

# **Institucionalização de hábitos e rotinas em práticas orçamentárias: um estudo no Núcleo de Serviços Orçamentários de uma instituição de ensino profissional**

**Vinicius Costa da Silva Zonatto** (Dom Alberto) - [viniciuszonatto@gmail.com](mailto:viniciuszonatto@gmail.com)

**Moacir Manoel Rodrigues Junior** (FURB) - [moacir\\_ro@hotmail.com](mailto:moacir_ro@hotmail.com)

**Carlos Eduardo Facin Lavarda** (FURB) - [clavarda@furb.br](mailto:clavarda@furb.br)

## **Resumo:**

*Este estudo tem por objetivo analisar a institucionalização de hábitos e rotinas nas práticas orçamentárias de uma instituição de ensino profissional, ocorridas no período de 2008 a 2010. A metodologia utilizada na pesquisa consistiu num estudo de caso, de natureza descritiva, com abordagem qualitativa dos dados. Inicialmente procurou-se conhecer a evolução das práticas orçamentárias da organização neste período. A seguir, por meio da aplicação da Teoria Institucional (BURNS; SCAPENS, 2000), procurou-se identificar a institucionalização dessas práticas na empresa. Os resultados encontrados indicam que as principais mudanças ocorridas nas práticas orçamentárias da organização, estão relacionadas à: participação orçamentária; ao estabelecimento das premissas orçamentárias; a estimativa de recursos com base na análise do histórico de recursos consumidos em períodos anteriores e o potencial de serviços a serem prestados no período seguinte; a implementação de controles de gestão, relacionados ao controle da aplicação de recursos (custos, despesas e indicadores de qualidade – serviços realizados); e, o estabelecimento de metas para o atendimento a comunidade e a manutenção dos serviços da organização. Apesar de a estrutura atual de orçamento utilizado pela empresa contribuir significativamente em seu processo de gestão, percebe-se que as rotinas implementadas pela empresa ainda não estão totalmente institucionalizadas. Desta forma, pode-se concluir que a institucionalização das novas práticas orçamentárias contribuirá para com a melhoria dos processos de gestão da empresa.*

**Palavras-chave:** *Práticas orçamentárias. Institucionalização de hábitos e rotinas. Teoria institucional.*

**Área temática:** *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

## **Institucionalização de hábitos e rotinas em práticas orçamentárias: um estudo no Núcleo de Serviços Orçamentários de uma instituição de ensino profissional**

### **Resumo**

Este estudo tem por objetivo analisar a institucionalização de hábitos e rotinas nas práticas orçamentárias de uma instituição de ensino profissional, ocorridas no período de 2008 a 2010. A metodologia utilizada na pesquisa consistiu num estudo de caso, de natureza descritiva, com abordagem qualitativa dos dados. Inicialmente procurou-se conhecer a evolução das práticas orçamentárias da organização neste período. A seguir, por meio da aplicação da Teoria Institucional (BURNS; SCAPENS, 2000), procurou-se identificar a institucionalização dessas práticas na empresa. Os resultados encontrados indicam que as principais mudanças ocorridas nas práticas orçamentárias da organização, estão relacionadas à: participação orçamentária; ao estabelecimento das premissas orçamentárias; a estimativa de recursos com base na análise do histórico de recursos consumidos em períodos anteriores e o potencial de serviços a serem prestados no período seguinte; a implementação de controles de gestão, relacionados ao controle da aplicação de recursos (custos, despesas e indicadores de qualidade – serviços realizados); e, o estabelecimento de metas para o atendimento a comunidade e a manutenção dos serviços da organização. Apesar de a estrutura atual de orçamento utilizado pela empresa contribuir significativamente em seu processo de gestão, percebe-se que as rotinas implementadas pela empresa ainda não estão totalmente institucionalizadas. Desta forma, pode-se concluir que a institucionalização das novas práticas orçamentárias contribuirá para com a melhoria dos processos de gestão da empresa.

Palavras-chave: Práticas orçamentárias. Institucionalização de hábitos e rotinas. Teoria institucional.

Área temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões

### **1 Introdução**

As empresas em geral se deparam cada vez mais com a necessidade de se estruturarem melhor e com segurança, tendo em vista o aumento das exigências legais, bem como da competitividade entre as organizações. Segundo Frow, Marginson e Ogden (2010), um procedimento de relevância primordial nas empresas é o estabelecimento adequado de um ambiente de controle, o qual possa, de forma tempestiva e segura, subsidiar o processo decisório da empresa.

Nesta perspectiva, Otley (1999) explica que os instrumentos de controle têm por objetivo auxiliar a organização na salvaguarda de seus ativos, verificando a exatidão e fidelidade dos dados e relatórios, desenvolvendo a eficiência nas operações, comunicando e estimulando o cumprimento das políticas, normas e procedimentos administrativos da empresa.

Os instrumentos de controle fornecem assim as informações gerenciais que subsidiarão as decisões. Neste contexto, Aguiar e Frezatti (2007, p. 23) explicam que o “controle gerencial pode ser entendido como o processo de guiar organizações em direção a padrões viáveis de atividade em um ambiente caracterizado por mudanças”. Logo, pode-

se verificar a importância dos controles de gestão para uma organização, uma vez que, por meio destes, torna-se possível avaliar decisões passadas, bem como efetuar projeções futuras, a fim de maximizar os resultados da empresa.

Um dos instrumentos de controle que pode subsidiar o processo de planejamento, monitoramento e controle nas organizações, é o orçamento. De acordo com Merchant (1981) é possível descrever o orçamento empresarial como um processo de planejamento que fixa os objetivos e estratégias da empresa, podendo-se defini-lo como a apresentação dos resultados antecipados de um plano, projeto ou estratégia, com a finalidade de previsão e controle de eventos econômicos e financeiros.

O orçamento representa um elo entre o planejamento e o controle (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004). Por meio do orçamento pode-se verificar a existência de problemas e assim verificar quais as respectivas soluções (LEITE et al., 2008). No entanto, para que seja possível obter um planejamento adequado, torna-se necessário o estabelecimento de diretrizes orçamentárias, as quais contribuirão para o estabelecimento de uma cultura orçamentária na organização (HANSEN; VAN DER STEDE, 2004).

As diretrizes orçamentárias, por sua vez, estão diretamente ligadas a uma estrutura organizacional, que sofre influência dos diversos atores que interagem na organização. Logo, a institucionalização de hábitos e rotinas, pode impactar também os processos orçamentários da empresa. Sob este aspecto Scapens (2004) destaca que as práticas institucionalizadas fornecem um foco que pode ajudar a explicar o processo orçamentário como um conjunto de rotinas que a empresa adota.

Em organizações que utilizam o orçamento em seu processo de gestão, a institucionalização de práticas orçamentárias contribui no desenvolvimento de uma cultura de orçamentação. Nesta perspectiva, Burns e Scapens (2000) explicam que uma mudança será bem-sucedida, sob a ótica da teoria institucional, somente se for institucionalizada. No entanto, as práticas que estão sendo implementadas passam por diferentes estágios de institucionalização, podendo ser institucionalizadas ou não. Em conjunto, esses estágios representam o processo de institucionalização.

Neste contexto, analisando-se o processo de institucionalização das práticas orçamentárias de uma instituição de ensino profissional busca-se responder a seguinte questão de pesquisa: “Quais mudanças de hábitos e rotinas foram institucionalizadas nas práticas orçamentárias de uma organização prestadora de serviços, no período de 2008 a 2010?”

O objetivo da pesquisa é analisar a institucionalização de hábitos e rotinas nas práticas orçamentárias no núcleo de serviços orçamentários de uma instituição de ensino profissional, ocorridas no período de 2008 a 2010. De forma mais específica busca-se identificar as práticas orçamentárias da empresa pesquisada; investigar as principais mudanças ocorridas nos hábitos e rotinas institucionalizados nas práticas orçamentárias da organização; e analisar os reflexos da institucionalização de hábitos e rotinas organizacionais na eficiência dessa previsão.

A relevância da pesquisa está nos desafios de se institucionalizar hábitos e rotinas nas práticas orçamentárias em geral, bem como contribui para com a organização, no entendimento das questões relacionadas ao tema em estudo. O trabalho está estruturado da seguinte forma: além desta introdução, apresenta-se a seguir a fundamentação teórica do estudo. Na seqüência, descrevem-se o método e os procedimentos da pesquisa. Por fim, são apresentados os achados e as considerações finais do estudo.

## **2 Referencial Teórico**

Este item apresenta alguns conceitos necessários à realização deste estudo.

Inicialmente discorre-se sobre a Teoria Institucional e a Institucionalização de Hábitos e Rotinas, de acordo com a abordagem proposta por Burns e Scapens (2000). A seguir, se descreve alguns conceitos relacionados à definição de orçamento empresarial e práticas orçamentárias.

## 2.1 Teoria institucional e a institucionalização de hábitos e rotinas

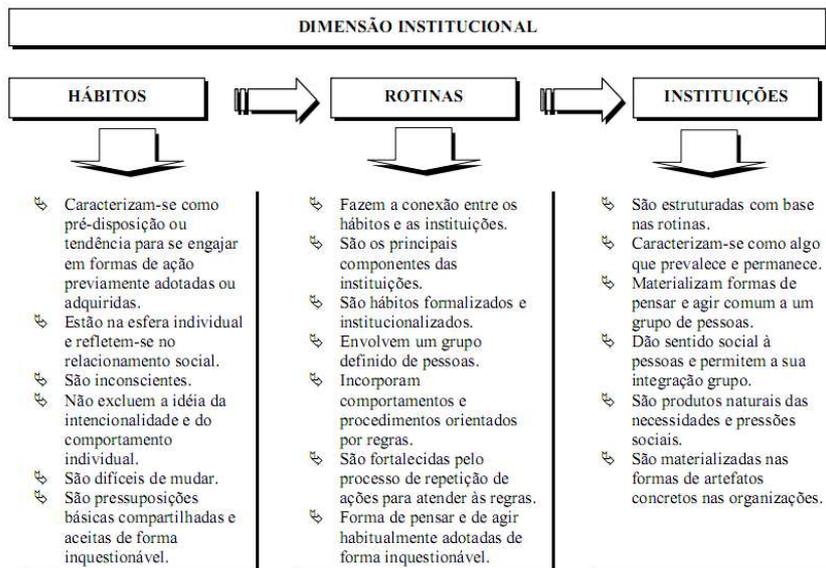
Muito se tem discutido sobre as mudanças das práticas de gestão nas organizações e o desenvolvimento de pesquisas em contabilidade gerencial. Da mesma forma, o desenvolvimento de estudos com ênfase em contabilidade gerencial, busca compreender a evolução deste tema, bem como, sua utilização nas empresas - estágios de desenvolvimento (ITTNER; LARKER, 2001; ZIMMERMANN, 2001; FREZATTI; NASCIMENTO; JUNQUEIRA, 2008). Contudo, ainda são poucos os estudos que têm examinado o sistema de controle gerencial, além de uma dimensão técnica, preocupando-se com a dimensão do uso do sistema de controle gerencial na organização (SIMONS, 1990; AGUIAR; FREZATTI, 2007).

Uma das teorias que vem sendo utilizadas em estudos que buscam compreender tais mudanças é a teoria institucional (BURNS e SCAPENS, 2000; HANSEN e VAN DER STEDE, 2004). Scapens (1994, p. 301) explica, a partir de uma abordagem institucional, que “as práticas contábeis, enquanto rotinas institucionalizadas criam entendimento de atividades de acordo com particular grupo de regras que permitem que se tomem decisões”. Segundo o autor, no contexto de uma discussão sobre a diferença entre teoria e prática da contabilidade gerencial, este quadro institucional põe em foco o caráter rotineiro e institucionalizado de práticas contábeis nas organizações, e permite o entendimento da evolução destas.

Contudo, este foco nas instituições fornece uma base para a compreensão das práticas de contabilidade de gestão como rotinas institucionalizadas, e, para explorar a interação entre a contabilidade e outras instituições sociais (SCAPENS, 2004). Desta forma, estudar a institucionalização de hábitos e rotinas é compreender como os diferentes atores interagem na organização e influenciam o seu ambiente de controle (BURNS, 2000). No caso do orçamento empresarial, a institucionalização das práticas orçamentárias, é necessária para a eficácia da previsão, bem como, para o desenvolvimento de uma cultura orçamentária na empresa. Nesta perspectiva, Burns e Scapens (2000) destacam (Figura 1) as dimensões institucionais da formação de hábitos e rotinas.

O ponto de partida do *framework* da teoria institucional surge do reconhecimento de que as práticas de contabilidade gerencial se formam e podem ser moldadas pelas instituições. Nesta perspectiva, a evolução pode se dar por meio de rotinas (SCAPENS, 1994). Na maioria das vezes, as organizações estabelecem um conjunto de regras, as quais estão diretamente relacionadas com a forma como as coisas deveriam ser feitas nas organizações. Se estas forem executadas de forma rotineira, tendem a formar as práticas da empresa.

No entanto, nem sempre as regras são de fatos executadas. Desta forma, observar como as coisas são realizadas é a primeira etapa da análise institucional proposta por Burns e Scapens (2000). São vários os fatores que podem influenciar a institucionalização de práticas gerenciais numa organização. Características intrínsecas aos indivíduos, bem como suas crenças e valores, podem comprometer o desenvolvimento de estratégias, razão pela qual devem ser analisados.

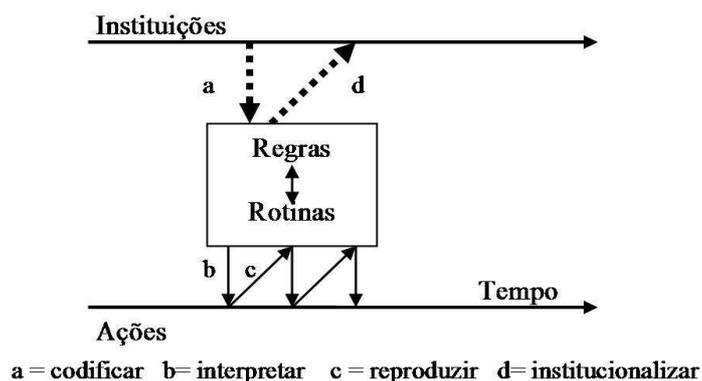


Fonte: adaptado de Burns e Scapens (2000)

Figura 1 – Dimensão institucional

Para estudar as mudanças nas práticas de contabilidade gerencial, Burns e Scapens (2000) propõem a análise que divide o processo de institucionalização em quatro etapas: (a) codificação; (b) incorporação; (c) reprodução; e, (d) institucionalização. Estas, por sua vez, estão relacionadas a dois movimentos específicos que ocorrem nas empresas: movimentos sincrônicos, que ocorrem num ponto específico do tempo (codificação e incorporação de práticas), e, diacrônicos, que influenciam as práticas de gestão, bem como seus diferentes atores, ao longo do tempo (reprodução e institucionalização).

A Figura 2 apresenta a síntese do processo de institucionalização de hábitos e rotinas destacados pelos autores.



Fonte: Adaptado de Scapens (2006, p. 15)

Figura 2 - Processo de institucionalização

De acordo com Rocha e Guerreiro (2010, p. 30), a dinâmica do modelo desenvolvido por Burns e Scapens (2000) demonstra a ligação entre o campo institucional e o campo da ação. Segundo os autores, num primeiro momento, o campo institucional codifica princípios institucionais em regras e rotinas e, na seqüência, os atores, através de suas ações e interações – campo da ação – incorporam as regras e rotinas que codificam os

princípios institucionais. O comportamento repetitivo dos atores provoca a repetição de regras e rotinas e finalmente essas rotinas e regras se tornam institucionalizadas, constituindo novos elementos do campo institucional.

Neste contexto, observa-se que, por meio da aplicação deste modelo, torna-se possível a compreensão de como são desenvolvidas a institucionalização de hábitos e rotinas nas organizações, neste caso, no entendimento das práticas orçamentárias da empresa em estudo.

## 2.2 Orçamento empresarial e práticas orçamentárias

De acordo com Leite et. al. (2008), o planejamento é a chave da gestão empresarial para as pequenas empresas, grandes corporações, agências governamentais, organizações sem fins lucrativos ou simplesmente para a vida pessoal dos indivíduos. A implementação de um processo de controle orçamentário e financeiro facilita a administração empresarial.

Nesta perspectiva, Borinelli (2006) explica que a controladoria utiliza diversas ferramentas desenvolvidas pela contabilidade gerencial, para o pleno sucesso em sua missão de colaborar na gestão das organizações. Logo, para o estabelecimento de um ambiente adequado de controle, torna-se necessário que o *controller* domine também os conhecimentos teóricos e práticos dos conceitos e metodologias utilizados na montagem, implantação e posterior acompanhamento do sistema orçamentário.

O orçamento é a etapa do processo de planejamento estratégico em que se estima e determina a melhor relação entre resultados e despesas para atender às necessidades, características e objetivos da empresa no período. O orçamento abrange funções e operações que envolvem todas as áreas da empresa com a necessidade de alocação de algum tipo de recurso financeiro, para fazer face às despesas de suas ações (LUNKES, 2007, p.14).

Figueiredo e Caggiano (2006) explicam que a função do planejamento orçamentário é coordenar as várias atividades de uma organização para que os objetivos da empresa sejam alcançados. Segundo os autores, para que os objetivos de cada setor estejam em harmonia com os da organização, é necessário fixar os mesmos como um todo e não somente com a visão departamental ou divisional.

Segundo Lunkes (2007), o orçamento é um instrumento direcional. Constitui-se de planos específicos em termos de datas e unidades monetárias, visando orientar a administração para atingir os fins específicos em mente, ou seja, os objetivos empresariais. Este nada mais é que um sistema de informação de apoio à gestão. De acordo com Silva, Perez Jr. e Oliveira (2011), o orçamento é a expressão quantitativa e formal dos planos da administração, sendo utilizado no sentido de apoiar a coordenação e implementação destes planos.

A elaboração do orçamento é tarefa de toda a organização. Cada área será responsável por alcançar determinadas metas, as quais deverão estar harmonizadas com as metas de toda a entidade (SILVA; PEREZ JR.; OLIVEIRA, 2011). Hansen e Van der Stede (2004) destacam quatro razões potenciais para a orçamentação das organizações: planejamento operacional, avaliação de desempenho, a comunicação das metas, e, a formação de estratégia.

Da mesma forma, Covaleski et. al. (2003) explica que o orçamento pode ser utilizado, tanto para o planejamento de atividades organizacionais, bem como a coordenação dessas, visto que este permite que se tenha uma visão global da empresa sob três perspectivas distintas: a) a perspectiva econômica: voltada para a eficiência na alocação de recursos e avaliação da redução da assimetria informacional, fundamentando-

se na teoria do agente; b) a perspectiva psicológica: ao considerar os efeitos das práticas orçamentárias no comportamento dos indivíduos, e, c) a perspectiva social: estudando a prática orçamentária em um contexto social de troca e barganha de poder.

Além disto, o orçamento por ser um parâmetro para a avaliação dos planos, pois permite ainda a apuração de resultado por área de responsabilidade, desempenhando o papel de controle por meios de sistemas de custo e contabilidade. Logo, pode-se verificar a importância do orçamento para as organizações, uma vez que por meio deste se estabelecem metas e planos e, ao final de determinado período, avalia-se a eficácia de suas previsões, razão pela qual a institucionalização de suas práticas, contribui para a melhoria dos processos de gestão da organização como um todo.

### **3 Metodologia da pesquisa**

A metodologia utilizada na pesquisa é o estudo de caso, de natureza descritiva, com abordagem qualitativa dos dados. De acordo com Gil (2002), o estudo de caso pode ser explorado, preservado, descritivo, além de formular e explicar as variáveis existentes, conduzindo o pesquisador a posicionar-se perante as situações encontradas.

Cervo e Bervian (2002, p. 66) explicam que “a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”. Ao que se refere à abordagem qualitativa, Raupp e Beuren (2003, p. 92) destacam que na pesquisa qualitativa “concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”.

A seguir, procurou-se identificar junto à organização pesquisada, as informações necessárias a realização do estudo. A coleta de dados se deu junto a uma instituição de ensino profissional ligada ao Serviço Nacional de Aprendizagem (sistema “S”), localizada no Estado do Rio Grande do Sul, e foi obtida por meio da realização de entrevistas semi-estruturadas e aplicação de questionário. Ao todo, foram entrevistadas três pessoas no mês de julho de 2011, sendo uma o gestor da organização, que está diretamente envolvido no processo orçamentário, e outros dois colaboradores responsáveis pela elaboração do orçamento da empresa neste período.

Os participantes da pesquisa foram questionados sobre: Quando foi implementado na organização o Núcleo de Serviços Orçamentários? Quais as atribuições do Núcleo de Serviços Orçamentários na organização? Como eram realizadas as práticas orçamentárias no Núcleo de Serviços Orçamentários? Como são as práticas orçamentárias do Núcleo de Serviços Orçamentários atualmente? Porque ocorreram mudanças nas práticas orçamentárias do Núcleo de Serviços Orçamentários? Quais práticas orçamentárias ainda não estão institucionalizadas na organização?

Os dados coletados referem-se à identificação das práticas orçamentárias existentes na organização, implementadas ou modificadas no período compreendido entre 2008 a 2010. A análise dos dados se deu por meio da aplicação dos conceitos relacionados à teoria institucional, mais especificamente a institucionalização de hábitos e rotinas de acordo com a abordagem proposta por Burns e Scapens (2000).

Como limitação deste estudo, destaca-se que nem todos os colaboradores da organização foram alcançados na pesquisa, razão pela qual não é possível a ampliação das percepções em relação à organização. Os resultados da análise proposta são apresentados a seguir.

#### **4 Análise e interpretação dos resultados da pesquisa**

Este item apresenta os resultados da pesquisa. Inicialmente, realizou-se a caracterização da organização. A seguir, descreve-se sob a evolução das práticas orçamentárias da empresa pesquisada. Na seqüência, se verificou quais as principais mudanças ocorridas nos hábitos e rotinas institucionalizados nas práticas orçamentárias da empresa. Por fim, são analisados os reflexos da institucionalização de hábitos e rotinas organizacionais na eficiência da previsão orçamentária das unidades.

##### **4.1 O Núcleo de Serviços Orçamentários da empresa em estudo**

As organizações ligadas ao “Sistema S” são conhecidas como uma espécie de organizações paraestatais, cuja finalidade consiste na prestação de serviços sociais autônomos a coletividade (REZENDE et al., 2006). A manutenção destas organizações se dá mediante o repasse federal de recursos financeiros, conforme o que estabelece o artigo 149 da Constituição Federal do Brasil (contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas).

Neste sentido, pode-se verificar que estas organizações não possuem finalidade lucrativa, mas sim, buscam promover o bem-estar social e a melhoria da qualidade de vida dos colaboradores que atuam em empresas ligadas a estas entidades. Para a realização deste estudo de caso, procurou-se uma organização, localizada na Região Sul do Brasil, a fim de se identificar de que formas ocorreram mudanças no seu sistema de gestão, mais especificamente, em suas práticas de gestão orçamentárias.

O setor responsável pelo gerenciamento do orçamento nesta entidade é denominado de Núcleo de Serviços Orçamentários (NSO). O NSO é uma unidade de apoio da organização, a qual centraliza os serviços administrativos que apóiam as demais áreas de negócios da entidade, sendo responsável pela elaboração do orçamento na mesma, bem como, o gerenciamento de informações relacionadas às atividades de: contas a pagar, análise contábil, contratação de serviços de terceiros, controle patrimonial, recursos humanos, projetos de reforma e de engenharia, além de deter parte dos processos de suprimento, como compras e licitações.

A unidade em estudo foi instalada no ano de 2008 e conta atualmente com onze colaboradores, sendo um gestor local, dois supervisores de área, dois analistas administrativos e seis assistentes administrativos. As práticas orçamentárias do NSO implantadas na organização quando de sua instalação são apresentadas a seguir.

##### **4.2 Práticas orçamentárias do Núcleo de Serviços Orçamentários**

O orçamento na organização em estudo é, assim como na maioria das práticas orçamentárias de outras organizações, previsto anualmente. A cada ano no mês de novembro, a direção da unidade se reúne para decidir as premissas para a alocação de recursos que devem estar previstos no orçamento da organização. Esta fase envolve todos os colaboradores da empresa, uma vez que é necessário um intenso planejamento das atividades que se espera desenvolver no ano seguinte.

Estas atividades, por sua vez, irão conduzir a alocação de recursos e, por conseqüência, contribuir para com a análise do desempenho da empresa. Tendo em vista que o NSO estava sendo implantado na unidade neste período, um dos maiores desafios da entidade foi à elaboração do planejamento orçamentário para o período seguinte. Isto ocorreu porque tal mudança na organização passava a influenciar uma mudança nos hábitos do sistema de gestão, uma vez que em períodos anteriores, a previsão realizada era

elaborada fora da sede da empresa, no centro de operações da Federação, unidade que centralizava todas as atividades do NSO no Estado. Segundo o gestor local:

Esta fase foi uma fase bastante complicada, porque não tínhamos registros históricos que relacionavam os valores consumidos às atividades desenvolvidas na unidade. As informações vinham da gerência estadual e lá já se destinavam uma quota de recursos para serem alocados e redistribuídos na previsão do orçamento da nossa unidade para a manutenção das diferentes atividades ao longo do próximo período.

Na época (2008), a finalidade do orçamento estava relacionada ao processo de planejamento de atividades com base nos recursos disponíveis, ou seja, o que poderia ser oferecido de serviços a comunidade com base nestes recursos, sem comprometer a manutenção da unidade. Após a realização de diversas reuniões, entre os responsáveis pela elaboração do orçamento e os colaboradores da unidade, optou-se por efetuar a previsão, em conformidade com o histórico das atividades desenvolvidas na entidade, primando, inicialmente, pela viabilização da manutenção operacional da unidade e, a seguir, estimando os recursos necessários a prestação de serviços a comunidade.

Após a elaboração do orçamento anual da empresa e sua aprovação, mensalmente a direção da organização se reúne com a finalidade de verificar se as estimativas projetadas são adequadas ou necessitam de novos ajustes. Essa revisão mensal acontece porque durante o ano pode haver acontecimentos que acabem tornando a previsão irreal.

Segundo relatos coletados na organização, o ano seguinte (2009) foi um período intenso de adaptação, em que ocorreram constantes ajustes. Isto estaria relacionado aos impactos de eventos econômicos que afetaram a organização, decorrentes da crise do mercado imobiliário norte americano, que afetou a economia de diversos países no mundo. Mais especificamente, a partir da adoção de medidas para o estímulo da economia, estabelecidas pelo governo federal, como por exemplo, a redução de alíquotas do IPI (imposto sobre produtos industrializados), as quais afetaram a arrecadação e o repasse de recursos.

Além disto, o fato de não haver um registro histórico na unidade, o qual relacionasse os valores consumidos pela organização aos serviços prestados por esta, contribuiu para que as previsões realizadas não fossem precisas, influenciando assim a eficácia da previsão elaborada pelo NSO. Neste contexto, logo se percebeu a necessidade de rever a metodologia utilizada pela organização para o estabelecimento das premissas orçamentárias e a elaboração do orçamento da empresa.

#### 4.3 Principais mudanças ocorridas nas Práticas orçamentárias do Núcleo de Serviços Orçamentários

Os processos de gestão mudam com o passar do tempo, com o objetivo de aprimorar o processo decisório. Tais mudanças buscam maximizar a utilidade dos controles de gestão utilizados pela organização, no intuito de se obter maiores benefícios futuros, tendo em vista a expectativa de utilização dos mesmos. Tais benefícios estão relacionados à melhoria dos processos de planejamento, avaliação e controle (AGUIAR; GUERREIRO, 2008).

Na organização em estudo, a necessidade de melhoria da eficácia da previsão orçamentária, possibilitou algumas vantagens, como um melhor planejamento das atividades e serviços prestados a comunidade, bem como a customização de recursos despendidos na execução dos mesmos, visando à maximização dos serviços prestados aos diferentes usuários, além da possibilidade de otimização dos recursos, frente à aplicação

destes, nas atividades que de fato poderiam proporcionar maiores benefícios a comunidade em geral, sem haver o comprometimento da manutenção da organização.

As principais mudanças ocorridas no NSO, no que se refere às práticas orçamentárias da organização, foram:

- a) Participação orçamentária: atualmente todos os colaboradores da unidade participam do processo de orçamentação na organização. Estabelecidos os *dead-lines* para a elaboração das previsões e a respectiva entrega das mesmas, as unidades de serviços da organização reúnem-se com seus diferentes colaboradores, a fim de discutir as necessidades do setor. Nesta etapa, são estimados os serviços a serem prestados, bem como quais as necessidades de demanda para estes serviços, em determinado período.
- b) Estabelecimento de premissas orçamentárias: as premissas orçamentárias são estabelecidas com foco na demanda, tendo em vista a análise da possibilidade de maximização de benefícios aos diferentes usuários dos serviços prestados a comunidade. Nesta etapa, são priorizados os serviços que tenderão a atender o maior número de beneficiários, tendo em vista as restrições de recursos para aquele período.
- c) Estimativa de recursos com base na análise do histórico de recursos consumidos em períodos anteriores e o potencial de serviços a serem prestados para o próximo período: neste processo os participantes dos diferentes setores analisam suas estimativas e procuram estimar os recursos necessários a serem consumidos na prestação dos serviços, com base nos dados históricos existentes no NSO, tais como: quantidade de atendimentos, público beneficiado, custo dos serviços prestados, entre outros indicadores de gestão.
- d) Implementação de controles de gestão (custos e despesas): uma das principais alterações ocorridas no sistema de gestão orçamentário do NSO se refere à implementação de controles de apoio ao processo decisório, como estabelecimento de indicadores de custos de atendimento, custos dos serviços prestados e controle de despesas por unidade de serviço. Para tanto, a organização foi dividida em centros de atividades (também denominados de centros de custos), os quais são constantemente monitorados e avaliados pelos gestores. Estas informações são repassadas as unidades de serviços, que monitoram a evolução destes indicadores e seu impacto na quantidade de serviços prestados a comunidade.
- e) Estabelecimento de metas de atendimento a comunidade: a fim de se maximizar os benefícios prestados a comunidade, a organização estabelece metas de atendimento (prestação de serviços). Estas por sua vez servem de parâmetros para o estabelecimento das premissas orçamentárias, uma vez que se busca reduzir custos e maximizar benefícios.

A Figura 3 apresenta de forma sintética a estrutura atual do processo de elaboração da previsão orçamentária da organização, implementado atualmente pelo NSO.

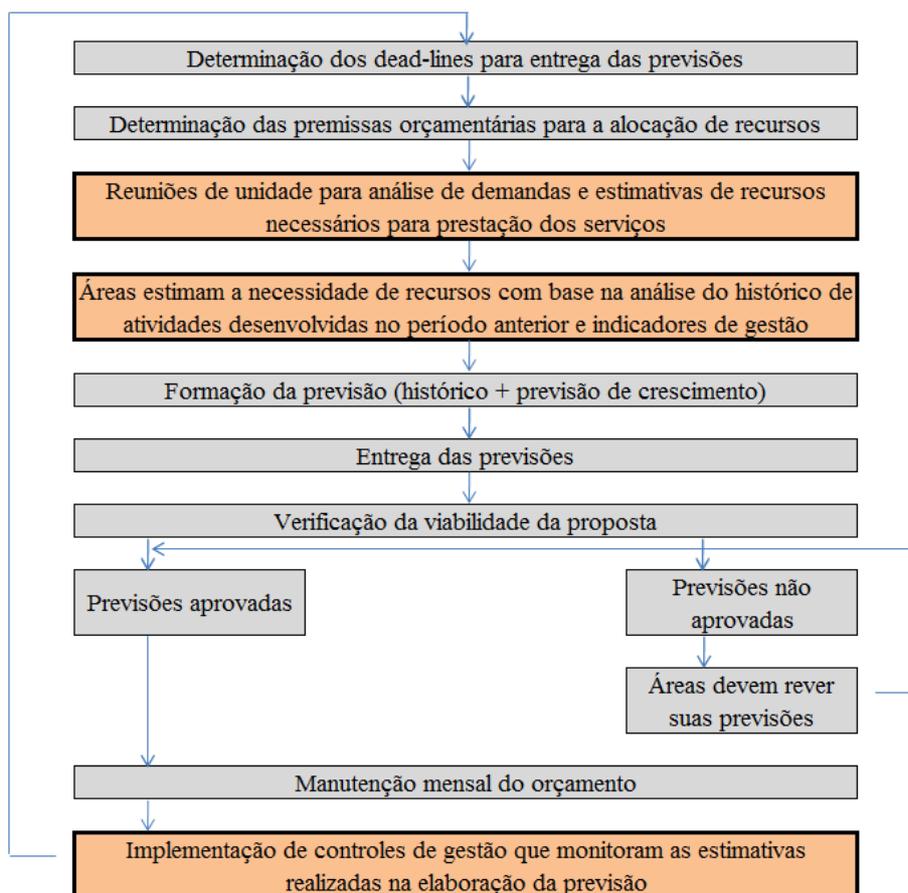
De acordo com o gestor local da organização, as mudanças implementadas na empresa possibilitaram um maior controle.

Atualmente conseguimos prestar serviços com maior qualidade. [...] também são priorizadas aquelas atividades que podem proporcionar maiores benefícios a comunidade, porque temos restrições de recursos. Mas buscamos manter serviços que alcancem um maior número de pessoas, mesmo que para isto temos que reduzir alguns serviços para compensar outros.

Em relação à eficácia das previsões realizadas, pôde-se verificar que tais mudanças estão proporcionando uma melhoria na qualidade da previsão. Isto pode estar relacionado

às mudanças ocorridas na empresa, a partir da implementação de controles de gestão e das novas rotinas estabelecidas para a elaboração das premissas orçamentárias. Segundo o supervisor orçamentário:

[...] olha, tempos atrás não tínhamos acompanhamento sobre percentual de atingimento da previsão orçamentária, mas a partir dessa ferramenta, e a fim de testar a eficiência desta, tudo está sendo quantificado. Hoje minha região atinge em média 99% do valor orçado. Anteriormente devíamos atingir em média 80, 85% [...] e tínhamos que fazer muitas alterações durante o ano, a fim de ajustar as informações [...] o que comprometia nossos investimentos.



Fonte: elaborado a partir dos dados coletados na pesquisa

Figura3 – Síntese do processo atual de elaboração da Previsão Orçamentária

Desta forma, pode-se perceber que as mudanças institucionais, ocorridas nas práticas de gestão da organização, estão proporcionando os benefícios esperados pela empresa. No entanto, torna-se necessário investigar ainda se tais práticas implementadas pelo NSO encontram-se institucionalizadas na organização. A análise desta proposta é apresentada a seguir.

#### 4.4 Institucionalização de hábitos e rotinas organizacionais nas práticas orçamentárias do Núcleo de Serviços Orçamentários

A institucionalização de hábitos e rotinas, proposta por Burns e Scapens (2000), fornece uma metodologia de análise sobre o comportamento das práticas de gestão das organizações. Segundo os autores, para a análise do processo de institucionalização nas

empresas, torna-se necessário a observação de quatro eventos que ocorrem quando da implementação de processos de gestão na empresa: (a) processos de codificação; (b) processos de incorporação; (c) processos de reprodução; e, (d) processos de institucionalização.

A análise proposta pelos autores consiste na interpretação das regras e rotinas implementadas pelos gestores na organização, quando da mudança de processos de gestão. De acordo com Rocha e Guerreiro (2010, p. 27), “as regras e rotinas proporcionam uma memória da organização e se constituem na base para a evolução do comportamento organizacional”. Nesta perspectiva, tendo em vista a metodologia proposta por Burns e Scapens (2000), procurou-se analisar se no Núcleo de Serviços Orçamentários as regras e rotinas relacionadas às práticas orçamentárias da organização se encontram institucionalizadas na empresa. O resumo dos resultados desta análise são apresentados no Quadro 1.

Processos em fase de codificação	Processos em fase de incorporação	Processos em fase de reprodução	Processos institucionalizados
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Determinação dos <i>dead-lines</i> para entrega da elaboração orçamentária</li> <li>- Estabelecimento de premissas orçamentárias</li> <li>- Realização de reuniões nas unidades de análise</li> <li>- Estimativa das demandas e recursos necessários</li> <li>- Avaliação das premissas com base nos indicadores de gestão</li> <li>- Consolidação da nova previsão</li> <li>- Entrega das previsões</li> <li>- Discussão em nível de direção sob a viabilidade das propostas</li> <li>- Revisão mensal (acompanhamento)</li> <li>- Implementação de controles de gestão</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Realização de reuniões nas unidades de análise</li> <li>- Consolidação da nova previsão</li> <li>- Implementação de controles de gestão</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Realização de reuniões nas unidades de análise</li> <li>- Consolidação da nova previsão</li> <li>- Implementação de controles de gestão</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Determinação dos <i>dead-lines</i> para entrega da elaboração orçamentária</li> <li>- Estabelecimento de premissas orçamentárias</li> <li>- Estimativa das demandas e recursos necessários</li> <li>- Avaliação das premissas com base nos indicadores de gestão</li> <li>- Entrega das previsões</li> <li>- Discussão em nível de direção sob a viabilidade das propostas</li> <li>- Revisão mensal (acompanhamento)</li> </ul>

Fonte: elaborado a partir dos dados coletados na pesquisa

Quadro 1 – Processo de institucionalização de hábitos e rotinas das práticas orçamentárias do NSO

Apesar de a estrutura orçamentária atual utilizada pela empresa contribuir significativamente em seu processo de gestão, percebe-se que as rotinas implementadas pelo NSO ainda não se encontram totalmente institucionalizadas. As novas ações ou processos implementados pela empresa ainda encontram-se em fase de codificação, incorporação ou reprodução.

Uma das ações que ainda encontra-se nestas fases se refere ao processo de participação orçamentária. Sobre este tema, Magee (1980) descreve que dentre os benefícios que podem ser obtidos pela organização por meio da participação orçamentária, figura-se a motivação dos gerentes e colaboradores no processo de decisão. Outro aspecto destacado pelo autor se refere à redução da assimetria informacional entre os colaboradores e os gestores.

Desta maneira pode-se verificar que o principal motivo para que exista um sistema orçamentário que busque a participação dos subordinados ou colaboradores nas decisões de planejamento das organizações, é o de proporcionar maior motivação, bem como deixar todos os seus funcionários a par das metas estabelecidas pela empresa (KREN, 1992; O'CONNOR, 1995). Desta forma, por meio desta participação, a organização pode conseguir maximizar esforços, para o alcance de seus objetivos.

Neste contexto, observa-se que a organização tem desenvolvido ações, a fim de mobilizar os colaboradores da empresa, no intuito de envolver a participação de todos, tanto no processo de estabelecimento das metas orçamentárias, quanto na alocação de recursos. Sob esta questão, o supervisor de orçamento da organização explica que:

[...] estamos em fase de elaboração do orçamento 2012. [...] na próxima semana começam as reuniões [...] estamos levantando dados [...] prevendo investimentos [...] as áreas estão preenchendo planilhas SWOT.

Outro item que ainda encontra-se em processo de institucionalização na empresa, é a implementação de instrumentos de controle, os quais contribuem para a melhoria dos processos de gestão da organização. Nesta perspectiva, diversos autores afirmam que o orçamento é parte fundamental do controle de gestão, bem como para a contabilidade gerencial (MERCHANY, 1985; ARMSTRONG et al., 1996; HANSEN; VAN DER STEDE, 2004).

Assim sendo, o orçamento pode contribuir para com a organização, na melhoria dos processos de planejamento, avaliação e controle, fornecendo informações úteis ao processo decisório. A institucionalização do orçamento como instrumento de controle, pode contribuir ainda para com os gestores na avaliação dos objetivos estabelecidos pela empresa para determinado período. Neste sentido, na organização pesquisada, verifica-se que o orçamento está sendo utilizado como um instrumento de gestão, na busca pela melhoria dos processos decisórios. Segundo o gestor local, a empresa utiliza o orçamento matricial para avaliar suas ações.

“usamos o orçamento matricial [...] isso facilita o acompanhamento, pois temos informações claras sobre onde estamos errando, acertando [...] permite gerar relatórios apurados e um acompanhamento bastante específico, conta por conta [...] quem gastou [...] informações do tipo. [...] mas é utilizado somente para apurar despesas.”

Como se pode observar há uma mobilização na organização, para a institucionalização das mudanças nas práticas orçamentárias da empresa. Desta forma, pode-se verificar que, por meio da institucionalização destes processos, torna-se possível a consolidação das novas práticas de gestão.

Verifica-se também que a realização de treinamentos e a implementação de um manual de normas e rotinas pode contribuir no processo de sensibilização dos colaboradores da empresa, em relação a importância das novas práticas orçamentárias para a organização. Por meio de treinamentos poder-se-ia obter um melhor resultado, quando se trabalha com questões de mudança cultural e o estabelecimento de um ambiente adequado de controle.

A sensibilização dos colaboradores internos da entidade, em relação à importância dos serviços prestados a comunidade, que são desenvolvidos pela empresa, pode ser o caminho para a institucionalização das novas práticas orçamentárias implantadas pelo NSO

na empresa. Em relação à metodologia propriamente dita, verifica-se que a implementação de relatórios de gestão, os quais contribuem mensalmente no processo de avaliação das previsões realizadas, é o item que apresenta maior institucionalização junto aos gestores (supervisores e analistas) da empresa. Contudo, não estão disseminados aos demais membros das unidades de serviços da organização, comprometendo o desenvolvimento de uma nova cultura orçamentária na organização.

O desenvolvimento de novos hábitos orçamentários na organização, bem como a institucionalização desta nova proposta, pode contribuir para com a melhoria dos serviços prestados pela empresa.

## **5 Considerações finais**

Este estudo teve por objetivo analisar a institucionalização de hábitos e rotinas nas práticas orçamentárias no núcleo de serviços orçamentários (NOS) de uma instituição de ensino profissional ligada ao Sistema “S”, ocorridas no período de 2008 a 2010. O NSO é uma unidade de apoio responsável pelo setor de orçamentos na organização em estudo.

Os resultados encontrados, interpretados com a Teoria Institucional (BURNS e SCAPENS, 2000), indicam que as principais mudanças ocorridas nas práticas orçamentárias da organização, estão relacionadas à: participação orçamentária; ao estabelecimento das premissas orçamentárias; a estimativa de recursos com base na análise do histórico de recursos consumidos em períodos anteriores e o potencial de serviços a serem prestados no período seguinte; a implementação de controles de gestão, relacionados ao controle da aplicação de recursos (custos, despesas e indicadores de qualidade – serviços realizados); e, o estabelecimento de metas para o atendimento a comunidade e a manutenção dos serviços da organização.

Apesar de a estrutura atual de orçamento utilizado pela empresa contribuir significativamente em seu processo de gestão, percebe-se que as rotinas implementadas pela empresa ainda não estão totalmente institucionalizadas. Atualmente o orçamento na instituição tem uma base sólida e um método correto de execução, mas a cultura de controle, que nada mais é que registrar as informações que ocorrem durante o ano, ainda não faz totalmente parte da empresa.

Outro aspecto identificado na pesquisa se refere há falta de controle e de comunicação entre os responsáveis pelas estimativas. Neste sentido, verificou-se que algumas unidades de serviços não acompanham a evolução dos valores efetivamente gastos para a prestação dos mesmos, o que implica no não comprometimento destes, para com o desenvolvimento de uma nova cultura de orçamentação na empresa. Esta por sua vez encontra-se alicerçada a proposta preterida pela direção da organização, a qual consiste na maximização dos benefícios a serem prestados a comunidade em geral, há um menor custo. De maneira geral, pode-se perceber que houve melhoria na eficácia da previsão orçamentária da organização. Contudo, a nova metodologia proposta pelo NSO, ainda necessita de muito esforço, para ser institucionalizada na empresa.

A pesar das limitações metodológicas apresentadas na pesquisa, o estudo contribui para com o entendimento da institucionalização de hábitos e rotinas em práticas orçamentárias, em especial, no entendimento de fatores que podem influenciar a adoção de novas práticas. Da mesma forma, o estudo proposto contribui para com a organização, no entendimento de fatores que podem contribuir para com a institucionalização das novas práticas na empresa. Assim sendo, como recomendação a estudos futuros, sugere-se a realização deste estudo em outras entidades ligadas ao sistema S, a fim de se identificar se tais práticas também estão presentes nestas organizações, bem como se evidenciar como

ocorre (u) o processo de institucionalização de práticas orçamentárias nestas organizações. Também sugere-se a realização de estudos que possam contribuir para com o entendimento da análise da participação orçamentária, no êxito da implementação de novas práticas de gestão na organização.

## Referências

AGUIAR, A. B.; FREZATTI, F. Escolha Adequada da Estrutura de um Sistema de Controle Gerencial: uma proposta de análise. **REPeC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 1, n. 3, art. 2, p. 21-44, set/dez. 2007.

AGUIAR, A. B.; GUERREIRO, R. Processos de persistência e mudança de sistemas de contabilidade gerencial: uma análise sob o paradigma institucional. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 4, n. 3, p. 06-24, jul./set. 2008.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. 341 fls. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

BURNS, J. The dynamics of accounting change Inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 13(5), 566-596. doi:10.1108/09513570010353710, 2000.

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

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 5. Ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

COVALESKI, M.A.; EVANS III, J.H.; LUFT, J.L.; SHIELDS, M.D. Budgeting Research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. **Journal of Management Accounting Research**, v.15, p. 3-49, 2003.

DUNK, A. S.. The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack. **The Accounting Review**. v. 68, n. 2, p. 400-410, abril, 1993.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B.; REZENDE, A. J. Respostas estratégicas às pressões institucionais e sucesso no atingir metas no orçamento: um estudo em uma empresa multinacional. **O&S**, v. 14, n. 43, Out/Dez, 2007.

FREZATTI, F.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. Desenvolvimento da pesquisa em Contabilidade Gerencial: as restrições da abordagem monoparadigmática de Zimmerman. **Revista Contabilidade e Finanças** [online]. v. 20, n. 49, p. 6-24, 2009.

FROW, N.; MARGINSON, D.; OGDEN, S. “Continuous” budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. **Accounting, Organizations and Society**. v. 35, p. 444-461, 2010.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HANSEN, S. C. OTLEY D. T., VAN DER STEDE, W. A.. Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, p. 95 – 116, 2003.

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

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade gerencial**. 12. Ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, p. 349-410, 2001.

LEITE, R. M.; SILVA, H. F. N.; CHEROBIM, A. P. M. S.; BUFREM, L. S. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. **Revista Contabilidade e Finanças**, USP, São Paulo, v. 19, n. 47, p. 56 - 72 - mai/ago, 2008.

LUNKES, R. J. **Manual do Orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MERCHANT, K. A. The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance. **The Accounting Review**, v. 56, n. 4, p. 813-829, 1981.

O'CONNOR, N. G.. The influence of organizational culture on the usefulness of budget participation by Singaporean-chinese managers. **Accounting, Organizations and Society**. v. 20, n.5, p. 383-403, 1995.

OTLEY, D. Performance management: a framework for management control systems research. **Management Accounting Research**, v.10, n. 4, p. 363-382, 1999.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

REZENDE, J. A.; GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; AGUIAR, A. B. Fatores determinantes no processo de institucionalização de uma metodologia de programação de orçamento implementada em uma unidade do SESC São Paulo. In: Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, XI., 2006. **Anais...** UC: Coimbra, 2006.

ROCHA, W.; GUERREIRO, R. Desenvolvimento de modelo conceitual de sistemas de custos - um enfoque institucional. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP**, v. 4, n. 8, p. 24-24, jan-abr, 2010.

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

SCAPENS, R. W. Understanding management accounting practices: A personal journey. **The British Accounting Review**, v. 38(1), 1-30. doi:10.1016/j.bar.2005.10.002, 2006.

SILVA, C. A. S.; PEREZ JUNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L. M. **Controladoria Estratégica**. 7. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011.

SIMONS, R. The role of management control systems in creating competitive advantage: news perspectives. **Accounting, Organizations and Society**. v. 15, p. 127-143, 1990.

ZIMMERMAN, J. L. Conjectures regarding empirical managerial accounting research. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, p. 411-427, 2001.