

Thamyris Lourenço Ferreira
Católica de Vitória Centro Universitário
(UCV, Brasil)
thamyrislourenco@hotmail.com

Douglas Roriz Caliman
Católica de Vitória Centro Universitário
(UCV, Brasil)
douglasufes@yahoo.com.br

Universidade Federal do Espírito Santo

Endereço

Av. Fernando Ferrari, 514, Goiabeiras
29.075-910, Vitória-ES
gestaoeconexoes@gmail.com
gestaoeconexoes@ccje.ufes.br
http://www.periodicos.ufes.br/ppgadm

Coordenação

Programa de Pós-Graduação em Administração
(PPGADM/CCJE/UFES)

Artigo

Recebido em: 11/10/2018
Aceito em: 13/11/2018
Publicado em: 29/11/2018

FATORES INIBIDORES DA INSTITUCIONALIZAÇÃO DO ORÇAMENTO BASE ZERO COMO FERRAMENTA DE CONTROLE GERENCIAL: ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS

FACTORS INHIBITORS OF THE INSTITUTIONALIZATION OF THE BASE ZERO BUDGET AS A TOOL OF MANAGEMENT CONTROL: CASE STUDY IN A PASSENGER AND TRANSPORTATION COMPANY

RESUMO

O estudo teve por objetivo investigar e analisar os fatores que inibem a institucionalização do Orçamento Base Zero (OBZ) como instrumento de controle gerencial numa empresa de transportes e passageiros no Estado do Espírito Santo. Para a percepção do problema, orientou-se a opção por um estudo de caso, com uma abordagem qualitativa, utilizando-se como procedimentos técnicos de coleta de dados: observação participante, entrevista semiestruturada e análise documental. Na análise dos dados, observou-se o processo orçamentário nos planos teórico e real, os estágios de institucionalização das funções do orçamento, as etapas do orçamento e os fatores impactantes a institucionalização do orçamento conforme o modelo de análise de Frezatti, Nascimento, Junqueira e Relvas (2011). Foram constatados 14 fatores inibidores do processo orçamentário e o OBZ não foi institucionalizado como ferramenta de controle gerencial, sendo sua utilização apenas simbólica.

Palavras-Chave: Orçamento base zero; Institucionalização; Controle gerencial.

ABSTRACT

The objective of the study was to investigate and analyze the factors that inhibit the institutionalization of the Zero Base Budget (OBZ) as an instrument of management control in a transport and passenger company in the State of Espírito Santo. For the perception of the problem, the option was chosen for a case study, with a qualitative approach, using as technical procedures of data collection: participant observation, semi-structured interview and documentary analysis. In the analysis of the data, we observed the budgetary process in the theoretical and real planes, the stages of institutionalization of the functions of the budget, the stages of the budget and the factors impacting the institutionalization of the budget according to the model of analysis of Frezatti, Nascimento, Junqueira and Relvas (2011). We found 14 inhibitory factors of the budget process and the OBZ was not institutionalized as a tool for managerial control, its use being only symbolic.

Keywords: Zero Base Budget; Institutionalization; Management control.

1. INTRODUÇÃO

O cenário empresarial pode ser impactado por mudanças políticas, econômicas, sociais, tecnológicas, organizacionais e competitivas (SILVA, 2004). Diante disto, as empresas necessitam de ferramentas capazes de direcionar seus gestores a uma tomada de decisão mais assertiva, capaz de guiá-los por padrões viáveis em um ambiente caracterizado por incertezas e sujeito a grandes evoluções (BORNIA; LUNKES, 2007; AGUIAR; FREZATTI, 2007).

Davila e Wouters (2005, p. 587) asseveram que "o orçamento é, provavelmente, a ferramenta gerencial mais utilizada nas organizações". A sua utilização faz com que a empresa possa planejar e visualizar o desempenho de seus negócios, tornando os processos mais ágeis e claros para aplicar correções durante a sua execução e assim, atingir a meta estabelecida (ISHISAKI, 2003). O orçamento é um instrumento que por meio de um planejamento formal e sistemático, envolve todos os níveis da organização, permitindo o controle das estratégias e a mensuração de resultados (BORNIA; LUNKES, 2007). O ponto fundamental desta ferramenta é o processo de determinar os objetivos de modo preciso e conduzi-los a todas as áreas da empresa, de forma unificada em função dos planos de lucros, além de alcançar todos os níveis de responsabilidade, tendo como diferencial a sua integração (PADOVEZE, 2010).

De acordo com Souza (2010), para que a implantação do orçamento seja bem-sucedida, é necessária uma mudança cultural na organização, que exige da administração um esforço e uma liderança firme e atuante. Além de modificar a cultura orçamentária, o orçamento como artefato de controle da contabilidade gerencial, depende da aceitação e da colaboração de todos os escalões administrativos e produtivos da empresa para alcançar o sucesso (PASSARELLI; BONFIM, 2004).

Becwar e Armitage (1989), defendem que o Orçamento Base Zero (OBZ) está substituindo orçamento tradicional em algumas organizações. Esta substituição, deve-se ao fato de se tratar de uma ferramenta diferenciada, pois rompe vínculos com o passado, projetando todos os recursos necessários, como se fosse a primeira vez, além de exigir que todas as atividades sejam justificadas, antes da tomada de decisão (GORDON; SELLERS, 1984; LUNKES, 2009). Adotar o OBZ como prática de apoio decisório é extremamente relevante para uma organização (CALIMAN, 2014; JUNQUEIRA et al., 2015). A sua institucionalização pode ser fruto de hábitos adquiridos ao longo do tempo, que podem motivar ou mesmo inibir, de alguma maneira, a utilização do OBZ como ferramenta de

apoio a tomada de decisão (CALIMAN, 2014; JUNQUEIRA et al., 2015; MEYER; ROWAN, 1977; PEREIRA; GUERREIRO, 2005; TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Assim, visando explicar a importância do OBZ na prática da gestão organizacional e identificando seu impacto no processo de tomada de decisão, o estudo propõe-se responder a seguinte questão de pesquisa: quais os fatores que inibem a institucionalização do Orçamento Base Zero (OBZ) como instrumento de controle gerencial em uma empresa de transporte de passageiros? Para isso, buscou-se: i) investigar como ocorre o processo orçamentário na empresa estudada, descrevendo os indivíduos inseridos, as etapas, as fases, as áreas envolvidas, a comunicação e as instâncias de aprovação; ii) demonstrar o processo de implantação e acompanhamento do Orçamento Base Zero (OBZ) na empresa; iii) verificar os estágios de institucionalização de acordo com Tolbert e Zucker (1999) das diferentes funções do orçamento propostas por Hansen e Van der Stede (2004) e as categorias de análise do processo orçamentário propostas por Frezatti et al. (2011).

O estudo pode contribuir para a compreensão do processo orçamentário da empresa estudada com o entendimento de questões específicas da execução orçamentária do OBZ, podendo gerar informações para gestores de outras organizações que também adotam o OBZ em suas instituições (ATIKINSON et al., 2000). Da mesma forma, pode contribuir para a academia com a discussão e análise de um assunto tão pouco discutido no meio científico (PYHRR, 1981).

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Orçamento empresarial (Tradicional)

De acordo com Abernethy e Brownell (1999, p. 191), o orçamento é uma ferramenta do sistema gerencial utilizado para estabelecer a comunicação e coordenação das prioridades estratégicas e seu uso, em conjunto com outras ferramentas, pode facilitar o cumprimento das metas empresariais. Isto é possível, pois o orçamento permite um controle amplo, capaz de fornecer dados, anteriormente planejado pela administração da entidade, permitindo o alcance de suas metas e objetivos, logo o orçamento é a tradução do planejamento empresarial de forma integrada sob os aspectos econômicos e financeiros (ISHISAKI, 2003; PADOVEZE, 2005; SÁ; MORAES, 2005).

Toda organização com visão de planejamento e controle, necessita do orçamento como ferramenta de gestão, pois é por meio dele que a empresa será capaz de controlar as

metas estabelecidas pela administração, além de coordenar as ações dos gestores de todas as áreas da empresa (BROOKSON, 2000). Neste sentido, segundo Bornia e Lunkes (2007, p 40), “o orçamento rapidamente tornou-se o elemento central da maioria dos sistemas de gestão usados pelas empresas”.

Os orçamentos são essenciais para a gestão empresarial, pois auxilia no controle, coordenação e principalmente na tomada de decisão, seus objetivos principais são descritos por Brookson (2000, p.6) como sendo: Planejamento, Coordenação, Comunicação, Motivação, Controle e Avaliação.

Planejamento: Segundo Welsch (1983), o planejamento auxilia no desenvolvimento de novas estratégias no curto e no longo prazo, capaz de gerar melhores resultados para empresa.

Coordenação: “estabelecer o equilíbrio entre os interesses departamentais ou setoriais, visando alcançar o melhor resultado para toda a empresa” (BROOKSON, 2000 p.7).

Motivação: “fornecer estímulo aos diversos gerentes para que atinjam as metas pessoais e da própria empresa” (BROOKSON, 2000 p.7).

Comunicação: Quando incorporada ao cenário empresarial e as premissas orçamentárias, a comunicação, é um instrumento que auxilia a coordenação e os objetivos da organização, além de facilmente, promover a integração dos diversos gerentes de equipes (BROOKSON, 2000; PADOVEZE, 2010).

Controle: Segundo Gomes (2001, p 22), o controle assegura que a atividade da organização seja realizada conforme o planejamento, além de contribuir para melhoria e evolução dos planos e operações estratégicas da empresa.

Avaliação: fornece informações a fim de avaliar cada gerente, visando suas metas pessoais e do departamento sobre sua responsabilidade (BROOKSON, 2000).

O orçamento ainda contribui para uma melhor visão preditiva dos acontecimentos, melhorando os conhecimentos sobre as atividades da organização e sua eficiência, além de buscar a maximização da utilização dos recursos. O orçamento ainda contribui para a padronização de procedimentos, insere uma melhor comunicação gerencial entre setores e agentes da organização, servindo de “bussola”, orientando os gestores aos objetivos e metas inseridas pelo planejamento estratégico (CALIMAN, 2014).

2.2. Orçamento base zero (OBZ)

O orçamento base zero em diversas literaturas é caracterizado por não fazer referência ao passado, em vez disso, o OBZ projeta todas as peças orçamentárias como se estivessem sendo planejadas pela primeira vez, tendo como base a reavaliação dos métodos, intenções e recursos (HERBERT, 1977; HODLOFSKI, 1992). Na visão de Padoveze (2000), a partir do momento que os gestores deixam de utilizar a base de dados do passado, reduzem o risco de ineficiências que poderiam ser perpetuadas, utilizando assim, a filosofia do orçamento base zero em romper com o passado. Segundo Padoveze e Taranto (2009, p.42), “em 1970, por exemplo, a Texas Instruments, já utilizava esse conceito para a construção de seus orçamentos [...]”. Os mesmos autores afirmam ainda que “no Brasil, empresas como Ambev, Perdigão e grupo Pão de Açúcar passaram a utilizá-lo como sendo um moderno instrumento de gestão”.

Um dos principais motivos que levam a organização a utilizar o OBZ como ferramenta gerencial é que ele introduz um novo conceito nas técnicas típicas de orçamento, levando em conta a redução de gastos e despesas, com o objetivo de aumento do resultado da empresa (PYHRR, 1981). Contribuindo com este pensamento, Atkinson (2000, p. 495), afirma que “o orçamento base zero permite que os planejadores aloquem os recursos escassos da empresa para as propostas de gastos que, segundo eles, atingirão melhor as metas da empresa”. O principal objetivo do OBZ está em verificar todo o processo da organização, visando a otimização de recursos, permanecendo somente os custos ligados diretamente a operação da empresa, ou seja, apenas o necessário para seu funcionamento (PREMCHAND, 1998).

Para Lunkes (2003), as principais características e objetivos do OBZ estão em interligar processo de elaboração do orçamento com o objetivo da organização, focalizando no custo x benefício, sem utilizar os dados históricos como base e apoiar a administração no processo de tomada de decisão. Assim como o orçamento tradicional, o orçamento base zero também apresenta desvantagens, de acordo com Hansen e Mowen (2001, p. 267), no OBZ não existe um sistema gerencial que não possua limitações e os erros e problemas apresentados pela ferramenta utilizada podem impactar diretamente no resultado das organizações.

2.3. Análise comparativa entre o orçamento base zero e o orçamento empresarial tradicional

A principal diferença entre o método do orçamento tradicional e o orçamento base zero é que o OBZ, segundo Padoveze e Taranto (2009), no processo de elaboração questiona todo

o custo da empresa, buscando verificar qual a sua real necessidade, ou seja, ele rompe com o passado, não permitindo a utilização de dados anteriores como o orçamento tradicional.

Quadro 1: Quadro Comparativo Orçamento Base Zero x Orçamento Tradicional.

Orçamento Base Zero	Orçamento Tradicional
Características	
• Base Partindo do Zero (Sem considerar o Passado)	• Base partindo do histórico de gastos anteriores;
• Foca em objetivos e metas para obter recursos que serão necessários.	• Foca em valores finais dos centros de custos e utiliza premissas automatizadas;
• Caso não atinja os resultados, analisa-se as oportunidades de lucro e o que é mais rentável para a empresa, deixando de lado o que não é prioridade.	• Caso não atinja os resultados, faz-se cortes proporcionais utilizando um percentual igual para todas as contas;
• É elaborado por todas as áreas da empresa de forma integrada.	• É elaborado pela área de Planejamento e Controladoria da empresa.
Vantagens	
• É elaborado por meio de avaliação criteriosa dos gastos e receitas projetadas, levando em conta os projetos e investimentos do próximo ano;	• É elaborado por meio das justificativas das variações de anos anteriores com projeção incremental para o próximo ano;
• Metas e objetivos bem definidos para o próximo exercício;	• Gasta menos tempo para elaborar o orçamento;
• Os gestores passam a ter um olhar mais crítico para os gastos;	• Centralização da elaboração e projeção de valores pela área de Controladoria;
• Auxilia na tomada de decisões da empresa;	• Flexível a alterações de valores dentro das contas de uma mesma área;
• Maior comunicação e integração entre as áreas da empresa;	• Não existe exagero ou distorção do valor, pois está baseado no resultado do ano anterior;
• Elimina processos e atividades que não agregam valor.	• Não exige treinamento dos gestores.
Desvantagens	
• Gasta mais tempo na elaboração;	• Falta de foco nas estimativas para o próximo exercício;
• Obriga a justificar cada item de despesa do orçamento;	• A empresa realiza projetos e atividades apenas de acordo com a verba disponibilizada para orçamento;
• Exige dos gestores treinamento e conhecimento do processo;	• Menor controle sobre os valores orçados em relação ao que está sendo executado;
• Se a empresa for de grande porte, pode se tornar difícil a obtenção de dados suficientes para a elaboração e justificativas.	• Menor integração dos gestores com os cargos operacionais.
Oportunidades	

• Os gestores podem encontrar melhorias operacionais que tenham um melhor custo x benefício, utilizando a ordem de prioridades.	• Os gestores podem fazer revisões e readequações dos valores orçados em função dos novos investimentos que podem surgir.
---	---

Fonte: Fernandes (2012).

No Quadro 1 podem ser observadas as principais características, vantagens, desvantagens e oportunidades do Orçamento Base Zero e o Orçamento Tradicional:

2.4. Fatores limitadores e estimuladores do processo orçamentário

O processo orçamentário pode sofrer influências políticas, jurídicas, contábeis, econômicas, administrativas e comportamentais, por este motivo o processo orçamentário se torna complexo, transformando o orçamento uma ferramenta gerencial multifacetada (CALIMAN, 2014). Frezatti et al. (2008) apresenta os principais elementos do planejamento discutidos na literatura, abordagem predominante e seus respectivos autores, conforme demonstrado no quadro 2 a seguir:

Quadro 2 - Elementos do Planejamento Orçamentário discutidos na literatura.

Elementos do Planejamento	Autores
Organização de Processo	Garrison e Noreen, 2000; Neely et al , 2001
Sistemas de informação	Chapman, 1997; Yuen, 2004; Davila e Wouters, 2005
Indicadores de desempenho	Kaplan e Norton, 1996
Participação	Hopwood, 1972; Kenis, 1979; Brownell, 1982; Birnberg et al., 1983; Chenhall, 1996; Young, 1985; Shields e Shields, 1998
Reservas Orçamentárias	Onsi, 1973; Dunk e Nouri, 1998; Otley, 1985; Merchant, 1985; Davila e Wouters, 2005; Van der Sted, 2000; Lukka, 1998.
Avaliação de Desempenho	Yuen, 2004; Davila e Wouters, 2003
"A força do passado"	Haynes e Cron, 1998; Burrows e Symer, 2000.
Comportamento Disfuncional	Hofstede, 1967; Onsi, 1973; Lukka, 1988; Hansen e Mowen, 2001
Grau de realidade	Welsh et al, 1988; Van der Stede, 2001; Merchant, 1985; Hansen e Mowen, 2001
Rigidez\Flexibilidade	Welsh et al, 1988; Glautier e Underdown, 1986; Neely et al, 2001; Bititci e Turner, 2000.

Fonte: Frezatti (2008)

De acordo com Frezatti et al. (2008 p. 197), “[...] alguns elementos são semelhantes e podem ter aspectos em comum, mas podem apresentar origens e implicações tão distintas que vale a pena identificá-los[...]”. Dessa forma, o autor classificou os elementos em: I) elementos estruturais, II) elementos de gestão e III) elementos comportamentais.

I) Elementos estruturais.

a. **Organização do processo de planejamento:** De acordo com Maximiano (1995), o processo de planejar consiste em tomar decisões antecipadamente, formulando-as no presente, para serem postas em prática no futuro. Segundo Covaleski et al. (2003), o processo orçamentário sem planejamento, dificulta a tomada de decisão, pois interfere em todo o processo, podendo colocar em risco as metas estabelecidas pela empresa.

b. **Sistemas de Informação:** Gil (2009, p14.), conceitua o sistema de informação como “[...] um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros, agregados segundo uma sequência lógica para o processamento dos dados e tradução em informações [...]”. A falta de eficiência de um sistema de informação pode afetar diretamente as metas estabelecidas pela empresa, além de interferir no processo de tomada de decisão, dada pela falta da informação necessária para levantamento de dados confiáveis (DAVILA; WOUTERS, 2005; FREZATTI et al., 2008).

II) Elementos de gestão.

a. **Grau de Participação:** De acordo com Shields e Shields (1998), o processo orçamentário participativo existe quando o gestor se envolve em todo o processo, influenciando e tomando decisão do seu próprio orçamento, tendo em vista as metas da organização.

b. **Realidade das metas:** De acordo com Yuen (2004), todos os envolvidos precisam entender e perceber a meta a ser atingida, dificultando assim o desenvolvimento de reservas orçamentárias. Para Frezatti et al. (2008), quando existe a falta de comunicação no processo orçamentário, embora exista uma boa projeção orçamentária, existe a possibilidade de não ocorrer grandes alterações na elaboração do orçamento.

c. **Força do Passado:** A resistência a mudanças segundo Grandlund (2001) e Hansen et al. (2003), é a principal razão para a força dos dados históricos. Conforme exemplificado por Junqueira et al. (2015), muitas ações nas organizações são justificadas por clichês como: “sempre foram feitas desta forma”. Esse tipo de atitude, em muitos casos, pode interferir diretamente do progresso da organização.

d. **Constituição de reservas:** Kilfoyle e Richardson (2011) definem reserva orçamentária como a variação de recursos orçados e necessários, visando atingir metas e objetivos de forma eficiente. Junqueira et al. (2011), mencionam que o gestor ao constituir a reserva, não apenas se protege de uma avaliação de desempenho insatisfatória, mas interfere na credibilidade de todo o processo orçamentário, trazendo resultados indesejados para a organização.

e. Avaliação de desempenho e Feedback: Yuen (2004), afirma que para facilitar a realização de ajustes orçamentários e o alcance das metas elaboradas no orçamento, os feedbacks devem ser emitidos com frequência, pois quando alinhado com a avaliação de desempenho, pode ser construtivo e motivador, gerando estimativas confiáveis no processo orçamentário.

f. Comunicação: Lukka (1998), indica que a comunicação é um fator determinante no processo orçamentário, visto que se existe clareza na comunicação durante a elaboração do orçamento, diversos fatores inibidores desta ferramenta podem ser evitados.

g. Indicadores de Desempenho: Takashina e Flores (1996), defendem que a utilização de indicadores no planejamento e controle dos processos das organizações, colaboram com os desdobramentos das metas e objetivos da organização, além de ser fundamental em análises críticas de desempenhos, colaborando com os gestores na tomada de decisão.

III) Elementos comportamentais.

a. Cultura de Planejamento: A introdução de novas práticas contábeis tem como ponto fundamental a cultura de planejamento, pois afeta a forma como as pessoas irão se posicionar frente a novos mecanismos de controle gerencial (BIRNBERG; SNODGRASS, 1988).

b. Comportamento Disfuncional: Segundo Hansen e Mowen (2001), o comportamento disfuncional é caracterizado pelo conflito do comportamento individual dos gestores com as metas da organização. Um importante caminho para diminuir as discussões e visões opostas é gerenciar de forma cooperativa, os conflitos orçamentários, desenvolvendo de forma produtiva, um modo para obter a adesão ao orçamento (ETHERINGTON; TIOSVOLD, 1998). Desta forma, Moraes e Silva (2011) asseveram que o sucesso da utilização do orçamento depende da participação de todos os indivíduos da organização, contribuindo assim, para integração de todos os segmentos e processos de modo a reforçar a missão da organização.

2.5. Teoria institucional

A teoria institucional surge com a função de entender os fenômenos organizacionais que por meio do ambiente onde a organização está inserida, tem influenciado o processo de

mudança e adaptação destas entidades com base em fatores sociais e culturais (REIS, 2011). Santana e Colauto (2010), afirmam que a teoria institucional auxilia no processo de gestão nas organizações, visto que engloba em suas várias vertentes, os aspectos políticos, econômicos e sociais. Daft (1997, p. 346), defende que as organizações com o intuito de agradar as entidades externas, seguem processos e hábitos que são aceitos como regras em outras organizações.

Para Burns e Scapens (2000) e Tolbert e Zucker (2006) as ações institucionalizadas podem ser caracterizadas por:

Hábitos: são conceituados como o modo de agir, fazer e sentir, de um indivíduo ou grupo, um costume, uma ação de uso repetido que leva a uma prática ou conhecimento (HOUAISS, 2007). Boff, Beuren e Guerreiro (2008) e Tolbert e Zucker (1999) acrescentam que os hábitos ainda podem ser modificados de acordo com a intenção dos indivíduos ou grupo e as repetições executadas, podem se tornar um padrão. Ferreira (2006) corrobora com essas afirmações, dizendo que o hábito é uma disposição duradoura e é adquirida pela repetição de ações e costumes.

Regras: Tolbert e Zucker (1999) definem regras como ações necessárias para as organizações, sendo essas padronizadas e organizadas socialmente.

Rotinas: De acordo com Guerreiro, Frezatti e Pereira (2006), as rotinas são hábitos institucionalizados, representada pela forma de agir e pensar adotado por um grupo de indivíduos e, juntamente com as regras, pode proporcionar as entidades uma “memória organizacional”, além de ser a base para evolução do comportamento organizacional.

2.5.1. O processo de institucionalização segundo Tolbert e Zucker (1999)

De acordo com Tolbert e Zucker (1999), o processo de institucionalização é dividido em três estágios: Habitualização, Objetivação e Sedimentação. Esses estágios podem ser provocados por fatores externos que impulsionam as organizações, durante o processo de institucionalização.

a) Habitualização: Para Tolbert e Zucker (1999, p. 206), o processo de habitualização está relacionado a novos arranjos estruturais, como consequência de problemas organizacionais ou fatores externos que provocam mudanças na organização ou em um conjunto de organizações. Esses processos podem ser classificados como estágio de pré-institucionalização. Esses arranjos, quando provocados, causam melhorias contínuas em busca de aperfeiçoamento dos processos organizacionais, causando modificações

fundamentais na organização (FREEMAN; PEREZ, 1998). Durante este processo, é comum organizações adotarem a mesma prática, pois vivenciam o mesmo problema e segundo Tolbert e Zucker (1999), esta prática denomina-se “invenção simultânea”, pois diferentes empresas adotam a mesma ação ao mesmo tempo.

b) Objetivação: Este estágio é considerado o grau de conformidade social entre os administradores da organização, em relação aos valores das arrumações, métodos, parâmetros, já disseminados e de caráter constante, denominado de processo de semi-institucionalização (TOLBERT; ZUCKER, 2006).

c) Sedimentação: Denominado de institucionalização total por Tolbert e Zucker (1999), pois consiste em um processo que apoia na continuidade da estrutura da organização por várias gerações de membros desta. As autoras acrescentam ainda que este estágio não é caracterizado apenas pela propagação completa de suas estruturas, mas por manter-se por um longo período. Segundo Morril (2007), este último estágio pode ser caracterizado também pela legitimação das práticas adquiridas.

Vale ressaltar que quando todo esse ciclo se concretiza e finalmente existe uma consolidação de regras e rotinas organizacionais garantindo estabilidade e legitimidade de uma empresa, é possível afirmar que o processo de institucionalização foi concluído (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Kostova e Zaheer (1999) acrescentam que além da busca pela legitimação, existe a preocupação em mantê-la.

3. METODOLOGIA

3.1. Delineamento da pesquisa

O estudo é classificado como um estudo caso, com corte transversal e avaliação longitudinal (YIN, 2005; MARTINS 2008). Quanto à abordagem, a pesquisa é de cunho qualitativa que segundo, Richardson (1999, p. 80), “pode descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

3.2. Organização estudada

O objeto de estudo é uma empresa de transporte de passageiros situada no estado do Espírito Santo que desde sua fundação por volta dos anos de 1940, tem prosperado nos

negócios. A partir dos anos 70 a empresa iniciou sua jornada para construção de um modelo orçamentário capaz de suportar as decisões de sua administração e planejar adequadamente sua estratégia de novos negócios e atuação de mercado. Atualmente, a empresa atua nos Estados do Espírito Santo, Bahia, Minas Gerais, Rio de Janeiro, São Paulo, Sergipe, Alagoas, Pernambuco e Mato Grosso; empregando aproximadamente 3.700 pessoas direta e indiretamente. Transporta, cerca de 11 milhões de passageiros anualmente, em 334 linhas interestaduais e intermunicipais, atendendo a 700 localidades.

3.3. Coleta de dados

Após realização do planejamento e do desenvolvimento do protocolo de estudo de caso (YIN, 2005), foi realizada a coleta de dados que foi dividida em três métodos: entrevista com a aplicação de um questionário semiestruturado, observação participante e análise de documentos.

I) Entrevista.

De acordo com Triviños (1987), a entrevista favorece a compreensão dos fenômenos sociais em sua totalidade, permitindo ainda emergir informações livres e sem condicionamento a padrões de alternativas, visando atingir o objetivo da pesquisa. Visando alcançar clareza das descrições dessas informações, as entrevistas foram divididas em três etapas, ambas, realizadas no mês de abril de 2016.

Inicialmente, foi realizado um pré-teste do questionário de entrevista com o gerente do setor de orçamentos e custos da empresa, onde foi analisado o questionário e realizado algumas adaptações. Em seguida, foram realizadas 3 entrevistas com o departamento de orçamento e custos: uma entrevista com o supervisor do departamento, tendo como objetivo conhecer todo o processo orçamentário da empresa estudada e duas entrevistas com dois analistas responsáveis pela elaboração e acompanhamento do orçamento. E por último, três entrevistas com três coordenadores financeiros, responsáveis pelo orçamento das superintendências Espírito Santo, São Paulo e Bahia. As entrevistas foram de fundamental importância para captar as informações nos planos real e teórico. Foram realizadas na empresa, no horário e local de preferência dos entrevistados. Posteriormente, as entrevistas foram transcritas e analisadas.

II) Observação participante.

Um dos pesquisadores é funcionário e trabalha diretamente no setor de orçamento da empresa. Dessa forma, participa do processo orçamentário, sendo responsável pela

execução e análise do orçamento. De acordo com Bogdan e Taylor (1975), este método tem como característica principal as interações sociais intensas, entre investigador e sujeitos. Spradley (1980) acrescenta ainda que na abordagem por “observação participante”, os objetivos vão além da descrição dos componentes, pois permite uma identificação minuciosa de cada momento. Assim como as entrevistas, a observação participante foi importante para a captação de informações no plano real.

III) Análise de documentos.

Segundo Ludke e André (1986), a análise de documentos complementa as informações obtidas por outros métodos, enriquecendo o estudo. Diante disso, foram utilizados relatórios gerenciais de alguns gestores, documentos internos da empresa estudada do setor de qualidade e de comunicação, além do site da empresa. A análise de documentos possibilitou uma melhor compreensão dos fatos inseridos no processo orçamentário da organização (GIL, 2009) e foi fundamental para a obtenção de informações no plano real da empresa.

3.4. Procedimentos de tratamento e análise de dados

Bardin (2006) afirma que a análise de dados representa um conjunto de técnicas de análise das comunicações que tem como objetivo principal entender a base de conhecimento dos dados relativos ao estudo. Dessa forma, a análise de dados, foi desenvolvida por meio da técnica de análise de conteúdo, realizada em três etapas: pré-análise, exploração do material e tratamento dos resultados.

A pré-análise do estudo foi organizada por meio de leituras flutuantes sobre o planejamento estratégico e das entrevistas realizadas. As categorias foram definidas de acordo com o trabalho de Frezzati et al. (2011), tendo como principal objetivo conhecer o papel de cada indivíduo no processo orçamentário da organização. Durante a exploração do material, a técnica utilizada foi a análise categorial conforme as categorias de análise do processo orçamentário propostas por Frezzati et al. (2011). O tratamento e a análise dos dados foram feitos durante os meses de abril e maio de 2016, por meio da grade mista, utilizando para isto o método de emparelhamento de resultados (Bardin, 2006), onde juntamente com os dados levantados, foi verificada a relação dos dados com a teoria base.

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

4.1. Análises iniciais

Analisando o processo orçamentário da empresa de transporte de passageiros, verificou-se as categorias como fatores “inibidores” - contribuição negativa - e “estimuladores” - contribuição positiva - na elaboração e execução do orçamento. Foi verificado ainda, o estágio da institucionalização do orçamento base zero. No entanto, conforme questão de pesquisa, o foco está em identificar os fatores que inibem a institucionalização do Orçamento Base Zero (OBZ) como instrumento de controle gerencial na empresa estudada.

A descrição do processo orçamentário foi realizada por meio de entrevistas ao supervisor e analistas de orçamentos e custos da organização, pessoas responsáveis pela análise e controle do orçamento, conforme destacado anteriormente. Com o auxílio da técnica de observação participante, foi verificada divergências entre os dados da entrevista e o real processo orçamentário da empresa. Acredita-se que esta diferença pode estar relacionada à cultura orçamentária da empresa, pois há muitos anos é utilizado o orçamento tradicional. A institucionalização do orçamento base zero, segundo o gerente de controladoria da empresa estudada, deu-se no início no processo orçamentário 2015-2016. Por se tratar do primeiro contato com o orçamento base zero, os gestores e coordenadores financeiros apresentaram em sua maioria, dificuldade de compreensão do novo tipo de orçamentação, além da resistência a mudança. Por esse motivo as solicitações orçamentárias não foram utilizadas apenas como instrumento de compilação, mas sim como base para elaboração do orçamento.

Outro fator observado foi a comunicação, embora a meta inicial das empresas seja bem definida em relação aos participantes do processo orçamentário, algumas falhas foram percebidas. Em muitos casos existe alteração de peças orçamentárias após análise da torre de decisão e devido aos prazos, o setor de orçamento e custos altera as peças do orçamento e não comunica a alteração aos coordenadores financeiros das superintendências mais distantes e, por consequência, só percebem o ocorrido no momento da apresentação da justificativa da variação orçamentária. Diante disto, alguns fatores foram identificados como inibidores da institucionalização do OBZ como ferramenta de controle e apoio na tomada de decisão. Portanto, antes da análise de cada categoria de análise e respectivos fatores, para uma melhor compreensão do presente estudo, foi evidenciado e classificado de acordo com Tolbert e Zucker (1999) os estágios de institucionalização de cada etapa do processo orçamentário da organização.

4.2. Estágios de institucionalização do processo orçamentário

Lunkes (2007), divide o orçamento base zero em 7 etapas, sendo elas: (I) definição de estratégias, objetivos e metas da organização; (II) Identificação dos pacotes de decisão; (III) Definição da matriz de responsabilidade; (IV) Elaboração das PBZs, NBZs e VBZs, (V) Priorização dos pacotes de decisão, (VI) Aplicação dos recursos e (VII) Acompanhamento do OBZ. De acordo a teoria já mencionada, pode-se discutir a institucionalização de cada etapa do processo orçamentário da empresa estudada.

Com base nas entrevistas e observações, verifica-se que as etapas I, II e III não estão institucionalizadas na organização. Até existe a intenção da aplicação do OBZ pelos administradores da empresa, porém na elaboração do orçamento ainda existe a utilização de dados do passado. Em entrevista com os coordenadores financeiros, foi mencionado dificuldades na comunicação das metas e prazos, além disso, alguns assuntos não são passados a todos os participantes da elaboração das peças orçamentárias dificultando o processo de elaboração. A priorização dos pacotes de decisão é realizada por meio da torre de decisão e, embora essa ferramenta seja essencial para determinação dos recursos necessários para organização, ela é falha, pois analisa apenas os recursos que não foram incluídos nas solicitações orçamentárias. Para inclusão destes e alteração da meta definida, as solicitações orçamentárias devem ser analisadas para posteriormente proceder a retirada de recursos desnecessários e não modificação da meta da empresa.

Na etapa de aplicação dos recursos e acompanhamento orçamentário, pode-se identificar diversos fatores inibidores do orçamento como ferramenta de controle gerencial. Embora a liberação de recursos seja realizada pelo gestor ou coordenador financeiro, visto que são conhecedores das metas e recursos disponíveis, nem sempre o orçamento é consultado. Fato que tem chamado a atenção da administração da empresa que por sua vez, tem exigido bastante, junto com o setor de orçamento e custo, o acompanhamento orçamentário. Todos os meses, após liberação do resultado, são levantadas justificativas das variações mais significativas para análise e avaliação do diretor de administração e finanças e, posteriormente, ao conselho da organização. Esta postura de cobrança e exigência da diretoria de administração e finanças tem gerado impactos positivos na utilização da ferramenta.

O quadro abaixo apresenta cada etapa do processo de institucionalização do orçamento na organização e se a mesma já foi institucionalizada e ainda em qual etapa da institucionalização se enquadra levando em consideração o processo de institucionalização proposto por Tolbert e Zucker (1999).

Quadro 3: Estágio da institucionalização das etapas do orçamento

Etapas do Processo	Institucionalização	Etapas (TOLBERT e ZUCKER, 1999)
Definição de estratégias, objetivos e metas	NÃO	Objetivação - semi institucionalização
Identificação dos pacotes de decisão	NÃO	Objetivação - semi institucionalização
Definição da matriz de responsabilidade	NÃO	Objetivação - semi institucionalização
Elaboração das PBZs, NBZs e VBZs,	NÃO	Objetivação - semi institucionalização
Priorização dos pacotes de decisão	NÃO	Objetivação - semi institucionalização
Aplicação dos recursos	NÃO	Objetivação - semi institucionalização
Acompanhamento do OBZ	NÃO	Objetivação - semi institucionalização

Fonte: Elaboração própria.

4.3. Estágio de institucionalização das funções do orçamento

Nesta fase foram analisadas as categorias e o processo orçamentário de acordo com Frezati et al. (2011). A ausência de integração entre o planejamento estratégico com o orçamento possibilita problemas como: falhas na organização do processo orçamentário (GARRISON e NOREEN, 2000; NEELY et al., 2001), a constituição de reservas orçamentárias (DAVILA e WOUTERS, 2005; MERCHANT, 1985; OTLEY, 1985; VAN DER STEDE, 2000), utilização de dados histórico nas estimativas (BURROWS; SYMER, 2000; HAYES e CRON, 1998), comportamentos disfuncionais (HANSEN e MOWEN, 2001; HOFSTEDE, 1967; LUKKA, 1988; ONSI, 1973) e um grau de realidade baixo (HANSEN e MOWEN, 2001; MERCHANT, 1985; VAN DER STEDE, 2001; WELSCH; HILTON; GORDON, 1988; YUEN, 2004).

O sistema de informação utilizado, embora eficiente para a geração de relatório e comparação do real versus orçado, ainda apresenta dificuldades para alguns gestores. Os coordenadores financeiros são os profissionais que mais utilizam a ferramenta e defendem a mesma como um instrumento de grande importância, pois possibilita acesso a informação confiável para apoio na tomada de decisão. A falta de utilização do sistema pelos gestores do grupo diretivo, afeta diretamente as metas estabelecidas pela diretoria da empresa, podendo gerar novos problemas como a baixa participação no processo (BROWNELL, 1982; CHENHALL, 1986; HOPWOOD, 1972; KENIS, 1979; SHIELDS; SHIELDS, 1998) e fragilidade na organização do processo orçamentário (GARRISON; NOREEN, 2000; NEELY et al., 2001).

Foi verificado ainda que a resistência a mudança na organização é um dos fatores que mais inibem a utilização do OBZ como ferramenta de controle gerencial. De acordo com um dos entrevistados, a metodologia do OBZ é um risco para empresa, pois pode ocasionar erros e falta de alguma informação no decorrer desse processo. No momento da execução e a avaliação do orçamento, muitos gestores apresentaram o mesmo questionamento. Esse comportamento foi justificado pela falta de controle e

acompanhamento do real versus orçado. O quadro abaixo apresenta as fases do processo de institucionalização do orçamento na organização e se a mesma já foi institucionalizada e ainda em qual etapa da institucionalização se enquadra de acordo com o processo de institucionalização propostos por Tolbert e Zucker (1999).

Quadro 4: Estágio da institucionalização das fases do orçamento

Fases do Processo	Institucionalização	Etapas (TOLBERT e ZUCKER, 1999)
Planejamento Orçamentário	NÃO	Objetivação - semi institucionalização
Elaboração do orçamento	SIM	Sedimentação – total institucionalização
Execução orçamentária	SIM	Sedimentação – total institucionalização
Controle orçamentário	NÃO	Objetivação - semi institucionalização
Avaliação	NÃO	Objetivação - semi institucionalização

Fonte: Elaboração própria.

4.4. Análise dos fatores impactantes ao OBZ

Como plano de coleta de dados, com intuito de auxiliar no objetivo geral da pesquisa, foram realizadas entrevistas com o setor de orçamento e custos, coordenadores financeiros e o diretor de administração e finanças, visto que estão ligados diretamente com o processo orçamentário da organização. Os entrevistados possuem média de idade de 38 anos, sendo 5 homens e 3 mulheres, média de 15 anos na organização e média de 8 anos na função atual. A formação é variada, sendo 2 graduados em ciências contábeis, 5 com especializações na área de atuação, voltadas para administração, gestão e finanças e 1 mestre em finanças. Esses fatores evidenciam que os entrevistados possuem capacidade para gerenciar o orçamento, principalmente pela experiência na função e conhecimento da organização.

De acordo com as entrevistas, três coordenadores financeiros e dois analistas de orçamento e custos responderam que é necessário obter o histórico de informações anteriores para ter um referencial para elaboração do orçamento. A maior dificuldade encontrada na elaboração, implantação e execução do orçamento apontada pelo gestor de orçamento e custos, foi o abandono de dados histórico para produção do orçamento, projetos e atividades para cumprir a meta definida pela diretoria. De acordo com o coordenador financeiro na superintendência São Paulo, a maior dificuldade apontada é o prazo para elaboração e falta de comunicação das metas.

Corroborando com o coordenador, o diretor de administração e finanças, evidenciou que o cumprimento dos prazos é um grande desafio, visto que o orçamento não é um processo diário da maioria das áreas. O entrevistado acrescenta ainda a importância do conhecimento de mercado em que a empresa está inserida para facilitar o processo. Ao

serem questionados sobre a possibilidade de trabalhar com valores orçados sem corrigi-los, os entrevistados responderam que existe a possibilidade de trabalhar com o orçamento sem alteração, levando em consideração uma economia equilibrada. Quando ocorre erros ou esquecimento de alguma despesa no processo de elaboração, o ideal é a adequação, fazer sacrifícios, se possível, de outras despesas para que a meta seja alcançada. Apenas um dos entrevistados respondeu de forma contrária, pois segundo o mesmo, o orçamento já é elaborado visando sempre a eliminação de tudo o que não é necessário, por esse motivo quando fatores externos influenciam nos valores realizados, é quase impossível o cumprimento das metas.

Outro fator questionado foi a utilização das justificativas das variações orçamentárias para apoio a tomada de decisão. Todos os entrevistados afirmaram que as variações orçamentárias auxiliam no planejamento, visto que as variáveis apresentadas podem mudar decisões futuras. De acordo com o coordenador financeiro do Espírito Santo o OBZ é mais eficiente que o Orçamento Tradicional, pois é orçado apenas o necessário para funcionamento dos setores. Do contrário, as áreas ficam na zona de conforto, utilizando o mesmo orçamento do ano anterior, mesmo que, esse não tenha sido utilizado, gerando a possibilidade de reservas orçamentárias. O diretor de administração e finanças evidenciou que o OBZ exige mais tempo e é mais crítico. Para que o orçamento seja de fato mais eficiente, exige-se uma mudança muito grande na cultura orçamentaria da empresa, pois a anos a utilização do orçamento tradicional na organização gera uma resistência a mudanças muito grande e exige ainda um trabalho dispendioso da administração, além do investimento em treinamentos.

Para o gerente de orçamento e custos o OBZ é mais eficiente pois otimiza gastos e evidencia ineficiências existentes. Além disso, torna as metas de receitas mais desafiadoras. Para as coordenadoras financeiras da Bahia e São Paulo, o orçamento tradicional é mais eficiente, que a elaboração do OBZ, segundo elas, durante a elaboração do orçamento tradicional, a gestão ao utilizar a base histórica retira apenas os pontos negativos que atrapalharam a geração de lucro, além de facilitar o processo de elaboração.

Outro fator analisado são as vantagens proporcionadas pelos dois tipos de orçamento. As vantagens do OBZ foram consideradas essenciais para a organização, pois estão relacionadas as expectativas esperadas pelos gestores da organização, focada em metas e objetivos, auxiliando na toma de decisões, contribuindo ainda para redução de atividades que não agregam valor para a organização. Quando questionados sobre as desvantagens apresentadas e de contrapartida, os benefícios que poderia gerar à

organização, a maioria dos gestores defenderam que certos riscos são necessários, desde que esses gerem resultados significativos à organização. Embora o tempo seja considerado um dos fatores mais desfavoráveis na utilização do OBZ, seis entrevistados defenderam que o tempo gasto na elaboração é compensado, pois a ferramenta proporciona uma forma eficiente de redução de custo. A exigência de treinamentos e conhecimento não é considerado uma desvantagem para a empresa, pois permite compreender o processo como um todo, trazendo maior clareza e benefícios a tomada e decisão.

Observou-se que o processo orçamentário é impactado por cinco categorias com seus respectivos fatores (Frezatti, et al., 2011) que foram analisados e classificados como “estimuladores” ou “inibidores” do processo orçamentário. Nos quadros a seguir, a coluna “Como é” (plano real) refere-se aos dados obtidos nas entrevistas e por meio da observação participante. A coluna “Como deveria ser” (plano teórico) faz referência ao que a literatura menciona sobre determinada categoria/fator.

Quadro 5: Categoria organização e estrutura do processo orçamentário

Categoria	Fatores	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Como é		Como deveria ser	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
Estrutura do Processo Orçamentário	Indicadores de desempenho	Definição de indicadores que evidenciem relações de causa e efeito das atividades da organização.		X		X
	Definição de papéis	Definição clara do papel dos gestores envolvidos no processo orçamentário e de suas responsabilidades.		X		X
	Modificações do ambiente interno e externo	Entendimento dos gestores quanto aos ajustes necessários em decorrência de mudanças macroeconômicas (externo) e nas estratégias da organização (interno).	X			X
	Treinamento	Capacitação dos envolvidos no processo em termos de sustentação teórica e prática adequada para apoiar os procedimentos práticos, inclusive para a adequada utilização das ferramentas sistêmicas disponíveis.	X			X

Fonte: Elaboração Própria

A estruturação e divulgação da agenda do processo orçamentário (planejamento, execução e controle), definida pela diretoria são passadas aos coordenadores e gestores financeiros por meio de reuniões e notas técnicas do setor de orçamentos e custos. Muito embora sejam encaminhadas a todos os envolvidos, o coordenador financeiro da

superintendência São Paulo, destacou que a comunicação de mudanças e alterações do planejamento é falho. Em alguns casos, existe alteração do cenário projetado e a informação não é compartilhada, corroborando com o estudo de Caliman (2014).

Um dos fatos que chamou atenção é que embora o OBZ esteja na fase inicial da implantação, alguns gestores demonstraram não conhecer a sistemática da ferramenta, pois no momento da entrevista foi necessário explicar as principais diferenças da ferramenta em relação ao método tradicional.

O gerenciamento do orçamento é centralizado na matriz da organização, onde são responsáveis pela elaboração de indicadores de desempenho, divulgados apenas aos superintendentes, diretores e presidente da organização. Os gestores e coordenadores financeiros recebem as informações para análise, acompanhamento e justificativa das variações, por meio do sistema *SBPL – Strategic Budget Plan*, além de relatórios para auxiliar o processo. Ao se analisar a categoria de sistema de informação, foram identificados quatro fatores que impactam a institucionalização, embora todos os fatores tenham “estimulado” a utilização do orçamento como ferramenta de apoio a tomada de decisão. A falta de utilização do sistema por alguns gestores é um fator que deve ser considerado, pois os coordenadores financeiros que utilizam o sistema com mais frequência, afirmaram que o sistema é essencial nas análises e no processo diário de avaliação. Entretanto, os gestores de centro de custos em alguns casos não utilizam e não conhecem a ferramenta de fato, apesar de tê-lo a disposição.

Quadro 6: Categoria sistema de informação

Categoria	Fatores	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Como é		Como deveria ser	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
Sistemas de Informação	Disponibilidade de Informação	Geração e fornecimento de informações adequadas às demandas dos diretores.		X		X
	Ferramentas de Sistemas	<i>Hardware</i> adequado às necessidades e <i>Softwares</i> integrados, incluindo ferramentas para extração de dados, projeções e simulações (quantitativas e financeiras) e geração de relatórios.		X		X
	Tempestividade da Informação	Fornecimento das informações de forma oportuna (momento adequado).		X		X
	Qualidade da Informação	Informações fidedignas e confiáveis.		X		X

Fonte: Elaboração Própria

Na categoria comunicação foram identificados quatro fatores. Verificou-se falha na comunicação e falta clareza na definição das premissas e objetivos das metas orçamentárias, isto porque alguns entrevistados apresentaram respostas divergentes sobre o mesmo assunto, corroborando com os achados de Caliman (2014) e Junqueira et al. (2015). As superintendências mais distantes da matriz, onde são realizadas as reuniões e definições, sentem-se prejudicadas, pois as alterações que ocorrem nas definições no decorrer do planejamento não são compartilhadas por completo, afetando o processo orçamentário.

Quadro 7: Categoria comunicação

Categoria	Fatores	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Como é		Como deveria ser	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
Comunicação	Comunicação Top-Down	Clareza na comunicação de cima para baixo.	X			X
	Clareza dos Objetivos	Clareza na comunicação dos objetivos de curto prazo.	X			X
	Comunicação entre o setor de orçamento e custos e os CAF'S	Integração e cooperação.	X			X
	Comunicação das Metas e Diretrizes	Comunicação eficaz das metas e diretrizes estabelecidas.	X			X

Fonte: Elaboração Própria

O setor de orçamento e custos, encontra dificuldades no levantamento de informações referentes às variações orçamentárias das superintendências com os CAFs (Coordenador Administrativo e Financeiro). As informações enviadas, muitas vezes não são fidedignas ou confiáveis, dificultando a análise dos indicadores de desempenho, convergindo assim com os estudos de Frezatti et al. (2008) e Yuen (2004). Entretanto, os CAF's destacaram que a dificuldade no levantamento das informações se deve ao fato dos lançamentos serem efetuados sem o conhecimento deles e que passam a ter conhecimento

do fato apenas durante o fechamento, o que afeta diretamente o controle interno e por consequência o levantamento das informações.

Quadro 8: Categoria reserva orçamentária

Categoria	Fatores	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Como é		Como deveria ser	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
Constituição de Reservas Orçamentárias	Insegurança	Incertezas quanto ao futuro e aos procedimentos de gestão adotados conjuntamente com o orçamento.	X		X	
	Reservas orçamentárias	Constituição de reservas orçamentárias para “manobras de gestão”	X		X	

Fonte: Elaboração Própria

A insegurança na elaboração do orçamento, de acordo com um dos coordenadores, é uma das maiores dificuldades enfrentadas na elaboração do orçamento, pois muitos gestores querem manter o orçamento do ano anterior mesmo que não tenham utilizado, tudo para manter uma margem de segurança em caso de uma eventualidade. Essa prática interfere diretamente no alcance de metas da organização. As reservas orçamentárias, muitas vezes, interferem no acompanhamento da gestão dos núcleos operacionais, uma vez que, na avaliação de desempenho, estas “folgas” ou “margens de segurança”, podem mascarar alguns índices de desempenho. Desta forma, as reservas orçamentárias inibem a utilização do OBZ como ferramenta de controle gerencial, corroborando com os estudos de Frezatti et al. (2008) e Junqueira et al. (2015).

Quadro 9: Categoria cultura de planejamento

Categoria	Fatores	Descrição	Impacto sobre a Institucionalização			
			Como é		Como deveria ser	
			Inibe	Estimula	Inibe	Estimula
Cultura de Planejamento	Cultura do planejamento orçamentário	Conjunto de crenças e valores.		X		X
	Cultura de rigidez	Dificuldade em lidar com mudanças ambientais e ajustar o orçamento.	X		X	
	Impessoalidade	Cultura política para a solução de questões relacionadas ao processo orçamentário.	X		X	
	Cultura do controle	Cultura do controle das metas.		X		X

Fonte: Elaboração Própria

A cultura orçamentária foi um dos fatores mais citados. De fato, é o maior inibidor da institucionalização do OBZ, segundo os estudos de Caliman (2014) e Junqueira et al. (2015). De acordo com o diretor de administração e finanças mudar uma cultura há quase quarenta anos, já totalmente institucionalizada na organização é um dos maiores desafios. A cultura do orçamento tradicional cria barreiras para novas regras e gera resistência a mudanças. Ficou claro, no momento da entrevista, o desconforto de alguns gestores na utilização do OBZ, apontando o orçamento tradicional como mais próximos da realidade, pois assim, ficam na zona de conforto.

Um exemplo observado durante a pesquisa foi a afirmação do gestor de orçamento e custos de que o envio das planilhas contendo dados históricos, ocorre apenas para compilação das informações. Alguns gestores afirmaram utilizar na elaboração do orçamento, as planilhas de solicitação orçamentária, pois sem a utilização da ferramenta existiria risco de erros no processo. Dessa forma, a cultura de planejamento existente acaba por inibir a institucionalização do processo orçamentário com a utilização do OBZ.

4.5. Fatores inibidores do OBZ

A não institucionalização do orçamento gera possibilidades de fatores que estimulam e inibem o processo orçamentário. Identificou-se cinco categorias que influenciaram a institucionalização do orçamento na organização e quatorze fatores inibidores do processo orçamentário. No quadro a seguir é possível visualizar os fatores inibidores e constatações encontradas:

Quadro 10 – Visão geral das constatações do estudo.

Categorias	Fatores	Constatação
Estrutura do Processo Orçamentário	Configuração e gestão do processo orçamentário	<ul style="list-style-type: none"> • Gerenciamento do orçamento é centralizado na Matriz. • Embora seja realizada a divulgação das metas, as superintendências distantes da matriz, ficam prejudicadas, pois nem todas as informações são compartilhadas.
	Definição de critérios de planejamento	<ul style="list-style-type: none"> • Gerenciamento do orçamento é centralizado na Matriz da organização.
	<i>Feedback</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Embora exista Controle do Real x Orçado, não são realizados feedbacks para alinhamento das variações.
	Cenário	<ul style="list-style-type: none"> • Cultura de planejamento e controle inexistentes.
	Indicadores de desempenho	<ul style="list-style-type: none"> • Mensalmente é publicado os indicadores de desempenho para a diretoria e o conselho da organização, entretanto as análises e aberturas, em alguns casos, são falhas, pois, a falta de controle orçamentário dificulta o levantamento das informações.

	Modificações do ambiente interno e externo	• Dificuldade de visualizar as mudanças da organização ou até mesmo em adotá-las. A não institucionalização do orçamento base zero é um grande exemplo deste comportamento.
	Treinamento	• Não é realizado treinamento para entendimento do processo orçamentário.
Comunicação	Comunicação Top-Down	Falta clareza na comunicação.
	Clareza dos Objetivos	Falta clareza na comunicação.
	Comunicação entre o setor de orçamento e custos e os CAF'S	Falta clareza na comunicação, integração e cooperação.
	Comunicação das Metas e Diretrizes	Falta clareza na comunicação.
Constituição de Reservas Orçamentárias	Insegurança	Insegurança nas informações e justificativas apresentadas.
	Reservas orçamentárias	Constituição de reservas orçamentárias como "margem de segurança" e "mascarar resultados".
Cultura de Planejamento	Cultura do planejamento e controle orçamentário	A organização não possui uma cultura de planejamento e controle efetivo, além de uma grande resistência a mudança na organização.

Fonte: Elaboração própria.

5. CONCLUSÕES

A presente pesquisa teve como objetivo principal analisar os fatores que inibem a institucionalização do OBZ como instrumento de controle gerencial na empresa de transporte de passageiros. O método de pesquisa adotado foi o estudo de caso com corte transversal e avaliação longitudinal. A pesquisa é de natureza qualitativa. Os instrumentos de coleta de dados utilizados foram: entrevista semi-estruturada, observação participante e análise de conteúdo. Foram entrevistados oito profissionais, sendo um diretor de administração e finanças, três coordenadores administrativos financeiros, um gerente, um supervisor e dois analistas de orçamento e custos.

A metodologia mostrou-se relevante e o trabalho apresentou-se um estudo perspicaz, pois a entrevista semiestruturada e a observação participante evidenciaram os fatores que influenciam o processo de institucionalização do OBZ na organização estudada, permitindo compreender e evidenciar as dificuldades e a postura dos gestores diante de um instrumento de controle e apoio a tomada de decisão. A análise de dados foi capaz de demonstrar detalhadamente todo o processo da organização estudada, além de esclarecer o papel de cada participante deste processo.

A análise de dados mostrou que existe uma grande resistência a mudança na organização. Ficou evidente o desconforto para elaboração do orçamento sem utilização de dados históricos. A insegurança no momento da elaboração gera fatores inibidores como a reserva orçamentária, onde são criadas margens de segurança para eventualidades,

interferindo diretamente nas metas definidas pela organização. A falta de conhecimento da ferramenta e de seus benefícios pode ser a principal causa desse comportamento

Constatou-se falha na comunicação durante o processo orçamentário. Existência de falta de clareza na definição das premissas e objetivos das metas orçamentárias, gerando assim, falha no processo orçamentário como um todo. Estas falhas afetam as análises e os levantamentos de justificativas das variações orçamentárias e, por consequência, acabam afetando a tomada de decisão. Foi observado que, embora a organização tenha o interesse em continuar utilizando o OBZ na organização, as etapas foram institucionalizadas apenas na teoria, pois na prática, de acordo com Tolbert e Zucker (1999), a organização está no estágio de objetivação da institucionalização.

Conforme evidenciado, por meio das constatações apresentadas, o OBZ não foi institucionalizado e ainda não é utilizado como ferramenta de controle gerencial. Assim a função principal do orçamento é ocultada, de forma que sua utilização é apenas simbólica, podendo ser considerada um “critério cerimonial de valor”, convergindo assim com o estudo de Caliman (2014) e Junqueira et al. (2015) e Caliman et al. (2016). Verificou-se que a organização realizou um planejamento de institucionalização do OBZ, visando o processo de melhoria contínua, por meio do ciclo de planejamento. Desta forma, todos os pontos levantados como inibidores nesta pesquisa estão sendo analisados pela gestão da empresa para implementação de “correções”.

Futuras pesquisas podem investigar se as “correções” implementadas de alguma forma surtiram efeito e se houve avanços quanto aos fatores analisados. Sugere-se ainda, que sejam elaborados estudos voltados à cultura organizacional e sua influência no processo orçamentário, pois assim pode-se contribuir ainda mais para o entendimento da prática orçamentária das organizações privadas que, em sua maioria, possuem práticas e rotinas que podem influenciar a utilização do orçamento como ferramenta de controle gerencial.

REFERÊNCIAS

ABERNETHY, M. A.; BROWNELL, P. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. **Accounting, organizations and society**, Rio de Janeiro, v. 24, n.3, p. 189–204, apr.1999.

ACKOFF, R. **A guide to controlling your corporation's future**. New York: John Wiley, 1984.

AGUIAR, A. B.; FREZATTI, F. Escolha da estrutura apropriada de um sistema de controle gerencial: uma proposta de análise. **Revista de educação e pesquisa em contabilidade**, Brasília, v.1, n.3, art.2, p. 21-44, set./dez.2007. Disponível em: <<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/14/16>>. Acesso em: 29 maio 2016.

- ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Trad. L.de A. Rego e A. Pinheiro. Lisboa: Edições 70, 2006.
- BECWAR, G. E.; ARMITAGE, J. L. Zero-base budgeting: is it really dead? **The Ohio CPA journal**, Ohio, v.48, n.4, p.52-54, 1989.
- BIRNBERG, J. G.; SNODGRASS, C. Culture and control: a field study. **Accounting, Organizations and Society**, v.13, n.5, p. 447-464, 1988.
- BOFF, M. L.; BEUREN, I. M.; GUERREIRO, R. Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do estado de Santa Catarina. **Revista organizações e sociedade**, Salvador, v.15, n.46, p. 153-174, jun./set.2008. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/osoc/v15n46/08.pdf>>. Acesso em: 29 maio 2016.
- BOGDAN, R.; TAYLOR, S. J. **Introduction to qualitative research methods**. New York: John Wiley e Sons, 1975.
- BORNIA, A. C.; LUNKES, R. J. Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário. **Contabilidade vista e revista**, Belo Horizonte, v.18, n.4, p. 37-59, out./dez.2007. Disponível em: <<http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/339/332>>. Acesso em: 29 maio 2016.
- BROOKSON, S. **Como elaborar orçamentos**. São Paulo: Publifolha, 2000.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. In: **Management Accounting Research**. Rio de Janeiro: Elsevier. v. 11, p. 3-25, 2000.
- BURROWS, G.; SYME, B. **Zero-Base Budgeting: Origins and Pioneers**. Journal of Accounting, Finance, and Business Studies, v. 36, n. 2, p. 226-241, 2000. Disponível em: <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1467-6281.00061/abstract?jsessionid=6B0F1D84BFD21A67C5D0C5766AE2CBDC.f02t03>> Acesso em: 29 maio 2016.
- CALIMAN, D.R. **Fatores que inibem a institucionalização do orçamento como ferramenta de controle gerencial em uma IFES**. 2014.125 f. Dissertação (Mestrado em administração) – Centro de Ciências Jurídicas e econômicas. Universidade Federal do Espírito Santo. Vitória. 2014. Disponível em: <<http://repositorio.ufes.br/bitstream/10/1179/1/Dissertacao.Douglas%20Roriz.texto.pdf>>. Acesso em: 29 maio 2016.
- CHENHALL, R. H. Management Control Systems Design Within its Organizational Context: Finding from Contingency Based Research and Directions for the Future. **Accounting, Organization and Society**, nº 28, p. 127 – 168, 2003.
- COVALESKI, M. A. Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. **Journal of Management Accounting Research**, v.15, 1, p. 3-49, july./sept. 2003.
- DAFT, R. L. **Teoria e projeto das organizações**. 6. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1997.
- DAVILA, A.; WOUTERS, M. Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. **Accounting, Organizations and Society**, v.30, n.7-8, p.587-608, oct./nov. 2005.
- DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. In: _____. **American Sociological Review**, v. 48, n.2. apr. 1983. p.147-160.
- ETHERINGTON, L.; TJOSVOLD, D. Managing budget conflicts: contribution of goal interdependence and interaction. **Canadian Journal of Administrative Sciences**, v.15, n. 2, p. 142-151, june.1998.

FERNANDES, A. P. **Implantação do orçamento base zero comparado ao orçamento base histórico em empresa de internet**. 2012. 10f. Monografia (Especialista em gestão estratégica e finanças e controladoria) - Instituto brasileiro de gestão de negócios, Porto Alegre, jan. 2012. Disponível em: <<http://docplayer.com.br/4985224-Implantacao-do-orcamento-base-zero-comparado-ao-orcamento-base-historico-em-empresa-de-internet.html>>. Acesso em: 30 maio 2016.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis. **Management Accounting Research**, v.20, n.4, p. 263-282, dec.2009.

FREEMAN, C.; PEREZ, C. Structural crisis of adjustment: business cycles and investment behaviour. In: DOSI, G. et al. **Technical change and economic theory**. London: Pinter publishers, 1988. p.38-66. Disponível em: <<http://www.carlotaperez.org/downloads/pubs/StructuralCrisesOfAdjustment.pdf>>. Acesso em: 30 maio 2016.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. _____. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. _____. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FREZATTI, F.; NASCIMENTO, A.R.; JUNQUEIRA, E.; RELVAS, T.R.S. Processo orçamentário: uma aplicação da análise substantiva com utilização da Grounded Theory. **Revista O&S** - Salvador, v.18, n.58, p.445-446, Julho/Setembro, 2011.

FREZATTI, F. RELVAS, T. R. S. JUNQUEIRA, E. NASCIMENTO, A. R. YADOMARI, J. C. Críticas ao Orçamento: Problemas com o Artefato ou a Não Utilização de uma Abordagem Abrangente de Análise? **XXXII Enanpad** - Rio de Janeiro, p. 1 - 17, 2008.

FREZATTI, F. RELVAS, T. R. S. JUNQUEIRA, E. NASCIMENTO, A. R. YADOMARI, J. C. Críticas ao Orçamento: Problemas com o Artefato ou a Não Utilização de uma Abordagem Abrangente de Análise? **ASAA - Advances in Scientific and Applied Accounting**, v.3, n.2, p. 190 - 216, 2010.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade Gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GERREIRO, R. C. A.; PEREIRA, F. FREZATTI. Evaluating management accounting change according to the institutional theory approach. **Journal of Accounting & Organizational change**, v. 2, n. 3, p. 196 - 228, 2006.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. **Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GRANDLUND, M. Towards explaining stability in and around management accounting systems. **Management Accounting Research**, Rio de Janeiro: Elsevier. v. 12, n.2, p. 141-166, june.2001.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de Custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira, 2001.

HANSEN, S. C.; OTLEY, D. T.; VAN DER STEDE, W. Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. **Journal of Management Accounting Research**, v.15, p. 95-116.2003.

HANSEN, S. C.; VAN DER STEDE, W. A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. **Management Accounting Research**, v. 15, n.4, p. 415 - 439, dec.2004.

HAYES, R.B.; CRON, W.R. Changes in Task Uncertainty Induced by Zero-Base

Budgeting: using the thompson and hirst models to predict dysfunctional behaviour. **Abacus**, vol.24, no. 2, p.145 - 161, 1988.

HERBERT, J. L. **Experiences in Zero-Base-Budgeting**. New York: Petrocelli, 1977.

- HODLOFSKI, C. Zero-base budgeting: a tool for cutting back. **The Bottom Line: Managing Libraries Finance**. v.5, n.2, p. 13-19, 1992.
- HOFSTEDE, G. **The Game of Budget Control**. Assen, Van Gorcum, 1967.
- HOPWOOD, A. An Empirical Study of The Role of Accounting Data In Performance Evaluation. **Journal of Accounting Research**, vol.10, p.156 – 182, 1972.
- ISHISAKI, N. **A utilização do Orçamento Empresarial: um estudo em empresas da região do Vale do Paraíba- SP**. 2003. 183 f. Dissertação (Mestrado em administração de empresas) - Departamento de economia, contabilidade, administração e comércio exterior, Universidade de Taubaté, Taubaté, 2003. Disponível em: <<http://ppga.com.br/mestrado/2003/ishisaki-norio.pdf>>. Acesso em: 29 maio 2016.
- JUNQUEIRA, E. R. M.; OYADOMARI, J. C. T.; MORAES, R. O. Reservas orçamentárias: um ensaio sobre os fatores que levam a sua constituição. **Revista Contexto**, Porto Alegre, v. 10, n. 17, p. 31 – 42, 1.sem.2010.
- JUNQUEIRA, E. R. M.; CALIMAN, D.R.; PASCUCI, L.M.; GONZAGA, R.P.; FREZATTI, F. Academia Prática o Que Ensina? Análise da Institucionalização do Processo Orçamentário em Uma Ifes. **XXXIX Encontro da ANPAD**, Belo Horizonte, 2015.
- KENIS, I. Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance. **The Accounting Review**, 54(4), p. 707 – 721, 1979.
- KILFOYLE, E.; RICHARDSON, A. Agency and structure in budgeting: thesis, antithesis and synthesis. **Critical Perspectives on Accounting**, v.22, n.2, p.183–199, feb.2011.
- KOSTOVA, T.; ZAHEER, S. Organizational legitimacy under conditions of complexity: the case of the multinational enterprise. **Academy of Management. The Academy of Management Review**. v.24, n.1, p. 64 – 81, jan.1999.
- LUNKES, R. J. **O Manual do Orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas. 2007
- _____. Orçamento base zero: OBZ. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília: CFC, v. 32, n.144, p.53-65, nov./dez. 2003.
- MAXIMIANO, A C A. **Introdução à Administração**. 4. ed. São Paulo: Atlas.1995.
- MEYER, J.W.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, Chicago, v.83, n. 2, p. 340-363. sept. 1977.
- _____. _____. In: DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: The University of Chicago Press,1991.p. 41-62.
- MINAYO, M. C. S.; SANCHES, O. Quantitativo-qualitativo: oposição ou complementaridade? **Caderno de saúde pública**, Rio de Janeiro, v.9, n.3, p. 239-262, jul./set.1993.
- MORAES J. R. de.; SÁ, C. A. **O orçamento estratégico: uma visão empresarial**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.
- MORAIS, S. M. L.; SILVA, A. C. A prática gerencial das instituições federais de ensino superior avaliadas em cinco dimensões. **Revista Meta: Avaliação**, Rio de Janeiro, v.3, n.7, p. 95-108, jan./abr. 2011.
- NEELY, A.; SUTCLIFF, M.R.; HEYNS, H.R. **Driving Value Through Strategic Planning and Budgeting**. New York: Accenture, 2001.
- ONSI, M. Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack. **The accounting Review**, vol.48, 3, p.535-548, 1973.

- OTLEY, D. The contingency theory of managerial accounting: achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, v.5, n.4, p. 413-428, 1980.
- OYADOMARI, J. C et al. 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**, Ribeirão Preto, v.2, n.2, p. 55-70, jan./abr., 2008.
- PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de Informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- _____. **Controladoria Avançada**. São Paulo: Cengage Learning, 2010.
- _____. **Controladoria Estratégica e Operacional**. São Paulo: Pioneira, 2005.
- PADOVEZE, C. L.; TARANTO, F.C **Orçamento Empresarial: novos conceitos e técnicas**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.
- PASSARELLI, J.; BOMFIM, E. A. **Orçamento Empresarial: como elaborar e analisar**. São Paulo: IOB – Thomson, 2004.
- PEREIRA, C. A.; GUERREIRO, R. Avaliação do processo de mudança da contabilidade gerencial sob o enfoque da teoria institucional: o caso do Banco do Brasil. In: ENANPAD, 2005, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ENANPAD, p. 1-16, 2005.
- PREMCHAND, A. Temas e questões sobre a gestão da despesa pública. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v.49, n.2, p.56-82, abr./jun.1998.
- PYHRR, P. A. **Orçamento base zero: um instrumento prático para avaliação das despesas**. Rio de Janeiro: Interciência; 1981.
- QUIVY, R., Campenhoudt, L. V.. **Manual de Investigação em Ciências Sociais**. Lisboa: Gradiva; 1995.
- REIS, C. Z. T. **Estágios da Institucionalização do Modelo de Alocação de Recursos Orçamentários das Universidades Federais Brasileiras**. 2011. 175 f. Dissertação (Mestrado em administração), Universidade Federal de Viçosa, Viçosa, 2011. Disponível em: <<http://alexandria.cpd.ufv.br:8000/teses/administracao/2011/238128f.pdf>>. Acesso em: 29 maio 2016.
- REZENDE, A. J. **Um Estudo Sobre o Processo de Desinstitucionalização das Práticas Contábeis de Correção Monetária em Empresas Brasileiras**. 2009. 206f. Tese (Doutorado em contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-03092009-112111/pt-br.php>>. Acesso em: 30 maio 2016.
- RICHARDSON, R. J. et al. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3.ed. São Paulo: Atlas.
- SÁ, C. A.; MORAES, J. R. **O Orçamento Estratégico: uma visão empresarial**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.
- SANTANA, G. A. S.; COLAUTO, R. D. Institucionalização de instrumentos gerenciais: o caso de uma organização do setor elétrico. In: ENCONTRO DA ANPAD, 34., 2010, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, set.2010. p. 1-17. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2010/CONT/2010_CON1879.pdf>. Acesso em: 29 maio 2016.
- SCHUBERT, P. **Orçamento Empresarial Integrado**. Rio de Janeiro: LTC, 1985.
- SHIELDS, J.; SHIELDS, M. Antecedents of participative budgeting. **Accounting, Organizations and Society**, Rio de Janeiro, v.23, n.1, p. 49-76, jan.1998.

- SILVA, A. C. **Caracterização do uso de sistemas de controle orçamentário**: estudo de caso multi-caso. 2004. 100 f. Dissertação (Mestrado em ciências contábeis) - Faculdade de economia, administração e contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-24082005-235137/pt-br.php>>. Acesso em: 30 maio 2016.
- SOUZA, P. R. P.; BARBALHO, C. R.; LIMA, P. N. R. O orçamento Base Zero como instrumento de gestão. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17., 2010, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: Associação brasileira de custos, nov.2010. p.1.14. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/819/819>>. Acesso em: 30 maio 2016.
- SPRADLEY, J. P. **Participant Observation**. New York: Holt, Rinehart and Winston, 1980
- TAKASHINA, N.T.; FLORES, M.C.X. **Indicadores da Qualidade e do Desempenho**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1996.
- TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A institucionalização da teoria institucional. In: CLEGG, S.R.; HARDY, C.; NORD, W. R.; CALDAS. M.; FACHIN, R.; FICHER, T. **Handbook de Estudos Organizacionais: modelos e novas questões em estudos organizacionais**. v.1. São Paulo: Atlas, 1999. p.196 – 219.
- _____. _____. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R.; CALDAS, M.; FACHIN, R.; FICHER, T. **Handbook de Estudos Organizacionais: modelos e novas questões em estudos organizacionais**. v. 1. São Paulo: Atlas, 2006.
- TRIVINOS, A. N. S. **Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.
- WELSCH, G. A. **Orçamento Empresarial**. Trad. Antônio Zoratto Sanvicente. 4. ed.- São Paulo : Atlas, 1983.
- WELSCH, G.A. HILTON, R.W. GORDON, P.N. **Budgeting: profit planning and control**. 5a. ed. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1988
- YIN, R. K. **Estudo de Caso**: planejamento e métodos. 3.ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- YUEN, D.C.Y. Goal characteristics, communication and reward systems, and managerial propensity to create budgetary slack. **Managerial Auditing Journal**, Candá, v. 19, n.4, p. 517-532, 2004.

Thamyris Lourenço Ferreira

Graduada em Ciências Contábeis pela Católica de Vitória Centro Universitário (UCV).
(thamyrislourenco@hotmail.com)

Douglas Roriz Caliman

Mestre em Administração pela Universidade Federal do Espírito Santo (UFES). Professor do Departamento de Ciências Contábeis da Católica de Vitória Centro Universitário (UCV).
(douglasufes@yahoo.com.br)