada ao artefato (Amans et al., 2015; Ozdil & Hoque, 2017). Com isso, espera-se que o isomorfismo institucional influencie positivamente nas finalidades do orçamento.

O estudo de Brandau et al. (2013) encontrou que as práticas de contabilidade gerencial estão convergindo para os mesmos padrões sob a pressão dos três pilares do isomorfismo, os resultados são reforçados por Brandau et al. (2014). Nas empresas estudadas, as práticas de contabilidade gerencial estão sendo implementadas como consequência do isomorfismo, aumentando a importância dos artefatos utilizados.

O estudo de Amans et al. (2015) ao investigar organizações de artes cênicas francesas financiadas por parceiras públicas, encontrou que as pressões institucionais, a partir principalmente do isomorfismo coercitivo das parcerias públicas, fazem com que orçamento seja utilizado de forma mais efetiva, aumentando as finalidades do artefato.

Os achados de Ozdil e Hoque (2017) apontaram para uma maior utilidade do orçamento em resposta ao isomorfismo coercitivo e busca por eficiência. A literatura ainda apresenta a influência do isomorfismo mimético (Oyadomari et al., 2008) e normativo (Russo, Parisi & Pereira, 2016) na adoção e importância de outros artefatos gerenciais. A partir dos resultados encontrados é elaborada a primeira hipótese.

H₁: O isomorfismo institucional influencia positivamente nas finalidades do orçamento

Além do isomorfismo institucional sofrido pelo orçamento, esse pode apresentar diferentes finalidades em um mesmo contexto (Ekholm & Wallin, 2011; Hansen & Van der Stede, 2004; Kihn, 2011, Mucci et al., 2016). Hansen e Van der Stede (2004) apontam que essas finalidades do orçamento não são totalmente independentes e são relacionadas entre si. A ideia é complementada por Kihn (2011), que aponta para o orçamento com finalidades *ex ante* e *ex post*.

No uso *ex ante* as finalidades do orçamento são utilizadas para as funções de informação e planejamento em alinhamento com as estratégias da organização. No uso *ex post*, por sua vez, as finalidades estão ligadas ao diálogo com os envolvidos no processo após o planejamento definido (Kihn, 2011).

Como os resultados empíricos apontam que as finalidades de planejamento precedem a finalidades de diálogo (Ekholm & Wallin, 2011; Mucci et al., 2016), espera-se que quando as finalidades de planejamento são percebidas como úteis as finalidades de diálogo também apresentem utilidade. Com isso é elaborada a segunda hipótese:

H₂: As finalidades de planejamento influenciam positivamente nas finalidades de diálogo

Estudos apresentam ainda, que as finalidades dadas ao orçamento afetam a visão dos envolvidos sobre o artefato (Arnold & Gillenkirch, 2015; Mucci et al., 2016; Sivabalan et al., 2009). Hansen e Van der Stede (2004), ao analisarem quatro finalidades do orçamento, encontraram uma relação positiva e significativa entre a importância das finalidades e a satisfação global dos envolvidos. Resultados estes também encontrados por Piccolli, Warken, Lavarda, Mazzioni e Silva Carpes (2014).

Mucci et al. (2016) encontraram uma associação positiva entre a as finalidades de planejamento e diálogo e a percepção de utilidade e relevância do orçamento, ao estudar uma única empresa. Os resultados dos estudos indicam para uma relação entre a utilidade das finalidades e percepções positivas do artefato nas empresas. Oliver (1991) ainda aponta que a resposta estratégica de aceitação é mais provável quando motivada pelos interesses da empresa, nesse caso pela satisfação global, utilidade e relevância percebida. Com isso, conforme hipótese 3, espera-se que a utilidade das finalidades do orçamento influencie positivamente a resposta estratégica de aceitação.

H₃: As finalidades do orçamento influenciam positivamente na resposta estratégica de aceitação

Ademais, a literatura aponta a relação entre o isomorfismo institucional, dividido em coercitivo, mimético e normativo, e a resposta estratégica de aceitação (Oliver, 1991). O isomorfismo coercitivo é resultado de pressões formais e informais exercidas sobre as organizações e está ligado à dependência de outras entidades e busca por legitimidade (DiMaggio & Powell, 1983). Os dois são fatores preditivos às respostas estratégicas apontadas de Oliver (1991) ligados respectivamente aos agentes e causa.

Além das pressões coercitivas, outro fator apontado que leva ao isomorfismo institucional, nesse caso o isomorfismo mimético, é a incerteza no ambiente fazendo que as empresas busquem soluções em outras empresas consideradas consolidadas. Essa incerteza no contexto também é um fator preditivo apontado por Oliver (1991). Por fim, a profissionalização, que leva ao isomorfismo normativo, visa uma maior integração entre os profissionais, gerando uma base consolidada de trabalho. Fator preditivo apontado por Oliver (1991) ligado ao contexto.

Segundo Oliver (1991), os fatores preditivos ligados ao isomorfismo institucional, dependência, legitimação, incerteza e integração tendem a uma resposta estratégica mais passiva, de aceitação das normas institucionais estabelecidas. Os resultados de outros contextos também apontam para a influência do isomorfismo institucional na resposta estratégica de aceitação (Santos et al, 2017). Dessa forma, espera-se que o isomorfismo institucional tenha uma relação positiva com a resposta estratégica de aceitação. Desse modo, foi elaborada a hipótese 4:

H₄: O isomorfismo institucional influencia positivamente na resposta estratégica de aceitação

Conforme a literatura tem apresentado, os mecanismos de isomorfismo coercitivo, visando a dependência e legitimação (Amans et al., 2015; Ozdil & Hoque, 2017), mimético, em resposta a incerteza no ambiente (Oyadomari et al., 2008), e normativo, a partir da profissionalização (Russo et al., 2016), têm influenciado na utilidade e importância dada aos artefatos gerenciais nas organizações, conforme esperado na hipótese 1.

No mais, a utilidade das finalidades do orçamento tem influenciado numa maior satisfação dos envolvidos (Hansen & Van der Stede, 2004, Mucci et al., 2016) induzindo-os a uma maior aceitação, como esperado na hipótese 3. Além disso, espera-se que o isomorfismo institucional influencie positivamente na resposta estratégica de aceitação do orçamento, assim como em diferentes contextos, como prenunciado pela hipótese 4.

Nessa conjuntura, espera-se que o isomorfismo institucional aumente a utilidade das finalidades do orçamento e consequentemente influencie na resposta estratégica de aceitação, sendo as finalidades utilizadas para explicar a relação entre isomorfismo e aceitação. Aponta-se, fundamentado nesse contexto, que as finalidades do orçamento possam mediar a relação entre isomorfismo institucional e a resposta estratégica de aceitação. Diante disso, foi elaborada a hipótese 5:

H₅: O isomorfismo institucional influencia positivamente na resposta estratégica de aceitação mediado pelas finalidades do orçamento

Com a formulação das hipóteses foi elaborado o modelo teórico da pesquisa, apresentado na Figura 1.

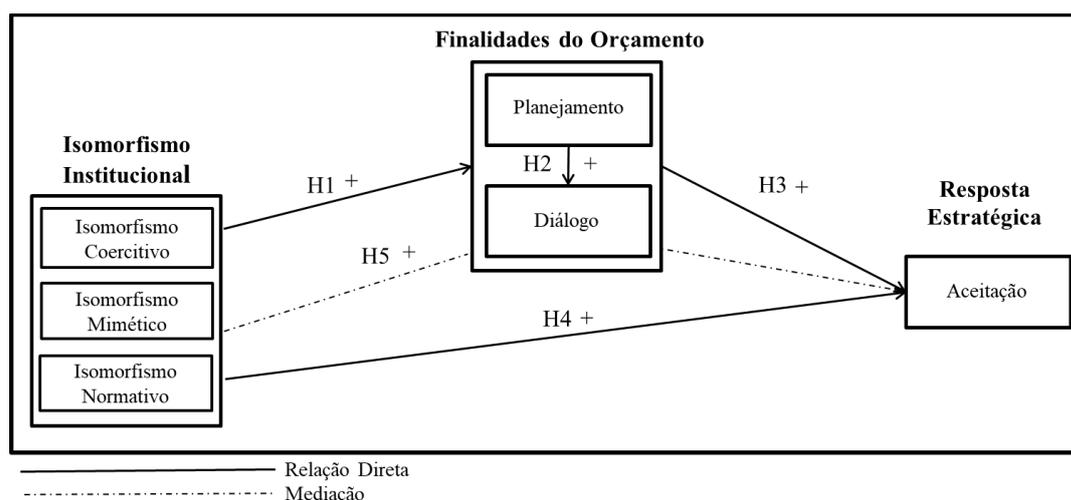


Figura 1. Modelo teórico

Fonte: elaboração própria.

Com a definição das hipóteses a serem testadas e o modelo teórico da pesquisa partiu-se para os procedimentos metodológicos do estudo.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo é caracterizado como descritivo, quantitativo, tipo *survey* (Martins & Theóphilo, 2009). A população escolhida foram 121 empresas vinculadas ao Guia da Farmácia e que tivessem sua atividade principal no setor farmacêutico, e os níveis selecionados foram os gerentes operacionais. A coleta de dados foi realizada pela Rede *Linkedin* por meio de um questionário disponibilizado a partir da plataforma *GoogleForms* e a amostra final foi de 147 respostas válidas.

O constructo de pesquisa foi desenvolvido a partir da literatura. Quanto ao isomorfismo institucional foram utilizados os pressupostos de DiMaggio e Powell (1983). Visando a resposta estratégica de aceitação, foram utilizados os pressupostos de aquiescer do modelo de respostas estratégicas de Oliver (1991). Por fim, as finalidades de planejamento e diálogo do orçamento foram baseadas nos estudos de Ekholm e Wallin (2011) e Mucci et al. (2016). As assertivas foram elaboradas e apresentadas aos respondentes em escala tipo *Likert* de cinco pontos.

O questionário de pesquisa passou por etapas de validação, primeiramente pesquisadores da área de orçamento e institucionalização visando contribuições quanto aos constructos. Em seguida, por profissionais a nível de gerência de outros ramos, para uma maior clareza das assertivas.

O período de coleta de dados foi de 26 de setembro de 2018 a 16 de novembro de 2018. Após a coleta e tabulação dos dados, foi realizada a etapa de validação e confiabilidade. Primeiramente foram validados os constructos pela análise fatorial exploratória, utilizados os critérios de (i) análise da matriz de correlação, (ii) análise das Comunalidades (H^2); (iii) teste de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO); (iv) teste de esfericidade de Bartlett; (v) Matriz Anti-imagem (MSA); e (vi) o Alfa de Cronbach visando a confiabilidade interna dos constructos (Fávero, 2017; Hair Jr, Hult, Ringle & Sarstedt, 2014). Em seguida, o estudo verificou a avaliação da validade e confiabilidade do modelo de mensuração, por meio da análise da: Variância Média Extraída (AVE) e consistência interna, por meio do Alfa de Cronbach (AC) e Confiabilidade Composta (CC) (Hair Jr. et al., 2014; Ringle, Silva & Bido, 2014).

Após o processo de validação a análise dos resultados foi realizada pela modelagem de equações estruturais pelos mínimos quadrados parciais (PLS-SEM) (Ringle et al., 2014). Para o teste de hipóteses e análise da significância das relações (p-valor) utilizou-se o procedimento de *Bootstrapping* (Ringle et al., 2014). Para a mediação foram utilizados os critérios de mediação estabelecidos por Baron e Kenny (1986). Para execução e apresentação dessa etapa os softwares utilizados foram o *Microsoft Office Excel*, *SPSS Statistic* e *SmartPLS*.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Perfil dos respondentes

Conforme descrito na metodologia, a pesquisa recebeu 150 respostas, nessa etapa foram excluídas três respostas, visto que os respondentes não apresentam cargos de gerência operacional, chegando assim a 147 respostas válidas. Nessa etapa foram verificados se não havia uma polarização de gerentes da mesma empresa, para isso foram comparadas nas respostas o porte da empresa e o número de funcionários. Foi verificado que não haviam muitas respostas de gerentes da mesma empresa, o que contribui em um melhor entendimento da população estudada.

Foi solicitado a área de atuação de suas funções e o nível de formação acadêmica. A amostra conta com funções mais próximas à elaboração do orçamento, com a gerência financeira e gerência de contas e funções pouco relacionadas ao artefato gerencial como a gerência médica e gerência de garantia de qualidade.

Por fim, foram solicitados aos gerentes se eles participavam de alguma etapa da elaboração do orçamento. A maioria dos respondentes participa de alguma etapa de elaboração do orçamento. Foi realizado o teste de inclusão da variável participação como variável de controle para verificar possíveis diferenças de respostas estratégias dos gerentes participantes e não participantes de alguma etapa da elaboração do orçamento, não sendo encontradas diferenças significativas entre os dois grupos.

4.2 Teste de hipóteses

Após a validação do modelo de mensuração, verificou-se o R^2 (Coeficiente de relação de Pearson) de cada construto, que indica o quanto cada variável dependente é explicada pelas variáveis independentes.

Tabela 1. Coeficientes de determinação de Pearson do modelo

Construto	R^2 - Modelo sem Mediação	R^2 - Modelo com Mediação
Planejamento	Não há.	0,178
Diálogo	Não há.	0,372
Aceitação	0,124	0,162

Fonte: elaboração própria.

Em seguida, para análise da significância das relações no modelo estrutural utilizou-se o procedimento de Bootstrapping (Ringle et al., 2014). Foram encontradas relações positivas e significantes indicando a relação entre o isomorfismo institucional, finalidades do orçamento e a resposta estratégica de aceitação. A Tabela 2 apresenta o coeficiente de caminho e significância das relações.

Tabela 2. Coeficiente de caminhos e significância das relações

H	Relação	Coeficiente estrutural	Erro padrão	t-valor	p-valor	Decisão
H ₁	Isomorfismo Institucional -> Planejamento	0,421	0,068	6,189	0,000	Aceita
	Isomorfismo Institucional -> Diálogo	0,350	0,076	4,611	0,000	Aceita
H ₂	Planejamento -> Diálogo	0,374	0,084	4,462	0,000	Aceita
H ₃	Planejamento -> Aceitação	0,260	0,088	2,948	0,003	Aceita
	Diálogo -> Acei-tação	-0,047	0,101	0,465	0,642	Parcialmente
H ₄	Isomorfismo Institucional -> Aceitação	0,353	0,067	5,244	0,000	Aceita

Fonte: elaboração própria.

As hipóteses 1 e 2 foram aceitas, visto que houve relação positiva e significativa do isomorfismo institucional com as finalidades do orçamento de Planejamento e Diálogo e das utilidades das finalidades de planejamento com as finalidades de diálogo. A hipótese 3 foi parcialmente aceita, uma vez que foi encontrada relação positiva e significativa entre as finalidades de planejamento e a resposta estratégica de aceitação. Contudo, a relação entre as finalidades de diálogo e a resposta estratégica de aceitação, além de não ser significativa, teve um coeficiente negativo, ao contrário do esperado. A hipótese 4 foi aceita, uma vez que foi encontrada uma relação positiva e significativa entre o isomorfismo institucional e a resposta estratégica de aceitação.

Para a análise de mediação foram utilizados os critérios estabelecidos por Baron e Kenny (1986): (i) a variável independente deve influenciar significativamente a mediadora; (ii) a mediadora deve influenciar significativamente a variável dependente; e (iii) a variável independente deve influenciar significativamente a variável dependente.

Se os três critérios forem atendidos, para confirmar a mediação o efeito da variável independente na variável dependente deve ser menor na mediação do que na relação direta, caracterizando a mediação parcial. Caso a variável independente não influencie de forma significativa a variável dependente após a inclusão das variáveis mediadoras, tem-se a mediação total (Baron & Kenny, 1986). A Tabela 3 apresenta as relações diretas das variáveis a partir do procedimento de *Bootstrapping* e evidencia a avaliação da mediação a partir da comparação dos coeficientes.

Tabela 3. Avaliação da mediação

H	(C) Caminhos	Mod sem Med.	Model with Mediation considering Budget Purposes						
		Efeito	Efeito direto		Efeito indireto		Efeito total		Efeito Med.
		Coef.	Coef.	%	Coef.	%	Coef.	p-valor	%
H ₅	Isomorfismo Institucional -> Finalidades -> Aceitação	0,353	0,250	70,82	0,086	24,36	0,335	0,013	5,09
Aceitação da mediação			Parcial						

Fonte: elaboração própria.

A avaliação da mediação apresentou um coeficiente de caminho menor na relação entre isomorfismo institucional e a resposta estratégica de aceitação mediada pelas finalidades do orçamento em comparação com o modelo sem mediação, atendendo aos critérios estabelecidos e indicando uma mediação parcial entre as variáveis.

4.3 Discussão dos resultados

Os resultados permitem afirmar que a hipótese 1 foi aceita, o que confirma estudos anteriores (Amans et al., 2015; Oyadomari et al., 2008; Ozdil & Hoque, 2017; Russo et al., 2016). A maioria das empresas do contexto estudado tem o capital de origem internacional (Sindusfarma, 2018), configurando a relação de matriz e filial, fator que pode levar as práticas de contabilidade gerencial a convergir para os mesmos padrões e aumento da sua utilidade, conforme estudos anteriores (Brandau et al., 2013; Brandau et al., 2014). Nessa perspectiva, acredita-se que as peculiaridades do isomorfismo sofrido pelo setor farmacêutico têm influenciado a utilidade dada às finalidades do orçamento.

Destaca-se ainda o maior coeficiente com a finalidade de Planejamento (0,421) em comparação com a finalidade de Diálogo (0,350). No contexto estudado os envolvidos veem o orçamento com uma utilidade maior nas finalidades ligadas ao Planejamento. Tendo essas uma maior média e menor desvio padrão, se comparadas com a utilidade das finalidades de diálogo, apoiando resultados de outros contextos (Hansen & Van der Stede, 2004; Mucci et al. 2016; Sivabalan et al., 2009).

Verificou-se que a utilidade das finalidades de planejamento apresentou uma forte relação positiva e significativa com a utilidade das finalidades de diálogo, conforme a hipótese 2. Com isso, pode-se inferir que as finalidades não são independentes entre si, corroborando estudos anteriores (Ekholm & Wallin, 2011; Hansen & Van der Stede, 2004, Mucci et al., 2016).

Destaca-se ainda a reafirmação da classificação do uso ex ante e ex post das finalidades do orçamento, tendo que quanto mais utilidade for atribuída às finalidades de planejamento, maior será a utilidade para a finalidades d diálogo. Os resultados ainda vão ao encontro dos estudos de Ekholm e Wallin (2011) e Mucci et al. (2016).

Sugere-se que os gestores que pretendem estimular o uso do orçamento como diálogo, para comunicação dos objetivos, criação de consciência e motivação, devem se ater e destacar também as finalidades de planejamento, estando essas alinhadas com as estratégicas da empresa, sendo essas finalidades complementares não conflitantes entre si.

Essa ligação ainda pode aumentar o desempenho dos envolvidos, pois, segundo Arnold e Gillenkirch (2015), quando um único orçamento é utilizado com mais de uma finalidade pode auxiliar na sua compreensão. Mucci et al. (2016) ainda apontam que as finalidades em conjunto apresentam uma maior influência sobre a relevância do instrumento.

A hipótese 3 foi parcialmente aceita, uma vez que foi encontrada relação positiva e significativa somente entre as finalidades de planejamento e a resposta estratégica de aceitação, em linha com Sivabalan et al. (2009).

Infere-se ainda que as finalidades de diálogo não estão consolidadas no contexto estudado, essas não se relacionam com a aceitação do orçamento pelos envolvidos. Os resultados ainda complementam os achados de Hansen e Van der Stede (2004) e Piccoli et al. (2014) que encontraram uma maior relação entre a finalidade de planejamento operacional e a satisfação global, e de Mucci et al. (2016) que obtiveram uma maior percepção de utilidade a partir das finalidades de planejamento. Acredita-se que as finalidades mais consolidadas do orçamento podem ter uma influência maior na aceitação, além de ter relação com a satisfação global e percepção de utilidade, como destacam os estudos anteriores.

Corroborando os pressupostos de Oliver (1991), de que os fatores preditivos ligados ao isomorfismo institucional levam a uma resposta de aceitação, a hipótese 4 foi aceita. O resultado confirma os achados de outros contextos, de que maiores pressões institucionais levam os envolvidos a uma maior aceitação das normas institucionais (Santos et al., 2017), expressadas no orçamento.

As características coercitivas presentes no setor farmacêutico são possíveis fatores que explicam a relação de aceitação ao orçamento no contexto estudado. Somado a esses fatores, o setor apresenta um ambiente de incertezas, por conseguinte, o orçamento tende a ser melhor aceito pela experiência de outras empresas do setor e o papel das empresas de consultoria, assim como o estudo de Guerreiro et al. (2010).

Entende-se que os achados apoiam estudos anteriores, em que a utilização do orçamento na busca por legitimação (Ozdil & Hoque, 2017), em resposta a incertezas (Oyadomari et al., 2008), e na consistência por melhores práticas (Russo et al., 2016) e/ou pela dependência em relação a matriz ou outras empresas (Amans et al., 2015) pode levar a uma melhor aceitação dos envolvidos.

Por fim, a hipótese 5 foi aceita, uma vez que foram atendidos os critérios de Baron e Kenny (1986). Como a relação direta ainda teve significância entre o isomorfismo e a aceitação, tem-se uma mediação parcial das finalidades. O achado indica que para uma maior aceitação faz-se relevante utilizar efetivamente as finalidades do orçamento, não o utilizando apenas de forma cerimonial (Oyadomari et al. 2008).

Sugere-se que para uma maior aceitação dos envolvidos no orçamento, não basta utilizar o artefato como resposta às pressões institucionais que levam ao isomorfismo institucional, mas devem também ser enfatizadas a utilidades das finalidades do artefato.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve como objetivo examinar a influência do isomorfismo institucional na aceitação do orçamento, mediada pelas finalidades planejamento e diálogo, em empresas do setor farmacêutico vinculadas ao Guia da Farmácia, tendo uma amostra de 147 gerentes operacionais de 121 empresas.

Conclui-se que há reconhecimento das finalidades do orçamento no contexto estudado na institucionalização do artefato, principalmente das funções de planejamento. A partir dos coeficientes apresentados, tem-se um processo dinâmico de isomorfismo institucional que leva a uma maior utilidade das finalidades do orçamento e que acarretam em uma maior aceitação do mesmo pelos envolvidos. Tem-se ainda que a mediação das finalidades do orçamento na aceitação do instrumento apresentou um pequeno percentual, que pode ser explicada pela não consolidação das finalidades de diálogo nas empresas. Sugere-se que uma maior utilização nessas finalidades pode levar a uma melhor aceitação em resposta ao isomorfismo institucional sofrido pelo instrumento.

A partir desse contexto, poderiam ser buscados avanços em sua utilização, principalmente pelos gerentes que têm a responsabilidade mais próxima de comunicação com os envolvidos diretos de produção. Uma maior institucionalização e consolidação das finalidades de diálogo, tal como comunicação, motivação e instituição como base de remuneração poderiam acarretar em uma visão diferente dos envolvidos no processo.

O estudo traz como principal contribuição para o desenvolvimento da literatura orçamentária a inclusão das finalidades do orçamento como variável mediadora na relação entre o isomorfismo institucional sofrido pelo artefato e as respostas estratégicas dos envolvidos. Há indícios ainda que a utilização dada às finalidades do artefato gerencial podem contribuir para a institucionalização no contexto organizacional.

A partir dos resultados encontrados e das limitações da pesquisa são apresentados direcionamentos para futuros trabalhos. Pesquisas adicionais poderiam trazer para discussão os ramos alimentícios e de medicamentos veterinários, contemplando por completo o contexto farmacêutico. Ademais, poderia ser realizada uma separação dos ramos para verificar se a especificidade de cada um reflete em diferentes fatores de isomorfismo institucional e finalidades do orçamento.

Futuras pesquisas poderiam explorar as razões do orçamento não ter sido utilizado a partir das finalidades de diálogo, e como um incentivo a essas finalidades se refletiria nas respostas dos envolvidos ao artefato. Por fim, sugere-se ainda a aplicação do modelo proposto em outros setores com diferentes peculiaridades para uma melhor compreensão dos achados na prática empresarial e fortalecimento da teoria.

REFERÊNCIAS

- Amans, P., Mazars-Chapelon, A., & Villesèque-Dubus, F. (2015). Budgeting in institutional complexity: The case of performing arts organizations. *Management Accounting Research*, 27, 47-66. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2015.03.001>
- Arnold, M. C., & Gillenkirch, R. M. (2015). Using negotiated budgets for planning and performance evaluation: an experimental study. *Accounting, organizations and society*, 43, 1-16. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.02.002>
- Baron, R. M., & Kenny, D. A. (1986). The moderator–mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of personality and social psychology*, 51(6), 1173.
- Brandau, M., Eendenich, C., Trapp, R., & Hoffjan, A. (2013). Institutional drivers of conformity—Evidence for management accounting from Brazil and Germany. *International Business Review*, 22(2), 466-479. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2012.07.001>
- Brandau, M., Hoffjan, A., & Wömpener, A. (2014). The globalisation of a profession: comparative management accounting in emerging and developed countries. *European Journal of International Management* 6, 8(1), 73-105. DOI: <https://doi.org/10.1504/EJIM.2014.058485>
- Covaleski, M., Evans III, J. H., Luft, J., & Shields, M. D. (2003). Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Handbooks of management accounting research*, 2, 587-624. DOI: <https://doi.org/10.2308/jmar.2003.15.1.3>
- 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.
- Ekholm, B. G., & Wallin, J. (2011). The impact of uncertainty and strategy on the perceived usefulness of fixed and flexible budgets. *Journal of Business Finance & Accounting*, 38(1-2), 145-164. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1468-5957.2010.02228.x>
- Fávero, L.P. (2017). *Análise de Dados: Técnicas multivariadas exploratórias com SPSS e Stata*. Elsevier Brasil.
- Frezatti, F., Braga de Aguiar, A., & José Rezende, A. (2007). Strategic responses to institutional pressures, and success in achieving budget targets: A survey at a multinational company. *International Journal of Accounting & Information Management*, 15(2), 50-66. DOI: <https://doi.org/10.1108/18347640710837353>
- Gomes, R. D. P., Pimentel, V. P., Cardoso, M. L., & Pieroni, J. P. (2014). *O novo cenário de concorrência na indústria farmacêutica brasileira*. Rio de Janeiro: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social.
- Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2012). Voluntary adoption of International Financial Reporting Standards by large unlisted companies in Portugal—Institutional logics and strategic responses. *Accounting, Organizations and Society*, 37(7), 482-499. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2012.05.003>
- Guerreiro, R., Pereira, C. A., Rezende, A. J., & Aguiar, A. B. D. (2010). Fatores determinantes do processo de institucionalização de uma mudança na programação orçamentária: uma pesquisa ação em uma organização brasileira. *Revista de contabilidade do mestrado em ciências contábeis da UERJ*, 10 (1).
- Hair Jr, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C., & Sarstedt, M. (2014). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*. Sage Publications.
- 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. DOI: <https://doi.org/10.2308/jmar.2003.15.1.95>

- Hansen, S. C., & Van der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management accounting research*, 15(4), 415-439. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2004.08.001>
- Judge, W., Li, S., & Pinsker, R. (2010). National adoption of international accounting standards: An institutional perspective. *Corporate Governance: An International Review*, 18(3), 161-174. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1467-8683.2010.00798.x>
- Kihn, L. A. (2011). How do controllers and managers interpret budget targets?. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 7(3), 212-236. DOI: <https://doi.org/10.1108/18325911111164187>
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management accounting research*, 21(1), 56-75. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.10.003>
- Martins, G. D. A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica*. São Paulo: Atlas.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, 83(2), 340-363.
- Mucci, D.M., Frezatti, F., & Dieng, M. (2016). As múltiplas funções do orçamento empresarial. *RAC-Revista de Administração Contemporânea*, 20(3). DOI: <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2016140121>
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of management review*, 16(1), 145-179. DOI: <https://doi.org/10.5465/amr.1991.4279002>
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management accounting research*, 10(4), 363-382. DOI: <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0115>
- Oyadomari, J. C., de Mendonça Neto, O. R., Cardoso, R. L., & Lima, M. P. (2008b). 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.
- Ozdil, E., & Hoque, Z. (2017). Budgetary change at a university: A narrative inquiry. *The British Accounting Review*, 49(3), 316-328. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2016.09.004>
- Pereira, A. J. P., & Gomes, J. S. (2017). Um estudo das estratégias de internacionalização das indústria farmacêutica brasileiras. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 11(29), 68-79.
- Piccoli, M. R., Warken, I. L. M., Lavarda, C. E. F., Mazzioni, S., & da Silva Carpes, A. M. (2014). Os múltiplos usos do orçamento em empresas catarinenses. *Unoesc & Ciência-ACSA*, 5(2), 195-206.
- PWC. (2018) *O Setor farmacêutico no Brasil*. PDF. São Paulo.
- Ringle, C. M., Da Silva, D., & Bido, D. D. S. (2014). Modelagem de equações estruturais com utilização do SmartPLS. *Revista Brasileira de Marketing*, 13(2), 56-73. DOI: 10.5585/remark.v13i2.2717
- Russo, P. T., Parisi, C., & Pereira, C. A. (2016). Evidências das forças causais críticas dos processos de institucionalização e desinstitucionalização em artefatos da contabilidade gerencial. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 13(30), 2.
- Santos, M. B., Scherer, F. L., Piveta, M. N., Moura Carpes, A., & Oliveira, M. C. S. F. (2017). Respostas estratégicas às pressões institucionais para sustentabilidade no setor moveleiro. *Revista eletrônica de estratégia & negócios*, 10(2), 100-124. DOI: <http://dx.doi.org/10.19177/reen.v10e22017100-124>
- Sindusfarma (2018). *Perfil da indústria e aspectos relevantes do setor*. PDF. São Paulo.
- Sivabalan, P., Booth, P., Malmi, T., & Brown, D. A. (2009). An exploratory study of operational reasons to budget. *Accounting & Finance*, 49(4), 849-871. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2009.00305.x>
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1999). *The institutionalization of institutional theory. Studying Organization. Theory & Method*. London, Thousand Oaks, New Delhi, 169-184.
- Wijethilake, C., Munir, R., & Appuhami, R. (2017). Strategic responses to institutional pressures for sustainability: The role of management control systems. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(8), 1677-1710.

Como citar este artigo

Luz, I. P. da; & Lavarda, C. E. F. (2021). Influência do isomorfismo institucional na aceitação do orçamento mediada pelas finalidades de planejamento e diálogo. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 15:e174004. DOI: <http://dx.doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2021.174004>