

José Luiz Vailatti

**CARACTERÍSTICAS DO PROCESSO DE
INSTITUCIONALIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE ORÇAMENTO
EM UMA CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, Área de Concentração: Controladoria.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Fabrícia Silva da Rosa

Florianópolis
2017

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Vailatti, José Luiz

Características do processo de institucionalização das práticas de orçamento em uma concessionária de veículos / José Luiz Vailatti ; orientadora, Fabricia Silva da Rosa - Florianópolis, SC, 2017.

164 p., 21 cm.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócioeconômico. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade.

Inclui referências.

1. Teoria institucional. 2. Práticas de orçamento. 3. Pressões institucionais. I. Rosa, Fabricia Silva da. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

José Luiz Vailatti

**CARACTERÍSTICAS DO PROCESSO DE
INSTITUCIONALIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE ORÇAMENTO
EM UMA CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS**

Esta dissertação foi julgada adequada para obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade, área de concentração: controladoria** e aprovada em sua forma final do Programa de Pós Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 05 de Abril de 2017.

Professora Dr^a. Ilse Maria Beuren
Coordenadora do Programa de Pós Graduação em Contabilidade
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Banca Examinadora:

Presidente: Prof^a Dr^a. Fabrícia Silva da Rosa
Orientadora
Universidade Federal de Santa Catarina- UFSC

Membro Externo: Prof^a Dr^a. Márcia Zanievicz Silva
Universidade Regional de Blumenau

Membro: Prof. Dr. Carlos Eduardo Facin Lavarda
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Membro: Prof. Dr. Luiz Alberton
Universidade Federal de Santa Catarina

Dedico este trabalho à minha esposa
Suélen e aos meus filhos Pedro
Henrique e Bernardo pela paciência e
pelo incentivo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus que me deu saúde e coragem para enfrentar os momentos difíceis do mestrado. Sem seu amparo e proteção isso tudo não seria possível.

Agradeço o apoio de minha família, em especial minha esposa Suélen que não mediu esforços para que eu pudesse continuar na caminhada, me encorajando e se sacrificando. Este trabalho com certeza só foi possível pelo apoio que tive de minha esposa. Também agradeço aos meus filhos Pedro Henrique e Bernardo e aproveito aqui para pedir perdão pela minha ausência nos últimos 2 anos, os quais me pediam para brincar e não entendiam muitas vezes o porquê de não poder, mas que no futuro entenderão o motivo.

Agradeço aos meus pais Osvaldo e Leoneti Vailatti que me deram a base da minha educação e que sempre me mostraram o caminho da retidão, da honestidade. Apesar das dificuldades da agricultura, permitiram que eu pudesse ir atrás dos meus sonhos e poder estudar. Também aproveito para agradecer aos meus avós maternos Antônio Gustavo Berkenbrock (*in memoriam*) e Catarina Back Berkenbrock (*in memoriam*) que partiram deste mundo durante a elaboração deste trabalho e que nutriam um carinho muito grande por mim e eu por eles. Faço deste trabalho uma homenagem pela vida que tiveram.

Agradeço aos meus sócios José, Nildo, João, Alexandra, Aline, Sandro, Ednei pelo apoio e compreensão nestes dois anos de mestrado. Também agradeço a todos os meus colaboradores que não mediram esforços durante minha ausência para que pudéssemos cumprir as obrigações junto aos nossos clientes.

Agradeço a amiga e coordenadora do curso de Ciências Contábeis do Instituto Fayal de Ensino Superior de Itajaí, Daniela Sanjuan, Instituição esta a qual leciono, pelo apoio incondicional à conclusão deste mestrado.

Agradeço também a empresa objeto deste estudo, que me proporcionou a possibilidade da realização desta pesquisa, me atendendo em todos os momentos necessários, sendo compreensiva com as necessidades da pesquisa, para que eu pudesse construir este trabalho.

Agradeço à professora Dra. Fabrícia Silva da Rosa pela sua orientação, me dando todo o suporte necessário, me amparando nos momentos difíceis da realização deste trabalho. Com sua sensibilidade conduziu este orientando a buscar o máximo e mesmo nas adversidades não desistiu em nenhum momento. Sou muito grato e bastante orgulhoso

de ter sido orientado por uma profissional do gabarito da Professora Fabrícia.

Agradeço ao coordenador anterior do Programa de Pós Graduação em Contabilidade da UFSC, Prof. Dr. José Alonso Borba que me deu todo o apoio ao iniciar no programa, me incentivando e me mostrando os caminhos que deveria seguir para que pudesse concluir o mestrado.

Agradeço também ao professor. Dr. Luiz Alberton que foi o primeiro que me incentivou a concorrer à vaga no programa de Pós Graduação da UFSC, aos Professores Dr. Carlos Eduardo Facin Lavarda, pelo apoio e orientações no processo de pesquisa, à Professora MârciaZanievicz Silva pelas dicas valiosas.

Agradeço também aos Professores Dr. Rogério João Lunkes, Dr. Darci Schnorrenberger, Dra. Valdirene Gasparetto, Dr. Ernesto Fernando Rodrigues Vicente, Dr. Antonio Cezar Bornia, Dr. Altair Borgert pelos ensinamentos durante as disciplinas cursadas e também pelas dicas e conversas durante o processo do mestrado.

E agradeço aos colegas da turma de mestrado, Alessandra, Anastácia, Beatriz, Emanuele, Fabiana, Jhonatan, Julio Cezar, Jonatan, Marcelo Pierri, Marcelo Rosa, Mariana, Myrna, Rodolfo, Rubia, Stephane, Stephanie e Thuine pelo companheirismo e por ter tido a oportunidade de conviver com pessoas com grande capacidade e inteligência.

A felicidade só é verdadeira se for compartilhada.
(Christopher McCandless)

RESUMO

O presente estudo teve por objetivo analisar as características da institucionalização das práticas de orçamento em uma Concessionária de Veículos após um período de tempo desde sua implantação. Foi utilizada a Teoria Institucional e as abordagens da Velha Economia Institucional e da Nova Sociologia Institucional, com os modelos de Burns e Scapens (2000) e Tolbert e Zucker (1999). Para isso desenvolveu-se uma pesquisa exploratória através de um estudo de caso e abordagem qualitativa. Os dados foram coletados por meio de entrevistas junto ao *Controller* da empresa e também aos Gerentes Gerais de Vendas, Pós-Vendas e Administrativo/Financeiro, além de um questionário obtido junto aos gerentes das unidades operacionais da entidade. Posteriormente os dados foram submetidos a análise de conteúdo, com o auxílio do *Software Atlas TI 8.0®*. A empresa em estudo trata-se de uma concessionária de veículos com mais de 60 anos de atuação e que a partir de 2002 implantou um novo sistema de orçamento. O resultado da pesquisa mostrou que a empresa possui um processo estruturado de orçamento e que pela análise do modelo de Burns e Scapens (2000) apresentou de forma clara o processo de institucionalização do orçamento através da codificação, incorporação e reprodução dos princípios institucionais. Identificou-se que as pressões institucionais encontram-se presente e que tem influência direta no processo de institucionalização do orçamento. As pressões externas, exercidas pela montadora influenciaram diretamente no processo de difusão do orçamento, bem como as pressões internas, exercida principalmente por poder e pela confiança na ferramenta. O orçamento possui significado e valor aos envolvidos no processo orçamentário o que torna a ferramenta sedimentada e apresenta baixa resistência dos atores envolvidos no orçamento. O orçamento apresentou impactos positivos sentidos por toda a organização, provando que a ferramenta trouxe benefícios e ajudou no processo de tomada de decisão. Os resultados apresentaram semelhanças com pesquisas anteriores que indicam que o processo de institucionalização tende a ser influenciado por fatores externos e internos à organização. A utilização conjunta das abordagens da Velha Economia Institucional e da Nova Sociologia Institucional mostra ser útil para pesquisas que buscam o entendimento das características do processo de institucionalização na Contabilidade Gerencial, porque avalia em conjunto os fatores externos e internos que afetam diretamente a institucionalização de prática de orçamento. Como pesquisas futuras verifica-se a oportunidade de aprofundar os estudos sobre a integração das abordagens da Velha Economia Institucional e da

Nova Sociologia Institucional, bem como avaliar aspectos de Instituições Externas e Internas, baseados nas pressões institucionais existentes nas organizações.

Palavras-chave: Teoria institucional. Práticas de orçamento. Pressões institucionais.

ABSTRACT

The present study aimed to analyze the characteristics of the institutionalization of budget practices in a car dealership after a period of time since its implementation. Institutional Theory and approaches to the Old Institutional Economy and New Institutional Sociology were used, with the models of Burns and Scapens (2000) and Tolbert and Zucker (1999). For this, an exploratory research was developed through a case study and qualitative approach. The data were collected through interviews with the Controller of the company and also the General Managers of Sales, Post-Sales and Administrative / Financial, as well as a questionnaire obtained from the managers of the entity's operating units. Subsequently the data were submitted to content analysis, with the aid of the *Software Atlas TI 8.0®*. The company under study it is a car dealership with over 60 years of experience and since 2002 implemented a new budget system. The results of the research showed that the company has a structured budget process and that by analyzing the Burns and Scapens model (2000) clearly presented the process of institutionalizing the budget through the codification, incorporation and reproduction of institutional principles. It was identified that institutional pressures are present and that have direct influence in the process of institutionalization of the budget. The external pressures exerted by the automaker directly influenced the process of diffusion of the budget, as well as the internal pressures, exerted mainly by power and confidence in the tool. The budget has meaning and value to those involved in the budget process which makes the tool sedimented and presents low resistance of the actors involved in the budget. The research showed that the budget had positive impacts felt throughout the organization, showing that the tool brought benefits and helped in the decision-making process. The presented results showed similarities with previous researches that indicate that the process of institutionalization tends to be influenced by external and internal factors to the organization. The joint use of the approaches of the Old Institutional Economics and New Sociology Institutional shown to be useful for studies that seek to understand the characteristics of the institutionalization process in Management Accounting, because evaluates together external and internal factors that directly affect the institutionalization of practice budget. As future research there is an opportunity to deepen the studies on the integration of the approaches of the Old Institutional Economy and the New Institutional Sociology, as well as to evaluate aspects of External and Internal Institutions, based on the institutional pressures existing in the organizations..

Keywords: Institutional theory. Budget practices. Institutional pressures.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Resumo do referencial teórico	37
Figura 2- Processos inerentes à institucionalização	42
Figura 3- Dimensão institucional	47
Figura 4- Processo de Institucionalização	49
Figura 5- Enquadramento Metodológico.....	74
Figura 6- Organograma da empresa	79
Figura 7 - Síntese processo de institucionalização do modelo de Burns e Scapens (2000)	106
Figura 8- pressões institucionais que influenciam a difusão do orçamento na empresa.....	112
Figura 9 - Integração da NSI e VEI.....	134

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1- Tempo de casa e tempo de função	90
Gráfico 2- Formação dos gerentes de vendas regionais e de pós-vendas das unidades	91
Gráfico 3- Conhecimento quanto às consequências sobre as metas orçamentárias	105

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Formas de isomorfismo institucional	40
Quadro 2- Estudos anteriores sobre Teoria Institucional na vertente da VEI	61
Quadro 3- Estudos anteriores sobre Teoria Institucional na vertente da NSI	66
Quadro 4- Estudos anteriores sobre práticas de orçamentos	69
Quadro 5- Categorias de análise do processo de institucionalização	76
Quadro 6- Descrição dos instrumentos de coleta de dados entrevista ...	80
Quadro 7 - Protocolo para a realização do estudo de caso	84
Quadro 8 - Fatores que levaram a empresa a adotar práticas de orçamento	93
Quadro 9 - Participação dos Gerentes no processo orçamentário	95
Quadro 10- Rotinas dos gerentes sendo afetadas pelo processo orçamentário.....	97
Quadro 11- Relatórios fornecidos pela empresa.....	98
Quadro 12 - Conhecimento quanto às consequências sobre as metas orçamentárias	104
Quadro 13 - Pressão externa para utilização do orçamento.....	108
Quadro 14 - Tempo de participação no processo orçamentário	113
Quadro 15 - Possibilidade de atingir objetivos sem orçamento	114
Quadro 16 - Orçamento difundido dentro da organização	116
Quadro 17 - Resistência no processo orçamentário.....	117
Quadro 18 - Existência de Grupo de Atores defensores do processo orçamentário.....	118
Quadro 19 – Evidências encontradas na categoria Hábitos, Regras e Rotinas.....	120
Quadro 20 - Evidências encontradas nas categorias de pressões institucionais.....	122
Quadro 21 - Evidências encontradas na categoria institucionalização	125

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Tempo de empresa e tempo na função dos Gerentes Gerais e <i>Controller</i>	89
Tabela 2- Formação Gerentes Gerais e <i>Controller</i>	90
Tabela 3 - Codificação, incorporação e reprodução dos princípios institucionais.....	100
Tabela 4 - Aspectos relativos à pressões institucionais	111
Tabela 5 - Avaliação do estágio de institucionalização do orçamento	115

LISTA DE SIGLAS

BI – *Business Intelligence*

FENABRAVE – Federação Nacional dos Distribuidores de Veículos Automotores

NEI – Nova Economia Institucional

NSI – Nova Sociologia Institucional

PO – Plano Operacional

UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina

VEI – Velha Economia Institucional

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	27
1.1	OBJETIVOS	31
1.1.1	Objetivo Geral.....	31
1.1.2	Objetivos Específicos	31
1.2	JUSTIFICATIVA	32
1.3	ESTRUTURA DO TRABALHO	35
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	37
2.1	TEORIA INSTITUCIONAL	37
2.1.1	A Nova Sociologia Institucional	38
2.1.2	Velha Economia Institucional	43
2.1.3	Limitação e extensão do quadro de Burns e Scapens	51
2.2	PRÁTICAS DE ORÇAMENTO.....	53
2.2.1	Tipos de Orçamento.....	55
2.2.2	Planejamento e elaboração do orçamento	57
2.2.3	Controle Orçamentário	59
2.3	ESTUDOS ANTERIORES SOBRE TEORIA INSTITUCIONAL E PRÁTICAS DE ORÇAMENTO.....	60
2.3.1	Mudanças ocorridas na Contabilidade Gerencial sob a ótica da Teoria Institucional	61
2.3.2	Estudos Anteriores sobre Práticas de Orçamentos.....	69
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	73
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA	73
3.2	OBJETO DE ESTUDO	75
3.3	CONSTRUCTO.....	76
3.4	PROCEDIMENTO DE COLETA DOS DADOS E INSTRUMENTOS DE PESQUISA	78
3.5	PROCEDIMENTO DE ANÁLISE DOS DADOS	82
3.6	PROTOCOLO DE PESQUISA E ÉTICA	83
3.7	LIMITAÇÕES DA PESQUISA	85
4	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS... 87	
4.1	CARACTERÍSTICAS GERAIS DA CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS EM ESTUDO	87
4.2	PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE ORÇAMENTOS.....	91
4.2.1	Codificação, incorporação e reprodução dos princípios institucionais do orçamento	92
4.2.2	Pressões institucionais que influenciam a difusão do orçamento	106

4.2.3	Avaliação do estágio de institucionalização das práticas de orçamento.....	113
4.3	INTEGRAÇÃO DOS RESULTADOS	119
4.4	DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	126
5	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	136
5.1	CONCLUSÕES	136
5.2	RECOMENDAÇÕES.....	139
	REFERÊNCIAS	141
	APÊNDICE A – SOLICITAÇÃO DE ESTUDO DE CASO.....	151
	APÊNDICE B – ROTEIRO DE ENTREVISTA	153
	APÊNDICE C – QUESTIONÁRIO.....	159

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo aborda os aspectos introdutórios da pesquisa, que tem início com a contextualização do problema. Após, é apresentado o objetivo geral e seus respectivos objetivos específicos, e posteriormente a justificativa, com a qual se explica as contribuições pretendidas neste trabalho. Por fim, expõem-se a estrutura do trabalho que divide os capítulos da presente pesquisa. Estas etapas tornam-se fundamentais para o entendimento do estudo e para o seu posicionamento em relação ao contexto no qual está inserido.

A presente pesquisa tem como tema central o orçamento. Para compreender as lacunas existentes e as possibilidades de investigação, inicialmente busca-se compreender o contexto na qual as empresas estão inseridas e como o orçamento é percebido no ambiente organizacional.

Sendo assim, inicialmente observa-se na literatura que o cenário de competitividade entre as organizações, as mudanças econômicas, o surgimento de novos produtos, e a mudança no desejo do consumidor, são alguns dos aspectos que fazem com que as organizações busquem caminhos alternativos para gerenciamento das oportunidades. Para isso, elas têm a sua disposição ferramentas, técnicas e instrumentos de gestão, ou seja, práticas gerenciais que auxiliam no processo decisório.

Além disso, a noção de mudança na contabilidade gerencial como um processo contínuo, em vez de um movimento discreto de uma posição para outra, tem implicações dentro do que se entende como uma implantação de um novo processo gerencial bem sucedido (SCAPENS, 2006).

Para isso, se faz necessário que os atores envolvidos no processo de mudança, adotem essas novas ferramentas em suas rotinas de trabalho. As "rotinas" são hábitos pessoais, e que podem envolver grupos e, como tal, são os componentes das instituições. Em outras palavras, as rotinas são formalizadas e hábitos institucionalizados (SCAPENS, 1994; BURNS E SCAPENS, 2000).

Portanto, é dentro desse contexto de institucionalização de regras e rotinas de contabilidade gerencial, que se utiliza a Teoria Institucional nesta pesquisa, pois a mesma tem como foco a institucionalização do orçamento.

Frezzatti *et al.* (2009) afirma que a Teoria Institucional é utilizada para a compreensão da contabilidade dentro de um contexto específico, mostrando que a contabilidade não pode ser analisada como um mero instrumento técnico isolado, deslocado de seu ambiente de atuação. De acordo com Robalo (2014), os pesquisadores têm aplicado diferentes

abordagens da teoria institucional, a fim de obter *insights* sobre a mudança de contabilidade gerencial.

Já Guerreiro *et al.* (2005), afirma que o tema da estabilidade e da mudança nos sistemas de contabilidade gerencial constitui-se em um tema relevante de pesquisa acadêmica no exterior, principalmente na Europa, e o emprego da Teoria Institucional para explicar os fenômenos da estabilidade e da mudança nos sistemas contábeis gerenciais, tem sido uma das abordagens utilizadas.

Essa teoria apresenta na literatura três abordagens diferentes, representadas pela Nova Sociologia Institucional (NSI), Nova Economia Institucional (NEI) e Velha Economia Institucional (VEI), que apesar de apresentarem origens e princípios filosóficos distintos, têm por objetivo compreender a instituição e suas mudanças institucionais (GUERREIRO *et al.*, 2005).

Mas os aspectos da institucionalização de regras e rotinas nas organizações precisam ser analisados sobre dois aspectos: internos e externos. Nesse sentido, a VEI que pesquisa sobre os aspectos micro institucional (BURNS; SCAPENS, 2000), precisa também levar em consideração aspectos relativos às pressões institucionais. Portanto, as pressões institucionais como pressões externas e internas, confiança, poder, questões de agência, podem ter papel decisivo no processo de institucionalização de práticas gerenciais (SCAPENS, 2006; RIBEIRO; SCAPENS, 2006; BUSCO; RICCABONI; SCAPENS, 2006; NOR-AZIAH; SCAPENS, 2007).

A VEI torna-se a principal contribuição para o papel de conceituar as mudanças na contabilidade gerencial, sendo particularmente útil no presente contexto, pois proporciona um foco em rotinas organizacionais e sua institucionalização, no estudo de mudança na contabilidade gerencial e no estudo das mudanças nas rotinas organizacionais (BURNS E SCAPENS, 2000). Youssef (2013) afirma que a utilização da Teoria Institucional na abordagem da VEI pode explicar como escolhas ou decisões são tomadas, bem como processos são formalizados, considerando a influência de fatores institucionais para ajudar a moldar tal escolha. Os fatores institucionais incluem hábitos, rotinas, regras, instituições, normas e convenções. Hodgson (1998) afirma que a VEI oferece uma perspectiva radicalmente diferente sobre a natureza da ação humana, com base no conceito de hábito, pois hábitos e regras são vistas como necessários.

Neste sentido, Burns e Scapens (2000) desenvolveram um modelo conceitual para avaliar o processo de institucionalização das práticas gerenciais nas instituições. De acordo com Guerreiro; Pereira; Frezatti

(2008), o principal objetivo de seu modelo é prover uma estrutura para descrever e explicar conceitos analíticos, os quais podem ser utilizados para estudos de casos interpretativos em mudanças de contabilidade gerencial. Desde a pesquisa de Burns e Scapens (2000), alguns estudos tentaram analisar o processo de institucionalização das práticas gerenciais, utilizando a abordagem da VEI (GUERREIRO; PEREIRA; FREZATTI, 2008; ROCHA; GUERREIRO, 2010; QUINN, 2011; BOGT; HELDEN, 2011; YOUSSEF, 2013; ANGONESE; LAVARDA, 2014). No entanto, os estudos ainda são incipientes, tendo em vista que as principais pesquisas relacionadas à Teoria Institucionais aplicadas às práticas de contabilidade gerencial são baseadas na sua maioria na NSI(FREZATTI *et al.*, 2009; CUNHA; SANTOS; BEUREN, 2015).

A NSI a partir de uma visão interorganizacional estuda aspectos de macro instituições, a partir do relacionamento entre as organizações, tendo por objetivo a análise das pressões institucionais que causam mudanças em práticas de contabilidade gerenciais (GUERREIRO *et al.*, 2005). As pressões institucionais fazem com que as organizações acabem se relacionando entre si, influenciando assim crenças, normas e tradições, bem como também a elaboração de regras, práticas e símbolos com o objetivo de receber apoio e legitimidade (MEYER; ROWAN, 1977; DIMAGGIO; POWELL, 1983; ZUCKER, 1987; SCOTT, 1995; TOLBERT E ZUCKER, 1999).

O relacionamento entre as empresas pode acontecer quando uma empresa adota, por exemplo, a mesma ferramenta gerencial de outra empresa buscando igualar ou se aproximar do seu desempenho. Dentre as várias ferramentas gerenciais, o orçamento surge como uma das práticas gerenciais mais utilizadas (FREZATTI *et al.*, 2011; UYAR; BILGIN, 2011).

De acordo com Lunkes (2013), o orçamento pode ser definido como um plano dos processos operacionais para um determinado período, além de uma forma representativa dos objetivos econômico-financeiros a serem atingidos pela organização, contribuindo para a avaliação de desempenho e fornecendo as medidas para avaliar o resultado global da organização e o desempenho dos diferentes centros de responsabilidades, por meio de análise e identificação dos desvios, e, em caso de necessidade, da elaboração das medidas de adequação.

Caso não seja percebida a necessidade de definição de toda a amplitude do escopo do processo de planejamento, ele será tratado parcialmente e não pelo “todo”. Essa percepção permite opções de onde e quando tratar certas decisões dentro do processo de planejamento, tais

como decisões de investimento, estratégias de venda, plano de recursos humanos, dentre outros (FREZATTI, 2009).

Os objetivos do orçamento devem estar alinhados com os definidos no planejamento nos níveis estratégico e tático, além de estar relacionados ao ciclo administrativo: planejamento, execução e controle (LUNKES, *et al.*, 2013). Embora possa parecer conceitualmente simples, a transformação das estratégias em um plano operacional, refletido no orçamento, pode apresentar sérias dificuldades, visto que seus componentes variam nas empresas, tanto no que diz respeito aos seus elementos, quanto ao escopo das decisões, que são tomadas em diferentes graus de abrangência (FREZATTI *et al.*, 2011).

Portanto, a variação desses componentes do orçamento, tais como plano de vendas, produção, estoque, plano financeiro, é o que caracteriza as várias práticas de orçamentos adotadas pelas mais diferentes empresas no mundo inteiro. Diante disso, os estudos de Schmidgall e Ninemeier (1989); Schmidgall, Borchgrevink e Zahl-Begnum, (1996); Schmidgall e DeFranco, (1998); Jones, (1998); Subramaniam, Mcmanus, Mia, (2002); Winata e Mia, (2005); Yuen, (2006); Jones, (2008); Pavlatos e Paggios, (2009); Steed e Gu, (2009); Uyar e Bilgin, (2011); Castro *et al.*, (2012); Codesso; Lunkes; Suave (2013), Lunkes; Codesso; Ripoll-Feliu, (2014); Pereira *et al.*, (2015), procuraram retratar as diferentes práticas de orçamentos utilizadas pelas empresas, bem como as práticas que mais se assemelhavam.

No Brasil, diversos estudos sobre práticas de orçamento dedicaram atenção a setores econômicos específicos, tais como o ramo hoteleiro (CODESSO; LUNKES; SUAVE, 2013; CASTRO *et al.*, 2012), como também para empresas cerâmicas (DAITX; SCHNORRENBURGER, 2014), cooperativas agropecuárias (PEREIRA *et al.*, 2015), empresas do setor de bens industriais (LUNKES; CODESSO; RIPOLL-FELIU, 2014), bancos comerciais públicos (SUAVE *et al.*, 2013) e supermercados (CODESSO *et al.*, 2015).

No entanto, as práticas de orçamentos utilizadas por concessionárias de veículos atualmente não são conhecidas, o que abre espaço para pesquisas e para mostrar como ocorre o processo de institucionalização de práticas de orçamentos nesse tipo de organização. Além disso, o setor de distribuição de veículos está inserido no contexto de pressão institucional, tendo em vista que muitas das regras e rotinas institucionalizadas na organização são decorrentes de pressões institucionais exercidas pela própria montadora que estabelecem diretrizes e padrões de processos a serem seguidos pelas concessionárias, e dentre esses processos pode surgir o próprio orçamento.

A distribuição de veículos novos é uma relação contratual entre montadoras e empresários nomeados. É uma organização identificada com a montadora, pois é um tipo de distribuição exclusiva que a montadora elege para trabalhar só com seu *mix* de produtos. (PAPA; RIQUENA, 2011).

De todo modo, pretende-se evidenciar que o uso de práticas de orçamentos pode contribuir para uma gestão mais eficiente e profissional, mesmo diante das dificuldades de implantação. Por isso, este estudo de caso pretende responder a seguinte pergunta de pesquisa: **Como se caracteriza a institucionalização das práticas de orçamento em uma Concessionária de Veículos?**

1.1 OBJETIVOS

O objetivo geral e os respectivos objetivos específicos foram elaborados a partir do problema de pesquisa apresentado. Cabe salientar que o objetivo específico por definição, trata-se da declaração expressa daquilo que se pretende alcançar com a realização da pesquisa. Os objetivos específicos permitem definir os aspectos específicos que serão abordados e que permitirá alcançar o objetivo geral e em consequência responder ao problema investigado (RICHARDSON, 2012).

1.1.1 Objetivo Geral

No intuito de responder o problema de pesquisa, considerou-se que o objetivo geral deste trabalho consiste em: **Analisar as características da institucionalização das práticas de orçamento em uma Concessionária de Veículos após um período de tempo desde sua implantação.**

1.1.2 Objetivos Específicos

Com base no propósito do objetivo geral, elaboraram-se os seguintes objetivos específicos:

- a) Descrever como são codificados, incorporados e reproduzidos os princípios institucionais do orçamento;
- b) Identificar as pressões institucionais que influenciam a difusão do orçamento na empresa;
- c) Verificar o estágio de institucionalização das práticas de orçamento na organização.

1.2 JUSTIFICATIVA

A presente pesquisa traz o estudo das práticas de orçamento com o enfoque teórico na VEI e na NSI, que são abordagens da Teoria Institucional, para responder de que forma as rotinas e hábitos sobre as práticas de orçamento são institucionalizadas dentro da organização. Contudo, Scapens (2006) afirma que trabalhos de estudantes de doutorado identificaram aspectos relacionados a interações de instituições internas e externas, confiança, poder e processo de institucionalização.

Para Johansson e Baldvinsdottir (2003) que realizaram estudos sobre rotinas de avaliação de desempenho em duas pequenas empresas na Suécia e concentraram os estudos na participação do Contador na cadeia de ação e reação entre o avaliador e o avaliado para revelar se a relação entre ambos é dependente da confiança. O presente estudo pretende identificar se há a relação de confiança nos processos orçamentários e como esses processos podem promover a abertura, realização e interdependência, todos os recursos que são fundamentais para a Confiança.

Busco, Riccaboni, Scapens (2006) realizaram uma pesquisa com o objetivo compreender como os sistemas de contabilidade gerenciais estão implicados em processos de (des)aprendizagem individual e mudança de cultura organizacional, e como eles podem ser usados para identificar soluções de 'confiança' em face de crises organizacionais. Busco, Riccaboni, Scapens (2006) indicaram que a institucionalização não é um grau de intensidade e é muito difícil afirmar se uma nova rotina está ou não institucionalizada, uma vez que a confiança no Sistema de Contabilidade Gerencial é susceptível de ser moldada nos pontos de acesso. Este estudo de caso pretende ajudar na compreensão do papel dos contabilistas nos processos de mudança, bem como as habilidades e atitudes que eles precisam nessas situações.

Já Guerreiro, Pereira e Frezatti (2006) realizaram um estudo de caso com o objetivo de avaliar o processo de mudança, sob o enfoque de VEI que havia ocorrido no sistema de contabilidade gerencial do Banco do Brasil. O estudo examinou a eficácia do processo de mudança na contabilidade gerencial, a partir da perspectiva dos usuários do sistema, sete anos após a sua concepção. A partir de uma perspectiva das práticas de gestão da contabilidade gerencial, este estudo de caso pode identificar que a compreensão deste fenômeno pode contribuir para a introdução de novos conceitos e instrumentos gerenciais nos ambientes de negócios.

Lukka (2007) realizou um estudo de caso em uma empresa industrial para verificar porque havia problemas sem solução relativa à

padronização de sistemas e de relatórios gerenciais. Através de entrevistas junto a Diretoria, Controladoria, Gerencia Geral e demais áreas, concluiu por uma coexistência de mudança e estabilidade em contabilidade gerencial, mas deixando claro seu aspecto formal e informal. Portanto, esta pesquisa procura entender mais profundamente a interação entre as regras formais e as rotinas informais da contabilidade gerencial.

Steen (2011) realizou um estudo com o objetivo de explorar a dinâmica envolvida no surgimento e mudança de rotinas de contabilidade gerencial, visando proporcionar uma compreensão das formas pelas quais essas rotinas complexas promovem a estabilidade e mudança nas práticas de contabilidade gerencial. No entanto, o autor afirma que não está claro como esses diferentes conceitos de rotinas estão relacionados, surgindo possibilidades de pesquisa. Nesse sentido, esta pesquisa analisa se as rotinas de contabilidade gerencial evoluem de um conjunto de comportamentos recorrentes para um conjunto de disposições e como as instituições governam o processo de reprodução de rotinas contábeis como disposições e também a relação entre o aspecto ostensivo das rotinas e as disposições que fazem parte dessas rotinas.

Youssef (2013) pesquisou a mudança em contabilidade gerencial associada a implantação de uma plataforma *e-commerce Business to Business* (B-to-B), na TEXCO, empresa Egípcia do ramo têxtil, para demonstrar se a ferramenta facilitou as mudanças nas práticas de contabilidade gerencial associada à sua implantação. A presente pesquisa também explora como e por que as práticas contábeis existentes são desafiadas e alteradas.

Mutiganda (2013) realizou um estudo de caso em dois hospitais públicos na Finlândia entre os anos de 2009 a 2012 com objetivo de ampliar a estrutura de Burns e Scapens (2000) para o realismo crítico, analisando como a governança é institucionalizada e como as políticas de orçamento afetam a maneira como os atores institucionais pensam e agem quanto à responsabilidade de cada um. Neste aspecto, a presente pesquisa procura analisar como as experiências dos atores institucionais em seus domínios empíricos da realidade podem ser usadas para melhorar a institucionalização da governança e das políticas orçamentárias em organizações dominadas por aspectos de identidade da responsabilidade no âmbito da ação.

Alsharari (2013) defendeu em sua tese de doutorado os resultados de um estudo de caso interpretativo (JCO) no setor público. O estudo tem como objetivo explicar os processos de mudança de contabilidade gerencial na Organização Aduaneira Jordânica, bem como no setor público Jordânico dentro de seus contextos socioeconômicos,

influenciados pelas pressões institucionais pela implantação das regras da Nova Gestão Pública. Alsharari (2013) afirma que os resultados indicam que uma mudança na cultura organizacional que esteja intimamente relacionada com as instituições internas, tem um impacto importante sobre mudanças em contabilidade gerencial, podendo também desempenhar um papel crucial no desejo de iniciar tais mudanças e na aceitação de tais mudanças por organizações. Assim este estudo de caso pretende avaliar o papel da cultura organizacional em processos de mudança na organização, relativo aos aspectos da sedimentação de rotinas orçamentárias, e avaliar também os papéis de indivíduos e grupos de indivíduos, a "racionalidade" das respostas a várias pressões e o papel das instituições externas.

Robalo (2014) realizou um estudo de caso longitudinal nos serviços postais de Portugal, para analisar a implementação de novas demonstrações com a finalidade de apurar o resultado financeiro das diferentes áreas organizacionais internas e de indicadores chaves para o monitoramento do desempenho da organização. O presente estudo de caso abrange um período mais longo de tempo e tem por objetivo fortalecer a compreensão dos processos de institucionalização de novas práticas de orçamento dentro da organização pesquisada.

Angonese e Lavarda (2014) realizaram uma pesquisa com objetivo de analisar os fatores de resistência, presentes no processo de implementação de um sistema integrado de gestão, sob a ótica da teoria institucional, na vertente da VEI. O presente estudo de caso pretende utilizar a técnica de estudo de caso exploratório, com o objetivo de identificar outros fatores de resistência que possam surgir em um processo de mudança nos sistemas de contabilidade gerencial.

Portanto, o presente estudo busca contribuir para o preenchimento das lacunas de pesquisa identificadas nesses estudos anteriores, ao analisar as características da institucionalização do orçamento em uma concessionária de veículos após um longo período desde a implantação.

Este estudo de caso justifica-se pelas suas contribuições empíricas para analisar os aspectos relativos às práticas de orçamento utilizadas em uma concessionária de veículos, e que poderá orientar as organizações do mesmo segmento para as possibilidades e limitações advindas dessa constatação.

Também pode apresentar fatores determinantes para avaliação quanto aos aspectos comportamentais na utilização de práticas de orçamento e identificar características importantes que afetam a sua institucionalização. A análise desses aspectos poderá demonstrar os desafios, dificuldades e caminhos que podem ser identificados, e quais

ações poderão ser adotadas pelos gestores que queiram implantar e difundir o orçamento na organização.

Como contribuições teóricas, este estudo visa a integração da VEI e NIS, podendo ajudar a instrumentalizar uma pesquisa voltada à implantação de práticas de orçamentos, bem como de qualquer outra ferramenta gerencial.

Sob o ponto de vista social, justifica-se a presente pesquisa, pelo fato das concessionárias de veículos possuírem especial relevância na economia brasileira. De acordo com dados divulgados pela Fenabreve, em 2014 existiam no Brasil cerca de oito mil distribuidores de veículos nacionais e importados, com 410 mil colaboradores diretos, participando ainda com 5,2% do Produto Interno Bruto (PIB) do País (FENABRAVE, 2015).

Justifica-se do ponto de vista prático a escolha do tema, pois devido à alta demanda de capital de giro, as concessionárias de veículos sofrem a influência direta com relação à situação do mercado. Por esse motivo, necessitam de ferramentas de gestão que possam ajudá-las a preverem os cenários econômicos e financeiros que poderão enfrentar.

Por fim, essa pesquisa pretende contribuir com as pesquisas desenvolvidas pelo Grupo de Pesquisa em Controladoria, do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).

1.3 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este estudo é estruturado em cinco capítulos. No primeiro apresenta-se a introdução com uma breve contextualização daquilo que é pretendido na pesquisa e alguns destaques do que se pretende explorar com maior ênfase na fundamentação teórica. O problema da pesquisa, os objetivos: geral e específicos, a justificativa e a estrutura do trabalho também estão descritas no Capítulo 1.

No Capítulo 2, elabora-se a revisão da literatura, iniciando pela Teoria Institucional e suas abordagens da Velha Economia Institucional e Nova Sociologia Institucional. Na sequência abordam-se as práticas de orçamentos empresariais, apresentando as principais técnicas de orçamentos utilizadas pelas empresas. Com a análise dos resultados dos estudos anteriores alinhados com esta pesquisa conclui-se este capítulo.

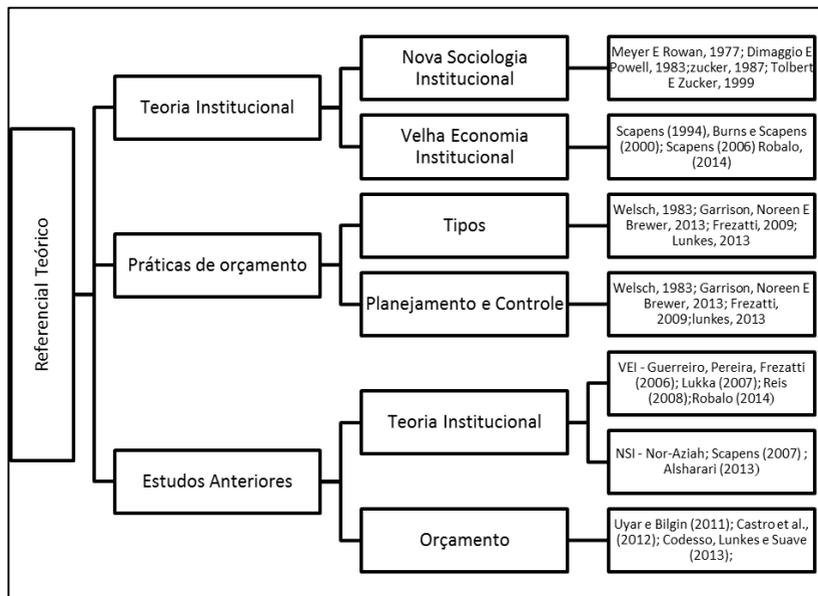
No Capítulo 3 descrevem-se os aspectos metodológicos, como delineamento da pesquisa, objeto de estudo, constructo da pesquisa, procedimento e instrumento de coleta de dados e finalmente a exposição das técnicas de análise dos dados e limitações do estudo.

O Capítulo 4 é reservado à análise dos dados, cujo objetivo é responder ao problema de pesquisa deste trabalho. O Capítulo 5 destina-se às conclusões e recomendações de futuros estudos sobre o tema investigado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo apresenta o contexto sobre Teoria Institucional e Orçamento, bem como os achados e características de estudos anteriores identificados nas buscas preliminares. Compreendem-se estes, como temas necessários para o entendimento dos resultados apresentados.

Figura 1- Resumo do referencial teórico



Fonte: dados da pesquisa

De acordo com a Figura 1, o referencial teórico está dividido em Teoria Institucional, Práticas de orçamento e Estudos Anteriores relativo a Teoria Institucional e Orçamento.

2.1 TEORIA INSTITUCIONAL

Para ajudar os pesquisadores a buscarem uma forma de compreender melhor as mudanças ocorridas no contexto de contabilidade gerencial e que não podem ser respondidas pela teoria econômica neoclássica, surgiu a Teoria Institucional (SCAPENS, 1994; GUERREIRO *et al.*, 2005).

A Teoria Institucional compreende um conjunto de constructos teóricos advindos principalmente da economia, da sociologia e da ciência política (SCAPENS, 1994; MACHADO-DA-SILVA; GONÇALVES, 1999; GUERREIRO *et al.* 2005).

Embora a abordagem institucional não seja a única para a compreensão de todos os aspectos da contabilidade gerencial, ela apresenta uma estrutura válida para a compreensão de uma característica importante das práticas de contabilidade gerencial que representam rotinas institucionalizadas (GUERREIRO; PEREIRA; FREZATTI, 2006).

Suas três abordagens fundamentais são a Velha Economia Institucional (VEI), a Nova Economia Institucional (NEI) e a Nova Sociologia Institucional (NSI) (BURN E SCAPENS, 2000; GUERREIRO, *et al.*, 2005; FREZATTI *et al.* 2009). Destas, são estudadas: Nova Sociologia Institucional e Velha Economia Institucional.

2.1.1 A Nova Sociologia Institucional

A NSI possui como foco de estudo as macroinstituições e a análise das pressões externas na utilização de ferramentas de práticas de contabilidade gerencial (BURNS E SCAPENS, 2000; GUERREIRO *et al.*, 2005).

Os principais teóricos da NSI (MEYER; ROWAN, 1977; DIMAGGIO; POWELL, 1983; SCOTT, 1995; ZUCKER, 1987; TOLBERT E ZUCKER, 1999), enfocam as organizações caracterizadas dentro de um contexto de uma grande rede de relacionamentos interorganizacionais e sistemas culturais. “O ambiente institucional é caracterizado pela elaboração de regras, práticas, símbolos, crenças e requerimentos normativos aos quais indivíduos e organizações precisam se conformar para receber apoio e legitimidade” (GUERREIRO *et al.* 2005, p. 97).

Tolbert e Zucker (1999) apresentam a contribuição que o trabalho de Meyer e Rowan (1977) trouxeram para a NSI. As autoras afirmam que esse primeiro trabalho repousa em seu esforço sistemático para compreender as implicações do uso da estrutura formal para propósitos simbólicos, particularmente no sentido de ressaltar as limitações de explicações de cunho mais racional da estrutura. Além disso, Tolbert e Zucker (1999) afirmam que esse trabalho trouxe três grandes implicações dessa noção de estrutura formal:

- a) A adoção da estrutura formal pode ocorrer independentemente da existência de problemas específicos e imediatos de coordenação e controle relativas às atividades de seus membros.
- b) A avaliação social das organizações e, conseqüentemente, de sua sobrevivência, pode estar na observação às estruturas formais, em vez de estar nos resultados observáveis relacionados ao desempenho das tarefas em questão.
- c) A relação entre atividades do dia-a-dia e os comportamentos dos membros da organização e das estruturas formais pode ser negligenciada.

Para Tolbert e Zucker (1999) esta última implicação de Meyer e Rowan (1977) desvinculam estrutura formal e ação, pois definem estruturas institucionais como aquelas que estão sujeitas a tal desvinculação.

Esse mesmo entendimento Burns e Scapens (2000) tiveram utilizando a teoria da estruturação de Giddens (1984), que se preocupa com a relação entre ações dos atores humanos com conhecimento e estruturação do sistemas sociais e definem uma instituição como uma forma de pensamento ou ação que prevalece e que é incorporado aos hábitos de um grupo, ou costume de um povo. Como tal, as instituições compreendem as premissas tomadas como certas que informam e dão forma às ações dos atores individuais (TOLBERT; ZUCKER, 1999; BURNS E SCAPENS, 2000).

Outro conceito da NSI relevante à contabilidade gerencial é a noção de isomorfismo. Esse fenômeno corresponde à tendência que as organizações possuem em se assemelharem em decorrência de pressões relacionadas ao ambiente externo. Em outras palavras, criarem uma similaridade organizacional (FREZATTI *et al.*, 2009).

Ao nível da população, o Isomorfismo sugere que características organizacionais são modificadas no sentido de aumentar a compatibilidade com as características ambientais. Também o número de organizações em uma população é uma função da capacidade de suporte do meio ambiente, sendo que a diversidade de formas organizacionais é isomorfo a diversidade ambiental (DIMAGGIO; POWELL, 1983). Os pesquisadores ainda identificaram três mecanismos de isomorfismos, dos quais as mudanças institucionais ocorrem, que são Coercitivo, Mímético e Normativo, conforme apresentado no Quadro 1:

Quadro 1-Formas de isomorfismo institucional

Isomorfismo	Definição
<i>Coercitivo</i>	Resultados de coercivas pressões formais e informais exercidas sobre organizações por outras organizações em que elas são dependentes e por expectativas culturais da sociedade em que as organizações funcionam. Tais pressões podem ser sentidas como força, persuasão, ou como convites para participar em conluio. Em algumas circunstâncias, a mudança organizacional é uma resposta direta ao mandato do governo.
<i>Mimético</i>	Deriva da incerteza e de uma força poderosa que incentiva a imitação, pois quando as tecnologias organizacionais são mal compreendidas, os objetivos são ambíguos, ou quando o ambiente gera incertezas simbólicas, as organizações se modelam sob outras organizações.
<i>Normativo</i>	Resulta principalmente da profissionalização, sendo que dois aspectos são importantes fontes de isomorfismo: um deles é o uso da educação formal e de legitimação em uma base cognitiva produzida por especialistas universitários; o segundo é o crescimento e elaboração de redes profissionais que se estendem por organizações e através da qual os novos modelos difundem rapidamente. Além disso, em muitos casos, o poder profissional é atribuído pelo Estado como no caso das atividades de profissionais liberais.

Fonte: adaptado a partir de DiMaggio e Powell (1983).

O Quadro 1, elaborado a partir de DiMaggio e Powell (1983), sintetisa o conceito de cada Isomorfismo identificado pelos autores. No Isomorfismo **Coercitivo** pode ser dado como exemplo o fato de Concessionárias de Veículos adotarem novas normas para prestação de contas por determinação das Montadas aos quais estão vinculadas. Portanto, se vê no Isomorfismo Coercitivo pressão exercida pela Organização sobre outra organização aos quais são economicamente dependentes.

Já o Isomorfismo **Mimético**, DiMaggio e Powell (1983), apresentam como exemplo as corporações americanas que estão implementando modelos de sistemas japoneses para lidar com a produtividade pessoal e outros problemas em suas próprias empresas. A rápida proliferação do processo de gestão da qualidade e questões de qualidade no trabalho e a vida pessoal em empresas americanas não deixa

de ser uma tentativa de utilizar modelos japoneses e europeus que tiveram sucesso nesses países.

DiMaggio e Powell (1983), consideram como um mecanismo importante para incentivar isomorfismo **normativo** a profissionalização. Universidades e instituições de formação profissional são centros importantes para o desenvolvimento de normas organizacionais entre profissionais gestores e suas equipes. As associações profissionais são também outro veículo para a definição e promulgação de regras normativas sobre o comportamento organizacional e profissional, como por exemplo, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) ou a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB)

Tendo em conta as pressões representadas no atual ambiente competitivo, pode-se considerar que as condições para que ocorra o isomorfismo institucional são propícias, pois há um grau de dependência entre as empresas, que aliada ao fenômeno da rapidez das mudanças que eleva às incertezas e ao alto grau de conectividade dos sistemas de informação global e a da sua complexidade resultante, impelem as organizações a se tornarem cada vez mais parecidas (REIS, 2011, p. 32).

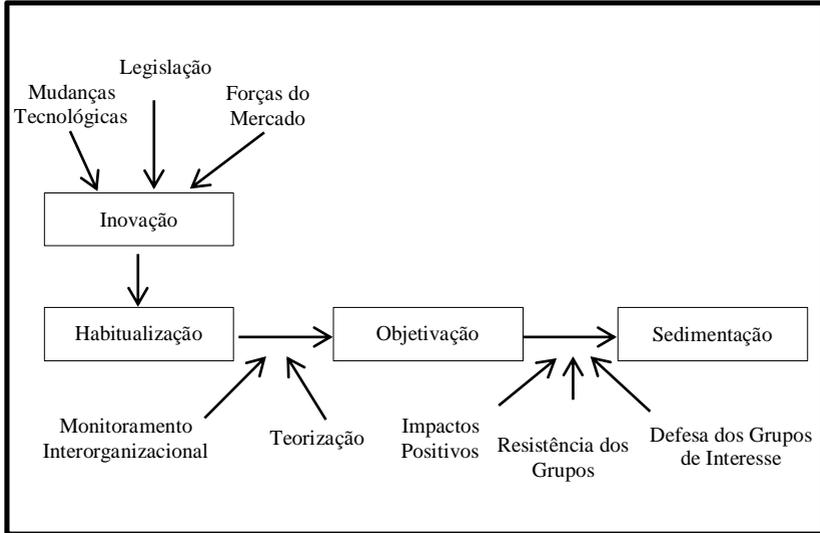
Tolbert e Zucker (1999) se baseiam na institucionalização como um processo central na criação e perpetuação de grupos sociais duradouros. Nessa definição, ações tornadas habituais referem-se a comportamentos que se desenvolveram empiricamente e foram adotados por um ator ou grupo de atores a fim de resolver problemas recorrentes. Esses comportamentos se tornam habituais à medida que são despendidos poucos esforços pelos atores no processo de tomada de decisão.

Tolbert e Zucker (1999) apresentaram ainda as forças causais críticas inerentes ao processo de institucionalização, conforme demonstrado pela Figura 2. A análise inicial do processo de institucionalização se dá através de fatores externos à organização, como mudanças tecnológicas, legislação e forças do mercado, que são um conjunto de fatores relativos à Inovação e que confere a necessidade de mudanças internas na organização.

A introdução de inovações e de processos de mudanças nas organizações faz com que ocorra a formação de novos hábitos. Esses novos hábitos, apresentados por Tolbert e Zucker (1999) como *habitualização*, referem-se a comportamentos padronizados para a

solução de problemas e a associação de tais comportamentos a estímulos particulares.

Figura 2-Processos inerentes à institucionalização



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

A habitualização envolve a geração de novos arranjos estruturais em resposta a problemas ou conjuntos de problemas organizacionais específicos. Esses processos resultam em estruturas que podem ser classificadas como um estágio de pré-institucionalização (TOLBERT E ZUCKER, 1999). Nesse sentido, “diferentes organizações, de maneira independente, podem adotar semelhantes inovações, como decorrência de estarem submetidas ao mesmo contexto organizacional” (GUERREIRO *et al.*, 2005, p.66).

Tolbert e Zucker (1999, p. 206) afirmam ainda que “no estágio da pré-institucionalização, muitas organizações podem adotar uma dada estrutura, que enfrentam circunstâncias similares e que variam consideravelmente em termos de forma de implementação”.

Esses novos hábitos levam a objetivação, que é o desenvolvimento de significados gerais socialmente compartilhados ligados a esses comportamentos, sendo esse um desenvolvimento necessário para a transposição de ações para contextos além de seu ponto de origem (TOLBERT E ZUCKER, 1999).

De acordo com Tolbert e Zucker (1999), o processo de objetivação envolve o monitoramento interorganizacional, que é feito a partir dos competidores e de esforços para aumentar sua competitividade. Esse monitoramento pode acontecer através da utilização de evidências colhidas diretamente de uma variedade de fontes. À medida que se espera que os resultados da mudança estrutural se generalizem os efeitos encontrados em outras organizações serão determinantes significativos da próxima decisão de adoção.

Outro ponto exposto pelas autoras Tolbert e Zucker (1999) é a teorização, que atribui à estrutura uma legitimidade cognitiva e normativa geral. Para que os esforços de teorização sejam persuasivos e eficientes, eles devem também oferecer evidência de que a mudança é realmente bem sucedida em pelo menos alguns casos que possam ser examinados por outros considerando a adoção de novas estruturas. Portanto, as estruturas que se objetificaram e foram amplamente disseminadas podem ser descritas como estando no estágio da semi-institucionalização.

E por fim, a *sedimentação*, que segundo Tolbert e Zucker (1999) é o processo por meio do qual as ações adquirem a qualidade de exterioridade. Através do uso contínuo dos significados compartilhados, o processo se torna institucionalizado. Esse processo se apoia na continuidade histórica da estrutura e, especialmente, em sua sobrevivência pelas várias gerações de membros da organização.

De acordo com as autoras, a total institucionalização depende, provavelmente, dos efeitos conjuntos de uma relativa baixa resistência de grupos de oposição, além da promoção e apoio cultural continuado por grupos de defensores e uma correlação positiva com resultados desejados (TOLBERT E ZUCKER, 1999).

Portanto, a NSI traz uma visão interorganizacional dos processos inerentes a institucionalização, partindo de um contexto externo à organização e conduzindo a um processo interno, estruturado através da habitualização, da objetificação e por fim da sedimentação.

2.1.2 Velha Economia Institucional

O objeto da Velha Economia Institucional (VEI) são as chamadas “micro instituições”, e realizam estudos sobre as relações entre os indivíduos no interior das organizações, tendo por objetivo analisar os comportamentos que produzem uma nova realidade social, que após um processo de mudança, possa ser considerada institucionalizada (REIS, 2011).

Burns e Scapens (2000) sugerem que o ambiente em que a contabilidade gerencial é praticada certamente parece ter mudado, com os avanços da tecnologia da informação, mercados mais competitivos, diferentes estruturas organizacionais, e de novas práticas de gestão.

Reis (2011) afirma que no ambiente de negócios da atualidade, em que uma das principais características é a alta competitividade entre as organizações, ocorre, de forma permanente, o surgimento e a consequente disseminação de novas técnicas gerenciais para dar suporte ao processo de tomada de decisão, o que acaba por provocar a quebra de antigos paradigmas.

O conhecimento teórico no âmbito da contabilidade gerencial é fortemente orientado pela teoria neoclássica da firma, mas essa teoria não se constitui em referencial teórico adequado para explicar o desenvolvimento de sistemas de contabilidade gerencial (SCAPENS, 1994; GUERREIRO *et al.*, 2005).

Reis (2011) afirma que a análise de qualquer teoria deve estar pautada pelas características históricas e culturais. Além disso, a teoria clássica, oriunda do início do século XX e com ênfase nas tarefas, forneceu uma sólida compreensão de como estava ordenada a estrutura organizacional e como ela se desenvolvia dentro das análises estritamente mecanicistas. De acordo com Hodgson (1998), no lugar de uma natureza humana passiva e substancialmente inerte e imutável, Veblen (1898) viu instintos e hábitos como as bases dinâmicas de intenção e ação. Hodgson (1998) afirma ainda, a partir de definições de Veblen (1898), que a teoria de uma instituição pode ser expressa na forma habitual de como a vida é realizada, em que o indivíduo tende a manter o equilíbrio normal mesmo sobre novas condições formuladas e exigidas. Sendo assim, as mudanças que afetam os indivíduos decorrem de valores atribuídos e características compreendidas pelo ambiente.

Assim sendo, a Contabilidade Gerencial, sob este aspecto, que passa-se denominar de Institucional, passa a ser compreendida, também, como um processo social, cujas pesquisas devem analisar como os valores sociais são ligados às ações econômicas, uma vez que muitas das ações adotadas em Contabilidade Gerencial são implícitas e dificilmente detectadas pelas metodologias tradicionais de pesquisa. (REIS, 2011)

Neste sentido, Hodgson (1998), Ibrahim; Galt, (2011), afirmam que os indivíduos interagem para formar Instituições, enquanto os objetivos individuais ou as preferências também são moldados por condições socioeconômicas. O indivíduo é tanto um produtor e um produto de suas circunstâncias.

A abordagem institucionalista move de ideias gerais sobre a ação humana, as instituições, bem como a natureza evolutiva dos processos econômicos às ideias e teorias específicas, relacionadas com as instituições ou tipos de teorias econômicas específicas (HOGDSON, 1998).

Considerando a Teoria Institucional segundo a ótica da VEI, a Instituição é o principal objeto de análise e não mais o comportamento racional e maximizador dos indivíduos tomadores de decisões, conforme aceito pela teoria neoclássica (GUERREIRO; PEREIRA; FREZATTI, 2006). Assim, a conceituação de instituição é relevante, embora não exista uma definição simples e amplamente aceita de instituição (GUERREIRO; PEREIRA; FREZATTI, 2006; REIS, 2011).

Hogdson (1998) afirma que todas as instituições envolvem características comuns, como:

- a) Instituições envolvem a interação de agentes, com *feedbacks* e informações cruciais;
- b) Todas as instituições têm um número de concepções e rotinas característicos e comuns;
- c) Instituições sustentam e são sustentadas por concepções e expectativas compartilhadas.;
- d) Embora eles não sejam nem imutáveis nem imortais, as instituições têm relativa durabilidade e qualidades persistentes;
- e) Instituições incorporam valores e processos de avaliação normativa.

Burns e Scapens (2000) afirmam que as próprias instituições evoluem através de um processo de rotinização da atividade humana. Assim, há uma dualidade entre a ação (atividade humana) e as instituições que estruturam essa atividade. Os mesmos autores ainda afirmam que rotinas organizacionais desempenham um papel importante na relação entre as ações e instituições.

A VEI enxerga o comportamento individual como uma importante parcela das instituições, que direciona de forma contundente a vida social e organizacional (REIS, 2011). Nesse sentido, Guerreiro; Pereira; Frazatti (2006) afirmam que as noções de hábitos e instituições estão conectados através do conceito de rotina. O hábito é uma predisposição ou tendência a se envolver em formas anteriormente adotadas ou adquiridas de ação. No entanto, a existência de hábitos não exclui a possibilidade do comportamento individual intencional.

Com efeito, os hábitos modificados e as ações dos indivíduos da organização, modeladas pelas regras e rotinas, através do tempo, fazem

com que surjam instituições sedimentadas. Indivíduos atuando sob (e compartilhando) regras e rotinas contábeis tornam as instituições cristalizadas e referenciadas como adequadas socialmente. (BURNS E SCAPENS, 2000; FREZATTI *et al.*, 2009)

O processo de gestão da mudança em geral e a mudança da Contabilidade Gerencial especificamente, demandam uma ampla compreensão do contexto no qual a organização está inserida, com ênfase em rotinas e instituições estabelecida (BURNS E SCAPENS, 2000; REIS, 2011). No contexto da contabilidade gerencial, as regras compreendem os sistemas de contabilidade gerencial formais, de acordo com o que está definido nos manuais de procedimentos. Portanto, considerando que rotinas são as práticas contábeis realmente em uso, haverá uma relação entre as regras e rotinas, mas é importante não confundir os dois (BURNS e SCAPENS, 2000).

Hodgson (1998) sugere que as regras são padrões condicionais ou incondicionais de pensamento ou comportamento que podem ser adotadas, consciente ou inconscientemente por agente, sendo que pela aplicação repetida, uma regra pode se tornar um hábito. Já Scapens (1994) afirma que as ações passadas podem ter consequências inesperadas e a formação de regras pode ser o resultado da evolução, ao invés de escolha racional.

O hábito pode ser definido como uma tendência em grande parte não deliberativo e de iniciativa própria de se envolver em um padrão de comportamento adotado anteriormente. Um hábito é uma forma autossustentável de comportamento não refletivo que surge em situações repetitivas (HODGSON, 1998).

No entanto, os principais economistas normalmente consideram hábito como uma evocação ou apêndice da escolha racional, e, assim, explicáveis em seus termos. Hábitos são vistos como o resultado de uma escolha anterior, ou como um meio deliberado de evitar deliberações infinitas (HODGSON, 1998).

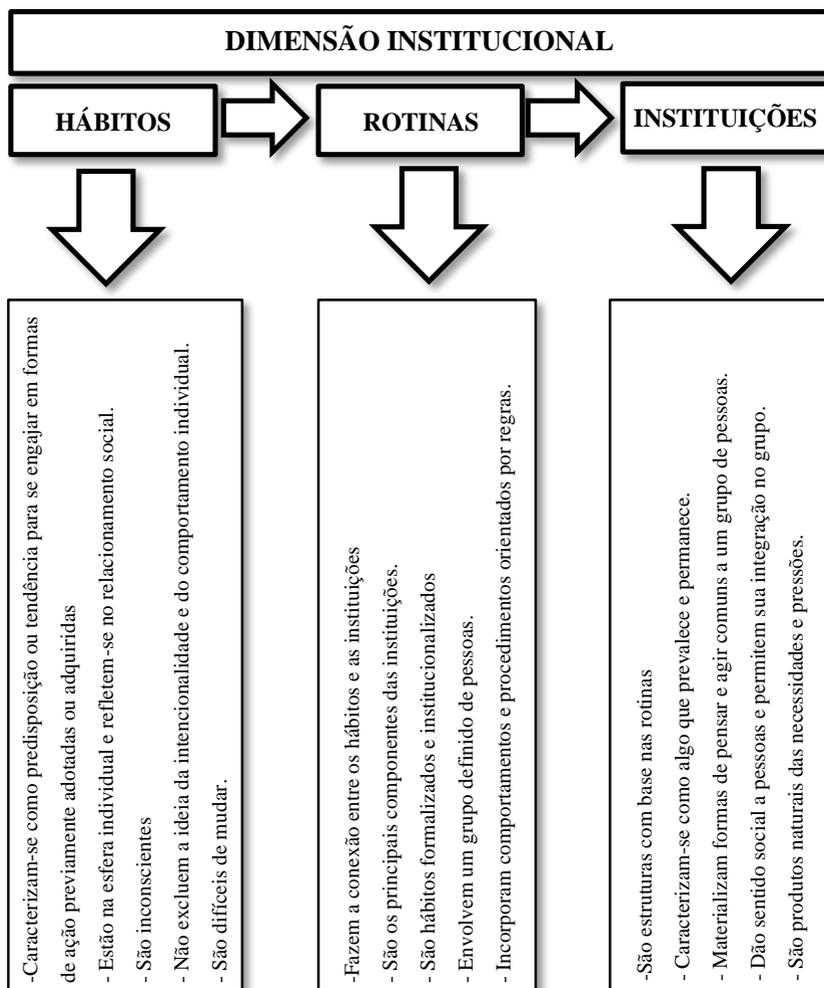
Finalmente, em conjunto as regras e rotinas compreendem o *know-how* organizacional. Ao longo do tempo as pessoas vão deixar a organização e novos indivíduos irão substituí-los. Estes novos indivíduos têm de aprender como as coisas são feitas na organização. Assim, o *know-how* organizacional não está ligado aos indivíduos, por si só, pois estes vêm e vão, mas está compreendida nas regras e rotinas da organização (SCAPENS, 2006).

Hodson (1998) considera que às vezes é mais fácil quebrar uma regra do que mudar um hábito, porque a consciência de nossos próprios

hábitos é muitas vezes incompleta. Hábitos têm um caráter inconsciente, sendo estabelecida em áreas subliminares do sistema nervoso.

De forma a sintetizar as características principais de hábitos, rotinas e instituições, Guerreiro, Pereira e Frazatti (2006), através da Figura 3 apresentam a dimensão institucional.

Figura 3- Dimensão institucional



Fonte: Guerreiro, Pereira e Frazatti (2006, p. 199).

Desse modo, a Figura 3 mostra que Guerreiro, Pereira e Frezatti (2006) fazem uma ligação com os hábitos, que acontecem de forma inconsciente, individual e que são difíceis de mudar. Após, se transformam em regras e incorporam comportamentos e procedimentos orientados por regras e que depois se tornam institucionalizados, dando assim sentido social às pessoas e permitem a sua integração no grupo.

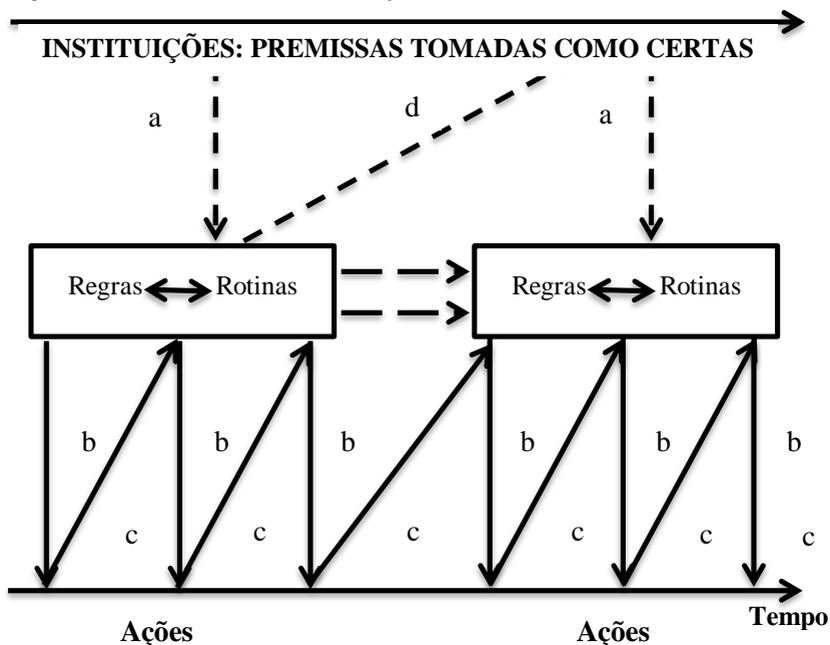
Portanto, a VEI apresenta uma visão de dentro das organizações, e tem nos hábitos e rotinas a base da incorporação de regras, sendo que os hábitos presentes nos indivíduos e as rotinas, fazem parte de definições relacionadas a um grupo de pessoas. A reprodução de hábitos e rotinas ao longo do tempo é que moldam a instituição.

Os estudos inspirados na VEI procuram abrir a caixa preta dos processos de mudança organizacional e resistência à mudança (RIBEIRO; SCAPENS, 2006). Instituições, ou seja, formas estabelecidas de pensar e agir em um sistema social são parte integrante da abordagem da VEI para a análise dos processos de mudança. É uma preocupação de pesquisadores da VEI, não só analisar o papel das instituições nos processos de mudança vigente, mas também de estudar a reprodução ou alteração nas instituições ao longo do tempo. (RIBEIRO; SCAPENS, 2006).

A VEI também reconhece as características culturais, muitas vezes definidas como hábitos, como fatores determinantes para entrada em atividades empreendedoras em conjunto com os processos evolutivos que implica uma mudança gradual, de maneira que os resultados, que são a longo prazo, aconteçam de forma eficiente e eficaz. (IBRAHIM; GALT, 2011).

A principal preocupação da pesquisa VEI na contabilidade gerencial é entender os processos através dos quais as regras e rotinas da contabilidade gerencial possam vir a ser institucionalizadas na organização (RIBEIRO; SCAPENS, 2006). A partir das mudanças organizacionais decorrentes de alterações ou inserções de novos modelos de Contabilidade Gerencial e do conceito de que instituições são estruturas definidas pelo comportamento de grupos sociais ou comunidades, Burns e Scapens (2000) propuseram um modelo para analisar o processo de institucionalização que ocorre devido a tais mudanças. Este processo pode ser observado na Figura 4 e descrito em seguida.

Figura 4-Processo de Institucionalização



Fonte: Robalo (2014) adaptado de Burns e Scapens (2000).

De acordo com a Figura 4, Burns e Scapens (2000) apresentam o primeiro processo (seta a) que implica na codificação de princípios institucionais em regras e rotinas. Esse processo de codificação se baseia em pressupostos de compreensão dos princípios institucionais através da criação de novos significados, valores e poderes existentes. De acordo com Guerreiro *et al.*(2005), “o processo de codificação é orientado pela arquitetura do conjunto de princípios desejados, mas também é impactado pelas rotinas e regras existentes”. Contudo, Quinn (2011) afirma que a codificação não implica que as regras sejam sempre documentadas, mas reconhece a relação entre regras e rotinas, em que as regras podem ser uma representação documentada de rotinas de contabilidade gerencial. Nesse momento que se concebe o modelo do novo sistema de contabilidade gerencial, no caso do objeto deste estudo, o orçamento. Define-se as premissas, conceitos, critérios analíticos de mensuração e de análise e resultados .

O segundo processo (seta b) envolve os atores articulados às rotinas (e regras) que modificam os princípios institucionais; Burns e

Scapens (2000); Guerreiro *et al.*(2005); afirmam que o processo de incorporação pode envolver escolha consciente, mas normalmente é resultado de um monitoramento reflexivo e da aplicação do conhecimento tácito a respeito de como as coisas devem ser feitas. A incorporação de novas rotinas e regras pode ficar sujeita a resistências, especialmente se as novas rotinas e regras desafiarem os significados e valores existentes e se os atores tiverem suficiente poder para interferir no processo (GUERREIRO *et al.*, 2005). Esse entendimento vale para a incorporação, por exemplo, do processo orçamentário na organização, pois os atores envolvidos precisam compreender o que a organização pretende com utilização dessa ferramenta, quais serão os papéis exercidos pelos atores envolvidos e quais serão suas responsabilidades.

No terceiro processo (seta c), Burns e Scapens (2000) afirmam que o comportamento repetidoleva a uma reprodução das rotinas. Esta reprodução pode envolver uma mudança consciente ou inconsciente. De acordo com Burns e Scapens (2000), mudança consciente ocorre somente se os atores são capazes de reunir os recursos e justificativas necessárias para questionar coletivamente as rotinas e regras existentes. Já as mudanças inconscientes ocorrem na ausência de sistemas para monitorar a execução das rotinas e onde as regras e rotinas não foram suficientemente compreendidas ou aceitas pelos atores.

Por exemplo, no processo de reprodução das rotinas de orçamento, se a regra definida para a autorização de gastos determinado pela organização está limitado ao valor orçado para a rubrica, antes da autorização do gasto, o responsável deverá observar o saldo existente no orçamento antes de autorizar o gasto. Caso não houvesse esse tipo de verificação antes da implantação do orçamento, a mudança consciente representa a capacidade do responsável em reproduzir a nova regra a partir da sua incorporação pela organização.

O quarto e último processo (seta d), é a institucionalização de normas e rotinas que foram reproduzidas através do comportamento dos atores individuais. Trata-se de uma dissociação dos padrões de comportamento de suas circunstâncias históricas particulares, de modo que as regras e rotinas assumam uma qualidade normativa e factual, o que obscurece sua relação com os interesses dos diferentes atores (BURNS e SCAPENS, 2000).

Tanto no processo incorporaçãoquanto no processo de reprodução das rotinas emergentes, as regras podem ser modificadasda mesma maneira que formas aceitáveis de comportamento são negociados. O que é considerado aceitável será influenciado pelos significados e normas embutidos nas rotinas em andamento e também os poderes dos atores

individuais; tudo o que vai ser moldado pelas instituições existentes (BURNS e SCAPENS, 2000)

Se, ao longo do tempo, as rotinas emergentes tornam-se amplamente aceitas na organização de tal forma que elas se tornam a forma inquestionável de controle de gestão, então pode-se dizer que estão institucionalizadas. (BURNS e SCAPENS, 2000).

Portanto, a VEI, pode contribuir para o entendimento sobre o processo de institucionalização de regras e rotinas no âmbito da contabilidade gerencial, mais especificamente em relação à implantação de práticas de orçamento.

2.1.3 Limitação e extensão do quadro de Burns e Scapens

Robalo (2014) afirma que o quadro de Burns e Scapens (2000) tem sido utilizado para estudar os processos de mudança dentro das organizações, e principalmente, tem sido usado para estudar a resistência à mudança ou conformidade à mudança. No entanto, Scapens (2006) identificou estudos que apresentaram algumas limitações ao modelo proposto na Figura 4, levando em consideração alguns aspectos como: instituições externas e internas, questões relacionados a confiança, poder e agência.

De acordo com Robalo (2014) o quadro de Burns e Scapens (2000) adota um nível "micro" de análise, concentrando-se em contextos intra-organizacional, e dá pouca atenção às influências externas. No entanto, apesar da pouca atenção, eles reconhecem a existência desses fatores no contexto da mudança de processos de contabilidade gerencial.

Sob o aspecto de instituições externas e internas, um dos estudos abordados por Scapens (2006), trata da pesquisa de Nor-Aziah, (2004). Nesta pesquisa, foi abordado o processo de privatização de um serviço público na Malásia por pressão do governo. Havia pressões externas inevitáveis e estes geraram impactos significativos dentro da organização, e levou a conflitos internos que giravam em torno de uma falta de confiança nos contadores. Um dos principais problemas no processo de privatização foi a introdução de novos sistemas de contabilidade, incluindo sistemas de controle orçamentário.

De acordo com Scapens (2006), neste caso, o problema foi tanto uma consequência da falta de confiança nos contadores, como era uma resposta organizacional para proteger o núcleo técnico da organização a partir das demandas das instituições externas. Portanto, houve interações entre as instituições internas e externas, que juntas foram importantes na

definição das práticas de contabilidade gerenciais desta organização malaia.

Outro ponto, cuja importância passou a ser dada mas que não foi contemplado no quadro de Burns e Scapens (2000) é a confiança. De acordo com Robalo (2014), o conceito de confiança (e desconfiança) nas relações intra-organizacionais é relativamente pouco pesquisado na literatura de contabilidade gerencial e precisa ser mais explorado. Scapens (2006) afirma que embora a pesquisa de Nor-Aziah (2004) na Malásia centrou-se nos vínculos entre instituições internas e externas, identificou a confiança como uma questão importante.

O estudo de Busco, Riccaboni e Scapens (2006), demonstra claramente a questão da confiança, e explorou como o processo de construção sobre a confiança no contadores facilitou a introdução de novas práticas contábeis em uma empresa italiana após a sua aquisição pela *General Elétric*. Portanto, em contraste com a falta de confiança nos contadores no estudo apresentado por Nor-Aziah, (2004), a confiança nos contadores permitiu que a introdução de novas práticas contábeis na empresa italiana adquirida pela *General Eletric* fosse possível (SCAPENS, 2006; ROBALO, 2014).

Portanto, a confiança na contabilidade e nos próprios contabilistas parece ser importante na formação de práticas de contabilidade gerenciais e, conseqüentemente, precisa ser explorado no estudo de mudança em contabilidade gerencial (SCAPENS, 2006)

O poder, é outro ponto importante que não está contemplado no quadro de Burns e Scapens (2000). A questão de poder proporciona uma percepção mais profunda dos processos de mudança de contabilidade gerencial. Esta questão tem sido explorada por pesquisadores de contabilidade gerencial inspirado na VEI (RIBEIRO E SCAPENS, 2006; SCAPENS, 2006; ROBALO, 2014; ANGONESE E LAVARDA, 2014).

Ribeiro e Scapens (2006), realizaram uma pesquisa a partir quadro de Burns e Scapens (2000) em uma empresa portuguesa. Neste estudo, os autores questionaram a afirmação de que tomadas como certas suposições estão essencialmente abaixo da superfície do nível cognitivo. Nesta empresa havia severas restrições sobre como as pessoas se comportavam.

No caso relatado, Ribeiro e Scapens (2006) afirmam que a empresa era gerida por uma família influente e que em cada setor chave era posto um membro familiar e outros confidentes em posições chave em toda a organização, para que pudesse controlar o que estava acontecendo no negócio. Como resultado, as regras e rotinas na organização foram mantidas, não por suposição, mas por circuitos de poder. De acordo com Scapens (2006), isto questiona a noção de que regras e rotinas são

sustentadas por instituições que são em grande parte suposições não questionadas, situado em um nível cognitivo abaixo da superfície do discurso cotidiano e dissociado de suas origens históricas.

Outra limitação do modelo de Burns e Scapens (2000) apontada por Scapens (2006) trata-se do papel da agência. Robalo (2014) afirma que não ficou claro na maioria dos estudos de contabilidade gerencial que utilizaram a abordagem da VEI, como a mudança institucional ocorre. Estes estudos têm sido capazes de destacar a forma como os processos de mudança de contabilidade evoluem. No entanto, eles têm sido menos capazes de explicar quando, por que e como a introdução de novos sistemas em uma organização, tais como sistemas de contabilidade, ocorrem. Em geral, as abordagens institucionais, como o quadro Burns e Scapens, têm sido úteis para estudar a resistência à mudança, mas até recentemente tem sido dada pouca atenção explícita ao papel da agência (SCAPENS, 2006).

Portanto, processo de institucionalização pode ocorrer em empresas que passaram ou estão passando por mudanças em suas práticas contábeis, como as decorrentes do processo de implantação de práticas de orçamentos, e a utilização das abordagens da NSI e da VEI, para entendimento da mudança institucional através de regras e rotinas podem ser úteis para a compreensão de como essas práticas de contabilidade gerencial se tornaram institucionalizadas. Contudo, deve-se considerar as variáveis que podem limitar a análise desse processo, que podem ser determinantes para a total institucionalização.

2.2 PRÁTICAS DE ORÇAMENTO

Diversos autores abordam o orçamento e as práticas orçamentárias com foco na gestão das empresas (LEITE *et al.*, 2008). O orçamento é considerado como um plano financeiro que tem por objetivo implementar a estratégia da organização para um determinado período, sendo também um dos pilares da gestão e uma das ferramentas fundamentais para que os gestores possam prestar contas de suas atividades (FREZATTI, 2009).

O Orçamento é considerado uma ferramenta gerencial, porque pode influenciar os comportamentos e decisões dos funcionários para traduzir os objetivos de uma empresa em planos de ação, comunicar os objetivos, e fornecer um ponto de referência para avaliar o desempenho (KING, CLARKSON e WALLACE, 2010)

Para alguns autores, o orçamento deve ser dividido em planejamento e controle (WELSCH, 1983; STEED; GU, 2009; GARRISON, NOREEN e BREWER, 2013), enquanto outros

argumentam que o orçamento deve ser dividido em planejamento, execução e controle (FREZATTI, 2009; LUNKES, 2013).

Gerrison; Noreen e Brewer (2013) afirmam que o planejamento envolve o estabelecimento de metas e a preparação de vários orçamentos para alcançar essas metas. Já o controle envolve a análise do que foi realizado, para assegurar que o plano seja executado de forma adequada de acordo como o planejado e que possa também sofrer alterações em caso de mudanças no cenário.

Atkinson *et al.* (2015) afirmam que é importante entender questões comportamentais no processo de preparação do orçamento e os tipos de jogos que as pessoas engajadas no processo orçamentário, às vezes, jogam com os orçamentos. Os planejadores do orçamento solicitam informações aos gerentes ou funcionários que estão em melhor posição para conhecer o potencial de desempenho em vendas, produção e custos. No entanto, isso pode criar incentivo para gerentes deturparem as informações, subestimando, por exemplo, o potencial de produção, ou a capacidade de venda.

O orçamento também pode ser organizado de modo a atribuir responsabilidades. Esse responsável pode ser um gerente, que coordena uma unidade e os esforços de todos os seus empregados. Nesse sentido, o orçamento tradicional será elaborado por departamento conforme a estrutura organizacional da empresa (LUNKES, 2013). As unidades de negócios, centros de lucros, centros de custos e centros de responsabilidade devem estar claramente definidos na contabilidade e devem ser considerados na geração de informações, bem como o plano de contas deve refletir claramente as operações existentes na empresa (FREZATTI, 2009).

A ideia fundamental da contabilidade por responsabilidade é que um gerente deve ser responsabilizado por aquilo que ele pode controlar, pois isso personaliza as informações contábeis, responsabilizando indivíduos pelas receitas e custos. Isso possibilita que a organização reaja de maneira rápida e adequada aos desvios de seus planos e aprenda com o *feedback* oriundo da comparação entre as metas orçadas e alcançadas (GARRISON, NOREEN e BREWER, 2013)

Uma das práticas orçamentárias existentes é a formação de um comitê de orçamento. Garrison, Noreen e Brewer (2013) afirmam que um comitê orçamentário permanente, normalmente é responsável pelas políticas gerais relacionadas ao programa orçamentário e pela coordenação da preparação do orçamento, podendo ser formado pelo presidente, vice-presidentes encarregados de várias funções como vendas, produção e compras e o *controller*.

2.2.1 Tipos de Orçamento

O orçamento empresarial como ferramenta para tomada de decisão pode ser elaborado de varias formas de acordo com as características pretendidas pela organização (LUNKES, 2013). Ainda de acordo com Lunkes (2013), o orçamento empresarial possui ainda como caraterísticas mais peculiares um ciclo orçamentário anual e na maior parte das vezes utiliza o passado como base para projeção dos resultados futuros. Das várias formas de elaboração do orçamento temos: Orçamento contínuo, Orçamento de Base Zero (OBZ), Orçamento Flexível, Orçamento por Atividades (ABB) e *BeyondBudgeting*.

O **orçamento contínuo** possui como característica um prazo movente que se estende em função de um período fixo (LUNKES, 2013). O orçamento contínuo tem como ênfase a revisão contínua, removendo-se os dados do mês recém-concluído e acrescentando-se dados orçados para o mesmo mês do ano seguinte (PADOVEZE, 2010).

O **orçamento de base zero** (OBZ) é focado na redução dos custos e nesta modalidade toda elaboração é feita desconsiderando orçamentos anteriores (PEREIRA *et al.*, 2015). Lunkes (2013) afirma que o OBZ rejeita a visão tradicional do orçamento e também a ideia do orçamento incremental, que leva em consideração os dados do ano passado mais um adicional. Kreuzberg, Beck e Lavarda (2016) afirmam que há um direcionamento no sistema do OBZ, quanto à alocação de recursos, levando em consideração as principais atividades da organização, objetivando alcançar o melhor resultado de acordo com o grau de importância atribuído a estas atividades. Porém, Lunkes (2013) aponta como principal desvantagem do OBZ o tempo de elaboração, por ser bastante burocrático, com muitos papeis e inúmeros controles. No entanto, uma das vantagens do OBZ de acordo com Lunkes (2013) é que pode ser implementado em qualquer organização com ou sem fins lucrativos, em atividades industriais, comerciais e de serviço.

O **orçamento flexível** é um conjunto de orçamentos que pode ser ajustado a qualquer nível de atividades, sendo essencial para a sua elaboração a distinção entre custos fixos e variáveis, bem como os a incorporação dos centros de responsabilidade com o controle e cálculo de custo por produto (LUNKES, 2013). De acordo com Lunkes (2013), o orçamento flexível propicia e necessita de maior participação dos membros da organização, pois somente com a elevação do nível de informação é possível uma aplicação do orçamento flexível com sucesso.

No entanto, em algumas áreas, o orçamento flexível não é muito utilizado. De acordo com Jones (2008), a partir de um levantamento e

análise de conteúdo de pesquisas sobre práticas de orçamentos no ramo hoteleiro, a visão do orçamento anual é mais utilizada tendo em vista a grande previsibilidade que há neste setor, dispensando assim o uso do orçamento flexível. Esse mesmo resultado foi encontrado nos estudos de Pavlatos e Paggios (2009) que pesquisaram 30 práticas de orçamentos em hotéis gregos. No entanto, os estudos de Uyar e Bilgin (2011) revelaram o uso do orçamento flexível em hotéis na Turquia, o que contradiz os achados de Jones (2008) e Pavlatos e Paggios (2009), mas que pode se apresentar como uma característica específica do setor nesta região.

O **Orçamento por Atividades (ABB)** é um plano quantitativo e financeiro que direciona a empresa a focalizar atividades e recursos visando atingir objetivos estratégicos, sendo uma ferramenta para obter consenso e compromisso dos colaboradores com o objetivo de guiar a empresa por meio de metas essenciais, que envolvem receita, custo, qualidade, tempo e inovação (LUNKES, 2013).

O **BeyondBudgeting** pode ser considerado como um grupo de processos alternativos que apoiam metas e reconhecimentos, em um planejamento contínuo (FREZATTI, 2005). De acordo com Lunkes (2013), o *BeyondBudgeting* é um modelo de gestão formado por um conjunto de princípios e guias completos de atuação empresarial e incluem uma série de ferramentas como *Benchmarking*, *Balanced Scorecard*, administração baseada em atividades, gestão de relacionamento com os clientes e os sistemas de informação gerencial.

Frezatti (2005), ao citar o trabalho de Hope e Fraser (2003) mostram que o *BeyondBudgeting* apresenta simplicidade, baixo custo e relevância para os usuários, pois permite uma gestão participativa e descentralizada, não sendo necessário o desenvolvimento do orçamento anual gerando assim uma redução de custo e as lideranças passam a ter mais foco na gestão. Outro ponto é que os autores consideram que o crescimento sustentável é direcionado pelas estratégias inovadoras, como foco na criação de valor de longo prazo. E por fim, há o encorajamento da boa governança e do comportamento ético, pois parte do princípio de que as pessoas querem trabalhar nas e com as organizações mais virtuosas e esperam ter melhor equilíbrio entre atividades profissionais e vida pessoal.

Portanto, os vários tipos de orçamentos apresentados têm por objetivo auxiliar o gestor na tomada de decisão, pois procuram dar maior previsibilidade sobre o comportamento dos negócios, fazendo com que as ações previstas no planejamento estratégico e incorporadas ao plano operacional da empresa possam ser executadas com maior segurança.

2.2.2 Planejamento e elaboração do orçamento

Lunkes (2013) afirma que o orçamento preocupa-se com a implementação do programa aprovado pelo planejamento estratégico, traduzindo o plano de longo prazo em um plano operacional anual. Frezatti (2008) sugere que o orçamento surge como sequência à montagem do plano estratégico, permitindo focar e identificar, num horizonte menor, de um exercício fiscal, as suas ações importantes. Uma vez tendo feito um adequado plano estratégico, o orçamento tem muita chance de ser elaborado com coerência e consistência.

De acordo com Lunkes (2013), o período de duração do orçamento pode ser de um ano ou mais. Vários fatores podem influenciar na duração do período orçamentário que incluem o tipo, a natureza da organização, a necessidade de avaliação periódica e as condições do negócio.

Frezatti (2008) afirma que o ciclo de revisão e montagem do processo de planejamento orçamentário inicia com a revisão do plano estratégico, feito normalmente no início do ano até antes do início da montagem do orçamento para o próximo ano. Também considera que o período de planejamento a ser considerado nesse caso deve incluir o período remanescente do ano em curso, como o período considerado no orçamento do ano.

A estrutura básica do orçamento é formada das projeções financeiras dos orçamentos individuais (peças) de cada unidade da empresa e de um conjunto de orçamentos para determinado período, abrangendo o impacto tanto das decisões operacionais quanto das decisões financeiras (LUNKES, 2013).

De acordo com Atkinson *et al.* (2015) os dois principais tipos de orçamentos que compõe o orçamento empresarial são:

- a) **Os orçamentos operacionais:** resumem o nível das atividades, como vendas, compras e produção.
- b) **Os orçamentos financeiros:** como os balanços, as demonstrações de resultado e as demonstrações de fluxo de caixa, que identificam as consequências financeiras esperadas das atividades resumidas nos orçamentos operacionais.

Para Lunkes (2013), o **orçamento operacional** aparece no primeiro plano do planejamento global e é formado pelas seguintes peças: orçamento de vendas, orçamento dos estoques finais, orçamento de fabricação, orçamento de custo dos materiais, orçamento da mão-de-obra direta, orçamento dos custos indiretos de fabricação e orçamento das despesas departamentais. O **orçamento financeiro** é composto pelo

orçamento de capital, orçamento de caixa, balanço patrimonial e demonstrações de resultado do exercício projetado.

Após a elaboração dos planos de vendas, produção e despesas, parte-se para a elaboração dos demonstrativos financeiros projetados, ou seja, o **Plano Financeiro**. Frezatti (2008) afirma que nessa etapa é possível analisar de forma global todo o processo de planejamento, pois quando se projetam as demonstrações, existe a disponibilidade de informações comparativas que se espera dos resultados, da situação patrimonial e do caixa.

Para Lunkes (2013), a Demonstração do Resultado do Exercício projetada é elaborada a partir dos orçamentos operacionais, como o orçamento de vendas, orçamento de fabricação e orçamento de despesas operacionais. Atkinson *et al.* (2015) afirma que os planejadores preparam o balanço e o demonstrativo de resultados projetados para estimar as consequências financeiras dos planos de investimentos, produção e vendas e utilizam o demonstrativo de fluxo de caixa para planejar quando será gerado o excesso de caixa que possa ser usado para se fazer investimentos de curto prazo. Também para planejar como enfrentar quaisquer necessidades de caixa que por ventura venha a ocorrer.

Frezatti (2008) ainda sugere a separação e identificação do resultado econômico, proporcionado pela demonstração de resultado, do resultado financeiro, proporcionado pela demonstração do fluxo de caixa, pois tratam-se de visões complementares gerenciadas por áreas/pessoas diferentes na organização e devem receber o foco necessário. Caso a receita seja projetada e não recebida (Demonstração de resultado) poderá ser encontrada nas contas a receber (Balanço Patrimonial). Caso seja recebida no mesmo período será encontrada no fluxo de caixa.

O orçamento de caixa tem por finalidade assegurar os recursos financeiros suficientes para atender às operações da empresa que são: vender, produzir e comprar. De acordo com Lunkes (2013), o orçamento de caixa está sujeito a incertezas e falhas, sendo necessário ter uma margem de segurança que permita atender a um eventual erro da previsão.

Lunkes (2013) afirma ainda que o orçamento de caixa pode ajudar a empresa a equilibrar o caixa, identificando deficiência de recursos monetários com antecedência, o que pode levar a empresa a buscar empréstimos a juros menores, como também estimar os excessos de recursos, permitindo projetar investimentos com certa antecedência.

O orçamento de investimento é outra peça importante e fundamental para o desenvolvimento e concretização das metas orçamentárias (LUNKES, 2013). O orçamento de investimentos em imobilizado, por exemplo, expressa os planos detalhados da alta

administração em relação a acréscimos, melhoramentos, substituições de ativos, patentes e aos fundos reservados para esses fins (WELSH, 1983).

Portanto o planejamento orçamentário como uma das mais utilizadas ferramentas gerenciais tem a capacidade de mostrar um cenário plausível, do ponto de vista operacional e que determinará nível de recursos consumidos pela organização, para alcance de metas e objetivos em termos de vendas, produção. Além disso, possibilita prever o resultado em termos de lucros e fluxo de caixa, bem como necessidade de investimentos de capital necessário a consecução dos objetivos propostos.

2.2.3 Controle Orçamentário

O Controle orçamentário é um instrumento da contabilidade gerencial que deve permitir à organização identificar quão próximos estão seus resultados em relação ao que planejou para o período (FREZATTI, 2009). Lavarda e Pereira (2011) consideram que o controle possa ser utilizado sob dois enfoques: para assegurar obediência ou motivar as pessoas.

Frezatti (2008) afirma que nessa abordagem é importante definir e acompanhar o todo e as partes. As metas são entendidas como macro sentido que dependem do desempenho de todas as áreas da organização. Por outro lado, é fundamental entender como as metas foram atingidas, o que só será feito através do detalhamento de indicadores específicos de cada área da organização.

Para Lavarda e Pereira (2011) o controle é utilizado para assegurar a obediência aos procedimentos operacionais, e tem como objetivo motivar as pessoas a seguirem as regras estabelecidas e verificar se elas estão seguindo-as. Também está focado em como as ações individuais de cada agente dentro da organização impactaram o resultado final da empresa, o que exige tanto flexibilidade para adaptarem-se as mudanças como responsabilidade.

Welsh (1983) afirma ainda que o controle também exige medidas de desempenho e ações corretivas destinadas a assegurar o atingimento de objetivos, pois quando vários planos estão sendo executados, a existência de controle é necessária para medir o progresso alcançado. De acordo com Frezatti (2008), a realimentação do sistema de planejamento corresponde a uma etapa importante, já que o entendimento das variações permite aprimorar o processo de planejamento. Portanto, o controle orçamentário é um instrumento único e acompanha a figura do realizado.

Frezatti (2008) vê ainda que eficiência e eficácia, na visão clássica de avaliação de desempenho, devem ser enfatizadas. Nesse sentido, o

autor afirma que eficiência é o grau em que os insumos são consumidos em relação a um nível de produção. Já eficácia indica o grau em que um objetivo é alcançado.

Portanto, a função principal do controle é garantir que os gestores, uma vez entendido o nível de desempenho incorrido, identifiquem ações corretivas e ajustes ao orçamento no sentido de preservar os objetivos do período, qualitativa e quantitativamente (FREZATTI, 2009).

Dentro do conceito de controle, a análise das variações permite entender o que realmente aconteceu na organização (FREZATTI, 2009). Tendo como base as informações levantadas pelos relatórios de controle orçamentário, faz-se a análise das variações, que busca identificar em maior detalhe os principais motivos que causaram a variação em valor de cada item orçado (PADOVEZE, 2010).

A análise das variações traz à tona um tema pertinente quando se fala em controle orçamentário, que é a folga orçamentária. De acordo com Lavarda e Fank (2014), na elaboração do orçamento empresarial, algumas variáveis, tais como folga orçamentária, assimetria da informação, participação orçamentária, risco na decisão orçamentária, aversão à perda, ambiguidade da informação, podem influenciar na sua composição, interferindo na decisão dos gerentes.

Lavarda e Fank (2014) afirmam ainda que há um distanciamento entre a gerência superior e média. Por conta desse distanciamento, a média gerência se cerca de meios de proteção para que possa atingir suas metas de forma mais segura, evitando, assim, penalizações e recebendo recompensas pelo sucesso no cumprimento dos objetivos.

Portanto, o controle orçamentário assim como o próprio planejamento tem papel central no processo orçamentário, pois indicam a direção em que a empresa está caminhando e mostram onde as ações corretivas devem ser aplicadas tendo em vista colocar a organização novamente no caminho dos objetivos a serem alcançados.

Na próxima seção apresentam-se os principais estudos anteriores sobre Teoria Institucional e Práticas de Orçamento, que tem por base apresentar os temas correlatos com o presente trabalho.

2.3 ESTUDOS ANTERIORES SOBRE TEORIA INSTITUCIONAL E PRÁTICAS DE ORÇAMENTO

Esta seção é reservada para apresentação de pesquisas que investigam temas correlatos com o presente trabalho, como mudanças ocorridas na contabilidade gerencial, observadas na ótica da Teoria Institucional, nas abordagens da Velha Economia Institucional e da Nova

Sociologia Institucional, seguido de pesquisas, que analisam o contexto de práticas de orçamento.

2.3.1 Mudanças ocorridas na Contabilidade Gerencial sob a ótica da Teoria Institucional

A Teoria Institucional na abordagem da Velha Economia Institucional e da Nova Sociologia Institucional tem sido utilizada como teoria base para diversos estudos ligados à contabilidade gerencial, práticas de orçamentos, sistemas de informações gerenciais, contabilidade de custos.

O Quadro 2 apresenta as pesquisas que se utilizaram de estudo de caso como procedimento de pesquisa, com a utilização da VEI, mais precisamente do modelo de Burns e Scapens (2000). É possível identificar os mais variados segmentos e também instrumentos de pesquisas utilizados, o que gera para a presente pesquisa maior confiabilidade e profundidade.

Quadro 2- Estudos anteriores sobre Teoria Institucional na vertente da VEI

Segmento Pesquisado	Autores	Objetivo
Indústria e Serviços	Johansson e Baldvinsdottir (2003)	Estudos de caso de rotinas de avaliação de desempenho em duas pequenas empresas na Suécia, uma empresa de consultoria e uma empresa de fabricação.
Instituições Financeiras	Guerreiro, Pereira, Frezatti (2006).	O estudo examina a eficácia do processo de mudança na contabilidade gerencial, a partir da perspectiva dos usuários do sistema, sete anos após a sua concepção.
Indústria	Busco, Riccaboni, Scapens (2006).	Este trabalho tem como objetivo compreender como os sistemas de contabilidade gerenciais estão implicados em processos de (des)aprendizagem individual e mudança de cultura organizacional, e como eles podem ser usados para identificar soluções de 'confiança' em face de crises organizacionais.

(continua)

(continuação)

Segmento Pesquisado	Autores	Objetivo
Indústria	Lukka (2007)	O objetivo do artigo é explicar porque havia problemas com a utilização do seu sistema de informação em relação à padronização dos relatórios gerenciais.
Instituições Financeiras	Steen (2011)	O objetivo deste artigo é explorar a dinâmica envolvida no surgimento e mudança de rotinas de contabilidade gerencial. Ele visa proporcionar uma compreensão das formas pelas quais essas rotinas complexas promovem a estabilidade e mudança nas práticas de contabilidade gerencial.
Textil	Youssef (2013)	O objetivo deste trabalho é investigar o processo de mudança de contabilidade gerencial dentro de uma organização egípcia que implantou <i>extranet</i> .
Público	Mutiganda (2013)	Este artigo analisa o impacto da institucionalização de políticas de governança e orçamento sobre a responsabilidade dos atores organizacionais sob uma perspectiva de realismo institucional e crítico.
Público	Robalo (2014)	Analisa a implementação de novas demonstrações com a finalidade de apurar o resultado financeiro das diferentes áreas organizacionais internas e de indicadores chave para monitoramento do desempenho no Serviço Postal de Portugal.
Saúde Biocombustível	Angonese e Lavarda (2014)	O objetivo geral desta pesquisa é analisar os fatores de resistência, presentes no processo de implementação de um sistema integrado de gestão, sob a ótica da teoria institucional, na vertente da velha economia institucional.

Fonte: Elaborado pelo autor

Johansson e Baldvinsdottir (2003) efetuaram estudos de caso de rotinas de avaliação de desempenho em duas pequenas empresas na Suécia. Em uma empresa de consultoria e em uma empresa de fabricação. Na empresa de consultoria a pesquisa foi organizada como um estudo de caso longitudinal. A pesquisa na empresa de fabricação foi organizada como um estudo de pesquisa-ação. Ao contrário de estudos anteriores que via avaliação de desempenho como uma ferramenta para garantir melhorias no desempenho organizacional, os estudos não revelaram uma clara relação. Os autores concentraram os estudos na participação do Contador, na cadeia de ação e reação entre o avaliador e o avaliado, revelando que essa relação é dependente da confiança, assim como a produção e a reprodução de rotinas de avaliação de desempenho.

Guerreiro, Pereira e Frezatti (2006) realizaram um estudo de caso com o objetivo de avaliar o processo de mudança, sob o enfoque de Velha Economia Institucional (VEI), que havia ocorrido no sistema de contabilidade gerencial do Banco do Brasil. O estudo examinou a eficácia do processo de mudança na contabilidade gerencial, a partir da perspectiva dos usuários do sistema, sete anos após a sua concepção. Os resultados indicaram que novos conceitos foram efetivamente institucionalizados e convertidos em novos valores, hábitos e rotina dentro da organização. No entanto, os autores indicaram que a institucionalização não é um grau de intensidade e é muito difícil afirmar se uma nova rotina está ou não institucionalizada. Apesar da institucionalização da nova contabilidade gerencial, foi possível perceber que alguns conceitos não foram totalmente aceitos por setores do banco e apresentaram baixo nível de institucionalização, mas que não comprometeu de maneira geral a institucionalização do novo modelo de contabilidade gerencial.

Busco, Riccaboni e Scapens (2006) realizaram um estudo que teve como objetivo compreender como os sistemas de contabilidade gerenciais estão implicados em processos de (des)aprendizagem individual e mudança de cultura organizacional, e como eles podem ser usados para identificar soluções de confiança em face de crises organizacionais. A compreensão da relação mútua entre a confiança em sistemas especialistas (ou seja, sistema de confiança) e a confiabilidade das interfaces com esses sistemas (isto é, confiança pessoal) permitiu que os pesquisadores estendessem o quadro de Burns e Scapens (2000). Para os autores, confiança para a mudança é necessária para a implementação da Contabilidade Gerencial,

Lukka (2007) realizou um estudo de caso em uma empresa industrial para verificar porque havia problemas sem solução relativa à

padronização de sistemas e de relatórios gerenciais. Através de entrevistas junto a Diretoria, Controladoria, Gerencia Geral e demais áreas, concluiu por uma coexistência de mudança e estabilidade em contabilidade gerencial, mas deixando claro seu aspecto formal e informal. Além disso, sugere que a relação entre legitimação formal e os domínios informais de uma organização pode ser o inverso do que normalmente é reivindicado na Nova Sociologia Institucional.

Steen (2011) realizou um estudo de caso longitudinal em um banco por um período de quatro anos, que teve por objetivo explorar a dinâmica envolvida no aparecimento e mudança de rotinas de contabilidade gerencial. Verificou-se que as representações cognitivas das rotinas estudadas, ou seja, a forma como foi subjetivamente entendida, fornecia uma base temporariamente estável para a rotina. A mudança surgiu de improvisações através de suas performances recorrentes. Verificou-se também que as mudanças poderiam resultar em rotinas dinâmicas complexas, ao contrário de vê-las como entidades estáticas e estáveis que reagem a estímulos externos.

Mutiganda (2013) realizou um estudo de caso em dois hospitais públicos na Finlândia entre os anos de 2009 a 2012 com objetivo de ampliar a estrutura de Burns e Scapens (2000), para o realismo crítico, analisando como a governança institucionalizada e as políticas de orçamento afetam a maneira como os atores institucionais pensam e agem quanto à responsabilidade de cada um. O estudo constatou ao contrário do que afirmam Burns e Scapens (2000), que a mera institucionalização de regras de contabilidade gerencial, como políticas orçamentárias, não conduz, por si só, a maneira em que os atores institucionais pensam e agem no reino da ação. Sua responsabilidade também é moldada por outros mecanismos do domínio real da realidade, como as políticas de governança.

Youssef (2013), pesquisou a mudança em contabilidade gerencial associada a implantação de uma plataforma de *e-commerce Business to Business* (B-to-B), na TEXCO, empresa Egípcia do ramo têxtil. O resultado da pesquisa demonstrou que a ferramenta facilitou as mudanças nas práticas de contabilidade gerencial associada a implantação da ferramenta. Essa mudança poderia ser classificada como formal, revolucionária e de natureza progressiva. É formal, porque ocorreu por design consciente através da introdução de novas regras de "controles orientados" e através das ações de um "poderoso" indivíduo (novo CEO) que foi capaz de impor a mudança. É revolucionário, uma vez que envolveu uma ruptura fundamental de rotinas e instituições existentes. Também é progressiva, uma vez que deslocou o comportamento

"cerimonial" para um comportamento "instrumental", através da utilização dos recursos de relatórios da tecnologia B-to-B no planejamento e controle da produção.

Robalo (2014) através de um estudo de caso longitudinal nos serviços postais de Portugal concluiu que o quadro de Burns e Scapens (2000) fornece evidências de que uma mudança que segue regras, rotinas e instituições podem ser muito difíceis de implementar caso não haja pressão na sua utilização ou pela falta de fornecimento de informações em uma base teórica. Outro ponto levantado está relacionado à confiança e poder, que segundo o autor deve ser visto como dois lados de uma mesma moeda, e que estudos anteriores não levaram em consideração esses dois aspectos de forma conjunta. Além disso, o autor leva em consideração a análise de pressões externas e internas quando da utilização de alguma inovação em contabilidade gerencial. Tais pressões são importantes, a fim de evitar o abrandamento desses processos, isto é, a fim de evitar, ou pelo menos reduzir, a diferença entre as normas e rotinas da contabilidade gerencial.

Angonese e Lavarda (2014) realizaram um estudo em duas empresas distintas para analisar os fatores de resistências presentes no processo de implementação de um sistema integrado de gestão, sob a ótica da Teoria Institucional na vertente da VEI. Os autores identificaram que os fatores de resistência começam a contrapor o processo de mudança no momento em que se inicia o processo. Os fatores de resistência residem na natureza humana e estão permanentemente presentes no contexto sócio institucional das organizações, mesmo que em um estado latente. Nem sempre os fatores de resistência apresentam força suficiente para impedir o processo de mudança. Também, os esforços da gestão para mitigar os fatores de resistência durante o processo de mudança podem maximizar a probabilidade de implementar a mudança. No estudo os autores apresentaram sete fatores de resistência: Poder Institucional, Insegurança Ontológica, Confiança, Inércia, Conhecimento, Aceitação de Rotinas e *Decoupling* “procedimento que não é seguido”. No estudo apresentado, apenas o fator Poder Institucional não foi detectado. De qualquer forma, apenas uma das empresas teve completamente implantado o Sistema Integrado de Gestão.

Os estudos apresentados mostraram a importância da abordagem da VEI para entender como ocorre o processo de institucionalização de ferramentas gerenciais e mostraram questões importantes como confiança no contador e nos processos e dificuldades encontradas na implantação. Os Estudos também identificaram que nem todos os novos conceitos são

assimilados pelas pessoas, além de existir resistências no processo de implantação.

No Quadro 3 apresentam-se os estudos que foram baseados na NSI, onde foi levando em consideração aspectos interorganizacionais, ou seja, aspectos externos e que podem contribuir para adoção de ferramentas de contabilidade gerencial.

Quadro 3-Estudos anteriores sobre Teoria Institucional na vertente da NSI

Segmento Pesquisado	Autores	Objetivo
Setor Elétrico na Espanha	Tsamenyi, Cullen, González (2006)	O Estudo teve por objetivo investigar mudanças em contabilidade gerencial e o sistema de informações contábeis de uma grande companhia elétrica espanhola.
Setor Público	Nor-Aziah; Scapens (2007).	Este estudo tem como objetivo compreender os aspectos de técnicas de gestão utilizadas no setor privado que podem ser traduzidas para as práticas do dia-a-dia de uma utilidade pública da Malásia. Centra-se, especificamente, sobre o processo de privatização e explora as ligações entre corporativização e mudança contábil.
Setor Público	Hyvönen <i>et al.</i> (2012)	Este artigo tem como objetivo explorar o surgimento de contabilidade nos centros de serviços compartilhados no setor municipal da Finlândia.
Setor Público	Alsharari (2013)	O estudo tem como objetivo explicar os processos de mudança de contabilidade gerencial na Organização Aduaneira Jordânica, bem como no setor público jordaniano dentro de seus contextos socioeconômicos, como influenciado pelas ideias da Nova Gestão Pública pressões institucionais. (Tese)
Instituição Financeira	Gooneratne e Hoque (2016)	O estudo tem por objetivo obter uma compreensão dos papéis desempenhados por forças institucionais externas e atores que atuam como agentes na institucionalização do sistema orçamentário em um banco que possui economia mista (público e privado)

(continua)

(continuação)

Segmento Pesquisado	Autores	Objetivo
Indústria Têxtil	Kreuzberg, Beck, Lavarda (2016).	Analisar o processo de adoção do orçamento base zero (OBZ) em uma empresa de grande porte de Santa Catarina, sob a perspectiva da teoria institucional.

Fonte: Elaborado pelo autor

Tsamenyi, Cullen, González (2006), pesquisaram como as mudanças no sistema de contabilidade e informações financeiras em uma grande empresa do setor elétrico espanhol foram moldadas pela interação entre as forças institucionais e de mercado, e as relações de poder intraorganizacionais. Em termos da interação entre as forças institucionais e de mercado, a desregulamentação do Sistema Elétrico Espanhol introduziu a concorrência no mercado elétrico espanhol. Além de projetar estruturas para satisfazer o ambiente regulamentar (isomorfismo coercitivo), o grupo também implementou políticas para promover a eficiência por causa da competição (as forças do mercado).

Nor-Aziah e Scapens (2007) usaram a NSI e o enquadramento teórico de Burns e Scapens (2000) para estudar o processo de mudança da contabilidade, numa entidade pública com objetivos de eficiência financeira. O estudo foi motivado pelo interesse em entender como as pressões de eficiência financeira foram traduzidas nas práticas diárias da contabilidade. Os resultados reconhecem que a forma como as pressões de melhoria da eficiência financeira são traduzidas, dentro da organização, é um processo bastante complexo e que depende por um lado, do modo como as relações de poder e de confiança influenciam a forma como os atores e grupos organizacionais interpretam as pressões de eficiência. Por outro lado, da forma como os atores usam a contabilidade enquanto recurso capaz de transpor para a ação, as práticas da contabilidade.

Hyvönen *et al.* (2012) através do estudo da implantação da contabilidade em um centro de Serviços Compartilhados do setor público, identificaram que a legislação tem papel importante no processo de mudança. Contudo, os autores relatam que o papel do Empreendedor Institucional tem importância no processo de disseminação e convencimento a aderir a novas ferramentas de contabilidade.

Alsharari (2013) defendeu em sua tese de doutorado os resultados de um estudo de caso interpretativo no setor público. Adota seis etapas do

projeto de pesquisa qualitativa e usa a triangulação de métodos de recolha de dados, incluindo entrevistas, observações e documentos e registros de arquivamento. O estudo reconhece que a mudança na contabilidade gerencial foi realizada no nível do topo para a base da análise institucional, o que confirma a natureza evolutiva "dependente do caminho" da mudança. Ele confirma a evidência de que outros fatores, além dos fatores econômicos, também podem desempenhar um papel influente na implementação da mudança de contabilidade gerencial. Mudanças na contabilidade gerencial é uma parte da mudança organizacional; portanto, regras e rotinas de contabilidade gerencial são uma parte e uma parcela de regras e rotinas organizacionais.

Gooneratne e Hoque (2016) desenvolveram uma compreensão dos papéis desempenhados por forças institucionais externas e empresários organizacionais que atuam como agentes na institucionalização do sistema de orçamento dentro de uma entidade de economia mista do setor financeiro. Os autores sugerem que a institucionalização do sistema de orçamentação numa entidade de economia mista é materializada em meio a influências institucionais externas, deliberações de agentes organizacionais-chaves, e mais importante, as características de competitividade e complexidade do setor em particular e do ambiente organizacional.

Kreuzberg, Beck e Lavarda (2016) realizaram um estudo para analisar o processo de adoção do orçamento a base zero (OBZ) em uma empresa de grande porte de Santa Catarina sob a perspectiva da teoria institucional. A análise do processo de institucionalização do OBZ ocorreu pela análise das quatro proposições: habitualização, estratégias, objetificação e a sedimentação. O principal fator que levou ao uso do OBZ foi a entrada de um novo diretor, mas constatou-se a presença de fatores tecnológicos pelo fato da possibilidade da descentralização dos processos orçamentários e a influência de mercado pelo crescimento acentuado da empresa nos últimos anos. A empresa utilizou como estratégia, a intensificação das discussões no período de orçamentário, sem a extensão dos prazos de elaboração e utilizou o treinamento no lugar de reuniões massivas, reuniões específicas e conversas para tirar dúvidas. Além disso, com relação à objetificação, a pesquisa mostra que a decisão da mudança partiu da alta administração, o que facilitou a sua adoção. E por fim, com relação à sedimentação, verificou-se a ausência de resistência durante o processo, motivada principalmente por ser uma decisão que surgiu de cima para baixo. No entanto, a ferramenta proporcionou diversos benefícios para a empresa, sendo ainda utilizada pela empresa desde 2010.

Portanto, os estudos baseados na abordagem da NSI apresentam as pesquisas que permitem analisar fatores externos que influenciam na implementação de novos processos gerenciais, baseados em forças institucionais e de mercado. As pressões institucionais, tem papel na disseminação dessas novas ferramentas gerenciais.

2.3.2 Estudos Anteriores sobre Práticas de Orçamentos

No Quadro 4 apresentam-se os estudos anteriores sobre orçamento, que identificaram as principais práticas de orçamentos utilizadas pelas mais diversas organizações a nível Nacional e Internacional.

Quadro 4-Estudos anteriores sobre práticas de orçamentos

Segmento Pesquisado	Autores	Objetivo
Ramo Hoteleiro	Steed eGu (2009)	Investigar e documentar as práticas de orçamentos nas empresas hoteleiras nos Estados Unidos e recomendar um processo de melhorar a previsão e eficiência do orçamento
Ramo Hoteleiro	Uyar e Bilgin (2011)	Pesquisar as práticas de orçamentos em Hotéis da região de Antalya na Turquia.
Ramo Hoteleiro	Castro <i>et al.</i> (2012)	Pesquisar as práticas de orçamentos em empresas Hoteleiras da Cidade de Florianópolis (SC, Brasil), através de uma investigação que envolveu todos os Hotéis associados àABIH-SC.
Serviços Portuários	Lunkes, Codesso eRipoll-Feliu (2014).	Coletar evidências sobre práticas orçamentárias em empresasportuárias do Sul doBrasil.
Cooperativas Agropecuárias	Pereira <i>et al.</i> (2015)	Analisar as práticas orçamentáriasadotadas pelas cooperativas associadas à Federação das Cooperativas Agropecuáriasdo Estado de Santa Catarina.

Fonte: dados da pesquisa

Steed e Gu (2009) pesquisaram sobre as práticas de orçamentos em Hotéis nos Estados Unidos. Questionários foram respondidos pelos principais executivos financeiros das empresas de Gestão Hoteleiras, que são responsáveis pelas diretrizes orçamentárias. Como base para pesquisa

foram consideradas as empresas hoteleiras com pelo menos 10 unidades ou 1000 quartos. Os Resultados mostraram que há diferenças significativas nas práticas de orçamentos entre grandes e pequenas empresas. De acordo com os achados, sete práticas comuns criam o ambiente potencial para imprecisão e frustração dos participantes na elaboração e execução do orçamento, como a vinculação de um bônus à realização do orçamento, a falta de uma previsão regional sofisticada e a aplicação das diretrizes orçamentárias que prejudica a negociação dos preços em virtude das diretrizes corporativas, a utilização de um orçamento padrão para acompanhamento do desempenho real, não permitindo a flexibilização do modelo diante das diferenças operacionais existentes entre os hotéis, o tempo gasto com a elaboração e execução do orçamento, a combinação de um orçamento *top-down* e *botton-upe* a utilização de uma planilha sem possibilidade de trabalhar de forma online e integrada.

Uyar e Bilgin (2011) realizaram um estudo com o objetivo de pesquisar as práticas orçamentárias em hotéis na região da Antalya, na Turquia, um dos mais importantes centros turísticos do País. O resultado da pesquisa mostra que é comum a utilização de um comitê de orçamento e a utilização de manual de orçamento. Além disso, a pesquisa apresentou que são utilizadas várias formas de abordagens de realização do orçamento, sendo participativa, *top-down* e *ebotton-up*. A utilização do orçamento por parte dos Hotéis tem por objetivo o controle da rentabilidade e do custo e não necessariamente a necessidade de planejar e comunicar. Contudo o orçamento é tido com um dos principais indicadores de desempenho por parte dos hotéis pesquisados, através da variação entre o previsto e o realizado. Ficou constatado também que hotéis menores têm mais propensão à utilização dos chamados “*gamesmanship*” orçamental, ou seja, utilização da folga orçamental na elaboração do orçamento, bem como o gasto de tempo para a elaboração do orçamento, que na comparação com outros países, ficou bem acima da média. Outro fator observado na pesquisa foi que a falta de um manual de orçamento e de um comitê pode causar desorganização no processo orçamentário.

Castro *et al.*, (2012) realizaram uma pesquisa para identificar as principais práticas orçamentárias em hotéis na cidade de Florianópolis (SC), Brasil. Inicialmente identificou-se que menos da metade dos hotéis utilizavam o orçamento e destes, a maioria utilizavam uma abordagem de realização de baixo para cima, ou seja, o orçamento era elaborado na base e depois apreciado pela alta administração. Além disso, não é comum a utilização de um comitê de orçamento como pode ser verificado na

pesquisa. Utilizam-se os dados dos anos anteriores para servir como parâmetro para a elaboração do orçamento, bem como o orçamento é elaborado com o objeto de controle de gastos e análise dos resultados por departamentos. Conclui-se no estudo, que não se utiliza de forma plena as práticas de orçamentos, bem como o orçamento não está ligado ao planejamento estratégico das empresas.

Lunkes, Codesso e Ripoll-Feliu (2014), realizaram uma pesquisa para investigar as práticas de orçamentos em empresas portuárias do Sul do Brasil. A pesquisa demonstrou que o orçamento é subutilizado, com a aplicação parcial de muitas de suas características e técnicas. Contudo apresentam departamento específico de orçamento, mas não possuem um Comitê de Orçamento. Nesse sentido o orçamento é elaborado de cima para baixo, ou seja, o orçamento é imposto às áreas, bem como também não realiza revisões, tendo em vista se tratar de empresas públicas e praticarem o orçamento governamental. Desta forma, o orçamento apresenta-se extremamente engessado, não permitindo a realização de adaptações. Além disso, não se elabora o Planejamento Estratégico, o que demonstra que a utilização do orçamento tem por objetivo apenas o controle dos gastos e avaliação de desempenho com uma das principais finalidades. Identificou-se também baixo apoio ao orçamento, possivelmente pela falta de participação das pessoas dessas áreas na sua elaboração.

Pereira *et al.* (2015) realizaram um pesquisa sobre as práticas orçamentárias adotadas pelas cooperativas associadas a Federação das Cooperativas Agropecuárias do Estado de Santa Catarina. A pesquisa demonstrou a preocupação das Cooperativas em efetuar o alinhamento de suas ações do nível estratégico e operacional. Além disso, as cooperativas buscam o desenvolvimento do orçamento de maneira processual e participativa, contanto com procedimentos mensais de verificação e ajuste de eventuais desvios.

Portanto, percebe-se que a literatura apresenta estudos sobre práticas de orçamento, em vários segmentos. Contudo poucos estudos são encontrados sobre práticas de orçamentos em Concessionárias de Veículos. Tendo em vista a característica peculiar desse ramo de atuação acha-se relevante o presente estudo para analisar o processo de institucionalização de práticas de orçamento em concessionárias de veículos.

No próximo capítulo abordam-se os aspectos metodológicos que foram utilizados na realização da pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo aborda os aspectos e procedimentos metodológicos utilizados para realização do presente estudo. Dessa forma, a primeira seção apresenta o delineamento da pesquisa, ou seja, as formas metodológicas em que se enquadra. A segunda seção aborda o objeto de estudo e os sujeitos de pesquisa. Em seguida, é apresentado o constructo do estudo. Na sequência tratou-se da coleta de dados e instrumento de pesquisa, posteriormente os procedimentos de análise dos dados e por fim destacam-se as limitações da pesquisa.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

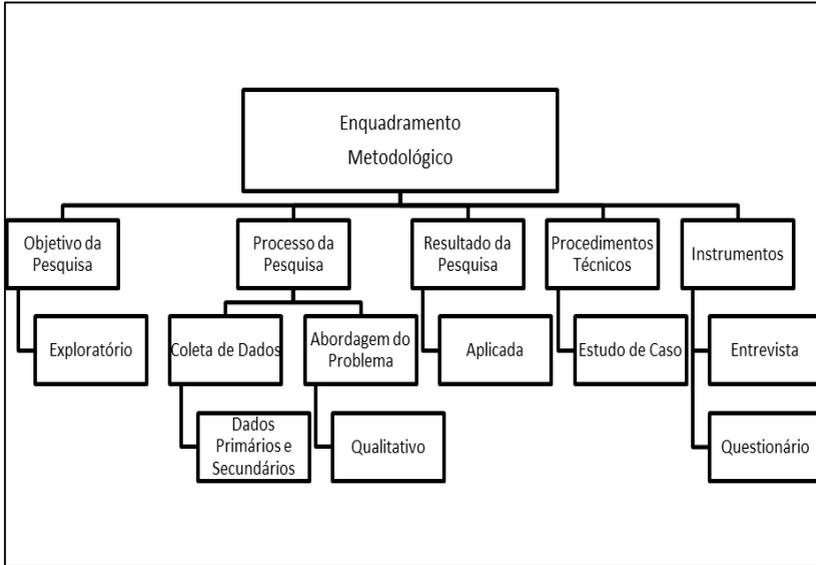
Para a realização da pesquisa se faz necessário identificar os objetivos do estudo e qual o procedimento deverá ser adotado. Beuren (2014) afirma que esta definição possui papel importante na pesquisa científica, no sentido de articular planos e estruturas a fim de obter respostas para os problemas do estudo.

A pesquisa quanto aos objetivos caracteriza-se como exploratória. Uma pesquisa pode ser considerada de natureza exploratória, quando esta envolver, entrevistas com pessoas que tiveram ou têm experiências práticas com o problema pesquisado e análise de exemplos que estimulem a compreensão. As pesquisas exploratórias visam proporcionar uma visão geral de um determinado fato, do tipo aproximativo (GIL, 2010). Beuren (2014) apresenta ainda como característica da pesquisa exploratória o aproveitamento de conceitos preliminares sobre determinados temas não contemplados em outras pesquisas de modo satisfatório, como é o caso desta pesquisa, que avalia as características da institucionalização das práticas de orçamento.

Quanto aos procedimentos, de acordo com a Figura 5, a pesquisa se classifica como estudo de caso. De acordo com Bryman (2012), em um estudo de caso, o caso é um objeto de interesse em seu próprio direito, e o pesquisador tem como objetivo fornecer uma elucidação profunda do mesmo. Como estratégia de pesquisa, utiliza-se o estudo de caso em muitas situações, para contribuir com o conhecimento que temos dos fenômenos individuais, organizacionais, sociais, políticos e de grupo, além de outros fenômenos relacionados (YIN, 2005). Beuren (2014) afirma que este tipo de pesquisa é realizado de maneira mais intensiva, em decorrência dos esforços dos pesquisadores concentrarem-se em determinado objeto de estudo. Em resumo, Yin (2005), afirma que o

estudo de caso permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos acontecimentos da vida real.

Figura 5- Enquadramento Metodológico



Fonte: Elaborado pelo autor

Por fim, a abordagem do problema, classifica-se como um estudo qualitativo. Richardson (2012) afirma que a pesquisa qualitativa pode levar a uma compreensão detalhada dos significados e características específicas apresentadas pelos entrevistados e outros participantes, em lugar da produção de medidas quantitativas de características ou comportamentos. De acordo com Bryman (2012), na pesquisa qualitativa a orientação principal para o papel da teoria em relação à pesquisa é indutiva, ou seja, geração da teoria. A Indução é um processo pelo qual, partindo de dados ou observações particulares constatadas, pode-se chegar a proposições gerais (RICHARDSON, 2012).

Após as definições do delineamento da pesquisa para dar continuidade aos aspectos metodológicos utilizados neste estudo, apresenta-se na próxima seção deste capítulo o objeto de estudo e os sujeitos que irão compor a pesquisa.

3.2 OBJETO DE ESTUDO

A presente pesquisa corresponde a um estudo de caso único, pois tem por objetivo estudar o processo de institucionalização do orçamento em uma rede de concessionárias de veículos. A escolha da rede se deu devido a acessibilidade das informações e pelo alinhamento com os objetivos da pesquisa, que visa analisar as características da institucionalização do orçamento na organização.

A organização objeto de estudo se caracteriza por ser uma concessionária de veículo com abrangência estadual, possuindo 13 unidades, atuando na áreas de venda de veículos novos, usados, peças, assistência técnica, além de venda de consórcio, seguros, e outros serviços. A empresa possui um processo estruturado de orçamento, com um processo de planejamento, execução, controle e avaliação de desempenho.

O Planejamento Orçamentário ou Plano Operacional (PO), como a organização chama o orçamento internamente, iniciou em 2002 por iniciativa da própria montadora, quando entendeu que para alinhar a sua entrega de soluções, ela deveria ter uma sinergia muito grande com as empresas que a representam no varejo.

Por ser uma concessionária de veículos, esta é normatizada pela montadora, que através de um contrato de concessão, estabelece as diretrizes e padrões em diversos processos. Essa característica é determinada pelo próprio contrato de concessão, que obriga a empresa à adesão às regras de negócios, inclusive sobre aspectos relativos ao processo de gestão.

O contato inicial com a empresa para realização do estudo de caso deu-se por meio do envio de uma solicitação do pesquisador, que explica a finalidade do estudo, abordagem na rede de concessionárias, assim como os critérios éticos da pesquisa, como pode ser observado no Apêndice A – Solicitação para estudo de caso.

Para proceder com a pesquisa, a próxima seção deste capítulo apresenta o constructo da pesquisa, que relaciona os objetivos do estudo com as categorias e com o instrumento de coleta de dados, desenvolvido de acordo com a Teoria Institucional, nas vertentes da Velha Economia Institucional e Nova Sociologia Institucional

3.3 CONSTRUCTO

Constructos são criados para que a realidade possa ser examinada mediante proposições particulares, observáveis e mensuráveis embasadas em um marco teórico (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

A presente pesquisa utiliza a Teoria Institucional, sob a abordagem da Velha Economia Institucional e Nova Sociologia Institucional como bases teóricas para fundamentar os resultados, com destaque para a utilização do modelo proposto por Tolbert e Zucker (1999) e Burns e Scapens (2000).

Com o intuito de relacionar os objetivos específicos desta pesquisa com as categorias e subcategorias de análise, bem como os instrumentos de mensuração das mesmas, embasada na literatura pesquisada, constitui-se o constructo da pesquisa expresso pelo Quadro 5 que apresenta as categorias de análise no processo de institucionalização.

Quadro 5-Categorias de análise do processo de institucionalização

Objetivos Específicos	Categorias	Sub Categorias	Instrumentos de Pesquisa	Autores
Descrever como são codificados, incorporados e reproduzidos os princípios institucionais do orçamento;	1) Hábitos, Rotinas e Instituições.	1.1 Codificação dos princípios institucionais 1.2 Incorporação das rotinas 1.3 Aplicação de conhecimento tácito. 1.4 Significados, valores e poderes; 1.5 Reprodução 1.6 Institucionalização	Entrevista: Questões dos Blocos 3 e 8 Questionário Bloco 2 Questões 5 a 28.	Burns e Scapens (2000); Guerreiro <i>et al.</i> (2006); Rocha e Guerreiro (2010); Alsharari (2013)

Objetivos Específicos	Categorias	Sub Categorias	Instrumen- tos de Pesquisa	Autores
Identificar as pressões institucionais que influenciam a difusão do orçamento na empresa;	2) Pressões Institucionais	Inovação Pressões Externas Pressões Internas Confiança Poder	Entrevista: Questões dos Blocos 4 e 9 Questionário Bloco 3 Questões 29 a 33	Tolbert e Zucker (1996); Nor-Aziah (2004); Scapens (2006); Riccaboni, Scapens (2006); Ribeiro e Scapens (2006); Alsharari (2013); Robalo (2014)
Verificar o estágio de institucionalização do orçamento na organização	3) Institucionalização	Impactos Positivos Resistências dos Grupos Defesa dos Grupos de Interesses	Entrevista: Questões dos Blocos 5 e 10 Questionário Bloco 4 Questões 34 a 38	Tolbert e Zucker (1996); Alsharari (2013)

Fonte: elaborado pelo autor

Como pode ser visto no Quadro 5, cada objetivo específico está ligado a uma categoria correlata, e esta a uma subcategoria. Além disso, cada categoria de análise possui os assuntos que compõem os blocos de questões do instrumento de pesquisa e a literatura utilizada como base para elaboração.

Para compreensão do instrumento de pesquisa, assim como as formas utilizadas para a coleta de dados do presente estudo de caso, a

próxima subseção aborda como ocorreu a coleta de dados e o instrumento de pesquisa utilizado.

3.4 PROCEDIMENTO DE COLETA DOS DADOS E INSTRUMENTOS DE PESQUISA

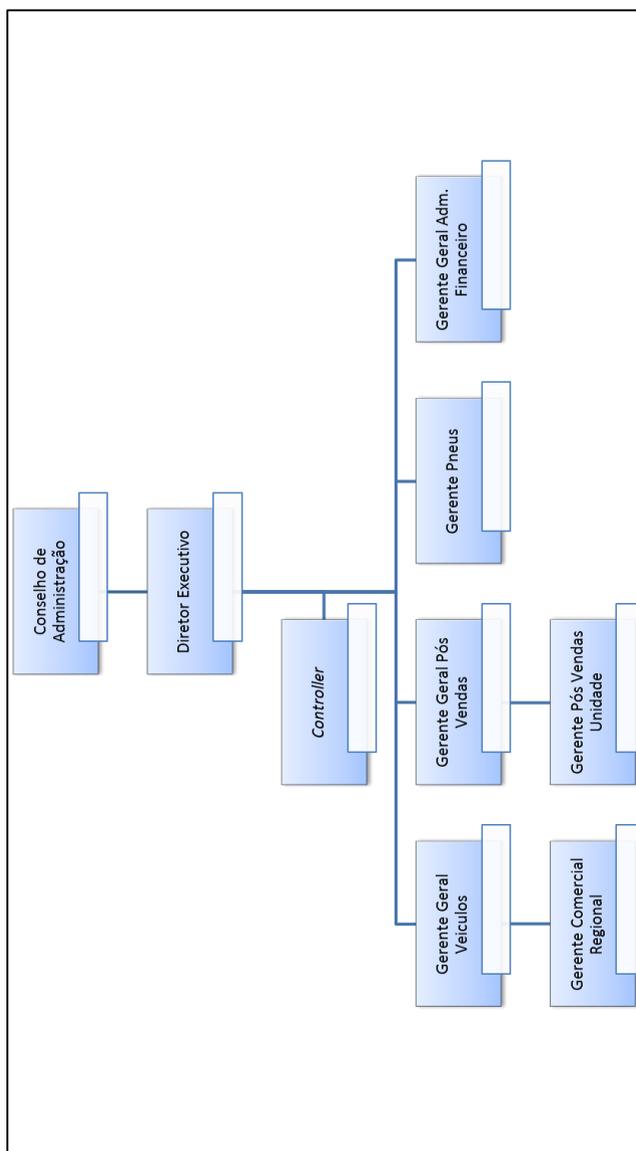
Para Tolbert e Zucker (1999) qualquer afirmação plausível a respeito do estágio de institucionalização de estruturas, provavelmente residirá numa estratégia envolvendo triangulação de fontes e métodos.

Uma das mais importantes fontes de informações para um estudo de caso são as entrevistas (YIN, 2005). A entrevista é a técnica de obtenção de informações em que o investigador se apresenta pessoalmente às pessoas selecionadas e formula perguntas, com o objetivo de obter dados necessários para responder à questão estudada (BEUREN, 2014). O uso da entrevista semiestruturada permite maior interação e conhecimento das realidades dos informantes. Para alguns tipos de pesquisas qualitativas, a entrevista semiestruturada parece ser um dos principais instrumentos de coleta de dados de que o pesquisador dispõe (BEUREN, 2014).

Na entrevista semiestruturada não há a imposição de uma ordem rígida de questões, que de acordo com Roesch (2013) permite ao entrevistador entender e captar a perspectiva dos participantes. Isso não significa que o pesquisador não tenha as perguntas fundamentais em mente. A entrevista poderá ser gravada, se houver concordância do entrevistado, ou pode-se tomar algumas notas. A gravação, evidentemente, torna os dados obtidos mais precisos (YIN, 2005).

A fim de alcançar do objetivo geral da pesquisa, assim como os seus respectivos objetivos específicos, inicialmente foi entrevistado o *Controller* da concessionária em estudo, que atua na organização a mais de 25 anos e que foi o responsável pelo projeto de implantação do modelo de orçamento utilizado atualmente pela organização. Posteriormente, por indicação do próprio *Controller* foram entrevistados o Gerente Geral de Veículos, Gerente Geral de Pós Vendas, e o Gerente Administrativo/ Financeiro. A figura 6 apresenta o organograma geral da organização.

Figura 6 - Organograma da empresa



Fonte: Dados da pesquisa

Para a realização das entrevistas com os sujeitos da pesquisa, foram elaborados dois roteiros de entrevistas, sendo que o primeiro deles foi

direcionado ao *Controller* da empresa abordando o processo orçamentário. O segundo roteiro de entrevistas foi direcionado aos demais gerentes gerais envolvidos no processo orçamentário, e teve como enfoque principal a análise do processo de institucionalização do orçamento.

Para compreensão da estruturação dos roteiros de entrevista, o Quadro 6 apresenta como as entrevistas foram realizadas e sua abordagem dentro deste estudo de caso, assim como ambos os roteiros são apresentados no Apêndice B deste trabalho.

Quadro 6- Descrição dos instrumentos de coleta de dados entrevista

Modalidade	Entrevistado	Assunto	Questões	Fonte
Entrevista	<i>Controller</i>	(1) Caracterização do respondente e da empresa e (2) quanto ao processo orçamentário	Questões do Bloco 1 ao 5	Burns e Scapens (2000); Guerreiro <i>et al.</i> (2006); Rocha e Guerreiro (2010);
	Outros Indivíduos como, Gerentes Gerais Comerciais, Pós Vendas, Administrativo, Pneus, envolvidos no processo orçamentário	(1) Caracterização do respondente e da empresa e (2) quanto ao processo de institucionalização do orçamento.	Questões do Bloco 6 ao 10	Alsharari (2013); Tolbert e Zucker (1996); Nor-Aziah (2004 a,b); Scapens (2006); Busco, Riccaboni, Scapens (2006); Ribeiro e Scapens (2006); Robalo (2014)

Fonte: elaborado pelo autor

Depois de elaborados os instrumentos de pesquisa para a realização das entrevistas, antes da realização das mesmas com os entrevistados, o pesquisador executou pré-teste em ambos os instrumentos. De acordo

com Markoni e Lakatos (2011), o pré-teste consiste em testar os instrumentos da pesquisa, antes de ser aplicado definitivamente, a fim de evitar que a pesquisa não chegue a um resultado. Para Gil (2011) é objetivo do pré-teste averiguar o quanto o instrumento da pesquisa proporcionará dados, que garantam que a mensuração das categorias ocorrerá conforme o esperado.

Dessa forma, para a presente pesquisa foi realizado um pré-teste nos instrumentos de pesquisa com um gerente da empresa que serviu de base para a pesquisa, a fim de analisar a consistência de informações que os instrumentos obtinham para o pesquisador. Nessa entrevista identificaram-se fortes indícios de pressão institucional na utilização do orçamento, principalmente relativos a forças externas à organização, como no caso da montadora, além de identificar que o *Controller* responsável pelo orçamento possui relação de Poder junto aos atores do orçamento por ser familiar.

Além das entrevistas, foi aplicado um questionário aos demais participantes do processo orçamentário da organização. O questionário é um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas por escrito por informante, sem a presença do pesquisador (MARKONI; LAKATOS, 2011; BEUREN, 2014). Richardson (2012) afirma ainda que os questionários cumprem pelo menos duas funções: descrever as características e medir determinadas variáveis de um grupo social.

O questionário constante do Apêndice C foi apresentado aos gerentes regionais de veículos, bem como a cada gerente de pós-vendas que compõe cada uma das 13 unidades da concessionária. O questionário foi dividido em 5 blocos de perguntas e distribuído a partir de uma escala *likert* de 5 pontos, sendo que as respostas variam desde discordo totalmente até concordo totalmente. Para cada quatro lojas, há um gerente comercial responsável pelas unidades e cada unidade possui um gerente de pós-vendas que também é responsável pela área administrativa da própria unidade, chamado internamente de “sindicato”. Esses gerentes participam do processo de planejamento do orçamento, bem como são responsáveis também pela sua execução. Os questionários foram enviados a um total de 17 gerentes, sendo 4 de vendas e 13 de pós-vendas. Foram devolvidos 10 questionários preenchidos.

Após a coleta de dados, o próximo passo foi submetê-los a um processo de análise a fim de atender ao objetivo do estudo. O procedimento de análise de dados será apresentado no próximo tópico da seção.

3.5 PROCEDIMENTO DE ANÁLISE DOS DADOS

O procedimento de análise dos dados deve ocorrer de forma sistematizada. Inicialmente, é recomendável que o pesquisador encontre meios de organizar o material coletado durante a pesquisa e a posteriori analise-os com maior profundidade. (BEUREN, 2014). Na análise de dados, o objetivo é organizar sistematicamente os dados de forma que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema de investigação (GIL, 2010).

A análise dos dados iniciou primeiramente, pela análise de conteúdo das entrevistas realizadas junto aos gerentes gerais da organização e do *Controller*. De acordo com Richardson (2012), a análise de conteúdo é, particularmente, utilizada para estudar material do tipo qualitativo, tendo como natureza científica, o dever de ser rigoroso e preciso. Beuren (2014) afirma que a análise de conteúdo tem por objetivo estudar as comunicações entre os homens com maior ênfase no conteúdo das mensagens.

Portanto, para identificar atributos do processo de institucionalização do orçamento, utilizou a análise de conteúdo, e a técnica idealizada por Bardin (2011). Nesse sentido, a análise de conteúdo iniciou primeiramente pela leitura das entrevistas, organização das ideias existentes no conteúdo das entrevistas, além de leitura dos documentos e anotações decorrentes das observações feitas.

Após, iniciou-se o processo de exploração do material, com a definição de categorias de análise. Para isso foi utilizado o auxílio do *software* Atlas TI 8.0®, para identificação dos trechos das entrevistas e codificação. De acordo com Bardin (2011), a codificação consiste na transformação dos dados brutos, o que, por meio de um recorte permite atingir uma representação do conteúdo capaz de evidenciar para o pesquisador características presentes no material analisado.

Portanto, utilizou-se as categorias e sub-categorias apresentadas no constructo dessa pesquisa, para estruturação dos códigos no *Software* Atlas TI 8.0®. Essa forma de estruturação possibilitou ao pesquisador identificar fatores, que de acordo com os sujeitos da pesquisa contribuíram ou se relacionam com o assunto.

E por fim, a análise descritiva, utilizou-se dos questionários aplicados a todos os gerentes e participantes do processo orçamentário, desde o planejamento, passando pela execução, controle e avaliação de desempenho junto à organização (BEUREN, 2014). Portanto, nessa fase foi utilizada estatística descritiva, basicamente frequência com a

tabulação dos dados e elaboração de tabelas para demonstração dos dados coletados.

E por fim, todo o processo de análise dos dados foi feito a partir de proposições de estudo (Yin, 2005). Portanto, as proposições desta pesquisa ajudam a mostrar onde se deve buscar evidência relevante para responder ao problema de pesquisa.

Para sustentar a proposição deste estudo, Ribeiro; Scapens (2006) pesquisaram sobre as complementaridades entre as influências institucionais internas e externas da Teoria Institucional, ou seja, as abordagens Velha Economia Institucional (VEI) e Nova Sociologia Institucional (NSI).

Ribeiro e Scapens (2006) argumentaram que uma consideração de ambas as teorias iria fornecer informações mais abrangentes para os processos de mudança em contabilidade gerencial, incluindo tanto os processos que conduzem à introdução de novas inovações de contabilidade gerencial e os processos subsequentes envolvidos na incorporação reprodução de novas regras e rotinas e também quanto às resistências a essas inovações.

Alsharari; Dixon; Youssef (2014) afirmam que a utilização conjunta da VEI e NSI, juntamente com a mobilização de poder, podem ser utilizadas para explicar mais detalhadamente os aspectos da institucionalização.

Nesse sentido, a proposição deste estudo é: a utilização em conjunto das abordagens da VEI e NSI ajudam a explicar as características da institucionalização do orçamento.

3.6 PROTOCOLO DE PESQUISA E ÉTICA

O protocolo de pesquisa de acordo com Yin (2005, p. 92) “é uma das táticas principais para aumentar a confiabilidade da pesquisa de estudo de caso e destina-se a orientar o pesquisador ao realizar a coleta de dados a partir de um estudo de caso único”. Portanto, na execução da presente pesquisa se faz necessário a elaboração de um protocolo que visa descrever as etapas do processo, bem como os objetivos relacionados com cada etapa e as atividades vinculadas, conforme Quadro 7.

Quadro 7 - Protocolo para a realização do estudo de caso

ETAPA	ATIVIDADES	PROCEDIMENTOS
Planejamento	- Elaboração do protocolo	- Definição das etapas da pesquisa, incluindo coleta e análise de dados (primários e secundários)
Coleta de Dados	- Caracterizar a empresa objeto de estudo. - Verificar como o processo orçamentário é realizado - Coletar os dados provenientes de relatórios internos, de relatórios da administração, de questionários e entrevistas. -Elaborar um banco de dados com os dados coletados, com o objetivo de organizar as informações coletadas.	- Entrevistas com os gestores da Central Administrativa - Aplicação do questionário com os gestores participantes do processo orçamentário.
Análise de Dados	-Análise das entrevistas e classificação dentro dos códigos e famílias - Caracterizar como a teoria institucional pode contribuir no processo orçamentário.	- Análise da percepção dos gestores quanto aos processos relativos a institucionalização do orçamento - Triangulação visando contrastar dados coletados por intermédio de entrevistas e questionários.
Conclusão	- Verificar as características do processo de institucionalização das práticas de orçamento em Concessionária de Veículos	- Sugestões para melhorar o processo orçamentário utilizando o modelo proposto pela teoria institucional

Fonte: Adaptado de Yin (2005)

Com o objetivo de estabelecer padrões éticos para este estudo, na solicitação para estudo de caso enviado para a empresa pesquisada, que

se encontra no Apêndice A deste trabalho, foram detalhados os procedimentos éticos utilizados na pesquisa, como: não identificação da empresa e dos sujeitos da pesquisa, confiabilidade nos dados coletados por meio de entrevistas e documentos, possibilidade de modificações no conteúdo das entrevistas transcritas por parte dos entrevistados, destruição dos dados utilizados na pesquisa após três anos da conclusão do trabalho. Portanto, os direitos dos sujeitos da pesquisa são o principal foco de preocupações dos princípios éticos.

Quanto ao sigilo com o nome da organização em estudo, trata-se de uma Rede de Concessionárias de Veículos. Em relação aos sujeitos dessa pesquisa, estes foram identificados indiretamente, para preservar o anonimato dos entrevistados e respondentes. Foi utilizada uma nomenclatura de modo que não seja possível mesmo dentro da organização, identificar a função do respondente. Nesse sentido utilizou-se como nomenclatura: Gerente *Alfa*, Gerente *Beta*, e assim sucessivamente. Apenas o *Controller* foi identificado, tendo em vista que o mesmo possui o papel de facilitador do processo orçamentário e participou desde o início da implantação.

Para finalizar o capítulo sobre a metodologia, a próxima seção apresenta as limitações do presente estudo.

3.7 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A pesquisa pode ser útil por certo período de tempo, mas está sujeita a falhas e limitações. Como qualquer outra pesquisa, o presente estudo não é uma exceção e algumas limitações estão ligadas à natureza estratégica do estudo de caso, que carece de rigor e fornece pouca base para a generalização.

Nesse sentido, este estudo é baseado em uma visão intensiva e holística de um único estudo de caso. Assim, não foi realizada comparação com outras organizações que atuam no mesmo campo ou em outros campos. Além disso, um estudo de caso longitudinal seria necessário, tanto em uma abordagem contextual e na análise institucional, para estudar os processos de mudança por um longo período de tempo (YIN, 2005)

Outra limitação refere-se ao envolvimento do pesquisador com os dados a serem analisados, pois mesmo com a utilização de Software específico para análise de conteúdo, esse sistema serve apenas como apoio, cabendo ao pesquisador a interpretação dos dados.

Além disso, a coleta de dados foi feita por meio de entrevistas semiestruturadas que podem não representar adequadamente a percepção

do entrevistado, através da omissão de fatos e situações que podem ser importantes para análise do contexto geral. Outro fator limitador foi a impossibilidade de gravação das entrevistas o que não permitiu uma análise mais aprofundada, como por exemplo, informações que podem não ter sido registradas adequadamente pelo pesquisador. Nesse aspecto, utilizou-se o auxílio de um digitador, que registrou as respostas dos entrevistados da forma mais fiel possível. Ao final ofereceu-se a oportunidade ao entrevistado de avaliar as transcrições das respostas, para que certificasse que as respostas estivessem de acordo com que havia falado.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo são apresentados os resultados da pesquisa, onde na primeira seção abordam-se as características gerais da empresa em estudo. Posteriormente discorre-se sobre como o processo orçamentário foi codificado, incorporado e como são reproduzidos os princípios institucionais do orçamento. Após esta primeira análises são identificadas as pressões institucionais que influenciam na difusão do orçamento e por fim é avaliado o estágio de institucionalização das práticas de orçamento. Ainda neste capítulo são integrados os resultados obtidos por meio de análises desenvolvidas com o auxílio do *Software Atlas TI 8.0®*. Por fim, os resultados encontrados na pesquisa são discutidos com outros estudos presentes na literatura, que foram abordados na seção de Estudos Anteriores da Fundamentação Teórica.

4.1 CARACTERÍSTICAS GERAIS DA CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS EM ESTUDO

A empresa objeto do estudo foi fundada na década de 50, e representa a mesma marca de veículos desde então. No início, os veículos eram todos importados e no ano de 1964, com o fim das importações a empresa deixa de comercializar temporariamente os veículos, pelo fato desta montadora não possuir unidade de fabricação no Brasil. Nesse período foi implantada a indústria de veículos no Brasil, o que justificou o fim das importações.

Na década de 70, com a intenção da montadora de implantar uma fábrica no Brasil, é fundada a empresa dentro do modelo atual, onde é estabelecido um contrato de concessão para a comercialização dos veículos em Santa Catarina, dentro do desafio da Marca atual de fixar sua competência no Brasil. A fase de estabelecimento da empresa aconteceu com a instituição de uma matriz e depois de várias filiais pelo Estado, entre as décadas de 80 e 90.

A partir desse período, na década de 90, a montadora incrementou um *mix* de produtos específicos para este seguimento de veículos. Nesse período enfrentou forte concorrência de outras marcas, sempre se posicionando como a terceira marca nacional, em número de veículos vendidos. Essa fase foi de muitos investimentos dos acionistas para consolidação do negócio.

A partir de 2000, com o advento da tecnologia eletrônica embarcada na qual a Marca foi pioneira no Brasil, focando transformar o produto no melhor custo benefício para o cliente, a montadora se

estabeleceu também com soluções de pós-vendas e sendo reconhecida no mercado em Santa Catarina, figurando pela primeira vez em 1º lugar no Ranking de Vendas. Hoje a missão da empresa é de se preocupar com a sustentabilidade do negócio dos clientes, com a premissa de proporcionar soluções que validem a empresa como a maior e mais competente parceira do empresário do setor e com isso buscar o desenvolvimento da competência das pessoas que trabalham atendendo essa missão e o desenvolvimento da tecnologia que suporta essa entrega.

Hoje a empresa conta com 13 Concessionárias espalhadas em diversas cidades do Estado. Cada concessionária possui uma estrutura operacional bem definida para atendimento dos objetivos operacionais. Todas se reportam à Matriz onde se encontra a Alta Administração e de onde saem às diretrizes e metas estratégicas.

Na Sede da Administração, e que também possui uma unidade operacional, está constituída dos Cargos Executivos. Já as unidades operacionais, são constituídas dos seguintes departamentos: departamento de vendas, departamento de pós-vendas, departamento administrativo. Para o departamento de vendas, há um gerente responsável e que também é responsável por outras 3 unidades. Portanto, para cada quatro unidades há um gerente comercial responsável e que se reporta ao Gerente Geral de Veículos.

Já com relação a área de Pós-Vendas, cada unidade possui um gerente responsável, tendo em vista a necessidade de se manter a figura do gestor presente e próximo ao cliente, podendo intervir mais facilmente nos processos. O Gerente de Pós-Vendas também recebe a função de Administrador da Unidade, chamado internamente de “Síndico”, pois é o responsável pelo prédio e de todas as responsabilidades inerentes ao bom funcionamento da unidade.

Além dos Gerentes Comerciais e Gerentes de Pós-Vendas, há para cada unidade um Supervisor Administrativo, que é responsável por todos os processos ligados a questões de Recursos Humanos, Financeiro, Organizacional, de cada unidade. No entanto, este profissional não participa do processo orçamentário.

A função de *Controller* é exercida pelo Gerente de Pneus, que é responsável pelo Plano Operacional, como é chamado o orçamento na organização. A função de Gerente de Pneus existe apenas na Unidade Matriz, onde se concentra a operação de comercialização de Pneus. No entanto, essa operação atende todas as unidades, do qual este é responsável. Contudo, devido à participação direta deste Gerente no processo de implantação do orçamento, este assumiu também a função de

Controller e com o apoio da área de controladoria, lidera o processo de planejamento e execução do orçamento.

De acordo com o *Controller* da organização, o Planejamento Orçamentário ou Plano Operacional (PO), iniciou em 2002 por iniciativa da própria montadora, quando entendeu que para alinhar a sua entrega de soluções aos clientes, ela deveria ter uma sinergia com as empresas que a representam no varejo.

No primeiro momento foi indicado um facilitador, onde esse papel foi exercido pelo atual *Controller* da organização, que foi instruído a realizar uma multiplicação da metodologia do PO. Essa metodologia foi testada e a empresa estudada foi a piloto da implantação, sendo que ela ainda agregou à metodologia tradicional de orçamento por áreas, que já ocorria desde a década de 1990.

Os Gerentes Gerais e o *Controller* são profissionais com bastante tempo de casa. Conforme Tabela 1, observa-se que o tempo de casa dos entrevistados variam de 7 a 25 anos.

Tabela 1 - Tempo de empresa e tempo na função dos Gerentes Gerais e *Controller*

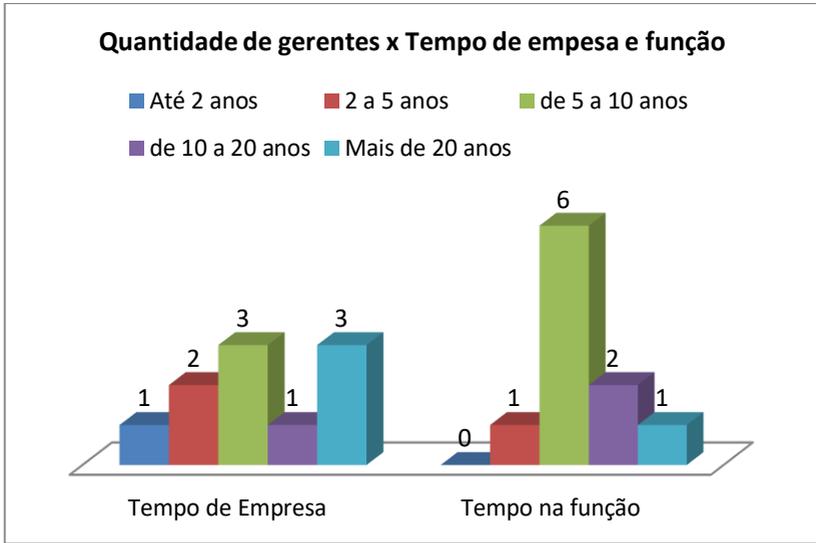
Sujeito da Pesquisa	Tempo de Empresa	Tempo na Função
<i>Controller</i>	25 anos	8 meses
Gerente Alfa	18 anos	4 meses
Gerente Beta	6 anos	3 anos
Gerente Gama	7 anos	6 anos

Fonte: dados da pesquisa

Apesar do pouco tempo na função, tanto o *Controller* quanto o Gerente Alfa, acumulam muito tempo de casa tendo ambos exercidos outros cargos de gerências por vários anos e tendo sido promovidos aos cargos atuais a pouco tempo. Observa-se que os gerentes Beta e Gama possuem um tempo maior de experiência na função atual, apesar de estarem menos tempo na empresa.

Além dos Gerentes Gerais e *Controller* também foi levantado o tempo de casa e de função dos 10 gerentes de vendas regionais e gerentes de pós-vendas das unidades como pode ser observado no Gráfico 1:

Gráfico 1-Tempo de casa e tempo de função



Fonte: dados da pesquisa

Conforme o gráfico 1 percebe-se que 7 gerentes possuem mais de 5 anos de empresa, sendo que destes, 3 possuem mais de 20 anos. Além disso, 6 deles possuem entre 5 e 10 anos na função o que demonstra que o primeiro e o segundo escalão possuem gestores com experiência e conhecimento da organização.

Observa-se também na Tabela 2, a formação do Controller e dos Gerentes Gerais.

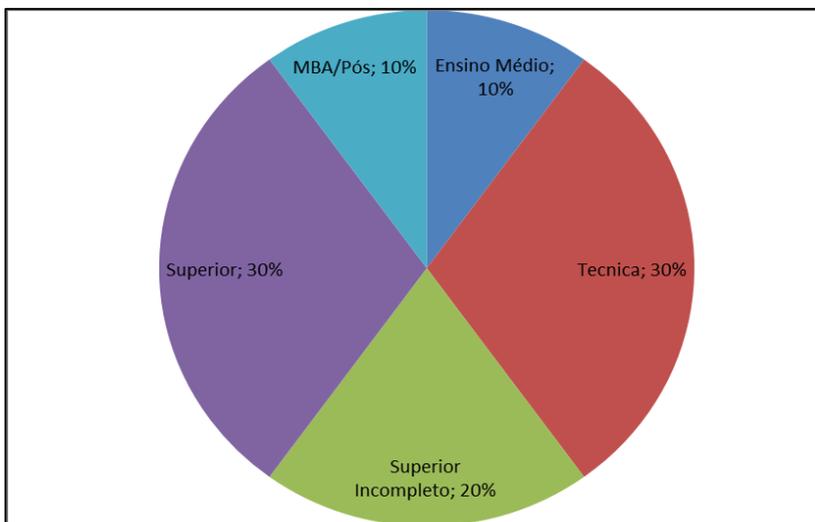
Tabela 2 - Formação Gerentes Gerais e *Controller*

Sujeito da Pesquisa	Formação
<i>Controller</i>	Administração Incompleto
Gerente Alfa	Administração
Gerente Beta	Contabilidade
Gerente Gama	Engenharia Mecânica

Fonte: dados da pesquisa

Além dos gerentes gerais, buscou-se levantar a formação dos Gerentes de Vendas Regionais e os Gerentes de Pós-vendas das unidades, conforme demonstrado no Gráfico 2:

Gráfico 2 - Formação dos gerentes de vendas regionais e de pós-vendas das unidades



Fonte: dados da pesquisa

Como pode ser visto no Gráfico 2, os gerentes possuem vários graus de formação, sendo que 10% possuem além da graduação também especialização, 30% possuem apenas formação superior, 30% formação técnica, 20% superior incompleto e 10% com formação de ensino médio. Portanto, é possível observar que os gerentes do segundo escalão possuem de maneira geral formação diferente dos gerentes do primeiro escalão, podendo afetar o processo de tomada de decisão.

4.2 PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE ORÇAMENTOS

Neste tópico, busca-se responder aos objetivos específicos da pesquisa. A descrição da codificação, incorporação e reprodução dos princípios institucionais, apresenta as rotinas do orçamento sendo reproduzidos pelos atores institucionais. No entanto, essas regras e rotinas podem ser frutos de pressões institucionais e que exercem influência direta no processo de institucionalização do orçamento. O estágio de institucionalização do orçamento apresenta-se como fator de consolidação da ferramenta na organização.

4.2.1 Codificação, incorporação e reprodução dos princípios institucionais do orçamento

A partir do modelo de Burns e Scapens (2000) apresenta-se o processo de institucionalização do orçamento que inicia com a codificação, depois passa para o processo de incorporação, em seguida para o processo de reprodução e por fim a institucionalização.

A análise de todo o processo de institucionalização da empresa inicia-se pela análise do aspecto relativo à codificação dos princípios institucionais que ocorreu a partir do ano de 2002, que de acordo com o *Controller* da empresa, iniciou através da montadora que propôs a utilização de um novo modelo de orçamento.

A Concessionária participou inicialmente do projeto-piloto, propondo nesse período, várias mudanças. De acordo com o *Controller* “para alinhar a sua entrega de soluções para os clientes, a montadora deveria ter uma sinergia muito grande com as empresas que a representam no varejo”. Nesse contexto foi que a montadora decidiu promover uma nova ferramenta que integrasse a gestão dela própria com a de todas as Concessionárias que a representavam no varejo, através de um orçamento integrado.

Além disso, de acordo com o *Controller*, o novo modelo de orçamento trouxe uma evolução na forma de se fazer o orçamento, apesar da empresa já possui um modelo utilizado desde os anos de 1990.

Antes se fazia o orçamento de receitas e despesas e resultado, analisando quanto se precisava vender. Agora a mudança ocorreu analisando questões macros, como percentual de participação de mercado e é analisado como se chega nessa meta, com a implantação de diversos pontos (CONTROLLER).

Nesse sentido procurou-se também entender se o novo modelo pretendeu alterar as rotinas vigentes na organização. De acordo com o *Controller*, devido a empresa já possuir a cultura do orçamento, as mudanças foram sentidas como uma evolução no processo orçamentário e não como uma nova ferramenta. No quadro 8 é possível verificar na opinião dos gerentes os fatores que levaram a empresa a adotar o modelo atual de orçamento.

Quadro 8 - Fatores que levaram a empresa a adotar práticas de orçamento

Sujeitos da Pesquisa	Fatores levaram a empresa a adotar práticas de orçamentos
Controller	Necessidade de robustez estratégica, e frente a uma necessidade muito grande por parte da montadora fez com que a empresa adotasse práticas de orçamentos.
Gerente Alfa	Para criar um norte, ter objetivos claros e ter uma estratégia para atingir objetivos.
Gerente Beta	Eu acho que o principal fator que levou a uma decisão, foi fomentado pelo poder concedente, que seria a montadora, [...] a montadora que levantou essa bandeira no ano de 1995 pois o modelo atual de orçamento deriva deste projeto de 95 e foi reformulado em 2000 e 2005 e de lá pra cá apenas evolui, nunca foi perdido só evoluiu de acordo com o tempo, não é igual a algumas operações que muda o presidente e com a mudança o projeto morre, não, o projeto em algum momento não chega a atender tudo o que a gente precisa, mas ele vai evoluindo conforme o tempo.
Gerente Gama	Gestão. Se você não tem hoje os números você não consegue seguir o caminho e adotar as estratégias.

Fonte: dados da pesquisa

De acordo com o Quadro 8, a necessidade de uma ferramenta que integrasse a visão estratégica do negócio e também o plano operacional foram alguns dos principais fatores apontados pelos gerentes para a empresa utilizar o orçamento. Além disso, esse processo facilitou também a comunicação entre a própria montadora e os concessionários, tendo em vista que o volume a ser produzido, tanto em número de veículos, mas também o volume de peças a serem fabricadas deve estar de acordo com a demanda identificada no Plano Estratégico e Operacional das Concessionárias.

E os próprios gerentes gerais veem o orçamento como uma ferramenta necessária para alinhamento estratégico entre a concessionária e a montadora, para melhorar os processos gerenciais, contudo, reconhecem que o orçamento é uma ferramenta imposta pela montadora. No entanto, a empresa já possuía a cultura do orçamento, por utilizarem um modelo anterior que previa apenas um orçamento de receitas e despesas, mas sem a base existente hoje e sem estar apoiada no planejamento estratégico.

A partir das evidências, se observa que “necessidade de robustez estratégica”, “montadora levantou essa bandeira” e “gestão” foram os motivos principais identificados. As duas primeiras respostas possuem o mesmo objetivo, mas contradizem com a informação de que o principal motivo foi a montadora que levantou a bandeira. No entanto, as respostas apresentadas pelos gerentes, justificam a adoção do orçamento nos moldes atuais.

A seguir são observados os aspectos do processo de institucionalização, ou seja, os processos de codificação, incorporação e reprodução do orçamento na empresa.

O processo de codificação do orçamento na empresa ocorreu em 2002 por intermédio da montadora que forneceu o modelo e a metodologia de elaboração, execução e controle orçamentário. De acordo com o *Controller* “o modelo foi proposto pela montadora e ao longo do tempo tem evoluído com a participação da rede que representa a marca”.

Sobre a utilização de um manual de orçamento, o *Controller* afirma que “existe uma didática de construção que segue formatos e inclusive segue uma data base em comum para compilação de todos os dados”.

O processo de incorporação do orçamento se deu a partir de reuniões com os gerentes gerais e gerentes e unidades, mas já disponibilizando as ferramentas, pois a Concessionária o instituiu já a partir do ano seguinte em que o novo modelo foi proposto e homologado pela montadora. De acordo com o *Controller*, “a aceitação foi positiva e vista como um balizamento muito bem vindo às ações do Concessionário”.

Para facilitar o processo de incorporação e reprodução das regras e rotinas do processo orçamentário, surgiu a figura do “facilitador”.

O Facilitador segue um roteiro de reuniões que é iniciado a partir da primeira reunião de PO e lançamento da carta de desafio da montadora. Juntamente com a diretoria executiva da montadora vai motivar os gerentes gerais na construção de planos de ação que atendam tanto a carta desafio quanto ao consenso com a diretoria executiva em relação às ações que serão tomadas.
(CONTROLLER)

Os participantes do processo orçamentário dentro da organização são os gerentes gerais e os gerentes de vendas e pós-vendas apoiado pela figura do facilitador, que no caso é o próprio *Controller*. Como pode ser observado no quadro 9:

Quadro 9 - Participação dos Gerentes no processo orçamentário

Sujeitos da Pesquisa	Participação no processo orçamentário
Controller	Os gerentes gerais irão envolver os líderes de unidades (gerente comercial de veículos e o gerente de pós-vendas) para discutirem e proporem suas contribuições para o PO. Indicadores pertinentes ao setor fiscal e financeiro e outros interesses do conselho diretor, ficam na alçada da diretoria executiva, assessorado pelo gerente administrativo financeiro. Já os gerentes gerais têm acesso ao que diz respeito até o resultado operacional. Eles participam da construção e execução do resultado operacional da sua área. As demais que não são de gerencia não participam diretamente
Gerente Alfa	Minha participação é efetiva, 100%. Estou inserido diretamente a que diz respeito à minha área. Eu divido isso com meus gerentes, na realidade isso começa com a montadora, que nos dá umas diretrizes, e com ela entramos com o corpo gerencial e detalhamos o plano operacional em metas por filial e por vendedor.
Gerente Beta	Eu acho que não consigo mencionar a minha, mas sim o conjunto. O passo 1 e 2 estão absolutamente consolidados, e já estão claros e transparentes e prontos. Todos na empresa sabem que vai receber o salário com base nas metas estabelecidas no orçamento. A minha participação chega em um segundo momento porque todos os setores da empresa produzem a sua parte do orçamento. A parcela disso vai compor o orçamento, quando você terminou o orçamento e concluiu tudo o que pode tirar do cliente e cumpriu metas estabelecidas pela fábrica e definiu quanto vai ser o seu mercado nesse ano, e quando se define tudo isso, se define a margem de venda, faz o orçamento, manda para a montadora, e ela me devolve com os dados e assim eu junto tudo, e quando é feito esse orçamento não tem uma discussão a respeito disso, e se não atender as expectativas volta para uma reformulação, por estar completamente incorporado e não haver grandes mudanças as dúvidas são mínimas.
Gerente Gama	Minha participação é 100 por cento. Nós participamos da elaboração do orçamento do grupo (todas as unidades de negócios) e também confeccionamos o orçamento do Pós-vendas e inclusive de todas as casas. Não faço somente o macro, faço também de casa por casa (então sua participação é intensa?) sim, 100 % tenho as pessoas que me auxiliam, mas os arquivos e processos partem de nosso trabalho.

Fonte: dados da pesquisa

De acordo com o Quadro 9, a reprodução dos princípios institucionais do orçamento é exercida pelos gerentes de vendas e pós-vendas em suas respectivas unidades e que apoiados pelos Gerentes Gerais de Vendas, Pós-Vendas e Administrativo e Financeiro, elaboram os Planos Operacionais (PO) de acordo com as diretrizes da Montadora. O Gerente Administrativo Financeiro é o responsável pela consolidação de todos os números e é o responsável pelo envio à montadora

A análise das entrevistas revela também que o PO é elaborado para um período de 3 anos, mas é revisto sempre de forma anual. A cada ano são revisados os próximos dois anos e acrescentado o terceiro ano no plano operacional. Este trabalho é conduzido pelo *Controller* que recebe uma agenda de reuniões da montadora. A primeira reunião trata do lançamento do PO, onde a concessionária recebe as diretrizes gerais para o orçamento, como tamanho do mercado, estimativas econômicas a nível Brasil e Região.

Na reunião de inauguração do ciclo de 3 anos são estabelecidos os objetivos quantitativos e qualitativos para o concessionário. O Concessionário pode negociar essa carta, mas sempre entendendo que de qualquer forma em si já é um balizador estratégico. Como há um contrato de concessão, você deve seguir as determinações da montadora (CONTROLLER).

Após essa reunião, o PO é distribuído para os setores para que juntamente com os Gerentes Gerais e os Gerentes de Unidades possam detalhar o plano em venda, custos e despesas. De acordo com o *Controller*, são gastos em torno de 200 horas por ano para a elaboração do PO. Para melhor otimização dos recursos e agendas da equipe, esse processo é liderado pelo facilitador do projeto, que no caso em estudo é o próprio *Controller*.

A cada trimestre, a Concessionária em conjunto com a montadora, realizam revisões trimestrais do PO. Participam dessa reunião de revisão trimestral representante da montadora e da concessionária de veículos, através de conferências para a correção dos objetivos e planos de ação propostos. Esse processo tem reflexo na rotina dos participantes, conforme quadro 10.

Quadro 10-Rotinas dos gerentes sendo afetadas pelo processo orçamentário

Sujeito da Pesquisa	Como o processo orçamentário afeta a sua rotina
Gerente Alfa	Na verdade, você transforma isso em um desafio, no início do mês você já sabe o norte para seguir, você tem uma base do mercado que te diz a base do mercado, mas também não adianta ter algo além da realidade.
Gerente Beta	A empresa é movida a orçamento, mensalmente a gente acompanha o orçamento na plenitude dele na forma mais macro a micro, e a partir desta análise uma série de análises em cima dela é feita. Entretanto não sou só eu que analiso, pois, cada setor tem acesso e faz sua análise, cada gerente será cobrado pela sua parcela, mas de mim também será cobrada uma análise dos departamentos e identificação das variações ocorridas.
Gerente Gama	Demanda um tempo grande. Nós dedicamos praticamente 2 meses para confeccionar todo o material. Começa em outubro/novembro e finaliza em dezembro após ser apresentado para a empresa e também para a montadora. Ele é complexo para ser feito, pois precisam analisar o mercado e o potencial de cada casa, estrutura, pessoas. Será que consigo naquele mercado atingir uma boa participação de mercado? Às vezes eu não consigo utilizar a estrutura que é boa, mas não tenho mercado para explorar, o que é uma característica da Concessionária (ter ótima estrutura para atendimento). Primeiro a gente coloca a casa e depois fala para o cliente que temos estrutura e que ele pode vir comprar conosco. Sem uma estrutura mínima não montamos a casa.

Fonte: dados da pesquisa

Conforme quadro 10 os gestores ressaltam a relevância do orçamento. O Gerente Beta aborda que, “a empresa é movida a orçamento”, e nesse caso a rotina dos gerentes das áreas é composta pela elaboração, execução e análise das variações orçamentárias. Já o gerente Alfa vai mais longe ainda “a gente transforma isso em um desafio”. Além disso, as colocações do Gerente Gama comprovam que o PO é feito de uma forma muito detalhada e estratégica: “é complexo para ser feito, pois precisam analisar o mercado e o potencial de cada casa, estrutura, pessoas”.

O acompanhamento da execução do orçamento é feito por relatórios, gráficos, planilhas que são elaboradas de acordo com cada

seguimento. Esses relatórios são fornecidos pela alta administração através de um BI (*Business Intelligence*), ao qual cada Gerente possui acesso específico ao seu setor e ao nível de decisão. Esse aspecto pode ser comprovado pelos Gerentes Gerais conforme Quadro 11:

Quadro 11-Relatórios fornecidos pela empresa

Sujeito da Pesquisa	Relatórios fornecidos pela empresa
Controller	Conforme alçadas, são fornecidos painéis de desempenho, como previsto e realizado. São fornecidas desde planilhas impressas a informações obtidas pelo BI da empresa
Gerente Alfa	Sim, nós temos e é mensal, porque nós fechamos os números mês a mês. Tenho vários tipos de relatórios, por região, tipo de veículos, por gerente e veículos. Eu preciso terminar o mês para enxergar minha posição e de meus concorrentes, não adianta querer vender 10 veículos se o mercado só compra 2. Quem faz o acompanhamento desses relatórios mais específicos é o financeiro. Eu faço o meu e jogo para o financeiro e ele adapta para a situação dele
Gerente Beta	Os relatórios são de dois tipos: mensal padrão e outros disponíveis que cada um formata da maneira que lhe convém, mas temos relatórios mensais, todos enxergam esses relatórios da mesma forma, os padrões são planilhas de Excel, não são relatórios, os que cada um desenha o seu são disponíveis de todas as maneiras.
Gerente Gama	Sim de forma diária, até margem 100% de confiabilidade e despesas, como é uma coisa que tem que ser lançada, mas a gente simula diariamente, mas tem a análise mensal.

Fonte: dados da pesquisa

Portanto, de acordo com observações feitas em campo, os Gerentes Gerais apresentaram vários tipos de relatórios de acompanhamento entre os objetivos e o realizado. Os Gerentes de Vendas e Pós-Vendas enfatizam muito os relatórios relativos às vendas, participação de mercado, lucratividade por setor, produtividade. Já o Gerente Administrativo Financeiro observa mais os relatórios relativos aos custos e despesas gerais e administrativas e também o indicador de Absorção de Pós-vendas, que é a análise do Lucro Operacional do setor de Pós-Vendas, composto por resultado de vendas de peças e serviços, sobre o total de custos e despesas administrativos que não foram alocados para

cada setor. Quanto ao acesso aos demais níveis gerenciais, o Gerente Alfa coloca da seguinte forma:

O monitoramento é acompanhado por gerentes, e temos planilhas para acompanhar isso por planilhas de Excel, e recebemos isso por e-mail, inclusive todos os vendedores. Mas é delimitado as informações, para vendedores não ter acesso a lucro, por exemplo, isso nós falamos com nossos gerentes, fazemos uma por semana, onde a gente trata isso toda semana. (Gerente Alfa).

A utilização do BI é reforçada novamente pelo *Controller* da organização que indica a existência “de sistemas digitais suportados através de BI que possibilita análise desses indicadores”. No entanto o Gerente Gama é o que deixa mais evidente a importância e utilização dos relatórios, indicadores e ferramentas utilizadas pela concessionária para auxiliar na tomada de decisão:

Através de um sistema BI, são monitorados os objetivos e realizados de cada casa e através do qual o gerente tem acesso para identificar as possíveis ações que deverão ser implementadas para se chegar ao objetivo. [...]. A empresa nos seus comparativos já considera a inflação para análise comparativa dos números. Por exemplo, consegue se ter uma visão de vendas de balcão, funilaria, garantia, oficina e outros serviços. Nesse sentido, já consegue identificar onde estão maiores gargalos para a gente atuar cirurgicamente. O tiro é certo. Isso por unidade de negócio. (GERENTE GAMA).

O resultado da pesquisa feita junto aos gerentes de vendas regionais e gerentes de pós-vendas de unidades buscou comparar as informações obtidas pelo *Controller* e gerentes gerais sobre o processo orçamentário com as respostas obtidas nos questionários e que são apresentados na Tabela 3.

Tabela 3 - Codificação, incorporação e reprodução dos princípios institucionais

Questionário - Bloco 2 - Descrição do processo orçamentário através da codificação, incorporação e reprodução dos princípios institucionais	Gerente vendas e pós-vendas das unidades										
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	MD¹
5) A Empresa utiliza “manual de orçamento” (o que inclui diretrizes, orçamentos pré-elaborados) para a elaboração do processo orçamentário.	3	5	5	4	4	5	5	4	4	1	4,0
6) As atividades relativas aos processos orçamentários sob minha responsabilidade estão devidamente formalizadas em manuais	5	5	5	4	3	5	5	4	3	1	4,5
7) É de meu conhecimento o funcionamento e funções do comitê de orçamento.	4	5	5	4	4	5	5	5	5	3	5,0
8) O orçamento não é considerado uma ferramenta sigilosa dentro da organização, ou seja, é compartilhado com as áreas operacionais.	1	5	4	5	2	3	5	5	5	4	4,5
9) A Alta Administração planejou algum tipo de acompanhamento das mudanças quando estas começaram a acontecer devido ao processo de aderência ao orçamento	4	5	5	5	4	4	5	5	5	4	5,0
10) O Orçamento foi projetado em sintonia com o planejamento estratégico (ou segundo crenças e valores estabelecidos) da empresa	4	5	5	4	4	4	5	5	4	5	4,5
11) A utilização da prática de orçamento conferiu novos significados, valores e poderes às rotinas anteriormente existentes na organização	4	5	5	5	4	4	5	5	5	3	5,0
12) Não foram encontradas dificuldades na reprodução das rotinas de planejamento orçamentário, execução e controle do orçamento.	5	5	5	4	2	4	5	4	4	4	4,0
13) Poucos ou Nenhum aspectos do processo orçamentário são considerados complexos	4	5	5	3	2	4	5	4	4	3	4,0

14) Há monitoramento por parte da execução do orçamento da minha área, com constantes cobranças por parte da diretoria responsável pelo não cumprimento das metas orçamentárias.	5	5	5	5	5	5	5	5	5	4	5,0
15) A repetitividade da operacionalização das regras do orçamento foi suficiente para a reprodução das rotinas.	5	5	5	4	2	4	5	5	4	3	4,5
16) A empresa fornece relatórios orçamentários periódicos para acompanhamento do orçamento.	1	5	5	5	5	5	5	5	5	4	5,0
17) A empresa faz alterações decorrentes do volume, como orçamento flexível.	3	5	5	3	2	3	5	5	5	3	4,0
18) O orçamento contribui junto a organização quanto a aspectos motivacionais, fazendo com que os responsáveis pela execução busquem o alcance dos objetivos.	3	5	5	4	4	3	5	5	4	5	4,5
19) Os envolvidos no processo do orçamento possuem conhecimento quanto as consequências sobre as metas orçamentárias a serem atingidas, propondo planos de ação quando possível	4	5	5	4	4	5	5	5	4	5	5,0
20) Os envolvidos com o processo orçamentário questionam a eficácia da utilização da ferramenta na organização?	5	1	5	3	4	5	5	5	4	4	4,5
21) A empresa possui Sistemas para monitorar como os indivíduos estão executando as rotinas do orçamento e a forma de monitoramento é claro e objetivo.	5	5	5	4	4	5	5	4	5	4	5,0
22) O orçamento, passou a dar maior segurança ao processo de tomada de decisão.	4	5	5	5	3	5	5	5	5	4	5,0
23) As perspectivas com a utilização do orçamento foram completamente atendidas.	4	4	4	4	2	4	5	4	4	4	4,0
24) Não há fator de resistência à utilização do orçamento	4	5	5	3	4	4	5	5	4	4	4,0

1 - discordo completamente | 5 – Concordam Completamente

¹MD – Mediana

Fonte: Dados da Pesquisa

A tabela 3 apresenta várias afirmações a respeito do processo orçamentário feitas aos gerentes regionais de vendas e pós-vendas. Para cada afirmativa o gerente respondeu 1 para discordo completamente ou 5 para concordo completamente. A tabela 3 foi disposta de modo a indicar a coluna Mediana (MD) das respostas.

Como pode ser observado na tabela 3, houve alta concordância, ou seja, MD igual a 5,0 sobre o conhecimento do funcionamento das funções do comitê de orçamento, conhecimento quanto ao acompanhamento da alta administração junto às mudanças orçamentárias e que as práticas de orçamento conferiram novos significados, valores e poderes às rotinas existentes.

Também houve alta concordância, ou seja, MD igual e 5,00 em relação ao monitoramento realizado pela concessionária sobre as metas das áreas, quanto ao fornecimento de relatórios periódicos para acompanhamento do orçamento, quanto às consequências do não atingimento, bem como a existência de Sistemas de monitoramento e a segurança na tomada de decisão.

Quanto aos aspectos motivacionais do orçamento, tanto o *Controller* quanto os Gerentes Alfa, Beta e Gama, mencionaram uma premiação que ocorre anualmente aos gerentes das unidades pelo atingimento das metas. De acordo com o *Controller*, “a montadora promove o prêmio concessionário destaque a cada ano. Este prêmio reconhece para uma relação de indicadores oscila entre 8 e 12 KPI (pontuação determinada pela montadora) a cada ano, para o Concessionário de melhor desempenho. A busca desse prêmio é desdobrada para cada área na busca desses KPI”. No entanto, a remuneração variável não está atrelada a esse desempenho do orçamento e sim apenas no percentual sobre as vendas e sobre o resultado alcançado. De acordo com o *Controller*, “algumas premiações esporádicas são pagas sobre o atingimento das metas estabelecidas no PO”.

O Gerente Alfa destaca ainda a forma de premiação dos gerentes que atingirem as metas de orçamento

Nós temos um programa onde criamos alguns critérios de interesse, e temos um plano de incentivos, onde premiamos os que se destacam. [...] e assim se cria um ranking e o vendedor que ganha, tem direito a uma viagem. A ideia é justamente essa, também com a participação da família e para que não se desmotive e sim se animar e criar uma disputa saudável. É motivador mesmo e o pessoal corre atrás[...]. (Gerente Alfa).

Já o Gerente Beta diverge um pouco da informação de que a remuneração variável está atrelada ao atingimento de metas do orçamento. Contudo, ele reforça que toda área que tem algum tipo de vínculo com a área comercial, seja de vendas ou pós-vendas, tem algum tipo de remuneração variável, não mencionando a existência do programa de premiação anual da montadora.

O Gerente Gama também mencionou a existência do programa de premiação anual pelo atendimento das metas do PO. O Gerente Gama chama esse programa de Olimpíada: “Além disso, temos como motivacional uma corrida anual, que chamamos olimpíada, que do mecânico ao gerente temos uma bonificação, que pode ser uma viagem, encontro só dos ganhadores”. No entanto, já há um projeto dentro da organização para que a remuneração variável também esteja atrelada ao atingimento de metas do orçamento, conforme pode ser visto na fala do Gerente Gama:

Esse ano nós estamos mexendo no (remuneração) variável para quem fizer abaixo do orçamento, terá um deflator, irá perder parte do variável e quem fizer a mais irá ganhar. Pensando em meritocracia, quem faz menos, irá ganhar menos e quem faz mais irá ganhar mais. [...] (GERENTE GAMA).

Da mesma forma, o questionário respondido pelos gerentes das unidades evidencia que há uma concordância com as afirmações dos gerentes conforme pode ser visto na Tabela 3. Através de uma mediana 4,5 é possível notar concordância de que o orçamento contribui junto à organização quanto a aspectos motivacionais, fazendo com que os responsáveis pela execução busquem o alcance dos objetivos.

Outro aspecto avaliado com relação ao processo de reprodução do orçamento consiste em avaliar se os envolvidos no processo orçamentário possuem conhecimento quanto às consequências sobre as metas orçamentárias a serem atingidas, propondo plano de ação quando possível. O Quadro 12 apresenta as respostas dos Gerentes Gerais e do *Controller*.

Quadro 12 - Conhecimento quanto às consequências sobre as metas orçamentárias

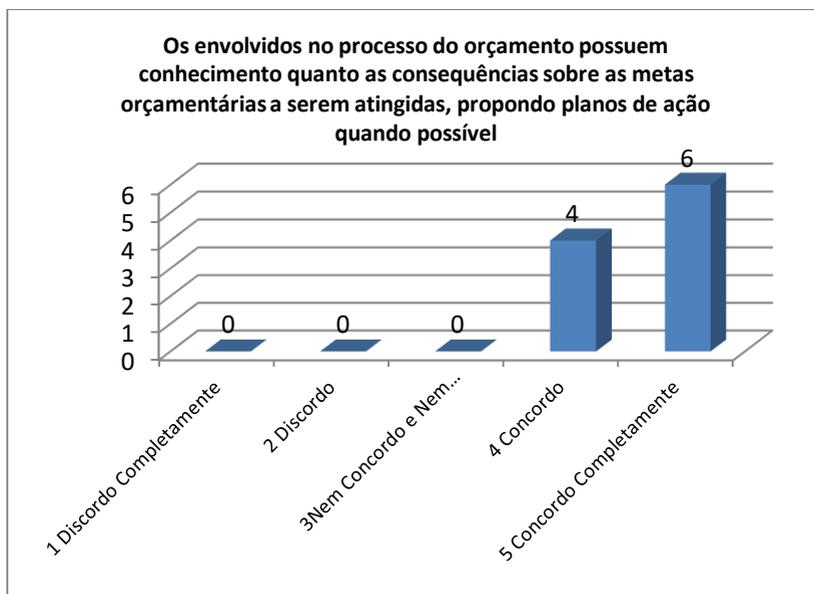
Sujeito da Pesquisa	Os envolvidos no processo do orçamento possuem conhecimento quanto às consequências sobre as metas orçamentárias a serem atingidas, propondo planos de ação quando possível?
Controller	Sim e completos, tanto nas revisões trimestrais do orçamento quanto também através dos comitês de qualidade que se preocupam em colaborar pelo atingimento do orçamento.
Gerente Alfa	Sim, nós temos uma reunião com a equipe por mês, e na medida do possível eu vou às outras unidades quando há reuniões, à medida que se tem uma necessidade e um plano de ação.
Gerente Beta	Sim, sem dúvida, todos na sua área tem um conhecimento e o dever de propor planos de ação.
Gerente Gama	Sim, nas reuniões. Temos duas formas, nós já compomos como está a evolução do faturamento do mês em reuniões semanalmente, para entender se ele está na meta ou se não está e como ele irá fazer para chegar na meta. Acompanhamos semanalmente e depois avaliamos no final do mês. Temos também trimestralmente uma revisão do planejamento inteiro, para ir mexendo, mas a médio e longo prazo mais estratégico. Temos que fazer mais uma campanha, temos que trabalhar com o valor da mão de obra mais elaborada.

Fonte: dados da pesquisa

Conforme quadro 12, as reuniões são periódicas dependendo de cada departamento acontecendo no mínimo mensalmente ou no máximo trimestralmente. Nas reuniões, de acordo com o comportamento do realizado frente ao previsto são elaborados os planos de ações. De acordo com o Gerente Gama, o acompanhamento entre o previsto e o realizado é exercido de forma semanal para as áreas que possibilitam esse acompanhamento e quando as reuniões ocorrem, os gerentes das unidades já estão aptos a proporem os planos de ação, que são validados pelo Gerente Geral.

Também avaliando o mesmo tema, os gerentes das unidades que responderam aos questionários afirmaram em sua totalidade concordar que todos os gerentes possuem conhecimento de suas metas e as consequências do seu não atingimento, além de proporem plano de ação quando necessário. O Gráfico 3 demonstra essa percepção:

Gráfico 3-Conhecimento quanto às consequências sobre as metas orçamentárias



Fonte: dados da pesquisa

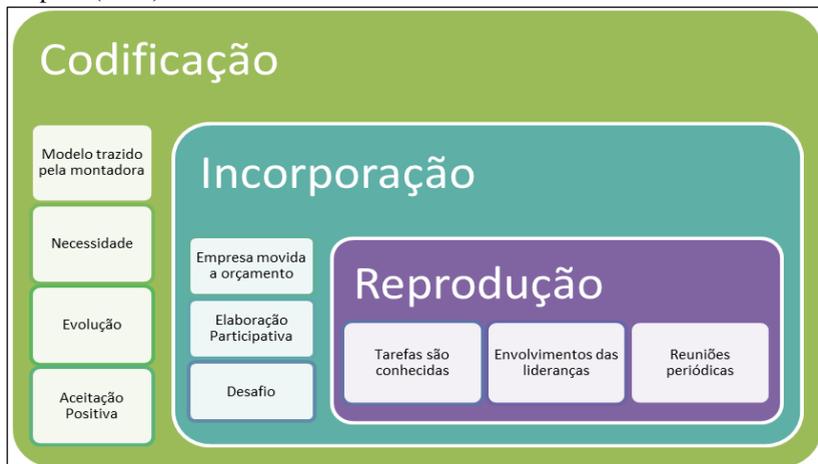
Quando todos os participantes do processo orçamentário de uma forma ou de outra afirmam da existência desse acompanhamento, acredita-se estar à frente de um processo bem estruturado de orçamento, com um efetivo acompanhamento e cobrança. Contudo nota-se que a questão motivacional poderia ser mais efetiva com a inclusão de um processo estruturado de remuneração variável atrelado ao atingimento das metas orçamentárias.

Observa-se nessa Concessionária que o processo de codificação, incorporação, reprodução e institucionalização das ferramentas do orçamento ocorreram a um longo tempo e que o processo continua de forma estruturada.

À medida que novas mudanças ocorrem, novas regras e rotinas são criadas e são incorporadas novamente como hábitos institucionalizados pelos atores envolvidos no processo orçamentário.

A Figura 7 apresenta uma síntese das respostas obtidas junto ao *Controller* e gerentes Alfa, Beta e Gama a respeito do processo de institucionalização do orçamento na concessionária de veículos, que está baseada no modelo de Burns e Scapens (2000).

Figura 7 - Síntese processo de institucionalização do modelo de Burns e Scapens (2000)



Fonte: dados da pesquisa

Evidências apontam que as pessoas enxergam no orçamento significados, valores e poderes. Com a ajuda do Facilitador e das pessoas que fazem parte do comitê do orçamento e com a aplicação do conhecimento tácito dessas pessoas (conhecimento este adquirido pelo longo tempo de utilização de práticas de orçamentos), confere ao orçamento um aspecto de institucionalizado.

Porém, se faz necessário avaliar as pressões institucionais que influenciaram na difusão do orçamento na organização, pois mesmo com mudança de gestores, mudanças no próprio processo de orçamento, o orçamento manteve-se intacto. Portanto, o próximo tópico aborda as pressões institucionais que tiveram influência neste contexto.

4.2.2 Pressões institucionais que influenciam a difusão do orçamento

Nesse tópico procura-se identificar as pressões institucionais que influenciam na difusão do orçamento na organização. Como observado no tópico anterior, as rotinas do orçamento foram implantadas a partir de 2002 e continuam sendo reproduzidas ano após ano.

A primeira parte visa analisar os motivos que levaram a Concessionária a adotar a atual prática de orçamento. De acordo com o *Controller*, a utilização do orçamento surgiu da necessidade da montadora integrar as informações das concessionárias da marca no Brasil.

Assim foi adotada por parte da montadora de trazer toda a rede, para uma conversa entre as partes que entendem quais são os macros objetivos e que isso vai ter depois um desdobramento em cada área de atuação. A partir do entendimento, [...] é que foi proposto[...]. Para passar um padrão da marca no mercado, no qual a montadora e representante atuam em sintonia, que parte do plano operacional que contempla as receitas, expectativa de todos os produtos e depois toda a estrutura que a gente precisa ter para aguentar o mercado [...] (CONTROLLER).

O Gerente Alfa foi bastante enfático da necessidade de se ter objetivos claros e definidos e da necessidade de se ter planos de ação de modo a levar a alcançar os objetivos propostos no Plano Operacional. “[...] Para você ter muito claro o que você quer e aonde quer chegar, para qualquer empresa é impossível trabalhar sem planejamento, no mundo moderno precisamos ter um planejamento muito bem detalhado” (Gerente Alfa). Já o Gerente Gama complementa que o motivo que levou a empresa a utilizar práticas de orçamento é “tanto para saber se o planejado foi bem feito quanto para atender suas dificuldades e suas variações”

Nesse sentido observa-se nas falas dos gerentes que a utilização como ferramenta de gestão na organização surgiu por fatores externos e como necessidade de inovação na utilização de ferramentas gerenciais, tendo em vista fazer frente aos desafios impostos pelo próprio mercado de veículos, devido a concorrência e devido aos aspectos inovadores da própria montadora, que busca estar na vanguarda da tecnologia em seus veículos. Esse ponto foi destacado pelo próprio Controller que considera o PO como um processo inovador:

Essa metodologia foi criada no Brasil como um “*business plan*” que está sendo distribuída para o resto do mundo, dito isso pelos próprios altos escalões, sendo o maior case de sucesso da marca no mundo. Por ter sido construído há bastante tempo, já foi maturado por fazer muito sentido e se sustentar muito bem. Hoje é um pilar da marca no Brasil, isso porque a montadora tem apenas 13 grupos econômicos como concessionários. À medida que construiu sua rede ela se preocupou em constituir concessionários fortes, e o instrumento que faz mais sentido para o alinhamento estratégico é o PO [...] não teríamos o sucesso que temos hoje

se não fosse adotado esse sistema.
(CONTROLLER).

Esse aspecto de inovação está presente no dia a dia da concessionária em parceria com a própria montadora. O próprio PO passou por várias transformações e recentemente houve mais uma mudança que impactou na elaboração do orçamento. De acordo com o *Controller* “todo processo em determinado momento foi entendido que ficou muito rico demais e complexo demais, então foi adotado uma nova metodologia de leitura mais simples e objetiva. Simplicidade foi a palavra adotada na metodologia onde reduzimos 2/3 de papel usado, ficamos só com os planos de ações”. De acordo com o *Controller*, foi dado ênfase no “como fazer” e não no “que fazer”.

Na fala do *Controller* é possível observar que se confunde o papel do concessionário e da montadora, como se a própria concessionária fosse uma extensão da própria montadora, o que não deixa de ser em virtude do contrato de concessão que define as regras do negócio, tendo em vista que a Concessionária é a representante da marca na região. Nesse sentido, é possível observar que a todo o momento a montadora desponta como a principal patrocinadora da ferramenta atual de orçamento, como destacado nas falas do *Controller* e dos Gerentes, Alfa, Beta e Gama.

Além das pressões internas, observa-se também pressão externa para que a empresa adotasse o modelo atual de orçamento, conforme Quadro 13.

Quadro 13 - Pressão externa para utilização do orçamento

Sujeito da Pesquisa	Houve algum tipo de pressão externa para que a empresa adotasse o modelo atual de orçamento?
Controller	[...] as pressões partem da montadora, porque por trás do orçamento há uma questão de sustentabilidade porque o orçamento, e de novo para tu manter um negocio que vende valor agregado é preciso ter uma sinergia muito grande, pois a montadora tem a linha de produtos dela que não é usual.
Gerente Alfa	Eu acho que a competitividade e a pressão externa, ou você se adapta ou você está fora, temos também a diretriz da montadora que é um desafio.
Gerente Beta	Montadora. Existe opção de usar de forma inadequada, você pode usar mal ou bem mas tem que usar, ela vai me cobrar ações e não orçamentos, a obrigação de fazer vem de fora, o desejo de uso é interno

Sujeito da Pesquisa	Houve algum tipo de pressão externa para que a empresa adotasse o modelo atual de orçamento?
Gerente Gama	Esse modelo de orçamento veio da montadora. Ter uma gestão sobre o orçamento veio da montadora, mas a forma de gestão do orçamento é própria. A montadora apenas compara dentro de um critério. A montadora apenas define a forma de lançamento. Mas como fazer a gestão disso é nosso.

Fonte: dados da pesquisa

De acordo com o quadro 13, com exceção do Gerente Alfa, todos os demais Gerentes, juntamente com o *Controller*, enfatizaram que a montadora é a principal responsável por ter exercido algum tipo de pressão externa para a utilização do orçamento o que demonstra algum tipo de isomorfismo coercitivo, que por pressão da montadora em virtude do contrato de concessão entre ambas, a concessionária seria obrigada a utilizar o modelo de prática de orçamento ora utilizado. Contudo, o motivo alegado pelo Gerente Alfa, remete a um outro tipo de isomorfismo, que é o mimético, ou seja, obriga a Concessionária por forças do mercado a utilizar as melhores práticas de gestão que estão disponíveis para poder competir de igual para igual com as principais concorrentes.

Ainda com relação à pressão exercida pela montadora sobre a concessionária, fica evidente na resposta do *Controller* quando questionado quem está por trás do sistema orçamentário da concessionária onde mais uma vez foi enfatizado o papel da Montadora. Contudo, de acordo com o *Controller*, dentro da concessionária o papel de cobrança é do próprio Diretor Executivo da companhia:

O responsável é o Diretor Executivo da empresa que tem o meu suporte para espalhar, mas centraliza na minha pessoa onde promovo encontros para explicar essa mudança no orçamento. Eu faço uma dinâmica com eles e a eles ao mesmo tempo são mandados relatórios. A parte operacional é feita aqui dentro e tem um endereço lá na montadora que recebe o documento de planejamento depois de pronto, mas a minha figura mais o que os gerentes recebem de leituras de mercados somadas a visão de nossa Diretoria Executiva. É com esses três pilares que criamos uma agenda de soluções que vai à Montadora. No momento seguinte há uma reunião com os

Diretores Executivos e com cada um dos 12 grupos econômicos para se ter uma reunião de consenso de desafio para o período posterior (Controller)

Nesse aspecto, podemos considerar que a participação mais efetiva do Diretor Executivo não deixa de ter uma característica de pressão interna para que a ferramenta seja devidamente utilizada dentro da organização. Contudo, essa pressão interna exercida pelo Alto Escalão da Concessionária existe principalmente pela pressão externa exercida pela própria montadora, que organiza e reúne todos os PO's das concessionárias no Brasil. Através de encontros com os diretores executivos, traçam as metas e os objetivos da própria montadora para o próximo período de 3 anos.

Afirma ainda o próprio *Controller* internamente, a decisão final sobre o orçamento cabe ao Diretor Executivo que juntamente com o Gerente Administrativo Financeiro e através do papel do *Controller* como facilitador, fazem com que o orçamento seja elaborado no prazo:

Como responsáveis pelo sistema orçamentário é o Diretor Executivo além de nosso Diretor Administrativo Financeiro, que constrói o planejamento também. É ele que vai colocar todos os números e vai fazer a compilação, e constituindo o Demonstrativo de Resultado. Eu sou o facilitador e se não sair um orçamento vão cobrar de mim, mas quem calibra para mais ou menos é o Diretor Executivo. (CONTROLLER).

Também foi questionado o *Controller* sobre os mecanismos de mobilização de poder utilizado pela empresa para que o orçamento seja efetivamente utilizado dentro da organização. Neste quesito, o *Controller* afirma que o orçamento “tem um significado muito grande para nós, sem um norte não sei nem o que dizer, nós não vamos... ou se levantarmos sem saber o que fazer... a empresa é puxada por objetivos, somos uma empresa muito focada em objetivos”.

Junto aos gerentes das unidades, foram analisados os aspectos relativos a pressões institucionais. Conforme Tabela 4, é possível verificar que de acordo com os Gerentes, a utilização do orçamento por forças externas à organização, apresentou baixo grau de concordância, onde através de uma Mediana 3, obtiveram respostas bem divergentes. Isso explica que o fator “montadora” não explica de forma isolada a utilização do orçamento por parte da concessionária e que fatores internos tem influência direta na disseminação do uso do orçamento como

ferramenta de gestão das unidades e centros de responsabilidades da Concessionária.

Ainda na Tabela 4 é possível identificar que são comuns ocorrerem mudanças e inovações no processo de elaboração, execução e controle do processo orçamentário. A mediana das respostas dos gerentes de unidades ficou em 4,5. Isso demonstra que mesmo com as mudanças que ocorrem no processo orçamentário, a empresa mantém o orçamento como ferramenta principal ou uma das principais na consecução dos seus objetivos. Essa percepção por parte dos gerentes corrobora com as informações já prestadas pelo próprio *Controller* e facilitador do processo orçamentário.

Tabela 4 - Aspectos relativos à pressões institucionais

Questionário - Bloco 3 - Quanto a pressões institucionais	Gerente vendas e pós vendas das unidades										
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	MD ¹
25) A utilização do orçamento por parte da empresa se deve a fatores externos à organização, como por exemplo, exigência da montadora.	1	1	5	3	2	5	5	3	5	3	3,0
26) São comuns ocorrem mudanças e inovações no processo de elaboração, execução ou controle do processo orçamentário.	3	5	5	4	4	5	5	5	4	4	4,5
27) A alta direção tem o orçamento como ferramenta principal ou uma das principais na consecução de seus objetivos	3	5	5	4	4	5	5	5	5	5	5,0
28) A empresa possui responsável ou responsáveis pela condução, disseminação da ferramenta do orçamento junto a organização.	4	5	5	3	4	5	5	5	5	5	5,0
29) Somente com a participação direta da alta administração, o orçamento é efetivamente utilizado como ferramenta de decisão.	4	1	4	4	4	5	5	4	4	3	4,0

1 – Discordo Completamente 5- Concordo Completamente

¹MD – Mediana

Fonte: Dados da Pesquisa

Conforme Tabela 4, os gerentes das unidades concordam plenamente sobre a existência do responsável pelo orçamento junto a organização com uma mediana de 5,0 nas respostas. Essa informação aliada às entrevistas do *Controller* e gerentes evidencia que internamente o orçamento é tratado como processo chave dentro da organização e os gerentes percebem a importância desse papel. Além disso, a maioria dos gerentes concorda que somente com a participação direta da alta administração, o orçamento é efetivamente utilizado como ferramenta de decisão, conforme pode se comprovado nas respostas correspondendo a uma mediana de 4,0.

Observa-se nas entrevistas que todos os Gerentes, além do próprio *Controller* enfatizaram que a utilização do orçamento confere um verdadeiro significado para a organização. Em várias respostas isso mostra a confiança no processo orçamentário utilizado pela organização.

Figura 8-pressões institucionais que influenciam a difusão do orçamento na empresa

Pressão Interna	Poder	Confiança
<ul style="list-style-type: none"> • Diretor Executivo • Figura do Facilitador na multiplicação da metodologia • Significado e valor 	<ul style="list-style-type: none"> • Objetivos fazem parte da organização • Grande significado para nós • Modelo de orçamento extremamente consolidada 	<ul style="list-style-type: none"> • determinações da montadora • Relatórios com margem de 100% de confiabilidade • O Tiro é certo • Abertura para sugestões dos participantes

Fonte: dados da pesquisa

Portanto, conforme síntese apresentada na Figura 8 identificam-se indícios de pressões institucionais que influenciam diretamente a utilização de práticas de orçamentos na organização. A pressão externa exercida pela montadora é a principal pressão encontrada, aliada também pela pressão interna exercida pelo Diretor Executivo e com apoio do Gerente Administrativo Financeiro, são os responsáveis pela apresentação do PO junto à montadora.

No entanto, tanto a pressão interna quanto a pressão externa acontecem devido a necessidade constante de inovação, o que faz com que a montadora e a concessionária vivam em constante mudança nos

processos relativos ao plano operacional. Também se encontram o aspecto da confiança dos gerentes no próprio uso da ferramenta, pois as rotinas desses gestores estão diretamente atreladas ao uso do orçamento como relatado nas entrevistas.

4.2.3 Avaliação do estágio de institucionalização das práticas de orçamento

Essa sessão tem por objetivo avaliar o estágio de institucionalização das práticas de orçamentos. Para isso foram entrevistados o *Controller* da concessionária e também os Gerentes Alfa, Beta e Gama e 10 gerentes regionais de vendas e pós-vendas que responderam a um questionário. Inicialmente o *Controller* e os Gerentes Alfa, Beta e Gama foram questionados em relação ao tempo que estão envolvidos com o orçamento, conforme apresentado no Quadro 14:

Quadro 14 - **Tempo de participação no processo orçamentário**

Sujeito da Pesquisa	A quanto tempo você participa do processo orçamentário?
Controller	Eu participo sempre nesse processo e nesses últimos 2 anos estou responsável por esse processo em si.
Gerente Alfa	Eu participo a uns cinco anos ativamente, pois antes de ser gerente geral eu fui lá para o sul para cuidar de uma regional.
Gerente Beta	Participo desde o início
Gerente Gama	Sempre participei

Fonte: dados da pesquisa

Através do Quadro 14 é possível observar que os Gerentes Gerais e o *Controller* atuam a um bom período de tempo na elaboração, execução e controle orçamentário. De acordo com a pesquisa, o *Controller* e o Gerente Gama sempre participaram, sendo que o *Controller* participa desde a implantação e o Gerente Gama participa 7 anos.

Os Gerentes Gerais e *Controller*, assim com também os gerentes das unidades, conforme Tabela 5, foram questionados se viam a possibilidade de a empresa atingir seus objetivos estratégicos sem a utilização do orçamento. O resultado observado no quadro 15 demonstra que o orçamento é fundamental para o atingimento das metas e sem ele não seria possível atingi-lo.

Quadro 15 - Possibilidade de atingir objetivos sem orçamento

Sujeito da Pesquisa	Você vê a possibilidade da empresa atingir seus objetivos sem o orçamento?
Controller	Sem isso (orçamento) ficaríamos desnorteados e não atingiríamos nossos resultados
Gerente Alfa	Eu te diria que não. Não seria o que é e é fundamental para o sucesso da empresa, para qualquer empresa hoje o planejamento. É necessário e sem o planejamento orçamentário e estratégico estaria fadado a quebrar.
Gerente Beta	Não tem como atingir se não estiver planejado, poderia se chegar se fosse de outro jeito, mas não se atingiria.
Gerente Gama	Não vejo a empresa atingir seus objetivos sem o orçamento

Fonte: dados da pesquisa

Conforme quadro 15, os gerentes foram unânimes em afirmar que não seria possível atingir os objetivos sem a utilização do orçamento. Todas as respostas à pergunta foram respondidas de forma a não deixar dúvidas de que a ferramenta é importante para concessionária na opinião dos gerentes gerais.

Da mesma forma, ao fazer a análise da Tabela 5, é possível observar no mesmo quesito que as respostas dos gerentes foram quase que unânimes em concordar com a afirmativa da impossibilidade de atingimento dos objetivos sem o orçamento, o que é demonstrada pela a mediana das respostas que ficou em 5,0, tendo apenas um gerente não concordando com a afirmativa.

Tabela 5 - Avaliação do estágio de institucionalização do orçamento

Questionário - Bloco 4 Quanto ao processo de institucionalização do orçamento na organização	Gerente vendas e pós-vendas das unidades										
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	MD ¹
30) Você não vê a possibilidade da empresa atingir seus objetivos estratégicos sem a utilização do orçamento	5	5	5	5	4	5	5	5	5	1	5,0
31) O orçamento está completamente difundido dentro da organização. Isso é demonstrado pela dependência da ferramenta na tomada de decisão.	4	5	5	3	4	5	5	5	5	4	5,0
32) O orçamento ainda sofre resistência por parte dos atores ou grupos de atores envolvidos no processo orçamentário	5	4	2	2	2	3	5	5	4	1	3,5
33) Existe na empresa grupos de atores defensores do processo orçamentário e que você enxerga como fundamental à continuidade do processo.	3	5	4	4	4	5	5	5	5	5	5,0

1 – Discordo Completamente 5- Concordo Completamente

¹MD – Mediana

Fonte: dados da pesquisa

Outro ponto avaliado é se o orçamento está completamente difundido dentro da organização. De acordo com o quadro 16, é possível notar que tanto o *Controller* quanto os gerentes gerais concordam que o orçamento está completamente difundido dentro da organização.

Quadro 16 - Orçamento difundido dentro da organização

Sujeito da Pesquisa	Você considera o orçamento difundido dentro da organização? Quais as características você considera para essa difusão?
Controller	As evidências objetivas são que todas as gerências tem seus objetivos respaldados nas grandes diretrizes. Em todas as áreas, existe administrativamente as metas de despesa e em todas as áreas com linhas de trabalho dentro desse PO. Temos como evidência mais importante, que a cada 3 meses fazemos uma revisão de como está andando e se a gente tem um a possibilidade de corrigir o rumo então mudamos, se escrevemos nós perseguimos, mas evidentemente ela se adapta conforme a empresa anda, coisas podem ser mudadas ou subtraídas sem perder o ponto focal
Gerente Alfa	É difundido sim. São feitas reuniões mensais para serem apresentados os orçamentos e nossas reuniões são em cima de números
Gerente Beta	Ele é difundido e ele está disponível dentro da organização porque cada um tem acesso a muitas informações dele, e recebem relatórios mensais da sua área e a dos outros, quem faz o orçamento exige os resultados mensais, pois é daí que sai a sua remuneração.
Gerente Gama	Acho que o orçamento é difundido porque faz parte da meta e essa meta faz parte da remuneração e as pessoas se preocupam em saber quais são seus objetivos

Fonte: dados da pesquisa

Como características dessa difusão do orçamento na organização, o *Controller* afirma “que todas as gerências possuem suas metas respaldadas nas diretrizes da montadora”. Já o Gerente Alfa afirma que a comprovação dessa difusão “está nas reuniões que acontecem mensalmente em que se discutem os números”. O Gerente Beta, afirma que “pela disponibilidade dos números, os responsáveis pela execução do orçamento cobram as informações e fazem o devido acompanhamento”, assim como o Gerente Gama, que compartilha da mesma ideia, pois afirma que “as pessoas se preocupam em saber seus objetivos, pois impacta em sua remuneração”.

Entre os gerentes das unidades há também concordância nesse aspecto de difusão do orçamento, pois como se observa na Tabela 5, a mediana alcançada para esse quesito foi de 5,00. Isso mostra que os gerentes das unidades concordam que o orçamento já se tornou uma ferramenta totalmente difundida na organização.

Outro ponto da pesquisa se refere à existência de resistências por parte dos atores ou grupos de atores envolvidos no processo orçamentário. Conforme Quadro 17 é possível observar que o *Controller* e o Gerente Beta apontam para o fato de que não há resistência no processo de reprodução das regras e rotinas do orçamento. No entanto percebe-se que os Gerentes Alfa e Gama veem alguma resistência, mas que poderá estar relacionado às metas estabelecidas e não com relação ao processo.

Quadro 17 - Resistência no processo orçamentário

Sujeito da Pesquisa	Você vê resistências dos atores envolvidos ou de grupos de atores no processo orçamentário?
Controller	Nenhuma, realmente a gente não tem resistência e temos um nível de aderência muito alto.
Gerente Alfa	Isso sempre tem, mas de uma forma geral não.
Gerente Beta	Não, ao longo dos primeiros 10 anos existiram muita resistência e no meio do caminho muita descrença e depois está totalmente incorporado, hoje se desce todos os escalões e nenhum reclama, pois virou hábito.
Gerente Gama	A Resistência é natural porque você está falando de desafios. Mas ao mesmo tempo é palpável. Então a resistência está mais na discussão da meta do que no processo. O processo não é questionado, mas o que é colocado é o desafio, se é muito alto ou muito baixo. Às vezes é até 'sobre o critério.

Fonte: dados da pesquisa

Como pode ser observado ainda na Tabela 5, os gerentes das unidades de vendas e pós-vendas também foram questionados quanto a resistência ao orçamento por parte dos atores ou grupos de atores envolvidos no processo orçamentário. Esse quesito apresentou um baixo grau de concordância, com uma Mediana de 3,5, o que demonstra que há dúvidas quanto a existência ou não de resistência no orçamento, ou que essa resistência não está evidente. Portanto, não é possível descartar que essa resistência não exista, mas que não afeta diretamente a difusão do orçamento.

Os Gerentes e *Controller* também foram questionados quanto a existência de grupos defensores do orçamento dentro da organização. De

acordo com o Quadro 18, os entrevistados mostram algumas discordâncias, mas de maneira geral deixam claro que todos participam de forma ativa no orçamento. O *Controller* afirma que esses defensores são especialmente as gerências das áreas comerciais de venda de veículos e pós-vendas, e é apoiado pelo Gerente Gama que afirma que os acionistas e os responsáveis da diretoria são os principais defensores. No entanto os Gerentes Alfa e Beta afirmam que não há um grupo de atores defensores, mas todos de alguma forma apoiam e defendem o orçamento dentro da organização.

Quadro 18- Existência de Grupo de Atores defensores do processo orçamentário

Sujeito da Pesquisa	Existe na empresa grupo de atores defensores do processo orçamentário?
Controller	Sim, especialmente as gerências das áreas comerciais, e venda de veículos e pós-vendas, que são responsáveis pela grandes receitas da empresa. Se fosse a tempos passados isso seria diferente porque os líderes repassavam as metas para os gerentes alcançarem.
Gerente Alfa	Eu acho que todo mundo de uma forma geral faz o necessário, não tem alguém que se destaque.
Gerente Beta	Não temos para ser sincero, mas existe coordenadores que lembram do orçamento, e fazem a manutenção por função, eu que estava fora e estou agora de novo, não temos um defensor, a maioria está no automático para a realização do orçamento.
Gerente Gama	Sim vejo. Primeiro as lideranças (acionistas) cobram isso e os responsáveis da diretoria e gerência estão seriamente comprometida com isso. O financeiro não irá deixar de nos cobrar esse tipo de informação. A própria área de vendas também cobra porque isso interfere diretamente nas metas e margens.

Fonte: dados da pesquisa

Ao mesmo tempo que alguns gerentes discordam que há grupos defensores do orçamento, todos concordam que o trabalho é realizado de forma conjunta e com o mesmo empenho para que todo o processo do orçamento seja cumprido, desde o momento de elaboração do PO para os próximos 3 anos, bem como nos processos de revisão. Além disso, deixam claro que as áreas cobram as informações, pois a gestão está totalmente baseada nas informações geradas pelo orçamento.

No entanto na percepção dos gerentes das unidades, como pode ser observado ainda na Tabela 5, há uma concordância de que esses grupos de defensores existem. De acordo com o resultado do questionário houve

uma mediana 5,00 para as respostas, o que demonstra uma concordância muito alta.

Nesse aspecto pode-se concluir que os grupos de defensores podem ser os próprios executivos do primeiro e segundo escalão que pelo tempo que estão na empresa, já tem no orçamento a base para a tomada de decisão, análise de despenho e medida para correção de rumos que se faz necessário.

Por fim, o *Controller* e os gerentes foram questionados se consideram que os resultados alcançados pela organização são frutos do trabalho desenvolvido apoiados pela utilização das práticas de orçamentos. De acordo com o *Controller* “com certeza são frutos de uma visão estratégica, muito bem construída, e traduzida que proporciona uma gestão para alcançarmos esse objetivo, vimos isso como uma ferramenta de trabalho”. Da mesma forma, os gerentes Alfa e Gama não deixam dúvida de que os resultados alcançados até o momento são resultados da utilização da ferramenta e o gerente Beta vai mais além, afirmando que “o orçamento está integralmente vinculado ao estratégico...Do estratégico ao orçamento temos uma ligação muito forte”.

Portanto, os vários aspectos analisados na concessionária mostram características fortes de que o orçamento é uma ferramenta institucionalizada na organização, apresenta vários pontos positivos, com baixa resistência e a existência de defensores, partindo principalmente da Alta Gerência, o que permite identificar um estágio avançado de institucionalização.

4.3 INTEGRAÇÃO DOS RESULTADOS

Para a integração dos resultados obtidos busca-se através da análise gerada pelo *Software Atlas TI 8.0*®, apresentar as características da institucionalização do orçamento na concessionária de veículos em estudo. Dessa maneira, através dos pontos destacados nas entrevistas, apresentam-se através dos códigos, aspectos que mostram como se caracterizam as práticas de orçamentos na concessionária.

Fazendo um paralelo com a figura 4 da integração dos modelos de Burns e Scapens (2000) e o modelo de Tolbert e Zucker, destacam-se no quadro 19 as seguintes evidências quanto aos aspectos relativos aos hábitos, regras e rotinas encontrados na organização.

Quadro 19–Evidências encontradas na categoria Hábitos, Regras e Rotinas.

Categorias	Sub Categorias	Evidências encontradas
Hábitos, Regras e Rotinas.	Codificação dos Princípios Institucionais	Necessidade de robustez estratégica Evolução na forma de fazer o orçamento Tem evoluído com a participação da rede Aceitação foi positiva e vista como um balizamento muito bem vindo nas ações do concessionário Para criar um norte
	Incorporação às rotinas	Foram sentidas como uma evolução Você transforma isso em um desafio A empresa é movida a orçamento Nós participamos da elaboração do orçamento do grupo
	Aplicação do conhecimento tácito	O processo inicia de maneira factual em uma reunião da Montadora, onde é apresentado os <i>GuideLines</i> , para o próximo período de 3 anos Isso começa com a Montadora, que nos da umas diretrizes, e com ela entramos com o corpo gerencial e detalharmos o plano operacional em metas por filial e por vendedor Nós participamos da elaboração do orçamento do grupo (todas as unidades de negócios) e também confeccionamos o orçamento do Pós-vendas e inclusive de todas as casas.
	Significados, valores e poderes	A montadora promove prêmio concessionário destaque a cada ano nós criamos alguns critérios onde temos os interesses, e temos um plano de incentivos competição interna e externa sempre há Existe uma competição entre eles, ver quem está performando melhor
	Reprodução	Existe uma pessoa responsável pelo PO Os gerentes gerais irão envolver os líderes de unidades através da figura do facilitador que conduz a agenda do processo São feitas conferências trimestrais Conforme alçadas, são fornecidos painéis de desempenho, como previsto e realizado. Tenho vários tipos de relatórios

		<p>Nós temos uma reunião com a equipe por mês Todos na sua área têm um conhecimento e o dever de propor planos de ação.</p> <p>Os relatórios são de dois tipos, mensal padrão e outros disponíveis que cada um formata da maneira que lhe convém</p> <p>Relatórios de forma diária, até margem 100% de confiabilidade e despesas tem a análise mensal.</p> <p>Já compomos como está a evolução do faturamento do mês em reuniões semanais, para entender se ele está na meta ou se não está e como ele irá fazer para chegar na meta.</p>
--	--	---

Fonte: dados da pesquisa

Conforme Quadro 19, a codificação dos princípios institucionais aconteceu em virtude de necessidade de “robustez estratégica”, necessidade de mudar a forma que faziam o orçamento, bem como evoluir como rede, já que o modelo veio da própria montadora. Além disso, as pessoas responsáveis na época e mesmo nos dias atuais se identificaram com o novo modelo e a aceitação foi positiva, pois foi visto como um balizamento nas ações do concessionário. Essa percepção está de acordo com Burns e Scapens (2000), que afirmam que o primeiro passo do processo de institucionalização são os atores envolvidos tomarem como certas as premissas do modelo orçamentário.

Outro aspecto trata-se da incorporação das novas regras às rotinas. Observa-se que os atores envolvidos no processo orçamentário sentiram o novo modelo como uma evolução e o orçamento hoje é visto como um desafio. Outra evidência é o fato de que a empresa é movida pelo orçamento, ou seja, a empresa tem o orçamento como base de gestão, e demonstra que a incorporação do orçamento aconteceu. As mudanças que surgiram ao longo desse tempo foram novamente incorporadas às rotinas sem que houvesse algum tipo de resistência, até porque as mudanças são sempre discutidas com a rede, ou até mesmo as propostas e sugestões de mudanças nas regras vêm da própria rede que depois é avaliada pela montadora.

A aplicação do conhecimento tácito se dá de forma natural e objetiva, tendo em vista o tempo que a ferramenta já está em uso e a experiência das pessoas envolvidas no processo orçamentário. Nesse aspecto, nota-se que os entrevistados mostraram conhecimento e concordância nas regras e rotinas que envolvem o processo orçamentário e sobre o papel de cada um no processo de planejamento, execução e

controle orçamentário. Esse posicionamento está em conformidade com Burns e Scapens (2000) que afirma que o “processo de aprovação pode envolver escolha consciente, mas geralmente resultam de monitoramento reflexivo e a aplicação do conhecimento tácito sobre como as coisas são feitas”.

As regras e rotinas, de acordo com Burns e Scapens (2000), podem estar sujeitas a resistências se essas novas regras e rotinas desafiarem os significados, valores e poderes existentes. Nesse aspecto nota-se que a concessionária procurou criar mecanismos que motivassem os participantes do processo a apoiarem o modelo, como promoção de prêmios, planos de incentivos e até mesmo a possibilidade de competição interna entre as casas para analisar o desempenho das áreas em comparação com suas correspondentes filiais e até mesmo com as demais concessionárias espalhadas no Brasil.

E por fim, a reprodução dos princípios institucionais se dá através dos atores envolvidos no processo orçamentário executando as regras e rotinas de acordo com suas responsabilidades, envolvendo as lideranças e demais agentes necessários ao atingimento das metas orçamentárias. Nesse aspecto, observa-se que os atores conhecem o seu papel, o cronograma do orçamento, os prazos e objetivos, quem conduz essa agenda junto à concessionária e quem os representa junto à montadora.

O Quadro 20 apresenta as subcategorias relacionadas aos aspectos das pressões institucionais que o orçamento pode ter sofrido para que possa explicar o estágio atual de institucionalização

Quadro 20 - Evidências encontradas nas categorias de pressões institucionais

Pressões Institucionais	Inovação	Leitura do mercado Ambiente de Inovação Modelo dinâmico sempre há inovação Só evolui Sempre temos que mudar
	Pressões Externas	Observam diretrizes da marca representada A Montadora participa indicando as <i>GuideLines</i> Contrato de Concessão Competitividade
	Pressões Internas	Figura do Facilitador na multiplicação da metodologia Abertura para sugestões dos participantes Existe um responsável pelo PO que é o facilitador Se não sair o orçamento vão cobrar de mim Diretor Executivo é que tem a palavra final Para mudar o orçamento é preciso alinhar com a diretoria É Top Dow então eu preciso me adaptar

	Confiança	espaço para novas sugestões de melhoria, e que vão ser muito bem observadas pelo presidente da américa latina as mudanças elas ocorrem por sugestão dos participantes no decorrer dos produtos Relatórios com margem de 100% de confiabilidade O Tiro é certo
	Poder	Modelo proposto pela montadora Você deve seguir as determinações da montadora Grande significado para nós Modelo de orçamento extremamente consolidada para nós Um sistema BI, onde são monitorados os objetivos

Fonte: dados da pesquisa

Conforme o Quadro 20, a primeira subcategoria está relacionada à Inovação. De acordo com Tolbert e Zucker (1999) a forças causais inerentes ao processo de institucionalização são através de fatores externos como mudanças tecnológicas, legislação e força de mercado. Nesse sentido pode-se supor que a necessidade de uma nova forma de se fazer a leitura de mercado e trazer essa leitura para dentro do PO, e estarem alinhados com os objetivos da montadora é que influenciaram a adoção da nova metodologia.

Ao longo do tempo de implantação, várias mudanças ocorreram e como os próprios respondentes afirmam, por estar em um ambiente inovador, o modelo proposto é dinâmico, sempre havendo espaço para inovação e evolução. Além disso, é colocada a necessidade de mudança constante para acompanhamento do mercado. Portanto, forças de mercado e as próprias mudanças tecnológicas atuam como aspecto a influenciar um ambiente de constante inovação.

Quanto à subcategoria de forças externas que atuam com objetivo de direcionar a organização ao uso do orçamento, pode-se notar no Quadro 20 uma atuação da montadora devido a alguns fatores característicos do setor econômico em que atua. Há um contrato de concessão entre a montadora e a concessionária que obriga a utilização do Orçamento. A montadora participa diretamente fornecendo os chamados “*GuideLines*” para as concessionárias e cobram as diretrizes, aos quais as concessionárias que representam a marca precisam seguir. Essas características pressões formais e informais exercida pela montadora sobre a concessionária é o que se chama, de acordo com DiMaggio e Powell (1983) de isomorfismo coercitivo.

Já as pressões internas, de acordo com o Quadro 20, ocorrem a nível intra-organizacional e pode ser percebido na figura do facilitador, na forma de condução do PO e na importância que a ferramenta possui

dentro da organização e fora também. A partir do momento que a empresa define o PO como regra, define os participantes do processo e cobra pela entrega com prazos definidos vislumbra-se que a pressão interna é exercida pela própria direção da organização perante os participantes do processo, na figura do próprio Diretor Executivo. Além disso, o orçamento está alinhado ao planejamento estratégico da organização o que força internamente a utilização do PO para pode medir, gerar plano de ação e corrigir a tempo necessidade de mudança de rumo da companhia.

A subcategoria Confiança, ainda de acordo com o Quadro 20, envolve aspectos relativos à confiança nas informações, na metodologia, na ferramenta. Além disso, o envolvimento de pessoas responsáveis pelo orçamento, abrindo espaço para novas sugestões é fator primordial para aumentar o nível de confiança. De acordo com Robalo (2014), as questões de confiança e *feedback* devem ser analisadas simultaneamente a fim de alargar a compreensão de como as inovações em contabilidade gerencial são utilizados na prática.

A subcategoria de pressões institucionais intitulada “Poder”, apresenta aspectos relativo ao modelo proposto pela montadora, bem como determinações estabelecidas por ela junto às concessionárias. De acordo com Burns e Scapens (2000) o poder envolve recursos, a tomada de decisão, significados e o poder do sistema. Nesse sentido, os recursos são fornecidos aos atores que reproduzem as regras e rotinas do orçamento pela própria montadora, que forneceu a metodologia e também as diretrizes a serem seguidas. No entanto, o processo de tomada de decisão está estruturado em cima dessas diretrizes da montadora, em conformidade com os planos de ação estabelecidos por cada área para atingimento das metas estabelecidas. Esse processo possui significado para a organização. Com o passar do tempo, bem como o monitoramento feito pela organização consolida o uso da ferramenta. Portanto, o poder da instituição está fundamentado na importância que a ferramenta possui para a organização, colocando o orçamento como processo estratégico.

Por fim, o Quadro 21 apresenta as subcategorias do processo de institucionalização. Neste quadro analisam-se os Impactos Positivos, Resistência de Grupos de Interesse e também a Defesa dos Grupos de Interesses.

Quadro 21 - Evidências encontradas na categoria institucionalização

Estágio de Institucionalização	Impactos Positivos	<p>não faz sentido irmos para o mercado sem termos esse entendimento</p> <p>todas as gerencias tem seus objetivos respaldados nas grandes diretrizes</p> <p>É difundido sim</p> <p>sem o planejamento orçamentário e estratégico estaria fadado a quebrar</p> <p>não tem como atingir se não estiver planejado</p> <p>difundido e ele está disponível dentro da organização</p> <p>não vejo a empresa atingir seus objetivos sem o orçamento</p> <p>é difundido porque faz parte da meta</p>
	Resistência de Grupos de Interesses	<p>realmente a gente não tem resistência, temos um nível de aderência muito alto</p> <p>desafio imposto pode gerar algum desconforto mas isso é no dia a dia e não na metodologia em si</p> <p>isso sempre tem (resistência) , mas de uma forma geral não</p> <p>hoje se desce todos os escalões e nenhum reclama, pois virou hábito</p> <p>a resistência está mais na discussão da meta do que no processo</p>
	Defesa de Grupos de Interesse	<p>gerencias das áreas comerciais, e venda de veículos e pós-vendas</p> <p>Eu acho que todo mundo de uma forma geral faz o necessário</p> <p>Não temos para ser sincero, mas existe coordenadores que lembram do orçamento)</p> <p>não temos um defensor, a maioria está no automático para a realização do orçamento.</p> <p>Sim vejo. Primeiro as lideranças (acionistas) cobram isso e os responsáveis da diretoria e gerência estão seriamente comprometida com isso.</p>

Fonte: dados da pesquisa

No quadro 21, o processo de institucionalização de acordo com o modelo de Tolbert e Zucker (1999) conforme visto, passando pelo processo de habitualização, objetificação, e, por fim, a sedimentação, tem neste último a fase final que caracteriza a institucionalização. A institucionalização total, de acordo com Tolbert e Zucker (1999) envolve a sedimentação. Neste aspecto observam-se os impactos positivos ao longo do tempo de utilização do orçamento onde mostram que os atores

reprodutores das rotinas de orçamento não veem mais sentido irem ao mercado sem a utilização do orçamento. Além disso, todas as gerências têm seus objetivos respaldados pelas diretrizes junto à montadora.

A difusão do orçamento é outro fator apontado com impacto positivo, pois a ferramenta está inserida em todas as áreas e faz parte do dia a dia da empresa. Outro ponto destacado é o fato das pessoas acreditarem não ser possível atingir os objetivos sem o uso do orçamento, o que garante maior perpetuidade. Tolbert e Zucker (1999) afirmam que conhecer os fatores que afetam a difusão é fator primordial para compreender a sedimentação, e conseqüentemente a institucionalização do orçamento.

Outro aspecto é a existência de resistência por parte de grupos de interesses dentro da organização. Na opinião do *Controller* e dos Gerentes Gerais, foi encontrada baixa ou nenhuma resistência nos atores responsáveis pela elaboração ou execução do orçamento. No entanto, o resultado obtido junto aos questionários aplicados aos gerentes das unidades diverge desse resultado, pois aponta a existência de resistência por parte dos atores ou grupos de atores envolvidos no processo orçamentário. No entanto, de acordo com a pesquisa a maior parte das resistências está normalmente nas metas estabelecidas e não necessariamente no orçamento em si.

Por fim, o processo de sedimentação está influenciado pela participação dos atores envolvidos no processo e que tem no Orçamento uma ferramenta importante para atingir seus objetivos. No entanto, não se identifica grupos específicos de atores que colaboram de maneira destacada, a não ser o papel do Facilitador que é feito pelo *Controller*.

Nesse sentido, observam-se vários aspectos que contribuem para um grau de institucionalização do orçamento, que de acordo com o modelo de Tolbert e Zucker (1999) encontram-se no estágio de sedimentação do orçamento. Nesse sentido se percebe os efeitos conjuntos de uma baixa resistência e os impactos positivos nos resultados apresentados, considerando que a totalidade dos Gerentes Gerais e grande parte dos gerentes de unidades consideram que sem o orçamento não seria possível atingir os objetivos.

4.4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste tópico aborda-se a comparação dos resultados do presente estudo com pesquisas anteriores, bem como as limitações, as oportunidades de pesquisa e a contribuição da teoria institucional e suas

abordagens da VEI e NSI para explicar os aspectos da institucionalização de ferramentas gerenciais, mais especificamente o orçamento.

Para comparar os resultados do presente estudo com pesquisas anteriores, no âmbito das pesquisas abordadas no referencial que investigaram o processo de institucionalização de mudanças no orçamento, por meio da utilização das abordagens da VEI ou da NSI, bem como práticas de orçamento, faz-se uma descrição dos resultados desses autores e a comparação com o resultado da presente pesquisa.

Os estudos de Johansson e Baldvinsdottir (2003) se concentraram na participação do Contador, na cadeia de ação e reação entre o avaliador e o avaliado, revelando que essa relação é dependente da confiança, assim como a produção e a reprodução de rotinas de avaliação de desempenho. Na presente pesquisa, os aspectos de confiança ficaram implícitos, tendo em vista o papel do *Controller* como facilitador do processo de implantação do orçamento e como papel de propagador das regras e rotinas. No entanto, não foi avaliado o papel do contador da empresa no processo, tendo em vista que sua participação se limita aos dados contábeis fornecidos, mas a compilação com o orçamento é do setor de controladoria.

Os resultados da pesquisa de Guerreiro, Pereira e Frezatti (2006) indicaram que novos conceitos foram efetivamente institucionalizados e convertidos em novos valores, hábitos e rotina dentro da organização. No entanto, os autores indicaram que a institucionalização não é um grau de intensidade e é muito difícil afirmar se uma nova rotina está ou não institucionalizada. Já os resultados da presente pesquisa indicam que os conceitos relativos ao orçamento foram institucionalizados e fazem parte da rotina dos atores envolvidos no orçamento. Mesmo com várias mudanças ocorridas na ferramenta, estas foram integralmente incorporadas e reproduzidas sem que isso afetasse o estágio de institucionalização atual.

Para Busco, Riccaboni e Scapens (2006), a compreensão da relação mútua entre a confiança em sistemas especialistas (ou seja, sistema de confiança) e a confiabilidade das interfaces com esses sistemas (isto é, confiança pessoal) permitiu que os pesquisadores estendessem o quadro de Burns e Scapens (2000). Para os autores, confiança para a mudança é necessária para a implementação da Contabilidade Gerencial. A presente pesquisa analisou as características da institucionalização de práticas de orçamentos e uma das características analisadas foi a confiança. Os entrevistados e os respondentes aos questionários demonstram confiança nos sistemas orçamentários, bem como nos condutores dos processos. No entanto, hoje a confiança não aparece como fator chave para a

continuidade tendo em visto o tempo que foi implantado, mas no passado foi necessário para que o modelo de orçamento fosse implantado.

Lukka (2007), concluiu por uma coexistência de mudança e estabilidade em contabilidade gerencial, mas deixando claro seu aspecto formal e informal. Além disso, sugere que a relação entre legitimação formal e os domínios informais de uma organização pode ser o inverso do que normalmente é reivindicado na Nova Sociologia Institucional. Os resultados do presente estudo se assemelham aos achados tendo em vista que as regras estabelecidas no orçamento são tanto formais quanto informais. São formais à medida que a montadora definiu um modelo padrão. E são informais tendo em vista as regras pré-existentes e que não estão escritas, mas são seguidas por todos os envolvidos.

Para Steen (2011), a mudança surgiu de improvisações através de suas performances recorrentes. Verificou-se também que as mudanças poderiam resultar em rotinas dinâmicas e complexas, ao contrário de vê-las como entidades estáticas e estáveis que reagem a estímulos externos. Diferente da pesquisa de Steen (2011), no presente estudo, as mudanças ocorreram de maneira ordenada e segundo um roteiro definido. As rotinas apresentaram-se dinâmicas, pois podem sofrer alterações em curto espaço de tempo, mas sem afetar o processo de institucionalização.

Mutiganda (2013) constatou ao contrário do que afirmam Burns e Scapens (2000), que a mera institucionalização de regras de contabilidade gerencial, como políticas orçamentárias, não conduz, por si só, a maneira em que os atores institucionais pensam e agem no reino da ação. Sua responsabilidade também é moldada por outros mecanismos do domínio real da realidade, como as políticas de governança. O resultado da presente pesquisa mostra que o orçamento tem um significado para os atores envolvidos com o orçamento e mesmo que suas rotinas sejam afetadas diretamente, estes por sua vez compreendem a necessidade que a empresa possui de trabalhar com metas de objetivos claros e definidos. Isso dá sentido para as pessoas mais do que simples regras a serem cumpridas

O resultado da pesquisa de Youssef (2013) demonstrou que a ferramenta facilitou as mudanças nas práticas de contabilidade gerencial associada a implantação da ferramenta. Essa mudança poderia ser classificada como formal, revolucionária e de natureza progressiva. Os resultados da presente pesquisa se assemelham tendo em vista que a mudança foi formal e progressiva. Formal, pois o modelo foi proposto pela montadora e progressiva, porque as mudanças e evoluções no modelo acontecem de forma recorrente. Contudo, não se enquadra como

natureza revolucionária tendo em vista que a empresa já atuava com orçamento muito antes da implantação da nova metodologia.

Robalo (2014) concluiu que o quadro de Burns e Scapens (2000) fornece evidências de que uma mudança que segue regras, rotinas e instituições podem ser muito difíceis de implementar caso não haja pressão na sua utilização ou pela falta de fornecimento de informações em uma base teórica. O presente estudo mostrou que a pressão exercida tanto pela montadora, como também a pressão interna favoreceu para que as regras e rotinas fossem incorporadas e o orçamento fosse institucionalizado.

Angonese e Lavarda (2014) identificaram que os fatores de resistência começam a contrapor o processo de mudança no momento em que se inicia o processo. Os fatores de resistência residem na natureza humana e estão permanentemente presentes no contexto sócio institucional das organizações, mesmo que em um estado latente. No presente estudo os fatores de resistências encontrados, não chegam a prejudicar a reprodução de regras e rotinas do orçamento. Ao contrário, os atores envolvidos conhecem o seu papel e sabem de sua responsabilidade perante a organização, ao ponto da não reprodução das regras e rotinas afetarem diretamente o desempenho de suas funções

Com relação ao tema da pesquisa, o estudo de Guerreiro, Pereira e Frezatti (2006) foi o que mais se assemelhou ao presente estudo, pois avaliou o processo de mudança ocorrido no sistema de contabilidade gerencial após um período de 7 anos. O presente estudo faz a análise da institucionalização do orçamento em um período de 14 anos, considerando o primeiro ano do modelo atual de orçamento que foi o ano de 2002. Os pontos que se assemelham foram os conceitos do orçamento que fazem parte da rotina dos atores envolvidos, se tornando hábitos. Os responsáveis pelo orçamento percebem valor. Diferente da pesquisa de Guerreiro, Pereira e Frezatti (2006) está o fato de que nesta pesquisa todas as regras e rotinas foram institucionalizadas.

A seguir, apresentam-se a comparação com os estudos abordados no referencial que investigaram o processo de institucionalização de mudanças na Contabilidade Gerencial, pela abordagem da Nova Sociologia Institucional (NSI).

Tsamenyi, Cullen, González (2006) concentraram os estudos na participação do Contador, na cadeia de ação e reação entre o avaliador e o avaliado, revelando que essa relação é dependente da confiança, assim como a produção e a reprodução de rotinas de avaliação de desempenho. O presente estudo não revelou fatores fortes de confiança como preponderante ao processo de institucionalização das regras e rotinas. Um

dos fatores está relacionado ao poder da montadora perante a concessionária. Devido ao isomorfismo coercitivo, a concessionária foi obrigada a se adequar o que deixa o fator confiança como um requisito não dependente para o processo de institucionalização do orçamento.

O estudo de Nor-Aziah e Scapens (2007) reconhecem que a forma em que as pressões de melhoria da eficiência financeira são traduzidas, dentro da organização, é um processo bastante complexo e que depende por um lado, do modo como as relações de poder e de confiança influenciam a forma como os atores e grupos organizacionais interpretam as pressões de eficiência. Os resultados da presente pesquisa sugerem que a concessionária também sofre pressão por melhoria da eficiência financeira e que essa pressão é exercida pela própria montadora sobre a concessionária e que a relação de poder e da montadora sobre a concessionária influencia diretamente os processos orçamentários dentro da organização.

Hyvönen et al. (2012), identificaram que a legislação tem papel importante no processo de mudança. Contudo, os autores relatam que o papel do Empreendedor Institucional tem importância no processo de disseminação e convencimento a aderir a novas ferramentas de contabilidade. A presente pesquisa mostra que os Empreendedores Institucionais, ou grupo de atores que fomentam as novas regras junto à organização, é encabeçado pelo Diretor Executivo, sendo ajudado pelo *Controller* que tem a função de facilitador do processo. A participação de ambos tem contribuído para o convencimento e uso do orçamento na organização.

O estudo de Alsharari (2013) reconhece que a mudança na contabilidade gerencial foi realizada no nível do topo para a base da análise institucional, o que confirma a natureza evolutiva "dependente do caminho" da mudança. Ele confirma a evidência de que outros fatores, além dos fatores econômicos, também podem desempenhar um papel influente na implementação da mudança de contabilidade gerencial. O presente estudo apresenta resultado semelhante, pois além do orçamento ter sido uma imposição da própria montadora, as regras e rotinas foram estabelecidas em conjunto com a alta administração. No entanto a elaboração, execução e controle são feitos de forma conjunta entre as áreas que participam diretamente de cada etapa do processo.

Gooneratne e Hoque (2016) sugerem que a institucionalização do sistema de orçamentação numa empresa de economia mista é materializada em meio a influências institucionais externas, deliberações de agentes organizacionais-chaves, e mais importante as características de competitividade e complexidade do setor em particular e do ambiente

organizacional. O resultado do presente estudo também sugere que a institucionalização do orçamento ocorreu por influências institucionais externas, em função da montadora agir de modo a influenciar as ações da concessionária em virtude do contrato de concessão entre ambas.

Para Kreuzberg, Beck, Lavarda (2016), o principal fator que levou ao uso do OBZ foi a entrada de um novo diretor, mas constatou-se a presença de fatores tecnológicos pelo fato da possibilidade da descentralização dos processos orçamentários e a influência de mercado pelo crescimento acentuado da empresa nos últimos anos. A presente pesquisa também levantou que a utilização da ferramenta do orçamento ocorreu por fatores de mercado, em virtude da necessidade de buscar uma ferramenta que colocasse em sinergia as ações da montadora e as ações da concessionária. Portanto, além da influência externa, relativo ao poder de barganha da montadora sobre a concessionária, a institucionalização também ocorreu por questões de necessidade de mercado.

Os presentes estudos apresentaram de alguma forma fatores externos que influenciaram a adoção de algum artefato gerencial. Pressões de melhoria de eficiência (NOR-AZIAH E SCAPENS, 2007), participação da legislação (HYVÖNEN *et al.*, 2012), mobilização de poder (ALSHARARI, 2013), pressões externas (GOONERATNE; HOQUE 2016), e fatores tecnológicos e forças de mercado (KREUZBERG, BECK, LAVARDA (2016). O presente estudo sugere que a participação ostensiva da montadora nos negócios exerceu papel crucial na implantação, difusão e institucionalização do orçamento junto a organização. Portanto, presente estudo de caso se assemelhou mais com a pesquisa de Gooneratne e Hoque (2016), que mostram que influências institucionais externas ajudaram no processo de institucionalização do orçamento na organização.

A seguir, apresentam-se os resultados da presente pesquisa com estudo que analisaram Práticas de orçamentos.

Steed e Gu (2009) indicam que sete práticas comuns criam o ambiente potencial para imprecisão e frustração dos participantes na elaboração e execução do orçamento, como a vinculação de um bônus à realização do orçamento, a falta de uma previsão regional sofisticada e a aplicação das diretrizes orçamentárias que prejudica a negociação dos preços em virtude das diretrizes corporativas, a utilização de um orçamento padrão para acompanhamento do desempenho real, não permitindo a flexibilização do modelo diante das diferenças operacionais existentes entre os hotéis, o tempo gasto com a elaboração e execução do orçamento, a combinação de um orçamento *top-down* e *bottom-up* e a utilização de uma planilha sem possibilidade de trabalhar de forma *online*

e integrada. Ao contrário da pesquisa, o presente estudo apresentou um modelo de orçamento que parte da montadora através de diretrizes estabelecidas por esta, baseado em um estudo aprofundado do mercado de veículos, sendo esta análise de mercado feita de modo regional e nacional. O modelo de orçamento é padrão, mas a análise dos resultados permite obter vários tipos de relatórios e análise por setor de acordo com a necessidade. Além disso, a empresa gasta em torno de 200 horas para elaboração do orçamento e todo o processo é combinado entre a alta direção e as gerências médias. A empresa trabalha com planilhas de Excel na sua elaboração, mas toda a análise é feita através de ferramenta automatizada, onde os dados reais são obtidos de forma automática do seu sistema ERP.

Para Uyar e Bilgin (2011), o orçamento é tido como um dos principais indicadores de desempenho por parte dos hotéis pesquisados, através da variação entre o previsto e o realizado. Ficou constatado também que hotéis menores têm mais propensão à utilização dos chamados “*gamesmanship*” orçamental, ou seja, utilização da folga orçamentária na elaboração do orçamento. Além disso, ficou constatado também o gasto de tempo para a elaboração do orçamento, que na comparação com outros países, ficou bem acima da média. Ficou constatado também que a falta de um manual de orçamento e de um comitê pode causar desorganização no processo orçamentário

Castro *et al.*, (2012) identificaram que menos da metade dos hotéis utilizavam o orçamento e destes, a maioria utilizavam uma abordagem de realização de baixo para cima, ou seja, o orçamento era elaborado na base e depois apreciado pela alta administração. Além disso, não é comum a utilização de um comitê de orçamento como pode ser verificado na pesquisa. Utilizam-se os dados dos anos anteriores para servir como parâmetro para a elaboração do orçamento, bem como o orçamento é elaborado com o objeto de controle de gastos e análise dos resultados por departamentos. A presente pesquisa indica que a concessionária não utiliza um comitê de orçamento, mas a participação recai a todos os gerentes de alto e médio nível. A elaboração da receita segue as diretrizes da montadora que faz o estudo de mercado e informa as bases para a elaboração do orçamento. No entanto, as despesas ainda são realizadas sob a ótica do ano anterior. Da mesma forma a empresa utiliza o orçamento por centro de responsabilidades para controle de gastos e análise dos resultados do departamento.

Lunkes, Codesso e Ripoll-Feliu (2014) abordam que o orçamento é elaborado de cima para baixo, ou seja, o orçamento é imposto às áreas, bem como também não realiza revisões, tendo em vista se tratar de

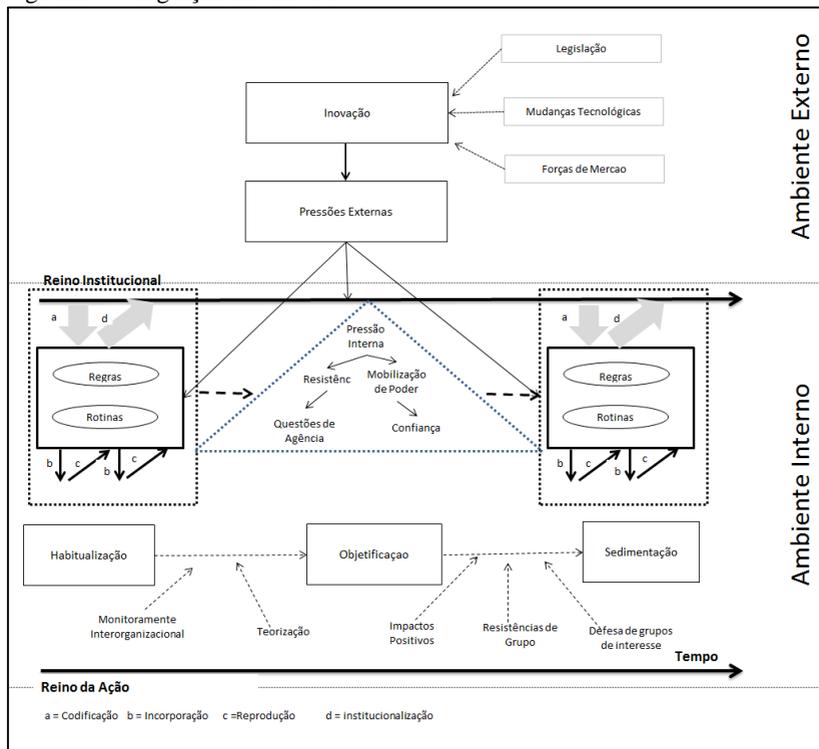
empresas públicas e praticarem o orçamento governamental. Desta forma, o orçamento apresenta-se extremamente engessado, não permitindo a realização de adaptações. Além disso, não se elabora o Planejamento Estratégico, o que demonstra que a utilização do orçamento tem por objetivo apenas o controle dos gastos e avaliação de desempenho com uma das principais finalidades. Identificou-se também baixo apoio ao orçamento, possivelmente pela falta de participação das pessoas dessas áreas na sua elaboração. O presente estudo discorda em alguns pontos, pois na elaboração do orçamento é utilizado a elaboração combinada. A concessionária realiza revisões trimestrais e possui característica de orçamento flexível, pois permite alterações ao longo do ano. A empresa elabora e utiliza o planejamento estratégico e o orçamento é elaborado para um período de 3 anos, sendo que anualmente este período é revisado. Diferente da pesquisa comparada, o orçamento recebe apoio de todas as áreas, tendo em vista os impactos positivos que a ferramenta traz para a sobrevivência do negócio.

Pereira *et al.* (2015) demonstraram a preocupação das Cooperativas em efetuar o alinhamento de suas ações do nível estratégico e operacional. Além disso, as cooperativas buscam o desenvolvimento do orçamento de maneira processual e participativa, contanto com procedimentos mensais de verificação e ajuste de eventuais desvios. A presente pesquisa mostra que a concessionária possui também preocupação em alinhar as ações do nível estratégico e operacional, tanto é que o faz. Além disso, faz o acompanhamento mensal do orçamento com revisões trimestrais. A participação é combinada, unindo a alta administração e a equipe do segundo escalão na elaboração, execução e controle do orçamento. A utilização de um BI é um fator que contribui para o orçamento ser amplamente utilizado como ferramenta de tomada de decisão

Portanto, ao comparar os resultados com pesquisas que analisaram práticas de orçamentos em empresas de outros segmentos, encontram-se achados que entram em consenso com o presente estudo e com as comparações com outras pesquisas anteriores. As pressões institucionais ao qual sofrem as organizações tem influência significativa no processo de institucionalização do orçamento, tanto do ponto de vista positivo ou negativo. As pressões externas apresentadas no presente estudo contribuíram para que o orçamento fosse institucionalizado na organização. Contudo, as pressões internas, advindas da confiança, do poder, também tiveram contribuição na reprodução das regras e rotinas do orçamento e para que se mantivessem institucionalizadas por todo esse tempo.

Além disso, a presente pesquisa buscou explorar a integração das abordagens da Nova Sociologia Institucional e da Velha Economia Institucional, conforme as pesquisas de Robalo(2014) e Alsharari; Dixon e Youssef (2014), demonstrada na figura 9.

Figura 9 - Integração da NSI e VEI



Fonte: Adaptado de Burns e Scapens (2000); Tolbert e Zucker (1999); Alsharari, Dixon e Youssef (2014)

De acordo com a figura 9, o processo real de mudança a nível organizacional começa com o acúmulo de contradição institucional resultante do ambiente externo, as pressões, bem como as práticas organizacionais (ALSHARARI; DIXON; YOUSSEF, 2014). A pressão interna é baseada no poder, resistência, confiança e questões de agência (ROBALO, 2014). Alsharari; Dixon e Youssef (2014) afirmam ainda que os fatores organizacionais são representados pelas dimensões de poder e política e pelos atores organizacionais mobilizados após o processo de mudança ou de resistência. Esses aspectos mostram como as pressões

institucionais podem desempenhar um papel importante no processo de mudanças em contabilidade gerencial, bem como demonstrar as resistências ocorridas no processo de mudança.

Portanto, observa-se que os resultados do presente estudo vão ao encontro de pesquisas existentes na literatura tanto as que estudaram o processo de institucionalização proposto pelo modelo de Burns e Scapens (2000), utilizando para isso a abordagem da Velha Economia Institucional, seja pelas empresas que utilizaram o modelo e Tolbert e Zucker (1999), utilizando a abordagem da Nova Sociologia Institucional e os que estudaram ambas abordagens em seus estudos, como Robalo (2014) e Alsharari; Dixon e Youssef (2014), que mostraram que a institucionalização de regras e rotinas são influenciadas tanto pelas pressões externas quanto pelas pressões internas.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este capítulo apresenta as conclusões acerca da pesquisa realizada assim como as recomendações para pesquisas futuras sobre o tema pesquisado.

5.1 CONCLUSÕES

A presente pesquisa analisou o processo de institucionalização de práticas de orçamentos em uma concessionária de veículos em Santa Catarina para contribuir com o estudo de práticas de orçamentos observadas na ótica da Teoria Institucional, nas abordagens da Velha Economia Institucional e da Nova Sociologia Institucional. O Tema originou um problema de pesquisa que indaga como se caracteriza a institucionalização das práticas de orçamento em uma concessionária de veículos.

O objetivo geral consequentemente tratou de analisar as características da institucionalização das práticas de orçamentos através de três etapas, inicialmente analisando o processo de codificação, incorporação e reprodução dos princípios institucionais, identificação das pressões institucionais e por fim a verificação do estágio de institucionalização das práticas de orçamentos.

A implantação do modelo de orçamento utilizado na concessionária se deu inicialmente por iniciativa da montadora que tinha por objetivo alinhar as diretrizes estratégicas da montadora com as concessionárias, padronizando assim as informações a serem compartilhadas, criando uma sinergia entre ambas.

A partir da decisão da implantação, a concessionaria juntamente com a montadora deu início ao processo de institucionalização do orçamento na organização, através da codificação, incorporação e reprodução de regras e rotinas de orçamento, sendo este o primeiro objetivo específico a ser respondido, através da descrição desse processo.

O processo de codificação aconteceu inicialmente por intermédio da montadora que forneceu o modelo que é utilizado até hoje, bem como todo o suporte e treinamento para que as pessoas pudessem reproduzi-lo adequadamente. Várias modificações ocorreram ao longo do tempo, sempre com o intuito de deixar o modelo de orçamento mais dinâmico e objetivo, facilitando assim o seu acompanhamento. A incorporação às rotinas ocorreu de maneira natural, até porque a concessionária já utilizava um modelo de orçamento antes da adoção das práticas atuais.

Os gerentes veem o orçamento como um processo natural e essencial para que a empresa possa atingir os seus objetivos. Foi identificado que os gerentes veem significado e valor no orçamento e que esta ferramenta lhes confere poder, tendo em vista que as decisões estratégicas e táticas são tomadas mediante as informações extraídas do orçamento. Portanto, pouca resistência foi encontrada na reprodução do orçamento e alguns mecanismos de poderes foram encontrados de modo a fortalecer sua institucionalização, como promoção de prêmios, planos de incentivos.

Em relação às pressões institucionais, há influências que podem ser tanto positivas, quanto negativas, ou seja, impedindo a institucionalização. Pode-se afirmar que vários fatores podem ter sido responsáveis pelo atual estágio de institucionalização do orçamento. Um dos aspectos encontrados foi a própria inovação, pois ficou evidenciado que a necessidade de se ter uma nova forma de leitura do mercado, o ambiente de inovação em que vive a montadora e a constante evolução do modelo de orçamento, motivaram a perpetuidade do uso da ferramenta na organização.

Neste aspecto, foi constatada uma forte pressão externa exercida pela montadora, devido ao contrato de concessão existente entre ambas o que levou a concessionária a obrigação de utilização do modelo atual de orçamento. Além disso, a constante participação da montadora, ao longo do período orçamentário e em cada etapa do processo, no sentido de apresentar diretrizes e fornecer análises do mercado contribuiu para que o orçamento seja institucionalizado.

Também foram identificadas pressões internas. Essas pressões que contribuem para a institucionalização do orçamento vêm por meio da figura do próprio Diretor Executivo e também do Gerente Administrativo e Financeiro, que precisam apresentar em uma reunião de consolidação dos números junto a montadora e como são de sua responsabilidade conseguem exercer essa pressão junto aos atores envolvidos no orçamento. O papel do *Controller* como facilitador do processo também contribui, pois é o representante da empresa junto aos demais gerentes e usuários do orçamento.

Outro aspecto relativo a pressão institucional está relacionada à confiança ou até mesmo a falta de confiança. No caso do estudo, ficou evidente que os usuários confiam na ferramenta e confiam nas pessoas que conduzem o processo. Além disso, as aberturas para sugestões, bem como a segurança nas informações extraídas do orçamento, dão segurança para a tomada de decisão e coloca o orçamento como um artefato gerencial importante para a os envolvidos no processo orçamentário.

O poder como pressão institucional, envolve recursos, tomada de decisão, significados e poder do sistema. Ficou evidente que a ferramenta desenvolvida pela montadora e implantada na concessionária confere significado e valor aos tomadores de decisão dentro da organização, seja do primeiro ao terceiro escalão. As diretrizes da montadora, em conformidade com os planos de ação estabelecidos pelas áreas, permitem que todo o sistema orçamentário exerça forte influência nas decisões.

O estágio de institucionalização do orçamento foi verificado a partir da avaliação dos impactos positivos na organização pela adoção das práticas orçamentárias, além da existência de resistência por parte de atores envolvidos e também a existência de grupo de defensores do orçamento.

Os impactos positivos foram sentidos por toda a organização que não vislumbra ir ao mercado sem a utilização do orçamento, bem como enfatiza que todas as áreas possuem objetivos totalmente atrelados ao orçamento, respaldados nas diretrizes estabelecidas pela montadora. O orçamento está completamente difundido na organização e os gestores acreditam que a empresa não teria chegado onde está se não fosse pela contribuição dada pela ferramenta atual de orçamento.

Outro aspecto observado foi o fator de resistência dos grupos de atores. Essas resistências foram encontradas na pesquisa, mas que mostra não afetar a sua reprodução e institucionalização. As principais resistências acontecem mais no nível de planejamento e definição das metas, mas em relação à metodologia em si, não chega a ser questionada. Há solicitações de melhorias nos processos que são analisados pela montadora e quando pertinente são acatadas. De acordo com a pesquisa, a reprodução das regras e rotinas virou hábito, pois todos sabem do cronograma, das tarefas a serem executadas e das implicações quanto ao atingimento ou não das metas definidas.

Já em relação aos defensores do orçamento, a pesquisa mostrou que estes de alguma forma são representados pelos próprios gerentes gerais e gerentes de vendas de pós-vendas, que demonstram ter no orçamento a base para decisão o que garante que irão cumprir as determinações de elaboração, bem como os processos de execução e controle do orçamento.

Assim, conclui-se com esta pesquisa que a implantação do orçamento gerou instituições para a concessionária, pois as novas regras e rotinas foram incorporadas e reproduzidas, influenciadas por pressões externas, advindo principalmente da montadora, mas também de necessidade de inovação em virtude da forte concorrência sofrida no segmento de atuação.

De acordo com Tolbert e Zucker (1999) a institucionalização total envolve a sedimentação, pois se apoia na continuidade histórica da estrutura e na sobrevivência pelas várias gerações de membros da organização, o que foi demonstrado no presente estudo.

A presente pesquisa também foi importante em afirmar a posição de que as pressões externas e internas, ou até mesmo a falta delas deve ser levado em consideração ao longo do tempo para explicar a fase inicial do processo de institucionalização, corroborando com a ideia de Robalo (2014).

Na presente pesquisa, as pressões externas originadas da necessidade de inovação devido a forças de mercado e pelo isomorfismo coercitivo advindo a montadora foram fundamentais para que houvesse a implantação e difusão da ferramenta.

Além disso, a presente pesquisa confirma a proposição de estudo de que a utilização em conjunto das abordagens da Velha Economia Institucional e da Nova Economia Institucional ajudam a explicar as características do processo de institucionalização. Pois, o processo de institucionalização (Velha Economia Institucional - Burns e Scapens, 2000), sofre influência de pressões externas (Nova Sociologia Institucional - Tolbert e Zucker (1999), conforme demonstrado por Robalo (2014) e Alsharari; Dixon e Youssef (2014), que a institucionalização de regras e rotinas é influenciada tanto pelas pressões externas quanto pelas pressões internas.

Essa discussão leva a oportunidade de realização de pesquisas futuras envolvendo o processo de institucionalização de práticas de orçamento como pode ser observado na próxima sessão deste capítulo e que finaliza o presente estudo.

5.2 RECOMENDAÇÕES

Após o resultado da presente pesquisa apresentam-se várias oportunidades para pesquisas futuras sobre o tema pesquisado. A análise do processo de institucionalização requer a percepção de muitas variáveis que podem influenciar diretamente esse processo e o estudo de Tsamenyi, Cullen, González (2006) e Busco, Riccaboni, Scapens (2006) concentraram na avaliação do papel do contador na cadeia de ação e reação. Portanto, para pesquisas futuras sugere-se avaliar o papel do contador na cadeia de ação e reação para avaliar se essa relação é dependente de confiança dentro da organização.

As análises das pressões institucionais sofridas pela montadora foram percebidas na análise do processo de institucionalização do

orçamento. Os Estudos de Nor-Aziah e Scapens (2007) reconhecem que as formas como as pressões de melhoria da eficiência financeira são traduzidas, dentro da organização, é um processo bastante complexo. Nesse sentido, sugere-se a realização de pesquisas que consigam captar como as relações de poder e confiança influenciam a forma com os atores e grupos organizacionais interpretam as pressões de eficiência.

Fatores externos em processos de mudanças podem ser úteis tanto em organizações públicas como privadas como definiu Alsharari (2013), e o estudo reconhece que a mudança na contabilidade gerencial foi realizada de “cima para baixo”, o que confirma a natureza evolutiva e dependente da mudança. Desta forma, sugere-se a realização de estudos de caso comparativos de duas ou mais organizações, especialmente se estiverem no mesmo ambiente institucional e operarem nas mesmas circunstâncias para análise de fatores externos que influenciem o processo de institucionalização.

Os resultados do presente estudo mostram que as regras estabelecidas no orçamento são tanto formais quanto informais como encontrados nos estudos de Lukka (2007) e Youssef (2013). No entanto, mais pesquisas são necessárias para entender mais profundamente a interação entre as regras formais e as rotinas informais da contabilidade gerencial para um projeto bem sucedido de mudança em contabilidade gerencial, principalmente estudos longitudinais.

As rotinas apresentaram serem dinâmicas, pois podem sofrer alterações em curto espaço de tempo, e sem afetar o processo de institucionalização como encontrado na pesquisa de Steen (2011). No entanto, é necessária mais investigação sobre a natureza das rotinas e seus processos de reprodução. Discutem-se diferentes visões de rotinas, tais como rotinas como disposições e rotinas como comportamentos recorrentes. Mas não está claro como esses diferentes conceitos de rotinas estão relacionados.

O resultado da pesquisa evidencia que o orçamento tem um significado para os atores envolvidos. Multiganda (2013) sugere pesquisas adicionais sobre como as experiências dos atores institucionais, em seus domínios empíricos da realidade, podem ser usadas para melhorar a institucionalização da governança e as políticas orçamentárias em organizações dominadas por aspectos de identidade da responsabilidade no âmbito da ação. Portanto, novas pesquisas podem ajudar a compreender pelas experiências dos atores institucionais o significado da utilização da contabilidade gerencial para os atores envolvidos.

REFERÊNCIAS

ALSHARARI, N.M.H. **The Dynamics of Management Accounting Change in the Jordanian Customs Organization as Influenced by NPM Reforms: Institutional Pressures**. 2013. 484 p. A Thesis Submitted To the Durham University for the Degree of ‘Doctor of Philosophy’ in Accounting and Finance. Durham University. United Kingdom. Disponível em: <http://etheses.dur.ac.uk/6963/>. Acesso em: 31 agosto 2016.

ANGONESE, R.; LAVARDA, C. E. F. Análise dos Fatores de Resistência Envolvidos no Processo de Mudança no Sistema de Contabilidade Gerencial. **Revista de Contabilidade e Finanças – USP**, v. 25, p. 214-227, 2014.

ATKINSON, A.A.; KAPLAN, R.S.; MATSUMURA, E.M.; YOUNG, S.M. **Contabilidade Gerencial**: informação para tomada de decisão e execução da estratégia. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**: Edição revista e atualizada. São Paulo: Edições 70, 2011

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 1ª. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

BOGT, H. J. T.; HELDEN, G. J. V. The role of consultant-researchers in the design and implementation process of a programme budget in a local government organization. **Management Accounting Research**, v. 22, p. 56-64, 2011.

BRYMAN, A. **Social Reseach Methods**. 4. ed. New York: Oxford, 2012.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 3-25, 2000.

BUSCO, C.; RICCABONI, A.; SCAPENS, R.W. Trust for accounting and accounting for trust. **Management Accounting Research**, v.17, p. 11-41, 2006.

CASTRO, J. K.; SANTOS, G. R.; SOUZA, P.; LUNKES, R. J. Práticas orçamentárias aplicadas em empresas hoteleiras no Brasil: um estudo na cidade de Florianópolis. **Revista Estudos y Perspectivas em Turismo**, v. 21, n. 4, p. 904-924, 2012.

CODESSO, M. M. ; LUNKES, Rogério João ; SUAVE, R. . Práticas Orçamentárias Aplicadas em Empresas Hoteleiras no Brasil: um Estudo na Cidade de Balneário Camboriú. **Turismo: Visão e Ação (Online)**, v. 15, p. 293-308, 2013.

CODESSO, M. M.; LYRIO, M. V.L.; LUNKES, R. J. ; PINTO, H. M. .Budgeting practices applied to supermarket in the state of Santa Catarina, BRAZIL. **Business Management Review (BMR)**, v. 4, p. 585-595, 2015.

CUNHA, P. R. D.; SANTOS, V. D.; BEUREN, I. M. Artigos de periódicos internacionais que relacionam teoria institucional com contabilidade gerencial. **Revista Perspectivas Contemporâneas**, p. 01-23, 2015.

DAITX, R. R. ; SCHNORRENBARGER, D. Práticas de orçamento em empresas cerâmicas do Sul do Brasil. In: XXI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2014, NATAL. Gestão de Custos no Brasil Pós-Copa 2014 e Pré-Olimpíadas 2016, 2014.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. **American Sociological Review**, v. 48, p. 147-160, 1983.

FENABRAVE - Federação Nacional dos Distribuidores de Veículos Automotores. **Fenabrave**, 2015. Disponível em: <www.fenabrave.com.br>. Acesso em: 24 Abril 2015.

FREZATTI, F. **Orçamento Empresarial**: planejamento e controle gerencial. 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 *GroundedTheory*. **Organizações & Sociedade**, v. 18, n. 58, p. 445-466, 2011.

FREZATTI, F. ROCHA, W. NASCIMENTO, A.R. JUNQUEIRA, E. **Controle Gerencial: Uma Abordagem da Contabilidade Gerencial no Contexto Econômico, Comportamental e Sociológico.** 1ª. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GARRISON, R.H.; BREWER, P.C.; NOREEN, E.W. **Contabilidade Gerencial.** 14. Ed. Porto Alegre: AMGH Editora, 2013.

GIDDENS, A. **The Constitution of Society.** Berkeley, CA: University of California Press, 1984.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 2010.

GOONERATNE, T. N.; HOQUE, Z. Institutions, agency and the institutionalization of budgetary control in a hybrid state-owned entity. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 36, p. 58-70, 2016.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A.B.; PEREIRA, C.A. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Organizações & Sociedade**, v. 12, p. 91-106, 2005.

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

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; FREZATTI, F. Aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. **Organizações & Sociedade**, v. 15, n. 44, p. 45-62, Janeiro/Março 2008.

HODGSON, G. M. On the evolution of Thorstein Veblen's evolutionary economics. **Cambridge Journal of Economics**, p. 415-431, 1998.

HYVÖNEN, T.; JARVINEN, J.; OULASVIRTA, L.; PELLINEN, J. Contracting out municipal accounting: The role of institutional entrepreneurship. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 25, p. 944-963, 2012.

- IBRAHIM, G. GALT, V. Explaining ethnic entrepreneurship: An evolutionary economics approach. **International Business Review**, v. 20, p. 607-613, 2011
- JOHANSSON; I.; BALDVINSDOTTIR; G. Accounting for trust: some empirical evidence. **Management Accounting Research**, v. 14, p. 219-234, 2003
- JONES, T. A. UK hotel operators use of budgetary procedures. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, Vol. 10 (3), p. 96-100, 1998.
- JONES, T. A. Changes in hotel industry budgetary practice. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, v. 20, n. 4, p. 428-444, 2008b.
- KING, R.; CLARKSON, P. M.; WALLACE, S. Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. **Management Accounting Research**. v. 21, n. 1, p. 40-55, 2010.
- KREUZBERG, F. BECK, F. LAVARDA, C.E.F. Orçamento base zero: um estudo de caso sob a perspectiva da Teoria Institucional. **Revista Contabilidade Vista e Revista**. v. 27, n. 3, p. 32-60, 2016.
- LAVARDA, C.E.F.; FANK, O.L. Relação da assimetria da informação, da participação orçamentária e do risco na criação da folga orçamentária. **CONTEXTUS Revista Contemporânea de Economia e Gestão**. v.12, n. 1, p. 81-110, 2014.
- LAVARDA, C.E.F.; PEREIRA, A.M. Planejamento e Controle orçamentário empresarial como Ferramenta de Apoio à Tomada de Decisão. **ABCustos**,v. 6, n. 1, p. 39-56, 2011.
- LEITE, R. M.; CHEROBIM, A. P. M. S.; SILVA, H. F. N.; BUFREM, L. S. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 e 2006. **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 19, n. 47, p. 56-72, 2008.
- LUKKA, K. Management accounting change and stability: loosely coupled rules and routines in action. **Management Accounting Research**, v. 18, n. 1, p. 76-101, 2007

LUNKES, R. J. **Manual de Orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

LUNKES, R. J. RIPOLL-FELIU, V. GINER-FILLOL, A. ROSA, F.S. Estudo sobre a implantação do orçamento baseado em desempenho na Autoridade Portuária de Valência. **Rev. Adm. Pública**. v. 47, n. 1, p. 49-76, 2013.

LUNKES, R. J. ; CODESSO, M. M.; RIPOLL-FELIU, V. Práticas Orçamentárias: Um Estudo em Portos do Sul do Brasil. **Contabilidad y Negocios**, v. 9, p. 41-57, 2014.

MACHADO-DA-SILVA; C.L; GONÇALVES, S.A. Nota Técnica:a teoria institucional. In: CLEGG, S. R.*et al.* Handbook de estudo organizacionais: modelos e novas questões em estudos organizacionais. São Paulo: Atlas, 1999. v. 1, p. 220-226.

MAIGA, A.S; JACOBS, F.A. Extend of ABC Use and Its Consequences. **ContemporaryAccountingResearch**. v. 25, n. 2, p. 533-566, 2008.

MARKONI, M.A.; LAKATOS, E.M. **Técnicas de Pesquisa**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011

MARTINS, G. D. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: formal structures as myth and ceremony. **American Journal of Sociology**, n. 83, p. 340-363, 1977.

MUTIGANDA, J. C. Budgetary governance and accountability in public sector organisations: An institutional and critical realism approach. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 24, p. 518-531, 2013

NOR–AZIAH, A.K.,**Corporatisation, loose coupling and stability: accounting change in a Malaysian public utility**, 2004. 328f. Thesis (Doctor of Philosophy in the Faculty of Social Sciences and Law) Manchester School of Accounting and Finance - University of Manchester London. Disponível em:

<http://ethos.bl.uk/Orders.do;jsessionid=0D6EDE16AD6769F31616E7005CAD49F3>>. Acesso em: 29 de outubro de 2016.

NOR-AZIAH, A. K.; SCAPENS, R. W. Corporatisation and accounting change The role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. **Management Accounting Research**, v. 18, p. 209-247, Março 2007.

PADOVEZE, C.L. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PAPA, V.; RIQUENA, C. A. **Gestão de Concessionários de Veículos**. 1ª. ed. São Paulo: Alaúde Editorial, 2011.

PAVLATOS, O.; PAGGIOS, I. Management accounting practices in the Greek hospitality industry. **Managerial Auditing Journal**, v. 24, n. 1, p. 81-98, 2009.

PEREIRA, V.M; LYRIO, M.V.L; LUNKES, R.S; SCHNORRENBERGER, D. Estudo das práticas orçamentárias de cooperativas agropecuárias de santa catarina. **Revista em Agronegócio e Meio Ambiente**, Maringa-PR, v. 8, n. 1, p. 31-56, jan/abr 2015.

QUINN, M. Routines in management accounting research: Further exploration. **Journal of Accounting and Organizational Change**, v. 7, p. 337-357, 2011.

REIS, L.G. Tendências de Estudos em Contabilidade Gerencial, sob a Ótica da Teoria Institucional. In: PARISI, C.; MEGLIORINI, E. (Org.) **Contabilidade Gerencial**. 1ª. ed. São Paulo: Atlas, 2011. Cap. 15, p. 331-346

RIBEIRO, J.; SCAPENS, R.W. Institutional theories in management accounting change. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 3, p. 94-111, 2006

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ROBALO, R. Explanations for the gap between management accounting rules and routines: An institutional approach. **Revista de Contabilidade – Spanish Accounting Review**, v. 17, p. 88-97, 2014.

ROESCH, S.M.A. **Projeto de Estágio e de Pesquisa em Administração**: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudo de caso. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

ROCHA, W.; GUERREIRO, R. Desenvolvimento de modelo conceitual de sistemas de custos - um enfoque institucional. **RCO - Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 8, p. 24-46, 2010.

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

SCAPENS, W.R. Understanding management accounting practices: A personal journey. **The British Accounting Review**. v. 38, n. 1, p. 1-30, 2006.

SCHMIDGALL, R. S.; BORCHGREVINK, C. P.; ZAHL-BEGNUM, O. H. Operations budgeting practices of lodging firms in the United States and Scandinavia. **International Journal of Hospitality Management**, 15 (2), p. 189-203, 1996.

SCHMIDGALL, R.S.; DEFRANCO, A.L. Budgeting and forecasting: Current practice in the lodging industry. **Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly**, 39 (6), p. 45-51, 1998.

SCHMIDGALL, R.S., NINEMEIER, J. Budgeting practices in lodging and food service chains: an analysis and comparison. **International Journal of Hospitality Management**, 8 (1), p. 35-41, 1989.

SCOTT, W. R. **Institutions and organizations**. Thousand Oaks, California: Sage, 1995

STEED, E.; GU, Z. Hotel management company forecasting and budgeting practices: a survey-based analysis. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, v.21, n.6, p.676-697, 2009.

- STEEN, M. The emergence and change of management accounting routines. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 24, p. 502-547, 2011
- SUAVE, R. ; PINTO, H. M. ; CODESSO, M. M. ; LUNKES, R.J . Práticas de orçamento nos processos de planejamento e execução: um estudo em bancos comerciais públicos do Brasil. **In:XX Congresso Brasileiro de Custos, 2013**. Uberlândia. v. 1. p. 1-15.
- SUBRAMANIAM, N.; MCMANUS, L.; MIA, L. Enhancing hotel manager's organizational commitment: An investigation of the impact of structure, need for achievement and participative budgeting. **International Journal of Hospitality Management**, 21 (4), p. 303-320, 2002.
- TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. **A institucionalização da teoria institucional**. In: CLEGG, S. R. *et al.* Handbook de estudo organizacionais: modelos e novas questões em estudos organizacionais. São Paulo: Atlas, 1999. v. 1, p. 196-219.
- TSAMENYI, M.; CULLEN, J.; GONZALES, J. M. G. Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: A new institutional theory analysis. **Management Accounting Research**, Sevilha, v. 17, p. 409-432, Jan/Mar 2006.
- UYAR, A.; BILGIN, N. Budgeting practices in the Turkish hospitality industry: an exploratory survey in the Antalya region. **International Journal of Hospitality Management**, v. 30, n. 2, p. 398-408, 2011.
- VEBLEN, T. Why is Economics not an Evolutionary Science? **Oxford University Press**, v. 12, p. 376-397, Julho 1898.
- WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1973/1983/1989.
- WINATA, L.; MIA, L. Information technology and the performance effect of managers' participation in budgeting: Evidence from the hotel industry. **International Journal of Hospitality Management**, 24 (1), p. 21-39, 2005.

YIN, K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

YOUSSEF, M. A. Management accounting change in an Egyptian organization: An institutional analysis. **Journal of Accounting and Organizational Change**, v. 9, p. 50-73, 2013.

YUEN, D. The impact of a budgetary design system: Direct and indirect models. **Managerial Auditing Journal**, 21 (2), pp. 148-165, 2006.

ZUCKER, L. G. Institutional theories of organization. **Annual review of sociology**, v. 13, p.443-464, 1987.

APÊNDICE A – SOLICITAÇÃO DE ESTUDO DE CASO

A Empresa Pesquisada

A/C Sr.....

Prezado Sr.

O Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina solicita à V. S^a., a oportunidade de acolhimento junto a **Empresa**, do pós-graduando **José Luiz Vailatti**, para fins de estudo de caso nesta entidade, com assunto a ser delimitado pelo acadêmico.

O presente estudo, mais especificamente Dissertação, que tem como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade para suprir a exigência legal determinada pelo Programa Pós-Graduação da Universidade Federal de Santa Catarina, sob a orientação da Prof. Dra. Fabricia Silva da Rosa.

De antemão informamos que o objetivo deste trabalho é **Analisar as Características do processo de institucionalização do orçamento em concessionárias de veículos**. A pesquisa a ser realizada é em caráter estritamente confidencial, pelo qual o aluno mencionado anteriormente assume total responsabilidade.

Os procedimentos que serão realizados compreendem a realização de entrevistas a alguns colaboradores selecionados previamente e a consulta de documentos previamente autorizados pela organização.

Entrevista - a entrevista com roteiro semiestruturado a ser realizada terá como duração de aproximadamente 30 minutos e o foco será nas seguintes funções: (1) Gerentes dos Centros de Resultados; (2) Gerente Financeiro; (3) Gerente Contábil; (3) *Controller*; (4) Diretoria Financeira.

Documentos - os documentos envolvidos no processo de orçamento serão previamente solicitados pelo pesquisador à empresa, e contemplam os seguintes procedimentos no estudo:

Cabe a empresa a autorização e acesso aos documentos, que por sua vez tem o direito de negar acesso, seja em função do posicionamento estratégico ou demais políticas internas.

Não se tem por objetivo copiar ou guardar documentos, apenas a observação e manuseio para o auxílio na realização da pesquisa;

Em hipótese alguma se tem a intenção de identificação e divulgação de montantes financeiros por meio dos documentos, e sim, corroborar na identificação dos aspectos estudados.

Observação - Como a pesquisa será realizada na empresa, o contexto e aspectos aplicáveis à pesquisa, podem se configurar na modalidade de observações.

Quanto aos pronunciamentos éticos, Esta pesquisa é regida pelos princípios gerais relativos (i) ao consentimento informado, (ii) à preocupação em não prejudicar a empresa e as pessoas que nela trabalham e (ii) manter a confidencialidade das pessoas e empresa, sempre que demandado. Em termos específicos, os seguintes procedimentos serão adotados para assegurar confidencialidade dos sujeitos da pesquisa e da empresa:

Não haverá a identificação dos participantes. As pessoas e a organização serão designadas através de códigos que impossibilitem quaisquer riscos de identificação. Além disto, expressões que possam por essa identificação em risco não serão usadas.

Os pesquisadores se comprometem a manter confidencialidade quanto a eventuais informações confidenciais coletadas por ocasião das observações realizadas.

Apenas os pesquisadores envolvidos terão acesso aos registros das entrevistas.

Gravações de entrevistas só serão efetuadas de acordo com a ciência e concordância do entrevistado.

As gravações serão destruídas após três anos de conclusão da pesquisa.

Caso sejam feitas transcrições, o entrevistado terá a oportunidade de efetuar modificações nas respostas dadas de questões que possam deixá-lo (a) desconfortável.

Informações obtidas pelas observações documentais também terão o mesmo tratamento confidencial.

A empresa definirá que tipo de documentos podem ser acessados dentro e fora de seu ambiente.

Os papéis de trabalho (sem identificação) serão mantidos durante três anos em ambiente seguro, em posse apenas dos pesquisadores envolvidos na pesquisa.

Solicitamos de antemão, se possível, o envio da estrutura organizacional da empresa, a fim de compreendermos a hierarquia das funções.

No aguardo de vosso pronunciamento e certos de que nossa pretensão será atendida, desde já agradecemos.

Atenciosamente,

Prof.a. Dr.a Fabricia Silva da Rosa
Orientadora - UFSC

Prof. José Alonso Borba
Coordenador do PPGC – UFSC

APÊNDICE B – ROTEIRO DE ENTREVISTA

Roteiro de Entrevista - direcionado aos *Controller* da Concessionária

Bloco 1 - Caracterização do respondente e da empresa:

1. Tempo de empresa:
2. Função:
3. Tempo na função:
4. Formação:
5. Como foi a evolução da empresa desde a sua fundação?
6. Qual é a estrutura da empresa? (Setores/departamentos/divisão)
7. Como funciona o processo decisório dentro da empresa? Quem participa?
8. O processo de orçamento é realizado pelos centros operacionais e depois validado pela alta administração, a administração é que elabora e depois encaminha para as áreas operacionais ou é combinado?

Bloco 2 - Quanto às mudanças gerenciais na empresa:

9. Como e quando iniciou a implementação do processo orçamentário na empresa?
10. Qual é a etapa da implementação em que a empresa se encontra?
11. Quais setores da empresa foram afetados pelo processo de mudança?
12. Outros tipos de mudanças frequentes são comuns nas práticas da empresa? Comente.
13. Que fatores levou a empresa a adotar práticas de orçamentos?
14. A empresa possui planejamento estratégico? Qual o horizonte de tempo de elaboração do planejamento estratégico?
15. O orçamento está alinhado com o planejamento estratégico da empresa? Explique como.

Bloco 3–Descrição do processo orçamentário através da codificação, incorporação e reprodução dos princípios institucionais

16. A implementação do Orçamento pretendeu alterar rotinas vigentes? Comente.
17. É utilizado algum modelo ou exemplo de outra instituição fora da organização como exemplo para elaboração do orçamento?
18. A Empresa utiliza “manual de orçamento” (o que inclui diretrizes, orçamentos pré-elaborados) para a elaboração do processo orçamentário? Comente.

19. Comente sobre como é a aceitação do Orçamento pelos membros da organização.
20. A empresa possui comitê de orçamento e como é o seu funcionamento?
21. Quem são os participantes no processo orçamentário, e como é tratado o orçamento, em termos de sigilo dentro da própria organização?
22. Para qual horizonte de tempo o orçamento é implantado?
23. Quantas horas são necessárias para a elaboração do orçamento?
24. Há uma liderança sendo fornecida para que o processo orçamentário ocorra de modo que se cumpra o cronograma e a metodologia fornecida?
25. O orçamento sofre algum tipo de revisão durante o ano? Como são feitas essas revisões?
26. A empresa fornece relatórios orçamentários periódicos? Quais características e periodicidade desses relatórios?
27. Quais características são percebidas com relação aos aspectos motivacionais que o orçamento traz junto aos gerentes? Há algum tipo de remuneração variável decorrente do atingimento de metas do orçamento? Há algum tipo de competição interna, ou até mesmo externa?
28. Os envolvidos no processo do orçamento possuem conhecimento quanto as consequências sobre as metas orçamentárias a serem atingidas, propondo planos de ação quando possível?
29. A empresa possui Sistemas para monitorar como os indivíduos estão executando o orçamento? Como é realizado o monitoramento?

Fonte: Burns e Scapens (2000); Guerreiro *et al.* (2006); Rocha e Guerreiro (2010); Alsharari (2013)

Bloco 4—Quanto a pressões institucionais

30. Quais motivos você considera que levaram a empresa a utilizar o sistema orçamentário atual?
31. Que inovações contábeis ou alterações significativas nos sistemas e práticas de planejamento e orçamento ao longo dos últimos anos foram realizadas na empresa?
32. Houve algum tipo de pressão externa para que a empresa adotasse o modelo atual de orçamento?
33. Quem está (estão) por trás da introdução do sistema orçamentário na concessionária?
34. Quem é (são) responsável pelo sistema orçamentário?
35. Qual foi o mecanismo de mobilização de poder utilizado para que o processo orçamentário ocorra normalmente?

36. As necessidades de mudanças no processo orçamentário ocorrem de maneira natural?
37. Quando ocorrem, de que maneira essas mudanças são introduzidas e comunicadas aos participantes do processo?

Fonte: Tolbert e Zucker(1996); Nor-Aziah (2004 a,b); Scapens (2006); Busco, Riccaboni e Scapens (2006); Ribeiro e Scapens (2006); Alsharari (2013); Robalo (2014)

Bloco 5 – Quanto ao processo de institucionalização do orçamento na organização

38. A quanto tempo você participa desse processo orçamentário? Você vê a possibilidade da empresa atingir seus objetivos estratégicos sem a utilização do orçamento?
39. Você considera o orçamento difundido dentro da organização? Quais as características você considera para essa difusão?
40. Você vê resistências dos atores envolvidos ou de grupo de atores no processo orçamentário?
41. Existe na empresa grupos de atores defensores do processo orçamentário e que você enxerga como fundamental à continuidade do processo?
42. Você considera que os resultados alcançados pela organização são frutos do trabalho desenvolvido apoiados pela utilização das práticas de orçamentos?

Fonte: Tolbert e Zucker (1996); Alsharari (2013);

ROTEIRO DE ENTREVISTA 2 – DIRECIONADO AOS DIRETORES ENVOLVIDOS NO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

Bloco 6 - Caracterização do respondente e da empresa:

1. Tempo de empresa:
2. Função:
3. Tempo na função:
4. Formação:

Bloco 7 - Quanto às mudanças gerenciais na empresa:

5. Que fatores levou a empresa a adotar práticas de orçamentos?
6. Outros tipos de mudanças frequentes são comuns nas práticas da empresa? Comente.

Bloco 8–Descrição do processo orçamentário através da codificação, incorporação e reprodução dos princípios institucionais

7. Como é sua participação no processo de planejamento e execução do ORÇAMENTO?
8. Como o processo do orçamento afeta a sua rotina ou a rotina do seu setor?
9. Quais características são percebidas com relação aos aspectos motivacionais que o orçamento traz? Há algum tipo de remuneração variável decorrente do atingimento de metas do orçamento? Há algum tipo de competição interna, ou até mesmo externa?
10. Os envolvidos no processo do orçamento possuem conhecimento quanto as consequências sobre as metas orçamentárias a serem atingidas, propondo planos de ação quando possível?
11. A empresa fornece relatórios orçamentários periódicos? Quais características e periodicidade desses relatórios?
12. A empresa possui Sistemas para monitorar como os indivíduos estão executando o orçamento? Como é realizado o monitoramento?

Fonte: Burns e Scapens (2000); Guerreiro *et al.* (2006); Rocha e Guerreiro (2010); Alsharari (2013)

Bloco 9–Quanto a pressões institucionais

13. Quais motivos você considera que levaram a empresa a utilizar o sistema orçamentário atual?
14. Houve algum tipo de pressão externa para que a empresa adotasse o modelo atual de orçamento?
15. As necessidades de mudanças no processo orçamentário ocorrem de maneira natural?
16. Quando ocorrem, de que maneira essas mudanças são introduzidas e comunicadas aos participantes do processo?

Fonte: Tolbert e Zucker(1996); Nor-Aziah (2004 a,b); Scapens (2006); Busco, Riccaboni e Scapens (2006); Ribeiro e Scapens (2006); Alsharari (2013); Robalo (2014)

Bloco 10–Quanto ao processo de institucionalização do orçamento na organização

17. A quanto tempo você participa desse processo orçamentário? Você vê a possibilidade da empresa atingir seus objetivos estratégicos sem a utilização do orçamento?

18. Você considera o orçamento difundido dentro da organização? Quais as características você considera para essa difusão?
19. Você vê resistências dos atores envolvidos ou de grupo de atores no processo orçamentário?
20. Existe na empresa grupos de atores defensores do processo orçamentário e que você enxerga como fundamental à continuidade do processo?
21. Você considera que os resultados alcançados pela organização são frutos do trabalho desenvolvido apoiados pela utilização das práticas de orçamentos?

Fonte: Tolbert e Zucker (1996); Alsharari (2013);

APÊNDICE C – QUESTIONÁRIO

Questionário - direcionado para os envolvidos no processo de mudança pertencentes à concessionária

Esclarecimento aos respondentes: Este questionário refere-se à pesquisa de campo da dissertação desenvolvida por José Luiz Vailatti, aluno do curso de Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), sob a orientação da Prof. Dra. Fabricia Silva da Rosa. A autorização para este processo de pesquisa junto à CONCESSIONÁRIA foi concedida pelo Presidente do Conselho de Administração do Grupo. Os dados coletados são sigilosos e serão utilizados exclusivamente para fins acadêmicos. O tempo estimado para preenchimento do questionário é de 15 minutos. Agradecemos pela atenção e colaboração dispensada.

Bloco 1–Caracterização do Respondente

1. Tempo de empresa: _____
2. Função: _____
3. Tempo na função: _____
4. Formação: _____

Bloco 2 - Descrição do processo orçamentário através da codificação, incorporação e reprodução dos princípios institucionais:

5. A Empresa utiliza “manual de orçamento” (o que inclui diretrizes, orçamentos pré-elaborados) para a elaboração do processo orçamentário

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	-------------------------------------	--------------------------------------	----------------------------------	------------------------

6. As atividades relativas aos processos orçamentários sob minha responsabilidade estão devidamente formalizadas em manuais.

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	-------------------------------------	--------------------------------------	----------------------------------	------------------------

7. É de meu conhecimento o funcionamento e funções do comitê de orçamento.

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	-------------------------------------	--------------------------------------	----------------------------------	------------------------

8. O orçamento não é considerado uma ferramenta sigilosa dentro da organização, ou seja, é compartilhado com as áreas operacionais.

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	-------------------------------------	--------------------------------------	----------------------------------	------------------------

9. A Alta Administração planejou algum tipo de acompanhamento das mudanças quando estas começaram a acontecer devido ao processo de aderência ao orçamento

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	-------------------------------------	--------------------------------------	----------------------------------	------------------------

10. O Orçamento foi projetado em sintonia com o planejamento estratégico (ou segundo crenças e valores estabelecidos) da empresa

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	-------------------------------------	--------------------------------------	----------------------------------	------------------------

11. A utilização da prática de orçamento conferiu novos significados, valores e poderes às rotinas anteriormente existentes na organização

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	-------------------------------------	--------------------------------------	----------------------------------	------------------------

12. Não foram encontradas dificuldades na reprodução das rotinas de planejamento orçamentário, execução e controle do orçamento.

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	-------------------------------------	--------------------------------------	----------------------------------	------------------------

13. Poucos ou nenhuns aspectos do processo orçamentário são considerados complexos

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	-------------------------------------	--------------------------------------	----------------------------------	------------------------

14. Há monitoramento por parte da execução do orçamento da minha área, com constantes cobranças por parte da diretoria responsável pelo não cumprimento das metas orçamentárias.

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	-------------------------------------	--------------------------------------	----------------------------------	------------------------

15. A repetitividade da operacionalização das regras do orçamento foi suficiente para a reprodução das rotinas.

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	-------------------------------------	--------------------------------------	----------------------------------	------------------------

16. A empresa fornece relatórios orçamentários periódicos para acompanhamento do orçamento.

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	-------------------------------------	--------------------------------------	----------------------------------	------------------------

17. A empresa faz alterações decorrentes do volume, como orçamento flexível.

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	-------------------------------------	--------------------------------------	----------------------------------	------------------------

18. O orçamento contribui junto a organização quanto a aspectos motivacionais, fazendo com que os responsáveis pela execução busquem o alcance dos objetivos.

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	-------------------------------------	--------------------------------------	----------------------------------	------------------------

19. Os envolvidos no processo do orçamento possuem conhecimento quanto as consequências sobre as metas orçamentárias a serem atingidas, propondo planos de ação quando possível

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	----------------------------	-----------------------------	----------------------------	---------------------

20. Os envolvidos com o processo orçamentário questionam a eficácia da utilização da ferramenta na organização?

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	----------------------------	-----------------------------	----------------------------	---------------------

21. A empresa possui Sistemas para monitorar como os indivíduos estão executando as rotinas do orçamento e a forma de monitoramento é claro e objetivo.

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	----------------------------	-----------------------------	----------------------------	---------------------

22. O orçamento, passou a dar maior segurança ao processo de tomada de decisão.

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	----------------------------	-----------------------------	----------------------------	---------------------

23. As perspectivas com a utilização do orçamento foram completamente atendidas.

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	----------------------------	-----------------------------	----------------------------	---------------------

24. Não há fator de resistência à utilização do orçamento

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	----------------------------	-----------------------------	----------------------------	---------------------

Fonte: Burns e Scapens (2000); Guerreiro *et al.* (2006); Rocha e Guerreiro (2010); Alsharari (2013)

Bloco 3 - Quanto a pressões institucionais:

25. A utilização do orçamento por parte da empresa se deve a fatores externos à organização, como por exemplo, exigência da montadora.

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	-------------------------------------	--------------------------------------	----------------------------------	------------------------

26. São comuns ocorrem mudanças e inovações no processo de elaboração, execução ou controle do processo orçamentário.

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	-------------------------------------	--------------------------------------	----------------------------------	------------------------

27. A alta direção tem o orçamento como ferramenta principal ou uma das principais na consecução de seus objetivos

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	-------------------------------------	--------------------------------------	----------------------------------	------------------------

28. A empresa possui responsável ou responsáveis pela condução, disseminação da ferramenta do orçamento junto a organização.

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	-------------------------------------	--------------------------------------	----------------------------------	------------------------

29. Somente com a participação direta da alta administração, o orçamento é efetivamente utilizado como ferramenta de decisão.

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	-------------------------------------	--------------------------------------	----------------------------------	------------------------

Fonte: Tolbert e Zucker(1996); Nor-Aziah (2004 a,b); Scapens (2006); Busco, Riccaboni e Scapens (2006); Ribeiro e Scapens (2006); Alsharari (2013); Robalo (2014)

Bloco 5 – Quanto ao processo de institucionalização do orçamento na organização

30. Você não vê a possibilidade da empresa atingir seus objetivos estratégicos sem a utilização do orçamento

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	----------------------------	-----------------------------	----------------------------	---------------------

31. O orçamento está completamente difundido dentro da organização. Isso é demonstrado pela dependência da ferramenta na tomada de decisão.

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	----------------------------	-----------------------------	----------------------------	---------------------

32. O orçamento ainda sofre resistência por parte dos atores ou grupos de atores envolvidos no processo orçamentário

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	----------------------------	-----------------------------	----------------------------	---------------------

33. Existe na empresa grupos de atores defensores do processo orçamentário e que você enxerga como fundamental à continuidade do processo.

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	----------------------------	-----------------------------	----------------------------	---------------------

34. Os resultados alcançados pela organização são frutos do trabalho desenvolvido apoiados pela utilização das práticas de orçamentos.

Discordo totalmente	Mais Discordo que Concordo	Nem concordo e Nem Discordo	Mais Concordo que discordo	Concordo Totalmente
---------------------	----------------------------	-----------------------------	----------------------------	---------------------

Fonte: Tolbert e Zucker (1996); Alsharari (2013);