

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO
FECAP**

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DIEGO HENRIQUE MOREIRA DOS SANTOS

**FÉ & CONTABILIDADE: ESTUDO SOBRE A INSTITUCIONALIZAÇÃO DO
ORÇAMENTO EM UMA INSTITUIÇÃO RELIGIOSA**

São Paulo

2017

DIEGO HENRIQUE MOREIRA DOS SANTOS

**FÉ & CONTABILIDADE: ESTUDO SOBRE A INSTITUCIONALIZAÇÃO DO
ORÇAMENTO EM UMA INSTITUIÇÃO RELIGIOSA**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Ciências Contábeis do Centro Universitário Álvares Penteado, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Claudio Parisi

São Paulo

2017

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO – FECAP

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO

Prof. Dr. Edison Simoni da Silva
Reitor e Pró-Reitor de Pós-Graduação

Prof. Dr. Ronaldo Frois de Carvalho
Pró-Reitor de Graduação

Prof. Dr. Alexandre Garcia
Diretor da Pós-Graduação Lato Sensu

Prof. Dr. Cláudio Parisi
Coordenador de Mestrado em Ciências Contábeis

Prof. Dr. Heber Pessoa da Silveira
Coordenador do Mestrado Profissional em Administração

FICHA CATALOGRÁFICA

S237f

Santos, Diego Henrique Moreira dos

Fé & contabilidade: estudo sobre a institucionalização do orçamento em uma instituição religiosa/ Diego Henrique Moreira dos Santos. - - São Paulo, 2017.

236 f.

Orientador: Prof. Dr. Claudio Parisi

Dissertação (mestrado) – Centro Universitário Álvares Penteado – Fundação de Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP – Programa de Mestrado em Ciências Contábeis.

1. Contabilidade Gerencial. 2. Igreja - Finanças - Contabilidade. 3. Igreja - Finanças.

CDD 658.1511

Bibliotecária responsável: Iruama de O. da Silva, CRB-8/10268.

DIEGO HENRIQUE MOREIRA DOS SANTOS

**FÉ&CONTABILIDADE: ESTUDO SOBRE A INSTITUCIONALIZAÇÃO DO
ORÇAMENTO EM UMA INSTITUIÇÃO RELIGIOSA**

Dissertação apresentada ao Centro Universitário Álvares Penteado, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

COMISSÃO JULGADORA

Prof. Dr. Paschoal Tadeu Russo
Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

Prof. Dr. Tiago Nascimento Borges Slavov
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

Prof. Dr. Cláudio Parisi
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 14 de Dezembro de 2017.

**A Deus, a quem serei eternamente agradecido
pelo Seu supremo amor e companhia no
alcance deste ideal.**

Agradecimentos

Agradeço primeiramente e acima de tudo a Deus, grande Arquiteto do universo, que com Sua maestria foi capaz de me capacitar, concedendo forças, superação, proteção, cuidados inimagináveis e capacitação física, mental e espiritual para a conclusão deste tão almejado sonho. A orientação e discernimento concedidos foram vitais para que o simples fato de respirar fosse motivo do maior agradecimento que poderia haver nesta dissertação.

Aos meus pais, pelo apoio financeiro, material, emocional e, sobretudo, pelo amor concedido em todos os anos passados no mestrado, sendo bases sólidas de minha formação e crescimento em todos os aspectos de minha existência. Mesmo sem terem tido as oportunidades que puderam me conceder, foram grandes em todos os momentos e, nesta Terra, a quem eu mais prestaria agradecimentos, e ainda assim não seria suficiente.

À minha namorada Renata, que mesmo entrando em minha vida no meio deste processo, foi singular no apoio e dedicação de tempo ao meu lado para que este sonho se tornasse realidade. Seu discernimento e sabedoria vão muito além dos aspectos acadêmicos, sendo muito mais do que uma companheira neste processo e nos que ainda sobrevirão.

Ao meu orientador prof. Dr. Cláudio Parisi, que durante estes anos do mestrado foi um exemplo a ser seguido pelo convívio, ensinamentos e orientação prestada. A alavancagem desta pesquisa veio de sua experiência e visão acadêmica bastante acurada. O incentivo e a confirmação dos pontos chave da pesquisa foram cruciais para que este objetivo fosse alcançado. Aqui também menciono todos os professores do mestrado, que com capacidade ímpar foram essenciais em minha formação acadêmica e profissional.

Ao grande amigo Sérgio Lutzer, que por muito tempo me recebeu de forma muito hospitaleira em sua casa, durante os meus estudos. Este agradecimento é extensivo aos meus colegas de mestrado, que foram verdadeiros companheiros, ajudando no que foi necessário.

À instituição de ensino que é um dos pilares desta pesquisa, e muito além disso, um dos pilares da minha formação, profissão e vida. Agradeço imensamente, pois através dela, esta pesquisa se tornou possível. O tempo concedido, os recursos financeiros empregados e as informações disponibilizadas serão sempre motivo do meu muito obrigado. Em especial, agradeço aos diretores, especialmente aos Srs(as). Helder Jorge, Walter Batista, Rosângela Marques, Waggnor Kettle e Afonso Cardoso, que de forma singular muito me ajudaram e não poderiam deixar de ser mencionados.

À minha comunidade religiosa, que com apoio e orações ofereceram suporte neste árduo processo.

De todos os lados somos pressionados, mas não
desanimados; ficamos perplexos, mas não
desesperados; somos perseguidos, mas não
abandonados; abatidos, mas não destruídos
[...] para que a vida de Jesus também seja
revelada em nosso corpo.

II Coríntios 4: 8-10

Resumo

Santos, D. H. M. dos. (2019). Fé & contabilidade: Estudo sobre a institucionalização do orçamento em uma instituição religiosa (Dissertação de Mestrado). Centro Universitário Álvares Penteadó, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteadó, São Paulo, SP, Brasil.

Organizações de prestação de serviços sociais têm ganho destaque na sociedade, pois a quantidade dessas organizações aumentou significativamente nos últimos anos. Dentro deste escopo, em constante crescimento, estão as instituições religiosas, mantenedoras de organizações educacionais multinacionais, e isso reflete a necessidade de práticas adequadas de gestão. O orçamento é uma ferramenta gerencial que auxilia os gestores no planejamento e acompanhamento das atividades da empresa em determinado período, e que pode gerar resultados satisfatórios se adequadamente utilizado, inclusive no terceiro setor. Visto isso, esta pesquisa tem como objetivo propor um modelo de avaliação do estágio de institucionalização do orçamento para as instituições religiosas. Para tanto, à luz da Teoria Institucional, especialmente de sua vertente Nova Sociologia Institucional (NIS), realizou-se uma pesquisa qualitativa, de estudo de caso único sendo realizado em uma Instituição de Ensino Superior (IES) pertencente ao terceiro setor, de caráter religioso. O modelo de avaliação institucional de Tolbert & Zucker (1999) foi aliado ao estudo das contradições institucionais de Seo e Creed (2002) e Wanderley e Soeiro (2016) para melhor compreensão do sucesso ou não da institucionalização do artefato. Os métodos de coleta de dados foram a análise documental, entrevistas com os gestores responsáveis por todas as etapas que envolvem o orçamento e questionários para os gerentes de departamentos. Os resultados apresentaram que a dimensão institucional processual apresenta aspectos fundamentais a serem melhorados, como o exercício das múltiplas funções do orçamento; os usuários do orçamento são heterogêneos, característica que favorece a institucionalização; a teorização, a variância na implementação e a taxa de fracasso foram identificadas como baixas, o que também favorece a institucionalização total do artefato, embora muitas deficiências tenham sido encontradas. As análises apontaram aspectos cerimoniais na utilização do orçamento, a sua baixa difusão e a existência de forte isomorfismo coercitivo, devido a controladora determinar o uso do orçamento a todas as controladas através do REA. Dada a percepção de um baixo nível de contradições institucionais pode-se considerar que a institucionalização do uso do orçamento se deu por legitimidade, mas que analisada segundo os três pilares institucionais de Scott (2001), percebe-se uma limitação no modelo de Seo e Creed (2002), pois pelo pilar Cultural-Cognitivo a institucionalização foi malsucedida, mas pelos pilares Regulatório e Normativo houve institucionalização do artefato, o que indica que a institucionalização do orçamento foi parcialmente bem-sucedida.

Palavras-chave: Teoria Institucional. Nova Sociologia Institucional. Orçamento. Contradições Institucionais.

Abstract

Santos, D. H. M. dos. (2019). Fé & contabilidade: Estudo sobre a institucionalização do orçamento em uma instituição religiosa (Dissertação de Mestrado). Centro Universitário Álvares Penteado, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, SP, Brasil.

Organizations providing social services have gained prominence in society, because the amount continues to increase significantly in recent years. Within this ever-growing scope are religious institutions, maintainers of multinational educational organizations, and this reflects the need for appropriate management practices. The budget is a management tool that assists the managers in the planning and monitoring of the activities in each period and may generate satisfactory results if properly used, including in the third sector. In this way, this research aims to propose a model of evaluation of the institutionalization stage of the budget for religious institutions. Therefore, in the light of the Institutional Theory, especially of its strand New Institutional Sociology (NIS), a qualitative research was carried out with a single case study in a confessional university belonging to the third sector. The institutional evaluation model of Tolbert & Zucker (1999) was combined with the study of the institutional contradictions of Seo & Creed (2002) and Wanderley and Soeiro (2016) for a better understanding of the success or failure of the institutionalization of the artefact. The methods of data collection were documental analysis, interviews with the managers responsible for every stage involving the budget and questionnaires for managers of departments. The results showed that the procedural institutional dimension presents fundamental aspects to be improved, such as the exercise of the multiple functions of the budget; Users of the budget are heterogeneous, a feature that favors institutionalization; the theorizing, the variance of implementation and a rate of failure was identified as low, in addition to promoting a total institutionalization of artefact, however a lot of disabilities had been encountered. The analyzes pointed out ceremonial aspects of the budget, its low diffusion and the existence of strong coercive isomorphism, due to the controller company determine the use of the budget to all controlled companies through REA. Given the perception of a low level of institutional contradictions, it can be considered that the institutionalization of the use of the budget was by legitimacy, but that analyzed according to the three institutional pillars of Scott (2001), a limitation in the model of Seo and Creed (2002), because by the Cultural-Cognitive pillar the institutionalization was unsuccessful, but by the Regulatory and Normative pillars there was institutionalization of the artifact, which indicates the institutionalization of the budget was partially successful.

Keywords: Institutional Theory. New Institutional Sociology. Budget. Institutional Contradictions.

Lista de Figuras

Figura 1 - Análise das variações orçamentárias.	39
Figura 2 - Processos Relativos a Institucionalização	48
Figura 3 - Contradições institucionais e os agentes potenciais de mudança emergentes.	52
Figura 4 - Desenho operacional de pesquisa	77
Figura 5 - Diagrama representativo da estrutura metodológica usada no estudo de caso	79
Figura 6 - Modelo teórico de mudanças bem e malsucedidas	80
Figura 7 - Modelo de avaliação da institucionalização do orçamento	82
Figura 8 - Apresentação do questionário.	96
Figura 9 - Definição do perfil do respondente.	97
Figura 10 - Modelo de avaliação da institucionalização do orçamento aplicado à instituição em estudo	211

Lista de Tabelas

Tabela 1 - A PCG mais utilizada na percepção do respondente	34
Tabela 2 - Tipos de orçamento apresentados e suas principais características.....	41
Tabela 3 - Resumo das características e consequências dos processos de institucionalização.....	47
Tabela 4 - Aspectos de pesquisas sobre orçamento na abordagem sociológica	57
Tabela 5 - Os três pilares das instituições.....	61
Tabela 6 - Tipos de pesquisa qualitativa adotadas e suas finalidades	73
Tabela 7 - Métodos e fontes de dados para definição do estágio de institucionalização no constructo de pesquisa	83
Tabela 8 - Tipos de documentos disponibilizados para análise.....	85
Tabela 9 - Propósitos da pesquisa documental segundo as dimensões dos estágios de institucionalização	86
Tabela 10 - Questões condutoras das entrevistas semiestruturadas conforme as dimensões dos estágios de institucionalização	89
Tabela 11 - Questões condutoras das entrevistas semiestruturadas para as contradições institucionais e a práxis humana	91
Tabela 12 - Lista de questões e assertivas para verificação da concordância do orçamento em estudo em relação com a teoria sobre o orçamento.....	100
Tabela 13 - Lista de assertivas para identificação do estágio de institucionalização nas dimensões do ímpeto para a difusão e atividade de teorização	103
Tabela 14 - Informações contábeis relativas à organização estudada (valores expressos em milhões de reais)	109
Tabela 15 - Relação dos tipos de evidências institucionais com as fontes de evidência documental.....	111
Tabela 16 - Modelo base de orçamento percentual das instituições mantidas pela Igreja tendo como base a Receita Principal (100%).....	114
Tabela 17 - Modelo de orçamento realizado x orçado das contas de Despesas com Pessoal	127
Tabela 18 - Evidências obtidas nas entrevistas, por entrevistado, sobre a dimensão institucional de processos.....	141
Tabela 19 - Evidências obtidas nas entrevistas, por entrevistado, sobre a dimensão institucional características dos adotantes	149

Tabela 20 - Evidências obtidas nas entrevistas, por entrevistado, sobre a dimensão institucional ímpeto para difusão.....	151
Tabela 21 - Evidências obtidas nas entrevistas, por entrevistado, sobre a dimensão institucional atividade de teorização.....	154
Tabela 22 - Evidências obtidas nas entrevistas, por entrevistado, sobre a dimensão institucional variância na implementação.....	156
Tabela 23 - Evidências obtidas nas entrevistas, por entrevistado, sobre a dimensão institucional taxa de fracasso estrutural.....	158
Tabela 24 - Evidências obtidas nas entrevistas, por entrevistado, sobre as contradições institucionais	162
Tabela 25 - Assertivas referentes a concordância dos respondentes em relação a sua participação e envolvimento nos procedimentos que envolvem o orçamento.....	171
Tabela 26 - Assertivas referentes as características e motivações que afetam a utilização do orçamento na instituição.....	175
Tabela 27 - Assertivas referentes aos atributos do modelo de gestão que sustentam o uso do orçamento na instituição.....	176
Tabela 28 - Assertivas referentes a integração entre o processo de gestão e o orçamento.....	178
Tabela 29 - Assertivas referentes as funcionalidades do orçamento no suporte ao processo de gestão	183
Tabela 30 - Classificação das assertivas da dimensão processual segundo o percentual encontrado e seu respectivo estágio de institucionalização.....	188
Tabela 31 - Classificação dos respondentes de acordo com a função exercida na organização	190
Tabela 32 - Classificação dos respondentes de acordo com a formação acadêmica	191
Tabela 33 - Classificação dos respondentes de acordo com a área de formação acadêmica	192
Tabela 34 - Classificação dos respondentes de acordo com a área de atuação na instituição	192
Tabela 35 - Classificação dos respondentes de acordo com o tempo de permanência na instituição	193
Tabela 36 - Percepção dos respondentes de acordo com a dimensão institucional Ímpeto para Difusão e Atividade de Teorização.....	198

Tabela 37 - Classificação das dimensões institucionais segundo cada fonte de evidência utilizada na pesquisa	205
Tabela 38 - Principais achados obtidos por fonte de evidência utilizada.....	209

Lista de Siglas e Abreviaturas

ABC	<i>Activity Based Costing</i>
APA	<i>American Psychological Association</i>
Assist.	Entidade assistencial mantida pela organização mantenedora
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CEMPRE	Cadastro Central de Empresas
COMDIC	Comissão Diretiva de Campo
ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i>
ESFL	Entidades Sem Fins Lucrativos
FASFIL	Fundações Privadas e Associações Sem Fins Lucrativos
FECAP	Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IGP-M	Índice Geral de Preços de Mercado
MEC	Ministério da Educação e Cultura
NIE	<i>New Institutional Economics</i>
NIS	<i>New Institutional Sociology</i>
OIE	<i>Old Institutional Economics</i>
PCG	Prática de Contabilidade Gerencial
REA	Regulamento Eclesiástico Administrativo
TI	Tecnologia da Informação
WWF	<i>World Wildlife Fund</i>

Sumário

1	Introdução	16
1.1	Contextualização	16
1.2	Questão de pesquisa	21
1.3	Objetivo geral da pesquisa	22
1.4	Objetivos específicos da pesquisa	22
1.5	Justificativa de pesquisa	22
1.6	Contribuições da pesquisa	24
1.7	Delimitações do estudo	24
1.8	Linha de pesquisa	25
1.9	Estrutura do trabalho	25
2	Fundamentação Teórica	27
2.1	Orçamento	27
2.1.1	<i>Tipos de orçamento</i>	37
2.2	Teoria Institucional	42
2.2.1	<i>New Institutional Sociology - NIS</i>	42
2.2.2	<i>Processo de institucionalização</i>	47
2.2.3	<i>Estudo das contradições institucionais</i>	51
2.2.4	<i>Visão crítica à nova sociologia institucional (NIS) e o processo de institucionalização</i>	53
2.3	Estudos anteriores	54
2.3.1	<i>Contabilidade Gerencial nas instituições religiosas</i>	54
2.3.2	<i>Orçamento, artefatos gerenciais e organizações religiosas</i>	56
2.3.3	<i>Orçamento e entidades religiosas</i>	59
2.3.4	<i>Institucionalização e contradições institucionais</i>	60
3	Metodologia	63
3.1	Campo de estudo	63
3.2	Escolha do método de pesquisa	63
3.3	Estudo de caso	65
3.4	Protocolo para o estudo de caso	66
3.4.1	<i>Visão geral do projeto de estudo de caso</i>	66
3.4.2	<i>Procedimentos adotados em campo</i>	68
3.4.3	<i>Questões do estudo de caso</i>	69

3.4.4 Guia para relatório de estudo de caso.....	71
3.5 Estratégia de pesquisa	72
3.5.1 Revisão da literatura.....	72
3.5.2 Coleta de dados	72
3.5.3 Estruturação da pesquisa de campo	74
3.6 Modelos, teoria e modelização	74
3.7 Desenho operacional de pesquisa	75
3.7.1 O constructo de pesquisa.....	78
3.8 Fontes de evidência.....	83
3.8.1 Análise Documental	85
3.8.2 Entrevistas Semiestruturadas.....	87
3.8.2.1 Análise dos dados das entrevistas	91
3.8.3 Questionários.....	93
3.8.3.1 Apresentação do questionário	95
3.8.3.2 Questionário para definição do perfil do respondente	96
3.8.3.3 Questionário para definição da dimensão de processos.....	98
3.8.3.4 Questionário para definição das dimensões de ímpeto para difusão e atividade de teorização	103
3.8.3.5 Análise dos dados do questionário.....	104
3.9 Apresentação dos resultados da pesquisa em campo	104
3.10 Consideração do contexto para a compreensão das evidências obtidas.....	105
3.11 Limitações do método.....	106
4 Análise e Apresentação Dos Dados	107
4.1 A empresa objeto de estudo	107
4.2 Análise documental	109
4.2.1 Análise documental segundo a dimensão institucional de processos.....	113
4.2.2 Análise documental segundo a dimensão institucional Característica dos Adotantes.....	131
4.2.3 Análise documental segundo as dimensões institucionais ímpeto para difusão e atividade de teorização.....	132
4.2.4 Análise documental segundo as dimensões institucionais variância na implementação e taxa de fracasso estrutural.....	134
4.2.5 Análise documental segundo as dimensões institucionais – Considerações finais ...	136
4.3 Análise das entrevistas	137

<i>4.3.1 Análise das entrevistas segundo a dimensão institucional de processos.....</i>	<i>137</i>
<i>4.3.2 Análise das entrevistas segundo a dimensão institucional Característica dos Adotantes.....</i>	<i>147</i>
<i>4.3.3 Análise das entrevistas segundo a dimensão institucional Ímpeto para Difusão</i>	<i>150</i>
<i>4.3.4 Análise das entrevistas segundo a dimensão institucional Atividade de Teorização. 152</i>	
<i>4.3.5 Análise das entrevistas segundo a dimensão institucional Variância na Implementação</i>	<i>155</i>
<i>4.3.6 Análise das entrevistas segundo a dimensão institucional Taxa de Fracasso Estrutural</i>	<i>157</i>
<i>4.3.7 Análise das entrevistas com enfoque nas contradições institucionais</i>	<i>159</i>
<i>4.3.8 Análise das entrevistas segundo as dimensões institucionais – Considerações finais.....</i>	<i>168</i>
4.4 Análise dos questionários	169
<i>4.4.1 Análise do questionário segundo a dimensão processual.....</i>	<i>170</i>
<i>4.4.1.1 Análise do questionário segundo a participação orçamentária</i>	<i>170</i>
<i>4.4.1.2 Análise do questionário segundo os atributos do modelo de gestão e orçamento</i>	<i>175</i>
<i>4.4.1.3 Análise do questionário segundo a dimensão processual – considerações finais</i>	<i>187</i>
<i>4.4.2 Análise do questionário segundo a dimensão Característica dos Adotantes</i>	<i>190</i>
<i>4.4.3 Análise do questionário segundo as dimensões Ímpeto para Difusão e Atividade de Teorização.....</i>	<i>195</i>
<i>4.4.4 Análise dos questionários segundo as dimensões institucionais – Considerações finais.....</i>	<i>201</i>
<i>4.5 Identificação do estágio de institucionalização do orçamento na instituição em estudo</i>	<i>203</i>
5 Considerações Finais	212
Referências	218
Apêndice A – Questionário	228

1 Introdução

1.1 Contextualização

As organizações sem fins lucrativos estão inseridas em cenários de constantes mudanças. Cada vez mais é necessário que estas se adaptem à instabilidade econômica, e para tanto se valham do uso de ferramentas que possibilitem não só a sua continuidade, mas também o seu crescimento. Modelos de gestão são exemplos de ferramentas que orientam a forma de gerir a empresa e proporciona demanda por soluções gerenciais, principalmente quando se trata de artefatos gerenciais de planejamento e controle. Além disso, um modelo de gestão também viabiliza a adaptação da empresa frente as alterações de ambiente. Daí surgem as condições necessárias para ocorrer o estudo da institucionalização de artefatos gerenciais, que dentre eles, está o orçamento, objeto de estudo deste trabalho (Parisi, 2011; Reginato, 2010).

Para Parisi (2011), as organizações são entidades que existem para atender continuamente as necessidades de uma sociedade. As organizações são classificadas em primeiro, segundo ou terceiro setores. O primeiro setor abrange a área pública, onde se encaixam as empresas do poder estatal. O segundo setor engloba as empresas privadas, que tem como objetivo a geração de lucro. Já o terceiro setor não visa a geração de lucros, mas objetiva atender demandas da sociedade geradas pela falta atividade do setor público.

Uma ramificação relevante do Terceiro Setor é a organização religiosa. Segundo Rixon, Rois e Faseruk (2014), há três principais temas relacionados a pesquisas contábeis em organizações religiosas. O primeiro deles explora a inadequação de práticas contábeis, controle interno falho e falta de experiência no gerenciamento financeiro de igrejas (Edwards, 1990; Ellis, 1974; Keister, 1974; Leather & Sanders, 1972; Rowe & Giroux, 1986; Zietlow, 1988). O segundo principal tema em organizações religiosas são as boas práticas contábeis em contraste com as inadequadas (Hardy & Ballis, 2005; Jacobs, 2005; Stock, 1995). E por fim, a terceira principal área de pesquisa é o estudo da diferença entre espiritual/não-espiritual e secular/não-secular como uma dicotomia existente no estudo dos sistemas contábeis de igrejas (Arndt & McCabe, 1986; Booth, 1993; Boyce 1984; Irvine, 2005).

Para esta pesquisa, o tema a ser mais explorado é a adequação de boas práticas contábeis, sua institucionalização (Tolbert & Zucker, 1999) e as contradições institucionais existentes (Seo & Creed, 2002; Wanderley & Soeiro, 2016), visto que há uma contradição evidente entre a missão de uma instituição de caráter confessional, que visa questões espirituais, e os propósitos gerenciais, que visam a maximização dos resultados.

Para que haja administração eficaz, controle contábil e administração financeira, artefatos gerenciais são peças fundamentais; dentre estes, o orçamento merece destaque. Segundo Russo (2015), a Prática de Contabilidade Gerencial (PCG) mais utilizada pelas empresas de grande porte situadas no Brasil é o orçamento. O orçamento é utilizado por 29,4% dos respondentes de sua pesquisa, enquanto a Análise das Variações Orçamentárias é utilizada por 26,5%. De forma integrada, o orçamento empresarial se demonstrou o artefato gerencial mais utilizado por 55,9% dos respondentes. Assim, é possível identificar o orçamento como artefato de contabilidade gerencial dominante no controle de gestão (Russo, 2015; Ostergren & Stensaker, 2011) e até um pilar central para grande parte das organizações (Otley, 1999).

Para Imeton (2008), o orçamento é relevante instrumento gerencial, isso porque o comprometimento em sua elaboração e execução conduz cada atividade organizacional a ser realizada minuciosamente pelos gerentes, o que resulta em acompanhamento e controle das operações empresariais, provendo informações relevantes e úteis sobre a previsão das despesas e receitas relacionadas ao planejamento dos processos organizacionais.

Covaleski, Evans, Luft e Shields (2006) buscam melhor delimitar a grande gama de pesquisas em orçamento. Este artefato é um dos mais extensivamente pesquisado em contabilidade gerencial e em outras áreas de conhecimento (Luft & Shields, 2006). Muitas ciências sociais têm pesquisado o orçamento, gerando várias correntes de pesquisa, que causam isolamento entre si. A maioria das pesquisas são feitas em economia, psicologia e sociologia, sendo estas três ciências as utilizadas por Covaleski et al. (2006) para a definição das perspectivas teóricas. Em relação a perspectiva sociológica, destaca-se a Teoria Institucional, que possui uma vertente específica para pesquisas nesta ramificação.

A vertente sociológica da TI estuda muitas organizações do terceiro setor, que passam pelo dilema do foco no resultado financeiro *versus* foco na satisfação. Muitas vezes o atendimento dos *stakeholders* e o cumprimento da missão afetam diretamente o resultado financeiro. Além disso, podem haver atores não focados na gestão da organização. Diante disso, a Teoria Institucional permite verificar arranjos, forças e motivações organizacionais, o que se faz essencial para que os interesses de tais organizações sejam alinhados aos seus propósitos, e se possível identificar fatores que ofereçam maior equilíbrio ao processo de gestão e ao cumprimento da missão.

A Teoria Institucional é base para muitos estudos no campo dos artefatos da Contabilidade Gerencial, como por exemplo, as metodologias gerenciais custeio ABC e *Balanced Scorecard* (BSC) (Ittner, Langer, & Meyer, 2003). Esta teoria possui três principais enfoques (Velha Economia Institucional, Nova Economia Institucional e Nova Sociologia

Institucional) encontrados na literatura contábil, mas neste estudo será utilizada somente a abordagem Nova Sociologia Institucional (New Institutional Sociology – NIS). As abordagens da Teoria Institucional são utilizadas no estudo de artefatos gerenciais e naqueles que verificam o grau de institucionalização, estabilidade e mudança dos sistemas inseridos no contexto da Contabilidade Gerencial. No caso da Nova Sociologia Institucional (NIS), foco deste estudo, sua utilização se dá para o estudo de macroinstituições, com a análise das relações existentes entre as organizações e normas sociais geralmente aceitas, além do alcance de níveis de eficiência produtiva. (Guerreiro, 2006).

Cunha, Martins, Neto e Ribeiro (2015) focam apenas entidades religiosas ao estudarem os artefatos gerenciais utilizados no processo de gestão. Ao estudarem três instituições religiosas do Triângulo Mineiro, constatou-se que o orçamento foi o artefato gerencial mais utilizado, estando presente em todas as instituições pesquisadas. Além disso, o uso de softwares gerenciais não foi identificado como útil nas organizações pesquisadas, pois são de alto custo e não fornecem informações relevantes, segundo os pesquisados. Embora as organizações objeto desta pesquisa entendam o uso de softwares dessa forma, a organização estudada nesta pesquisa faz uso de software para sua gestão, devido ao seu porte, contendo um departamento de TI para manutenção deste e de outros softwares necessários para a execução dos trabalhos. Mais uma vez, constata-se que organizações do terceiro setor, especificamente religiosas, necessitam e se utilizam de artefatos gerenciais que apoiam o processo de planejamento e gestão de seus recursos.

Morgan e Benedicto (2009) encontraram maior utilização da controladoria em entidades do terceiro setor da região metropolitana de Campinas. 65% das 20 empresas que responderam ao questionário de pesquisa informaram se utilizar do planejamento estratégico e 60% elaboram o orçamento e realizam o devido acompanhamento, com ações corretivas, sendo o artefato não somente um artefato cerimonial, mas sendo uma importante ferramenta no processo de gestão de tais entidades.

Macinati (2010) realiza uma pesquisa analisando as percepções de médicos de hospitais públicos italianos sobre o orçamento e sua capacidade de influenciar práticas clínicas. A partir do quadro conceitual da teoria institucional proposto por Burns e Scapens (2000), fatores organizacionais internos e externos são estudados (DiMaggio & Powell, 1983). A nova sociologia institucional (NIS) é a vertente institucional utilizada, considerando os fatores de legitimidade e dissociação. O fato de que o orçamento pode ser meramente um artefato cerimonialmente implementado não está excluído da pesquisa.

O fator motriz da pesquisa é uma reforma no gerenciamento público, que poderia encontrar resistência nos valores individuais dos membros da organização. Os resultados confirmaram que a introdução do orçamento a partir de uma reforma imposta à área da saúde foi um processo cerimonial; no entanto, em um dos dois hospitais pesquisados, regras e rotinas orçamentárias foram institucionalizadas. Segundo Macinati (2010), alinhar as instituições existentes com os objetivos organizacionais é a única forma efetiva de se implementar reformas.

Alinhado aos resultados de Macinati (2010), Gonçalves, Albuquerque, Lima e Martins (2010) apontam para um uso cerimonial do orçamento em OSCIP (Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público) do semiárido paraibano. Embora os resultados apontam que a maioria dos respondentes reconhecem que o orçamento traz melhorias ao processo de gestão, o artefato é utilizado apenas para prever os gastos, não havendo utilização para captação de recursos financeiros e no processo de gestão das organizações.

França, Ornelas e França (2008) realizaram uma pesquisa numa sede administrativa da igreja Batista em João Pessoa – PB, cujo objetivo foi investigar o uso de sistemas de controle nas entidades religiosas. A partir de uma pesquisa de campo com questionários submetidos aos gestores (pastores) das comunidades eclesiais. Os dados apresentam que 76,2% dos respondentes afirmam que possuem uma forma, ainda que simplificada, de planejamento de receitas e despesas, ou seja, um orçamento anual sistemático. A maioria dos respondentes afirma tomar medidas corretivas quando há discrepâncias nos resultados orçamentários.

A utilização de instrumentos gerenciais em entidades do terceiro setor, ainda que seja uma necessidade, pode ser precária por diversos aspectos. Mário, Alves, Carmo, Silva e Jupetipe (2013) realizaram um com 41 instituições e respondentes de ONG's do estado de Minas Gerais, onde constataram que a dificuldade de captação de recursos e formação acadêmica dos gestores gera dificuldades que limitam o uso de ferramentas gerenciais, como o planejamento estratégico e adequados sistemas de custeio. Assim, tais entidades ficam à mercê da “sorte” e de fatores externos, sendo deficitárias em ferramentas que poderiam otimizar a utilização de recursos, como as gerenciais.

Em se tratando de organizações religiosas, estas podem possuir algum tipo de controle gerencial em seu nível administrativo, mas em igrejas locais isso pode ser bem mais difícil. Diante dessa situação, Portulhak (2015) realizou uma pesquisa-ação em uma igreja Católica de Rito Bizantino-Ucraniano com o propósito de desenvolver um sistema de planejamento e controle orçamentário para melhor gestão da comunidade eclesial. Com base em pesquisas de receitas e despesas de anos anteriores, um modelo foi proposto, que após aplicado no gerenciamento da igreja, foi capaz de fornecer informações tempestivas no que tange aos

compromissos com os fornecedores e com a comunidade, ajustando as ações necessárias ao bom andamento da comunidade. Consoante a Booth (1993), práticas de contabilidade exercem papel fundamental na manutenção do empreendimento sacro, havendo zelo pela continuidade e sobrevivência de uma organização, neste caso, religiosa.

Diante do exposto, o estudo do processo de institucionalização do orçamento de uma organização religiosa à luz da Teoria Institucional – Nova Sociologia Institucional (NIS) – preenche uma lacuna, pois é um segmento que possui características específicas, como por exemplo, a utilização de seus recursos com o único propósito do cumprimento de sua missão, não objetivando lucros e ganhos pessoais para seus administradores, onde a teoria institucional ainda não foi testada de tal forma. Alguns estudos que envolveram a teoria institucional e contabilidade gerencial estão a seguir, considerando que a revisão teórica também aborda estes temas.

Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008) testaram a aplicabilidade do modelo de Burns e Scapens (2000) na avaliação de um processo de institucionalização de mudança na contabilidade gerencial no Banco do Brasil. Embora Burns e Scapens (2000) tratem seu modelo apenas como uma estrutura conceitual, o estudo aponta que o modelo proposto facilita análises operacionais do processo de institucionalização. A mudança proposta no Banco do Brasil foi identificada dentro dos quatro processos do modelo, que são: codificação, incorporação, reprodução e, por fim, institucionalização. Sendo assim, o processo de mudança de contabilidade gerencial neste estudo de caso foi considerado eficaz.

Arruda (2012) realizou um estudo comparativo unidades da mesma organização do terceiro setor (WWF – *World Wildlife Fund*) situadas no Brasil e na Itália, sob a luz da teoria institucional. O principal objetivo foi encontrar similaridades e diferenças nos artefatos de contabilidade gerencial utilizados nas duas organizações. O orçamento foi a ferramenta gerencial utilizada por ambas as organizações, embora na Itália seu uso foi tido como cerimonial, enquanto no Brasil ele procura trazer informações gerenciais relevantes.

Carneiro, Panhoca, Sampaio e Pacheco (2014) realizaram uma pesquisa em empreendimentos da Economia Social e Solidária. Com abordagem institucional, ainda que sem especificar uma das três principais vertentes (Nova Sociologia Institucional, Velha Economia Institucional e Nova Economia Institucional), os autores realizam uma pesquisa de observação participante, onde constataram que mercados institucionais estabelecidos por programas governamentais e políticas públicas exercem importante papel coercitivo na questão institucional dos empreendimentos estudados.

As pesquisas mostram que estudos envolvendo artefatos gerenciais em instituições do terceiro setor podem trazer resultados significativos para a utilização das melhores práticas gerenciais, principalmente quando analisadas segundo vertentes institucionais (Russo & Guerreiro, 2017).

1.2 Questão de pesquisa

Em sua comparação das três principais ciências que estudam o orçamento, Covaleski et al. (2006) fazem uma separação entre os principais itens pesquisados em cada uma das três vertentes analisadas: economia, psicologia e sociologia.

A perspectiva sociológica da pesquisa em orçamento direciona explicitamente a tensão existente em alinhar os comportamentos e objetivos individuais aos objetivos organizacionais, bem como o papel dos indivíduos em formular os objetivos organizacionais através do processo orçamentário (Covaleski et al., 2006). Segundo os autores, a teoria institucional aborda explicitamente os papéis simbólicos das ferramentas de tomada de decisão racional nas organizações, tais como o orçamento, e a maneira em que estes simbolismos promovem poder e os interesses próprios no processo de tomada de decisão. Por causa desta preocupação compartilhada por poder e processos na tomada de decisão organizacional, os estudos que envolvem a teoria institucional são classificados como ‘modelos de processo organizacional’.

O processo de institucionalização, no caso desta pesquisa, se dá sob a ótica da formação das instituições, considerando o artefato gerencial orçamento como a instituição estudada, ressaltando que as lógicas institucionais podem ser diferentes entre si e, muitas vezes, difíceis de mensuração (Jones & Reay, 2016).

Nesse contexto, dada a necessidade da utilização de práticas de contabilidade gerencial e do conhecimento dos ‘modelos de processo’ utilizados pelas organizações em geral, esta pesquisa busca responder ao seguinte questionamento: Como avaliar a institucionalização do orçamento nas instituições religiosas?

A partir da Teoria Institucional, especificamente em sua vertente NIS, deve haver a possibilidade de avaliar o processo de institucionalização do orçamento. Sendo assim, esta pesquisa parte do pressuposto que será possível avaliar o nível de institucionalização do orçamento na entidade objeto de estudo.

1.3 Objetivo geral da pesquisa

Para a execução e desenvolvimento da pesquisa, faz-se necessários objetivos, tanto gerais quanto específicos. Fundamentado na Teoria Institucional, especialmente na NIS, a existência de um conjunto de elementos, estruturado na forma de modelo, possibilita a avaliação do processo de institucionalização do orçamento como ferramenta gerencial. Considerando esses pressupostos, define-se como objetivo geral desta pesquisa:

- Propor um modelo de avaliação da institucionalização do orçamento em instituições religiosas.

1.4 Objetivos específicos da pesquisa

Para o alcance do objetivo geral, torna-se necessária a elaboração de objetivos específicos. Este trabalho conta com os seguintes objetivos específicos:

- a) Buscar, dentro da vertente sociológica da teoria institucional (NIS), abordagens orientadas que possibilitem a identificação da institucionalização de artefatos gerenciais;
- b) Verificar como as contradições institucionais afetam a institucionalização do orçamento na organização;
- c) Conhecer a percepção dos gestores e gerentes de departamento usuários do orçamento a respeito de seu gerenciamento;
- d) Identificar o grau de institucionalização do orçamento com a aplicação do modelo proposto.

1.5 Justificativa de pesquisa

A teoria institucional demanda alguns fatores para que haja sucesso em sua utilização. a) estudos empíricos envolvendo a teoria institucional em organizações são complexos; b) os elementos institucionais escolhidos, c) uma organização onde se pretende testar o modelo através de pesquisa empírica. Todas estas questões devem ser consideradas para que a teoria seja devidamente utilizada (Tolbert & Zucker, 1999).

Conforme já mencionado e reforçado ao longo da pesquisa, o artefato gerencial orçamento foi escolhido por sua relevância no contexto organizacional, além da amplitude de sua utilização por parte das empresas, sendo o artefato mais utilizado pelas empresas de grande porte (Russo, 2015). O orçamento é tema de estudo de vários pesquisadores, os quais serão mencionados na fundamentação teórica, onde se aborda mais pormenorizadamente o artefato gerencial em estudo, e obviamente não esgota o tema, porém algumas abordagens e pesquisas

merecem destaque, como as de Welsch (1957, 1980), Anthony e Young (1999), Anthony e Govindarajan (2001), Horngren (2004), Parisi (2011) e Russo (2015). Vale notar que há diferenças na classificação do orçamento, não havendo unanimidade sobre sua definição e nem mesmo sobre sua efetividade (Hope & Fraser, 2003), mas sua relevância é inquestionável por ser uma ferramenta gerencial que, mesmo não complexa e criada há muitos anos, ainda é bastante utilizada por empresas de diversos segmentos e portes. (Russo, 2015).

A instituição religiosa objeto deste estudo foi escolhida por utilizar o orçamento como instrumento de gestão e por pertencer ao terceiro setor, uma área onde há campo para a realização de pesquisas relacionadas a artefatos gerenciais. A mantenedora da instituição religiosa estudada possui diversos ramos de atuação (Hospital, Clínica, Educação Infantil e Educação Superior), sendo que o segmento Educação Superior foi objeto de análise. Assim sendo, por se tratar de uma Instituição de Ensino Superior Confessional cuja mantenedora é uma instituição religiosa, a organização pesquisada é imbuída de peculiaridades em seus processos e complexidade em alguns de seus procedimentos.

A conexão de tais elementos se apresenta como um campo onde há espaço para a realização de estudos de ferramentas gerenciais, como o orçamento, com base na teoria institucional, que é a proposta deste trabalho (Tolbert & Zucker, 1999).

Outros fatores são listados como justificativas para a realização desta pesquisa, como segue:

a) O aumento nas pesquisas relacionadas aos dois principais pilares deste estudo, a teoria institucional e o orçamento. Muitos estudos foram feitos com cada um destes temas e também com ambos juntos, no entanto, não foram identificados estudos investigando a institucionalização do orçamento em uma instituição religiosa, cujos valores organizacionais podem apresentar diferenças às organizações empresariais.

b) institucional, mais especificamente sob sua vertente Nova Sociologia Institucional (NIS), em uma empresa que há muito se utiliza desta ferramenta em seu processo de gestão, mas que pode se beneficiar ainda mais dos recursos proporcionados pelo artefato ao reconhecer seu estágio de institucionalização (Tolbert & Zucker, 1999).

1.6 Contribuições da pesquisa

O presente estudo contribuirá para a gama de pesquisas existentes na avaliação da institucionalização de práticas gerenciais, especificamente o orçamento. Pretende-se contribuir:

- a) Com a elaboração de um modelo com base na Teoria Institucional, especificamente na NIS que possibilite avaliar a institucionalização do orçamento;
- b) Com o melhor entendimento de práticas de Contabilidade Gerencial para as organizações religiosas;
- c) Para a generalização teórica dos resultados deste estudo para outras pesquisas em outros tipos de organizações, bem como para outras ferramentas gerenciais;
- d) Com a melhor compreensão de como o uso de ferramentas da Contabilidade Gerencial, especificamente o orçamento, pode apoiar o planejamento e controle das organizações;
- e) Com empresas do Terceiro Setor, que serão capazes de analisar, com a generalização teórica, as correlações existentes entre elementos de Contabilidade Gerencial institucionalizados, comparando com os resultados deste trabalho;
- f) Com a abertura de caminhos de pesquisa que considerem as contradições institucionais em práticas gerenciais de organizações do terceiro setor, especialmente as de caráter confessional;
- g) Com a evolução das pesquisas de Russo (2011) e Wanderley e Soeiro (2016), ao trabalhar a institucionalização de um artefato gerencial à luz da NIS com foco nas contradições institucionais existentes;
- h) Ajuste na interpretação da institucionalização de Seo e Creed (2002) a partir dos três pilares institucionais de Scott (2001).

1.7 Delimitações do estudo

Para viabilizar este estudo, algumas delimitações foram adotadas, respeitando o prazo, o alcance e o foco da pesquisa, como segue:

- a) Baseado na abordagem da Teoria Institucional, em sua vertente Nova Sociologia Institucional (NIS) se deu o desenvolvimento da base teórica do presente trabalho. Isso se dá com base nos trabalhos de Tolbert e Zucker (1983; 1999). Não é propósito da pesquisa a discussão das diferenças existentes entre a NIS e as outras duas principais vertentes da Teoria Institucional (Velha Economia Institucional e Nova Economia Institucional).

b) Outro fator é o estudo das contradições institucionais segundo o trabalho de Seo e Creed (2002). Esta análise das contradições foi aplicada por Wanderley e Soeiro (2016) posteriormente, e o trabalho inicial (Seo & Creed, 2002) fornece o modelo que delimita os elementos a serem investigados no que tange às contradições.

c) Não é objetivo da presente pesquisa a discussão da institucionalização de quaisquer outras ferramentas gerenciais adotadas pela empresa. É possível analisar processos e outras medidas adotadas e executadas pela empresa em estudo que estejam no escopo orçamentário, contudo isso se dá com base nos objetivos do trabalho, ou seja, avaliar a institucionalização do orçamento.

d) Não é propósito desta pesquisa comparar a prática orçamentária antes e depois da identificação de seu grau de institucionalização. Não se pretende também ratificar ou não o orçamento como artefato gerencial, tampouco fazer justificativas da escolha dessa ferramenta pela empresa em estudo;

e) O orçamento foi fundamentado à luz das referências clássicas sobre o tema, que focam na utilização do artefato para organizações do segundo setor, ou seja, com finalidade de obtenção de lucros. Organizações do terceiro setor, como é a instituição objeto deste estudo, possuem foco diferente da obtenção de lucros, embora seja seguro haver superávit em suas operações.

f) Para finalizar, o orçamento, no presente trabalho, foi tido e considerado como ferramenta ou artefato gerencial, fundamentado à luz de autores referências que abordam o tema (Anthony & Govindarajan, 2001; Anthony & Young, 1999; Horngren, 2004; Parisi, 2011; Welsch, 1957, 1980).

1.8 Linha de pesquisa

A linha de pesquisa deste trabalho é Controladoria Aplicada, tendo como projeto o Estágio de Institucionalização da Controladoria e de seus Instrumentos em Organizações que operam no Brasil.

1.9 Estrutura do trabalho

A presente pesquisa apresenta-se estruturado em 05 capítulos. O primeiro é a introdução, onde são apresentados a contextualização, a questão-problema, os objetivos gerais e específicos. São trazidas também as contribuições, a metodologia, as delimitações, a linha de pesquisa e, por fim, a estrutura do trabalho.

No capítulo 02 está toda a base teórica do trabalho, que abrange a Teoria Institucional, especificamente em sua vertente NIS, o orçamento e seus vários tipos, considerado como um sistema de informação de apoio ao planejamento e gestão (Parisi, 2011), atributos do modelo de gestão e as contradições institucionais na avaliação da institucionalização de elementos gerenciais.

No terceiro capítulo está descrita em detalhes a metodologia de pesquisa pretendida para ser aplicada no trabalho, detalhando os procedimentos metodológicos utilizados para coleta e tratamento dos dados obtidos através da análise documental, entrevistas e questionários.

O quarto capítulo apresenta a análise dos dados segundo os procedimentos descritos na metodologia. A partir desse capítulo é possível perceber os aspectos das dimensões institucionais listadas por Tolbert e Zucker (1999) em cada uma das fontes de evidências, para que se avalie o estágio de institucionalização do artefato, bem como perceber aspectos relevantes do modelo de gestão e planejamento adotado pela instituição.

O capítulo 05 apresenta as considerações finais do trabalho, onde se retoma os principais pontos da pesquisa e seus resultados, o alcance dos objetivos é apresentado, juntamente com conclusões obtidas de todo o processo de investigação.

2 Fundamentação Teórica

2.1 Orçamento

Diversos estudiosos tratam do tema orçamento, sob as mais diversas óticas. Nesse trabalho, orçamento será considerado um artefato gerencial de grande utilidade para consecução dos objetivos das organizações.

Antes de se abordar a ferramenta gerencial orçamento de forma mais aprofundada, faz-se necessário abordar o conceito de modelo de gestão, pois existem atributos do modelo de gestão adotado pelas organizações que sustentam o uso de artefatos gerenciais, e neste caso específico, o orçamento.

O tema ‘modelo de gestão’ é amplo, abordado por diversas perspectivas e considerado de diferentes formas na literatura nacional e internacional. Muitas pesquisas foram desenvolvidas abordando este tema; no Brasil, Guerreiro (1989), Catelli (2001) e Reginato (2010) estudam modelos de gestão e suas relações com diversas variáveis organizacionais; outros estudos que podem ser mencionados são os de Denison e Mishara (1995) e Oreg e Dvir (2005), que analisam a relação entre cultura e desempenho das empresas, e também Wilderom e Berg (1998) e Ogbonna e Harris (2000), que analisaram a relações entre cultura, liderança e desempenho.

O modelo de gestão é considerado a partir dos interesses daqueles que se dispõem em iniciar um empreendimento. Esses interesses são compostos pelas crenças, valores, aspirações e desejos dos empreendedores. Muitas razões podem levar um indivíduo a realizar um empreendimento, e dentre eles, deve-se considerar os relativos à própria personalidade do empreendedor. Dentro disso, as crenças e valores do fundador da organização advém de sua formação cultural e passam a ser a essência da organização, afetando-a diretamente. Isso implica na sua capacidade de atrair pessoas que tenham características parecidas ou idênticas com as suas, e conseqüentemente, da organização (Reginato, 2010).

Este conceito é válido para todas as organizações, e em especial ganha um sentido mais evidente na organização objeto de estudo desta pesquisa, pois o fato de se tratar de uma organização confessional faz com que suas crenças e valores sejam percebidos de forma muito nítida a todos aqueles que entram em contato com suas atividades, sendo isso intrínseco em suas operações e ações de seus colaboradores.

Crenças e valores estão dentro de um contexto mais amplo, denominado cultura organizacional. Embora cultura organizacional e modelo de gestão sejam conceitos distintos, eles estão intimamente relacionados. A literatura nacional, no que tange às áreas de gestão,

controladoria e contabilidade tratam a cultura organizacional como um conceito distinto do de modelo de gestão, enquanto que na literatura estrangeira não se encontra o termo ‘modelo de gestão’, já que o assunto é discutido dentro da esfera da cultura organizacional, mas também tratado como clima organizacional, estilos de gestão, estilos de liderança, dentre outros (Reginato, 2010).

Para Guerreiro (1989), modelos são imagens intelectuais por meio das quais são desenvolvidos os conhecimentos obtidos de um trabalho explícito ou não, onde se seleciona elementos relevantes da realidade em análise. Os modelos de gestão são construídos a partir da cultura organizacional, sendo considerados também como uma simplificação de uma realidade para facilitar uma relação (Reginato, 2010).

Para Reginato (2010), o modelo de gestão desenha a forma como uma empresa é gerida. Ele sincroniza seus elementos vitais, elementos estes que vão desde o processo de gestão expresso na forma de planejamento, execução e controle, até a organização da empresa e sua estrutura, a formatação de sistemas que subsidiem as demais funções e a determinação das relações entre as pessoas.

O modelo de gestão pode ter fundamentos filosóficos e comportamentais, como teorias mecanicistas, que visam a produtividade e eficiência, e as abordagens humanísticas, que trazem os fatores comportamentais e psicossociais para o campo da produtividade empresarial. Independentemente dos fatores que influenciam os modelos adotados, deve-se entender que a influência é feita com base na bagagem que a empresa já traz desde a sua fundação, ou seja, mesmo se sobressaindo uma forma de gestão em detrimento de outra, esta trabalha para remodelar a forma de gestão que previamente foi adotada na organização desde os seus primórdios. O modelo é atribuído na fundação da organização, e posteriormente influenciado e remodelado pelas proposições e teorias de renomados autores da área.

Visto isso, entende-se que o modelo de gestão é caracterizado por um conjunto de princípios que devem considerar e assegurar (Guerreiro, 1989):

- a) O cumprimento da missão da organização;
- b) A inserção de uma estrutura que ofereça o devido suporte às atividades empresariais e ao seu funcionamento sistêmico;
- c) A institucionalização de um estilo de gestão que possibilite a criação de uma cultura de integração das pessoas em torno dos objetivos estabelecidos pela empresa;
- d) A execução dos planos previamente definidos, em conjunto com os recursos utilizados para tal execução, a fim de que os possíveis desvios provenientes de desajustes na operacionalização dos planos sejam corrigidos;

e) Tanto as variáveis do ambiente externo como as do ambiente interno sejam observadas para que, em caso de necessidade, novos recursos sejam disponibilizados no processamento dos bens e serviços propostos pela empresa. Nesse quesito, é importante que se observe o comportamento de todas as variáveis do ambiente, como, por exemplo, as macrovariáveis ambientais: econômica; tecnológica; social; legal etc. e os *stakeholders*: clientes; concorrentes; fornecedores etc.

O modelo de gestão, para Catelli (2001), é o conjunto de princípios (que podem não estar todos formalizados) capaz de ser contemplado por meio da utilização dos instrumentos de gestão, tais como planejamento, controle, sistemas de informações e demais práticas gerenciais que a empresa adota. Dito de outra forma, o modelo de gestão constitui um grupo de crenças e valores que compõem o modo de administrar uma empresa. Daí uma série de diretrizes que impactam os subsistemas e o sistema organizacional são oriundas. Essas diretrizes apontam se a empresa possui ou não planejamento e controle, o nível de envolvimento dos gestores nas decisões, os critérios de avaliação de desempenho e dentre outros fatores, quais os papéis dos gestores na empresa.

O autor apresenta princípios que servem de base para o modelo de gestão de qualquer organização, considerando-a dentro de uma visão sistêmica:

- a) Processo decisório descentralizado;
- b) Funções e responsabilidades definidas claramente e decorrentes da missão;
- c) Autoridade compatível com as funções e responsabilidades;
- d) Estilo participativo;
- e) Postura empreendedora por parte dos gestores;
- f) Processo de gestão: planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle;
- g) Avaliação de desempenho baseada no resultado econômico da empresa.

Estudos foram feitos tratando aspectos do modelo de gestão e orçamento. Heinzmann e Lavarda (2011) realizaram um ensaio teórico analisando artigos internacionais onde os termos ‘cultura organizacional’ e ‘orçamento’ foram os assuntos principais do trabalho. O objetivo dos autores era de verificar as convergências e divergências existentes entre os trabalhos, seja no método de pesquisa, nos objetivos e nas técnicas de tratamento e análise dos dados. Apenas oito trabalhos se encaixaram nos parâmetros do ensaio teórico, onde pode-se observar que os objetivos, as variáveis de cultura nacional e organizacional, algumas variáveis do processo de orçamento e métodos de pesquisa apresentaram convergências. A divergência foi identificada na diversidade de técnicas de tratamento e análise dos dados. O trabalho não se aprofunda no

estudo da influência da cultura na elaboração do orçamento, mas traça um ponto de partida para pesquisas neste sentido.

Dani, Zonatto e Diehl (2017) elaboraram um estudo se utilizando da meta-análise para investigar as pesquisas desenvolvidas em contabilidade no que tange a participação orçamentária e o desempenho gerencial. Além de demais variáveis que constavam em estudos anteriores sobre o tema. A base *Scopus* foi utilizada como base de dados, e somente *journals* de alto impacto serviram de base para a investigação. O período analisado foi de 1978 a 2015, ou seja, pesquisas realizadas num intervalo de 37 anos. Quatro foram as variáveis comuns que possuem poder explicativo do desempenho gerencial:

- a) Dificuldade na tarefa;
- b) Justiça regulamentar;
- c) Interação entre ênfase no orçamento e a participação orçamentária;
- d) Interação entre a participação orçamentária e a dificuldade na tarefa,

O que pode ser observado foram os efeitos indiretos que a participação orçamentária exerce sobre o desempenho gerencial. A direção das pesquisas nesta área não aponta para uma interação direta entre a participação orçamentária e o desempenho gerencial, mas há um efeito indireto, que ocorre mediante a interação entre a ênfase no orçamento e a participação orçamentária, e também na interação entre a participação orçamentária e a dificuldade na tarefa.

O trabalho de Costa, Moreira, Pinto e Carvalho (2016) analisou quatro métodos estatísticos na elaboração de um orçamento de receitas e despesas para, a partir disso, propor um modelo de previsão de resultado mais acurado. Os métodos estatísticos de previsão utilizados foram os seguintes: Média Móvel Ponderada, Ajuste Exponencial, Modelo de *Holt-Winters* aditivo e multiplicativo.

Cada método preditivo foi melhor para determinado tipo de previsão; por exemplo, a média móvel foi melhor para projetar a receita bruta, devoluções e vendas canceladas, dentre outras previsões; já o ajuste exponencial foi mais acurado para projetar as receitas financeiras. Os resultados apontam que é possível elaborar o orçamento de uma empresa através de métodos de previsão referenciados, ainda mais quando utilizados em conjunto, como no caso da pesquisa. O modelo se apresentou mais eficiente do que os métodos anteriormente utilizados na empresa objeto de estudo, pois diminuiu a diferença entre orçado x realizado do orçamento empresarial.

Beuren, Beck e Popik (2015) realizaram um estudo analisando especificamente a criação da folga orçamentária, que é associada a diversos aspectos comportamentais, relacionados diretamente com o modelo de gestão adotado pela organização. O estudo investiga

se interesses compartilhados (entre gerentes e seus assistentes) na folga orçamentária afetam a veracidade dos relatórios em uma organização. Para isso, realizaram um estudo com 90 colaboradores, em duas etapas: a primeira parte investigou o não compartilhamento da folga, enquanto a segunda parte, o compartilhamento da folga orçamentária.

Em condição de não compartilhamento de folga, há a tendência de os gerentes criarem maior folga orçamentária caso o seu assistente não seja conhecedor disso, o que resulta em um índice de veracidade inferior dos orçamentos, se comparado com a situação onde o assistente é conhecedor da folga orçamentária. Quando o gerente compartilha a folga no orçamento, há uma média superior de folga caso o seu assistente seja conhecedor da situação (Beuren, Beck, & Popik, 2015). Isso leva a conclusão de que o compartilhamento dos interesses afeta a veracidade na elaboração dos orçamentos, ao afetar diretamente as variações das folgas no orçamento.

Quando se trata do artefato gerencial orçamento, muitas são as definições encontradas na literatura sobre o tema. A seguir, definições trazidas por autores clássicos são apresentadas, comparadas e analisadas, aspectos positivos e negativos relacionados ao orçamento são discutidos, e sua utilização por parte das empresas é abordada.

O orçamento é um instrumento importante para o planejamento e controle das organizações, principalmente em curto prazo. Segundo Anthony e Govindarajan (2006, p. 461), o orçamento possui as seguintes características:

(a) estima o potencial de lucro; (b) é apresentado em termos monetários, embora as cifras possam expressar valores não monetários (como, por exemplo, unidades vendidas ou produzidas); (c) cobre geralmente o período de um ano; (d) é um compromisso gerencial pois os executivos se comprometem a aceitar a responsabilidade de atingir os objetivos do orçamento; (e) a proposta orçamentária é aprovada por autoridade mais alta do que os responsáveis pela execução do orçamento; (f) uma vez aprovado, o orçamento só pode ser alterado sob condições especiais; (g) o desempenho financeiro real é comparado com o orçamento e as variações analisadas e explicadas.

Anthony e Govindarajan (2001) ainda destacam que a elaboração do orçamento tem de ser diferenciada de planejamento estratégico e elaboração de projeções. Isso porque o orçamento é parte do planejamento estratégico; este é elaborado antes do orçamento e proporciona a estrutura em que o orçamento se apoia. Quanto às projeções, estas se diferem em vários aspectos do orçamento, principalmente por serem meramente uma previsão do que acontecerá, sem qualquer tentativa de seu autor em moldar eventos para cumpri-la. Reginato (2010, p. 161) cita as quatro principais finalidades do orçamento:

(1) oferecer uma forma pormenorizada ao plano estratégico; (2) auxiliar a coordenação das várias atividades da organização; (3) definir as responsabilidades dos executivos, autorizar os limites de gastos que eles podem fazer e informá-los do desempenho que deles se espera; (4) obter o reconhecimento de que o orçamento é o instrumento de avaliação do real desempenho dos executivos.

Corroborando com Reginato (2010), Horngren (2004, p. 230) considera o orçamento como “uma ferramenta que apoia os gestores em suas funções de planejamento e controle”. Segundo o autor, o orçamento apoia o gestor não somente no exame do futuro, mas também para examinar o passado. Isso porque os orçamentos podem ser utilizados como nível de referência que permite aos gestores a comparação do desempenho real com o desempenho estimado ou desejado.

Para Anthony e Young (1999), o orçamento é um planejamento expresso em termos monetários, dividido em três tipos principais: (1) orçamento de capital, que lista e descreve aquisições planejadas de capital; (2) orçamento de caixa, que resume recebimentos e desembolsos planejados de caixa, e (3) orçamento operacional, que descreve atividades operacionais planejadas. Segundo o autor, o orçamento de organizações sem fins lucrativos, como a empresa objeto de estudo, é similar ao de organizações que objetivam o lucro, no entanto, existem diferenças significativas em sua ênfase.

Embora o orçamento seja tratado como um planejamento ou uma das fases do planejamento por Anthony e Young (1999) e outros autores, há também os que discordam dessa visão. Para Parisi (2011), o orçamento é visto de forma indevida ou mal compreendida quando tratado como fase do processo de planejamento. Segundo o autor (2011, p. 103), “o orçamento é conceituado como um sistema de informações gerenciais de apoio ao planejamento operacional”. Sendo assim, fica claro que ele não representa uma etapa de planejamento organizacional. O orçamento, quando visto como um sistema de informação gerencial, não se confunde com a ferramenta de planejamento estratégico adotada pela empresa (BSC ou Gestão Econômica, por exemplo) e cria o caminho para alcançar os objetivos definidos por esta.

O orçamento deve possuir pelo menos três ciclos: orçamento de longo prazo aderente ao horizonte de tempo da ferramenta estratégica adotada pela organização, orçamento anual, considerado como de curto prazo, e orçamento para programação, considerado de curtíssimo prazo. As funções destes três ciclos de orçamento são as seguintes (Parisi, 2011, p. 118):

(a) Simulação para análise e seleção de planos operacionais, possibilitando a definição das metas de resultado econômico-financeiro: Gestão por Resultados; (b) Projeção de resultados e patrimônio – valor econômico da empresa sob a ótica da gestão (visão de longo prazo); (c) Comunicação e integração das áreas da organização apoiando a descentralização de poder, auxiliando e eliminar conflitos e induzir a otimização do

todo; (d) Em conjunto com o plano de ação, é um instrumento de orientação e motivação à fase de execução; (e) Apoio a avaliação, controle e autocontrole – avaliação de desempenho econômico das áreas e da empresa.

Diante do exposto, fica claro que o orçamento não deve ter somente uma função de curto prazo nas organizações, ou seja, este deve ser plurianual, auxiliando o planejamento estratégico no longo prazo, e também anual, contribuindo para o alcance das metas a curto prazo. Dessa forma, o orçamento se torna uma ferramenta que dá suporte ao processo de gestão da empresa, abrangendo todos os ciclos operacionais e de planejamento ao trabalhar conjuntamente com estes como um sistema de informação.

Muitos aspectos de operações orçamentárias em organizações sem fins lucrativos são similares às de empresas com finalidade de lucro. A maior diferença, segundo Anthony e Young (1999), é em relação às receitas do orçamento. Muitas organizações do Terceiro Setor não são autofinanciadas. Por esta causa, estas devem ser muito cautelosas para prever suas receitas acuradamente, e assegurar a si mesmos que suas despesas não excederão às suas receitas. Para os autores, as principais diferenças entre organizações do Primeiro e Terceiro Setor são (Anthony & Young, 1999):

- a) A presença de um orçamento em dois estágios em algumas organizações sem fins lucrativos;
- b) A existência de contribuições indiretas e a incerteza sobre receitas de subvenções em algumas entidades sem fins lucrativos;
- c) A necessidade de mensuração das saídas tão bem realizada quanto as mensurações de receitas e despesas; e
- d) O papel dos profissionais de tais organizações.

Russo (2015) levantou as práticas de Contabilidade Gerencial mais utilizadas pelos gestores de empresas de grande porte situadas no Brasil, e as práticas que envolvem orçamento representaram 55,9% das repostas, se apresentando como as práticas mais utilizadas pelos respondentes; como práticas que envolvem orçamento estão o orçamento, com 29,4%, e a Análise de Variações Orçamentárias, com 26,5%. A Tabela 1 apresenta as práticas gerenciais mais utilizadas pelas empresas de grande porte no Brasil, segundo o trabalho de Russo (2015):

Tabela 1
A PCG mais utilizada na percepção do respondente

Prática de Contabilidade Gerencial Mais Usada	Frequência	%
Planejamento estratégico	28	27,5%
Orçamento (<i>Budget</i>)	30	29,4%
Análise de Variações Orçamentárias	27	26,5%
Técnicas tradicionais de custeio	1	1,0%
Análises de rentabilidade de produtos	4	3,9%
Painel de indicadores (<i>Tableau de bord</i>)	4	3,9%
Lucro residual	0	0,0%
Retorno sobre investimento	0	0,0%
Técnicas de pesquisa operacional	0	0,0%
<i>Balanced Scorecard</i>	2	2,0%
Orçamento baseado em atividades	2	2,0%
Custeio baseado em atividades	0	0,0%
Custeio alvo (<i>Target costing</i>)	0	0,0%
Análises de rentabilidade de clientes	2	2,0%
Valor Econômico Adicionado (EVA)	2	2,0%
Análises de ciclo de vida de produtos	0	0,0%
<i>Benchmarking</i>	0	0,0%
Total	102	100,0%

Nota. Fonte: Recuperado de “Comportamento do uso de práticas de Contabilidade Gerencial sob a ótica institucional,” de Russo. P. T., 2015, p. 134.

O orçamento, como sistema de informação gerencial, deve apoiar o plano de negócios adotado pela organização. Os gestores, de forma geral, fazem algum tipo de planejamento, mas quando as empresas crescem, planejamentos formais passam a ser uma necessidade. Uma prática comum das organizações nestas situações é adotar ferramentas de planejamento estratégico já consolidadas pelos seus resultados. Diante disso, o orçamento apresenta algumas vantagens, segundo Horngren (2001):

- a) Compele os gestores a pensar não só no presente, mas também no futuro, pela formalização de suas responsabilidades definidas em um plano estratégico;
- b) Fornece expectativas definidas, que estruturam o julgamento do desempenho subsequente;
- c) Auxilia os gestores na coordenação de seus esforços, de modo que os plano das subunidades da organização satisfaçam os objetivos da organização como um todo.

Welsch (1957) mantém a definição de orçamento como sendo um artefato gerencial que contribui para o planejamento e controle organizacional. Para ele, o orçamento é um plano administrativo que envolve todas as fases das operações em período previamente definido. É a

formalização de políticas, planejamentos, objetivos e metas estabelecidas pela alta administração para a empresa como um todo e para suas subdivisões.

Para Welsch (1980, p. 693),

(...) um sistema de controle de todas as empresas, exceto as muito pequenas, deve necessariamente basear-se em um sistema de relatórios de desempenho que indique continuamente se as operações reais estão sendo desenvolvidas em termos satisfatórios ou não. A avaliação das operações reais à medida que a empresa passa pelo período planejado é feita através de uma comparação com os objetivos orçamentários.

Welsch (1980) ainda defende a adaptação dos sistemas orçamentários às modificações organizacionais. Segundo ele, tanto os sistemas orçamentários quanto os contábeis devem se ajustar à medida em que a empresa se modifica. Não raro, sistemas incompatíveis que não atendem as necessidades reais das empresas são encontrados. Isso se dá, muitas vezes, quando um sistema é desenvolvido em outra organização, com outra cultura e realidade, e então é “transplantado” para outra, sem qualquer adaptação (Welsch, 1980).

Embora o orçamento seja um artefato gerencial de grande utilidade, e utilizado em larga escala por todos os tipos de organizações ao redor do mundo, Neely, Sutcliff, e Heyns (2001) citam as 12 mais citadas fraquezas do controle orçamentário, identificadas em sua pesquisa:

1. Os orçamentos consomem muito tempo para preparação;
2. Orçamentos restringem a capacidade de resposta e frequentemente são uma barreira à mudança;
3. Os orçamentos raramente são estrategicamente focados e muitas vezes são contraditórios;
4. Os orçamentos adicionam pouco valor, especialmente levando em conta o tempo necessário para prepará-los;
5. Orçamentos se concentram na redução do custo e não na criação de valor;
6. Orçamentos fortalecem o comando e controle vertical nas organizações;
7. Orçamentos não refletem as estruturas de rede emergentes, que as organizações adotam;
8. Orçamentos incentivam jogos e comportamentos perversos;
9. Os orçamentos são desenvolvidos e atualizados muito raramente, geralmente anualmente;
10. Orçamentos são baseados em suposições e conjecturas não suportados;
11. Orçamentos reforçam as barreiras departamentais, em vez de incentivar a compartilhamento de informações;
12. Orçamentos fazem as pessoas se sentirem desvalorizadas dentro da empresa.

Para evitar as possíveis fraquezas mencionadas por Neely et al. (2001), Otley (1999) apresenta questionamentos importantes relacionados a melhorias do orçamento que, se respondidas, contribuem para o fortalecimento da utilidade do artefato na organização:

- a) Como o orçamento pode estar melhor conectado à realização dos objetivos estratégicos?
- b) Como a alocação de recursos pode estar associada às necessidades estratégicas?
- c) Como o orçamento pode estar adaptado para efetuar o monitoramento e o controle do processo de negócios na cadeia de valor, passando por todas as fases, desde a aquisição de matéria prima até o oferecimento do produto final ao consumidor?

- d) Há maneiras mais eficientes de fixar metas orçamentárias do que os incrementos habituais?
- e) É possível evitar os efeitos colaterais oriundos de quando os gestores recebem uma recompensa para atingir as metas orçamentais?
- f) Variações orçamentárias podem ser usadas no processo de aprendizagem e adaptação, em vez da atribuição de culpa?
- g) O orçamento pode ser aproveitado para agregar valor às atividades organizacionais, não sendo visto unicamente como consumidor de recursos organizacionais de gestão?

A análise dessas questões por parte dos gestores pode fazer do orçamento uma ferramenta de grande utilidade para o alcance dos objetivos estratégicos da organização. Hansen, Otley e Stede (2003) afirmam que para o orçamento ser exequível e de utilidade, a empresa deve possuir duas características: alto grau de estabilidade operacional, e bons modelos preditivos que providenciem padrões de desempenho razoáveis à organização. Atentando para estes fatores, as empresas poderão se utilizar do orçamento como uma ferramenta de gestão muito útil para o alcance dos propósitos organizacionais, minimizando os fatores que podem gerar fraquezas no processo de preparo e execução orçamentárias, e otimizando a utilização da ferramenta para que esta seja importante aliada na consecução dos objetivos empresariais.

O orçamento, conforme discutido nesta seção, possui diversas definições, cada qual enfatizando um aspecto relevante deste artefato gerencial. O orçamento é a prática de contabilidade gerencial mais utilizada pelas grandes empresas no Brasil (Russo, 2015), o que deixa claro que mesmo não sendo uma proposta inovadora como alguns modelos de gestão criados posteriormente a ele, sua importância e seu papel no gerenciamento das organizações tem se mostrado perene com o passar do tempo, mesmo com as mudanças políticas, econômicas e financeiras que transformaram as organizações nos últimos anos.

Diante da relevância consolidada da prática e utilização do orçamento como artefato gerencial, é necessário que a definição de orçamento seja bem esclarecida, concordando com a abordagem adotada para este trabalho. O orçamento não é uma ferramenta de planejamento em si, como definem alguns autores; de fato, o orçamento é um sistema de informações que existe para dar sustentação a tomada de decisão dos gestores, sobre um plano operacional.

Entendido dessa forma, o artefato gerencial orçamento tem seu papel principal definido, não devendo ser mal compreendido ou confundido com o planejamento estratégico e operacional adotado pela organização. Em sua diversidade de práticas (que são tratadas no tópico 2.3.1), o orçamento busca dar suporte na consecução dos objetivos e metas

organizacionais ao considerar aspectos fundamentais ao sucesso do negócio, como por exemplo, cenário, metas, preços, volumes e capacidade.

O orçamento deve trabalhar conjuntamente com um plano de desempenho adotado pela organização, e não ser esse plano propriamente dito. O orçamento deve direcionar (por meio de suas informações) os gestores a escolherem a opção que ofereça a maior capacidade de retorno econômico para a empresa.

2.1.1 Tipos de orçamento

Algumas práticas de orçamento merecem destaque quando se trata deste artefato gerencial. Não se objetiva descrever pormenorizadamente cada prática orçamentária, mas trazer uma breve definição que apresente sua importância no processo de planejamento da organização. Segundo Parisi (2011, p. 118-120), as principais práticas de orçamento são as seguintes:

Orçamento base zero – Quando se tem a proposta organizacional de se manter o planejamento contínuo, o orçamento base zero é o mais indicado. Ele é elaborado a partir de um novo planejamento da organização sem ter como base os dados históricos (orçamento de tendência). Este orçamento reflete as decisões tomadas no planejamento. Embora seja elaborado para ser completamente compatível com a atual proposta de planejamento da organização, boa parte delas, quando realizam seus orçamentos, se deixam influenciar pela base histórica, o que pode gerar conflitos e inconsistências com o planejamento proposto. O orçamento base zero é a base de avaliação do desempenho financeiro, para efeito da avaliação de desempenho, já que representa o orçamento original.

Orçamento participativo – O orçamento participativo é, de fato, o “Planejamento Participativo” definido pela atribuição de poder e responsabilidade no modelo de gestão. O plano operacional da empresa começa a se formar a partir do plano de cada área e departamento, mas depois ocorrerá uma atividade de coordenação para ajuste do que for necessário e salvaguardar os interesses organizacionais. Somente no final ocorre a aprovação do orçamento, que está submissa à validação dos planos da empresa pela alta administração. O orçamento centralizado é a prática contrária ao orçamento participativo. Este é mais ágil e prático de ser elaborado, mas cria algumas dificuldades para a organização, especialmente no que tange ao comprometimento dos gestores em relação aos resultados econômico-financeiros.

Orçamento flexível (ou ajustado) – O orçamento flexível admite ajustes durante o seu exercício, refletindo as novas expectativas da gestão e os prováveis impactos econômicos das ações corretivas. Quando se trata de planejamento, o conceito de orçamento flexível é que

viabiliza o suporte do orçamento à fase de controle e *feedback*. Muitos podem questionar se o orçamento flexível altera necessariamente as metas financeiras da empresa. Na verdade, cabe a este fornecer a tendência financeira para, na reunião de acompanhamento estratégico, avaliar se deve haver ou não a mudança de metas.

De acordo com Horngren (2001, p. 266), esse tipo de orçamento “é aquele que se ajusta para as mudanças no volume de vendas e outras atividades direcionadores de custos”. O orçamento flexível pode ser preparado em qualquer nível de atividade. Diferentemente do orçamento estático, mencionado anteriormente, o orçamento flexível se ajusta ao direcionador de custos. Para avaliação de desempenho, este é preparado nos níveis reais de atividade alcançados, enquanto o orçamento fixo ou estático serve como referência original para a avaliação de desempenho, já que apresenta receitas e custos somente para os níveis originalmente planejados de atividade.

Orçamento corrigido – O orçamento corrigido é o ajuste do orçamento original caso haja variação entre a inflação prevista e a efetiva, o que permite a atualização dos valores monetários originais à nova realidade. Permite também identificar e segregar na análise de desempenho o ganho ou perda potencial pela variação da inflação. Este tipo de orçamento é mais utilizado em ambientes econômicos onde o processo inflacionário é fora de controle.

Padrão e custo padrão – Padrão é um valor predeterminado que apresenta o nível de eficiência desejado para uma transação: Padrão Físico (ficha técnica) e Preço Padrão (monetário). O custo padrão é o resultado da mensuração do padrão físico pelo preço padrão. O uso desse sistema de custos gera maior agilidade à solução do orçamento, permitindo simular e projetar resultados a partir de poucas informações sobre o nível de atividade e das variáveis de preços e taxas do cenário que se queira estudar. Além disso, também contribui para a geração de informações para autocontrole por meio da análise de resultado.

Análise das variações orçamentárias – O orçamento fornece suporte à avaliação de desempenho. Dessa forma, o relatório de orçamento deve ser explicativo o suficiente para identificar as possíveis variações entre orçado e realizado. A prática não deve se restringir a medir a variação entre o orçamento original e realizado, mas deve tornar transparente o desempenho por meio do desdobramento do orçamento, conforme pode ser visto na figura 1. São quatro as principais variações orçamentárias, a saber:

a) Variação de inflação: reflete os desvios ocorridos entre os índices de inflação previstos e os efetivamente ocorridos, detalhadamente para cada recurso, produto e serviço;

- b) Variação de ajuste de plano: apresenta os desvios relacionados aos ajustes efetuados nos orçamentos originais, em função da necessidade temporária de modificação nestes, com o intuito de que sejam atingidos os objetivos e metas inicialmente propostos;
- c) Variação de volume: reflete as diferenças ocorridas em função da realização de volumes de produção e vendas divergentes do inicialmente planejado;
- d) Variação de eficiência: apresenta os desvios ocorridos entre os níveis de eficiência desejados e os realmente alcançados.

Dentro da Análise das variações orçamentárias, a variação entre o orçamento original e realizado é apurada pela soma das variações a seguir:

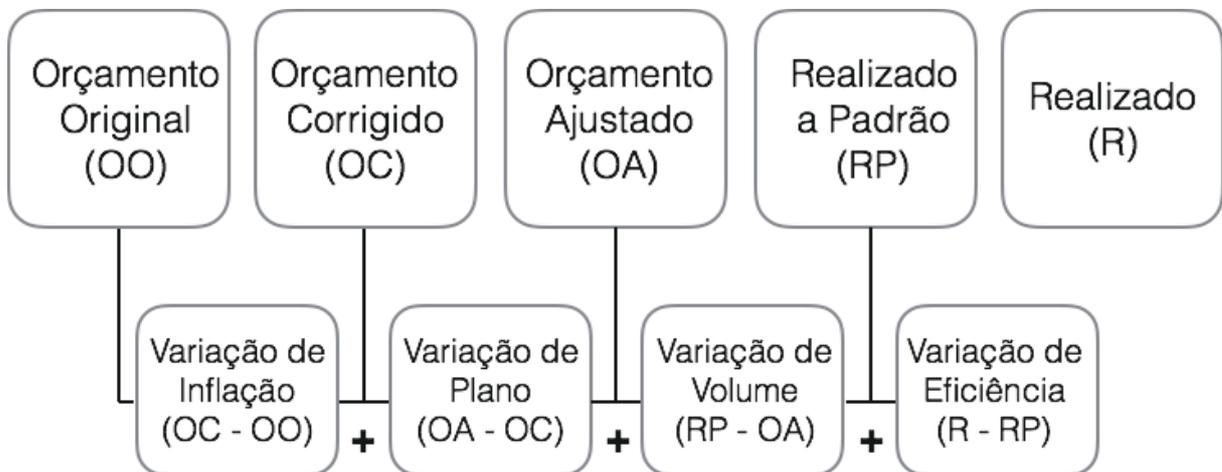


Figura 1. Análise das variações orçamentárias.

Fonte: Adaptado de “Contabilidade gerencial,” de C. Parisi e E. Megliorini, 2011, p. 119.

Simulação de negócio – O olhar sob o orçamento deve ser amplo. Este precisa ser visto como um sistema de simulação de negócios e planejamento de lucro, permitindo durante a elaboração do planejamento a simulação de alternativas operacionais que viabilizem as estratégias da organização. Cada simulação do orçamento deve projetar o desempenho financeiro mais provável a ser gerado por aquela alternativa, o que possibilita sua comparação com as demais alternativas e metas definidas pelo planejamento organizacional. Ao se utilizar essa ferramenta, espera-se que esta dê suporte à elaboração de planos alternativos que levem à otimização do resultado, e não somente para a simulação de poucas variáveis para se medirem impactos pontuais e sem grande relevância no que tange ao cumprimento dos objetivos empresariais.

Integração entre sistema de análise de viabilidade econômica de investimentos e orçamento – Parisi (2011) trata da associação que pode haver entre um sistema que analisa a

viabilidade econômica de investimentos e o artefato gerencial orçamento. Para saber se o projeto cria valor para a empresa ou não, deve-se realizar o estudo de viabilidade econômica deste. Para tanto, são necessárias algumas medidas, como por exemplo, medir ao longo do ciclo de vida do projeto os seus investimentos, custos e receitas incrementais e a apuração de métricas para avaliar essa criação de valor (*pay-back*, TIR – taxa interna de retorno e VPL – valor presente líquido são as principais métricas utilizadas). O elo que une a análise de viabilidade econômica e orçamento é o orçamento de capital. Este expressa quanto a empresa pretende gastar no próximo período segundo o seu plano de investimento. Para otimização dos resultados, a carteira de projetos analisados deve ser simulada no modelo de orçamento de longo prazo. Primeiro se realiza a análise de viabilidade econômica do investimento, e somente depois se elabora o orçamento de longo prazo.

Rolling Forecast – Hope e Fraser (2003) publicaram um trabalho onde a utilidade do orçamento tradicional é questionada. Como solução alternativa para o modelo tradicional orçamentário, os autores propuseram o *rolling forecast*. Este tipo de orçamento é conceituado como a visão financeira continuada do futuro mais provável da empresa, tido como uma opção à substituição do orçamento. Suas características são:

- a) Maior simplificação e agilidade em relação ao orçamento tradicional;
- b) Envolve poucas pessoas, tempo e recursos para a sua elaboração;
- c) Apesar de projetar tendências continuamente, não é uma ferramenta para definição de metas;
- d) Não sujeito ao exercício fiscal da organização.

As utilidades do *rolling forecast* para o processo de planejamento são as seguintes:

- a) Ênfase no planejamento e não no controle orçamentário;
- b) Suporte ao planejamento contínuo;
- c) Integração com os planos de ação e de contingências (gestão de riscos);
- d) Suporte aos vários ciclos de *forecasting* (curto, médio e longo prazos);
- e) Otimização do resultado global da empresa;
- f) Apuração de tendências dos indicadores de gestão baseada em valor, sem definição de suas metas.

Mesmo que sua proposta pareça bastante distinta dos modelos de orçamento tradicionais, o *rolling forecast* é um instrumento de natureza orçamentária que trabalha conjuntamente com metodologias de gestão de desempenho.

A tabela 2 apresenta de forma resumida os principais tipos de orçamento e suas características.

Tabela 2

Tipos de orçamento apresentados e suas principais características

Tipo de Orçamento	Principais características
Orçamento base zero	Ideal para se manter o planejamento contínuo, feito sem os dados históricos como norteadores. Mais compatível com a proposta de planejamento da organização, é base de avaliação do desempenho financeiro.
Orçamento participativo	Atribui poder a cada área e departamento ao permitir que elaborem seu plano operacional e orçamento. Está condicionado a validação pela alta administração, que ajusta o orçamento aos interesses organizacionais.
Orçamento flexível	Admite ajustes que reflitam alterações nas expectativas dos gestores e impactos econômicos de ações corretivas. Podendo ser feito em qualquer nível de atividade, fornece a tendência financeira para avaliação de alterações nas metas.
Orçamento corrigido	Geralmente usado em ambientes de alta variação inflacionária, permite a atualização dos valores monetários originais em caso de variação na inflação.
Padrão e custo padrão	Envolve valores predeterminados: padrão físico e preço padrão. O custo padrão resulta da mensuração do padrão físico pelo preço padrão. Permite simular e projetar resultados a partir de poucas informações.
Análise das variações orçamentárias.	O orçamento deve ir além da demonstração das diferenças entre orçado e realizado, apresentando o desempenho através do desdobramento do orçamento. Quatro são as principais variações: variação de inflação, variação de ajuste de plano, variação de volume e variação de eficiência.
Simulação de negócio	Deve projetar o desempenho financeiro mais provável gerado por determinada alternativa, permitindo sua comparação com as demais alternativas existentes no planejamento organizacional.
Integração entre sistema de análise de viabilidade econômica de investimentos e orçamento	O orçamento de capital une a análise de viabilidade econômica de investimentos e o orçamento. Após realizar a análise de viabilidade econômica, o orçamento de longo prazo deve ser elaborado.
<i>Rolling forecast</i>	Uma proposta de orçamento que une ferramentas de outros tipos de orçamento com metodologias de gestão de desempenho. Permite a visão financeira continuada e oferece suporte ao planejamento contínuo.

Fonte: Adaptado de “Contabilidade gerencial,” de C. Parisi e E. Megliorini, 2011.

Ao considerar os vários tipos de orçamento e as principais funções de cada um, a organização precisa ter a sensibilidade de escolher àquele que se adeque melhor ao seu plano operacional e estratégico, fazendo deste artefato um efetivo sistema de informação gerencial que ofereça informações consistentes e tempestivas para que a consecução das metas seja realizada e os objetivos sejam alcançados.

2.2 Teoria Institucional

2.2.1 *New Institutional Sociology - NIS*

A Teoria Institucional auxilia na explicação do surgimento de práticas de gestão, analisando “também o comportamento de seus atores institucionais, pesquisando suas decisões no sentido de aumentar a sua legitimidade, o que pode explicar o surgimento de práticas como: orçamentos, custeio *Activity Based Costing* (ABC), BSC, entre outros” (Russo et al., 2012, p. 9). Tolberk e Zucker (1983) afirmam que institucionalização é o processo onde componentes de uma estrutura formal são aceitos como apropriados e necessários, servindo para legitimar a organização. Sendo assim, a Teoria Institucional fundamenta o estudo da institucionalização do processo orçamentário em uma organização.

Quando se trata da abordagem institucional em sua vertente sociológica, pode-se dizer que esta pode ser classificada em *velha e nova institucionalização*. O velho institucionalismo se focava em grupos pequenos, enquanto o novo institucionalismo se dirige a ambientes maiores, e conseqüentemente, organizações maiores (DiMaggio & Powell, 1991; Greenwood & Hinings, 1996). O foco se dava sobre as macroestruturas institucionais e constitucionais, sistema legal, sistema político e linguagem, sendo assim as organizações deixadas de lado das formas institucionais. Em meados dos anos 1950 e 1960 as organizações (coletividades particulares) começam a ter sua importância como unidades significantes no mundo social reconhecida pelos teóricos. Antes voltados para aspectos internos das unidades de produção, os estudos organizacionais passam a ter novos aportes, onde a organização passa a ser vista como distinta tanto das instituições sociais como do comportamento individual. Agora, estas possuem capacidade de serem potencialmente elos que conectam o mundo social com os indivíduos.

Com essa mudança de visão nas décadas de 1950 e 1960 as organizações passam a ser mais complexas, devido a internacionalização, fusões, surgimento de grandes empresas, entre outros fatores. Não diferente disso, a sociedade também é objeto de transformações culturais, sociais e políticas. Nesse período, especificamente no ano de 1957, que surge a publicação original de Selznick, onde há a diferenciação analítica entre organização e instituição. Com isso, é possível verificar ocasiões em que organizações se tornaram instituições, ou seja, assumiram competências singulares e caráter especial. Assim, institucionalização é definida por Selznick (1972) como um processo longitudinal em uma organização, retrata as particularidades históricas construídas pelos colaboradores da organização, pelos grupos, pelos interesses desenvolvidos e pela maneira que se conduz o seu relacionamento com o ambiente (Carvalho, Vieira, & Goulart, 2012; Selznick, 1972).

No final da década de 1970 há o ressurgimento do institucionalismo sociológico nos estudos organizacionais. Isso se dá principalmente com a publicação dos trabalhos de Meyer e Rowan (Scott, 1987). Relações com o ambiente externo, inconsistência da realidade organizacional com explicações teóricas e críticas aos modelos racionalistas são pontos de aproximação e distanciamento. No velho institucionalismo, o ambiente estava limitado a uma base local, enquanto no novo institucionalismo o ambiente deixa de ter uma noção de territorialidade e atenta para áreas, setores, indústria e campo (DiMaggio & Powell, 2001).

No velho institucionalismo, a inconsistência da realidade organizacional e as explicações teóricas era procurada nas interações informais, em padrões de influência, em coalizões internas, que era retratado na conformação das estruturas às funções. Já o novo institucionalismo não rejeita as interações informais, mas destaca que na própria estrutura formalizada há irracionalidade. As formas estruturais, aqui, retratam a busca de estabilidade e legitimidade diante do ambiente inserido. Diferentemente do novo institucionalismo, o velho possuía limites determinados por grupos de pressão inseridos na organização, em que as alianças e relações ratificavam formas estruturais que condiziam com seus interesses próprios (Carvalho, Vieira & Goulart, 2012).

Visto isso, pode-se dizer que a nova versão da teoria institucional procura abrigo na dimensão cognitiva. Esta entende que as condições ambientais e os movimentos de adequação organizacionais são permeadas pelas interpretações feitas pelos indivíduos e até mesmo pelas próprias organizações. Surge assim, na esfera do chamado neo-institucionalismo, a concepção de esquemas interpretativos, onde há margem para maior ou menor apropriação a um ou outro nível do ambiente das organizações (Carvalho, Vieira & Goulart, 2012).

Covaleski, Dirsmith e Samuel (1996) destacam o tema da Nova Sociologia Institucional no contexto de constante mudança de cenários, onde para garantir sua sobrevivência, as organizações precisam adequar-se à normas sociais de comportamento aceitável, e alcançar índices de eficiência na produção. A estrutura das organizações passa a ser vista como um veículo em constante adaptação, reagindo de acordo com as características e compromissos de seus participantes, além de sofrer as influências e restrições do ambiente externo. Dessa forma, a institucionalização se conceitua como um processo de adaptação em que as expectativas sociais da forma mais apropriada de organização e comportamento consideram determinadas regras em vigência.

Para DiMaggio e Powell (1983), a Nova Sociologia Institucional (NIS) auxilia à compreensão que as organizações estão inseridas em um contexto de sistemas culturais e relacionamentos interorganizacionais. O relacionamento das organizações é influenciado pelas

normas, crenças, e tradições do ambiente institucional. Dessa forma, o clima institucional das organizações é caracterizado pelo estabelecimento de regras, símbolos, práticas, crenças e normas que os atores organizacionais e a própria organização precisam se confrontar, para assim alcançarem a legitimidade. O estudo de Russo e Guerreiro (2017) estudou a questão da legitimidade ao comparar a lógica institucional cerimonial *versus* a instrumental (ritos x resolução de problemas) em práticas de contabilidade gerencial. As instituições analisadas em nesta pesquisa se mostraram majormente instrumentais, com a alteração do contexto pelas tecnologias gerenciais.

Guerreiro, Rodrigues e Craig (2012) afirmam que os interesses das organizações são muitas vezes subestimados em estudos que analisam o entendimento de práticas institucionalizadas. Tais estudos estão se preocupando mais com o impacto das pressões institucionais sobre a conformidade e o isomorfismo estrutural. As pressões institucionais, nestes casos, têm sido explicadas como sendo efetuadas através de normas sociais, treinamento profissional práticas de acreditação e legislação estatal.

Para Guerreiro, Rodrigues e Craig (2012), a teoria institucional é melhor utilizada para explicar diferentes respostas organizacionais caso as organizações estejam sendo preparadas para serem entidades heterogêneas, compostas de grupos funcionalmente diferenciados que perseguem objetivos específicos, bem como promovem necessidades e interesses específicos. Tratar as organizações dessa forma é mais viável do que conceber organizações em termos homogêneos, como motivadas exclusivamente por uma busca de legitimidade e pelos resultados prováveis de práticas institucionalizadas. Dessa forma, respostas organizacionais para prescrições vindas de um ambiente institucional externo são definidas em um quadro da teoria institucional baseado em uma visão em que a dinâmica interna, os interesses e a agência determinam como as organizações se adaptam.

A principal conclusão daquele estudo é que quando as organizações enfrentam pressões institucionais de diferentes forças, estas ativamente escolhem as pressões com as quais querem lidar. Resultados revelam que as grandes empresas portuguesas (base de dados daquele estudo) estavam dispostas a mudança de uma lógica institucional legal, que tem as suas raízes no papel jurídico do Estado, para uma lógica institucional de uma lei comum (IFRS), que está ancorada na profissão contábil. Tal mudança é motivada por interesses das empresas em reforçar a legitimidade, atendendo suas expectativas e objetivos organizacionais, superando incerteza ambiental e sendo consistente com os requisitos de um ambiente altamente interconectado, não obstante o maior comprometimento das decisões organizacionais impostas pelo IFRS. No

entanto, a mudança da lógica contábil implica mudanças de significado da racionalidade (Guerreiro, Rodrigues, & Craig, 2012).

Para Guerreiro et al. (2005), o interesse pela Teoria Institucional tem aumentado no estudo das ciências sociais. Burns e Scapens (2000) apresentam a Teoria Institucional com três enfoques principais, a saber:

- a. Nova Economia Institucional (New Institutional Economics – NIE);
- b. Velha Economia Institucional (Old Institutional Economics – OIE);
- c. Nova Sociologia Institucional (New Institutional Sociology – NIS).

Como a única abordagem utilizada neste trabalho será a Nova Sociologia Institucional (NIS), somente esta será tratada a seguir. A NIS traz as organizações configuradas dentro de uma rede de relacionamentos inter-organizacionais e sistemas culturais. Segundo esta vertente, o ambiente institucional não só influencia o relacionamento mercado-organização, mas influi também em suas crenças, normas e tradições. Indivíduos e organizações precisam se conformar a elaboração de regras, práticas, símbolos, crenças e requerimentos normativos para receber apoio e legitimidade. Tal abordagem tem sido utilizada em várias pesquisas no campo da contabilidade gerencial, como por exemplo, Covaleski e Dirsmith (1998a, 1998b), que adotaram a Teoria Institucional para examinar a maneira pela qual expectativas sociais de práticas orçamentárias aceitáveis são trabalhadas, instituídas e alteradas durante um período de declínio na organização universitária.

Estudos bibliométricos realizados tratando como principais temas a Contabilidade Gerencial e a Teoria Institucional revelam aumento do estudo e associação dos temas nos últimos anos (Colauto & Almeida, 2013; Oliveira & Voese, 2014). Segundo Oliveira e Voese (2014), os últimos dez anos apresentam o maior número de publicações nesta temática, tanto que a revista *Management Accounting Research* publicou 18 artigos envolvendo os temas entre os anos 1994 e 2013, além de dedicar uma edição completa tratando artigos sobre o tema (Guerreiro, Frezatti, Lopes, & Pereira, 2005).

Diversos artefatos de contabilidade gerencial têm sido analisados à luz da Teoria Institucional nos últimos anos. Dentre estes estudos o orçamento se destaca, como por exemplo, no estudo de custo-padrão e orçamento de Zan (2006), e estudos que envolvem somente o orçamento, que é o artefato gerencial foco deste estudo (Aguar, Guerreiro, Pereira, & Rezende, 2005; Frezatti, Aguiar, & Rezende, 2007).

Covaleski e Dirsmith (1988b) constataram que a universidade pesquisada desafiou e rejeitou o modelo tradicional de alocação de verbas no orçamento quando o modelo se tornou obsoleto e fora da realidade da universidade, chegando a conclusão de que o processo

orçamentário é uma importante forma pela qual expectativas sociais se reproduzem. O foco da Nova Sociologia Institucional está no estudo de macroinstituições, focando no estudo da organização e seu ambiente. Ao analisar seus atores institucionais, pesquisa suas decisões no sentido de dar legitimidade, o que pode trazer à tona a adoção de artefatos gerenciais por parte da organização, como por exemplo, o orçamento (Guerreiro et al., 2005; Steen, 2005).

A abordagem dicotômica e determinística da teoria institucional e do neo-institucionalismo foi questionada por Machado-da-Silva, Fonseca e Crubellate (2005), quando realizam uma pesquisa com o intuito de apresentar uma abordagem recursiva ao processo de institucionalização, com o fim de aprimorar os estudos na área. A visão dualista e determinista impõe limites à progressão da perspectiva institucional de análise; instituições devem ser vistas com condições para a manifestação de estruturas sociais, formais e com capacidade de agência. Além disso, têm também capacidade de reprodução ou recriação de estruturas, enquanto indivíduos se apresentam como atores sociais.

Não há um modo linear e direto que influencia o agente, mas este age por meio da interpretação, do significado que ele mesmo atribui ao contexto em que exerce suas práticas sociais. Sendo assim, o processo de institucionalização é dinâmico e inclui agência e estruturas sociais, aplicado em níveis microssociais e macrosociais. O agente toma parte ativa no processo ao construir significados e interpretações que trazem dinamismo à institucionalização, pois julga aspectos essenciais que solucionam problemas que ele enfrenta (Machado-da-Silva, Fonseca, & Crubellate, 2005). A lógica institucional associa elementos de uma dimensão macro, como forças externas e processos de difusão, a elementos de microuniversos, como a sociomaterialidade de uma prática gerencial, como resposta às forças advindas dos isomorfismos mimético e coercitivo. As práticas gerenciais têm de ser compreensíveis, reconhecíveis e partilhar suas lógicas com atores que delas se utilizam, assegurando que aquilo que foi sancionado está em uso, contribuindo com as mudanças esperadas para que se atinja a legitimidade (Russo & Guerreiro, 2017).

A visão sociológica ganha força quando se considera um equívoco a associação entre o novo institucionalismo com o dualismo e determinismo apoiados por vários autores ao longo das décadas de pesquisas envolvendo a teoria institucional; o novo institucionalismo não é estático e objetivista, mas envolve a dimensão humana e social, que o coloca em uma posição intermediária, capaz de entender o mundo social como relevante nos estudos organizacionais e, dessa forma, a vertente NIS como relevante nesses estudos, ao tratar das questões humanas e sociais em organizações dinâmicas, onde estrutura e agência são fundamentais no processo de institucionalização (Machado-da-Silva, Fonseca, & Crubellate, 2005).

2.2.2 Processo de institucionalização

Componentes de uma estrutura formal que são aceitos em larga escala como apropriados e imprescindíveis, servindo também para legitimar uma organização, podem ser considerados como institucionalizados. Em essência, o processo de institucionalização é uma mudança social. Tal processo pode acontecer em diferentes etapas, podendo haver simultaneidade entre estas, como segue: 1. Quando o processo é gradual e não requerido, mudanças endógenas iniciais podem acontecer; 2. Quando o processo é requerido ou depois dele, mudanças exógenas podem acontecer (Tolbert & Zucker, 1983).

A tabela 3 traz um resumo dos argumentos de Tolbert e Zucker (1999) sobre as características dos processos que compõem a institucionalização, bem como suas consequências:

Tabela 3

Resumo das características e consequências dos processos de institucionalização

Dimensão	Estágio Pré-Institucional	Estágio Semi-Institucional	Estágio De Total Institucionalização
Processos	Habitualização	Objetificação	Sedimentação
Característica dos adotantes	Homogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos
Ímpeto para difusão	Imitação	Imitação/Normalização	Normalização
Atividade de teorização	Nenhuma	Alta	Baixa
Variância na implementação	Alta	Moderada	Baixa
Taxa de fracasso estrutural	Alta	Moderada	Baixa

Nota. Recuperado de: “A Institucionalização da Teoria Institucional,” de P. S. Tolbert e L. G. Zucker, 1999, p. 211.

O trabalho de Zucker (1977) trata da persistência cultural no processo de institucionalização, pois este tema vinha recebendo destaque na literatura sobre o tema. Segundo a autora, duas vertentes merecem destaque:

- a) Abordagem de subsistemas;
- b) Abordagem de painel normativo.

Setores específicos são o enfoque da abordagem de subsistemas; economia, política e família, por exemplo, são considerados conjuntos de atividades separadas com diferentes agrupamentos em normas, sendo que cada uma forma partes distintas da tipologia das instituições. Embora haja várias explicações para diversas tipologias de subsistemas, a

persistência é explicada com base na necessidade funcional ou em desejo autointeressado de recompensas (Russo, 2011).

A persistência das instituições se dá, na abordagem de painel normativo, por causa de normas que são compartilhadas e o ator é internamente motivado a fazer o que tem de fazer. Nesta abordagem não há previsão de nenhum critério para procedimentos separados que são institucionalizados de outros que não são. Após uma norma estar internalizada é que esta pode ser identificada como institucionalizada, mas vale ressaltar que não há nenhum critério previamente explícito que determine se um ato é ou não internalizado (Zucker, 1977).

Em resumo, Zucker (1987) define em três princípios a institucionalização:

- a) Elementos institucionais surgem de pequenos grupos ou no nível organizacional de processos;
- b) Processos e estruturas organizacionais formalizadas tendem a ser altamente institucionalizados, podendo ser também uma fonte de nova institucionalização;
- c) A institucionalização cria rotinas que aumentam o desempenho organizacional e aumenta a estabilidade, com exceção de quando alternativas mais eficientes são ignoradas.

Para as autoras, existem elementos que determinam se a mudança proposta para a organização será ou não bem-sucedida. A figura 2 apresenta resumidamente o processo de institucionalização proposto por Tolbert e Zucker (2006):

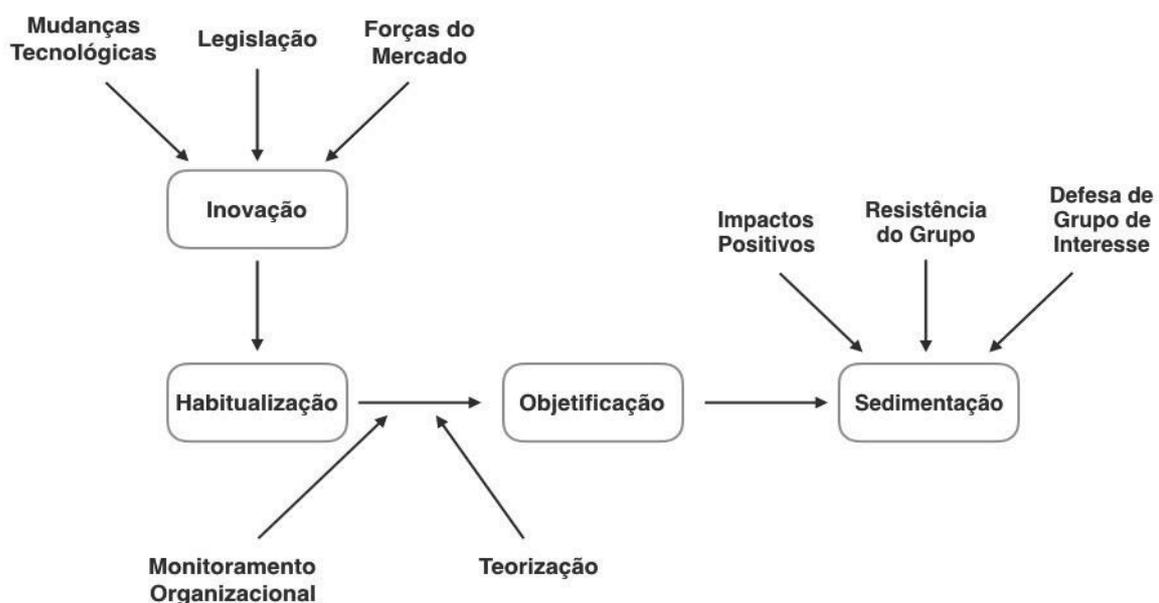


Figura 2. Processos Relativos a Institucionalização

Fonte: Recuperado de “A Institucionalização da Teoria Institucional,” de P. S. Tolbert e L. G. Zucker, 2006, p. 205.

Estágio pré-institucional – Processo de habitualização: surge da necessidade de inovação. A inovação das estruturas é resposta aos agentes de mudança que estão inseridos no ambiente institucional. Os agentes motivadores de mudanças são (Tolbert e Zucker, 1999):

- a) Mudanças tecnológicas, ou seja, aprimoramento técnico informacional;
- b) Normatização interna, que consistem em novos instrumentos jurídicos com o intuito de promover a cooperação;
- c) Forças de mercado, que são oriundas de fatores externos, ou econômicos.

Um fenômeno pode ocorrer dentro desse processo: organizações diferentes e independentes podem adotar inovações similares como resultado de estarem inseridas no mesmo contexto organizacional (Aguilar et al., 2005). Ainda segundo os autores, organizações podem adotar soluções advindas de outras organizações, o que pode ser simultâneo (Tolbert e Zucker, 1999) e conduzir ao isomorfismo (DiMaggio & Powell, 2007). Como resultado da ocorrência de três fatores, ou da combinação destes:

- a) Influência política e da necessidade de legitimação (coercitivo);
- b) Profissionalização (normativo); e
- c) Padronização de respostas à incerteza (mimético).

Assim, novas mudanças de estrutura se transformam em políticas, procedimentos ou regras organizacionais, e a pré institucionalização (ou habitualização) é alcançada (Tolbert & Zucker, 1999).

Estágio semi-institucional – Processo de objetificação: Para Tolbert e Zucker (1999), este estágio (ou processo) inclui o consenso social que deve haver entre os gestores da organização no que se refere a estrutura e a adoção crescente pelas organizações, baseadas nesse consenso. Isso depende de fatores como o monitoramento organizacional e teorização. O monitoramento consiste em identificar as evidências de outras instituições que podem aderir as mesmas políticas, procedimentos ou regras; já a teorização representa o ato de justificar, pelo parecer de especialistas técnicos, se as mudanças de estrutura são capazes de solucionar os problemas organizacionais que impulsionam a inovação. A união destes dois fatores, monitoramento organizacional e teorização, é o que forma o consenso interno, que pode gerar um resultado positivo.

A objetificação possui algumas características. Estruturas que passam pela objetificação passam a ser consideravelmente bem difundidas; há um grande esforço de teorização neste processo, que aliado à justificação dos modelos e às práticas de difusão adotadas, geram uma redução dos elementos institucionais obtidos, sendo chamado, por Tolber e Zucker (1999), como de moderada intensidade.

Este processo de objetificação traz também a homogeneização das estruturas, segundo DiMaggio e Powell (1983). Segundo os autores, há um conceito que descreve apropriadamente o processo de homogeneização, chamado de isomorfismo. O conceito de isomorfismo aborda as relações existentes entre organizações e o estudo entre as organizações e o ambiente em que estão inseridas (DiMaggio & Powell, 1988).

O isomorfismo é o processo que faz com que as populações e organizações se pareçam umas com as outras dentro das mesmas condições ambientais. Para isso, reproduzem os mesmos modelos, procedimentos ou aspectos de outras organizações para alcançar destaque, ser mais competitiva e legítima dentro do seu campo organizacional. O isomorfismo também pode ser resultado de práticas inapropriadas que surgem fora das organizações ou porque tomadores de decisões organizacionais aprendem respostas adequadas a determinadas demandas e adaptam seus comportamentos segundo elas (DiMaggio & Powell, 1983). Segundo os autores, existem três pilares de isomorfismo: coercitivo, mimético e normativo.

Segundo DiMaggio e Powell (1983), o isomorfismo coercitivo é o resultado da aplicação da força, influências políticas, persuasão e pressões formais e informais exercidas por outras organizações e pela sociedade em que as organizações estão inseridas. A legislação pode ser uma força dos governos para exercer pressão sobre as organizações, o que caracteriza uma forma de isomorfismo coercitivo.

O isomorfismo mimético não advém de pressão coercitiva. Nesse caso, a incerteza pode se apresentar como poderoso encorajador da imitação. Se uma empresa encontra problemas com causas dúbias, ou se tem incertezas sobre suas causas, ela deve buscar soluções. Caso sejam encontradas soluções passíveis de serem replicadas por um baixo custo, isso pode ser caracterizado como um comportamento mimético. Outro aspecto importante deste tipo de isomorfismo é que para aumentar sua legitimidade diante do mercado e dos próprios colaboradores, as organizações podem adotar iniciativas parecidas com as de seus pares. Organizações criadas recentemente têm por molde organizações mais velhas, similares em seu ramo de atuação, onde encontram sucesso e legitimação (DiMaggio & Powell, 1983; Russo, 2011).

O isomorfismo normativo tem que ver, primariamente, com a profissionalização. Métodos e condições de trabalho são definidos pelas profissões. Elas também controlam e estabelecem a base cognitiva e a legitimação para sua autonomia ocupacional. Embora muitas profissões dentro da mesma companhia sejam diferentes de outras, elas ainda apresentam muita similaridade com suas contrapartes em outras organizações. O Estado, as universidades e os próprios profissionais criam e caracterizam determinadas profissões. Dessa forma, regras

normativas surgem, passando a definir o comportamento organizacional e pessoal dos profissionais. Isso cria uma classe de indivíduos que possui posições semelhantes em organizações distintas, mas que podem levar à anulação de variações originais, o que altera o comportamento organizacional (DiMaggio & Powell, 1983; Russo, 2011).

Estágio de total institucionalização – Processo de sedimentação: constitui as mudanças de estrutura institucionais em sua reta final. Essa etapa representa a perenidade das mudanças estruturais propostas para a organização, onde tais mudanças adquirem continuação histórica e serão utilizadas pelos próximos gestores da organização. São três os fatores que influenciam este estágio:

- a) Impactos positivos: tem que ver com a identificação interna, ou seja, a confirmação da utilidade da mudança estrutural organizacional;
- b) Grupo de resistência: ligado a colaboradores não satisfeitos com as mudanças de estrutura ocorridas, incluindo tentativas de manter as práticas anteriormente utilizadas;
- c) Defesa por um grupo de interesse: relacionado a colaboradores que são a favor das mudanças estruturais institucionais ocorridas.

2.2.3 Estudo das contradições institucionais

O estudo sobre a teoria institucional tem sido realizado há mais tempo, enquanto o estudo das contradições institucionais é relativamente novo. Seo e Creed (2002) usaram uma perspectiva dialética para gerar uma estrutura cujo objetivo é proporcionar um entendimento da mudança institucional de forma que capture sua totalidade, inclusive sua natureza histórica e dinâmica. Os autores também se propõem a resolver um dilema teórico da teoria institucional: a variação relativa entre a agência e a integração. A estrutura só pode ser entendida como resultado de interações dinâmicas entre dois subprodutos institucionais: as contradições institucionais e a práxis humana.

A figura 3 apresenta os elementos que constituem as contradições institucionais abordadas por Seo e Creed (2002), a saber: Ineficiência, Não Adaptabilidade, Incompatibilidades Interinstitucionais e Interesses Desalinhados. As práxis que constituem a estrutura dos autores são as seguintes: Ação coletiva, Ator de Mobilização, Mudanças Reflexivas na Consciência e Agentes Potenciais de Mudança. As formas como estes elementos se relacionam são apresentadas a seguir:

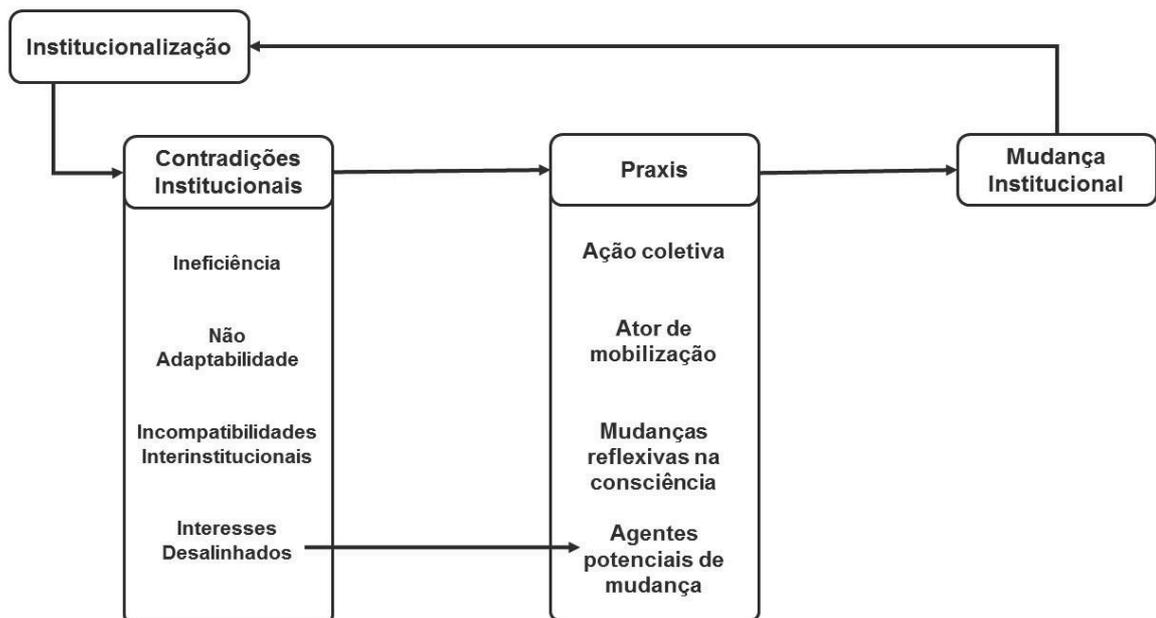


Figura 3. Contradições institucionais e os agentes potenciais de mudança emergentes.

Fonte: Recuperado de “*Institutional contradictions, praxis, and institutional change: a dialectical perspective*,” de M. G. Seo e W. E. D. Creed, 2002, p. 232.

Baseados no estudo de Seo e Creed (2002), Wanderley e Soeiro (2016) desenvolvem um estudo cujo objetivo é investigar a implementação malsucedida de um artefato gerencial, o *Balanced Scorecard* (BSC), em uma empresa do setor elétrico. Para isso, consideram que os conceitos de contradições institucionais e práxis humanas são necessários quando se estuda casos de insucesso de mudanças propostas na área de contabilidade gerencial. Segundo os autores, se o processo de mudança é impulsionado por fracas contradições institucionais ou não há contradições institucionais aparentes, o resultado da mudança será, inevitavelmente, uma mudança sem sucesso.

Muitos fatores levaram ao insucesso da implementação do BSC no estudo de Wanderley e Soeiro (2016). Dentre estes, o fato de que o BSC foi dissociado do dia a dia das atividades da empresa, e por consequência, não institucionalizado nesta. O foco no desempenho financeiro de curto prazo também influenciou no insucesso da implementação, visto que o BSC é uma ferramenta que estrategicamente visa o longo prazo. Falta de suporte da gerência e colaboradores também é um fator relevante para seu insucesso, visto que não havia avaliação ou incentivo ligado a ferramenta gerencial em fase de implementação. Embora haja outros motivos que influenciaram a não utilização do BSC na organização, o principal deles, segundo os autores, é que o início não se deu pelo acúmulo de contradições institucionais, mas por razões de legitimidade. Dessa forma, a práxis humana não recebeu incentivo para a utilização do BSC.

A ausência de contradições institucionais fortes não alavancou a práxis humana a ponto de superar as barreiras encontradas na organização. Outros estudos relativos às contradições institucionais estão na seção que trata dos estudos anteriores.

2.2.4 Visão crítica à nova sociologia institucional (NIS) e o processo de institucionalização

A Teoria Institucional, amplamente difundida e utilizada em pesquisas científicas, apresenta críticas às suas vertentes. Em relação a Nova Sociologia Institucional (NIS), pode se considerar:

a) Segundo Guerreiro et al. (2005), a Nova Sociologia Institucional se foca no estudo das macroinstituições, o que limita sua aplicação a instituições não enquadradas no conceito “macro”, que representam uma expressiva parcela das organizações existentes. O estudo da institucionalização em tais organizações sob a ótica da NIS poderia contribuir tanto para o arcabouço teórico desta vertente da Teoria Institucional como para a identificação de fatores institucionais em organizações que não sejam macroinstituições;

b) A NIS é grandemente voltada ao estudo de como o ambiente influencia uma organização. Segundo esta vertente, o ambiente influencia crenças, normas e tradições, além de criar regras, práticas, símbolos, crenças e requerimentos normativos. Embora o ambiente tenha grande influência nas práticas organizacionais, outros fatores também exercem forte influência, como por exemplo, as contradições institucionais, que motivam mudanças nas organizações, como a ineficiência técnica, a não-adaptabilidade e conformidade institucional (Guerreiro et al, 2005; Soeiro, Miranda & Araújo, 2016; Wanderley & Soeiro, 2016).

c) O fato de realizar estudos de mudanças que ocorrem em práticas já institucionalizadas (Guerreiro et al, 2005) traz relevância ao uso da NIS como vertente de estudo, já que as práticas formais das organizações sofrem constantes pressões ambientais, tecnológicas, mercadológicas e legais, o que pode gerar alterações nas práticas organizacionais institucionalizadas.

d) O uso da NIS como vertente de pesquisa ganha relevância ao se estudar mudanças ocorridas em práticas já institucionalizadas (Guerreiro et al., 2005). As práticas das organizações sofrem pressões ambientais, tecnológicas, mercadológicas e legais, que podem trazer alterações para as práticas já institucionalizadas. A identificação da institucionalização ou não, bem como das alterações nas práticas geradas por diversas pressões, pode ser estudada à luz da vertente sociológica da teoria institucional, que visa, dentre outros fatores, as influências sociais sobre tais práticas, e permite ter uma visão integradora sobre a

institucionalização e as mudanças ocorridas em práticas institucionalizadas, geradas pelas pressões exercidas pelo meio.

Algumas ponderações são feitas também ao processo de institucionalização:

a) A institucionalização nem sempre é um processo ativo. Pode ser não só passivo, mas sutil e de longo prazo. Visto dessa forma, o processo de institucionalização não considera o conceito de agência ativa, onde atores diversos podem alterar suas expectativas (Perrow, 1985; Russo, 2011). No entanto, Machado-da-Silva, Fonseca e Crubellate (2005) consideram a importância das estruturas e da agência neste processo, tratando o processo como recursivo e os indivíduos com a capacidade de expressão, que se constituem como atores sociais. Esta última abordagem se enquadra com esta pesquisa, pois os atores são ativos e influenciam diretamente o processo de institucionalização e as contradições institucionais existentes.

b) Fatores como poder e autointeresse das sociedades e seus atores não são abordados na institucionalização (Perrow, 1985);

Os fatores mencionados, embora não abordados no processo de institucionalização, devem ser considerados. Covalski e Dirsmith (1988b) estudaram o orçamento de algumas universidades americanas, onde pode-se constatar que há a infusão do orçamento com poder e autointeresse em relações organizacionais. O orçamento vai além de uma ferramenta que pode ser descrita ou verificada sua institucionalização; a linguagem do orçamento é geralmente entendida como objetiva e neutra, no entanto, sua finalidade é manter e estabelecer a autonomia e status dos principais atores da organização.

2.3 Estudos anteriores

2.3.1 Contabilidade Gerencial nas instituições religiosas

O Terceiro Setor, segundo Coelho (2000), possui características distintas dos primeiro e segundo setores. O primeiro setor abrange a administração pública; já o segundo setor, as empresas de mercado, com finalidade de lucros. O Terceiro Setor trabalha para atendimento das necessidades sociais, sem objetivar lucros, e tem recebido as seguintes denominações:

- a) Organizações sem fins lucrativos;
- b) Organizações voluntárias;
- c) Terceiro setor;
- d) Entidade sem fins lucrativos (ESFL);
- e) ONGs (organizações não governamentais).

Ainda conforme Coelho (2000), todas as denominações citadas são agrupadas na

literatura para todas as organizações privadas sem fins lucrativos, que de alguma forma produzem um bem coletivo. O termo “Terceiro Setor” foi utilizado pela primeira vez por pesquisadores norte-americanos na década de 1970.

No Brasil, o Terceiro Setor tem crescido. O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) contatou no censo de 2010 a existência de 556,8 mil entidades sem fins lucrativos no Brasil. Dessas, 290,7 mil são classificadas como Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos – FASFIL. Estas representam mais da metade do total das entidades sem fins lucrativos (52.2%) e uma parcela significativa (5.2%) do total de 5,6 milhões de entidades públicas e privadas, lucrativas e não lucrativas, que compõem o Cadastro Central de Empresas – CEMPRE do IBGE. (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística [IBGE], 2012).

Dentro das entidades do terceiro setor, representando uma parcela significativa, estão as organizações ou instituições religiosas. Elas se enquadram legal e tributariamente como terceiro setor, por serem organizações que prestam serviços (de natureza espiritual) à comunidade.

Vale ressaltar que a fraqueza de controle interno e nas práticas contábeis são temas que se tornaram menos relevantes no mercado atual devido a disponibilidade de sistemas de softwares que podem auxiliar na prática contábil, e o aumento do conhecimento dos tesoureiros destas entidades. Isso não quer dizer que tais problemas deixaram de existir, mas foram diminuindo ao longo do tempo. Os softwares facilitam a adoção e implementação de práticas contábeis apropriadas, e há também o aumento da profissionalização dos responsáveis financeiros pelos tesouros da igreja. *Com isso, a única área que permanece com grande abertura para pesquisas é a tensão existente entre o sacro e o secular dentro das organizações religiosas, e como esta tensão impacta a contabilidade e outras práticas gerenciais* [grifo nosso] (Rixon, Rois, & Farezuk, 2014).

Para alguns autores (Abdul-Rahman & Goddard, 1998; Booth, 1993; Laughlin, 1988, 1990), a contabilidade é uma atividade secular dentro de organizações religiosas. Em contrapartida com esses achados, Irvine (2005) encontra pouca evidência do conflito entre atividades sacras de uma igreja e a contabilidade. Segundo seu estudo, deve haver integração na missão da igreja com a necessidade de gerenciamento do dinheiro que mobiliza esta missão.

Nesse contexto, o trabalho pioneiro de Booth (1993) fornece um quadro que estabelece as bases para uma melhor compreensão dos fatores que influenciam a contabilidade de igrejas, mas a sua estrutura não foi expandida para examinar outras práticas de gestão secular em organizações religiosas. O autor se baseou na hipótese de que a contabilidade eclesiástica é influenciada pelas crenças religiosas, comunhão entre os membros e recursos organizacionais.

Ele afirma que as crenças religiosas são elementos importantes para a compreensão de contabilidade como uma prática nas igrejas. Seus resultados enfatizam a tendência geral para as crenças religiosas resultarem em resistência ao uso de práticas de gestão seculares, como por exemplo, a contabilidade. Enquanto Booth (1993) afirma que as crenças religiosas tendem a levar à resistência ao invés de suporte para a contabilidade, ele também reconhece que a relação entre práticas sagradas e seculares são complexas, dinâmicas e recíprocas (Rixon, Rois, & Farezuk, 2014).

Trabalhos que focam não somente a questão contábil (Rixon & Farezuk, 2010, 2012) encontraram que informação financeira e relatórios orçamentários motivaram instituições religiosas, como paróquias e dioceses, a implementar o planejamento estratégico. Tal planejamento pode enfatizar objetivos financeiros e administrativos mais do que objetivos religiosos. Um dos pecados da prática contábil em organizações religiosas, segundo os autores, é o mau uso da informação contábil. De acordo com suas pesquisas, ênfase indevida é colocada em orçamentos operacionais, com pouca ênfase em outros planos importantes.

2.3.2 Orçamento, artefatos gerenciais e organizações religiosas

O uso do orçamento de universidades americanas foi estudado por Covaleski e Dirsmith (1988). O estudo apontou que o orçamento parece estar infuso com poder e autointeresse nas relações intra e extra organizacionais. Se práticas institucionais que estiverem envolvidas para suportar uma estrutura política não forem reproduzidas, as políticas que operavam com interesses imediatos revelaram os grupos de poder. Segundo os autores, poder, relacionamento e reprodução do controle da estrutura são encontrados nas rotinas organizacionais, não somente nas do orçamento. Sendo assim, a possibilidade da existência de coerção é diminuída na aceitação da conformidade e de modos formalizados de agir. Expectativas sociais expressas na forma de orçamento geram uma provável condição técnica de controle e cálculo mais do que uma condição de conflito de interesses políticos (Covaleski & Dirsmith, 1988; Russo, 2011).

Para os autores, o orçamento é parte intrínseca de uma solução social particular, não sendo um simples instrumento ou ferramenta para descrição ou institucionalização (o orçamento é melhor detalhado no capítulo 2.1). Ainda que a linguagem utilizada no orçamento denote objetividade e neutralidade, ela é, afinal, direcionada a manter e estabelecer hierarquias de autonomia e status de poderosos atores organizacionais (Covaleski & Dirsmith, 1988).

Covaleski et al. (2006), conforme mencionado anteriormente, realizaram um estudo onde identificaram as três principais perspectivas em que o orçamento é abordado: sociologia, psicologia e economia. Em relação a perspectiva sociológica, que se relaciona diretamente com

a vertente da teoria institucional utilizada para esta pesquisa, ou seja, a Nova Sociologia Institucional (NIS), se apresenta a tabela 4:

Tabela 4

Aspectos de pesquisas sobre orçamento na abordagem sociológica

Aspecto da pesquisa	Abordagem sociológica
Questão de pesquisa primária	Como o orçamento influencia o processo a tomada de decisão e barganha entre uma pluralidade de interesses pertencentes ao planejamento e controle dos recursos organizacionais e sociais?
Nível de análise	Organização e subunidades.
Pressuposto de racionalidade	Teoria institucional: racionalidade limitada e satisfação (vontade e escolha são importantes).
Pressuposto de equilíbrio	Tensão e desequilíbrio são devido a conflitos de interesses dos funcionários.
Variáveis orçamentárias	Teoria institucional: processo orçamentário.
Variáveis não-orçamentárias	Teoria institucional: valor simbólico da contabilidade, recursos de negociação e barganha, poder de dissimulação e mobilização, mudança ambiental e mudança organizacional.
Forma do modelo causal	Aditivo linear direto ou indireto bidirecional ou unidirecional ou interação.

Nota. Fonte: Adaptado de “Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration”, de M. Covaleski, J. H. Evans, J. Luft, e M. D. Shields, 2006, *Handbooks of Management Accounting Research*, 2, p. 591-592.

Os formatos de modelos causais propostos por Covaleski et al. (2006) expõem de forma sucinta os resultados de sua pesquisa, abrangendo todas as variáveis estudadas, amparados pelas três perspectivas teóricas. A pesquisa com vertente econômica fica a relação entre os níveis individual e organizacional, simplificando muitas características de indivíduos e organizações que podem influenciar a prática orçamentária, tais como preferências individuais (exceto riqueza e lazer), e a existência da complexidade organizacional que bloqueia ou atrasa a otimização.

A vertente psicológica se volta às características de nível individual sem explorar completamente sua relação com as organizações. Já a vertente sociológica, abordada neste estudo, tem se dedicado às características de nível organizacional sem explorar minuciosamente sua relação com os indivíduos. Segundo os autores, explicações mais completas e válidas de como o orçamento vem a existir nas organizações e como ele afeta o desempenho organizacional e o bem-estar individual podem se basear nestas três perspectivas teóricas.

O trabalho de Frezatti, Relvas Junqueira, Nascimento e Oyadomari (2010) tem relação direta com a pesquisa de Covaleski et al. (2006) ao questionar as pesquisas limitadas em sua abrangência ao tratar do artefato gerencial orçamento. Enquanto o trabalho de Covaleski et al. (2006) faz uma divisão em três perspectivas teóricas (economia, psicologia e sociologia), Frezatti et al. (2010) questiona a abordagem reducionista que se dá às pesquisas em orçamento,

considerando que a abordagem “em recortes” que se faz da pesquisa orçamentária traz apenas entendimento parcial do problema. Sendo assim, o ensaio teórico da pesquisa propõe uma visão holística do artefato, realizando a identificação do relacionamento e interdependências desses elementos, a exemplo das inter-relações das perspectivas teóricas feita por Covaleski et al. (2006).

O estudo buscou demonstrar que todos os processos do planejamento estão integrados e se afetam mutuamente, gerando resultados favoráveis ou não, dependendo de como isso ocorre. Para classificar este processo de planejamento como um todo, o que inclui o orçamento, os autores o dividiram em três elementos: estruturais, de gestão e comportamentais. Cada elemento possui subelementos que se relacionam diretamente com subelementos de outros elementos, não podendo ser desconsiderados quando se fala de todo o processo de planejamento, bem como do processo orçamentário. Isso traz uma visão holística sobre o processo, que gera os seguintes benefícios: entendimento das decisões necessárias que estruturam o processo de planejamento e decisões sobre o nível de investimento, reflexões precisas sobre o melhor momento para a tomada de decisão e identificação e eliminação antecipada de efeitos indesejáveis (Frezatti et al, 2010).

Frezatti, Beck e Silva (2013) realizaram uma pesquisa onde questionaram a variedade de resultados diferentes encontrados sobre o tema de reservas orçamentárias (*budgetary slack*) nas pesquisas sobre o tema. Desde valor necessário para cobrir incertezas até uma reação à política de remuneração da organização, a reserva orçamentária é abordada de diversas formas, sempre com uma conotação negativa. Sendo assim, Frezatti, Beck e Silva (2013) questionaram se a reserva orçamentária é realmente um mal a ser evitado ou se é possível entender e gerenciar sua existência dentro da organização.

Quatro foram as dimensões da reserva orçamentária consideradas (Frezatti, Beck, & Silva, 2013, p. 340):

- (a) **A existência da reserva:** subestimar receitas e superestimar gastos; (b) **Intencionalidade da ação:** foi gerada deliberadamente, independentemente de gerar benefícios; (c) **Razões para a reserva ser criada;** e (d) **Benefício da ação:** pode existir ou pode não existir.

A partir destas quatro dimensões a reserva orçamentária foi analisada em um estudo de caso numa organização que se utiliza tanto do orçamento como de artefatos gerenciais de planejamento e controle. Os resultados indicaram que a existência de reservas na organização estudada é algo aceitável, passivo de ser gerenciado dentro de sua estrutura, principalmente devido ao ambiente econômico em que está inserida, de extrema volatilidade, e da gestão ativa

encontrada na empresa. Neste caso, devido ao ambiente e contexto organizacionais, a reserva orçamentária não constitui um problema para a empresa, sendo assim reconhecida e gerenciada dentro da organização.

Beuren, Klein e Dal Vesco (2015) realizaram um estudo cujo objetivo era verificar quais dimensões do Sistema de Controle Gerencial (SCG) aumentam a percepção de justiça organizacional e diminuem o comportamento antiético segundo a percepção de gestores de empresas de grande porte. A justiça organizacional é um fator considerado pelas autoras, pois o ambiente de trabalho apresenta muitos eventos considerados injustos (Mikula, 1980), e injustiças no trabalho podem prejudicar o desempenho dos indivíduos e comprometer o resultado da organização (Cohen-Charash & Spector, 2001). Baseados na pesquisa de Langevin e Mendoza (2012), as autoras analisaram a folga orçamentária estudada por Frezatti, Beck e Silva (2013), e a manipulação dos dados.

Nota-se que quando os procedimentos e a promulgação das decisões são considerados justos, a propensão para a criação da folga orçamentária é reduzida (Little, Magner, & Welker, 2002). No entanto, na pesquisa de Beuren, Klein e Dal Vesco (2015), apenas a qualidade do *feedback* apresentou significância, ou seja, incrementou isso aumenta a justiça organizacional, elevando o comprometimento e a confiança e, conseqüentemente, reduzindo a folga orçamentária. Segundo os autores, fatores como definição de objetivos, múltiplas medidas de desempenho e princípio da controlabilidade não contribuem para diminuição da folga orçamentária, assim como o Sistema de Controle Gerencial. De forma geral, no estudo de Beuren, Klein e Dal Vesco (2015) o fator qualidade do feedback foi a única variável que interferiu positivamente na redução de comportamentos antiéticos, enquanto que os outros fatores analisados não contribuíram efetivamente para a redução de atitudes antiéticas.

2.3.3 Orçamento e entidades religiosas

Costa, Gassner, Espejo e Pacheco (2010) realizaram um ensaio teórico com a finalidade de refletir sobre as questões espirituais como uma contribuição às práticas de contabilidade gerencial nas organizações. Entende-se que em ambientes organizacionais mais espiritualizados, o que não quer dizer necessariamente religiosos, os conflitos são minimizados, tanto evitados como corrigidos. Gestores, contadores e colaboradores que se utilizam de valores espirituais tendem a utilizar os artefatos de contabilidade gerencial de forma mais consciente, para assim apresentarem a real situação empresarial.

Trazer a espiritualidade à tona implica tanto na academia, pois uma nova abordagem é trazida para o estudo do contexto organizacional e o processo de tomada de decisão, como na

atividade profissional, pois uma empresa espiritualizada tende a ter um clima organizacional mais adequado à motivação e desenvolvimento dos colaboradores, demonstrando que outros aspectos são importantes, não se limitando à visão do lucro e aspectos financeiros (Costa et al., 2010).

A partir da Teoria Fundamentada nos Dados (*grounded theory*), Parker (2002) realiza uma pesquisa sobre o processo de planejamento e controle orçamentário em uma comunidade religiosa australiana. Segundo seus achados, o planejamento pode tomar um caminho mais reativo do que estratégico, e nesse contexto o orçamento se torna o principal caminho para planejamento e controle. Embora pareça ser simplesmente um processo secular de finanças, o processo de planejamento e controle orçamentário fornece apoio para o cumprimento da agenda sacra da organização e para o sustento de sua cultura.

Na visão de muitos, o planejamento estratégico pode estar sendo suplantado pelo processo de planejamento e controle orçamentário, mas esse processo pode estar fornecendo pelo menos um apoio cerimonial a uma visão estratégica compartilhada, ainda que seja apenas informalmente articulado (Parker, 2002). Na visão de Parker (2002), as coisas raramente são o que parecem. Não deve haver pressa em julgar a abordagem apropriada para sistemas de planejamento e controle organizacional de entidades sem fins lucrativos. Ambiguidade, flexibilidade e deliberação podem parecer não apropriados à primeira vista; no entanto, podem ser eficazes, como respostas a um mundo em constante mudança.

2.3.4 Institucionalização e contradições institucionais

Conforme mencionado anteriormente, os trabalhos de Seo e Creed (2002) e Wanderley e Soeiro (2016) oferecem a base teórica para a realização do estudo das contradições institucionais da pesquisa. O trabalho de Wanderley e Soeiro (2016), por exemplo, estudou um caso de insucesso na implementação do BSC. Quando se trata das organizações do terceiro setor, percebe-se que o uso de artefatos gerenciais permite que a gestão seja mais eficaz, como por exemplo, a introdução do BSC em uma organização do terceiro setor possibilitou a integração entre a missão e a visão da ONG, o que permitiu a avaliação de seu desempenho nas quatro perspectivas do BSC: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento (Quinteiros, Costa, Silva, & Oliveira, 2009).

Uma contribuição relevante feita por Scott (2001) é sobre a limitação do modelo proposto por Seo e Creed (2002). Segundo Scott (2001), a abordagem de legitimidade de Seo e Creed (2002) se limita apenas ao pilar Cultural-Cognitivo (tabela 5), enquanto ainda existem os pilares Regulatório e Normativo para a classificação dos resultados institucionais. Isso

significa que a avaliação unicamente pelo pilar Cultural-Cognitivo, como proposto por Seo e Creed (2002) pode apresentar resultados que apresentem análises sobre a institucionalização sem considerar outros dois importantes pilares. A institucionalização pode ser considerada como malsucedida em um dos três pilares, mas ser analisada como bem-sucedida em outro pilar institucional, visto que outros fatores são analisados de acordo com as suas dimensões.

Tabela 5
Os três pilares das instituições

Dimensão	Pilares		
	Regulatório	Normativo	Cultural-Cognitivo
Base de conformidade	Utilidade	Obrigação social	Tomado como certo (<i>taken for granted</i>) e entendimentos compartilhados
Base de ordem	Regras regulatórias	Expectativas obrigatórias	Esquemas constitutivos
Mecanismos	Coercitivo	Normativo	Mimético
Lógica	Instrumentalidade	Adequação	Ortodoxia
Indicadores	Regras, leis e sanções	Certificação e acreditação	Crenças comuns, lógicas de ação compartilhadas
Base de legitimidade	Legalmente sancionado	Moralmente governado	Compreensível, reconhecível, sustentado culturalmente

Fonte: Recuperado de “Institutions and Organizations”, de W. R. Scott, 2001, p.52 .

Wrubel, Toigo e Lavarda (2015) realizaram um estudo que envolvia as contradições, práxis e mudanças institucionais em rotinas contábeis. A partir dos modelos de Tolbert e Zucker (1999) e Seo e Creed (2002), um questionário foi elaborado para identificar os fatores supracitados. Cinco fatores de mudanças institucionais, oito fatores de contradições institucionais e práxis humanas foram encontrados. Os fatores mais representativos estão fortemente relacionados com o desalinhamento de interesses e incompatibilidade institucional, seguidos da práxis humana e da ineficiência técnica.

Zan (2006) buscou identificar os fatores que podem contribuir para a formação de um diagnóstico para mudanças ocorridas em Contabilidade Gerencial, através do enfoque institucional. Seu estudo conta com a análise de dois artefatos: custo-padrão e orçamento. Enquanto o custo-padrão era artefato objeto de mudança, o orçamento não o era, e sua justificativa era o fato de ser institucionalizado, sua ampla divulgação e sua característica participativa. Como resultados, o custo-padrão foi identificado com institucionalização com base cultural-cognitiva, enquanto o orçamento tinha sua institucionalização como normativa. A análise institucional da Contabilidade Gerencial permite verificar eventuais dificuldades e diagnosticar a implantação de ferramentas gerenciais.

Aguiar et al. (2005) analisa uma implementação bem-sucedida de uma programação de orçamento que ocorrem em uma unidade do SESC São Paulo. Segundo os resultados da pesquisa, quando os fatores motivadores possuem maior influência que os fatores inibidores, a institucionalização se caracteriza como total, e a mudança é identificada na empresa. Influência de pressão econômica e adoção de metodologias universalmente aceitas são fatores motivadores de mudanças organizacionais no contexto brasileiro.

Frezatti et al. (2007) realizam um estudo de caso em uma empresa multinacional, se utilizando do processo de institucionalização proposto por Tolbert e Zucker (1999) em conjunto com o modelo desenvolvido por Oliver (1991), para análise das pressões institucionais decorrentes da demanda pelo processo de elaboração do orçamento. Há associação entre tipo de resposta estratégica dos gestores e o sucesso ao atingir metas do planejamento tático, o que não pode ser generalizado. O método pode proporcionar condições ao gestor para estimular ações que permitam a institucionalização do processo, ainda que traga situações conflitantes.

Espejo e Eggert (2017) realizaram uma pesquisa onde se verifica os motivos de insucesso da implementação de um departamento de controladoria em uma empresa. À luz do modelo de Bogt e Scapens (2012), as racionalidades com suas lógicas locais são estudadas, o que apresenta os impedimentos do alcance do objetivo, ou seja, os fatores de insucesso na implementação do departamento de controladoria. As racionalidades consideradas nesta pesquisa são as lógicas locais que permitem alterar as rotinas, e assim atuar sobre as regras e ações, ainda que as rotinas e regras continuem como meio de materialização das ações (Bogt & Scapens, 2014).

A pesquisa sugere que existem lógicas divergentes compartilhadas durante a mudança organizacional que ocasionam conflito e resistência. Após a análise das entrevistas, pode-se constatar que a implementação de um departamento de controladoria se deu de forma malsucedida na organização objeto de estudo devido a conflitos de várias lógicas participantes, o que gerou resistências que interferiram no prazo dos processos de mudança. Outro fator considerado pelo modelo de Bogt e Scapens (2014) que deve ser considerado é o tempo. O curto espaço de tempo em que se tentou implementar o departamento de controladoria foi um fator determinante para seu insucesso. Diante de um processo de mudança desafiador, a mudança deve ser realizada de forma gradativa, o que exige maior tempo de implementação (Robalo, 2014).

3 METODOLOGIA

3.1 Campo de estudo

A pesquisa se dá em uma organização pertencente ao terceiro setor, mais especificamente, uma organização educacional de caráter confessional.

Tal instituição educacional é pertencente a uma organização religiosa cristã que está presente em mais de 200 países. A organização objeto de estudo oferece serviços educacionais desde o Jardim de Infância até a Pós-graduação em diversas áreas, contando com cerca de 7.000 alunos somente no campus estudado. A rede educacional conta com mais de 450 unidades escolares e de nível superior somente no Brasil, e a nível mundial, conta com quase dois milhões de alunos.

Os procedimentos administrativos, gerenciais e educacionais seguem praticamente o mesmo modelo em todo o mundo, com poucas variações devido à cultura local e situações específicas. Isso implica em que os modelos gerenciais, especificamente o artefato gerencial estudado nesta pesquisa, também é utilizado nas instituições da rede educacional localizadas nos cinco continentes, fazendo do orçamento um modelo global de gerenciamento da rede de ensino estudada. Sendo assim, o modelo de avaliação proposto nesta pesquisa tem a possibilidade de ser extrapolado para outras instituições da rede, não somente no Brasil, mas também em outras partes do mundo.

3.2 Escolha do método de pesquisa

A principal proposta deste estudo é, primeiramente, propor um modelo para avaliação da institucionalização do orçamento, que é um artefato de Contabilidade Gerencial inserido numa organização. Como já apresentado, a institucionalização tem relação direta com processos de mudança que ocorrem nas organizações, e esta pesquisa tem como fundamento o fato de o orçamento ser uma ferramenta gerencial de planejamento e controle que pode gerar mudanças nas empresas e sua organização (Anthony & Govindarajan, 2001; Anthony & Young, 1999; Hansen, Otley & Stede, 2003; Horngren, 2004; Welsch, 1980).

O método de pesquisa adotado para realização deste estudo foi o estudo de caso único, que para Gonçalves (2014, p. 64), "[...] tem como unidade de estudo uma unidade de forma aprofundada, podendo tratar-se de um sujeito, de um grupo de pessoas, de uma comunidade etc."

Quando se trata da adoção do estudo de caso em uma única organização como método de realização da pesquisa, se destacam a subjetividade, a necessidade de interpretação precisa e a profundidade, características da pesquisa qualitativa. Em se tratando da relação entre pesquisas qualitativas e lógica institucional, alguns cuidados devem ser tomados. No trabalho de Jones e Reay (2016) é possível perceber a preocupação dos autores em como os estudiosos estão convencendo seus leitores que eles estão estudando lógicas institucionais. Para isso, eles classificam as pesquisas em três principais técnicas que têm sido empregadas nas pesquisas qualitativas estudadas: padrão dedutivo, padrão correspondente e padrão indutivo. Segundo os próprios autores, essa categorização de técnicas não agradaria a todos, mas isso serve tanto para desafiar nossas próprias crenças tidas como certas sobre as diferentes técnicas como para (principalmente) concordar nas características que diferem uma técnica da outra.

Isso foi necessário, pois dentro de estudos qualitativos, diferentes autores revelam e interpretam as lógicas institucionais de diversas formas, e mesmo que haja um volume grande de estudos sobre lógica, a discussão sobre como ela pode ser identificada, descrita e mensurada ainda é bastante limitada. O estudo da lógica institucional em estudos qualitativos requer novos pensamentos sobre como ser analisado, e é isso que os autores buscam ao realizar seu estudo (Jones & Reay, 2016).

Pesquisadores que se utilizam da pesquisa qualitativa devem imergir em sua base de dados através de uma variedade de fontes qualitativas – entrevistas, documentos, etnografia, ou mais comumente, a combinação dessas várias fontes. Estas múltiplas abordagens ou combinações de técnicas (dedutivo, correspondente e indutivo) estão provendo o crescimento do entendimento das lógicas institucionais, além de demonstrar que estas técnicas não só estão sendo utilizada para capturar as lógicas institucionais, como também para revelar que o uso de múltiplas lógicas em um campo ou organização revelam complexidade institucional (Jones & Reay, 2016; Yin, 2005).

Para Yin (2005) experimentos, levantamentos, pesquisas históricas e análise de informações em arquivos são alguns exemplos de maneiras de se realizar a pesquisa se utilizando do método estudo de caso. Ainda segundo Yin (2005, p. 19), estudos de caso geralmente são feitos “quando o pesquisador tem pouco controle sobre os acontecimentos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real”.

Segundo tudo aquilo mencionado anteriormente, o estudo de caso melhor se encaixa na tentativa de entender relações causa-efeito, para que seja possível o teste da abordagem teórica proposta. O estudo de caso deve seguir toda uma estrutura, com protocolo, relatório, método de

coleta e de análise dos dados previamente definidos. Tanto a definição do estudo de caso como seus componentes essenciais serão tratados a seguir.

3.3 Estudo de caso

O estudo de caso, conforme mencionado, é a metodologia que melhor se adequa a pesquisa em questão. Conta com muitas técnicas utilizadas pelas pesquisas históricas, embora acrescente duas fontes de evidências que geralmente não são incluídas por um historiador: observação direta do que se está estudando e entrevistas com pessoas envolvidas. O estudo de caso tem o poder de lidar com uma ampla variedade de evidências: documentos, artefatos, entrevistas e observações, e ainda, caso o pesquisador seja observador participante, ainda pode ocorrer a manipulação informal. (Yin, 2005).

O estudo de caso único é um projeto apropriado em várias circunstâncias, quando se encaixa dentro de cinco fundamentos lógicos descritos por Yin (2005, p. 62):

- a) O caso representa um caso decisivo ao testar uma teoria bem-formulada. Para confirmar, contestar ou estender a teoria, um estudo de caso único deve existir que seja capaz de satisfazer todas as condições para testar a teoria. O caso pode ser utilizado para determinar se as proposições da teoria são corretas ou se outro conjunto de explicações pode ser mais relevante.
- b) Quando o caso representa um caso raro ou extremo, ou seja, quando um fato específico possa ser tão raro que vale a pena documentar e registrar qualquer acontecimento, ainda que seja único.
- c) Quando o caso é representativo ou típico. O objetivo aqui é capturar condições e circunstâncias de uma situação comum ou do dia-a-dia.
- d) Quando o caso é revelador. Aqui se encaixa a ideia de que o pesquisador tem a oportunidade de observar e analisar um fenômeno previamente inacessível à investigação científica.
- e) Quando pode ser tratado de forma longitudinal, ou seja, realizar o mesmo caso em dois ou mais pontos diferentes no tempo. Aqui se enquadra a possibilidade de replicação de um estudo já realizado anteriormente.

Com a proposta de estudo de caso único pretende-se atender a mais de uma das condições descritas por Yin (2005) anteriormente. O estudo possibilitará o aprofundamento do conhecimento sobre o assunto, além de generalização da aplicação teórica realizada; pode ser um caso típico relacionado ao Terceiro Setor, por se tratar de uma instituição pertencente a uma organização confessional, que atende a sociedade em seus vários ramos de atuação. A

organização confessional é aquela comprometida com uma religião ou ideologia; no caso da organização em estudo, os princípios cristãos estão intrínsecos em sua filosofia e metodologia de ensino. Por ser a primeira vez em que se realiza uma pesquisa desse âmbito em sua gestão, possui caráter revelador.

O estudo de caso único ainda possui razões para ocorrer na organização objeto de estudo, como segue:

a) As práticas organizacionais utilizadas na IES são por vezes refletidas para outras empresas, visto que muitos dos que ali se formam e trabalham passam a ter como experiência profissional todas as atividades ali desenvolvidas, o que inclui o envolvimento com as práticas gerenciais adotadas pela entidade, e a forma como são utilizadas.

b) A relevância da organização confessional em suas áreas de atuação, visto que sua abrangência supera 200 países, em que atua na gestão e manutenção de escolas, núcleos de atendimento a pessoas carentes, hospitais, centros de saúde, editoras, indústrias de alimentos saudáveis, igrejas e universidades.

c) Considerando que a organização possui um modelo único de gestão, o modelo de orçamento é um modelo global, utilizado em todo o mundo, em cada tipo de instituição mantida pela controladora global. Dessa forma, o orçamento é um artefato importante no modelo de gestão da organização.

3.4 Protocolo para o estudo de caso

Em conformidade com os padrões e critérios apresentados por Yin (2005), o estudo de caso deve conter os seguintes elementos:

1. Visão abrangente (geral) do projeto desenvolvido;
2. Procedimentos de campo;
3. Questões referentes ao estudo de caso desenvolvido;
4. Guia de relatório para um estudo de caso.

A seguir são apresentados os elementos citados por Yin (2005).

3.4.1 Visão geral do projeto de estudo de caso

Para Yin (2005), a visão geral precisa conter informações prévias sobre o que está sendo desenvolvido, questões fundamentais que estão sendo abordadas e o levantamento do que é importante sobre tais questões. Para tanto, os capítulos 1 e 2 deste estudo, introdução e fundamentação teórica, respectivamente, apresentam a contextualização, objetivos e questões

substantivas desta pesquisa, bem como a revisão teórica dos assuntos relevantes que importam ao tema deste estudo.

Godoy (2006) e Becker (1994) afirmam que há dois principais propósitos ao se realizar um estudo de caso. Primeiramente, busca obter uma compreensão ampla do objeto de estudo, identificando e analisando seus membros, as formas de inserção social em que estão envolvidas, que processos interativos são recorrentes e como os grupos se relacionam uns com os outros e também com o contexto externo. Aliado a isso, busca articular declarações teóricas que possibilitam explicitar regularidades dos procedimentos e as estruturas sociais. Dessa forma, os vários fenômenos que são descobertos e analisados durante o trabalho em campo devem ser incorporados num relatório que apresente a relevância teórica do que está sendo estudado.

Becker (1994) vai além quando se trata dos resultados finais dos estudos de caso, declarando que é possível construir um modelo que responda as questões teóricas do estudo, aliado a contribuição de cada conjunto de dados, categorias definidas e conceitos elaborados para se explicar o fenômeno em estudo. Os resultados não podem, obviamente, ser entendidos de forma generalizada, ou seja, sempre são proposições provisórias, no entanto, sua organização num modelo servirá como referencial para pesquisas futuras, e os estudos posteriores poderão ser construídos com base nas contribuições previamente desenvolvidas. Um conjunto de casos pode gerar melhor compreensão do fenômeno envolvido quando se procura comparar resultados da mesma natureza.

Estudos de caso que objetivam a construção de teoria se utilizam essencialmente do raciocínio indutivo no exame do problema que se investiga e também durante o processo de coleta e análise de dados. Em casos onde há pouca ou nenhuma teoria que auxilie o pesquisador no planejamento do estudo, não se busca antecipar resultados esperados por meio de hipóteses no formato “se-então” nem executar a manipulação de variáveis. Quando se centra no estudo de caso, o investigador não deve se limitar a um previsível grupo de variáveis, o que lhe permitirá encontrar relações e variáveis não imaginadas anteriormente (Godoy, 2006).

O interesse por um fenômeno em particular e ideias preconcebidas acerca do que pode ser encontrado são motivadores para que o pesquisador possa imergir no caso, para que, através de coleta minuciosa dos dados, compreenda o seu significado. Pode-se afirmar que há uma permanente e flexível relação entre os dados e a teoria desde a formulação inicial de um problema até a interpretação dos resultados da pesquisa (Godoy, 2006).

Vistas estas questões, a visão geral deste estudo, que são as informações prévias, as questões substantivas estudadas, a literatura relevante e os aspectos abordados neste tópico (descritos em profundidade nos capítulos 1 e 2 desta pesquisa), consiste em estudar o processo

de institucionalização de um artefato gerencial em uma instituição de ensino do terceiro setor. O artefato gerencial orçamento é o mais utilizado pelas grandes empresas brasileiras (Russo, 2015), e identificar seu estágio de institucionalização pode trazer benefícios à gestão, segundo a *New Institutional Sociology* – NIS, vertente da Teoria Institucional.

3.4.2 Procedimentos adotados em campo

Os procedimentos de campo devem evidenciar as principais atividades realizadas ao se coletar dados. Os procedimentos de um estudo de caso devem ser explícitos e planejados de forma a abranger diretrizes que enfrentem possíveis comportamentos que possam existir ao se realizar um estudo. A seguir são apresentadas as principais ações a serem realizadas nesse quesito:

a) Conseguir acesso à organização e/ou às pessoas que farão parte da coleta de dados. No presente estudo isso foi conseguido e o acesso àquilo que for necessário, concedido pelos responsáveis da entidade objeto de estudo.

b) Dispor de recursos suficientes para a realização da pesquisa em campo. Os recursos necessários para a realização deste estudo abrangem: computador, gravador de áudio, *software* para edição de texto, *software* para manuseio de números e informações e cadernos para anotações.

c) Adotar medidas que permitem a intervenção necessária de outros pesquisadores, caso haja necessidade durante o processo de pesquisa. Para a realização deste estudo as seguintes ações foram executadas:

a) Para esta pesquisa foi necessário encontrar elementos suficientes para a elaboração do instrumento de pesquisa. Para isso, as principais referências bibliográficas dos autores base da Teoria Institucional foram consultadas, com destaque para Tobert e Zucker (1999) e sua proposta de seis dimensões comparativas.

b) A pesquisa também necessitou de referencial para o artefato gerencial em estudo, o orçamento. Entre os autores base, destaca-se Welsch (1957), que compõe a literatura clássica no que diz respeito a ferramenta gerencial estudada, e Covaleski et al. (2006), que traça a trilha percorrida pela pesquisa sociológica em relação ao orçamento.

c) A pesquisa não se deteve apenas em artigos e livros de autores que são referências internacionais nos temas desta pesquisa, mas também em teses e dissertações de mestrado, artigos apresentados em congressos nacionais e

internacionais, o que evidencia uma busca por literatura relevante e mais atual sobre os temas deste estudo.

d) Com a realização destas ações supracitadas, foi possível identificar aquilo que se havia estudado sobre a Teoria Institucional e sobre o artefato gerencial orçamento. Isso é fundamental para dar o direcionamento necessário para a execução do estudo, além de definir quais autores são mais apropriados para serem referenciais do presente trabalho.

e) A pesquisa seguiu com todas as etapas propostas pela FECAP em seu calendário de aulas presenciais, com o cumprimento das matérias relacionadas diretamente à realização da dissertação, tendo em vista os prazos para apresentação das etapas da pesquisa e especialmente, a submissão ao processo de qualificação da pesquisa, considerando o tempo necessário para a realização da coleta e análise de dados e apresentação do relatório final nos prazos estabelecidos pela FECAP.

f) O pesquisador precisa estar preparado para contratempos e acontecimentos inesperados que possam ocorrer no decorrer do processo de pesquisa, tais como alteração de agenda, indisponibilidade dos entrevistados, dentre outros imprevistos. Para este estudo tais cuidados necessitaram ser tomados em detrimento de contratempos ocorridos tanto por parte do pesquisador quanto dos que direta ou indiretamente fizeram parte deste estudo.

3.4.3 Questões do estudo de caso

Este tópico apresenta questões que o pesquisador deve-se fazer, e não as questões dirigidas aos entrevistados. Estas questões são melhor explicadas a seguir:

São, em essência, os lembretes que você deverá utilizar para lembrar das informações que precisam ser coletadas e o motivo para coletá-las. Em alguns exemplos, as perguntas específicas também podem servir como avisos ao fazer as questões durante a entrevista para o estudo de caso; o objetivo principal dessas questões, no entanto, é manter o pesquisador na pista certa à medida que a coleta avança (Yin, 2001, p. 95).

Tendo como base os autores referências da Teoria Institucional utilizados neste trabalho, Tolbert e Zucker (1999), o estabelecimento de indicadores que avaliem o grau de institucionalização em estágios pode ser um exercício controverso. Outros procedimentos podem ajudar a entender o contexto. Dentre tais procedimentos, pesquisas documental e histórica podem ser destacadas, isso se realizadas dentro de uma triangulação de fontes (Russo, 2011).

As dimensões comparativas desenvolvidas por Tolbert e Zucker (1999) serviram de base para definição das dimensões comparativas e dos estágios de institucionalização e sua aplicação que se estendem além deste estudo, sendo relevante também para estudiosos de artefatos

gerenciais, especificamente o orçamento, e também para profissionais envolvidos na tomada de decisão ou na formulação estratégica onde o orçamento é utilizado. Essa colaboração é possível a partir da observação minuciosa do conjunto de características e das possíveis consequências que precisam ser analisadas no orçamento para que se chegue ao entendimento de como se deve avaliar seu grau de institucionalização.

Conhecer o conjunto de características e consequências listadas por Tolbert e Zucker (1999) não é todo o necessário. O instrumento de pesquisa também teve de ser capaz de estimar graduações, ou seja, estipular níveis que se enquadrem dentro das características e consequências para cada uma delas, o que é uma tarefa primordialmente subjetiva, de acordo com as próprias autoras. Isso só se tornou possível com a utilização de diversas fontes de evidenciação, como por exemplo, pesquisa documental, questionários e entrevistas oriundas dos gerentes envolvidos com a utilização do orçamento dentro da organização em estudo. Isso possibilitou o instrumento de pesquisa trabalhar com a subjetividade advinda da necessidade da estipulação de graduação.

A consecução dos objetivos deste trabalho, tanto o geral como os específicos, se dá com base naquilo que foi tratado na fundamentação teórica, e para isso as seis dimensões propostas por Tolbert e Zucker (1999) tiveram de ser estudadas. Segundo as autoras, quando se conhece um grupo de quatro características, que no caso são: processos, características dos adotantes, ímpeto para difusão e atividade de teorização, e de duas consequências dessas características, que são: variância na implementação e taxa de fracasso estrutural, concernentes a determinado elemento institucional, que no caso desta pesquisa, é o artefato gerencial orçamento, é possível identificar o grau de institucionalização do elemento institucional estudado e encaixá-lo em fases ou estágios (Russo, 2011).

Aliado a isso, a variável “contradições institucionais” também deve ser considerada quando se trata das questões do estudo de caso, visto que a identificação de elementos de tais variáveis pode apresentar os fatores de sucesso ou insucesso de implementação do artefato gerencial estudado, além de poder explicar fatores que ocasionam a mudança institucional na organização, recurso que outras abordagens institucionais carecem (Wanderley & Soeiro, 2016). Segundo os autores, a mudança institucional ocorre e deve acontecer “como um resultado das interações dinâmicas entre as contradições institucionais e práxis humana” (Wanderley & Soeiro, 2016, p. 47).

As características e consequências mencionadas forneceram elementos para que as seguintes questões pudessem ser solucionadas:

- a) Em qual estágio podem ser classificados os elementos institucionais na organização (no caso desta pesquisa, o orçamento): habitualização, objetificação ou sedimentação?
- b) As características individuais dos adotantes (atores da organização que se utilizam do elemento institucional) em relação ao grupo total dos usuários do orçamento são homogêneas ou heterogêneas?
- c) Como se dá o ímpeto para difusão do orçamento na organização? Por imitação, normatização ou por ambos ao mesmo tempo?
- d) Existe a atividade de teorização no elemento institucional analisado? Se sim, ela é alta ou baixa?
- e) Considerando os departamentos e diretorias que se utilizam do orçamento como ferramenta de gestão e comparando o orçamento produzido para cada uma delas, é possível afirmar que a variância na implementação do referido elemento institucional é baixa, moderada ou alta?
- f) Considerando os departamentos e diretorias que se utilizam do orçamento em seu atual estágio (na data da pesquisa), pode-se afirmar que a taxa de fracasso na implementação é baixa, moderada ou alta?
- g) Levando em conta os fatores de contradição institucional (ineficiência, não adaptabilidade, incompatibilidades interinstitucionais e interesses desalinhados), é possível identificar mudanças institucionais no artefato gerencial em estudo?
- h) Considerando os elementos da práxis humana (ação coletiva, ator de mobilização, mudança reflexiva na consciência e agentes potenciais de mudança), é possível identificar mudanças institucionais no artefato gerencial em estudo?

3.4.4 Guia para relatório de estudo de caso

O relatório de um estudo de caso “geralmente não se encontra presente na maioria dos projetos de estudo de caso” (Yin, 2001, p. 99). No entanto, o protocolo de estudo de caso precisa conter um esquema básico de relatório. As informações e o formato como serão apresentadas devem ser motivo de atenção por parte do pesquisador.

O esquema geralmente aceito segue uma estrutura semelhante: apresentação das questões e hipóteses; descrição do projeto de pesquisa; descrição do aparato e dos procedimentos de coleta de dados; divulgação da coleta de dados; discussão das descobertas e discussões. Embora esse esquema seja bastante adotado, não há um esquema uniformemente

aceitável. Sendo assim, é importante que um pesquisador se atenha ao planejamento do relatório final de um estudo de caso mesmo durante a sua realização (Yin, 2001).

O relatório elaborado para este trabalho segue os padrões apresentados no Manual APA: regras gerais de estilo e formatação de trabalhos acadêmicos, que apresenta as normas para realização de trabalhos de Mestrado exigidas pela FECAP no período da realização desta pesquisa.

3.5 Estratégia de pesquisa

Para estudo do fenômeno pesquisado alguns passos tiveram de ser seguidos. A revisão de literatura foi efetuada primeiramente no processo da pesquisa, pois isto possibilitou a construção do instrumento de pesquisa. Após isso foi realizada a coleta de dados e posteriormente, sua análise. Tais procedimentos estão expostos detalhadamente a seguir:

3.5.1 Revisão da literatura

Para Gonçalves (2014, p. 58), a revisão bibliográfica “trata-se do primeiro passo em qualquer tipo de pesquisa; sua finalidade é conhecer as diferentes contribuições científicas sobre o assunto que se pretende estudar”. Ainda segundo a autora, a revisão de literatura tem o objetivo de não repetir o tema de estudo ou experimentação. Nesta etapa se realiza o levantamento do que existe sobre o assunto, o conhecimento de seus autores e o chamado estado da arte, que consiste na verificação do que foi produzido e publicado até o momento da pesquisa sobre o assunto.

Para este trabalho foram estudadas as fontes relacionadas aos seus objetivos e questão-problema através do levantamento de material referenciado em teses, dissertações, livros, artigos científicos nacionais e internacionais. Nessa fase foram definidos os dois principais pilares desta pesquisa: a Teoria Institucional, em sua vertente NIS, e o orçamento.

Em relação a Teoria Institucional, várias pesquisas trabalharam o tema de forma abrangente, todavia esta pesquisa tem como base as definições, classificações e o modelo apresentados por Tolbert e Zucker (1999). Já em relação ao orçamento, definiu-se que a revisão bibliográfica seria feita, fundamentalmente, em trabalhos de autores clássicos do tema, que tratem o orçamento como uma ferramenta gerencial, como por exemplo, Welsch (1957).

3.5.2 Coleta de dados

Num estudo de caso, a coleta de dados pode ser feita, principalmente, por meio de seis fontes de evidências, a saber: documentos, registros em arquivos, entrevistas, observação direta,

observação participante e artefatos físicos. Estas não precisam ser utilizadas isoladamente, podendo ser combinadas de diferentes formas (Godoy, 2006; Yin, 2005).

Baseado nessas fontes de evidências classificadas por Yin (2005), pode-se agrupá-las em três principais grupos: observação, entrevistas e documentos (Godoy, 2006). Para a coleta de dados deste trabalho, alguns tipos de pesquisas qualitativas foram utilizados, cada qual com uma função para o alcance dos objetivos propostos. A tabela 6 retrata o tipo de pesquisa e sua respectiva finalidade no trabalho.

Tabela 6
Tipos de pesquisa qualitativa adotadas e suas finalidades

TIPO DE PESQUISA	FINALIDADE
Pesquisa Bibliográfica	Levantamento do estágio atual das pesquisas sobre a teoria institucional, com ênfase em sua vertente NIS (New Institutional Sociology) e sobre o orçamento, elemento institucional objeto de estudo desta pesquisa. As fontes pesquisadas são livros, artigos, teses e dissertações nacionais e internacionais.
Pesquisa Documental	Acesso a documentos (internos e públicos) que foram permitidos ser utilizados, que possibilitam obter evidências para inferir, com base nas premissas deste estudo de caso, a avaliação da institucionalização do orçamento na organização, e sua classificação em estágios. Os documentos analisados foram os seguintes: a) Regulamento Eclesiástico Administrativo, conhecido como “manual de praxes”, que contém todos os procedimentos administrativos e financeiros que regem as organizações pertencentes à entidade religiosa mantenedora da organização objeto de estudo; b) Relatórios gerenciais gerados pelo software responsável pela elaboração do orçamento na instituição; c) Solicitações formais para elaboração do orçamento anual, com aprovação prévia em reuniões da Diretoria Administrativa da IES.
Entrevistas e Questionários	A obtenção de evidências deste tipo de pesquisa se deu através de entrevistas semi-estruturadas a agentes ativos na organização estudada que foram responsáveis ou participam direta ou indiretamente do processo orçamentário da instituição, e da aplicação de questionários a atores ativos da organização, que permitiram inferir através de suas percepções sobre o tema abordado, como também permitiram realizar o cruzamento dos dados, procedimento necessário para a certificação da qualidade dos achados da pesquisa. Um aspecto importante a ser considerado é o da saturação da amostragem, que segundo Fontanella, Ricas e Turato (2008), devem ser mencionados os fatores identificados que contribuíram para a decisão do ponto de saturação amostral, pois tal procedimento contribui significativamente para a validade dos instrumentos. As características das pessoas entrevistadas são as seguintes: a) Membros da alta administração da instituição que estão relacionados diretamente com a elaboração do orçamento; b) Contador da instituição, participante na elaboração e responsável pela formalização do orçamento final nos sistemas informacionais da instituição; c) Usuários finais do orçamento. As características dos respondentes dos questionários são as seguintes: d) Colaboradores relacionados direta ou indiretamente com o uso do artefato; e) Chefes de setores que possuem (ou deveriam possuir) autonomia para influir nas metas orçamentárias.

Nota. Recuperado de “A institucionalização do Balanced Scorecard pelas organizações – o caso sabesp,” de Russo. P. T., 2011, p. 108.

A utilização de múltiplas fontes traz alguns ganhos ao estudo. Primeiramente, permite a triangulação dos dados. A triangulação possibilita o trabalho com diversos tipos de questões, como por exemplo, históricas, de atitudes e comportamentos. Com isso, se obtém o encontro de tipos de achados diferentes, o que torna a base de dados mais precisa e conclusiva (Yin, 2005).

O estudo qualitativo não se utiliza de amostragem estatística, portanto é importante que algum critério seja estabelecido para que se saiba em que momento encerrar o trabalho de campo. A decisão do encerramento do trabalho em campo é consequência do esforço do pesquisador em conduzir, de forma conjunta, o procedimento de coleta e análise dos dados. O pesquisador deve decidir quando ocorreu a saturação dos dados, ou seja, um ponto onde a aquisição de informações se torna prolixa. Quanto mais tempo permanecer em campo, mais dados o pesquisador acumulará, obviamente, todavia, é essencial identificar em que momento se alcançou o ponto em que a aquisição de novas informações não traz novos elementos para a compreensão e benefícios do alcance dos objetivos propostos para o caso em estudo (Godoy, Melo, & Silva, 2006; Taylor & Bogdan, 1998). A saturação se dará a partir do momento em que os dados obtidos através dos instrumentos não trazerem mais nenhuma informação nova ou relevante sobre a utilização e aplicação do orçamento na organização.

3.5.3 Estruturação da pesquisa de campo

Como já mencionado, a pesquisa de campo se utilizou de várias fontes, que são: pesquisa documental, questionários e entrevistas. A utilização de diversas fontes de dados garante a triangulação necessária à validação e às questões de qualidade da pesquisa.

O principal objetivo da pesquisa de campo é submeter o modelo de avaliação do orçamento proposto neste trabalho a um exame prático com o intuito de validá-lo, o que se torna possível através de um instrumento de pesquisa concebido nesta pesquisa a partir de um estudo de caso, conforme será apresentado posteriormente no trabalho.

A seguir será apresentado o desenho operacional da pesquisa, que apresenta o processo de pesquisa como um todo, e dá as bases para a apresentação do instrumento de pesquisa.

3.6 Modelos, teoria e modelização

Os modelos podem representar eventos de forma simbólica, figurativa e convencional, não precisamente isomorfa, mas em todos os casos, será de forma parcial, pois, para representá-lo, supõe-se previamente quais de suas propriedades serão representadas. A conquista

conceitual da realidade começa por idealizações e a partir delas nasce o objeto-modelo ou modelo conceitual. Tal objeto-modelo necessita ser inserido em uma teoria, para que dela sejam retiradas propriedades, que serão atribuídas ao objeto-modelo. Em alguns campos, o modelo teórico é construído em torno do objeto-modelo, enquanto que nos campos mais avançados, o objeto-modelo pode ser vinculado a uma teoria geral existente (Bunge, 1974).

Segundo Bunge (1974), os objetos-modelo são de muitas espécies e seus modelos teóricos vão desde os mais simples, que são similares a uma “caixa preta”, providos somente de uma entrada e uma saída, sem qualquer estrutura, até aqueles dotados de diversas entradas e saídas, com uma caixa repleta de mecanismos. Para que um modelo permita explicar o sistema estudado, possibilitando manter contato com outras teorias e disciplinas é necessário apresentar seus mecanismos internos. Para isso, a construção de hipóteses prévias é necessária. As hipóteses somente podem ser confirmadas quando satisfazem a três condições:

1. Explicam o funcionamento observado;
2. Possibilitam a previsão de novos fatos;
3. Concordam com as leis teóricas conhecidas.

Vale ressaltar que a análise da relevância de uma teoria precisa ser realizada considerando-se: sua capacidade de descrição, explicação e predição; sua consistência lógica; a possibilidade de estabelecer perspectivas diferentes, fertilidade lógica e, por fim, sua parcimônia (Martins & Theóphilo, 2007, p. 28). As teorias possuem limitadas proposições genéricas, possibilitando que ideias sejam ligadas às coisas. Há principalmente dois grupos de proposições: as formais, que são de ordem lógica, e as filosóficas, que são de ordem semântica, epistemológica ou metafísica. (Bunge, 1974).

Distinuir claramente os conceitos básicos, as hipóteses do que são seus derivados e especificar claramente todas as premissas são formas de apresentar uma teoria científica, ou como descrito por Bunge (1974), formulá-la axiomáticamente. Quando o autor trata dos conceitos básicos de uma teoria, denomina-os de conceitos primitivos ou não-definidos. À apresentação organizada dos conceitos e afirmações principais da teoria dá-se o nome de axiomatização. Quando se fala em principal, entende-se que isso significa as ideias que são a base de construção de novas ideias, que se tornam os axiomas e postulados da teoria em questão. Para evitar falta de precisão nas definições, a lógica sugere a adoção de um conjunto de conceitos primitivos e axiomas.

3.7 Desenho operacional de pesquisa

Neste item são tratados os principais procedimentos adotados para realização da pesquisa, compostos por três etapas, descritas a seguir:

A primeira etapa efetiva a literatura clássica das abordagens da Teoria Institucional e o artefato gerencial orçamento. A partir da teoria de base e da ferramenta gerencial mencionada, são geradas, como principais saídas, a abordagem da Teoria Institucional utilizada na pesquisa, que é a Nova Sociologia Institucional (NIS), e também o tratamento do orçamento como ferramenta gerencial de planejamento e controle.

A etapa 2, que é grandemente relacionada com a primeira, é realizada a complementação do referencial teórico clássico, com pesquisas científicas realizadas abordando tanto a Teoria Institucional, especialmente com foco na NIS, como trabalhos que tratem o orçamento como artefato de Contabilidade Gerencial. A concentração das pesquisas foi em trabalhos que abordassem tanto a utilização da Teoria Institucional relacionada a algum artefato gerencial (como por exemplo, *Balanced Scorecard*, custeio ABC etc.) como também trabalhos que abordassem e criticassem o orçamento.

Por fim, na etapa 3 é apresentada a junção da abordagem teórica com a ferramenta gerencial, que possibilita a verificação da institucionalização orçamentária à luz da teoria de base do trabalho. Como saídas dessa etapa têm-se a proposição de: i) um modelo que possibilite avaliar a institucionalização do orçamento por parte das organizações; e ii) a verificação da institucionalização do orçamento na instituição em que o estudo de caso único foi realizado.

Para melhor entendimento do desenho operacional de pesquisa, a figura 4 foi elaborada:

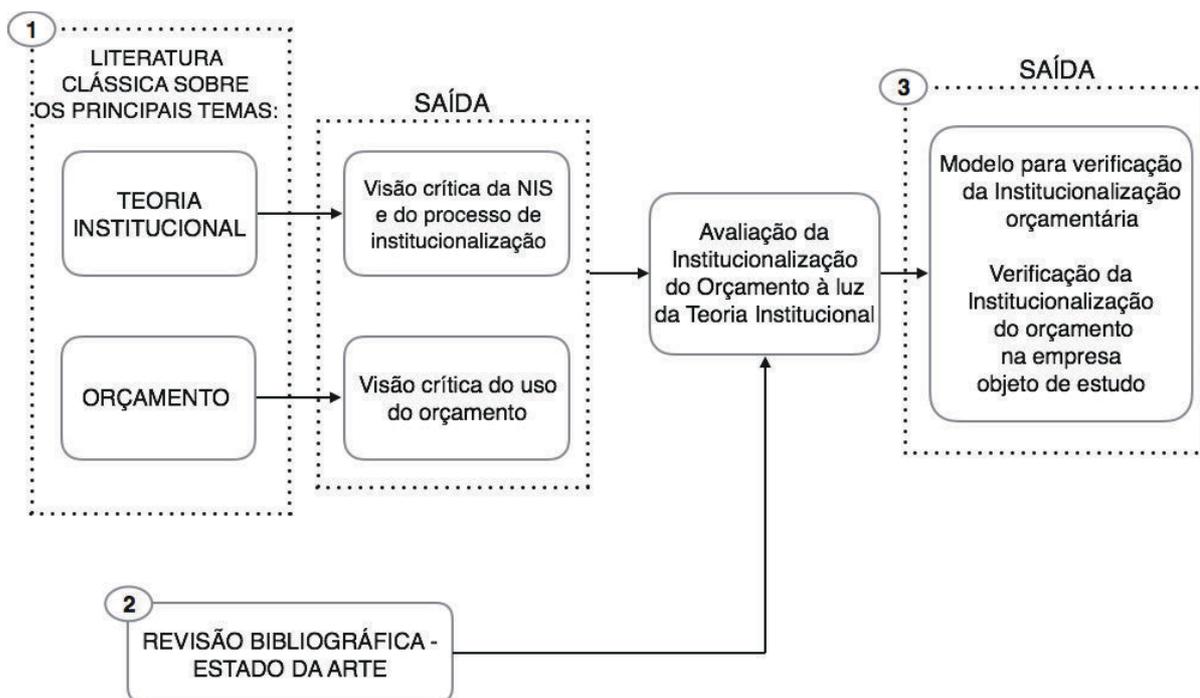


Figura 4. Desenho operacional de pesquisa

3.7.1 O constructo de pesquisa

A seguir serão apresentados dois modelos que envolvem a institucionalização. O primeiro deles é o de Russo (2011), onde a partir da revisão da literatura do BSC, da Nova Sociologia Institucional e das dimensões comparativas propostas por Tolbert e Zucker (1999), um modelo foi criado para ser aplicado em estudo de caso, através de três fontes de dados: documentos, entrevistas e questionários. A triangulação destas bases de dados possibilitou avaliar a institucionalização da ferramenta gerencial estudada, no caso, o BSC.

O segundo modelo é proposto por Wanderley e Soeiro (2016), onde é estudado o caso de um insucesso institucional em um caso de mudança na contabilidade gerencial. O artefato gerencial estudado neste trabalho é o mesmo de Russo (2011), o BSC, e aqui mudanças bem e malsucedidas são estudadas. Aqui também é trazido o conceito de fortes contradições institucionais e fracas contradições institucionais. As primeiras são contradições capazes de mobilizar atores organizacionais para introduzir mudanças bem-sucedidas, ao mesmo tempo em que a última não é capaz de mobilizar a ação humana para introduzir e/ou institucionalizar possíveis mudanças (Wanderley & Soeiro, 2016).

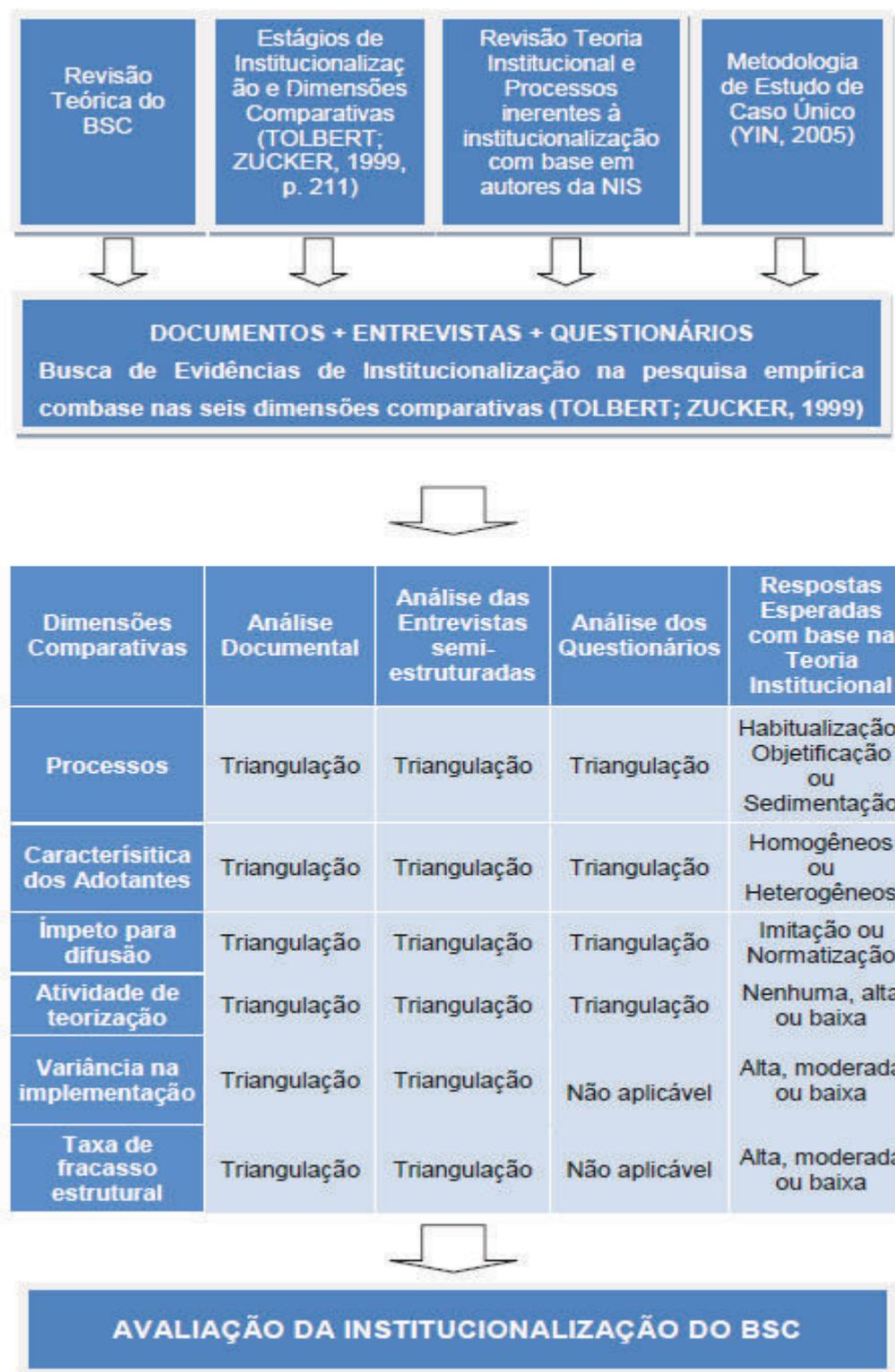


Figura 5. Diagrama representativo da estrutura metodológica usada no estudo de caso
 Fonte: Recuperado de “A institucionalização do Balanced Scorecard pelas organizações,” de P. T. Russo, 2011, p. 110.

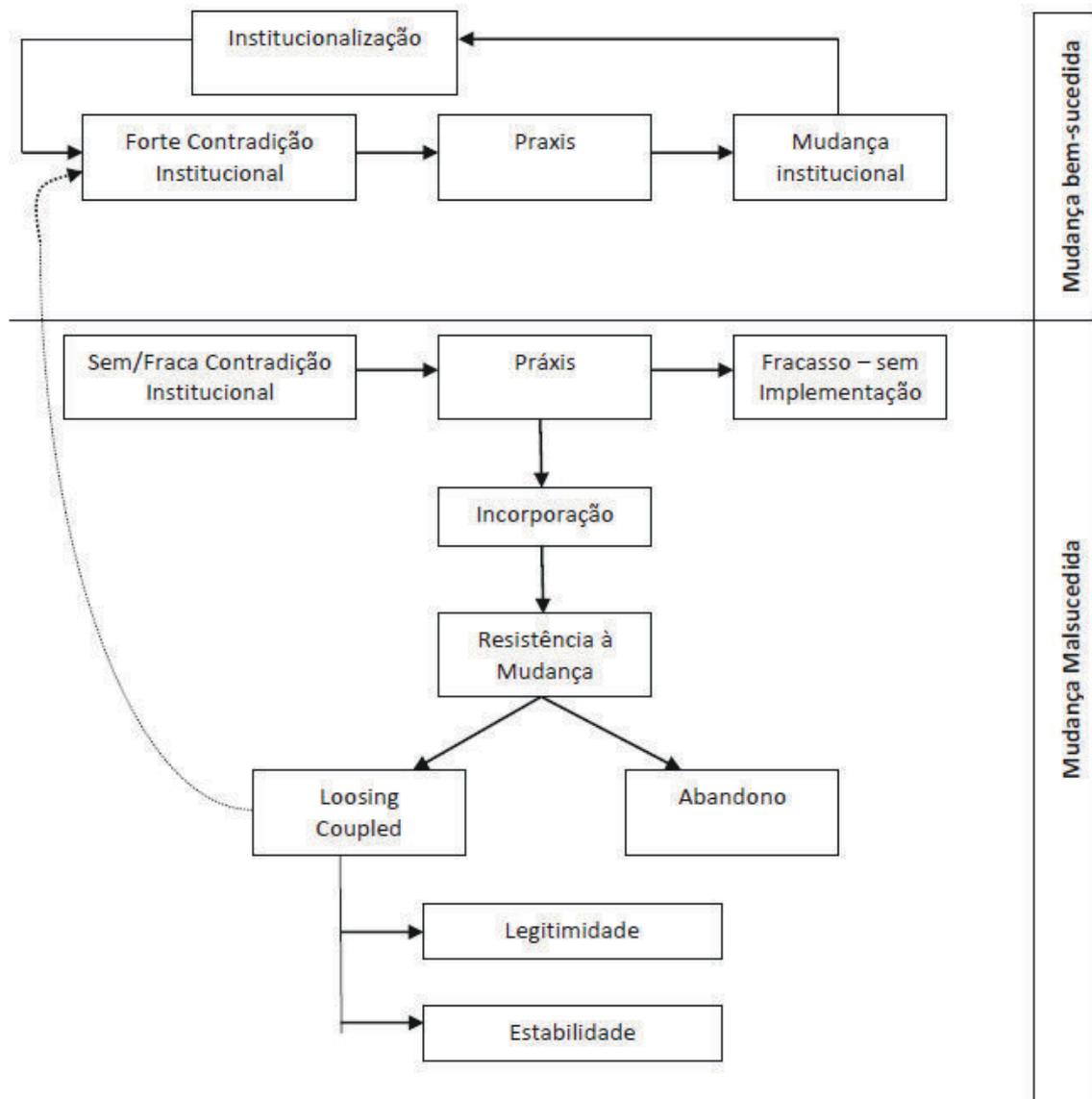


Figura 6. Modelo teórico de mudanças bem e malsucedidas

Fonte: Recuperado de *Contadição institucional e o Balanced Scorecard: um estudo de mudança sem sucesso*, de C. A. Wanderley e T. M. Soeiro, 2016, p. 50.

O constructo para este trabalho foi realizado com contribuições de ambos os modelos, mas principalmente do modelo de Russo (2011), pois o autor utiliza os estágios de institucionalização de Tolbert e Zucker (1999), os mesmos adotados para esta pesquisa. O modelo de Wanderley e Soeiro (2016) se utiliza do processo de institucionalização de Burns e Scapens (2000), que são: codificação, incorporação e reprodução. O modelo de Tolbert e Zucker (1999) foi adotado por trazer seis dimensões do processo de institucionalização que podem ser avaliadas de acordo com a análise dos dados coletados, para que se identifique o

estágio de institucionalização de cada dimensão e, conseqüentemente, do artefato gerencial estudado.

O modelo proposto por Wanderley e Soeiro (2016, p. 48) tem como foco “entender e explicar casos de insucesso de mudanças em contabilidade gerencial”. O processo de mudança, segundo os autores, é estudado principalmente a partir das contradições institucionais e das práxis humanas. Sendo assim, caso sejam encontrados estágios de institucionalização que apresentem forte propensão à mudança, podendo ser mudanças bem ou malsucedidas (Wanderley e Soeiro, 2016), estes serão analisados segundo as contradições institucionais e o modelo propostas por Wanderley e Soeiro (2016).

Sendo assim, o modelo proposto para este trabalho é o apresentado a seguir:

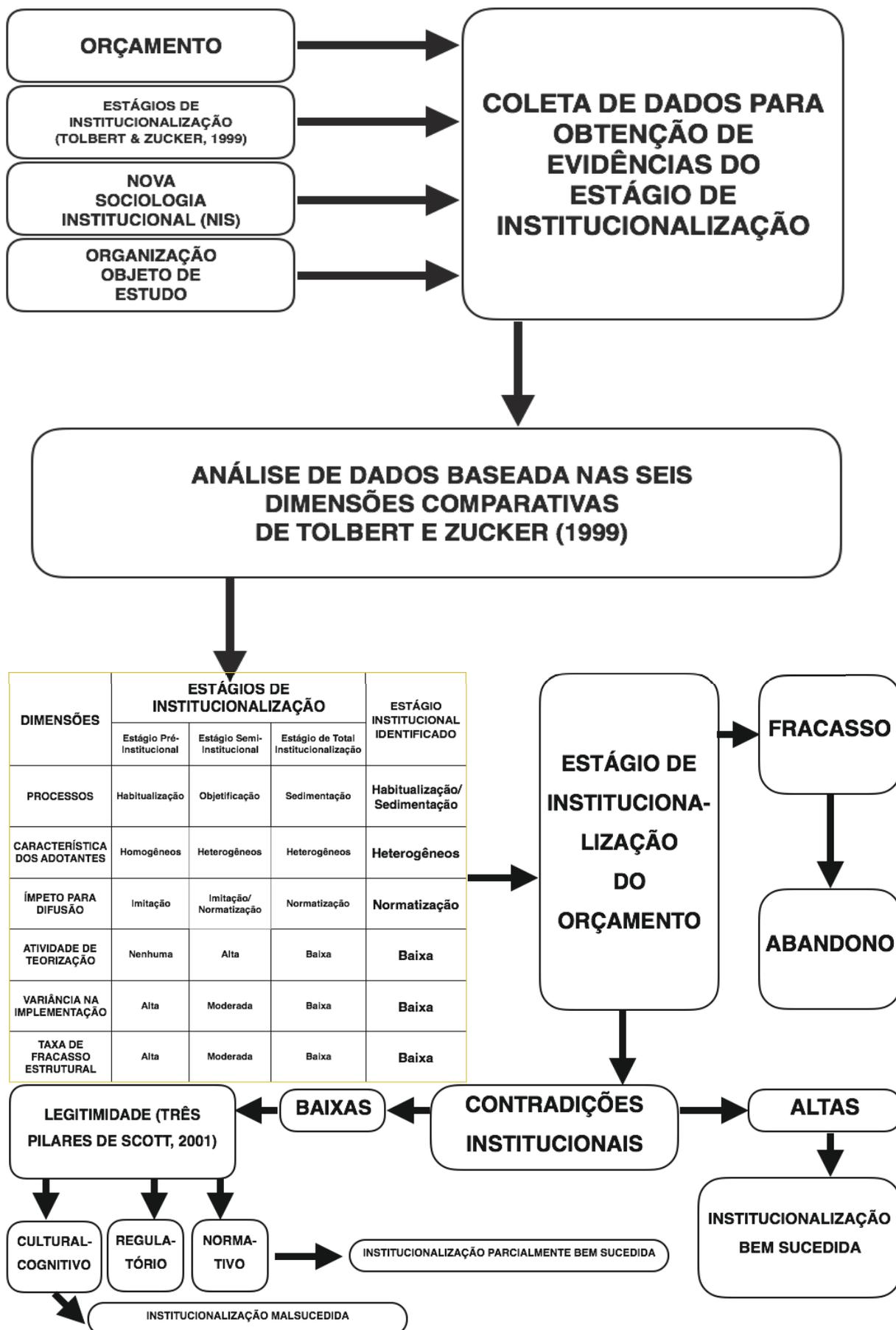


Figura 7. Modelo de avaliação da institucionalização do orçamento

Tabela 7

Métodos e fontes de dados para definição do estágio de institucionalização no constructo de pesquisa

Dimensões	Fontes de Dados	Estágio Institucional Identificado	Referência Bibliográfica
Processos	Documentos, Entrevistas e Questionários	Habitualização, Objetificação e Sedimentação	Otley (1999), Meyer e Rowan (1977), DiMaggio e Powell (1983), Tolbert e Zucker (1983, 1999, 2006), Zucker (1977, 1987), Covaleski e Dirsmith (1988), Covaleski (1996), DiMaggio (1988), Scott (1987), Seo e Creed (2002), Steen (2005), Wanderley e Soeiro (2016), Zan (2006), Parisi e Megliorini (2011), Oliver (1991), Weslch (1957, 1980), Horngren (2004), Anthony e Young (1999), Anthony e Govindarajan (2001).
Característica dos Adotantes	Documentos, Entrevistas e Questionários	Homogêneos ou Heterogêneos	Zucker (1977), Meyer e Rowan (1977), DiMaggio e Powell (1983), Perrow (1985), Tolbert e Zucker (1983, 1999).
Ímpeto para Difusão	Documentos, Entrevistas e Questionários	Imitação ou Normatização	DiMaggio e Powell (1983), Tolbert e Zucker (1999), Strang e Meyer (1993).
Atividade de Teorização	Documentos, Entrevistas e Questionários	Nenhuma Baixa ou Alta	DiMaggio e Powell (1983), Tolbert e Zucker (1999), Strang e Meyer (1993).
Variância na Implementação	Documentos e Entrevistas	Baixa, Moderada ou Alta	DiMaggio e Powell (1983), Tolbert e Zucker (1983, 1999), Strang e Meyer (1993), Meyer e Rowan (1977), Covaleski e Dirsmith (1988).
Taxa de Fracasso Estrutural	Documentos e Entrevistas	Baixa, Moderada ou Alta	Perrow (1985), Meyer e Rowan (1977), Zucker (1977), Covaleski e Dirsmith (1988), Strang e Meyer (1993), Tolbert e Zucker (1999).

Nota. Adaptado de “A Institucionalização do Balanced Scorecard pelas Organizações – O Caso Sabesp,” de P. T. Russo, 2011, p. 112.

A seguir são apresentadas as fontes de evidência utilizadas nesta pesquisa, para que haja maior entendimento e detalhamento de cada procedimento de coleta de dados.

3.8 Fontes de evidência

Para a realização de um estudo de caso, a utilização de várias fontes de evidência possibilita a triangulação dos dados e a identificação de características históricas e comportamentais, dentre outras. Tais fontes de evidência proporcionam mais rigor a pesquisa, trazendo precisão e definição à base de dados (Yin, 2005).

As fontes de evidenciação dos dados para esta pesquisa são: documental, entrevistas e questionários.

Quanto à análise de dados, Tesch (1990) afirma que não há apenas uma forma de se manusear os dados, o que muitas vezes torna difícil a tarefa de dizer qual maneira é a mais

adequada para um estudo de caso. Apesar disso, o autor apresenta dez princípios e práticas que orientam a análise qualitativa e que são aplicáveis ao estudo de caso. Os princípios são os seguintes:

a) A análise, embora muitos pensem, não é a última fase do processo de pesquisa; ela é concomitante com a coleta de dados ou é cíclica. A análise começa com o primeiro conjunto de dados e torna-se, além de paralela à coleta, integrada aos próprios dados.

b) O processo de análise é sistemático e abrangente, mas não rígido. Caminha de forma ordenada, exige disciplina, organização mental e perseverança. O termino da análise se dá quando novos dados nada mais acrescentam. Nesse ponto se diz que o processo analítico “exauriu” os dados.

c) A análise de dados inclui uma atividade reflexiva que resulta num conjunto de notas que guia todo o processo, ajudando o pesquisador a mover-se dos dados para o nível conceitual.

d) Os dados devem ser segmentados, isto é, dividido em unidades relevantes e com sentido próprio mantendo, entretanto, a conexão com o todo. A análise se concentra em conjuntos de partes dos dados, cada vez menores e mais homogêneas.

e) A categorização dos dados segmentados se dá de acordo com um sistema de organização que é predominantemente derivado dos próprios dados. O material pertencente a cada categoria específica é agrupado, tanto conceitual como fisicamente, de forma indutiva.

f) A principal ferramenta intelectual é a comparação. A comparação e o contraste são usados praticamente em todas as tarefas intelectuais durante a análise para formar as categorias, estabelecer suas fronteiras, atribuir segmentos de dados às categorias, resumir o conteúdo de cada categoria encontrar evidências negativas.

g) As categorias são tentativas e preliminares desde o início da análise e permanecem flexíveis já que, sendo derivadas dos próprios dados, devem acomodar dados posteriores.

h) A manipulação dos dados qualitativos durante a análise é uma tarefa eclética. Não há melhor meio de ser realizada, sendo que o envolvimento criativo do pesquisador é a marca registrada da pesquisa qualitativa.

i) Os procedimentos não são mecanicistas. Não há regras estritas que possam ser seguidas. Embora a pesquisa qualitativa deva ser conduzida de forma “artística”, ela requer muito conhecimento metodológico e competência intelectual.

j) O resultado da análise qualitativa é algum tipo de síntese de nível mais elevado. Apesar de muito da análise consistir em “quebrar em pedaços” os dados, a tarefa final é o surgimento de um quadro mais amplo, definido e consolidado.

3.8.1 *Análise Documental*

Pode-se ter uma prévia da análise documental necessária para a pesquisa através dos documentos disponibilizados para análise nesta pesquisa. A investigação aos documentos se deu com o propósito de encontrar informações que permitissem a compreensão da fase atual de utilização do orçamento na instituição objeto de estudo, e paralelamente a isso, foi possível preparar as entrevistas semiestruturadas e os questionários que deveriam ser aplicados aos responsáveis e usuários do orçamento.

A análise documental é um procedimento bastante utilizado nas pesquisas de várias áreas, possuindo formas de ser executadas, sendo que alguns autores propõem modelos para Análise do Discurso (Bardin, 2004; Phillips, Lawrence, & Hardy, 2004). Para que seja realizada uma análise documental é preciso que seja avaliado o processo histórico do documento, o(s) autor(es) considerando os interesses e motivos que levaram a produção de tal material, a autenticidade, confiabilidade e natureza do texto, além de sua lógica interna (Sá-Silva, Almeida, & Guindani, 2009). Os documentos analisados foram os seguintes:

- a) Regulamento Eclesiástico Administrativo, conhecido como “manual de praxes”, que contém todos os procedimentos administrativos e financeiros que regem as organizações pertencentes à entidade religiosa mantenedora da organização objeto de estudo;
- b) relatórios gerenciais gerados pelo software responsável pela elaboração do orçamento na instituição;
- c) solicitações formais para elaboração do orçamento anual, com aprovação prévia em reuniões da Diretoria Administrativa da IES.

A tabela 8 oferece uma descrição mais detalhada de cada tipo de documento analisado:

Tabela 8

Tipos de documentos disponibilizados para análise

Regulamento Eclesiástico Administrativo (REA):	Regimento interno da organização religiosa a que pertence a entidade estudada, trata de todos os assuntos relacionados à organização e administração de todas as instituições pertencentes à igreja mantenedora. Deve ser estritamente observado e cumprido por todas as organizações denominacionais. Por tratar especificamente do orçamento, ajuda na compreensão da elaboração e diretrizes de todo o processo orçamentário da organização, em suas etapas de delegação de atividades, prazos para elaboração, limites percentuais máximos, revisão e aprovação.
---	--

Continua

Conclusão

Relatórios gerenciais disponibilizados:	Relatórios a consulta aos relatórios permite conhecer o resultado final da elaboração do orçamento, a comparação do “orçado x realizado”, além da forma que os gestores trabalham com seus recursos disponíveis.
Solicitações formais para elaboração do orçamento anual:	Embora o regimento interno estabeleça critérios que devem ser seguidos em todas organizações denominacionais, cada uma tem suas peculiaridades. As atas das reuniões de elaboração e aprovação do orçamento na instituição estudada apresentam a cultura organizacional e o contexto das decisões tomadas pelos gestores concernentes à utilização deste artefato gerencial na instituição.

Os documentos foram obtidos e consultados através de manuais, relatórios eletrônicos, circulares e materiais de comunicação interna da organização. Estes foram organizados, catalogados e analisados segundo a sua utilidade para o alcance dos objetivos desta pesquisa, bem como elencados de acordo com critérios que permitem a classificação das dimensões comparativas dos estágios de institucionalização (Tolbert e Zucker, 1999), e também para a avaliação do orçamento utilizado na entidade em comparação com os modelos, propósitos e características apresentadas pela literatura que trata deste artefato gerencial.

A tabela 9 mostra a categorização da pesquisa documental conforme as dimensões dos estágios de institucionalização utilizados nesta pesquisa.

Tabela 9

Propósitos da pesquisa documental segundo as dimensões dos estágios de institucionalização

Dimensão	Análise Documental	Estágio Institucional Identificado
Processos	Através da pesquisa documental procurou-se encontrar evidências que demonstrassem como se deu a implementação do orçamento na instituição, como também identificar o seu atual estágio de utilização. Para tal propósito foram investigados principalmente o regimento interno, que determina os procedimentos básicos de gerenciamento da instituição, e as outras fontes de evidência documental.	Habitualização, Objetificação ou Sedimentação
Característica dos Adotantes	Baseado na documentação cedida pretendeu-se identificar informações que permitissem a classificação mais acurada dos adotantes, classificando-os por tipo de diretoria/função, por tempo de trabalho na instituição e por área de atuação (administrativa, acadêmica ou estudantil). Por meio dos documentos não foi possível identificar tais evidências, contudo, através da investigação realizada, inferências puderam ser feitas em relação as características dos adotantes. Outras fontes de dados serão suficientes para preencher esta dimensão.	Homogêneos ou Heterogêneos
Ímpeto para Difusão	A pesquisa documental se deu também com o intuito de encontrar evidências de difusão e manutenção dos conceitos gerenciais na instituição, e dessa forma constatar o tipo de difusão do artefato gerencial no momento da pesquisa.	Imitação ou Normatização
Atividade de Teorização	Por meio da consulta ao manual de regulamentos internos e as outras fontes de evidência relacionadas buscou-se informações sobre a formação e preparação de modelos teóricos que sejam úteis para a criação e manutenção do orçamento na instituição.	Nenhuma, Baixa ou Alta

Continua

		Conclusão
Variância na implementação	A comparação dos diversos tipos de orçamento é viável em uma análise documental, e através desta análise esperava-se que fosse possível realizar tais comparações. Não só investigar tipos de orçamentos diferentes, mas também identificar as semelhanças e diferenças conceituais nos procedimentos de implementação e gestão do orçamento. No entanto, tal análise, em sua plenitude, não foi alcançada somente com o material documental disponibilizado. Mesmo assim, este material permitiu inferir sobre a variância da implementação do orçamento na entidade objeto de estudo.	Baixa, Moderada ou Alta
Taxa de Fracasso Estrutural	Os documentos cedidos não permitem evidenciar conclusivamente sobre algumas dimensões de institucionalização estudadas; para tanto, outras formas de coleta e evidenciação dos dados, como a entrevista e o questionário, foram utilizadas. Em relação a taxa de fracasso estrutural, buscou-se nos documentos disponibilizados evidências que apresentassem o sucesso ou o fracasso da implantação e manutenção do orçamento na instituição. Como mencionado, a documentação disponível não foi suficiente para tal definição, mas por intermédio da análise dos resultados da elaboração do orçamento na instituição, foi possível inferir sobre sua taxa de sucesso ou fracasso estrutural.	Baixa, Moderada ou Alta

Nota. Adaptado de “A Institucionalização do Balanced Scorecard pelas Organizações – O Caso Sabesp,” de P. T. Russo, 2011, p. 114.

Cada evidência identificada foi devidamente classificada em conformidade com as dimensões acima expostas, segundo sua familiaridade com cada dimensão. Sendo assim classificadas, foi possível realizar a análise das informações encontradas. Vale ressaltar que a limitação da análise documental se dá por conta de que os documentos disponibilizados não possibilitam evidenciar conclusivamente sobre todas as dimensões propostas por Tolbert e Zucker (1999) e adotadas para este trabalho. Assim sendo, as outras fontes de evidência desta pesquisa contribuirão para as análises das dimensões dos estágios de institucionalização.

A análise dos documentos tinha como propósito maior o alcance dos objetivos apresentados para este estudo, o que inclui, principalmente, o levantamento de evidências que permitissem ratificar o modelo proposto para a avaliação do grau de institucionalização do orçamento na organização.

3.8.2 Entrevistas Semiestruturadas

Para o conhecimento mais aprofundado dos procedimentos de elaboração e utilização do orçamento por parte da organização estudada, entrevistas semiestruturadas foram realizadas. Os entrevistados foram o contador e o tesoureiro da instituição de ensino. Ambos são conhecedores dos procedimentos que envolvem o orçamento, estando envolvidos, explícita e implicitamente, nos processos de formulação, execução e acompanhamento das práticas do orçamento tanto pela cúpula administrativa quanto para os setores que se utilizam deste artefato gerencial.

As entrevistas se deram com o intuito de levantamento de evidências que fossem possíveis de serem cruzadas com as evidências obtidas na análise documental e nos questionários. Dessa forma, pode haver complemento e validação das informações obtidas pelas outras fontes de evidência.

Para Valles (1997, p. 180), a entrevista se diferencia da conversação cotidiana pelos seguintes aspectos:

(a) Na entrevista, a participação do entrevistado e do entrevistador conta com expectativas explícitas: um de falar e o outro de escutar; (b) O entrevistador anima constantemente o entrevistado a falar, sem contradizê-lo (as resistências encontradas correntemente na conversação espontânea suprimem-se); (c) Aos olhos do entrevistado, o encarregado de organizar e manter a conversação é o entrevistador (isso cria em geral uma ilusão de fácil comunicação que faz parecer breves as sessões prolongadas).

Para Patton (1999), há três modalidades de entrevista de natureza qualitativa:

1. A entrevista conversacional livre em torno de um tema, caracterizada pelo surgimento das perguntas nos contextos e no curso naturais à interação, sem que haja uma previsão de perguntas nem de reações a elas;
2. A entrevista baseada em roteiro, caracterizada pela preparação desse roteiro e por dar ao entrevistador flexibilidade para ordenar e formular as perguntas durante a entrevista;
3. A entrevista padronizada aberta, caracterizada pelo emprego de uma lista de perguntas ordenadas e redigidas por igual para todos os entrevistados, porém de resposta aberta.

A modalidade que mais se aproxima do tipo de entrevista adotado para esta pesquisa, segundo Patton (1999), é a entrevista padronizada aberta, também chamada de semiestruturada. Embora haja uma estrutura de entrevista, tanto o entrevistador quanto os entrevistados possuem flexibilidade para perguntar e responder, respectivamente.

Mediante agendamento prévio, as entrevistas foram realizadas com duração de até uma hora. Os entrevistados foram notificados antecipadamente do teor da entrevista, bem como das principais questões a serem tratadas.

Todas as entrevistas foram gravadas e o seu conteúdo foi transcrito e encaminhado para os respondentes validarem suas respostas e autorizarem a sua utilização.

A tabela 10 apresenta a estrutura utilizada para a realização das entrevistas semiestruturadas.

Tabela 10

Questões condutoras das entrevistas semiestruturadas conforme as dimensões dos estágios de institucionalização

Dimensão	Questões condutoras / foco das entrevistas semiestruturadas	Estágio Institucional Identificado
Processos	<ul style="list-style-type: none"> • Como se deu a implantação do orçamento na instituição (como começou, que caminhos tomou e quais foram as principais fases)? • Que conceitos foram fundamentais para a implantação do orçamento na instituição e quais permanecem até o seu formato final? • De que forma o orçamento se estende para os setores/departamentos que dele se utilizam? • Há algum tipo de metodologia utilizada para a elaboração de algum tipo específico de orçamento? • Como ocorre a integração do orçamento com as metas e objetivos propostos pela organização? • Quais são os procedimentos adotados nas reuniões de elaboração do orçamento? • Como são feitas as reuniões de avaliação da estratégia e do orçamento? • Há alguma forma de recompensa ou remuneração para aqueles que atingem os objetivos propostos? • Existem ferramentas de Tecnologia da Informação que auxiliam o processo de elaboração e gestão do orçamento? • Há algum tipo de subestimação da receita e/ou a superestimação dos custos/despesas que garanta o cumprimento facilitado do orçamento? • Há alguma razão para a criação da reserva no orçamento? Algum benefício é tirado disso? • O orçamento utilizado para o planejamento é o mesmo usado na avaliação do desempenho? • A negociação de metas entre superior e subordinado é afetada pelo uso do orçamento? • Há melhoria de desempenho após as negociações de metas devido ao uso do orçamento? • Qual é a periodicidade para a elaboração do orçamento? 	Habitualização, Objetificação ou Sedimentação
Característica dos Adotantes	<p>As entrevistas semiestruturadas caracterizam o entrevistado de forma particular, mas para a realização desta pesquisa, o principal objetivo nessa dimensão é correlacionar o sucesso da utilização da ferramenta gerencial estudada com algum grupo específico de adotantes. Dessa forma, a caracterização dos grupos deve ser realizada por meio de peculiaridades que sejam pertinentes tanto para a instituição estudada como para a pesquisa. Algumas perguntas norteadoras são:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Qual a função desempenhada na organização pelos usuários do orçamento? • A função desempenhada influencia nas práticas do orçamento? • O tempo de trabalho do colaborador permite maior participação nas práticas do orçamento? • Os usuários do orçamento possuem formação acadêmica? • Usuários com formação na área financeira têm maior participação na elaboração e utilizam melhor o orçamento? • Os usuários do orçamento são de fato conhecedores das práticas de elaboração e utilização do orçamento? • A participação dos subordinados na elaboração do orçamento gera mudança nas metas definidas? 	Homogêneos ou Heterogêneos

Continua

Conclusão

Dimensão	Questões condutoras / foco das entrevistas semiestruturadas	Estágio Institucional Identificado
Ímpeto para Difusão	<ul style="list-style-type: none"> • Há algum método de propagação do orçamento na instituição? • Qual é o papel da mantenedora na elaboração do orçamento da instituição? • Algum tipo de difusão do orçamento e/ou seus resultados é feito na organização? • A prática do orçamento foi inspirada ou imitada de alguma outra organização? • O orçamento é realizado a partir de um software de mercado? • Houve adequação ou normatização da prática do orçamento a partir de outras práticas encontradas no mercado? 	Imitação ou Normatização
Atividade de Teorização	<ul style="list-style-type: none"> • Há conhecimento de algum processo de formulação teórica do orçamento ocorrido na instituição? • Atualmente há alguma atividade deste gênero ocorrendo na organização? • A empresa utilizou algum tipo de consultoria externa em relação às práticas do orçamento? • Há algum projeto de melhoria ou de revisão das práticas do orçamento na organização atualmente? • Ocorreu ou ocorre treinamento dos usuários do orçamento? 	Nenhuma, Baixa ou Alta
Variância na implementação	<ul style="list-style-type: none"> • Existem diferenças nos modelos de orçamento para cada um dos departamentos e/ou diretorias? • Caso existam, quais fatores são determinantes para haver modelos de orçamento distintos? 	Baixa, Moderada ou Alta
Taxa de Fracasso Estrutural	<ul style="list-style-type: none"> • Há algum setor, departamento ou diretoria onde o orçamento não logrou êxito e pode ser considerado como inútil? • Há a desconsideração do orçamento por algum departamento ou diretoria devido a sua ineficácia? 	Baixa, Moderada ou Alta

Nota. Adaptado de “A Institucionalização do Balanced Scorecard pelas Organizações – O Caso Sabesp,” de P. T. Russo, 2011, p. 117.

Outro tópico a ser analisado nas entrevistas semiestruturadas foi o das contradições institucionais e o da práxis humana. Através de questões condutoras baseadas nos quatro pilares das contradições institucionais (ineficiência técnica, não adaptabilidade, incompatibilidade institucional e desalinhamento de interesses) e da práxis humana (Seo & Creed, 2002; Wrubel, Toigo & Lavarda, 2015). A tabela 11 apresenta a estrutura das questões condutoras relacionadas às contradições institucionais e a práxis humana.

Tabela 11

Questões condutoras das entrevistas semiestruturadas para as contradições institucionais e a práxis humana

Contradições institucionais	Questões condutoras / foco das entrevistas semiestruturadas
Ineficiência Técnica	Os indicadores de desempenho atendem efetivamente as necessidades da alta administração? O processo orçamentário tem o foco na organização como um todo ou são focados nas diversas áreas?
Não adaptabilidade	Algum tipo de orçamento bem-sucedido em outras IES não foi bem incorporadas na organização. Métodos de trabalho ou ERP's bem-sucedidos em outras IES não se adaptaram na organização.
Incompatibilidade Institucional	Os resultados do orçamento beneficiam o processo de decisão? Há conflitos decorrente da pluralidade de interesses nos recursos organizacionais e sociais? Os objetivos interpessoais extrapolam os da organização quando da elaboração e execução do orçamento.
Desalinhamento de interesses	O processo de barganha no orçamento gera conflitos organizacionais? Os interesses das diversas áreas divergem do objetivo maior da instituição?
Práxis Humana	Que medidas foram tomadas para que o orçamento faça parte do processo decisório diário? De que forma o orçamento é utilizado pelos seus usuários nas decisões cotidianas?

3.8.2.1 Análise dos dados das entrevistas

Mattos (2006) propõe um modelo de análise de um conjunto de entrevistas, realizadas com o mesmo objetivo. Segundo o autor, seu modelo é uma estrutura de ações que deve, nessa ordem, preparar, suportar e ajustar o trabalho substantivo, ou seja, a interpretação dos dados. A seguir são apresentadas as fases de análise das entrevistas, segundo Mattos (2006):

Fase 1- Recuperação: o primeiro passo após as entrevistas é recuperar o momento da entrevista. Transcrever o que foi gravado, realizar anotações preliminares, de memória, de significados que emergem de momentos especiais da entrevista e que ficarão aguardando a análise. Os textos e as anotações de referência (data, local, hora) devem ser trabalhados juntamente com a gravação oral realizada. A recuperação é uma etapa que, quanto mais próxima da entrevista for feita, melhor será.

Fase 2 – Análise do significado pragmático da conversação: isso é feito em duas “demãos”, além de uma revisão destas.

a) A primeira “demão” da leitura e audiência do texto deve observar como se desenvolveu o contexto pragmático do diálogo, como respondendo às perguntas: o que aconteceu ali entre as pessoas; ou o que foi acontecendo ao longo da entrevista? Como o assunto se desenrolou? Onde foram os pontos altos e momentos de ausência? Que respostas “transbordaram” para o passo seguinte (b)?

b) A segunda “demão” deve observar pergunta-resposta a pergunta-resposta, os fatos do texto pragmático-semântico, bem como respostas as três seguintes perguntas:

a) A primeira sobre o significado nuclear da resposta. O que o entrevistado teria respondido e que fatos de linguagem (expressões orais ou não) poderiam deixar isso evidente? Sugerem-se anotações sobre os fatos de linguagem, incluindo citações textuais, que servirão, mais tarde, na redação da análise da entrevista.

b) A segunda, sobre os significados incidentes – que não surgiram na linha direta da resposta do entrevistado, mas são relevantes para os objetivos da pesquisa. Sugerem-se anotações, à parte das primeiras, sobre fatos de linguagem que servirão para análise posterior.

c) A terceira, sobre as suposições implícitas a respeito do contexto relevante ao tópico. Sugerem-se anotações, a parte das anteriores, sobre fatos de linguagem e citações textuais que servirão como componentes da redação da análise.

c) Após as duas “demãos”, cabe ao pesquisador fazer uma revisão do que foi colhido, com o propósito de melhorar a qualidade do material anotado, pois, caso não haja recusa de validação, a partir daqui o pesquisador deixa de trabalhar com textos e gravações originais, e passa a eventualmente recorrer a eles. Um grande volume de material é deixado de lado.

Fase 3 – validação: o próprio entrevistado irá validar a resposta de cada pergunta, conforme entendido pelo pesquisador (“entendi que o senhor/senhora respondeu ‘assim’ à tal pergunta: estou certo?). O material pode ser remetido ao entrevistado como citação textual, ou, preferencialmente, sob a forma de paráfrase – uma frase do pesquisador que exprima substantivamente o mesmo, mas da forma como ele a entendeu. A validação se destina a firmar ou não o ponto de início da análise, e não visa as elaborações do pesquisador sobre ele. Caso o entrevistado não assuma a autoria da afirmativa e a retifica, a Fase 2 é refeita neste ponto, ou é simplesmente suprimida.

Fase 4 – Montagem da consolidação das falas: esta fase visa instrumentar a fase seguinte, que é a análise de conjuntos, criando uma “matriz de consolidação”. Aqui deve-se promover uma visualização do conjunto para as observações colhidas na fase anterior, pois é importante aproximar os relatos, opiniões e atitudes dos entrevistados. A consolidação se dá com a transcrição dos dados colhidos para uma matriz de dupla entrada: em uma os entrevistados, possivelmente aproximados por características de estratificação, em outras as perguntas. Na interseção ficam as respostas, unidades textuais básicas de análise.

Fase 5 – Análise de conjuntos: como mencionado na fase 4, este é o momento crucial para a produção de resultados gerais da análise, pois:

- a) Visualiza os fatos de evidência relativos a cada entrevistado, no conjunto das suas respostas, quando se identificarão respostas “retardadas” ou “antecipadas”;
- b) Visualiza os fatos de evidência relativos a cada uma das perguntas;
- c) Reflete de forma geral sobre todo o conjunto de entrevistas. Aqui se faz marcações de destaque sobre significados de fala que valem de forma individual e sobre os que formam sentidos novos, se vistos em conjunto. Registra-se as observações conclusivas sobre os conjuntos e subconjuntos.

Ainda na fase 5, as observações conclusivas e fatos de linguagem (expressões) não poderão se perder, bem como as observações conclusivas e os destaques individuais. Esta fase é rica de argumentos e inspirações, e nela já se inicia as redações do texto acadêmico, cuja elaboração, sistemática, segue à análise.

3.8.3 Questionários

Tendo em vista a revisão teórica do trabalho, com base nos autores que tratam o orçamento como artefato gerencial, um sistema de informações que auxilia os gestores na tomada de decisão, as questões do questionário foram elaboradas. Este instrumento de pesquisa, submetido para mais de 30 colaboradores, foi utilizado por ser capaz de obter percepções dos respondentes sobre diversos aspectos do orçamento organizacional, sua elaboração, utilização e relevância no contexto da gestão e tomada de decisão. Conforme mencionado, os respondentes são chefes de departamento e coordenadores de curso, profissionais envolvidos direta e indiretamente com o orçamento, que participam de sua elaboração ou apenas se utilizam do artefato. O questionário possui seis blocos, a saber:

Bloco 1 – Perfil do Respondente;

Bloco 2 – Participação orçamentária;

Bloco 3 – Características e motivações da organização que afetam o uso do orçamento;

Bloco 4 – Atributos do Modelo de Gestão que sustentam o uso do orçamento;

Bloco 5 – Integração entre processo de gestão e orçamento;

Bloco 6 – Funcionalidades do orçamento no suporte ao processo de gestão.

A ferramenta utilizada para que o questionário fosse estruturado e enviado aos respondentes foi o Google Forms. Este utilitário envia um e-mail a todos os respondentes com um *link* de acesso ao questionário, com todas as informações introdutórias necessárias para que o respondente saiba do que se trata. O Google Forms traz várias praticidades para a realização

da coleta de dados por questionário, dentre as principais, assegura que somente questionários respondidos por completo sejam aceitos como válidos, bem como instrumentos de análise das respostas obtidas. O Apêndice A apresenta o questionário remetido para coleta de dados.

A primeira parte do questionário, ou seja, o bloco 1, buscava informações referentes ao respondente. Isso engloba a função desempenhada na organização; a formação acadêmica; a área da formação acadêmica, com ênfase na área de negócios ou em outras áreas; a área de atuação dentro da instituição; e o tempo de exercício da profissão. Neste bloco, as questões possuíam opções de resposta relacionadas às principais atividades da organização e dos respondentes, que de alguma forma se relacionam com o artefato gerencial em estudo.

Para os demais blocos do questionário, escores de natureza qualitativa foram adotados, uma escala tipo Likert com numeração de 0 a 10. A partir do bloco 2 há a explicação prévia de que o escore 0 indica menor concordância, enquanto o escore 10 indica maior concordância com as assertivas do questionário, sendo que apenas um numeral podia ser escolhido para cada assertiva. A escolha dessa escala se deu para possibilitar maior variação de concordância nas respostas do usuário, o que permite visualizar de forma mais minuciosa o grau de concordância ou discordância da assertiva. A validação dos questionários se deu mediante a confirmação de todas as assertivas respondidas e a coerência das respostas das assertivas de validação da qualidade.

Em se tratando da validação da qualidade das respostas, três assertivas estão inseridas no questionário, elaboradas de forma negativa a algumas informações já existentes no questionário, para verificar se, enquanto as assertivas eram respondidas, os respondentes estavam concentrados. O fato de haver contradição entre as respostas, considerando as questões de validação, pode evidenciar desatenção ou despreocupação ao se responder o questionário, o que pode invalidar a qualidade das respostas recebidas. As respostas das questões de validação não foram utilizadas para integrar a base de análise dos questionários, mas somente com o propósito de validação da qualidade destes.

Conforme os questionários foram respondidos, cada um deles era automaticamente arquivado na plataforma Google Forms. Imediatamente após o término da resolução do questionário, a ferramenta da Google já disponibiliza os resultados obtidos, identificando o respondente e suas respectivas respostas. Além disso, o próprio Google Forms gera gráficos com os percentuais de cada resposta, e também uma planilha eletrônica com todos os resultados obtidos nos questionários respondidos. Tais ferramentas possibilitam o trabalho e manuseio dos dados com maior coerência e praticidade.

Para a validação das respostas estabeleceu-se que numa assertiva em que a resposta foi de maior concordância, ou seja, entre os numerais 6 a 10, o que está entre menor ou maior grau de concordância, se houvesse uma assertiva que fosse contraditória a esta mesma afirmação, nesta assertiva a resposta deveria ser entre os numerais 0 a 4, o que indica, menor concordância, ou seja, a resposta varia entre menor ou maior grau de discordância da assertiva apresentada. Para este questionário foi estabelecido também que o respondente deveria manter a lógica em pelo menos duas das três questões de validação para que o questionário fosse considerado como válido. Adotada esta resolução, todos os questionários foram considerados válidos, o que de acordo com estes critérios assegura a qualificação das respostas obtidas, as quais fazem parte da discussão dos resultados, após serem agrupadas e analisadas.

Antes de ser submetido aos respondentes, o questionário foi submetido a um procedimento de pré-teste para a sua validação como instrumento de coleta de dados para a realização desta pesquisa. Um grupo de quatro colaboradores da instituição em estudo pode contribuir ao analisar e responder o questionário. Estes colaboradores são profissionais que, obviamente, não fariam parte do processo de pesquisa propriamente dito, mas que têm conhecimento dos procedimentos de elaboração e utilização do orçamento na organização.

O questionário foi submetido para estes colaboradores de forma eletrônica, porém em formato de documento Word, o que permitiu anotações, sugestões e melhorias oriundas de todos os participantes do procedimento de pré-teste. Considerações foram feitas em todos os aspectos do questionário, abrangendo o texto introdutório, forma de identificação dos respondentes e avaliação das assertivas; todas as sugestões pertinentes foram integradas ao questionário, o que trouxe melhorias significativas a este instrumento de coleta de dados.

Para todos os respondentes e na plataforma Google Forms de acesso do pesquisador, os questionários respondidos e seus resultados ficam disponíveis, com início da fase de pré-testes em fevereiro de 2017, e da fase de pesquisa final entre maio e julho de 2017.

3.8.3.1 Apresentação do questionário

Para que o respondente se certificasse do que se tratava o questionário, uma apresentação introdutória foi elaborada. Dessa forma, o respondente, que já havia sido notificado do questionário anteriormente, se lembraria do que aquele questionário se tratava, além de ser reforçado o sigilo da identidade do respondente, de suas respostas e da instituição de ensino, que preferiu não se identificar. A figura 8 traz a introdução ao questionário.

FÉ & CONTABILIDADE: ESTUDO SOBRE A INSTITUCIONALIZAÇÃO DO ORÇAMENTO EM UMA INSTITUIÇÃO RELIGIOSA

Prezado(a) Colaborador(a),

Gostaríamos de contar com o apoio de V.Sa. para a realização de uma pesquisa elaborada e conduzida pela FECAP - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado que é peça fundamental da Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis de Diego H. Moreira dos Santos.

Essa pesquisa será realizada com a Diretoria, coordenadores de curso e chefes de departamento desta instituição de Ensino Superior (IES) confessional do interior do estado de São Paulo, a respeito da conhecimento, utilização e adequação do artefato gerencial orçamento, largamente utilizado nas organizações, inclusive nas eclesiais. O objetivo principal é investigar o nível de percepção dos profissionais da organização sobre o estágio de institucionalização do orçamento na organização em estudo.

A contribuição solicitada refere-se ao preenchimento do QUESTIONÁRIO que se segue. Informamos que a identificação do respondente e da organização serão preservadas e as informações coletadas serão agrupadas e analisadas segundo padrões científicos e éticos.

Para o esclarecimento de dúvidas segue o e-mail diego.moreira@ucb.org.br

Atenciosamente,

Diego H. Moreira dos Santos

Dr. Claudio Parisi - Orientador

FECAP

Figura 8. Apresentação do questionário.

3.8.3.2 *Questionário para definição do perfil do respondente*

O bloco 1 do questionário, vindo depois de sua apresentação, buscou identificar os respondentes. Questões como função desempenhada, formação acadêmica, área de formação, tipo de atuação e tempo de serviço foram utilizadas para traçar o perfil dos respondentes. Este bloco é fundamental não só para a dimensão analisada que trata da caracterização dos adotantes, mas também para distinguir a visão dos profissionais de diversas áreas em relação ao artefato gerencial orçamento. No que tange a perspectiva da característica dos adotantes, este bloco viabilizou realizar a classificação em homogêneos ou heterogêneos, de acordo com o modelo de Tolbert e Zucker (1999). A figura 9 apresenta a forma de coleta de dados como apresentada aos respondentes.

Qual é a sua função na organização?

Diretor

Gerente (de Departamento/de Divisão/de Setor)

Coordenador de Curso

Outras opções

Qual é sua formação acadêmica?

Técnico/Médio

Graduação Incompleta

Graduação

Especialização/Pós-graduação

Mestrado

Doutorado

Em que área é a sua formação acadêmica? (Não havendo, deixar em branco).

Área de Negócios

Outras áreas

Qual é o tipo de área que você atua?

Diretoria Administrativa

Diretoria Acadêmica

Diretoria Estudantil

Tesouraria

Setor Financeiro

Contabilidade

Administração de Materiais

Atividades Acadêmicas

Prestação de Serviços / Atividades Subjacentes

Há quanto tempo trabalha na empresa?

Até 5 anos

de 6 a 10 anos

de 11 a 15 anos

de 16 a 20 anos

mais de 20 anos

Figura 9. Definição do perfil do respondente.

3.8.3.3 *Questionário para definição da dimensão de processos*

Os blocos de questões posteriores ao bloco 1 foram todos voltados a identificação das demais dimensões que caracterizam a institucionalização do orçamento na instituição de ensino estudada. Neste item são tratadas especificamente as perguntas que tiveram por finalidade determinar o estágio de institucionalização na dimensão de processos. Compõem esta parcela do questionário um total de 41 perguntas, não sendo consideradas as perguntas com propósito de validação e qualificação das respostas. A principal finalidade destas perguntas foi constatar qual é o grau de alinhamento existente entre as práticas empregadas na organização em relação com a literatura que trata sobre o orçamento.

Na elaboração deste bloco, bem como de toda a investigação por questionário, considerou-se a formulação de blocos específicos de perguntas para se obter dados relevantes em cada aspecto desta pesquisa. Dessa forma, cada bloco foi composto de questões específicas que tratam de um tema essencial a análise de dados e a aspectos relevantes das dimensões de institucionalização, bem como das características do orçamento como instrumento gerencial e como parte de um processo de gestão na organização.

De acordo com Yin (2005), as entrevistas podem focar diretamente o tópico do estudo de caso e fornecer inferências sobre o que se está pesquisando, mas também podem conter viés, ser tendenciosas e imprecisas. Atentando a estes fatores, as assertivas foram criadas com base unicamente nas proposições teóricas da literatura que trata do assunto, com a condução da sequência do questionário de forma com que cada bloco fosse bem delimitado e investigasse as dimensões teóricas que são utilizadas como base desta pesquisa. Não se podia perder de vista o objetivo principal, decomposto nos objetivos específicos do trabalho, ou seja, a avaliação do grau de institucionalização do orçamento em organizações do terceiro setor.

No que tange ao referencial teórico que trata do orçamento, os principais conceitos e características foram trazidos da literatura clássica sobre o tema. Em sua pesquisa, Russo (2011) pesquisou a institucionalização do BSC, que por sua vez, possui cinco princípios de gestão bem definidos por seus autores Kaplan e Norton. No caso do orçamento, não há uma única definição de princípios, mas, pelo contrário, há muitas vezes definições e conceitos divergentes entre si. Sendo assim, a literatura clássica sobre este artefato gerencial permitiu abordar os conceitos, características e definições amplamente abordados, divulgados e utilizados para a composição das assertivas referentes ao orçamento.

A quantidade de respostas de concordância foi analisada em percentual, em relação ao total de questionários respondidos e validados. Os critérios estabelecidos para poder relacionar

as respostas obtidas com os estágios de institucionalização na dimensão estudada são os seguintes:

- a) Os procedimentos de implantação e gestão do orçamento da instituição estão no estágio de habitualização caso a concordância esteja entre 0% e 40%;
- b) Para o estágio de sedimentação, a concordância deve superar a faixa dos 90%, ou seja, praticamente todas as respostas das assertivas da dimensão processual têm de estar em concordância. O ideal para o caso da sedimentação seria se 100% das respostas analisadas estivessem em concordância plena com as assertivas da dimensão processual, no entanto, não haveria praticidade nesta pesquisa, pois, muito provavelmente, não há concordância absoluta. Sendo assim, os processos são considerados sedimentados se a concordância superar a faixa dos 90%.
- c) Considerando as classificações anteriores, resta classificar os processos de objetificação, que, por diferenciação, será classificado entre 41% e 90%.

Esta classificação segue os parâmetros definidos por Russo (2011) em sua pesquisa. Isso se deu levando em conta que, neste caso, a dimensão analisada é a mesma, bem como o meio de obtenção de evidências, ou seja, o questionário. O fato de replicar métodos já testados e validados traz fidedignidade a realização desta pesquisa.

As assertivas utilizadas para obtenção de evidências na dimensão processual estão na tabela 11. A ordem das assertivas no questionário aplicado aos respondentes não seguiu a mesma ordem apresentada na tabela 11, necessariamente. A ordem das assertivas no questionário considerava as questões de qualidade, estrategicamente alocadas para que não fossem facilmente identificadas em seu propósito, o que facilitaria a resolução do questionário de forma tendenciosa (Yin, 2005).

O trabalho se valeu de modelos de questionários e roteiros de entrevistas já validados para a consecução desta pesquisa. Frezatti, Beck e Silva (2013) ofereceram contribuições ao roteiro de entrevista, enquanto Etemadi, Dilami, Bazaz e Parameswaran (2009) abordou em seu trabalho a participação orçamentária, oferecendo um modelo de avaliação da participação orçamentária para este questionário.

As questões para qualificação do questionário também estão na tabela 12. Reitera-se aqui que tais questões tinham o propósito de legitimar a qualidade das respostas, não havendo qualquer tipo de avaliação de seus resultados.

Tabela 12

Lista de questões e assertivas para verificação da concordância do orçamento em estudo em relação com a teoria sobre o orçamento

Questão	Questões Bloco 2 – Participação orçamentária	Referencial Teórico
7	O orçamento é desenvolvido sob qual periodicidade?	Tarifa (2008), Santos e Mattos (2015).
8	Quem participa do desenvolvimento do orçamento?	Tarifa (2008), Santos e Mattos (2015).
9	Há quanto tempo participa do desenvolvimento do orçamento?	Tarifa (2008), Santos e Mattos (2015).
10	Que categoria abaixo melhor descreve sua atividade quando o orçamento está sendo elaborado?	Etemadi et al. (2009), Heinzmann e Lavarda (2011).
11	Qual categoria abaixo melhor descreve o raciocínio de seus superiores quando o orçamento está sendo feito?	Etemadi et al. (2009), Heinzmann e Lavarda (2011).
12	Quão frequentemente você declara suas opiniões e sugestões sobre o orçamento para o seu superior sem ser questionado?	Etemadi et al. (2009), Heinzmann e Lavarda (2011).
13	Quanta influência você sente ter no orçamento final?	Etemadi et al. (2009), Heinzmann e Lavarda (2011).
14	Como você vê sua contribuição para o orçamento?	Etemadi et al. (2009), Heinzmann e Lavarda (2011).
15	Quão frequentemente seu superior pede suas sugestões ou opiniões quando o orçamento está sendo elaborado?	Etemadi et al. (2009), Heinzmann e Lavarda (2011).
Questão	Assertivas Bloco 3 – Características e motivações da organização que afetam o uso do orçamento	Referencial Teórico
16	A organização conta com análises preditivas que providenciem níveis de padrão para avaliar seu desempenho.	Hansen, Otley e Stede (2003)
17	A pressão econômica foi fundamental para a organização implantar e utilizar o orçamento	Aguiar et al. (2005)
Questão	Assertivas Bloco 4 – Atributos do Modelo de Gestão que sustentam o uso do orçamento	Referencial Teórico
19	A instituição é orientada ao alcance de objetivos e resultados.	Anthony e Govindarajan (2001), Parisi (2011).
20	A sustentabilidade financeira é um dos objetivos da instituição	Anthony e Young (1999), Parisi (2011).
21	Os executivos da instituição se comprometem a aceitar a responsabilidade de alcançar as metas propostas pelo orçamento.	Anthony e Govindarajan (2001).

Continua

Continuação

23	O critério de decisão e validação do orçamento é de conhecimento de todos os gestores da instituição.	Anthony e Govindarajan (2001), Parisi (2011).
24	Os gestores da instituição recebem uma recompensa para atingir as metas orçamentárias.	Horn gren (2004), Young (1985), Lukka (1988), Dunk e Nouri (1998), Santos e Mattos (2015).
Questão	Assertivas Bloco 5 – Integração entre processo de gestão e orçamento	Referencial Teórico
25	O processo de planejamento e controle da instituição está estruturado e formalizado.	Anthony e Govindarajan (2001), Anthony e Young (1999), Parisi (2011), Horn gren (2004).
26	O rito de planejamento compele os gestores a pensar no futuro, equacionando as pressões pela demanda do presente com as necessidades estratégicas que asseguram a continuidade no longo prazo da instituição.	Horn gren (2004), Parisi (2011), Anthony e Govindarajan (2001), Anthony e Young (1999), Welsch (1957, 1980).
27	O planejamento é feito de forma participativa, envolvendo e comprometendo todos os gestores com as metas.	Parisi (2011), Neely, Sutcliff, e Heyns (2001), Otley (1999), Horn gren (2004).
28	O orçamento está alinhado à realização dos objetivos estratégicos e operacionais da instituição.	Otley (1999), Parisi (2011), Horn gren (2004).
29	O orçamento aloca os recursos necessários para a execução dos projetos e programas propostos no planejamento realizado pela instituição.	Welsch (1957, 1980), Horn gren (2004), Otley (1999), Parisi (2011).
30	O orçamento dá o suporte para definição das metas financeiras do planejamento elaborado pela instituição.	Otley (1999), Welsch (1957), Horn gren (2004), Parisi (2011), Santos e Mattos (2015).
31	As variações orçamentárias são usadas no processo de aprendizagem e adaptação da instituição, em vez da atribuição de culpa.	Otley (1999), Parisi (2011).
32	Para acompanhamento de desempenho, a instituição utiliza de forma conjunta indicadores de orçamento e indicadores não financeiros.	Otley (1999), Parisi (2011).
33	A negociação de metas entre superior e subordinado é afetada pelo uso do orçamento.	Arnold & Gillenkirch, (2015). Costa, Moreira, Pinto e Carvalho (2016).
Questão	Assertivas Bloco 6 – Funcionalidades do orçamento no suporte ao processo de gestão	Referencial Teórico
35	O orçamento operacional permite o monitoramento e o controle do processo de negócios na cadeia de valor, passando por todas as fases, desde a aquisição de recursos até o oferecimento dos serviços.	Otley (1999), Anthony e Govindarajan (2001), Santos e Mattos (2015)

Continua

Conclusão

36	O orçamento permite simular planos operacionais, possibilitando a otimização de resultados e criação de valor.	Neely, Sutcliff, e Heyns (2001), Otley (1999), Anthony e Govindarajan (2001), Parisi (2011), Santos e Mattos (2015).
37	O orçamento projeta as demonstrações financeiras numa visão de longo prazo, considerando investimentos e os efeitos dos projetos, programas e iniciativas definidos no planejamento.	Parisi (2011), Welsch (1957, 1980).
38	O orçamento apresenta se haverá recursos suficientes para suprir as necessidades de caixa da empresa, demonstrando tanto os recebimentos quanto os desembolsos planejados para o período orçado.	Booth (1993), Hansen, Otley e Stede (2003), Otley (1999) Anthony e Young (1999).
41	Os dados históricos sobre o desempenho da organização influenciam a elaboração do orçamento.	Welsch (1957, 1980), Parisi (2011).
42	O orçamento é ajustado periodicamente durante o exercício, refletindo as novas expectativas da gestão e os prováveis impactos econômicos das ações corretivas.	Parisi (2011) Horngren (2004), Anthony e Govindarajan (2001).
44	O desempenho financeiro real é comparado com o orçamento e as variações são analisadas e explicadas periodicamente.	Reginato (2010), Costa, Moreira, Pinto e Carvalho (2016).
46	O orçamento utilizado para o planejamento é o mesmo usado na avaliação do desempenho.	Arnold & Gillenkirch, (2015). Costa, Moreira, Pinto e Carvalho (2016).
Questão	Assertivas negativas para qualificação das respostas	Referencial Teórico
47	O orçamento projeta as demonstrações financeiras somente em uma visão de curto prazo.	Anthony e Govindarajan (2001), Parisi (2011), Wanderley e Soeiro (2016).
39	O orçamento não se concentra na criação de valor	Neely, Sutcliff, e Heyns (2001), Otley (1999), Anthony e Govindarajan (2001).
45	O orçamento projeta as tendências financeiras continuamente, mas não é uma ferramenta para definição de metas.	Parisi (2011), Young (2012).
40	Percebe-se a subestimação da receita e/ou a superestimação dos custos/despesas para garantir o cumprimento facilitado do orçamento.	Beuren, Klein e Dal Vesco (2015), Langevin e Mendoza (2012), Beuren, Beck e Popik (2015), Frezatti, Beck e Silva (2013), Young (1985), Lukka (1988), Dunk e Nouri (1998), Hobson et al. (2011).

A dimensão “processos” teve suas questões condutoras (Quadro 7) respondidas não só através das entrevistas, mas também por meio das respostas obtidas nos questionários. Aliado

às outras formas de coleta de evidências utilizadas nesta pesquisa, foi possível verificar o estágio de institucionalização que o orçamento se encontrava em sua dimensão processual.

3.8.3.4 *Questionário para definição das dimensões de ímpeto para difusão e atividade de teorização*

O questionário trouxe questões que não só abordam a perspectiva processual, mas também as dimensões do “ímpeto para difusão” e “atividade de teorização”. Estas dimensões possuem classificações com nomenclaturas distintas, mas que receberão a mesma atribuição de valores que se deu à parte que trata da dimensão processual do questionário. Tanto em relação à qualidade quanto à avaliação do estágio institucional identificado, a estrutura permanece como a da dimensão “processos”.

Esta última parte do questionário versa sobre a difusão de conceitos, informações, parâmetros, informações e resultados da instituição em estudo, e também como ocorrem as atividades de teorização do orçamento. Tais assertivas estão infiltradas nos blocos mencionados na dimensão de processos, no entanto, elas servirão para definir o estágio das duas dimensões mencionadas neste tópico. Isso se deu para que a relação das assertivas não pudesse ser identificada, o que facilitaria a resolução do questionário de forma tendenciosa. A tabela 13 expõe as assertivas que buscam detectar as compreensões dos respondentes quanto ao seu conhecimento nessas áreas.

Tabela 13

Lista de assertivas para identificação do estágio de institucionalização nas dimensões do ímpeto para a difusão e atividade de teorização

Questão	Assertiva	Referencial Teórico
18	O fato do orçamento ser uma ferramenta gerencial consolidada e mundialmente adotada é um fator motivador para a utilização do orçamento.	Aguiar et al. (2005), Strang e Meyer (1993), Tolbert e Zucker (1999).
22	A instituição possui práticas formalizadas e documentadas para construção e execução do orçamento.	Anthony e Govindarajan (2001), Strang e Meyer (1993), Tolbert e Zucker (1999), DiMaggio e Powell (1983).
34	O modelo de orçamento utilizado pela instituição é baseado na referência de melhores práticas de mercado.	DiMaggio e Powell (1983), Strang e Meyer (1993), Tolbert e Zucker (1999).
43	O modelo teórico desenvolvido para o orçamento atende as exigências específicas da organização.	DiMaggio e Powell (1983), Strang e Meyer (1993), Tolbert e Zucker (1999).

As duas primeiras assertivas do quadro, 10 e 14, respectivamente, tratam das condições de difusão, ao passo que as assertivas 27 e 37 se referem à teorização do artefato gerencial em estudo. Conforme mencionado, a análise da concordância das respostas foi feita seguindo os parâmetros definidos para as assertivas anteriores.

3.8.3.5 Análise dos dados do questionário

Os respondentes do questionário foram os profissionais ligados direta e indiretamente à elaboração e execução do orçamento na instituição objeto de estudo. Chefes de departamentos e coordenadores de curso superior foram os principais respondentes, pois deveriam possuir alguma relação com o artefato gerencial estudado; estes compõem o grupo principal que, em tese, deveria estar envolvido com o orçamento na organização. No total, foram submetidos por volta de 30 questionários aos respondentes da instituição em estudo.

Para a análise dos dados referentes ao questionário, uma análise descritiva foi realizada, relacionando as evidências obtidas nos questionários com os outros achados, ou seja, a pesquisa documental e entrevistas semiestruturadas.

Vale ressaltar que aspectos que envolvem as contradições institucionais (ineficiência técnica, não adaptabilidade, incompatibilidade institucional e desalinhamento de interesses), bem como as práxis humana, foram analisados mais profundamente nas entrevistas semiestruturadas, mas serão verificados nas assertivas que apresentam características em comum com estes assuntos, conforme delineados nas questões direcionadoras das entrevistas.

3.9 Apresentação dos resultados da pesquisa em campo

O processo de pesquisa em campo iniciou-se com a solicitação de permissão para a realização da pesquisa na organização do terceiro setor em estudo, com uma carta de solicitação de realização da pesquisa, enviada em meados de 2016. A princípio a solicitação foi indeferida, devido ao não entendimento do processo de pesquisa a ser realizado dentro da instituição. Após conversas com Diretores e o melhor entendimento dos propósitos da pesquisa, esta foi autorizada com a condição da não revelação da instituição de ensino que estaria sendo pesquisada.

Três tipos de pesquisa em campo foram realizadas para a consecução dos objetivos propostos: a pesquisa documental, primeira a ser analisada; entrevistas semiestruturadas com os usuários do orçamento; e questionários, que identificavam a percepção dos respondentes frente a várias questões fundamentais da investigação. As entrevistas e resolução dos questionários ocorreram *entre junho e julho de 2017*.

Para melhor entendimento dos resultados obtidos, estes serão apresentados após a descrição do contexto em que se encontram, para que as evidências sejam melhor compreendidas, evidências estas que são oriundas da pesquisa documental, das entrevistas semiestruturadas e dos questionários, que convergem para a definição do modelo que avalia o estágio de institucionalização do orçamento na instituição estudada.

3.10 Consideração do contexto para a compreensão das evidências obtidas

A consideração do contexto da obtenção de evidências se dá principalmente pelo quesito da diferença temporal em que se obteve diferentes fontes. Em relação aos documentos disponibilizados, por exemplo, há uma abrangência de tempo maior, com documentos datados de 2011, mas que reforçam práticas adotadas na organização há muito mais tempo, e documentos de períodos próximos à data de realização da pesquisa, ou seja, meados de 2017. Isso deve ser destacado, pois mostra que pode-se obter diferentes concepções em diferentes períodos, além da diversidade de instrumentos também ser capaz de afetar as concepções obtidos. Sendo assim, essas diferenças temporais e de instrumentos podem ter o efeito de se chegar a diferentes percepções sobre o objeto de estudo.

Tais considerações são levadas em conta ao se tratar dos objetivos desta pesquisa, cujo foco é propor um modelo de avaliação que seja capaz de identificar o estágio de institucionalização do orçamento em organizações do terceiro setor; também se objetiva identificar o grau de institucionalização do artefato gerencial estudado na instituição objeto de estudo no período de realização da pesquisa (junho-julho de 2017).

Com base nestas ponderações, pretende-se tratar de forma breve em que contribuíram cada fonte de evidência:

a) **Análise documental:** permitiu o melhor entendimento do histórico do orçamento tanto na instituição estudada como em sua regulamentação por parte da organização religiosa mantenedora. Permitiu também compreender melhor a estrutura de gerenciamento descrita nos documentos e aquilo que é efetivamente realizado nos procedimentos de gestão do cotidiano da instituição.

b) **Entrevistas semiestruturadas:** serviram para integrar a análise documental e corroborar ou não com aquilo que está documentado. De forma específica, possibilitaram focar de forma mais detalhada nas contradições institucionais e na práxis humana, além de tratar de questões que não foram possíveis de ser identificadas pela análise documental e pelos questionários.

c) Questionários: o grupo de respondentes representa significativamente os usuários do orçamento na organização; sendo assim, a percepção dos respondentes sobre as assertivas, aliada às outras fontes de evidência supracitadas, permite tratar de forma mais aprofundada e conclusiva sobre as questões abordadas por esta pesquisa.

3.11 Limitações do método

Algumas limitações estão relacionadas ao método escolhido. Estudos de caso são especialmente indicados na exploração de processos e comportamentos onde ainda há uma compreensão insuficiente. A geração de hipóteses explicativas e desenvolvimento de teorias desempenham um papel importante nestas condições, segundo Eisenhardt (1989).

Estudos de caso são considerados, em geral, de baixa capacidade científica para generalizações. Isso é contestado por Stake (2000), que considera que um estudo de caso é relevante para si mesmo, não havendo necessidade de generalização para outros casos. Para o autor, tais estudos podem oferecer experiência vicária aos seus leitores, podendo ser fonte de generalização chamada de naturalística. Segundo esta concepção, o conhecimento profundo de um caso se estende para o pesquisador entender outros casos. Além disso, o leitor pode, a partir da leitura de um caso, baseado em suas próprias experiências, associar e relacionar outros casos, fazendo ligações dos resultados para outros contextos. Isso se dá quando o pesquisador realizou um estudo claro e detalhado.

Ainda que existam estes fatores mencionados por Stake (2000), o estudo de caso não deixa de ser bastante específico para o contexto estudado, o que dá ênfase muito mais em um aprofundamento na investigação de um único caso do que na preocupação com a validade externa, ou seja, a generalização da pesquisa.

Outra limitação se encontra nos parâmetros das concepções teóricas, que no caso da pesquisa, foram baseadas na Teoria Institucional, em sua vertente Nova Sociologia Institucional; esta teoria organizacional, em sua vertente supramencionada, constituem a base teórica para as análises realizadas no artefato gerencial orçamento na instituição pesquisada.

A quantidade de respondentes também apresenta limitação ao estudo. Embora a pesquisa seja qualitativa, a quantidade de respostas aos questionários e entrevistas realizadas não constitui grande número de evidências, o que é compensado pelo perfil dos respondentes, sendo estes membros da alta administração da instituição em estudo. Isso traz a visão da alta direção da empresa, que associada aos documentos disponibilizados e as entrevistas concedidas, constituem a base das informações coletadas e a seguir apresentadas.

4 ANÁLISE E APRESENTAÇÃO DOS DADOS

Este capítulo traz uma breve apresentação da organização estudada, abordando aspectos relevantes à realização da pesquisa, como seu porte, características da administração e histórico dos procedimentos de gestão organizacional disponibilizados.

Os resultados das análises realizadas são aqui apresentados. As fontes de evidências forneceram os dados necessários ao alcance dos objetivos propostos para este estudo, ou seja, legitimar o modelo proposto para avaliação do grau de institucionalização do orçamento em organizações do terceiro setor.

Os procedimentos de análise desta pesquisa serão detalhados na apresentação de cada fonte de evidência utilizada.

4.1 A empresa objeto de estudo

Na década de 1970, a grande São Paulo passou por um crescimento desenfreado. A crescente urbanização sufocou a instituição de ensino superior em estudo, que precisava de um ambiente em meio à natureza para seu desenvolvimento sustentável.

Os ideais mantidos pela organização religiosa mantenedora da instituição de ensino eram latentes em sua filosofia, que vinham desde seus pioneiros: distanciamento dos grandes centros urbanos, adoção de uma vida mais natural e topografia adequada à mecanização. Tais fatores impulsionaram a transferência de alguns cursos da unidade de ensino situada na grande São Paulo para o interior, sendo que a unidade da grande São Paulo seria mantida.

Durante o período de dois meses, 70 fazendas foram visitadas no interior do estado, sendo que em 1983 uma propriedade próxima a cerca de 50 quilômetros de Campinas foi adquirida para instalação da instituição de ensino.

Atualmente, a instituição atende desde a pré-escola até a pós-graduação. O ensino básico conta com cerca de 1.100 alunos divididos em duas unidades de ensino, enquanto que no ensino superior são oferecidos onze cursos, para mais de 3.000 alunos, em cerca de 53 salas de aula, além de laboratórios de informática, engenharia, história, piano, fotografia e línguas. Um diferencial oferecido pela instituição é o regime de internato, onde mais de 1.510 alunos, de todas as partes do Brasil e do mundo, podem residir para seus estudos.

Segundo o Regulamento Eclesiástico Administrativo que rege todos os órgãos pertencentes a organização religiosa mantenedora da instituição em estudo, as instituições de nível superior e universidades devem oferecer aos jovens uma educação academicamente sólida, demonstrada ao:

a) Desenvolver um plano-mestre espiritual abrangente, proposto e aprovado pela Comissão Diretiva da entidade, que identifique as verdades e valores espirituais, tanto cognitivos como relacionais, que a instituição se comprometeu a transmitir aos estudantes; e indiquem em que oportunidades de um determinado período, e mediante que meios esses valores serão transmitidos.

b) Manter um ambiente, quer seja na sala de aula ou no campus, que garanta oportunidades tanto para a instrução acadêmica como para encontros de ordem espiritual, visando produzir graduados que sejam reconhecidos por todos os órgãos e pela sociedade por sua excelência nos aspectos acadêmicos e espirituais da vida; pessoas que sejam equilibradas mental, espiritual e socialmente; pessoas que demonstrem seu amor a Deus, que mantenham bem alto as normas divinas em sua vida diária, que contribuam para o bem da Igreja em todas as suas necessidades, quer sejam leigos ou obreiros.

c) Afirmar inequivocamente, em sala de aula e no campus, as crenças práticas e visão da Igreja, demonstrando confiança em suas funções divinamente estabelecidas, facilitando as atividades para que professores e estudantes possam realizar serviço cristão; estimular professores e funcionários a terem um estilo de vida coerente que se manifeste por meio de relações positivas e formativas com os estudantes.

d) Empregar professores pertencentes à Igreja totalmente comprometidos e profissionalmente competentes, que sejam ativos em suas igrejas locais e que integrem a fé e o conhecimento no contexto da formação de seus alunos para que cheguem a ser membros produtivos tanto da sociedade como da Igreja, e que interajam com os pais dos alunos e outras pessoas interessadas na educação, a fim de compreender e por em prática as elevadas expectativas acadêmicas e espirituais que este programa educativo tem a serviço da juventude.

e) Avaliar o cumprimento dos objetivos delineados no plano-mestre mediante um programa abrangente de avaliação, desenvolvido pelos professores e aprovado pela Comissão Diretiva, esboçado de forma suficientemente específica para avaliar cada aspecto da vida no campus; que sirva para guiar a administração da entidade na tomada de medidas afirmativas ou corretivas que sejam necessárias, que sirvam de base para os relatórios anuais sobre a saúde espiritual da instituição, apresentados à Comissão Diretiva, aos delegados e à assembleia do campo local.

f) Submeter o plano-mestre proposto e o programa de avaliação a um painel internacional de educadores altamente qualificados, nomeados pelo órgão máximo da Igreja, que, por sua vez, entregará à Comissão Diretiva da entidade a avaliação escrita do plano-mestre e seu programa de avaliação.

Vale ressaltar que a palavra “Igreja” se refere à organização religiosa que mantém a instituição educacional estudada, e que sua divisão hierárquica será tratada posteriormente, sendo que órgão máximo de governo da organização eclesiástica é responsável pela regulação de todos os procedimentos concernentes a todas as instituições por ela mantidas. Pode-se perceber que, de acordo com os valores norteadores das atividades da instituição em estudo, a grande preocupação está com a excelência acadêmica e espiritual de alunos, professores e servidores. Tais fatores devem ser destacados, pois serão, direta e indiretamente, refletidos na transparência e no gerenciamento da instituição estudada.

A classificação da instituição de ensino por porte não é tarefa simples, pois ela se enquadra nas organizações do terceiro setor, cuja finalidade primária não é a obtenção de lucro (Anthony & Young, 1999), e sendo assim, possui características distintas. O que se pode verificar é que a organização não pode ser classificada como uma empresa de grande porte, pois segundo a legislação vigente, não possui ativo total superior a R\$ 240.000.000 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.00 (trezentos milhões de reais). A tabela 14 apresenta algumas informações referentes à organização em estudo, recolhidas dos seus demonstrativos contábeis publicados em meios de comunicação.

Tabela 14

Informações contábeis relativas à organização estudada (valores expressos em milhões de reais)

Exercício	Ativos Totais	Patrimônio Líquido	Superávit/Déficit do Exercício
2013	124.907.840	70.454.733	318.411
2014	132.621.777	72.558.292	(1.242.208)
2015	144.510.790	87.066.972	14.508.680

4.2 Análise documental

A organização estudada conta com um número bastante limitado de documentos que concernem ao orçamento, isso devido a alguns fatores:

a) As principais normas para elaboração e acompanhamento do orçamento estão descritas nas normas advindas da instituição religiosa mantenedora da instituição de ensino estudada, através de um material disponibilizado para análise;

b) O processo de elaboração anual do orçamento segue normas predeterminadas e realizadas todos os anos, sendo feitas solicitações formais para que a reunião de definição de

metas orçamentárias seja realizada. Quanto a isso, documentos eletrônicos foram disponibilizados;

c) O orçamento, como ferramenta gerencial de apoio que apoia o processo de planejamento, não conta, de forma geral, com uma diversidade de documentos, manuais e materiais que regulam a sua elaboração e execução.

Diante desses fatores, não são encontrados, na organização estudada, documentos de diversas ordens relativos ao orçamento, tais como:

- Materiais de *workshops*;
- Mapas estratégicos;
- Material, rotinas e relatórios sobre gestão de projetos;
- Agendas de reuniões dos responsáveis por projetos e mapas estratégicos;
- Recompensas por alcance de metas orçamentárias (a instituição não se utiliza deste tipo de incentivo).

Considerando que tais documentos supracitados não façam parte do portfólio documental da instituição objeto de estudo, cabe ao pesquisador trabalhar com os três principais tipos de documentos disponibilizados: Regulamento Eclesiástico Administrativo, modelos de orçamento de exercícios anteriores e solicitações formais para a elaboração do artefato em estudo.

Com base nestas informações, conhecendo o contexto e as limitações para pesquisa documental, foram disponibilizados pela organização para esta pesquisa documentos em forma de material impresso e digital. O material foi analisado e classificado de acordo com a data de elaboração e sua relevância de acordo com os interesses desta pesquisa. As evidências documentais foram distinguidas em duas classificações principais: as que tratam o orçamento como uma ferramenta de informação gerencial de suporte ao planejamento (considerando também quando o classificam claramente de forma distinta, ou seja, como um artefato de planejamento), e as que apresentam evidências de institucionalização, de acordo com as dimensões comparativas adotadas para esta pesquisa (Tolbert & Zucker, 1999).

De forma geral, todos os tipos de evidência documental trabalhados nesta pesquisa traziam alguma informação tanto em relação ao às evidências de institucionalização quanto às definições do orçamento pela organização estudada. O Regulamento Eclesiástico Administrativo, de forma especial, traz um conteúdo bem elaborado em relação a elaboração e utilização do orçamento (tal conteúdo será melhor abordado posteriormente). Nesse documento, os conceitos relativos ao orçamento e todos os procedimentos para sua utilização

são apresentados, o que demonstra a forma como o orçamento é considerado na organização, bem como suas características processuais de uso, o que se relaciona diretamente com uma dimensão processual estudada. Aspectos que tratam sobre as dimensões de teorização e difusão também podem ser vistos nos documentos disponibilizados.

Para que se compreenda melhor a obtenção das dimensões institucionais encontradas na análise documental, a tabela 15 apresenta as principais fontes documentais e os tipos de evidências institucionais encontradas em cada uma delas.

Tabela 15

Relação dos tipos de evidências institucionais com as fontes de evidência documental

Dimensão	Fonte de Evidência Documental		
	Regulamento Eclesiástico Administrativo	Relatórios Gerenciais	Solicitações Formais
Processos	X	X	X
Característica dos Adotantes	X		X
Ímpeto para Difusão	X		X
Atividade de Teorização	X	X	
Variância na Implementação	X	X	
Taxa de Fracasso Estrutural		X	

Embora o Regulamento Eclesiástico Administrativo esteja empatado em número de dimensões institucionais contempladas em suas evidências (quatro em cada um), ele oferece maior detalhamento em relação aos processos e práticas que devem ser observadas em relação ao orçamento, o que resulta nos relatórios contábeis e gerenciais posteriormente. Como já mencionado, sua contribuição para o processo gerencial e decisório é fundamental, sendo assim a fonte de evidência documental que oferece maior aporte para esta pesquisa.

Conforme observado na pesquisa de Russo (2011), a análise documental dificilmente contemplará todas as dimensões propostas pela abordagem de institucionalização de Tolbert e Zucker (1999), sendo que as dimensões de processos, de difusão e de teorização as mais abordadas pela evidenciação documental. Procura-se aqui obter evidências para a variância na implementação do orçamento e também para a taxa de fracasso estrutural, embora as fontes sejam limitadas para cobrir estas dimensões institucionais.

A análise das evidências de institucionalização encontradas na pesquisa documental foi realizada com base nas dimensões comparativas propostas para o trabalho. Não se obteve evidência direta sobre a dimensão característica dos adotantes, enquanto que nas dimensões que tratam da variância da implementação e da taxa de fracasso estrutural as evidências foram bastante escassas.

Para obtenção de tal evidenciação foram considerados tanto a utilização que era feita por cada documento disponibilizado, como também em que contextos estes documentos tinham maior serventia para a administração da instituição. Com base nisso, foi possível considerar e inferir sobre cinco dimensões institucionais estudadas. Para a característica dos adotantes, o questionário e a entrevista semiestruturada serviram como fontes de evidência para tal dimensão. Ambas as fontes de coleta de dados também serviram para confrontar informações sobre as outras dimensões institucionais do instrumento de pesquisa.

A partir da pesquisa documental foi possível perceber que os principais objetivos de institucionalização na instituição estudada eram: regular todo o processo de elaboração e execução do orçamento, garantindo todos os processos de construção e gerenciamento do artefato gerencial em seu período de vigência, e também difundir tais processos para a diretoria executiva da organização, que é responsável pela ferramenta.

Não se percebe, a partir desta análise, esforços para que usuários do orçamento que não fazem parte da alta administração sejam inteirados de todo o processo conhecido e adotado pelos elaboradores do orçamento. Embora haja esforço para os conceitos, procedimentos e modelos sejam seguidos no manuseio do orçamento em si, o mesmo esforço não é empregado para que usuários de menor hierarquia sejam conhecedores de todo o processo gerencial que envolve a elaboração e acompanhamento do orçamento na organização. Isso não é, de fato, uma contradição institucional, visto que a função do gestor é trabalhar com o orçamento, não cabendo a ele a comunicação do orçamento aos subordinados. Isso não caracteriza uma contradição institucional, pois o gestor entende que está cumprindo com o seu papel em relação ao orçamento.

Conforme mencionado, o esforço para que os conceitos e procedimentos sejam seguidos na elaboração e acompanhamento do orçamento demonstra a ação direta dos atores institucionais, através do envolvimento e comprometimento para que as normas sejam seguidas e os objetivos gerenciais sejam alcançados. Isso se relaciona diretamente com a práxis humana do modelo das contradições institucionais. Segundo a proposta de Seo e Creed (2002), a interação entre as contradições institucionais e a práxis humana é fator determinante para o processo de institucionalização. Fatores como a ação coletiva, agente de mobilização, mudanças

reflexivas na consciência e agentes que representam a mudança em potencial devem ser considerados quando se trata da ação humana no processo de institucionalização.

4.2.1 Análise documental segundo a dimensão institucional de processos

A dimensão processual recebeu maior detalhamento nesta análise, pois, de forma geral, os documentos disponibilizados oferecem maior descrição desta dimensão institucional. A fim de entender como se dão os processos na instituição estudada, é importante que se leve em conta os valores que a norteiam. Isso será relevante ao se considerar os processos encontrados nas fontes de evidência documental.

Para os autores que abordam a Teoria Institucional, atribuições bem delimitadas e práticas rotineiras são elementos facilitadores do processo de institucionalização. Uma estrutura formal que possui estas características tem maior propensão a ser institucionalizada, e assim sendo, passa a ser também mais facilmente disseminada para outros atores e tem maior propensão a duração em longo prazo.

Estruturas formais consistem em subsistemas coordenados de atividades controladas caso o trabalho seja inserido em complexas redes de contatos de relações técnicas com limites de trocas. Considerando que as organizações são fontes de institucionalização, a opinião pública e o prestígio reforçam a existência destas estruturas. A necessidade dos grupos e hiatos identificados são fatores que geram a necessidade das estruturas formais (Meyer & Rowan, 1977; Zucker, 1987).

Com o propósito de assinalar o estágio de institucionalização da ‘estrutura formal’ orçamento da organização estudada, a análise documental buscou evidências que possibilitassem alcançar este objetivo. Para iniciar, o modelo de orçamento padrão das instituições mantidas pela organização religiosa mantenedora da instituição estudada é apresentado na tabela 16. Antes disso, porém, o Regulamento Eclesiástico Administrativo (REA) determina as diretrizes e percentuais que os campos e instituições da organização religiosa mantenedora devem utilizar. O termo “campo” se refere aos órgãos administrativos das igrejas, o que será melhor explicado posteriormente. O termo “instituições” se refere aos vários tipos de instituições mantidos pela organização religiosa, como as educacionais e hospitalares. Estas também serão melhor descritas posteriormente.

S 27 12 Porcentagem do Orçamento Financeiro Ideal dos Campos e Instituições – Para alcançar equilíbrio operacional e saúde financeira dos campos e instituições do território da Sede Administrativa que compreende a América do Sul, a seguinte escala de porcentagem é estabelecida como parâmetro ideal do orçamento financeiro, tomando como base a Receita Principal (100%). Essas porcentagens ideais também deverão servir como parâmetro de acompanhamento na comparação dos índices financeiros apresentados no “Balanço Denominacional Interno” utilizado no sistema contábil padrão da Sede Administrativa para a América do Sul:

Tabela 16

Modelo base de orçamento percentual das instituições mantidas pela Igreja tendo como base a Receita Principal (100%)

	% Ideal em Relação à Receita Principal (100%)						
DEMONSTRATIVO DE RESULTADOS	Unidade Adm.1	Unidade Adm.2	Unidade Adm. 3	Assist.	Educacional	Internato	Hospital
RECEITAS OPERATIVAS	105.50	103.00	103.00	101.00	103.50	103.50	104.00
Dízimos	132.50	113.64	113.64				
(-) Repasse de Dízimos	(32.50)	(13.64)	(13.64)				
Dízimos Líquidos	100.00	100.00	100.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Ofertas	2.50	1.00	0.50				
Doações	1.50	1.00	1.50	100.00			
Prestação de Serviços					100.00	100.00	100.00
Vendas Brutas					2.00	2.00	6.00
(-) Deduções de Vendas							
(=) Vendas Líquidas	0.00	0.00	0.00	0.00	2.00	2.00	6.00
(-) Custo das Vendas					(0.50)	(0.50)	(4.00)
(=) Resultado em Vendas	0.00	0.00	0.00	0.00	1.50	1.50	2.00
Outras Receitas Operativas	1.50	1.00	1.00	1.00	2.00	2.00	2.00
DESPESAS OPERACIONAIS	100.00	98.00	98.00	94.00	94.00	94.50	96.00
Pessoal	64.00	45.00	25.00	64.00	64.00	52.00	55.00
Administrativas e Gerais	19.00	30.00	30.00	25.00	28.50	22.00	40.00
Educ., Assist. e Orientação Social	9.00	15.00	5.00	5.00	1.00	20.00	0.50
Outorgamentos	8.00	8.00	40.00		0.50	0.50	0.50
RESULTADO OPERATIVO SEM SUBVENÇÕES	5.50	5.00	5.00	7.00	9.50	9.00	8.00
Subvenções Líquidas	1.50	3.00	10.00	1.00	1.00	2.00	0.00
RESULTADO OPERATIVO COM SUBVENÇÕES	7.00	8.00	15.00	8.00	10.50	11.00	8.00
Receitas Não-Operacionais							
Despesas Não-Operacionais							

Continua

Conclusão

% Ideal em Relação à Receita Principal (100%)							
DEMONSTRATIVO DE RESULTADOS	Unidade Adm.1	Unidade Adm.2	Unidade Adm. 3	Assist.	Educacional	Internato	Hospital
Resultado Não-Operacional	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
RESULTADO DO EXERCÍCIO	7.00	8.00	15.00	8.00	10.50	11.00	8.00
(-) Investimentos / Imobilizações do Exercício	(3.00)	(3.00)	(3.00)	(3.00)	(6.00)	(6.00)	(5.00)
ATUALIZAÇÃO CAPITAL OPERATIVO	4.00	5.00	12.00	5.00	4.50	5.00	3.00

Nota. Fonte: *Regulamento Eclesiástico Administrativo*, pp.462 – 463.

Percebe-se que de acordo com o regulamento interno da organização, há preocupação com o equilíbrio operacional e a saúde financeira de todas as instituições mantidas pela Igreja, desde as unidades administrativas até as igrejas locais. Tal preocupação expressa no parágrafo “S 27 12” está ligada diretamente à prática do orçamento, pois logo em seguida o modelo de orçamento é apresentado. A base do orçamento se dá com o percentual da receita principal, representada pelos 100% no início da tabela 15. Com base nessa receita, após a dedução de todos os custos e despesas, ainda há uma margem, especificada para cada tipo de instituição, que deve ser reservada para a atualização do capital operativo. Dessa forma, o orçamento serve como base financeira de todos os processos que constituem as operações das instituições, norteando os gastos e definindo metas com base nos tipos de operações das diferentes instituições.

A estrutura base do orçamento apresentada pela tabela 15 traz várias informações a respeito de aspectos processuais do orçamento; e para melhor entendimento, alguns conceitos precisam ser explicados:

Unidade Adm. 1: as unidades administrativas 1, 2 e 3 receberam estes nomes para exemplificar a estrutura hierárquica da organização religiosa mantenedora. Os nomes reais não foram revelados por dois motivos: primeiramente, para manter o sigilo requerido em acordo com a organização objeto de estudo da pesquisa, e também por se tratar de nomenclaturas que não expressam uma ordem hierárquica comumente conhecida, como Diretoria, Superintendência, e etc., mas sim nomenclaturas que são de conhecimento interno e eclesial, como “jargões” facilmente identificados entre os envolvidos com a organização. A unidade administrativa 1 está subordinada às unidades 2 e 3, assim como a unidade administrativa 2 está subordinada a unidade 3. A unidade 1 é responsável por um grupo específico de congregações, em área geográfica específica, cujo *status* de unidade adm. 1 foi

concedida pela unidade adm. 3 em reunião de Comissão Diretiva. A união de unidades adm. 1 constitui a unidade adm. 2, que será tratada a seguir.

Unidade Adm. 2: a unidade administrativa 2 é um grupo específico de unidades administrativas 1 em determinada área geográfica, cujo *status* de unidade adm. 2 foi concedida pelo pelo órgão máximo da Igreja. O corpo constituinte da unidade adm. 2 é formado por delegados nomeados e enviados pelas unidades adm. 1 que constituem a unidade adm. 2, na forma e na proporção estabelecidas pelo regulamento interno da unidade adm. 2, chamados delegados regulares, mais os delegados gerais indicados no REA. A unidade adm. 2 responde diretamente a unidade adm. 3, que será tratada a seguir.

Unidade Adm. 3: é o corpo unido e organizado das unidades adm. 2 de todo o mundo. Esta unidade é o maior organismo da Igreja porque inclui toda a estrutura organizacional em todas as partes do mundo. Com o objetivo de facilitar sua atividade mundial, a unidade adm. 3 estabeleceu órgãos regionais, para as responsabilidades administrativas e de supervisão geral das responsabilidades de grupos designados de unidades adm. 2, em áreas geográficas específicas.

É possível notar que as unidades administrativas possuem uma margem de resultado operativo sem subvenções muito baixa, que gira em torno de 5%. Este percentual só tende a aumentar devido as subvenções recebidas, que variam de 1,5% para a unidade adm. 1 e 10% para a unidade adm. 3. Estas margens não possuem valores elevados devido aos princípios adotados pela administração eclesiástica, sendo que a grande maioria do montante de entrada, que é oriundo da comunidade de igrejas, deve ser investido na manutenção das próprias igrejas e de suas unidades administrativas, não ficando disponível para usos que desviem seu propósito, mas sendo reservado para ser empregado nas atividades do orçamento nos próximos exercícios.

Assist.: a organização religiosa mantém atividades de assistência social. Diversos orfanatos e casas de assistência a pessoas carentes estão espalhadas por todo o país e pelo mundo. Não só isso, mas um programa de desenvolvimento e recursos assistenciais é mantido em todo o mundo, com reconhecimento da Organização das Nações Unidas (ONU), com atendimento prioritário em países subdesenvolvidos de extrema fome e para a ocorrência de catástrofes em qualquer lugar do planeta.

Educacional: conforme mencionado ao longo de toda a pesquisa, a área educacional é o foco deste estudo. A organização religiosa mantém uma rede educacional que abrange desde a pré-escola até a pós-graduação, possuindo unidades de ensino em várias partes do mundo, com mais de 120 anos de história no Brasil. Hoje, são mais de 210 mil alunos em todo o país.

A coluna que trata dos números da gestão orçamentária educacional traz algumas diferenças que devem ser mencionadas. A sua receita operativa é composta pela prestação de serviços e um percentual bem pequeno de vendas líquidas. Pela primeira vez no modelo de orçamento apresentado a prestação de serviços apresenta quase que a totalidade da receita operativa total, sendo assim também para as outras duas prestações de serviço apresentadas, ou seja, o internato e a rede hospitalar.

O percentual de vendas apresentado é oriundo da venda de livros paradidáticos que são exigidos pelas instituições de ensino e os uniformes, que são obrigatórios para os alunos das escolas de ensino fundamental e médio. Há também uma parcela ínfima que compõe este valor advinda das vendas nas cantinas escolares. A margem de ganho nestas operações é bem baixa, não objetivando lucro nas vendas aos alunos, mas a manutenção destas atividades são necessárias à rede educacional.

O percentual de investimentos e imobilizações é, juntamente com o de serviços de internato, que são intimamente ligados com os serviços educacionais, o maior apresentado no modelo de orçamento (6%). Isso se dá pela necessidade da manutenção das instalações educacionais, tanto em relação aos edifícios da rede de ensino como também da rede tecnológica, que constantemente precisa ser atualizada para o exercício pleno das funções educacionais. Isso se aplica também ao internato, que necessita de ambientes e quartos que favoreçam a convivência e o aprendizado.

Internato: como mencionado anteriormente, a organização estudada oferece aos alunos a possibilidade de estudar em regime de internato. Isso não é exclusividade da instituição em estudo, mas de muitas instituições da rede de ensino, tanto no Brasil quanto no exterior. Para o regime de internato, embora intimamente ligado à prestação de serviços educacionais, optou-se por definir uma classificação orçamentaria exclusiva, que não se diferencia da coluna educacional no que diz respeito as receitas, mas que possui várias diferenças nas definições das despesas, e cujas subvenções líquidas totalizam o dobro das subvenções educacionais (2%).

Hospital: De todas as modalidades de auxílio assistencial prestadas pela organização religiosa, a manutenção de hospitais é a mais destacável, tanto que possui uma classificação orçamentária própria no contexto organizacional. A quantidade de hospitais não é tão expressiva quanto a de instituições educacionais e assistenciais mantidas pela Igreja. O orçamento base para a rede hospitalar possui maior margem de despesas operacionais das instituições prestadoras de serviço (96%, e também maior previsão para despesas administrativas e gerais deste grupo (40%). É notável que o orçamento não prevê nenhuma subvenção líquida para os hospitais.

A organização é importante meio de propagação da institucionalização de uma estrutura formal. Quando há estruturas formais com papéis e rotinas definidas, a estrutura formal tem maior possibilidade de institucionalização. A capacidade de uma estrutura se tornar perene e de ser transmitida a terceiros é maior quando estas são institucionalizadas (Zucker, 1987). A estrutura formal que prevê as receitas e despesas das instituições, ou seja, o modelo base de orçamento supra apresentado se enquadra na classificação proposta pela autora Zucker (1987) ao demonstrar ser uma estrutura com padrões definidos de execução e controle.

Para Meyer e Rowan (1977) estas estruturas formais são subsistemas de um sistema organizacional maior, coordenados e de atividades controladas. O orçamento, conforme o modelo acima apresentado, é um subsistema coordenado e claramente apresenta que suas atividades são controladas. Além do mais, não apenas são controladas, ou padronizadas, mas são utilizadas para controlar, neste caso, as receitas e despesas de um sistema organizacional maior.

Meyer e Rowan (1977) continuam dizendo que tais estruturas transpõem visceralmente as organizações, cuja existência se perpetua pela ação dos atores institucionais (opinião pública) e pela influência que exercem (prestígio). Estas estruturas se consolidam destas formas, mas têm sua origem nas necessidades dos grupos e na existência de lacunas. O orçamento tem, ao longo de décadas, penetrado e se perpetuado como uma ferramenta gerencial nas organizações de todos os tipos. Ainda assim, sua institucionalização depende da ação dos atores organizacionais, intimamente envolvidos com a ferramenta, e também de sua real utilização por parte destes, resultando na influência e prestígio que ele dispõe na organização. Caso os grupos vejam as reais necessidades e lacunas existentes supridas e preenchidas pelo orçamento, este será melhor utilizado e sua institucionalização se dará como consolidada.

Embora alguns autores da teoria institucional considerem o papel dos atores como passivo, entende-se que não só os atores, mas a estrutura e a agência são fatores determinantes no processo de institucionalização (Machado-da-Silva, Fonseca & Crubellate, 2005). A estrutura organizacional advinda da alta administração da mantenedora, que também é subordinada a outras instituições maiores (Unidades Administrativas 1, 2 e 3), chegando por fim a sede mundial da organização religiosa, apresenta em seus documentos a exigência e a necessidade de se elaborar um orçamento.

Tal abordagem, advinda da administração superior das instituições mantidas pela organização confessional, gera impactos em dois importantes elementos gerenciais: o modelo de gestão e o planejamento. O modelo de gestão, que é formado pelas crenças, valores e missão da organização (Reginato, 2010) é influenciado por ter a exigência da elaboração do orçamento,

o que impacta diretamente nas reuniões de acompanhamento de resultados, e assim, conseqüentemente, no processo de planejamento da instituição, que, se existe de forma estratégica e a longo prazo, também deverá ser alcançado e suportado pelo orçamento. Ambos os elementos se relacionam diretamente com o orçamento, sofrendo sua influência e influenciando no processo como o orçamento é conduzido, o que vai além daquilo que é descrito pelo Regulamento Eclesiástico Administrativo, como pode ser visto na análise das outras fontes de evidência. Diante disso, o documento em questão (REA), apresenta as seguintes exigências em relação ao orçamento:

S 27 05 A tesouraria é a responsável pelo preparo do orçamento – O tesoureiro de cada entidade é o responsável, em consulta com os outros administradores, pelo preparo do orçamento anual e por apresentá-lo à Comissão Diretiva para sua aprovação.

De acordo com o parágrafo “S 27 05” o tesoureiro recebe a incumbência de elaborar o orçamento, com o auxílio dos outros administradores da entidade. Esta função é atribuída ao tesoureiro devido a sua familiaridade com os relatórios financeiros, sua importância dentro da cúpula administrativa e sua capacidade de gerenciamento das metas definidas no orçamento, visto também que o tesoureiro, devido ao porte da instituição, é o profissional habilitado e competente para o exercício específico desta atividade e designado com autoridade para a concessão de verbas que possam, eventualmente, alterar as metas estipuladas no orçamento.

Após elaborado, o orçamento deve ser apresentado à Comissão Diretiva, e só então é aprovado. Caso seja aprovado, passa a vigorar como instrumento de informações para as operações da organização. Este processo de elaboração e aprovação, tido como tradicional, é alvo de críticas de alguns autores. Neely et al. (2001) afirmam que o orçamento fortalece o comando e o controle vertical nas organizações, e que o fato de o orçamento ser desenvolvido e atualizado muito raramente, geralmente anualmente, não reflete a realidade organizacional atual, de volatilidade e constante mudança.

Elaborado conforme o REA, o orçamento da instituição estudada, de fato, apresenta tais características, incorrendo nos riscos mencionados por Neely et al. (2001). O fato da menção apenas do tesoureiro e de outros participantes da alta administração na elaboração do orçamento centraliza as decisões, tornando o controle vertical, havendo pouca participação de outros colaboradores, até mesmo dos chefes de setores, que poderiam contribuir significativamente na elaboração do orçamento, por conhecerem as entradas necessárias e os gastos incorridos por período.

Outra afirmação que se destaca é que a elaboração do orçamento é anual. Embora seja praxe de muitas organizações, do terceiro setor ou não, o orçamento anual incorre no fator mencionado por Neely et al. (2001), de este tipo de orçamento não reflete as variações financeiras, econômicas e as pressões que a organização sofre durante o ano. Hope e Fraser (2003) também questionaram este e outros fatores do orçamento, propondo um modelo orçamentário de maior simplificação e agilidade, que consome menos tempo e recursos, com maior capacidade de projeção de tendências, chamado de *rolling forecast*. O orçamento flexível também procura corrigir este *gap* ao admitir ajustes que alteram as expectativas dos gestores e consideram a influência dos impactos econômicos, permitindo ações corretivas e alterações nas metas (Parisi, 2011).

A organização segue o procedimento ditado por seu manual, elaborando o orçamento anual, mas, ao mesmo tempo, incorrendo na possibilidade de este não apresentar adequadamente a realidade econômica do momento, visto que não são feitas menções para possíveis ajustes e alterações que visem tornar o orçamento um instrumento mais preciso de gestão.

A Comissão Diretiva é composta por todas as áreas administrativas da organização, que compreende:

- a) Reitor da instituição;
- b) Diretor Administrativo;
- c) Diretor Acadêmico;
- d) Gerente Financeiro (Tesoureiro);
- e) Diretor de Assuntos Estudantis;
- f) Diretor de Desenvolvimento Espiritual;
- g) Contador;
- h) Diretor de Finanças Estudantis;
- i) Diretor de Recursos Humanos;
- j) Diretor de SAA – Serviço de Atendimento ao Aluno (Filantropia).

A composição desta comissão pode variar de acordo com a necessidade do voto a ser aprovado, podendo ser que nem todos os administradores supramencionados participem da reunião onde se aprova o Orçamento Revisado. Outro fator que merece destaque é que a instituição de ensino estudada conta com mais dois campi, mas cada campus tem seu orçamento, onde a realidade de cada um pode ser analisada ao se preparar o artefato. Ainda que elaborados separadamente, todos necessitam da aprovação da Reitoria, que faz uma espécie de validação do orçamento, e a partir disso ele passa a ser definitivamente aprovado para o exercício.

Em relação à instituição em estudo, os participantes permanentes da reunião de elaboração e aprovação do orçamento anual são os seguintes:

- a) Reitor da instituição;
- b) Diretor Administrativo;
- c) Gerente Financeiro (Tesoureiro);
- d) Contador.

O orçamento tem prevalecido como instrumento gerencial por décadas, sendo que seu uso extrapola a atual diretoria, sendo utilizado também por diretorias anteriores. *Essa é uma evidência de que o orçamento é um artefato sedimentado na instituição*, cuja utilização se dá mais cerimonialmente do que gerencialmente. Os quatro gestores supracitados são os responsáveis pela elaboração do orçamento segundo os parâmetros determinados pelo REA. Cabe a eles elaborarem o orçamento seguindo este e as próximas determinações do Regulamento:

S 27 10 Como preparar o orçamento – ao preparar o orçamento deve-se ter presente os seguintes passos:

1. *Base de cálculo.* A tesouraria elaborará o orçamento com base nos resultados apresentados no último exercício.

2. *Processo.* A tesouraria preparará e compartilhará o orçamento com os demais administradores, que analisarão e farão eventuais ajustes necessários.

3. *Comissão de orçamento.* A Comissão Diretiva de cada entidade nomeará, em sua reunião plenária do 2º semestre, uma comissão de orçamento que fará a última análise e o apresentará ao plenário para aprovação.

Sempre que possível, representantes das organizações superiores deverão tomar parte nessa comissão. Os representantes das entidades que recebem subvenção não deveriam ser membros dessa comissão.

O artigo “S 27 10” descreve como deve ser o processo de preparação do orçamento. Três são itens principais: base de cálculo, processo de preparação e compartilhamento de informação e comissão de aprovação do orçamento. Percebe-se que os resultados do último exercício servem de base de cálculo para o próximo orçamento, que deverá, com base nos valores do exercício anterior, oferecer os valores orçados para o próximo ano.

Segundo Parisi (2011), existem várias formas de se elaborar um orçamento, como por exemplo, o orçamento base zero, que não se utiliza do orçamento de tendência, ou da base histórica do orçamento, para realizar um novo. Este tipo de orçamento é feito de forma a se enquadrar com o planejamento contínuo da organização, segundo as metas e propostas para o próximo exercício. Outros tipos de orçamento não consideram relevante a utilização da base

histórica, como o *rolling forecast*, que procura fazer uma projeção contínua, visando o futuro, e não com foco no histórico de resultados orçamentários.

Isso se dá, em grande parte, devido à visão conservadora que se tem na organização eclesial como um todo, o que é transferido para a instituição de ensino em estudo. O conservadorismo na elaboração do orçamento com base no exercício anterior limita as projeções feitas para o próximo exercício, não permitindo a criação de altas expectativas em relação às receitas, tampouco gastos excessivos em relação às despesas. A base de cálculo consolida números não tão audaciosos para o próximo exercício, seguindo a tradição e os valores organizacionais conservadores. Vale salientar que esta característica organizacional não impede o crescimento e o avanço da instituição, mas apenas limita o alcance das projeções futuras, que podem ser extrapoladas devido ao tratamento conservador que se dá a estas.

Em relação ao item “processos”, fica claro mais uma vez o papel do tesoureiro em preparar o orçamento, para posterior aprovação dos demais administradores. O tesoureiro busca o orçamento anterior com a contabilidade, e aplica seus percentuais segundo as projeções preparadas por ele. Feito isso, há o compartilhamento desta nova proposta orçamentária com os demais gestores que participam da reunião de orçamento, ou seja, o reitor, diretor administrativo, tesoureiro e contador, que juntos analisarão e definirão os eventuais ajustes que devem ser feitos, de acordo com os parâmetros estabelecidos pela instituição. Estes parâmetros serão melhor definidos nas entrevistas, no entanto, pode-se afirmar que é levado em conta, por exemplo, o atual momento econômico do país, para que não se faça uma projeção irreal em relação à principal fonte de receitas da instituição, que é a mensalidade escolar.

A “Comissão de orçamento”, item 3 do artigo supramencionado, faz menção a Comissão Diretiva, que determinará uma comissão de orçamento, que no segundo semestre do ano, por volta do mês de outubro, revisará o orçamento e o apresentará ao plenário, para sua aprovação final. A aprovação se dá pela Comissão Diretiva, como veremos no próximo item, mas uma comissão especial, chamada COMDIC (Comissão Diretiva de Campo, órgão de gestão) revisa vários índices financeiros, incluindo aspectos do orçamento. Conforme o regulamento interno, o orçamento deve então ser aprovado em meados de outubro, onde acontece esta reunião, e assim se torna instrumento gerencial válido para o próximo exercício. A Reitoria, órgão superior que abrange os campi da instituição de ensino, participa do plenário de aprovação do orçamento, podendo sugerir ajustes e alterações que considerar pertinentes. A partir disso, então, o orçamento passa pelos processos de análise e pode ser aprovado, já revisto pelos órgãos competentes.

Em relação ao último parágrafo do artigo, que versa sobre a participação das organizações superiores, neste quesito se enquadram a Reitoria, conforme já mencionado, e a entidade mantenedora, que pode participar, opinar e sugerir melhorias no orçamento. Segundo o próprio artigo, nem sempre haverá a possibilidade da participação direta destes órgãos, principalmente da entidade mantenedora, mas sua participação é importante e prevista no Regulamento Eclesiástico Administrativo.

A única ressalva encontrada é a participação de representantes de entidades que são beneficiadas por subvenção. Pelo fato de a participação na elaboração do orçamento poder constranger ou afetar o percentual de subvenção repassado à entidade, os representantes destas não devem participar em nenhum procedimento da elaboração do orçamento. No caso da instituição em estudo, esta apenas recebe subvenção da entidade mantenedora, não repassando a nenhuma outra. Sendo assim, não há restrição para a participação de qualquer representante, sendo que a participação dos representantes da Reitoria e da entidade mantenedora é prevista pelo regimento interno da instituição. Esta participação deve trazer fidedignidade e eficiência ao processo de elaboração do orçamento, visto que o artefato não precisa passar por várias instâncias ou excessivo número de níveis hierárquicos até a sua aprovação final. Com isso, vê-se também que os níveis hierárquicos mais baixos, como chefes de setores, que tem relação direta com o orçamento da instituição, não são mencionados, dando a entender que o processo decisório do orçamento passa somente pela alta administração da organização, com o respaldo das entidades superiores, mas não está prevista a participação dos diversos setores que compõem a instituição estudada.

Esta característica centralizadora pode apresentar maior eficiência, menor quantidade de procedimentos e um processo menos burocrático de elaboração do orçamento, contudo alguns benefícios podem estar sendo deixados de lado. Parisi (2011) menciona que o orçamento centralizado, como o descrito pelo REA (Regulamento Eclesiástico Administrativo) e adotado pela instituição, pode de fato conter tais características; o orçamento participativo, que é justamente o oposto ao orçamento centralizado, dá autonomia às áreas e departamentos da empresa, para que, segundo as suas realidades, o orçamento seja feito conforme a necessidade de cada área, e então, só depois seja alinhado aos interesses organizacionais. O que pode ocorrer aqui é a dificuldade da alta administração em entender e cumprir o que foi proposto pelos departamentos, mas além de considerar de forma minuciosa a realidade de cada área da organização, a participação no orçamento faz com que a relação entre subordinado e superior seja melhor, e que subordinados trabalhem mais motivados para a consecução dos objetivos

estabelecidos pela organização (Etemadi et al., 2009; Heinzmann & Lavarda, 2011; Tarifa, 2008; Santos e Mattos, 2015).

S 27 15 Aprovação do orçamento – O orçamento para o novo exercício deve ser aprovado, sem falta, pela Comissão Diretiva da entidade em sua reunião plenária do 2º semestre.

De acordo com aquilo que já foi mencionado, corroborando com o artigo “S 27 15”, o orçamento deve necessariamente ser aprovado no segundo semestre do exercício anterior a que se destina, ou seja, na reunião que geralmente ocorre no mês de outubro do ano anterior ao exercício a que se refere o orçamento. A Comissão Diretiva da entidade, composta pelos Reitor, Diretor Administrativo, Gerente Financeiro e Contador, após as revisões, análises e ajustes propostos pela Reitoria e a entidade mantenedora, devem aprovar o orçamento nesta reunião, sendo que assim fica decretada a aprovação dos valores orçamentários para o próximo ano, devendo os diversos departamentos da instituição se adequar àquilo que no orçamento foi aprovado.

O artigo em análise não faz menção a nenhuma participação de outros níveis organizacionais no ato de aprovação do orçamento, tampouco menciona qualquer papel de outro nível hierárquico organizacional na elaboração e aprovação do orçamento. Isso é feito exclusivamente pela alta administração, sem menção de qualquer tipo de influência de algum setor, departamento ou área da instituição, que não seja da alta administração. Se porventura a administração da instituição não conhecer as reais carências de cada setor, ou não dar o devido suporte no amparo às suas exigências, o orçamento corre risco de ser deficitário e incompleto para tais áreas, podendo limitar a capacidade produtiva e utilização dos recursos de cada uma delas, o que traz, direta e indiretamente, prejuízos ao alcance dos objetivos estabelecidos pela alta administração. Instâncias administrativas superiores apenas participam da aprovação do orçamento anual, como praxe. Decisões de alterações de alterações em metas e investimentos/desinvestimentos que não sejam relevantes não passam por nova aprovação pela controladora.

S 27 20 Aplicação do orçamento – A finalidade de todo orçamento é servir como principal instrumento de autorização e controle financeiro da entidade. O tesoureiro deve entregar mensalmente informação financeira atualizada aos colegas da administração. Para a Comissão Diretiva, deve-se entregar pelo menos nas reuniões plenárias, comparando os resultados das operações com o orçamento.

O regulamento também descreve a finalidade e a periodicidade de revisão do orçamento na organização. Sua aplicação se dá, segundo o documento, de forma a ser ferramenta gerencial

de **autorização e controle financeiro** da entidade. Quando se diz “autorização”, isso é uma clara referência ao fator limitador de gastos que o orçamento possui, sendo que a utilização dos recursos só pode ser autorizada mediante previsão de disponibilidade financeira apontada pelo orçamento.

Este artefato serve como um instrumento permissivo de gastos, devendo ser acompanhado periodicamente para, principalmente, a verificação dos limites orçamentários e a possibilidade real de utilização dos recursos. A autorização financeira oriunda dos valores orçamentários deve ser repassada aos departamentos, para que conheçam o montante disponibilizado para suas atividades, no entanto, o REA não faz previsão alguma de repasse dessas informações. Enquanto o fator limitador do orçamento é deixado claro ao ser este um instrumento de autorização financeira, o compartilhamento da informação com os setores que dele deve se utilizar não está em nenhum momento descrito nos procedimentos institucionais.

Pode parecer estar subentendido que, já que o orçamento é instrumento gerencial limitador financeiro, isso automaticamente está sob o conhecimento de todos os seus usuários, mas as outras fontes de evidências (analisadas nas próximas seções) deixam claro que o silêncio do manual de procedimentos em relação a disseminação da informação se evidencia no desconhecimento dos setores em relação ao seu orçamento específico. Diante disso, o orçamento é um artefato que serve como visualizador de gastos diante da alta administração, que o elabora e acompanha as movimentações financeiras, mas para os que estão diretamente envolvidos com o seu cumprimento, ou seja, os responsáveis pelo consumo dos recursos, o orçamento parece ser muito mais uma ferramenta cerimonial, que em nada afeta o planejamento de alocação de recursos dos diversos setores, nem as atividades e tomada de decisão diária (Gonçalves, Albuquerque, Lima & Martins, 2010; Macinati, 2010).

O controle financeiro também é descrito pelo manual de procedimentos eclesiásticos como papel do orçamento. Da mesma forma que o item anterior (autorização), o controle financeiro deve se dar, em condições mínimas de ser executado, em um ambiente onde todos os envolvidos com a atividade financeira tenham conhecimento do orçamento, visto que este é o ‘principal instrumento de controle financeiro’ da entidade.

Obviamente, o controle financeiro vai muito além de “ficar dentro do orçamento”, extrapolando-se para a otimização da utilização dos recursos disponíveis, com eficiência e eficácia. Todavia, o REA também não declara, em nenhum momento, que os setores se utilizarão do orçamento para realizarem o controle financeiro de suas operações, tampouco afirma o modo que o controle financeiro se dará para os setores e para a organização como um todo. Mais uma vez, não há nenhum esforço em se descrever a forma como o orçamento é

repassado aos setores. Isso leva a conclusão de que o controle financeiro está nas mãos da alta administração, e nada tem que ver com aqueles que não possuem influência em sua elaboração e nem mesmo acesso devidamente descrito ao artefato gerencial orçamento.

Este tema tem sido discutido devido ao fato de constantemente o REA fazer menção somente aos membros da alta administração, sendo que os responsáveis pelo cumprimento do orçamento nos níveis táticos, que são os responsáveis pelas diversas áreas da instituição, não são mencionados e muito provavelmente não possuem qualquer envolvimento com o artefato, o que pode influenciar significativamente a sua utilidade na organização, e conseqüentemente, seu grau de institucionalização. Conforme Macinati (2010), a percepção dos participantes de sua pesquisa foi que o orçamento era uma ferramenta cerimonial, e que as instituições existentes numa organização devem estar alinhadas aos seus objetivos, para que haja, de fato, a institucionalização.

O possível desconhecimento do orçamento por parte dos responsáveis dos setores influencia diretamente no alinhamento aos objetivos organizacionais, o que favorece a visão do orçamento como meramente cerimonial. Quanto maior o envolvimento dos setores com os objetivos institucionais e com o artefato utilizado para cumprir tais objetivos (orçamento), maiores as chances de institucionalização do artefato, bem como de sua utilização ser bem-sucedida (Macinati, 2010).

Outra informação relevante do artigo “S 27 20” é que o tesoureiro deve preparar um relatório que traga as informações financeiras atualizadas aos membros da administração. Este relatório deve ser preparado mensalmente, e segundo o que o manual de procedimentos dá a entender, é feita a comparação do movimento mensal das operações com o orçado. Essa reunião de avaliação se estende à Comissão Diretiva, que conforme já mencionado, abrange gestores que não pertencem diretamente a administração da instituição, mas que detém papel importante em muitas decisões que competem aos órgãos eclesiais sob manutenção da organização mantenedora. Não há obrigatoriedade de se reunir mensalmente com a Comissão Diretiva, podendo ser revista esta questão nas reuniões plenárias, que ocorrem para avaliação de outros assuntos e que não são determinadas pelo regimento que trata especificamente do orçamento.

A instituição em estudo disponibilizou um modelo do orçamento de uma entidade subsidiária, onde há a análise das receitas e despesas comparadas com o orçamento. Aqui há uma exemplificação das despesas com pessoal, onde há os valores do orçado para o mês de setembro de 2015, do realizado para o mesmo mês, a variação entre o orçado x realizado e o realizado para o mesmo período do ano anterior (setembro de 2014).

Tabela 17

Modelo de orçamento realizado x orçamento das contas de Despesas com Pessoal
ANÁLISE DAS RECEITAS E DESPESAS COMPARADAS COM O ORÇAMENTO

		set/15			set/14
		<u>Realizado</u>	<u>Orçado</u>	<u>Variação</u>	<u>Realizado</u>
A411	<u>Despesas Com Pessoal</u>				
4111001	Salários	25,2%	72,6%	-32,0%	70,9%
4111002	(-)Faltas e Atrasos	-0,3%	0,0%	100,0%	-0,7%
4111004	Décimo Terceiro Salário	0,3%	5,9%	-89,3%	0,5%
4111005	Despesa Provisão 13º Salários e Encargos	2,0%	0,0%	-100,0%	3,8%
4111009	1/3 Férias	0,6%	1,2%	-9,3%	1,0%
4111010	Despesa Provisão de Férias e Encargos	0,6%	0,0%	-100,0%	3,3%
4111014	(-)Reversão de Provisão de Férias e Encargos	-0,4%	0,0%	100,0%	-1,2%
4111016	Gratificações e Prêmios	0,1%	0,0%	-100,0%	0,4%
4111018	Horas Extras	0,6%	2,0%	-43,0%	2,0%
4111020	Indenizações Trabalhistas	1,1%	1,2%	85,6%	1,6%
4111035	Auxílio Imposto de Renda s/ Despesas Locativas	0,1%	0,1%	17,4%	0,1%
4111036	Auxílio Despesas Médicas - Medicamentos e Equip.	0,0%	0,0%	-100,0%	0,0%
4111054	Utilidade Habitação Empregados	1,0%	1,3%	53,4%	1,4%
4111058	Auxílio Manutenção Veículo	0,0%	0,0%	-100,0%	0,0%
4111060	Utilidade Transporte	0,8%	1,3%	18,9%	1,4%
4112001	FGTS	2,8%	6,3%	-13,4%	7,2%
4112003	PIS s/ Folha de Pagamento	0,2%	0,7%	-40,3%	0,8%
4112010	Contribuição Previdência Privada - IAJA - Empregad	0,8%	0,0%	-100,0%	0,0%
4113020	Reemb. Despesas Manutenção Veiculo	0,1%	0,2%	-12,6%	0,2%
4114005	Cesta Básica	1,1%	1,8%	11,3%	2,0%
4114010	Convênio Saúde	1,9%	2,6%	39,9%	3,1%
4114015	Exame Medico Trabalhista	0,1%	1,3%	-92,5%	1,3%
4114020	Garantia de Carros Obreiros	0,2%	0,5%	-12,5%	0,6%
4114035	Seguro de Vida em Grupo	0,5%	0,9%	13,5%	1,0%
4114040	Uniformes	0,1%	0,0%	-100,0%	0,0%
4119017	Serviços Diversos	60,8%	0,0%	-100,0%	0,0%
4119515	(-)Reembolso Custos c/ Pessoal	0,0%	0,0%	0,0%	-0,1%
4119520	(-)Desconto Habitação Empregados	-0,2%	0,0%	100,0%	-0,5%
	Total	100,0%	100,0%	95,8%	100,0%

O modelo de orçamento da organização é muito extenso, portanto somente o grupo das Despesas com Pessoal foi abordado aqui. Isso para que seja melhor entendido o que se trata nas reuniões mensais que são realizadas pela administração da organização no que tange ao orçamento. De acordo com o artigo em estudo, um comparativo semelhante a tabela 16 é analisado mensalmente, onde há a comparação dos resultados com o orçamento para o ano, e mais especificamente, para o mês em vigência. Os administradores analisam as principais contas, devido a extensão do plano de contas da instituição, e do orçamento, e são verificadas grandes disparidades entre o orçamento e sua realização.

Conforme supracitado, este modelo de orçamento cedido pela instituição é de suas atividades subsidiárias, levando em conta que suas atividades principais não estão abrangidas neste orçamento, havendo a elaboração de outro orçamento, ainda mais complexo, com valores muito maiores, para as atividades principais da instituição. Ambos os orçamentos são reavaliados mensalmente, para que haja controle das operações e as disparidades orçamentárias, caso existam, sejam sanadas antes que tomem maiores proporções. O acompanhamento mensal das operações organizacionais em comparação com o orçamento é uma importante atividade de controle que permite a prevenir possíveis desvios dos objetivos organizacionais, evita a perda de foco nos limites orçamentários e reavalia a execução das atividades e alocação dos recursos, podendo até projetar o cumprimento do orçamento em relação ao restante do exercício.

A Comissão Diretiva toma conhecimento disso somente nas reuniões plenárias, onde diversos assuntos podem ser tratados, que não apenas o orçamento. Isso leva ao tratamento do orçamento de forma mais direta, geral e leviana, cabendo a administração local, com destaque para a função do tesoureiro, considerar as questões orçamentárias de forma mais aprofundada. Fica evidente, uma vez mais, que tomam parte nesta reunião apenas a alta administração, com extensão para a participação de membros da mantenedora, sendo que os responsáveis pelos setores da instituição não são mencionados e não têm conhecimento do que ali se passa e das decisões ali tomadas. Tais decisões podem afetar diretamente o fluxo dos trabalhos dos departamentos, contudo o que pode haver é, no máximo, a comunicação da decisão ao responsável, sem qualquer participação ou interferência deste, segundo o que prevê o Regulamento Eclesiástico Administrativo.

As administrações são responsáveis, ante as comissões diretivas, pela instrumentação e execução do orçamento. Devem, portanto, tomar as decisões administrativas que forem necessárias para garantir a estabilidade financeira da organização, usando o orçamento como guia.

O papel do orçamento é destacado nos artigos anteriores e também no último parágrafo, que versa sobre este. Diante de tudo que o REA traz sobre o orçamento, duas características se distinguem dentre as demais:

a) O papel da alta administração como responsável, por completo, pela elaboração, aprovação, execução e acompanhamento do orçamento durante todo o exercício, cabendo a ela a manutenção do planejado e a correção de qualquer desvio. Nenhum outro nível hierárquico organizacional é mencionado como tendo qualquer papel ou participação no processo que envolve a preparação e execução do orçamento.

b) O orçamento, como artefato de controle gerencial, deve ser instrumento de autorização e controle financeiro, devendo também garantir a estabilidade financeira da organização, sendo a principal ferramenta para isso. O orçamento não é tratado como preditivo ou participativo, porém as suas funções são claramente definidas para garantir a saúde financeira da instituição. O acompanhamento de sua realização é previsto pelo regulamento, o que adiciona importância não só a fase de preparação, mas também a execução por todo o período abrangido pela sua vigência.

Diante daquilo que foi apresentado, pode-se sintetizar os achados dos documentos disponibilizados pela instituição em estudo, com base em tudo aquilo que foi trazido em relação ao tema do orçamento (Anthony & Govindarajan, 2001; Anthony & Young, 1999; Parisi, 2011; Welsch, 1957), foco de estudo desta pesquisa, segundo as seguintes observações:

a) O regulamento interno na instituição trata das informações preliminares necessárias ao processo inicial de elaboração do orçamento;

b) A existência de diversos departamentos na organização não afeta em nada o processo orçamentário, pois estas não participam direta nem indiretamente de todas as etapas do processo de elaboração e acompanhamento do orçamento;

c) Nenhuma menção ao processo tecnológico utilizado para a elaboração do orçamento é feita nos documentos. O modelo de orçamento cedido pela instituição apresenta métodos convencionais de preparação, como a planilha do Microsoft Excel. Nenhuma ferramenta de TI ou *software* especializado para isso é mencionado na documentação cedida.

d) As práticas de orçamento não são minuciosamente descritas, no entanto, tem-se a ideia de uma visão conservadora para o orçamento, com limites pré-fixados para cada tipo de receita ou despesa geral (Tabela 15). Ainda que o papel do orçamento seja bem definido pelos artigos do manual, a visão gerencial (Russo, 2011) não pode ser defendida somente a partir destes documentos, necessitando de outras fontes de evidência para a sua confirmação ou refutação.

e) O fato de o Manual Eclesiástico Administrativo não apresentar nem mesmo a possibilidade de utilização de outros tipos de orçamento menos conservadores e mais participativos também aponta para a visão conservadora que desponta na organização, sendo que a elaboração do orçamento tendo como base de cálculo o exercício anterior (artigo S 27 10) é clara evidência para esta argumentação.

f) A dissociação do orçamento e do planejamento organizacional. O orçamento tem sido tratado nesta pesquisa como um sistema de informações gerenciais de apoio ao processo de planejamento (Parisi, 2011), contudo não se vê nenhuma menção ao processo de

planejamento em relação ao orçamento, e vice-versa. Sendo assim, a organização trata de forma distinta e dissociada o orçamento e o planejamento, o que pode comprometer significativamente o gerenciamento de suas operações.

g) Dois tipos de reuniões estão previstos pelo regimento interno: a reunião de elaboração do orçamento, que ocorre no segundo semestre de cada ano, geralmente em meados de outubro, e as reuniões mensais de acompanhamento do orçamento. Estas tratativas apontam para uma preocupação e um acompanhamento sistemático do artefato orçamento, considerando que outras fontes de evidências contribuirão para a identificação do teor dessas reuniões, e se há caráter cerimonial ou não.

A partir da análise documental não foi possível perceber de forma direta e clara as contradições institucionais (Seo & Creed, 2002), que serão melhor observadas por outras fontes de evidência. O caso de insucesso do estudo de Wanderley e Soeiro (2016) está diretamente ligado a algumas evidências encontradas nos documentos. Em seu estudo, os autores identificaram que o artefato em estudo (BSC) não era utilizado no dia a dia das atividades da organização. Da mesma forma, o regulamento interno da instituição em estudo não prevê utilização contínua; apenas acompanhamento mensal. Outro fator identificado por Wanderley e Soeiro (2016) foi a falta de suporte da gerência e colaboradores, visto que não havia avaliação ou incentivo para utilização da ferramenta. O REA da organização objeto de estudo também não prevê qualquer tipo de incentivo a utilização do orçamento pelos gestores de departamento, deixando claro que o orçamento é de cuidados da alta administração.

Quando não há acúmulo de contradição institucional, a práxis humana não recebe incentivo para a utilização do artefato, o que conduz a não institucionalização da ferramenta gerencial de forma total (Wanderley & Soeiro, 2016).

Segundo aquilo que foi tratado, pressupõe-se que há evidências suficientes nos documentos que demonstrem que o orçamento se apresenta no estágio de sedimentação, estando totalmente institucionalizado, embora aspectos cerimoniais e ausência de melhores práticas para o orçamento tragam evidências de institucionalização malsucedida, mas que tem atendido as necessidades da organização (Russo & Guerreiro, 2017; Wanderley & Soeiro, 2016).

A análise documental permite constatar, à luz da vertente Nova Sociologia Institucional (NIS) da Teoria Institucional, o seguinte: o orçamento apresenta fortes evidências de se tratar de um artefato que possui valor reconhecido e função bem definida na organização; no entanto, também há claras evidências de que é um artefato centralizado, conservador e independente do planejamento.

É um artefato centralizado pois está sob o poder da alta administração, sendo que somente a cúpula administrativa faz uso da ferramenta; pode ser considerado conservador pelos motivos já elencados, sendo muito dependente do exercício anterior e com pouca ou nenhuma abertura para ser participativo ou “inovador de paradigmas”; por fim, apresenta dissociação do planejamento ao não ser associado, segundo os documentos disponibilizados, com qualquer definição de missão, metas e objetivos da instituição. Os documentos não apresentam evidência de que haja desencorajamento da utilização do artefato, como no caso da pesquisa de Russo (2011). Isso evidencia que não há um processo de desinstitucionalização ocorrendo neste momento com o orçamento. Para que a sedimentação aconteça de fato, é necessário que haja maior interação com a práxis humana, havendo assim maiores contradições institucionais, o que favorece a institucionalização bem-sucedida do artefato gerencial (Wanderley & Soeiro, 2016).

4.2.2 Análise documental segundo a dimensão institucional Característica dos Adotantes

Os documentos disponibilizados não possuem evidências suficientes para descrever ou definir como são os grupos de adotantes do orçamento na instituição. Mesmo assim, a partir das informações contidas no Regulamento Eclesiástico Administrativo da organização foi presumível a inferência de características dos usuários do orçamento, bem como seu papel e participação nos procedimentos que envolvem o orçamento.

Os relatórios gerenciais não apresentaram nenhuma informação concernente a esta dimensão institucional, porém o regimento interno e as solicitações formais para elaboração do orçamento anual trouxeram alguns elementos que permitem a inferência de que há grupos com características específicas para a participação nos processos do orçamento. Não se evidencia grupos distintos ou variados, mas grupos homogêneos, mais especificamente um grande grupo que se desmembra em dois grupos menores, que estão envolvidos em todas as tratativas do orçamento. O grande grupo se refere a Comissão Diretiva, ou seja, a alta administração da organização eclesial-educacional, que se divide em dois grupos, a saber: os administradores da instituição em estudo e os administradores da chamada organização mantenedora e Reitoria.

Segundo Tolbert e Zucker, (1999), quando não é possível realizar a definição de grupos específicos envolvidos nos processos relativos ao artefato em estudo, há o entendimento de que os atores são heterogêneos. Conforme esta proposta de Tolbert e Zucker (1999), entende-se que na organização em estudo há grupos formados por pessoas de diferentes áreas e formações, caracterizando a existência de um grupo heterogêneo, pequeno, com a característica de materializar a centralização das decisões e, nesse caso específico, os processos de orçamento.

Tais características trazem um efeito de homogeneidade para o grupo, embora ele não deixe de ser, em essência, um grupo heterogêneo. De acordo com as autoras, grupos heterogêneos favorecem a permanência das instituições existentes. Em contraposição, grupos homogêneos favorecem o advento de novas instituições, ou elementos institucionais, que podem gerar conflitos com os elementos institucionais existentes (Covaleski & Dirsmith, 1998; Tolbert & Zucker, 1999). A heterogeneidade dos grupos favorece o fato de que o orçamento não parece ser ameaçado por qualquer tipo de novo elemento institucional, devido a sua singularidade e tradição no contexto da organização.

4.2.3 Análise documental segundo as dimensões institucionais ímpeto para difusão e atividade de teorização

Em relação a estas duas dimensões institucionais (ímpeto para difusão e atividade de teorização), pode-se dizer que há escassez de informação documental para evidenciar satisfatoriamente ambas as dimensões. Outras fontes de evidência trabalham mais profundamente tais dimensões. Os documentos que trazem informações em relação a estas dimensões institucionais são o Regulamento Eclesiástico Administrativo e as solicitações formais de preparo do orçamento.

No que tange ao ímpeto para a difusão, esta dimensão comparativa pode ser classificada em imitação ou normatização, podendo haver uma mescla de ambas. Por imitação se entende o ato de uma organização imitar processos de outras organizações ou grupos, sendo que as medidas tomadas por outras empresas são fundamentais para as ações desta; já a normatização compreende a introdução legítima de uma nova estrutura à gestão, o que passa a ser uma norma geral (Tolbert & Zucker, 1999).

Sabendo que o orçamento é a prática de contabilidade gerencial mais utilizada pelas organizações (Russo, 2015), há evidências documentais de que a utilização do orçamento pela instituição, do ponto de vista da mantenedora, é normativo, mas do ponto de vista da universidade pode ser classificado como mimético, uma vez que foi operacionalizado a partir da imposição da controladora (isomorfismo coercitivo (DiMaggio & Powell, 1983)) e também se valeu de isomorfismo mimético ao corroborar suas práticas com as diversas entidades assistidas pela mantenedora. O fato de ser uma exigência dos órgãos superiores (organização mantenedora) e possuir uma metodologia própria que é extensiva não só as organizações educacionais, mas a todas as organizações pertencentes a entidade religiosa que as mantém, sendo repetida nos níveis administrativos das outras organizações, possibilita admitir que há claramente um padrão a ser seguido, e que o ímpeto para a difusão se dá por normatização, mas

há fortes isomorfismos envolvidos. Dessa forma, a dimensão ímpeto para a difusão pode se encontrar apenas no estágio semi-institucional ou total institucionalização. Aliado as outras evidências, a dimensão institucional mencionada se aproxima mais do estágio semi-institucional (Strang & Meyer, 1993, Tolbert & Zucker, 1999).

A atividade de teorização pode ser impulsionada por um conjunto de elementos formais que ocorrem dentro da organização (Russo, 2011). Quando há desenvolvimento planejado, detalhamento de categorias abstratas e enunciação de relações que detém padrão, como a existência de relação entre causa e efeito, pode-se dizer que há atividade de teorização (Tolbert & Zucker, 1999).

Quanto a instituição em estudo, existem várias evidências documentais relacionadas a essa compreensão, pois foi identificado o senso de preparação e relevância do orçamento reconhecido pela organização, cujos processos são planejados e regidos por manual competente; no entanto, não há formas claras de abstração em relação ao orçamento; por fim, o padrão para elaboração e acompanhamento da ferramenta gerencial é apresentado nos documentos, sendo que este deve ser seguido cada vez que o orçamento é elaborado ou revisto.

A partir dessas informações conclui-se que o orçamento possui atividade de teorização baixa ou até mesmo inexistente, visto que esta teorização ocorreu, de fato, quando o capítulo que trata do orçamento foi incluído no REA, o que não se sabe exatamente quando ocorreu, pois este documento existe há mais de décadas. Embora seja um documento atualizado a cada dois anos, em média, o capítulo que versa sobre o orçamento sofreu alterações irrelevantes nas últimas décadas, e tais alterações são discutidas em níveis superiores ao da instituição em estudo, sendo que a definição e alteração de regras não passa pelos gestores da instituição de ensino pesquisada. Entende-se assim que esta dimensão institucional se caracteriza dentro do estágio pré-institucional ou de total institucionalização do modelo proposto por Tolbert & Zucker (1999), sendo melhor classificado a partir de outras fontes de evidência.

Considerando esta classificação no estágio de objetificação, algumas observações são cabíveis: para que o elemento institucional esteja neste estágio, a difusão pode ser por imitação ou normatização e a taxa de teorização deve ser alta. Conforme apresentado, o ímpeto para difusão se caracteriza mais como normativo, enquanto a taxa de teorização possui características que a classificam como baixa. Quando se procura analisar com vistas a considerar a organização como um todo, a difusão não se estende para além da alta administração, e as atividades de teorização não se apresentam como evidentes e relevantes no contexto organizacional. A difusão ser restrita a um pequeno grupo não afeta a perenidade do

orçamento na instituição, visto que a determinação de sua utilização é superior e regulamentada, não caindo em desuso, por exemplo, pela mudança nos cargos de reitoria e administração.

À luz das contradições institucionais, entende-se que a falta de envolvimento da práxis humana não favorece a institucionalização do elemento. Não havendo interação dinâmica entre as contradições institucionais e a práxis humana, o processo de institucionalização pode ser tornar estagnado e, por fim, aliado a outras variáveis, obter insucesso como ferramenta gerencial institucionalizada (Seo & Creed, 2002; Tolbert & Zucker, 1999; Wanderley & Soeiro, 2016).

4.2.4 Análise documental segundo as dimensões institucionais variância na implementação e taxa de fracasso estrutural

Uma vez mais, há escassez de informação nos documentos disponibilizados para realizar a análise das dimensões comparativas variância na implementação e taxa de fracasso estrutural. Diretamente, não se pode chegar a conclusões precisas sobre tais dimensões a partir da análise documental; no entanto, pode-se fazer inferências e suposições. É possível perceber que não há diferentes tipos de orçamentos, seja por diretoria, departamentos ou cursos oferecidos. O que pode ser visto é que há um único modelo de orçamento que serve para toda a instituição. A Tabela 15 apresenta que a única diferenciação que é feita pelo REA se refere ao tipo de atividade da instituição mantida pela organização religiosa. O orçamento só varia em função do tipo de instituição (educacional, assistência social, hospitais etc.) e não há variação interna na própria instituição. Há somente um processo orçamentário para a instituição, sem aparentes desdobramentos.

A dimensão variância na implementação se refere diretamente a possíveis diferenças que podem ser identificadas na implementação de um novo elemento institucional, podendo ser baixa, moderada ou alta. No artefato gerencial em estudo fica evidente a existência quase nula de qualquer tipo de variância na implementação quando se analisa uma única instituição do grupo confessional, visto que pequenas variâncias ocorrem numa comparação de tipo de atividade institucional, porém isso não se vale quando a análise é feita por instituição. Dessa forma, pode-se supor que a variância na implementação da organização estudada é baixa, o que se enquadra no estágio de total institucionalização, segundo Tolbert e Zucker (1999).

A documentação também é imprecisa quando se trata da taxa de fracasso estrutural. Segundo Tolbert & Zucker (1999), esta dimensão institucional se relaciona diretamente com o período de existência e de manutenção de um elemento ou estrutura organizacional. As solicitações formais para a elaboração do orçamento, bem como o modelo de orçamento cedido apresentam que a instituição tem se preocupado em manter o orçamento em funcionamento,

não apresentando redução em seu uso. Também é visto pelo REA que um acompanhamento é feito mensalmente, o que favorece a manutenção do elemento institucional. Não se percebe, pela análise documental, que haja taxa de fracasso estrutural alta, podendo ser moderada ou baixa, enquadrando-se assim na categoria semi-institucional ou de total institucionalização (Tolbert & Zucker, 1999). Vale ressaltar que as análises das outras evidências acrescentarão aos resultados aqui encontrados, podendo haver concordância ou discordância destes.

As evidências disponíveis permitem admitir que não há vários modelos de orçamento para a instituição, sendo o modelo corporativo o único passível de ser seguido. Assim, a variância de modelos e de implementação constitui-se baixa. Quanto à taxa de fracasso estrutural, pode ser considerado como fracasso também a possibilidade de o orçamento não cumprir com seu papel, considerando que o principal papel do orçamento é servir como um sistema de informação gerencial que presta suporte ao planejamento operacional (Parisi, 2011).

Outras múltiplas funções do orçamento são destacadas por Mucci, Frezatti e Dieng (2016), sendo as principais o planejamento e o diálogo associados a percepção de utilidade e relevância do artefato. O orçamento é um artefato que possui maior potencial de uso do que se tem percebido, e promove não só a sustentabilidade financeira, mas a organizacional, sendo um processo dinâmico dentro do controle gerencial da organização. Não se nota, no entanto, que o orçamento exerça a função de diálogo e planejamento na instituição, pois isso não é destacado nos documentos, e percebe-se que não há essa relação na análise de outras fontes de evidência.

O orçamento foi apresentado como principal instrumento que deve garantir a estabilidade financeira da instituição, mas não há relação direta da ferramenta com o processo de planejamento. Ainda que exista há bastante tempo e haja manutenção de suas atividades, o propósito designado pela organização pode estar sendo cumprido, mas o principal objetivo proposto pela literatura acadêmica para o seu uso apresenta evidências de estar sendo deixado de lado, sendo que sua utilização pode ser limitada, e seus benefícios também. Diante disso, é possível afirmar que o orçamento apresenta uma baixa taxa de fracasso (Tolbert & Zucker, 1999).

Aqui, uma vez mais, a ausência de contradições institucionais parece não ser um propulsor para a efetivação das dimensões institucionais. Não se pode perceber a relação das contradições institucionais com a práxis humana, como por exemplo, a ação de atores institucionais em mobilizações e mudanças conscienciosas que agem causando mudança institucional em possíveis contradições, como incompatibilidades e desalinhamento de interesses. O que se percebe é que ações dos atores em manutenção e acompanhamento do artefato apresentam a mobilização e certo tipo de ação coletiva da práxis humana, que é um

fator propulsor para a institucionalização bem-sucedida do artefato, dependendo também das outras dimensões institucionais existentes.

A identificação de contradições institucionais baixas ou inexistentes demonstra que o orçamento vem sendo usado como uma burocracia imputada pela organização mantenedora, que usa a legitimidade gerada pelo REA para impor o artefato a todas as instituições por ela controladas, buscando assim reduzir seu risco financeiro pela formalização do controle

4.2.5 Análise documental segundo as dimensões institucionais – Considerações finais

Os documentos disponíveis permitiram concluir que o orçamento na instituição em estudo é totalmente implementado e definido pelo manual de procedimentos da organização controladora e, dessa forma, elaborado e executado na entidade estudada. O referido manual traça todos os processos concernentes ao preparo, execução e acompanhamento do orçamento, o que ocorre desde a fundação da instituição, por volta de 35 anos atrás. Isso leva às seguintes conclusões: a dimensão de processos pode ser classificada no estágio institucional de sedimentação (total institucionalização), já que é feito sucessivamente por diversas gerações de atores organizacionais. A institucionalização desta dimensão se deu em caráter de busca de legitimidade, o que, do ponto de vista da prática, pode indicar uma implantação malsucedida, no sentido de que o orçamento não é utilizado segundo o que as melhores práticas podem fornecer; assim, ele está somente objetificado.

Por outro lado, ele atende aos objetivos da organização, que lhe dá função cerimonial e finalidade instrumental, que é nortear o processo de gestão. Embora atendendo os objetivos propostos pela instituição para o orçamento, sua utilização deveria ser feita pelo uso das melhores práticas, utilizando a ferramenta em sua plenitude.

O procedimento orçamentário apresenta como característica uma forte contradição institucional, que é quanto à forma dogmática que o orçamento é aplicado se contrapondo à uma lógica processual financeira. As características dos adotantes são heterogêneas, o que favorece um moderado grau de institucionalização; o ímpeto para difusão está, nesse momento, em normatização e a atividade de teorização é baixa, contribuindo para a classificação no estágio de total institucionalização; a variância na implementação e taxa de fracasso estrutural dependem de outras fontes de evidência para maior precisão na classificação (assim como as outras dimensões institucionais), mas até então percebe-se que há baixa variância e moderado ou baixo fracasso estrutural. Outras fontes de evidência trazem maior acuracidade na identificação dos estágios institucionais.

4.3 Análise das entrevistas

Neste item estão apresentadas todas as análises realizadas a partir das evidências obtidas nas entrevistas. Vale ressaltar que isso se deu, conforme descrito nos procedimentos metodológicos, a partir das seis dimensões institucionais listadas por Tobert e Zukcer (1999) e dos conceitos das contradições institucionais (Seo & Creed, 2002; Wanderley & Soeiro, 2016).

Foi entrevistado, em um primeiro momento, o gerente financeiro da instituição (tesoureiro), que segundo o Regulamento Eclesiástico Administrativo, é o responsável pela elaboração do orçamento. Sendo assim, ele é peça-chave para a compreensão mais aprofundada dos procedimentos adotados em sua preparação, aprovação e acompanhamento, bem como para informar o teor das reuniões que concernem ao artefato gerencial em estudo, e por fim, para a identificação do estágio de institucionalização do orçamento. O tesoureiro é a pessoa mais habilitada para tratar de assuntos gerenciais, não só pela autoridade que o regimento interno lhe outorga, mas também pelo tempo de trabalho na organização e por ser membro participativo atuante de todo o processo que envolve o orçamento. O entrevistado trabalha há mais de 13 anos na instituição em estudo, e trabalha na rede de organizações mantidas pela Igreja mantenedora há mais de 41 anos, possuindo grande experiência na área gerencial e financeira.

O segundo entrevistado é o contador da organização. Embora transferido para a instituição estudada há pouco mais de um ano, já possui vasta experiência na organização da Igreja mantenedora, conhecendo profundamente os processos gerenciais adotados pela organização, o que inclui todo o processo orçamentário. O contador possui papel fundamental na elaboração do orçamento, pois a base de cálculo mencionada no artigo “S 27 10” do REA é oriunda dos relatórios contábeis. O contador fornece tais informações que, dentre outros fatores, servem de parâmetro para a elaboração do orçamento para o próximo exercício. Assim como o tesoureiro, o contador é membro participativo atuante do processo relativo ao orçamento, bem como das reuniões que tratam sobre o tema.

4.3.1 Análise das entrevistas segundo a dimensão institucional de processos

Consoante com o que foi apresentado na metodologia do trabalho, a primeira entrevista se deu com base nas seis dimensões institucionais listadas por Tolbert e Zucker (1999), e inicialmente se trata a dimensão processual. Cabe destacar que o foco do trabalho não se dá apenas na questão dos processos relativos ao orçamento, mas todas as outras dimensões institucionais são importantes, pois todas compõem o processo de avaliação da institucionalização do elemento.

A dimensão processual pode ser mais abrangida e aprofundada devido a se relacionar diretamente com a ferramenta gerencial em estudo, já que esta apresenta vários processos, desde a fase embrionária até a reformulação para o próximo exercício. Vale ressaltar também que as entrevistas focam não somente nas dimensões institucionais, mas também nas contradições institucionais, procurando evidenciar mais claramente a existência ou não das contradições institucionais no que concerne ao elemento em estudo.

As evidências foram segregadas por dimensão institucional e por entrevistado, sendo que os apêndices B e C trazem as entrevistas transcritas e melhor detalhadas.

Em relação a dimensão institucional processual, o compêndio das evidências obtidas dos entrevistados apresenta as seguintes constatações:

a) O Regulamento Eclesiástico Administrativo (REA) é o principal responsável pela implantação do orçamento na instituição. Segundo este documento, que regula todos os procedimentos administrativos da instituição, é necessária a elaboração do orçamento segundo seus parâmetros.

b) O exercício ou os exercícios anteriores são a base para elaboração do orçamento. Não só isso, mas também se avalia a “expectativa de receita”. Um exemplo disso é a projeção dos cursos de graduação. Atualmente se tem entre 17 e 18 cursos oferecidos pela instituição. Com base nesses cursos, no valor da mensalidade e no número de alunos, se tem uma expectativa de receita. O acréscimo de um curso e o ciclo de cada curso, que varia entre 4 e 5 anos, onde tem mais uma turma, gera uma expectativa de receita. Na elaboração do orçamento se considera a base do ano anterior mais as expectativas em relação ao ano seguinte. Isso se aplica tanto para a receita como para a despesa. Em relação as despesas, pode-se exemplificar pela energia elétrica. Se a instituição tem uma despesa de R\$ 150.000 reais/mês de energia, se projeta aumento nesta despesa quando, por exemplo, se aumentam as construções prediais.

c) O orçamento não se estende para os departamentos que dele poderiam se utilizar. Embora os entrevistados considerem que isso deveria ser feito, eles admitem que isso não ocorre na instituição. O que ocorre é que o orçamento geral é elaborado, com as contas principais, que seria o orçamento consolidado. Para os departamentos que não geram receita, como os de serviços gerais, o orçamento é apenas uma atualização de valores, mas para os cursos acadêmicos, que geram receita, há uma verba disponível para atividades acadêmicas como semanas especiais e etc. Nesse caso, faz-se um orçamento simplificado, que é o valor base de cada curso. Quem trabalha diretamente com o aluno tem esse orçamento. Não há orçamento específico para os setores “de despesas”, assim chamados.

d) A principal metodologia que envolve a preparação do orçamento é o conservadorismo. Procura-se não projetar uma receita maior, mas se projeta uma receita menor para que haja folga, e não se projeta valores de despesas em que haja dificuldade de se alcançar. Outro fator recomendado é que o custo de pessoal não ultrapasse 60% do valor da receita, e que as despesas gerais ficam em torno de 30%. Pode ocorrer de não ser possível manter estes percentuais recomendados. Nesses casos, onde as despesas podem passar os 100% orçados em receita, a subvenção oriunda da organização mantenedora vem para cobrir o déficit orçamentário. Vê-se aqui a realização do orçamento com base em folgas orçamentárias e estrutura de uma organização global, onde a matriz possui responsabilidade financeira sobre a subsidiária.

e) Segundo os entrevistados, as metas anuais são integradas ao orçamento. Quando se planeja crescer 20% no próximo ano, por exemplo, o orçamento é ajustado com base nesta proposta de crescimento, nesta projeção. Os principais objetivos para o ano são considerados no orçamento, como por exemplo, o oferecimento de um novo curso, onde a projeção de despesas e receitas já é acoplada ao orçamento.

f) Corroborando com o manual de procedimentos, há uma reunião específica para a elaboração do orçamento. Tal reunião se dá no início de outubro. A responsabilidade é da Tesouraria e da Diretoria Administrativa, com participação do reitor do campus. Os membros da reunião, geralmente, são: reitor, gerente financeiro, diretor administrativo e contador. Há basicamente dois tipos de orçamento: o orçamento mais elaborado, em que se trabalha as alterações que podem acontecer, e existe também a “tábua rasa”, onde se diz:

“Este ano nós vamos aumentar nossa mensalidade em 5%. Então vamos calcular 5%, pegar o balancete e ver o que aconteceu, projetar 5% em cima de tudo e elaborar o orçamento”.

Este tipo de orçamento, segundo os entrevistados, não é recomendado, e dificilmente é feito dessa forma. O simples cálculo percentual é feito, mas também se analisam as ocorrências, conta por conta, pelo menos as principais contas. Basicamente, após este processo de elaboração ocorrer, acontece a aprovação pela instituição. Após isso, o orçamento vai para aprovação no COMDIC, onde membros da reitoria e da organização mantenedora participam da aprovação final do orçamento.

g) O orçamento é feito e enviado para a mantenedora. Pode ocorrer de eles questionarem algum valor, como por exemplo, se a receita será tão alta; pode ser que a mantenedora faça algumas observações, mas dificilmente alterarão o orçamento feito pela instituição. A avaliação é feita quando o orçamento, feito em outubro, cria expectativas, mas

em março, após a efetivação das matrículas, é que se tem mais precisamente o que vai ocorrer durante o ano. O que pode ocorrer nesse ínterim são pequenos ajustes, feitos no mês de março.

h) Não há nenhuma forma de recompensa ou remuneração para o atingimento de objetivos na instituição e nem na mantenedora. Metas são trabalhadas, mas não em forma de recompensa.

i) O orçamento não necessita de ferramentas de TI para ser elaborado. O próprio sistema ERP da instituição, associado às planilhas de Excel, são suficientes para a elaboração do orçamento.

j) Em relação a folga orçamentária, mesmo com o objetivo de crescimento a cada ano, ocorre a previsão de um crescimento menor. Por exemplo, o oferecimento de mais um curso e o aumento da mensalidade geram aumento da receita, mas se procura elevar isso em percentuais menores no orçamento. Pode ocorrer a redução da projeção em relação a anos anteriores, mas não se reduz o orçamento para valores menores que os do ano anterior.

k) Muitos fatores influenciam a projeção do orçamento, como a recessão e o desemprego. No ano de 2005, por exemplo, houve a redução dos valores da mensalidade. Muitas vezes, quando se tem déficit orçamentário se pensa em aumentar o valor do serviço, mas esta não é a estratégia adotada pela instituição. Com o valor da mensalidade elevado, facilmente se obterá a metade dos alunos que se tem atualmente. Nos últimos anos o valor da mensalidade sempre tem aumentado, numa média de 3% a 10%. Para 2018, estima-se o aumento da mensalidade em 4%. Mesmo sabendo que o dissídio de salário pode aumentar até mais de 4%, mas considerando o índice IGP-M e a projeção de inflação, em função do cenário econômico, é preferível um aumento menor no valor da mensalidade e com isso obter menor evasão escolar. É preferível enxugar os custos e um menor aumento ou não aumento da mensalidade, do que simplesmente, de forma irresponsável, se aumentar em 10% a o valor da mensalidade.

l) No que tange ao orçamento utilizado para a avaliação de desempenho, existe uma avaliação feita pela mantenedora, chamada de avaliação institucional, que abrange não só o orçamento, mas toda a instituição. O orçamento se enquadra na “saúde financeira”. Tanto no acompanhamento quanto na avaliação de desempenho se utiliza o mesmo modelo de orçamento, ou seja, o único modelo elaborado pela instituição. A avaliação da mantenedora é muito abrangente, envolvendo todos os setores, desde finanças até titulação dos professores. O orçamento é apenas mais um item desta extensa avaliação, não possuindo grande foco avaliativo.

m) A Diretoria define as metas de orçamento ouvindo cada setor; as definições são participativas. Por exemplo: o curso de Sistemas para Internet. Avalia-se o status de cada curso, havendo maior verba para cursos de maior importância, quantidade de alunos e retorno financeiro. Cursos como Direito, Engenharia Civil e Teologia tem mais investimento do que cursos considerados menores, como o de Ciências Contábeis, por exemplo. O valor base é estabelecido e cada curso, de acordo com sua necessidade, pode exigir aumento da verba. Diante disso, a Diretoria avalia o caso e decide se atende ou não a solicitação. Caso o curso de Direito resolva trazer o Ministro da Fazenda para a sua semana especial, isso vai gerar gastos com passagem aérea, assessores, e pode ser que dobre o orçamento do curso. Nesses casos, a Diretoria julga se isso é bom para a instituição, e então aprova ou não o convite ao ministro. Em contrapartida, o segundo entrevistado apresenta que não há essa negociação de fato; que não há a preocupação devida com esta questão no orçamento, e que só há esse processo de barganha após o orçamento estar elaborado, e não antes.

n) Quando o orçamento é reavaliado e as metas conversadas com o gerente do setor, há melhoria de desempenho, pois este trabalha em prol do melhoramento do desempenho financeiro.

A tabela 18 apresenta a síntese dos achados na dimensão institucional processual por entrevistado.

Tabela 18

Evidências obtidas nas entrevistas, por entrevistado, sobre a dimensão institucional de processos

Entrevistado	Dimensão institucional processual: evidências obtidas
1	<ol style="list-style-type: none"> 1. O(s) exercício(s) anterior(es) serve de base para a elaboração do orçamento; aliado a isso, quantidade de cursos, valor da mensalidade e número de alunos criam a expectativa de receita. Para a receita e para a despesa se trabalha com a base de anos anteriores mais a expectativa de receita atual; 2. A estrutura do orçamento não vai ao nível de participação departamental. Somente aqueles que geram receita possuem verbas; os setores de despesas não possuem orçamento específico; 3. O conservadorismo é altamente incentivado, mas se ainda assim há déficit orçamentário, a subvenção serve também para cobrir este déficit; 4. Metas e orçamento são integrados; 5. A reunião de elaboração do orçamento ocorre em outubro, onde tesouraria e diretoria se reúnem. As principais contas são repassadas e avaliadas para então se efetuar o orçamento; 6. O orçamento, depois de elaborado, é enviado a mantenedora. Eles podem fazer observações, mas raramente efetuam alguma alteração. Normalmente a instituição reajusta o orçamento em março, após a efetivação das matrículas escolares; 7. O trabalho com as metas não se dá em forma de recompensas a subordinados; 8. É desnecessário o uso de alguma ferramenta de TI externa para a elaboração do orçamento; 9. Devido ao conservadorismo, a existência de reservas orçamentárias é evidente, por exemplo, na subestimação da receita de mensalidades

Continua

-
10. Fatores econômicos como recessão, desemprego, projeção da inflação e índice IGP-M influenciam nos cálculos de elaboração do orçamento;
 11. Se busca dirimir a evasão de alunos na projeção do valor das mensalidades para o próximo ano;
 12. A organização possui avaliações abrangentes por parte de seus órgãos superiores, onde o orçamento participa timidamente; fatores acadêmicos e até mesmo a opinião dos alunos são mais destacados do que o papel do orçamento em tais avaliações, que são feitas por órgãos específicos da organização religiosa mantenedora;
 13. A definição das metas de orçamento conta com a participação dos cursos superiores, mas não são mencionados os departamentos;
 14. A alteração das metas pode se dar quando há a solicitação de algum coordenador de curso e a aprovação por parte da direção;
 15. Com revisões mensais previstas pelo REA, o orçamento é elaborado para o período de um ano.
-

2

1. O Regulamento Eclesiástico Administrativo é determinante em todos os processos do orçamento;
 2. Considerar a realidade filantrópica da organização na definição dos investimentos e resultados;
 3. Os departamentos não participam da elaboração do orçamento; no máximo, apenas um balancete é repassado com o valor orçado x realizado;
 4. O manual de praxes é a metodologia para a elaboração do orçamento;
 5. As metas e objetivos definidos são integrados ao orçamento. Quando há a necessidade de alterar o valor orçado, isso se dá em função da solicitação de verbas específicas. Então se reavalia a verba solicitada à necessidade, e só então se altera;
 6. A Comissão de Orçamento elabora, avalia e aprova o orçamento, que é revisto pelo COMDIC;
 7. Não há recompensas para alcance de metas de orçamento;
 8. O ERP denominacional e o Excel são as ferramentas utilizadas para a criação do orçamento;
 9. Não há a existência de folga orçamentária;
 10. O orçamento é revisto mensalmente, para efeito de comparação entre orçado x realizado;
 11. A existência de reserva orçamentária é interessante para que a instituição faça frente às suas necessidades urgentes;
 12. Não há negociação de metas entre superior e subordinado, embora devesse haver;
 13. Quando há interação entre Diretoria e gerentes de departamentos, este trabalha focado na melhora no desempenho financeiro;
-

A partir das evidências colhidas nas entrevistas, pode-se destacar os seguintes aspectos ao se analisar os processos de orçamento da instituição em estudo:

a) Ambos os entrevistados destacaram a importância do Regulamento Eclesiástico Administrativo para a implantação do orçamento na instituição. Por ser um modelo global de gerenciamento, ele também é regulamentado e exigido em todas as instituições mantidas pela organização religiosa mantenedora. Não há uma explicação de como se iniciou o orçamento na organização, que fases houveram para implementação, mas há uma norma maior, existente antes mesmo da fundação da instituição estudada, que define todas as fases do orçamento nas organizações eclesiais. Oriundo de uma norma superior, a análise de diversos fatores poderá

esclarecer o grau de institucionalização do artefato (Tolbert & Zucker, 1999; Wanderley & Soeiro, 2016). O detalhamento de todos os processos orçamentários por parte do REA pode trazer engessamento e defasagem ao artefato, visto que a atualização do REA pode não acompanhar o surgimento de novos modelos de orçamento que seriam benéficos a instituição, bem como outros fatores de relevância frente as constantes mudanças no cenário econômico, que devem ser refletidas no orçamento.

b) Os exercícios anteriores servem como base de cálculo para a elaboração do orçamento. Como determinação do regimento interno, que é seguido pela direção da instituição, as evidências das entrevistas corroboram com as evidências documentais, limitando o orçamento a este fator de base de cálculo, o que automaticamente impede a organização de se utilizar de outros tipos de orçamento menos conservadores, como por exemplo, o orçamento base zero. O caráter conservador fica claro também a partir de outras falas dos entrevistados, evidenciando o modelo de gestão conservador adotado para o orçamento. Percebe-se claramente, a partir desta evidência e se repetindo em outras, o grande enfoque dado nas receitas do orçamento. Para o cálculo das receitas do exercício são consideradas diversas variáveis, como quantidade de cursos oferecidos, número de alunos, recessão, taxa de inflação e outros mais, que serão tratados com mais detalhes adiante. Não se percebe, no entanto, a análise de diversos fatores quando se trata da despesa. Avaliação de custos e comparativos de gastos, por exemplo, não são mencionados para a elaboração do orçamento de despesas. Fica claro que a desconsideração das despesas pode trazer limitação na utilização do orçamento para o seu propósito, ou seja, servir como um sistema de informação gerencial de apoio ao planejamento e tomada de decisão (Parisi, 2011), visto que parte importante de que trata o orçamento (custos e despesas) tem sido tratada de forma leviana. O orçamento, quando elaborado com enfoque total, é importante instrumento de apoio a todo o processo de gestão (Anthony & Govindarajan, 2001; Anthony & Young, 1999; Hansen, Otley & Stede, 2003; Horngren, 2004; Parisi, 2011; Welsch, 1980).

c) Conforme analisado no item anterior, o foco dado na receita gera um orçamento simplificado para os cursos, que serve de base para cada curso. No caso dos departamentos que tratam das despesas, não há a devida extensão do orçamento. Nestes departamentos, há apenas uma atualização de valores em relação ao último orçamento e exercício, o que claramente demonstra a preocupação com a geração de receitas, e não com a diminuição das despesas, que deveria ter relevância maior no contexto orçamentário como um todo.

d) O conservadorismo relevado nas entrevistas é fator determinante para a existência da folga orçamentária. Enquanto Frezatti, Beck e Silva (2013) acreditam que a folga

orçamentária não é um mal e pode ser gerenciada, Beuren, Klein e Dal Vesco (2015) acreditam que a folga no orçamento é um fator antiético influenciado por diversos fatores comportamentais. A existência das folgas cria uma zona de conforto para que se trabalhe com metas menos desafiadoras em que haja maior facilidade de alcance. Outros parâmetros de custos são definidos, onde há dificuldade de alcance. Nesses casos, quando a despesa extrapola a receita, a subvenção da mantenedora supre os déficits. A subvenção não deve ser uma verba que somente “tape buracos” criados pelo excesso de despesas, mas deve ser utilizada planejadamente para ampliar as atividades da organização.

e) O plano de crescimento é acoplado ao orçamento, bem como o oferecimento de um novo curso superior, mas outras evidências levam a conclusão de que o planejamento é absorvido do orçamento. O REA, por exemplo, não apresenta qualquer ligação do planejamento com o orçamento, embora as entrevistas revelem esta ligação.

f) O processo de elaboração do orçamento não conta com a participação de nenhum gestor de departamentos. Apenas a alta administração está presente. Isso mostra a centralidade do processo de preparação do artefato, bem como a não participação de peças importantes para a extensão do orçamento de forma precisa para áreas importantes de gastos da instituição. O modelo de orçamento chamado pelos entrevistados de “tábua rasa”, embora dito ser de difícil utilização, revela um modelo de orçamento cerimonial, sem foco gerencial e de pouca relevância para a tomada de decisão.

g) A revisão do orçamento pelos órgãos superiores demonstra ser uma parte importante do processo orçamentário, ainda que isso não gere praticamente nenhuma mudança. A revisão das receitas em função da efetivação das matrículas é um procedimento que traz maior veracidade e atualização aos montantes do orçamento, pois prepara o orçamento para a projeção de receitas anuais com base em valores mais sólidos.

h) A recompensa para alcance das metas de orçamento é um fator motivador que não é utilizado na instituição. O benefício gerado extrapola o atingimento da meta, proporcionando bem-estar e motivação para os colaboradores (Dunk & Nouri, 1998; Horngren, 2004; Lukka, 1988; Santos & Mattos, 2015; Young, 1985).

i) A estratégia principal para traçar as metas de receitas é a avaliação do cenário econômico atual e índices econômicos, como o IGP-M. Com isso se procura propor um aumento responsável e justo para as mensalidades, com o intuito de evitar a evasão escolar. Estas medidas, associadas aos outros dados sobre a constituição de receitas, apresentam um plano de metas que considera a capacidade de solvência dos clientes aliado ao estabelecimento de metas menos desafiadoras, ou seja, a criação de reservas orçamentárias (Frezatti, Beck e

Silva, 2013). Ambos os fatores caminham para a criação de metas menores, que sejam alcançadas mais facilmente e que fortaleçam o caráter conservador do orçamento.

j) O orçamento não é um instrumento gerencial utilizado para a avaliação de desempenho. Parisi (2011) cita vários modelos de orçamento onde a avaliação de desempenho é parte fundamental de sua utilização, mas quando questionados no quesito avaliação de desempenho, apenas avaliações externas e superiores foram mencionadas, sendo que o orçamento não é apresentado como um instrumento que possua esse importante papel.

k) O papel centralizador da direção da instituição é visto na negociação das metas. A participação dos subordinados só ocorre após o orçamento ter sido elaborado e aprovado, no sentido de pleitear por mais recursos ao seu curso. Vale ressaltar que isso só ocorre em relação aos cursos superiores, não se estendendo as áreas responsáveis pelas despesas. A única espécie de participação dos subordinados é nesse sentido, para solicitar aumento da verba estipulada no orçamento. A participação do subordinado na negociação de metas pode ser um fator importante para fatores comportamentais, relacionais e definição de metas mais reais para cada departamento (Arnold & Gillenkirch, 2015; Costa, Moreira, Pinto e Carvalho, 2016).

l) A conversa entre direção e gerente de setor traz benefícios para o desempenho financeiro, embora ela seja feita após a definição das metas de orçamento, e não antes, o que traria ainda mais benefícios para o orçamento e o processo gerencial de forma geral.

Em se tratando do modelo apresentado neste trabalho que avalia o grau de institucionalização do orçamento e do instrumento de pesquisa desenvolvido a partir deste modelo foi possível afirmar que o orçamento da instituição em estudo, no momento da pesquisa, não possui elementos que o classifiquem como habitualização e nem se pode dizer que o orçamento esteja sedimentado, apresentando evidências de que é possível que nunca tenha estado.

Ao compararmos os processos do orçamento da entidade em estudo com aquilo que é encontrado na literatura clássica sobre o tema, foram evidenciados pontos de melhorias que o orçamento precisa se adaptar, com destaque para a participação de gestores das áreas de despesas, a descentralização de todo o processo para que seja mais participativo e a utilização do artefato na avaliação do desempenho, uma de suas principais funcionalidades dentro de um processo gerencial (Parisi, 2011). Além disso, um alinhamento do orçamento com o planejamento da instituição é ponto crucial para a integração dos elementos de gestão, o que conduz a um processo de institucionalização, pois a existência prévia de elementos diversificados de contabilidade gerencial que favoreçam o uso do orçamento reforçam a possibilidade de institucionalização (Frezatti, Relvas, & Junqueira, 2010).

Diante dos argumentos acima expostos se percebe que ainda faltam alguns importantes aspectos para o orçamento ser classificado no estágio de sedimentação (ou total institucionalização); e devido o artefato possuir um regimento formalizado e uma série de procedimentos de elaboração e acompanhamento, também não se pode afirmar que o orçamento esteja num estágio de habitualização, mas é compreensível classifica-lo no estágio de objetificação, segundo os elementos analisados.

Em relação ao corpo diretivo, é praxe que se eleja um diretor para o período de cinco anos, com possibilidade de reeleição. Este é o caso em que se encontra a instituição em estudo, pois a atual administração se encontra em seu segundo mandato, após os primeiros cinco anos de gestão. O segundo mandato se iniciou em 2015, com previsão de encerramento em 2019. O primeiro mandato teve início em 2010, sendo que o efeito no uso do orçamento não pode ser percebido, devido a todos os documentos e gestores serem desde o primeiro mandato, ou seja, do período posterior a 2010.

Entende-se também que há claramente a existência de um poder coercitivo, ou isomorfismo coercitivo (DiMaggio & Powell, 1983) que impõe, quase que de forma dogmática, o uso e a forma de orçamento, e isto é exercido pela Regulamento Eclesiástico Administrativo [grifo nosso]. Tal isomorfismo gerado pelo REA tende a institucionalizar o orçamento através da imposição da organização superior controladora, o acaba por limitar e centralizar o poder nas mãos de poucas pessoas na utilização do orçamento.

Segundo aquilo até aqui apresentado e as análises das entrevistas com foco processual, à luz da Nova Sociologia Institucional (NIS), é possível concluir que: o orçamento é um artefato de controle gerencial consolidado na instituição, cumprindo com seu papel base trazido pela literatura: servir como um sistema de informações de apoio a gestão (Parisi, 2011). Embora seja regulamento e consolidado, ele apresenta alguns aspectos cerimoniais, como por exemplo, o orçamento feito para as áreas de despesas, o não acompanhamento por parte daqueles que dele poderiam se beneficiar e o processo de barganha que só ocorre após a aprovação do artefato. Uma ampliação do escopo do orçamento eventualmente poderia levar a questionamentos, influenciando a praxe do orçamento e dessa forma contribuindo para a mudança para o estágio de sedimentação da dimensão processual e dessa forma a institucionalização da prática viesse a ser considerada bem-sucedida, nos termos em que foi conceitualmente caracterizada. Um envolvimento maior da práxis humana com as atividades de orçamento, desde a sua elaboração até o acompanhamento mensal, seria um fator de propulsão para a sua institucionalização, o que poderia contribuir para que as contradições institucionais influenciassem uma institucionalização bem-sucedida do artefato gerencial, que neste momento, encontra-se em

estágio de objetificação (Seo & Creed, 2002; Tolbert & Zucker, 1999; Wanderley & Soeiro, 2016).

4.3.2 Análise das entrevistas segundo a dimensão institucional Característica dos Adotantes

Para a resolução da problemática de pesquisa, buscou-se encontrar evidências para a dimensão institucional Característica dos Adotantes nas entrevistas. A seguir são destacados os pontos relevantes, e a tabela 18 apresenta um resumo das evidências obtidas:

a) Em relação às características dos adotantes, a função desempenhada se relaciona diretamente com a participação ou não em alguma etapa do processo orçamentário. Em sua elaboração, as funções se relacionam e interdependem, somente nos cargos administrativos. A diretoria prepara o orçamento juntamente com o contador, que analisa e direciona em quais contas eles necessitam estar mais atentos. Nas reuniões mensais do COMDIC são apresentados os índices de balanço, como por exemplo, liquidez imediata, liquidez corrente, despesa com pessoal em relação a receita principal, despesas gerais, capital operativo, contas a receber, contas a pagar. A prestação de contas, com base no orçamento, é feita nesta reunião mensal. Os diretores usam os resultados do orçamento mês a mês para poder avaliar como está o andamento. Em suma, os usuários do orçamento são os diretores, o que compreende o reitor, diretor administrativo, diretor acadêmico, diretor estudantil, gerente financeiro e contador. Membros da Reitoria e os membros rotativos das reuniões (que podem ser coordenadores de curso e professores) são avaliadores, mas não usuários do orçamento da instituição. A função desempenhada pelos usuários do orçamento é de gestão, pois basicamente estes são os que têm acesso e se utilizam do orçamento. Conforme mencionado, os responsáveis pelos departamentos da organização não são de fato usuários do orçamento.

b) A função desempenhada influencia na prática do orçamento no sentido de que as pessoas com funções mais importantes, como a alta administração, são as que possuem participação e acesso nas práticas do orçamento, que só ocorrem quando solicitadas pelos coordenadores de curso ou devido a algum grande investimento necessário. Gestores com funções mais importantes estão ligados ao artefato, obviamente, por possuírem o poder de autorizarem alterações no orçamento. Custos e investimentos são aumentados ou diminuídos segundo a determinação da direção. Percebe-se aqui que a relação direta com a área financeira e contábil garante maior influência nas práticas que envolvem o orçamento da instituição.

c) Uma variável que não exerce qualquer tipo de influência em todo o processo de elaboração do orçamento é o tempo de trabalho na instituição. Pessoas com mais tempo de empresa não possuem maior participação em qualquer etapa do processo orçamentário. A

participação se dá em virtude da função desempenhada na organização. Os entrevistados servem como exemplo, pois o entrevistado 2, contador da instituição, está há pouco tempo na casa, mas não possui menor influência ou participação nos trabalhos do orçamento que os demais, como o entrevistado 1, que está há mais de 13 anos na organização. Definitivamente, o tempo de serviços prestados não é um fator que tenha relação com o grau de participação nas práticas do orçamento.

d) No que tange a formação acadêmica dos usuários do orçamento, pode-se dizer que todos os envolvidos possuem algum tipo de formação. Tanto os diretores, como os revisores da reitoria e mantenedora, e obviamente os coordenadores dos cursos superiores ali oferecidos, possuem formação acadêmica superior. Isso se dá devido a estarem em uma instituição cujo principal propósito é a formação acadêmica, e que, além disso, incentiva seus servidores a se qualificarem e atualizarem frente as exigências do mercado de trabalho.

e) Em se tratando da formação específica na área financeira, há certa contradição entre as respostas. Enquanto um dos entrevistados afirma que usuários do orçamento com formação acadêmica na área financeira não possuem maior participação nos processos de orçamento, outro diz que usuários com formação nessa área participam mais e se utilizam melhor da ferramenta gerencial. A aparente contradição leva a entender que o primeiro entrevistado considerou que não há qualquer vantagem para aqueles que possuem formação especificamente relacionada ao orçamento, enquanto o segundo entrevistado mostrou preocupação com o trato do orçamento, afirmando que por possuírem mais conhecimento técnico, os usuários com formação em áreas financeiras lidam melhor e todo o aparato orçamentário.

f) Quanto ao conhecimento das práticas de elaboração e utilização do orçamento, os diretores são os que, de fato, podem afirmar que são conhecedores de tais práticas. Os coordenadores de curso possuem uma espécie de orçamento mais simples, ou seja, direcionado ao seu respectivo curso, portanto não conhecem a preparação do orçamento de forma geral. O único momento em que outros colaboradores que não fazem parte da diretoria participam é quando ocorre alguma eventualidade que exige um valor que extrapole o orçamento. Em tais situações, os colaboradores são bastante ouvidos. Em caso de justificativa para qualquer necessidade, a instituição é sensível com respeito a isso.

g) A participação dos subordinados gera mudanças nas metas definidas, de acordo com o primeiro entrevistado, pelos motivos supracitados. Quando as metas orçamentárias são definidas, e há a necessidade de alteração devido a alguma solicitação por parte dos coordenadores de curso, por exemplo, ocorrem mudanças nestas metas, devido a solicitação e

necessidade de subordinados. O segundo entrevistado afirma que não há alteração de metas devido a participação dos subordinados, pois estes, de fato, não participam diretamente de qualquer tipo de procedimento concernente ao orçamento. A diferença das observações se dá no momento considerado. Em sua fase de elaboração, o orçamento não recebe influência dos subordinados, ou seja, eles não têm qualquer participação nesta fase. Não obstante, quando surge alguma necessidade real que extrapole as metas orçamentárias, a participação dos colaboradores é o fator motriz para que haja alteração em tais metas, e suas necessidades sejam supridas. A preocupação com a variação entre orçado x realizado é um fator determinante que gera alterações nas metas de orçamento.

Tabela 19

Evidências obtidas nas entrevistas, por entrevistado, sobre a dimensão institucional características dos adotantes

Entrevistado	Dimensão institucional características dos adotantes: evidências obtidas
1	<ol style="list-style-type: none"> 1. A direção da instituição, o contador e o membros do COMDIC participam, de alguma forma, de algum processo de orçamento. Membros rotativos podem participar das reuniões também. Índices financeiros são revistos por todos os participantes. 2. A função desempenhada por pessoas diretamente ligadas ao administrativo, financeiro e contabilidade da instituição é o que faz deles os únicos responsáveis pelas práticas de orçamento. 3. O tempo de serviço prestado não outorga qualquer benefício em relação ao orçamento. 4. O fato de possuir um enfoque mais elaborado para a área acadêmica faz do orçamento um artefato utilizado por pessoas com formação superior, com boa parcela disso sendo mestres e doutores (coordenadores de curso). 5. A formação financeira não proporciona aumento na participação em qualquer fase de preparação e acompanhamento do orçamento. A função exercida na instituição é que determina isso. 6. O chamado orçamento geral é elaborado pela diretoria, enquanto coordenadores e chefes de departamento possuem um limite orçamentário específico para seu curso ou setor. A única participação e conhecimento que tais colaboradores podem ter é em excepcionalidades que exijam alterações no orçamento, sob a condição de aprovação ou não por parte da diretoria. A direção da instituição se apresenta como sensível a tais questões. 7. Nos casos citados acima, e somente nestes, há um tipo de participação de pessoas não pertencentes a diretoria que pode mudar metas orçamentárias previamente estabelecidas.
2	<ol style="list-style-type: none"> 1. Os usuários do orçamento são os membros da direção da instituição, basicamente o gerente financeiro, diretor administrativo e contador. O artefato não é levado a outros que não tenham relação direta com ele, ou seja, a pessoas que não componham a alta administração. 2. As funções de maior poder são as que mais influenciam nas práticas de orçamento, pois tais pessoas possuem o poder de autorizar gastos e investimentos. 3. O tempo de trabalho na instituição não traz qualquer tipo de benefício em relação ao orçamento. 4. Há homogeneidade nos grupos. 5. Formação na área financeira garante maior participação e manuseio do orçamento. 6. Usuários do orçamento não possuem conhecimento da disponibilidade da ferramenta gerencial orçamento, nem prática ao manuseá-la. O fato de ser uma ferramenta elaborada anualmente pode influenciar isso. Não há divulgação e exposição do artefato. 7. Não há mudança de metas por participação dos subordinados, pelo fato de não haver subordinados participando desse procedimento.

A partir das evidências colhidas nas entrevistas, pode-se destacar os seguintes aspectos ao se analisar as características dos adotantes do orçamento da instituição em estudo:

- a) A heterogeneidade dos grupos favorece o processo de institucionalização; nota-se na instituição em estudo a heterogeneidade dos atores, que são: membros de diferentes áreas administrativas, possuem autoridade para alterar as metas de orçamento e possuem, pelo menos, uma formação superior em seu currículo.
- b) O grupo de subordinados, que se caracteriza como um grupo de atores heterogêneos, favorece a institucionalização (Strang & Meyer, 1993; Tolbert & Zucker, 1999), no entanto, não participa da elaboração do orçamento, não gerando alteração de metas e adequação de montantes orçamentários.

Quando se inicia o processo de institucionalização, isso se dá dentro de pequenos grupos de atores, com características similares, para se difundir para grupos heterogêneos, o que significa que o processo se inicia em grupos homogêneos e parte para grupos diversificados, trazendo assim a característica da heterogeneidade. Nessa dimensão institucional o artefato gerencial em estudo se encontra em estágio pré-institucional, pois a característica dos adotantes ainda é homogênea (Strang & Mayer, 1993; Tolbert & Zucker, 1999).

O orçamento ainda não foi diverso para os grupos de atores de interesse, evidenciando que os usuários da ferramenta ainda são homogêneos, já que os grupos heterogêneos ainda não participam de nenhuma etapa de elaboração e nem acompanham suas atividades, efetivamente, através do orçamento (Covaleski & Dirsmith, 1988; Meyer & Rowan, 1977; Tolbert & Zucker, 1999).

4.3.3 Análise das entrevistas segundo a dimensão institucional Ímpeto para Difusão

Com o intuito de alcançar os objetivos propostos no trabalho, buscou-se encontrar evidências para a dimensão institucional Ímpeto para Difusão nas entrevistas. A seguir são destacados os pontos relevantes, e a tabela 19 apresenta um resumo das evidências obtidas:

- a) Embora exista uma ferramenta para a propagação do orçamento, que é o REA, seu alcance é bastante restrito e coercitivo. O orçamento é uma ferramenta centralizada e que não se estende para outros órgãos e setores, a não ser aqueles já mencionados, que possuem pequena parcela de participação.

- b) A mantenedora exerce um papel importante de acompanhamento das metas orçamentárias, fiscalizando e realizando cobranças para que o trabalho seja de acordo com o orçamento. O segundo entrevistado menciona que o papel da mantenedora, juntamente com a reitoria, é de aprovação do orçamento. A reitoria, especificamente, exerce o papel de consultora nesta fase final de validação.

c) *O orçamento, juntamente com seus resultados, não é difundido na instituição. Não é publicado nem divulgado nos anais internos; a única forma de difusão do orçamento é para as comissões superiores, que acompanham seus resultados [grifo nosso].* Há na instituição um forte mecanismo de difusão, que dá longevidade ao uso do artefato. A forma como se dá o seu uso é que traz o entendimento de que há uma utilização malsucedida, embora haja forte difusão. Nota-se um *enforcement* por parte da mantenedora para o que orçamento seja implantado.

d) O modelo de orçamento não é oriundo de inspiração ou normatização externa. Ao contrário, é uma prática determinada e regida pelo REA, sendo seguida há muito tempo. Não há a demonstração, por parte da direção, de se buscar em fontes externas meios alternativos de orçamento.

e) O sistema ERP denominacional aliado as planilhas de Excel são os *softwares* necessários para todo o processo que envolve o orçamento. Estas duas ferramentas são suficientes para suprir as necessidades de preparação do orçamento.

f) Práticas de orçamento encontradas no mercado também não trazem influência para o orçamento interno. Fatores de mercado exercem influência direta e são considerados, como por exemplo, o reajuste de dissídio, demanda pelos serviços etc. Tais fatores são explorados no momento de elaboração do orçamento, no entanto, práticas orçamentárias disponíveis no mercado não são adaptadas para o contexto da organização.

Tabela 20

Evidências obtidas nas entrevistas, por entrevistado, sobre a dimensão institucional ímpeto para difusão

Entrevistado	Dimensão institucional ímpeto para difusão: evidências obtidas
1	<ol style="list-style-type: none"> 1. Não há método de propagação do orçamento na instituição. 2. O orçamento é uma ferramenta altamente centralizada. 3. A organização mantenedora fiscaliza a instituição em estudo para se certificar de que os trabalhos andam de acordo com o orçamento. 4. Não há difusão do orçamento para níveis hierárquicos inferiores. Trabalham com o orçamento apenas a alta administração e membros de organizações denominacionais superiores. 5. O orçamento possui um modelo denominacional e é voltado para fins denominacionais. 6. O ERP adotado pela instituição, juntamente com o Excel, são as ferramentas necessárias para a elaboração e acompanhamento do orçamento. 7. Práticas de orçamento advindas do mercado não exercem influência no orçamento da instituição. Já fatores mercadológicos exercem.
2	<ol style="list-style-type: none"> 1. Organização mantenedora e reitoria são aliadas no processo de consultoria e aprovação final do orçamento. 2. O orçamento só transita da alta administração da instituição para as organizações superiores, não sendo divulgado na própria instituição (ou seja, não há um processo <i>top down</i>). 3. Práticas de orçamento não são imitadas ou inspiradas em outras organizações. 4. <i>Softwares</i> de mercado não são necessários nos procedimentos relativos ao orçamento.

A partir das evidências colhidas nas entrevistas, pode-se destacar os seguintes aspectos ao se analisar o ímpeto para difusão do orçamento da instituição em estudo:

a) O processo que envolve o orçamento é altamente centralizado e, como consequência, não é difundido na organização, nem mesmo para os setores que do artefato poderiam se beneficiar.

b) As características do orçamento da instituição apontam para a normatização; como grande evidência disso, há um manual elaborado pela organização religiosa mantenedora (REA) que há décadas regulamenta o orçamento, sendo este modelo a norma para todas as instituições mantidas, onde são expressos todos os procedimentos concernentes ao orçamento. Vale ressaltar que na visão da organização controladora o orçamento é normativo, pois é viabilizado por meio de normas e regras para todas as suas controladas através do REA.

Não há qualquer evidência de que o orçamento da instituição seja normatizado internamente, mas sim que seja fruto de uma determinação superior, isto é, seja imitado do modelo determinado pela organização religiosa mantenedora. Como é uma norma que vem de organizações superiores, não se entende que foi construído pelos atores da instituição como algo inerente aos seus sentidos e necessidades, algo que construíram de forma conjunta para satisfazer necessidades gerenciais da organização (Strang & Mayer, 1983).

Diante disso, entende-se que a instituição não se utilizou de normatização em seu processo de estabelecimento do orçamento, todavia se imitou uma norma estruturada em um manual de regulamentos; não se percebe uma metodologia de difusão dos procedimentos, que claramente é restrita ao pequeno grupo de gestores, ficando assim evidente que o ímpeto para difusão do orçamento na instituição em estudo é imitativo, fruto do isomorfismo coercitivo (DiMaggio & Powell, 1983) advindo das determinações da organização mantenedora.

4.3.4 Análise das entrevistas segundo a dimensão institucional Atividade de Teorização

Com o propósito de resolução da problemática desta pesquisa, buscou-se encontrar evidências para a dimensão institucional Atividade de Teorização nas entrevistas. A seguir são destacados os pontos relevantes, e a tabela 20 apresenta um resumo das evidências obtidas:

a) Não se tem conhecimento de uma atividade claramente definida como teórica e desenvolvida na instituição com o foco no orçamento. A dimensão institucional estudada no item anterior (ímpeto para difusão) se relaciona diretamente com a atividade de teorização ao se estudar os meios para difundir e teorizar o artefato em estudo. Visto que a difusão não é realizada internamente, da mesma forma, a atividade de teorização não apresenta indícios claros nas falas dos entrevistados. Como é um artefato utilizado por poucos, não se vê processos de

teorização do modelo orçamentário adotado pela instituição. A “teoria” citada pelo primeiro entrevistado é na verdade um padrão gerencial adotado na elaboração do orçamento: maximizar os lucros e minimizar os custos.

b) Segundo o regimento interno, toda organização mantida pela Igreja deve ser autossustentável. Nunca se deve trabalhar de forma deficitária. O REA é a maior ferramenta que traz os princípios teóricos e práticos administrativos, e conseqüentemente, de orçamento.

c) No momento da pesquisa não havia nenhum tipo de formulação teórica ocorrendo na instituição. Em relação ao orçamento, não se tem conhecimento de algum tipo de trabalho nesse sentido já realizado. Entende-se que o REA e os procedimentos há tanto tempo já utilizados não necessitam diretamente desta atividade de teorização.

d) Não há conhecimento, também, de algum tipo de serviço prestado por consultoria externa para avaliar as práticas de orçamento adotadas pela instituição. A atividade mais similar a isso é quando a auditoria externa, exigência legal para as entidades do terceiro setor, faz alguma observação em relação a algum ponto específico do orçamento. Embora a auditoria seja contábil e não orçamentária, ela pode requerer informações e opinar sobre aspectos orçamentários. No entanto, não foi mencionado nenhum exemplo prático de isso ter acontecido. Tanto a auditoria interna (exigência da organização religiosa mantenedora) quanto a externa podem realizar estas observações, mas não houve menção de alguma ocorrência neste sentido. Tais serviços não abordam especificamente o orçamento da instituição.

e) No que tange a projetos de melhoria/revisão das práticas de orçamento, não há ocorrência disso no momento da pesquisa e nem mesmo na história da instituição. Conforme o primeiro entrevistado, não há a necessidade desse tipo de atividade, pois o que tem sido feito até o momento tem atendido as necessidades organizacionais.

f) Os usuários do orçamento, que conforme já identificados, são os membros da direção da instituição, não recebem nenhum tipo de treinamento quanto a elaboração e utilização do orçamento. Assim como a questão da melhoria/revisão das práticas de orçamento, não se vê a necessidade de treinamento daqueles que se utilizam do artefato gerencial mais utilizado pelas grandes empresas.

Tabela 21

Evidências obtidas nas entrevistas, por entrevistado, sobre a dimensão institucional atividade de teorização

Entrevistado	Dimensão institucional atividade de teorização: evidências obtidas
1	<ol style="list-style-type: none"> 1. Não há conhecimento de qualquer processo de formulação teórica que já tenha ocorrido na instituição. Conceitos econômicos utilizados na elaboração do orçamento foram trazidos à entrevista, mas não uma atividade de teorização, de fato. 2. No momento não há nenhuma atividade de teorização ocorrendo na instituição. 3. As práticas do orçamento nunca passaram pelo crivo de uma consultoria externa. O que pode acontecer é serem observadas pela auditoria interna ou externa, mas não há relato deste acontecimento. 4. Não se entende haver a necessidade de um projeto que traga melhorias as práticas de orçamento adotadas pela instituição. 5. Não se vê também a necessidade de treinamento dos usuários do orçamento.
2	<ol style="list-style-type: none"> 1. Não há consultoria ou auditoria que vise especificamente o orçamento da instituição. 2. Não se sabe da ocorrência de treinamentos ou consultorias que abordem o orçamento da instituição e suas práticas.

A partir das evidências colhidas nas entrevistas, pode-se destacar os seguintes aspectos ao se analisar a atividade de teorização do orçamento da instituição em estudo:

a) O que há em relação a formulação teórica do orçamento é apenas o REA. Ali se tem de forma “teorizada” os procedimentos relativos ao orçamento. Desconsiderando o REA, não há nenhum tipo de formulação teórica do orçamento, bem como não há atividades de difusão e/ou propagação do artefato na instituição. A imposição do orçamento pelo REA não leva ao questionamento e reflexão. Apenas é feito o que o regimento exige e nada além disso.

b) As análises financeiras e contábeis de auditoria externa não se preocupam com a execução do orçamento na instituição. Esta deve ser, de fato, uma preocupação interna, com a qual os atores deveriam se atentar aos seus benefícios e usar o artefato da forma mais adequada possível.

c) Não se vê a necessidade de consultoria que vise melhorar as práticas do orçamento, tampouco se vê a necessidade de treinamento de seus usuários. Isso se dá devido ao senso de ser o orçamento um artefato que já tem cumprido as suas funcionalidades, e que nada mais é possível extrair de sua utilização. Não se pensa em investir para que o artefato proporcione todos os benefícios que oferece, talvez porque nem haja conhecimento, por parte dos gestores, de todos os benefícios oferecidos.

A análise das entrevistas leva a crer que o Regulamento Eclesiástico Administrativo é o grande propulsor da atividade de orçamento na instituição, havendo com isso a existência de isomorfismo coercitivo (DiMaggio & Powell, 1983). Não se percebe que em algum momento houve a discussão dos procedimentos de orçamento por parte da administração, nem mesmo a

atualização das práticas descritas e regulamentadas pelo REA. Isso encaminha a análise da atividade de teorização para a falta de evidências de teorização. Entende-se que dentro do modelo de orçamento, oriundo da mantenedora, refletindo diretrizes externas, não cabe processos diferentes daqueles exigidos, o que demonstra a exigência dogmática exercida pela controladora na instituição em estudo.

Diante destas evidenciações é compreensível que, no período do estudo, a atividade de teorização do orçamento na instituição em estudo seja baixa ou inexistente. Isso também aponta para a institucionalização em seu estágio pré ou de total institucionalização, segundo o modelo proposto por Tolbert e Zucker (1999), mas dadas as características da adoção do orçamento pela instituição, entende-se que esteja numa fase pré-institucional (Strang & Meyer, 1993; Tolbert & Zucker, 1999).

4.3.5 Análise das entrevistas segundo a dimensão institucional Variância na Implementação

Com o foco na resolução dos objetivos propostos nesta pesquisa, buscou-se encontrar evidências para a dimensão institucional Variância na Implementação nas entrevistas. A seguir são destacados os pontos relevantes, e a tabela 21 apresenta um resumo das evidências obtidas:

a) Não há diferença nos modelos de orçamento para os setores e/ou diretorias. O modelo de orçamento elaborado é único e abrange todos os departamentos e diretorias. Todos os departamentos da instituição estão inclusos neste orçamento geral. O segundo entrevistado acredita que o ideal seria existir esta variação no orçamento, ou seja, haver orçamentos individuais por departamentos, mas isso não existe atualmente na instituição, nem medidas são tomadas para que um dia isso aconteça.

b) Por não haver modelos distintos de orçamento, não há fatores determinantes para isso. Caso existisse, as necessidades de cada departamento seriam fatores determinantes para a distinção entre modelos de orçamento.

Tabela 22

Evidências obtidas nas entrevistas, por entrevistado, sobre a dimensão institucional variância na implementação

Entrevistado	Dimensão institucional variância na implementação: evidências obtidas
1	1. Somente um orçamento geral é elaborado. Todas as metas repassadas aos departamentos e coordenadores de curso estão dentro do orçamento geral. .
2	1. Não existe diferença entre modelos de orçamento. Há somente um modelo, embora o ideal seja um modelo individual por departamento. 2. Não existem esforços no sentido da distinção de modelos de orçamento ocorrendo no momento na instituição.

A partir das evidências colhidas nas entrevistas, pode-se destacar os seguintes aspectos ao se analisar a variância na implementação do orçamento da instituição em estudo:

a) Não se nota, nem na análise documental e nem nas entrevistas diferenças na implementação do elemento institucional em estudo. A variância na implementação do orçamento é baixa, sendo quase nula, visto que não há variância na modelagem do instrumento gerencial. A pequena variação favorece o processo de difusão e consolidação do artefato, o que se mostra como ponto positivo para a institucionalização. Isso também favorece a padronização dos procedimentos.

b) Não se percebe diferença nos objetivos, propósitos e motivações nas respostas dos entrevistados. A percepção da variância se dá no momento em que o orçamento é focado mais nas receitas do que nas despesas, o que se confirma no momento posterior a sua aprovação, quando os responsáveis pela fonte de receitas (coordenadores de curso) possuem maior autonomia para modificar as metas previamente estabelecidas. Vale ressaltar que essa é uma variância de procedimentos, e não efetivamente da implementação do artefato gerencial.

c) A baixa variação deixa clara a existência de um isomorfismo coercitivo (DiMaggio & Powell, 1983) pela regulação que o REA exerce sobre os procedimentos de orçamento, e isso ocorrendo no sentido de institucionalizar o orçamento pela imposição da entidade controladora. Percebe-se também que, claramente, isso gera a limitação e centralização do poder para poucos agentes sobre artefatos gerenciais.

Baseado nestas evidências não se pode afirmar que exista grande variância no modelo de orçamento adotado pela instituição em estudo, o que permite a conclusão de que o grau de variância é de intensidade moderada ou baixa. Sendo a variação baixa ou moderada, há maior facilidade para a ocorrência da sedimentação do elemento, o que facilita também a sua utilização por gerações subsequentes de atores.

A pequena variância diminui as diferenciações, dificuldades de entendimento e, dessa forma, estimula o alastramento e fixação do elemento institucional, o que conduz a

uniformidade nos procedimentos. Com base nisso, supõe-se que a variância de modelos de orçamento é baixa, representando que, aliado ao baixo processo de teorização, o modelo de orçamento tem caminhado para a consolidação de sua melhor forma como artefato gerencial para a instituição. Quanto mais baixa a variância, mais facilitada será a sedimentação do artefato, ou seja, o elemento institucional encontrar-se totalmente institucionalizado (Strang & Meyer, 1993; Tolbert & Zucker, 1999).

4.3.6 Análise das entrevistas segundo a dimensão institucional Taxa de Fracasso Estrutural

Para a resolução da problemática de pesquisa, buscou-se encontrar evidências para a dimensão institucional Taxa de Fracasso Estrutural nas entrevistas. A seguir são destacados os pontos relevantes, e a tabela 22 apresenta um resumo das evidências obtidas:

a) Em relação ao não êxito do orçamento, o primeiro entrevistado afirma que isso pode ocorrer, não por departamento, mas por grupo de contas do orçamento. Como exemplo, ele cita o investimento de verbas no PAD (Programa de Capacitação Pessoal), onde se investe em servidores que já estão se aprimorando e naqueles que vão iniciar este processo, ou seja, vão começar a participar do programa. Se o valor extrapola ao orçado, é considerado como sem êxito. Outro exemplo é o orçamento de indenizações trabalhistas. Se as causas são perdidas e o montante pago é muito superior ao orçado, considera-se que o valor orçado não foi suficiente, portanto, o orçamento não logrou êxito. Tais exemplos podem ocorrer tanto para o orçamento de todo um setor quanto para de uma conta específica. Já o segundo entrevistado considera que o orçamento fracassa quando não há acompanhamento do que foi proposto. Pode ocorrer de o orçamento ser analisado após o período tempestivo, ou seja, depois do período orçado, seja mensal ou anual, o que não atribui validade ao artefato como instrumento de informação gerencial tempestiva (Parisi, 2011).

b) Nenhum órgão da instituição ou membro da direção desconsidera o orçamento pelo fato de considerá-lo ineficaz. O que acontece são situações que fogem do alcance do gestor, como por exemplo, não cumprimento das metas orçamentárias de gêneros alimentícios devido ao aumento de eventos ou de número de alunos. Situações como estas não são atribuídas ao orçamento, sendo assim, não se considera um artefato gerencial ineficaz na instituição. Não se trata do orçamento como uma ferramenta que não será seguida ou acompanhada.

Tabela 23

Evidências obtidas nas entrevistas, por entrevistado, sobre a dimensão institucional taxa de fracasso estrutural

Entrevistado	Dimensão institucional taxa de fracasso estrutural: evidências obtidas
1	<ol style="list-style-type: none"> 1. O orçamento não logra êxito quando não atende as demandas de uma conta específica, como por exemplo, as indenizações trabalhistas e o PAD. Isso pode ter abrangência para um departamento, mas ocorre em grande parte em contas específicas do orçamento. 2. Não se trata o orçamento como uma ferramenta ineficaz, mas se tem conhecimento de suas limitações, além de que muitas vezes ele é extrapolado por atividades que estão aquém do alcance do gestor de departamento.
2	<ol style="list-style-type: none"> 1. Considera-se que o não acompanhamento das metas orçamentárias fazem o instrumento gerencial não obter sucesso em sua finalidade. A utilização do orçamento de forma intempestiva se enquadra no insucesso da ferramenta. 2. Não há conhecimento de nenhum departamento ou diretoria que trate o orçamento como inútil ou ineficaz, e por isso, desconsidere o artefato gerencial em suas atividades.

A partir das evidências colhidas nas entrevistas, pode-se destacar os seguintes aspectos ao se analisar a taxa de fracasso estrutural da instituição em estudo:

a) O orçamento, visto como uma ferramenta gerencial, não tem, a grosso modo, fracassado na instituição em estudo. No entanto, algumas limitações são mencionadas como fatores não abrangidos ou atendidos pelo orçamento, como por exemplo, a imprevisibilidade de gastos com indenizações. Este é um fator que deve ser analisado pelos gestores no momento de elaboração do orçamento, mas que deve ser coberto pela ferramenta.

b) Um fator de fracasso estrutural pode se dar pelo fato de que o orçamento não abrange, de fato, toda a estrutura organizacional que deveria abranger. O fato de ser um processo *top down* para as áreas que dele deveriam se utilizar pode ser um fator de fracasso da estrutura organizacional e orçamentária. Ainda que seja um artefato consolidado e utilizado na instituição há vários anos, sua abrangência ainda é limitada e sua utilização não tem o alcance que deveria, já que os responsáveis pelos departamentos não têm acesso ao acompanhamento das metas através do orçamento.

Não se identifica na instituição em estudo o surgimento de outras ferramentas que podem diminuir a força que o orçamento possui, nem mesmo causar ameaça de substituição do artefato. Assim, o orçamento não vê sua utilização ameaçada e nem a força dos atores usuários ser dirimida por qualquer outro artefato gerencial (Tolbert & Zucker, 1999).

Fracasso, conforme o conceito de Russo (2011, p. 190), é “a impossibilidade de atender ao conjunto completo de todos os requisitos mantidos como expectativas de um projeto”. Considerando que o orçamento não é exercido, de fato, à luz de um sistema de informação gerencial que apoia o processo de gestão (Parisi, 2011) e que favorece o diálogo e o planejamento (Mucci, Frezatti & Dieng, 2016), que ele possui algumas limitações reconhecidas

pelos entrevistados e que seu alcance dentro da organização é falho ao não abranger os departamentos que muito se beneficiariam de sua utilização, é possível concluir que o orçamento não representa uma taxa de fracasso estrutural moderada, e que também não contém elementos que o caracterizem com alta taxa de fracasso, visto seu tempo de existência e manutenção na instituição. Dessa forma, em decorrência dos elementos analisados neste tópico e considerando aquilo que se espera do orçamento pela instituição, supõe-se que seja baixa a taxa de fracasso estrutural do artefato gerencial em estudo (Tolbert & Zucker, 1999).

Entende-se que a taxa de fracasso seja baixa, embora haja dois pontos de vista. O primeiro conclui que a taxa é baixa devido a sua utilização de forma coercitiva, sem brechas para mudanças, ajustes ou até padronização, atendendo assim os objetivos pelos quais foi instituída. O segundo pode supor que a taxa de fracasso seja alta, visto que não atende ao alcance que o orçamento pode ter para a gestão, ou seja, o artefato não desempenha todos os seus papéis. Diante desse impasse, considerando que há evidências para ambas interpretações, considera-se a pressão coercitiva e a perenidade da prática na instituição como elementos institucionais que caracterizam a baixa taxa de fracasso, não passando por alto o fato de que a ferramenta não possui o alcance que deveria ter para o gerenciamento da organização.

4.3.7 Análise das entrevistas com enfoque nas contradições institucionais

Com o intuito de alcançar os objetivos propostos no trabalho, buscou-se enfoque nas contradições institucionais (Seo & Creed, 2002; Wanderley & Soeiro, 2016) para se analisar o grau de institucionalização do orçamento na instituição em estudo. As entrevistas foram, em seu momento final, direcionadas especificamente para este quesito. A seguir são destacados os pontos relevantes, e a tabela 23 apresenta um resumo das evidências obtidas:

a) Com respeito a contradição institucional “ineficiência técnica”, dois foram os focos da entrevista: a efetividade dos indicadores de desempenho e o foco do processo orçamentário. Em relação ao primeiro aspecto, a instituição atenta para o resultado visível de desempenho. Através do chamado “resultado visível” se sabe quais cursos que tem alavancado mais as receitas, e os que alavancam menos. O exemplo citado foi o curso de Letras, que estava as portas de ser encerrado, e diante disso a direção tomou algumas medidas: realizou parcerias com a mantenedora e com alguns “campos” (unidades administrativas da igreja mantenedora espalhadas pelo país) e fez um projeto de concessão de 25% de bolsa de estudos, enquanto a mantenedora concedia mais 25%, o campo indicaria o aluno e cederia mais 25% e o aluno arcaria com os 25% restantes. Essa foi a saída para alavancar o curso de Letras. O que se vê aqui é uma série de decisões do tipo gerenciais “*inter-company*”, em detrimento de perdas

efetivas. O acompanhamento mês a mês e ano a ano mostra a real situação financeira dos cursos, e isso permite que a escola trace algumas estratégias, como neste caso, para evitar o encerramento de um curso e corrigir possíveis desalinhamentos financeiros. Os cursos que já possuem bom angariamento financeiro recebem investimentos, para que o crescimento seja mantido. No que tange ao segundo aspecto, foco do processo orçamentário, o foco se dá na instituição como um todo. Não há nenhum tipo de foco nas diversas áreas, tanto que o orçamento é único, geral. Embora a fonte de captação de recursos seja unicamente acadêmica, o orçamento foca a organização como um todo. O segundo entrevistado até concorda que deveria haver este foco nas diversas áreas, mas o orçamento é feito de forma geral.

b) A segunda forma de contradição institucional a ser tratada é a “não adaptabilidade”. Em relação a esta contradição, dois principais aspectos foram pesquisados: modelos de orçamento que não lograram êxito na instituição e métodos de trabalho que obtiveram insucesso. Não há conhecimento por parte dos entrevistados da tentativa de implantação de outro modelo de orçamento na organização, nem algum modelo bem-sucedido em outra IES e nem um modelo novo em que não houvesse esse *feedback*. A característica conservadora da organização e as exigências do regimento interno já propõem o modelo a ser seguido, não havendo espaço para a implantação de um novo modelo, ainda que bem-sucedido em outra IES.

c) A terceira forma de contradição institucional tratada é a “incompatibilidade institucional”. A utilidade do orçamento, os conflitos oriundos da pluralidade de interesses e os objetivos pessoas x organizacionais foram o foco desta contradição. De acordo com o primeiro entrevistado, o orçamento beneficia o processo de decisão, sendo uma ferramenta norteadora em cada decisão a ser tomada. O fato de ser feito de forma geral, ou seja, numa reunião maior as discussões são individualizadas, de acordo com a necessidade de cada curso, por exemplo, e isso não traz conflitos de pluralidade de interesses. Quando um curso faz uma solicitação, outro curso não está próximo para pedir fazer a mesma solicitação, ou até mesmo uma maior. Não há frases como “porque tal curso pediu isso, eu quero aquilo”. O orçamento é feito de uma forma geral, a distribuição é feita de acordo com a necessidade de cada um, independentemente do que um curso solicitou em detrimento de outro. Dessa forma, não há qualquer espécie de competição ou rivalidade entre os solicitantes. Os ajustes têm que ver com o próprio curso ou comparativamente ao que foi aplicado em outro curso, mas sem haver pluralidade de interesses. Não há extrapolação dos interesses interpessoais em relação aos da organização. Por ser uma instituição do terceiro setor, não há um dono. Segundo o entrevistado, ele não é um administrador, apenas está como um administrador, pelo tempo que a organização definir.

Sendo assim, o trabalho é sempre visando o bem da instituição e da Igreja. Se alguém visa o bem pessoal, perde o foco que deveria ter. É natural que os gestores queiram o bem dos seus departamentos, mas isso nunca pode extrapolar os interesses da organização. Isso pode até ocorrer em algum momento, mas não de forma que gere problemas maiores. O segundo entrevistado concorda que os objetivos pessoais são sucumbidos frente aos organizacionais e que não há conflitos advindos da diversidade de interesses, mas afirma que o orçamento, de fato, não influencia diretamente o processo de decisão. Ele concorda que deveria, mas que isso, na realidade, não tem ocorrido neste momento na organização. Percebe-se uma visão religiosa de serviço nas falas dos entrevistados, que estão à disposição da causa, bem como a visão cristã de partilha, de acordo com as necessidades de cada um. Afinal, o orçamento não tem impacto nas tensões existentes, visto que ele não influencia o processo de decisão.

d) No que diz respeito a contradição institucional “desalinhamento de interesses”, as variáveis investigadas foram: conflitos existentes devido ao processo de barganha e os interesses das diversas áreas divergem do objetivo maior da instituição. Conforme o que já foi abordado em outras questões, o processo de barganha no momento da elaboração do orçamento não existe. O que existe são reivindicações dos interessados em aumento das metas orçamentárias, e quando disso, cada qual deve justificar o porquê da solicitação. Esse processo não tem sido acirrado, não tem gerado conflitos. Assim como os interesses pessoais não extrapolam os da organização, os interesses das diversas áreas não se contrapõem ao objetivo maior da instituição. O segundo entrevistado é enfático ao dizer que o processo de barganha não existe, e nem mesmo há interesse por parte dos setores que exista. Isso não influencia em nada, e não há nenhum tipo de ganho ou benefício nesse processo de barganha.

e) A última contradição institucional estudada tem relação com a práxis humana, que são elementos necessários para que mudanças ocorram, pois são intermediadores do processo de institucionalização (Popik & Lavarda, 2014). Os dois principais aspectos pesquisados foram os esforços tomados para que o orçamento seja parte do processo decisório diário e como os usuários utilizam o orçamento nas decisões cotidianas. O incentivo dado é que cada gestor busque “fechar as torneiras”, ou seja, eliminar gastos desnecessários para que se ultrapasse as metas do orçamento. O primeiro entrevistado afirma que a tomada de decisão se dá principalmente pelo orçamento e pelo fluxo de caixa. O segundo entrevistado afirma que o orçamento não é um artefato gerencial que beneficia a tomada de decisão de forma diária, mas no máximo, mensal. A avaliação que é feita mensalmente pela diretoria se utiliza do orçamento como instrumento de tomada de decisão, o que não é feito no cotidiano. Quanto a utilização do orçamento pelos usuários, o primeiro entrevistado apresenta que concessões são feitas para

aquilo que é necessário, de acordo com a disponibilidade financeira da instituição. Por exemplo: se a responsável pela decoração quer investir R\$ 15.000 na decoração de natal, mas a diretoria estabelece o limite de R\$ 5.000 por diversos motivos. As necessidades dos setores podem ser atendidas ou não. Isso é feito com base na necessidade daquele investimento. Ainda que seja algo razoável e necessário, pode não ser o mais importante naquele momento. Se prefere deixar de investir R\$ 15.000 numa ornamentação a deixar de investir R\$ 50.000 ou R\$ 100.000 em livros para a biblioteca numa avaliação de curso, por exemplo. O valor nem sempre é o fator principal, mas se analisa a importância, a necessidade e o resultado, ou seja, se olha para o todo, sendo sempre a direção que avalia tais necessidades. O segundo entrevistado é claro ao dizer que não se utiliza o orçamento em decisões cotidianas. Na verdade, nesse tipo de decisões nem se lembra que ele existe. Se há algum caso esporádico onde um grande montante precisa ser alterado, então os valores do orçamento são reavaliados, se o orçamento abrange tal necessidade, contudo de forma geral não se utiliza o orçamento nas decisões do dia a dia.

Tabela 24

Evidências obtidas nas entrevistas, por entrevistado, sobre as contradições institucionais

Entrevistado	Contradições institucionais: evidências obtidas
1	<ol style="list-style-type: none"> 1. O desempenho é avaliado pelo chamado resultado visível. Caso o curso seja avaliado em decadência, medidas são tomadas para que haja a alavancagem desse curso, como por exemplo, a realização de parcerias. Cursos que estão em crescimento recebem investimentos que visam a manutenção do crescimento. 2. O foco do processo orçamentário se dá no todo da organização. Ainda que a fonte de receita seja somente a acadêmica, o foco se estende para todas as áreas da instituição. 3. Não há conhecimento da tentativa de implantação de um modelo de orçamento bem-sucedido <i>em outra IES</i>. O modelo adotado pela instituição, que é definido pelo REA, tem atendido as necessidades. 4. Assim como o orçamento, a organização eclesialística a qual pertence a instituição em estudo fornece o ERP de trabalho, portanto não se tentou adaptar nenhum modelo externo. 5. Os resultados do orçamento trazem benefícios ao processo de decisão da instituição. Não há conflitos oriundos da pluralidade de interesses, pois a distribuição e avaliação das necessidades é feita de forma individual e independente. Dessa forma se evita tais conflitos. 6. A instituição não tem um proprietário e não é uma sociedade. Assim, os objetivos pessoais não podem ser maiores que os da organização, e isso não tem acontecido no momento da elaboração do orçamento. Pode até acontecer, mas não de forma que crie problemas. 7. O processo de barganha não gera conflitos organizacionais. O que acontece são reivindicações, atendidas ou não pela direção. 8. As diversas áreas não possuem interesses que divergem do objetivo maior da instituição. 9. Se esforça para cortar gastos desnecessários, para que as metas orçamentárias não sejam extrapoladas. O orçamento e o fluxo de caixa são instrumentos que auxiliam na decisão diária. 10. As necessidades das diversas áreas são avaliadas pela diretoria, que usa critérios como importância, necessidade, resultado, disponibilidade financeira e valor para conceder verbas ou não.

Continua

Conclusão

2

1. Os indicadores de desempenho não atendem efetivamente as necessidades da administração. Os indicadores existem, mas não se pode afirmar categoricamente que são utilizados para a tomada de decisão.
2. O ideal para a instituição é que houvesse foco orçamentário para as diversas áreas e não só para a organização como um todo.
3. Não há conhecimento da tentativa de implementação de outro modelo de orçamento nem de ERP na instituição.
4. Os resultados do orçamento não influenciam diretamente o processo de decisão da instituição. Também não existem conflitos decorrentes da diversidade de interesses.
5. Os objetivos da organização são maiores do que os pessoais, não havendo conflitos nesse sentido.
6. Não há processo de barganha no orçamento. Não há interesse, influência ou benefício nesse processo, já que ele, de fato, não existe.
7. Só se visualiza a instituição como um todo, sem divergência entre os interesses das diversas áreas com os da instituição.
8. O orçamento não faz parte do processo decisório diário, mas mensal.
9. Em tomadas de decisões corriqueiras, não se utiliza o orçamento.

As contradições institucionais, segundo Seo e Creed (2002, p. 225), dizem respeito “às diferentes rupturas e inconsistências, tanto entre quanto dentre os arranjos sociais estabelecidos”. A construção social, segundo os autores, é capaz de produzir contradições e tensões que geram conflitos entre e dentre os sistemas sociais, o que permite a alteração da ordem dos processos atuais (Popik & Lavarda, 2014).

Ineficiência técnica: em relação as quatro contradições institucionais citadas por Seo & Creed (2002) (ineficiência técnica, desalinhamento de interesses, não adaptabilidade e incompatibilidade institucional), percebe-se que o fator da ineficiência dos controles existentes não foi um fator motivador para a mudança dos métodos de controle, pois não são notadas ineficiências em modelos anteriores ao orçamento, e não há menção de sua implantação devido a uma carência de controle anteriormente existente. De fato, isso poderia ocorrer se fosse evidenciado que o próprio orçamento é uma ferramenta ineficaz, e então soluções gerenciais fossem buscadas para suprir tal ineficiência.

Em se tratando da análise do orçamento em vigência, mais especificamente em relação aos indicadores de desempenho, a aparente contradição nas respostas dos entrevistados aponta para a seguinte conclusão: os indicadores de desempenho existem e são utilizados na organização, mas não tem relação direta com o orçamento. Quando são trazidos para a tomada de decisão, os índices financeiros fornecem informações que para a direção são úteis, mas não é vista uma ligação com o orçamento. Esse é o motivo que leva o segundo entrevistado a afirmar que, efetivamente, o orçamento não traz indicadores de desempenho que supram necessidades da administração. O orçamento traz indicadores relevantes, mas que não se tornam relevantes na tomada de decisão da instituição.

São repassadas todas as áreas quando se elabora o orçamento, se passa pelo todo da instituição, mas não se foca especificamente em cada área quando se elabora o orçamento, muito menos com a participação do gestor da respectiva área. O maior foco é dado nos cursos superiores, que são a fonte de captação de recursos da instituição. Dessa forma, há um certo tipo de ineficiência tanto nos indicadores de desempenho oriundos do orçamento quanto no devido foco que se deveria dar as diversas áreas da instituição. É constatado que há ineficiência técnica no artefato gerencial orçamento, o que é uma contradição institucional, mas de baixa intensidade, pois o papel centralizador da administração diminui o papel dos índices e do foco descentralizado que o orçamento deveria ter ao melhor abranger os diversos departamentos.

Pode-se ver aspectos de ineficiência técnica e de falta de práxis humanas no que está sendo chamado de inexistência de barganha, negociação, etc., devido à forte centralização do poder e o exercício da obediência. Isso pode se caracterizar por uma lógica institucional existente. O que não está havendo é a necessidade de posicionar a lógica financeira fortemente para a busca de resultado, com base no exemplo dado pelo tesoureiro, uma vez que são realizados acordos de subsídios, apoio financeiro, etc. Dessa forma, há um baixo nível de tensões pois não existem diferentes lógicas se contrapondo, o que não favorece a utilização do orçamento de forma plena.

Com a passagem do tempo e da teoria, no entanto, a força da parcimônia tornou-se a fraqueza do reducionismo. Lukes (1977, p. 29) afirma este ponto de vista sucintamente: a vida social só pode ser entendida como uma dialética de poder e estrutura, uma rede de possibilidades para agentes, cuja natureza é ativa e estruturada, para fazer escolhas e buscar estratégias dentro de dados limites, que em consequência expandem e contratam ao longo do tempo. Qualquer ponto de vista ou metodologia que reduz essa dialética a uma consideração unilateral de agentes sem limites estruturais ou estruturas sem agentes, ou que não abordam o problema das inter-relações, serão insatisfatórias. Nenhuma teoria social merece atenção séria que não conserve um sentido sempre presente da dialética do poder e da estrutura. Quem define a necessidade é o diretor. Cabe aos demais a obediência.

Desalinhamento de interesses: a contradição que se refere ao desalinhamento de interesses pode ser notada em algumas evidências encontradas nas entrevistas. Enquanto o interesse da alta administração é manter as metas de orçamento, e para isso realizam acompanhamento mensal, os coordenadores de curso geralmente requerem aumento de verbas, o que pode extrapolar as metas de orçamento.

Permanecer dentro das metas orçadas é de interessa da direção da instituição devido ao fato de se manterem dentro dos limites planejados diante da supervisão que é feita pela reitoria

e organização mantenedora, sem a necessidade de prestar maiores esclarecimentos pela extrapolação das metas. Já os coordenadores de curso estão preocupados com o oferecimento de melhores condições, premiações e programações aos alunos, o que certamente demanda maiores verbas, que conseqüentemente irão facilmente atingir as metas de orçamento e poderão extrapolá-las. Nesse sentido, nota-se um desalinhamento entre os interesses dos membros da direção e da coordenação dos cursos. Nota-se também que as dificuldades dos coordenadores de curso poderiam ser atendidas pelo uso do orçamento, mas não são pela forma como ele está sendo conduzido. Pode haver também algum tipo de prática que se relacione com essas necessidades, e que de alguma forma as acomoda, não as relacionando com o orçamento.

Em relação ao que foi respondido dessa contradição institucional, verifica-se que o processo de barganha não gera desalinhamento de interesses, visto que tal processo, de fato, não ocorre na instituição. No máximo, reivindicações são feitas para aumento de verbas dos cursos, o que impede a exposição do desalinhamento dos interesses, caso existam. A não existência do processo de barganha também evita que os interesses das diversas áreas sejam divergentes do interesse maior da instituição. Isso não quer dizer que com o processo de barganha os interesses das áreas extrapolariam os da organização, mas que não há a possibilidade de a divergência de interesses acontecer, já que isso não é tratado na estipulação das metas de orçamento. Entende-se que a ausência da interação entre direção e gestão de departamentos evita a existência de interesses, havendo somente um pequeno desalinhamento entre interesses de gestores e coordenadores de curso.

Não adaptabilidade e Incompatibilidade Institucional: as outras duas possibilidades de contradições institucionais (não adaptabilidade e incompatibilidade institucional) não deveriam apresentar indícios de existência na instituição, visto que o orçamento é um sistema que vem de longa data, não havendo outro sistema que o antecedeu. Com base nisso, não deveria haver problemas de adaptabilidade e incompatibilidade no elemento institucional estudado (Popik & Lavarda, 2014; Seo & Creed, 2002).

Isso se aplica quando tratadas as questões de não adaptabilidade, visto que não houve a tentativa de adaptação de diferentes tipos de orçamento e métodos de trabalho na instituição. O orçamento é um artefato gerencial que há muito tempo está adaptado não só na instituição, mas na organização eclesial mantenedora como um todo.

Não se percebe dificuldades de adaptação e fortes incompatibilidades do artefato, mas isso faz com que não haja fortes tensões e diferentes lógicas que se contrapõem entre si, não contribuindo para a existência de fortes contradições institucionais. Isso não favorece a institucionalização do artefato. As relações se dão pela autoridade exercida por cada um na

organização, considerando as questões de poder e estrutura já apresentadas (Lukes, 1977). O fato de que a administração define a necessidade e os demais passivamente obedecem influencia, de forma sociológica, a ausência de contradições institucionais que contribuam para a institucionalização plena do orçamento.

Quanto as tratativas de incompatibilidade institucional, fica claro nas declarações dos entrevistados que não há objetivos pessoais e interpessoais que sejam maiores que os objetivos da instituição. Os servidores trabalham com foco no objetivo maior da instituição. Isso é favorecido pela participação de somente membros da direção no momento da elaboração do orçamento, pois tais gestores possuem o mesmo foco organizacional. A diversidade de interesses nos recursos da instituição não é trazida para este momento, o que evita tal incompatibilidade. A indefinição de respostas em relação aos benefícios ao processo de decisão trazidos pelo orçamento se dá pela falta de clareza que os resultados orçamentários proporcionam para se declarar, precisamente, se o orçamento efetivamente beneficia a tomada de decisão. Supõe-se que o orçamento traz benefícios, mas não de forma efetiva, a tomada de decisão da instituição. Seus resultados possuem importância, mas não a ponto de ser destacada dentre os demais indicadores utilizados para a decisão. Nota-se, então, que existe uma vertente de incompatibilidade institucional relacionada aos reais benefícios trazidos pelo orçamento ao processo de decisão.

Práxis Humanas: em relação as práxis humanas, é importante identificar os envolvidos com o artefato gerencial, ou os chamados atores institucionais, e as ações por eles desenvolvidas para que ocorra de fato a utilização e institucionalização do orçamento na instituição.

Fica claro através do que até aqui foi apresentado que o Regulamento Eclesiástico Administrativo trata dos diversos aspectos relacionados com o orçamento da instituição, mas a ação dos atores para pôr em prática todos os procedimentos é a força motriz da mudança e/ou institucionalização. Ao seguir corretamente as regulações determinadas pelo REA, os atores estão contribuindo para a utilização e conseqüente institucionalização do artefato. Outro fator destacável que contribui nesse sentido é a realização de reuniões mensais para acompanhamento do orçado x realizado, onde é claramente vista a práxis humana trabalhando em prol e com a utilização do orçamento.

Outro fator que se relaciona as práxis humanas é o fato de não haver resistências claras a qualquer processo do orçamento. Os atores não oferecem resistência em qualquer etapa de sua elaboração e utilização, ainda que sejam processos altamente centralizados. Situações que tenderiam a ser mais conflitantes, como o processo de barganha e conflitos de interesses entre

áreas distintas, são contornadas pelos atores, não havendo conflitos a serem resolvidos e desgaste de relacionamento entre atores na barganha de metas de orçamento.

Conforme visto até então, os procedimentos de orçamento são iniciados pela alta administração e deveriam se estender para as demais áreas. Dessa forma, haveria a participação ativa de todos os atores institucionais envolvidos com o orçamento. Modelos de implementação bem-sucedida de artefatos gerenciais contam com esta característica (Popik & Lavarda, 2014).

No entanto, as evidências deixam claro que os envolvidos com a elaboração e acompanhamento do orçamento na instituição são somente os membros da direção, não cabendo aos gestores das demais áreas a função de negociar metas e apresentar seus interesses. Isso limita a ação de atores institucionais que não só poderiam, mas deveriam fazer parte desse processo, já que suas áreas de atuação estão inseridas no orçamento e passam por avaliação e definição de metas sem a presença de seus gestores específicos. Assim, a práxis humana é limitada ao campo de atuação da alta administração, não cabendo a atores em potencial exercer sua participação e influência quando da elaboração do orçamento.

Outro fator relevante é que medidas são tomadas para que não se extrapole as metas orçamentárias, como cortar gastos e evitar os desnecessários. No entanto, não se percebe que as metas de orçamento façam parte do processo diário de decisão, e que tais medidas são consideradas diariamente. A periodicidade dessas medidas, conforme mencionada pelo segundo entrevistado, tende a ser mensal. Não são apresentadas medidas para que o orçamento seja consultado e faça parte do processo decisório diário. Isso conduz ao claro entendimento de que os usuários do orçamento não o utilizam diariamente, mas que a avaliação da concessão ou não de verbas aos departamentos (cursos superiores, neste caso) se dá pela avaliação que a direção faz, mediante seus critérios (necessidade, resultado, disponibilidade financeira etc.) e não com embasamento em metas orçamentárias. Sendo assim, as práxis humanas apresentam vários aspectos onde poderiam haver melhorias, como: extensão do orçamento para as demais áreas, medidas para que o orçamento seja parte do processo decisório diário e a efetiva utilização do orçamento e seus indicadores como parte da tomada de decisão.

Diante do exposto, pode-se concluir que as contradições institucionais são baixas, e algumas delas inexistentes; apenas alguns aspectos da ineficiência técnica e desalinhamento de interesses aliados às práxis humanas foram destacados na análise, demonstrando que as contradições não são altas e tampouco determinantes para o sucesso da institucionalização. Dessa forma, entende-se que as baixas contradições institucionais são fatores que contribuem para, finalmente, a institucionalização malsucedida do artefato em estudo.

4.3.8 Análise das entrevistas segundo as dimensões institucionais – Considerações finais

As entrevistas trouxeram aprofundamento no entendimento do foco desta pesquisa em alguns aspectos, como segue: compreensão de como são os processos relativos ao orçamento efetivamente utilizados na instituição; identificação de correlações das informações trazidas pelos entrevistados com aquilo que foi encontrado nas pesquisas documentais; aprofundamento na análise das contradições institucionais e práxis humanas e percepção da relevância do orçamento e seus resultados no contexto organizacional.

Por meio das entrevistas foi possível confirmar aquilo que era subentendido na análise documental, como por exemplo, a centralidade de todo o processo de elaboração, execução e acompanhamento do orçamento, a não participação dos gestores das áreas, que poderiam estar agregando valor na definição das metas orçamentárias e a ineficiência do orçamento na geração de indicadores de desempenho que sirvam de suporte ao processo decisório.

Segundo tudo aquilo que foi colhido e analisado nas entrevistas, merecem destaque os seguintes aspectos:

a) A dimensão processual do orçamento se encontra, confirmando os resultados da análise documental, no estágio de objetificação, apresentando alguns pontos onde há necessidade de melhoria para que seja um artefato sedimentado; em estágio semi-institucional está também a dimensão Ímpeto para Difusão, fortalecendo as evidências de que o orçamento, em muitos aspectos, esteja semi-institucionalizado e que há pontos relevantes em cada dimensão institucional onde há necessidade de revisão, alteração ou melhoria.

b) A dimensão institucional Característica dos Adotantes se apresenta no estágio semi-institucional ou de total institucionalização devido a característica heterogênea dos atores institucionais;

c) A variação na implementação do orçamento, devido a existência de um regimento interno sólido e abrangente (REA), é baixa, caracterizando tal dimensão institucional no estágio de total institucionalização (Tolbert & Zucker, 1999).

d) As evidências apontam que a ineficiência técnica e o desalinhamento de interesses são as contradições institucionais que apresentam maiores aspectos de contradição institucional, mas ainda assim muito baixos. As possíveis divergências entre coordenadores de curso e gestores da alta administração trazem os conflitos de interesse, enquanto a ineficiência dos indicadores de desempenho e a forte centralização do orçamento são aspectos que evidenciam a ineficiência técnica.

e) As práticas humanas contêm pontos que merecem destaque: a não participação das diversas áreas de interesse na elaboração, execução e acompanhamento do orçamento, a não utilização do orçamento no processo decisório diário e a ausência de medidas para que o orçamento seja efetivamente utilizado na tomada de decisão.

4.4 Análise dos questionários

De acordo com as bases metodológicas apresentadas no item 3.8.3, o questionário foi elaborado com vistas na resolução do problema de pesquisa e alcance dos objetivos do trabalho. Para isso, cinco blocos foram criados, a saber:

1. Identificação dos respondentes;
2. Participação orçamentária;
3. Características e motivações da organização que afetam o uso do orçamento;
4. Atributos do Modelo de Gestão que sustentam o uso do orçamento;
5. Integração entre processo de gestão e orçamento.
6. Funcionalidades do orçamento no suporte ao processo de gestão.

As assertivas foram alocadas nestes cinco blocos de acordo com as principais características encontradas na literatura clássica sobre o orçamento e suas principais características. Dessa forma, foi possível o agrupamento dos grupos de assertivas conforme os blocos supracitados. Isso se deu no intuito de observar se, na percepção dos respondentes, o artefato está desempenhando, de fato, o papel que deveria desempenhar e com isso trazer os benefícios provenientes de sua utilização.

No total, cerca de 30 questionários foram submetidos aos respondentes. As respostas foram coletadas durante o período de um mês, com o total de dez respostas obtidas, sendo que nove foram validadas como fontes de evidência válidas para a pesquisa. A dificuldade de entrar em contato com cada um dos respondentes em suas atividades específicas durante o curto período da pesquisa e a limitação de acesso aos meios de resolução do questionário foram alguns fatores que contribuíram para a obtenção de 1/3 das respostas.

Para avaliar e analisar a concordância ou discordância das respostas dadas foi considerado que as respostas que apresentam concordância estão entre o intervalo dos numerais 6 a 10, enquanto a discordância se dá entre os numerais 0 a 4. Respostas que se encontrarem no número 5 não poderão ser enquadradas em nenhuma destas duas classificações, sendo então classificado como neutro ou indiferente.

Conforme descrito nos aspectos metodológicos desta pesquisa, o critério para avaliar o estágio de institucionalização do orçamento foi determinado como segue: caso o grau de

concordância for de 0% a 40%, o artefato é avaliado como estando no estágio de habitualização; o artefato estará no estágio de objetificação se o grau de concordância estiver entre 41% a 90%, sendo que somente no caso de a concordância ultrapassar os 90%, então o artefato estará sedimentado na instituição em estudo, ou seja, estará totalmente institucionalizado (Tolbert & Zucker, 1999).

Vale ressaltar que a amostra é baixa devido ao pequeno número de envolvidos direta e indiretamente com o orçamento da instituição. Não foi possível a aplicação de um critério de seleção dos respondentes, pois mesmo com todos os envolvidos respondendo ao questionário, ainda assim não se obteria um grande número de amostragem.

Procurou-se apresentar as análises das entrevistas como até então tem sido feito com as outras evidências, ou seja, primeiramente a dimensão institucional de processos e posteriormente as características dos adotantes e demais dimensões institucionais.

4.4.1 Análise do questionário segundo a dimensão processual

No tocante a dimensão institucional processual, a classificação de seu estágio de institucionalização tendo como base o instrumento de pesquisa desenvolvido juntamente com o modelo de avaliação institucional só pode ser concluída após a realização da análise dos demais blocos do questionário que se referem a dimensão institucional de processos. A classificação do estágio da dimensão processual, a exemplo do que tem sido feito nas demais fontes de evidência, não determina, por si mesma e de forma conclusiva, a classificação do estágio de institucionalização do orçamento em todas as dimensões.

4.4.1.1 Análise do questionário segundo a participação orçamentária

O primeiro bloco do questionário que se relaciona com a dimensão institucional de processos é o bloco 2, que avalia a participação dos respondentes nos processos que envolvem o orçamento. A tabela 25 apresenta o resultado obtido através da resolução das assertivas referentes a participação nos processos orçamentários.

Tabela 25

Assertivas referentes a concordância dos respondentes em relação a sua participação e envolvimento nos procedimentos que envolvem o orçamento

Questões/Assertivas	Mensal	Bimestral	Semestral	Anual	Não sei informar, pois não participo do processo
7 - O orçamento é desenvolvido sob qual periodicidade?	14,30%			71,40%	14,30%
	Setor Contábil	Setor Financeiro	Diretoria	Todos os setores	Não sei informar, pois não participo do processo
8 - Quem participa do desenvolvimento do orçamento?		14,30%	57,10%	14,30%	14,30%
	0 a 5 anos	6 a 10 anos	11 a 15 anos	16 a 20 anos	Acima de 20 anos
9 - Há quanto tempo participa do desenvolvimento do orçamento?	85,70%	14,30%	0,00%	0,00%	0,00%
	Respostas 0 a 4	Respostas 5	Respostas 6 a 10		
	Menor participação	Indiferente	Maior Participação		
10 - Que categoria abaixo melhor descreve sua atividade quando o orçamento está sendo elaborado?	100%	0%	0%		
	Muito injusto e/ou ilógico	Indiferente	Muito justo e/ou lógico		
11 - Qual categoria abaixo melhor descreve o raciocínio de seus superiores quando o orçamento está sendo feito?	14,30%	42,90%	42,80%		
	Nunca	Indiferente	Muito frequente-mente		
12 - Quão frequentemente você declara suas opiniões e sugestões sobre o orçamento para o seu superior sem ser questionado?	85,70%	14,30%	0,00%		
	Nenhuma	Indiferente	Muita		
13 - Quanta influência você sente ter no orçamento final?	100%	0,00%	0,00%		
	Pouco importante	Indiferente	Muito importante		
14 - Como você vê sua contribuição para o orçamento?	100%	0,00%	0,0%		

Continua

Conclusão

	Nunca	Indiferente	Muito frequente-mente
15 - Quão frequentemente seu superior pede suas sugestões ou opiniões quando o orçamento está sendo elaborado?	85,70%	0,00%	14,30%

Quanto a participação orçamentária, algumas ponderações podem ser feitas, que corroboram com os achados das entrevistas e que também se relacionam com a análise documental realizada. Percebe-se pela assertiva 7 que os respondentes, em sua grande maioria (71,40%), sabem que o orçamento da instituição é elaborado de forma anual. Essa prática vem de longo tempo na instituição, o que pode inferir que haja conhecimento desse fato sem participação ativa no processo orçamentário. O conhecimento de que a periodicidade do desenvolvimento do orçamento é anual demonstra que os respondentes possuem um conhecimento mínimo sobre práticas que envolvem o orçamento, o que pode ser aprofundado nas demais assertivas respondidas. Tal conhecimento pode ser grandemente influenciado pelo tempo de existência de tal prática na organização, pois o tempo em que se tenta implementar um elemento institucional ou o tempo de permanência de um artefato gerencial se relacionam com o sucesso de sua institucionalização (Bogt & Scapens, 2014; Espejo & Eggert, 2017; Robalo, 2014).

Isso se dá também quando se considera a assertiva 8, que versa sobre os envolvidos no desenvolvimento do orçamento. Mais da metade dos respondentes (57,10%) creem que a diretoria é a única responsável pelos procedimentos relacionados ao orçamento, enquanto que o restante dos respondentes se divide entre setor financeiro, todos os setores e sem conhecimento devido a não participação no processo orçamentário (todos com 14,30%). O fato de não terem marcado a alternativa correspondente a não participação no processo não quer dizer, necessariamente, que eles estejam participando de alguma forma, mas sim que há um conhecimento mínimo sobre os processos que envolvem o orçamento da instituição.

Essa suposição se fortalece quando se analisa a assertiva 9, que questiona há quanto tempo se participa dos procedimentos de orçamento. Quase a totalidade dos respondentes (85,70%) responderam que participam de 0 a 5 anos, ou seja, a participação é incipiente, embora o artefato esteja presente na instituição há muito tempo. O fato de que não havia a opção de resposta que afirmasse abertamente a não participação no orçamento pode ser um indício para que esta resposta fosse marcada. Este argumento é fortalecido quando se analisa a assertiva 6, que trata do tempo de trabalho na instituição. Nenhum dos respondentes informou estar há menos de cinco anos na empresa, sendo que a maioria (44,50%) estão entre 16 e 20 anos na

instituição. Isso permite entender que não há participação nos processos de orçamento, o que corrobora com os achados de outras fontes de evidência da pesquisa.

A atividade dos respondentes é claramente mínima no processo de elaboração do orçamento. 100% deles responderam entre 0 e 4, confirmando menor participação ou participação nula na elaboração do orçamento. 71,4% dos respondentes desta questão responderam no número 0, o que se entende como não haver nenhuma participação neste processo por parte dos respondentes. A participação orçamentária, segundo a pesquisa de Dani, Zonatto e Diehl (2017) traz uma interação indireta com o desempenho gerencial, especialmente quando se analisa a variável de ênfase no orçamento. Como se percebe, a instituição em estudo não apresenta nenhum tipo de interação neste sentido, pois a ênfase no orçamento pertence somente a alta administração e não há abertura para que a participação orçamentária seja uma prática efetivada no modelo de gestão da instituição.

Ainda que a participação seja praticamente nula, os respondentes possuem percepções acerca do orçamento. A assertiva 11, por exemplo, questionou o tipo de raciocínio dos gestores que elaboram o orçamento, podendo ser ilógico/injusto ou lógico/justo. A grande maioria das respostas ficou acima do número 5 (84,70%), o que indica que a visão dos respondentes é que não há injustiça ou raciocínio ilógico quando da elaboração do orçamento. De forma geral, os gestores são vistos como pessoas que preparam o artefato de forma justa e coerente com a realidade da organização. Mesmo não havendo evidências de participação orçamentária, a não participação no processo de elaboração do orçamento não traz uma visão negativa sobre os gestores, demonstrando o reconhecimento da idoneidade e fidedignidade do processo de preparação do orçamento por parte dos respondentes.

As assertivas 12 a 15 abordam diretamente as percepções dos entrevistados em relação ao grau de influência e contribuição por eles prestados nos procedimentos concernentes ao orçamento. Os percentuais obtidos vêm reforçar os resultados até aqui obtidos, como segue:

- a) A grande maioria (85,70%) dos questionados não opina sobre o orçamento;
- b) Todos os respondentes consideram que sua influência é insignificante no processo de orçamento, inclusive no orçamento finalizado;
- c) Todos os respondentes também percebem oferecer contribuições pouco importantes em relação ao orçamento;
- d) Apenas 14,30% dos respondentes informaram que seu superior pede suas sugestões no momento da elaboração do orçamento. Ou seja, 85,70% dos respondentes não são questionados em relação a qualquer meta orçamentária.

Segundo estes achados, é óbvio concluir que não há participação orçamentária na elaboração, aprovação e execução do orçamento por parte dos colaboradores não pertencentes a alta administração da instituição. As respostas são contundentes em afirmar que contribuições, sugestões e influência de colaboradores que não são diretamente ligados a direção da instituição não fazem parte de qualquer procedimento ligado ao orçamento.

As primeiras pesquisas em contabilidade comportamental apresentam resultados mistos quando determinam a relação entre participação orçamentária e melhorias no desempenho gerencial em países industrializados. Algumas pesquisas apresentam forte evidência que apoia a relação direta entre participação orçamentária e melhorias de desempenho, enquanto outras pesquisas encontram relação fraca ou negativa. Outro fator relevante é o *background* cultural, pois técnicas e ferramentas de contabilidade gerencial que melhoram o desempenho gerencial nas organizações podem ter impactos disfuncionais em outras organizações com um diferente *background* cultural (Etemadi et al., 2009).

Para se conhecer mais precisamente sobre isso na instituição em estudo seria necessário o estudo de variáveis culturais e sua influência, mas como o foco da pesquisa é a análise à luz da Nova Sociologia Institucional, isso não será aprofundado. O que se percebe a partir das análises de participação orçamentária é que os respondentes possuem conhecimento mínimo de alguns aspectos gerais do orçamento da instituição, o que se dá devido o orçamento ser uma prática de vários anos na instituição; a visão que se tem dos elaboradores do orçamento é que estes possuem um procedimento justo em relação ao artefato, e os respondentes são conhecedores de que não possuem nenhuma parcela de influência, contribuição e importância no processo de elaboração e acompanhamento do orçamento, o que poderia trazer, mesmo que numa relação indireta, melhoria no desempenho do artefato gerencial (Dani, Zonatto & Diehl, 2017).

O bloco 3 do questionário trata das características e motivações que afetam o uso do orçamento. A tabela 26 apresenta os resultados obtidos de acordo com cada assertiva deste bloco:

Tabela 26

Assertivas referentes as características e motivações que afetam a utilização do orçamento na instituição

Assertivas	Respostas de 0 a 4	Respostas 5	Respostas de 6 a 10
	Discordância	Indiferente	Concordância
16 - A organização conta com análises preditivas que providenciem níveis de padrão para avaliar seu desempenho.	89,90%	11,10%	0,00%
17 - A pressão econômica foi fundamental para a organização implantar e utilizar o orçamento	50%	12,50%	37,50%

As assertivas 16 e 17 apresentam a visão dos respondentes em relação a algumas características fundamentais do orçamento. Embora eles não façam parte dos procedimentos concernentes ao orçamento, há uma percepção de que não existem análises preditivas que avaliam o desempenho da organização, já que nenhum dos respondentes apresentou qualquer grau de concordância com esta assertiva. O fato de haver centralização do orçamento, suas metas e resultados é o grande propulsor destes resultados dos questionários, pois não há conhecimento deste tipo de análises por parte dos respondentes. Isso leva a discordância desta afirmação, visto que nenhum tipo de *feedback* neste sentido é passado aos gestores de departamentos e coordenadores de curso.

Os respondentes também avaliam que a pressão econômica não é um fator determinante para que o orçamento seja um artefato gerencial utilizado na instituição. O fato de ser um instrumento utilizado de longa data e haver regulamentação pelo REA é um fator influenciador para que fatores externos como a pressão econômica não sejam importantes para a utilização do orçamento, ainda que uma boa parcela dos respondentes (37,50%) crê que a pressão econômica seja um fator relevante neste processo. A assertiva 17 mostra que não houve força de mercado agindo com pressão para mudança e adoção do orçamento, mas que isso se deu unicamente por fatores internos e de forma coercitiva, legitimada pelo REA. Conforme mencionado anteriormente, o tempo de existência do artefato na organização contribui tanto para sua utilização quanto para o conhecimento, ainda que superficial, de sua existência e processos por parte dos colaboradores indiretamente relacionados (Bogt & Scapens, 2014; Espejo & Eggert, 2017; Robalo, 2014).

4.4.1.2 Análise do questionário segundo os atributos do modelo de gestão e orçamento

A seguir são abordados os resultados obtidos sobre a sustentação do orçamento com base no modelo de gestão adotado pela organização. Ressalta-se que modelo de gestão é composto pelas crenças, valores, aspirações e desejos dos gestores, e isso molda a forma como

a organização é gerida. Ele também deve assegurar o cumprimento da missão, a inserção de uma estrutura e a institucionalização de um estilo de gestão que permita a criação de uma cultura que integre os seus envolvidos em torno dos objetivos da organização (Guerreiro, 1989; Reginato, 2010). Nesse contexto, o modelo de gestão é fundamental para o entendimento de como a forma de gerenciamento adotada pela instituição em estudo possibilita e/ou subsidia a institucionalização do orçamento.

Tabela 27

Assertivas referentes aos atributos do modelo de gestão que sustentam o uso do orçamento na instituição

Assertivas	Respostas 0 a 4	Respostas 5	Respostas 6 a 10
	Discordância	Indiferente	Concordância
19 - A instituição é orientada ao alcance de objetivos e resultados.	25,00%	25,00%	50,00%
20 - A sustentabilidade financeira é um dos objetivos da instituição	11,10%	11,10%	77,80%
21 - Os executivos da instituição se comprometem a aceitar a responsabilidade de alcançar as metas propostas pelo orçamento.	22,20%	11,10%	66,70%
23 - O critério de decisão e validação do orçamento é de conhecimento de todos os gestores da instituição.	88,90%	0,00%	11,10%
24 - Os gestores da instituição recebem uma recompensa para atingir as metas orçamentárias.	100%	0,00%	0,00%

O estilo de gestão adotado pela instituição (assertivas 19 e 20) é bem visto pelos respondentes. A maioria deles concorda que a instituição é voltada ao alcance de seus objetivos, enquanto que a grande maioria (77,80%) acredita que a sustentabilidade financeira é primordial para a gestão administrativa. Percebe-se que, mesmo não participando diretamente das decisões gerenciais e das reuniões que tratam dos objetivos e metas da instituição, os respondentes entendem que o foco em objetivos e resultados é um fator prioritário para a organização. A gestão financeira é ainda mais bem vista, pois mesmo sem acesso aos resultados financeiros e participação em tais decisões, vê-se uma instituição educacional em franca expansão e crescimento mesmo no cenário econômico desfavorável que atinge o país neste momento. Ao final de cada ano uma prestação de contas é feita pela direção a todos os funcionários, apresentando os principais resultados obtidos naquele ano, o que tem reforçado o conceito de resultados financeiros positivos para os colaboradores da instituição.

Diante desse cenário de prestação de contas, os resultados também passam a sensação de que os gestores se comprometem a alcançar as metas que o orçamento propõe, pois 66,70% dos respondentes concordaram com tal afirmativa. Mesmo sem ter conhecimento e contato

direto com as metas do setor, os respondentes creem que a administração se empenha em atingir as metas definidas na reunião de aprovação do orçamento.

Mais uma vez a questão da centralidade do orçamento é vista, na assertiva 23. A maioria dos respondentes (88,90%) confirma que nem todos os que deveriam estar envolvidos com o processo de orçamento possuem real conhecimento dos critérios utilizados para sua elaboração. Tais respondentes se veem como exercendo algum tipo de gestão na instituição, mas que não participa do processo de elaboração do orçamento, pois não são conhecedores dos critérios que envolvem o preparo do artefato. O modelo de gestão desenvolvido pela instituição é claramente exposto nas evidências obtidas, e também percebido pelos demais colaboradores que não participam da alta administração e diretamente do processo decisório.

O modelo de gestão determina, dentre outros fatores, a relação entre as pessoas (Reginato, 2010) e indo mais além, Catelli (2001) afirma que o modelo de gestão tem como princípio, dentre outras características, o processo de decisão descentralizado, autoridade claramente definida e compatível com as funções e responsabilidades, estilo participativo e empreendedorismo por parte dos gestores. Estas características não são notadas na instituição em estudo, o que é percebido tanto nas falas dos entrevistados como nas respostas dos questionários.

Os respondentes percebem que estes aspectos do modelo de gestão não têm sido seguidos, pois não há participação e autonomia para aqueles que são responsáveis por algum departamento ou pela coordenação de algum curso, e o processo de gestão como um todo, o que abrange mais que o orçamento, é bastante centralizado e não conta com a participação daqueles que de alguma forma poderiam contribuir para o processo de gerenciamento e decisão da instituição. Outro fator que confirma este entendimento é que 100% dos respondentes concordam que os gestores não recebem nenhuma forma de recompensa por terem atingido suas metas, pois não se conhece nenhuma forma de gratificação ou retribuição pelo alcance de alguma meta gerencial.

A tabela 28 apresenta as assertivas referentes a integração entre o processo de gestão e o orçamento da instituição. Estas assertivas buscam saber a percepção dos respondentes em relação ao planejamento existente na instituição e como o orçamento se integra nesse procedimento.

Tabela 28

Assertivas referentes a integração entre o processo de gestão e o orçamento

Assertivas	Respostas 0 a 4	Respostas 5	Respostas 6 a 10
	Discordância	Indiferente	Concordância
25 - O processo de planejamento e controle da instituição está estruturado e formalizado.	66,70%	0,00%	33,30%
26 - O rito de planejamento compele os gestores a pensar no futuro, equacionando as pressões pela demanda do presente com as necessidades estratégicas que asseguram a continuidade no longo prazo da instituição.	55,60%	11,10%	33,30%
27 - O planejamento é feito de forma participativa, envolvendo e comprometendo todos os gestores com as metas.	85,70%	0%	14,30%
28 - O orçamento está alinhado à realização dos objetivos estratégicos e operacionais da instituição.	66,70%	0%	33,30%
29 - O orçamento aloca os recursos necessários para a execução dos projetos e programas propostos no planejamento realizado pela instituição.	55,60%	11,10%	33,30%
30 - O orçamento dá o suporte para definição das metas financeiras do planejamento elaborado pela instituição.	33,40%	33,30%	33,30%
31 - As variações orçamentárias são usadas no processo de aprendizagem e adaptação da instituição, em vez da atribuição de culpa.	55,60%	22,20%	22,20%
32 - Para acompanhamento de desempenho, a instituição utiliza de forma conjunta indicadores de orçamento e indicadores não financeiros.	55,60%	0%	44,40%
33 - A negociação de metas entre superior e subordinado é afetada pelo uso do orçamento.	71,40%	14,30%	14,30%

O processo de gestão e planejamento é analisado de forma mais individualizada antes de ser vista a sua integração com o orçamento. A percepção dos respondentes é que, mesmo considerando haver orientação ao alcance de objetivos e resultados, e a sustentabilidade financeira ser um fator determinante para a instituição, o processo de planejamento não é feito de forma organizada e formal. Essa visão é reforçada quando os resultados da assertiva 26 apresentam que mais da metade dos respondentes (55,60%) veem que não há uma formulação estratégica que associe o controle das pressões existentes no presente com um plano que assegure o crescimento a longo prazo. Não se percebe que há uma orientação a se pensar no futuro, para que tais questões sejam tratadas de forma planejada e estratégica e haja um efetivo plano de gestão para os próximos anos.

Tais percepções são reforçadas pelas evidências documentais e entrevistas. Os documentos não apresentam a necessidade ou exigência de se elaborar um planejamento estratégico, foco em metas de longo prazo e nenhuma preocupação com a seguridade financeira

por um período mais extenso. As falas dos entrevistados também não apresentam nenhum tipo de preocupação com estes aspectos, pois apenas o curto prazo é apresentado como sendo tratado em reuniões, considerado para as metas de receitas e, principalmente, para a elaboração do orçamento, que é anual, não havendo qualquer previsão de projeção a longo prazo das metas orçamentárias e de planejamento.

O processo de planejamento, a modelo do processo orçamentário, também não conta com a participação dos chefes de departamento. Esta conclusão ficou clara através das outras fontes de evidência, e é confirmada pelos respondentes do questionário. 85,70% concordam em afirmar que não há envolvimento e comprometimento por parte deles no processo de planejamento. Isso se dá, como já observado, pela excessiva centralização das práticas gerenciais, o que sucumbe qualquer tipo de participação dos gestores do nível tático da instituição, permanecendo apenas os diretores do nível estratégico para lidar com o planejamento e orçamento. Conforme Reginato (2010) e Catelli (2001), isso caracteriza um processo de gestão falho, pois não conta com a contribuição dos gestores que podem trazer benefícios em potencial para este processo, como por exemplo, os gerentes de departamentos. A participação destes colaboradores agregaria valor no sentido de garantir um funcionamento sistêmico das atividades empresariais e institucionalizar um estilo de gestão que integre os profissionais dos vários níveis para o alcance dos objetivos propostos pela organização (Catelli, 2001).

A ação centralizadora da direção que gera a falta de comprometimento e envolvimento com o processo de planejamento por parte dos respondentes também oferece a percepção de que o orçamento não está alinhado com os objetivos da instituição (assertiva 28). 66,70% das respostas são no sentido de que não existe alinhamento entre o orçamento e o cumprimento dos alvos. Os objetivos operacionais, que estão mais próximos do nível de atuação dos respondentes, bem como os estratégicos, que estão ao nível da alta administração, não passam a sensação de estarem integrados com o orçamento. Entende-se que o orçamento é uma ferramenta elaborada de forma cerimonial que opera distintamente dos objetivos estabelecidos pela instituição, que também não são vistos como objetivos bem planejados que visam o bem-estar da instituição a curto, médio e longo prazo (Gonçalves, Albuquerque, Lima & Martins, 2010; Macinati, 2010).

A assertiva 29 trabalhou a integração direta entre o orçamento e a alocação dos recursos propostos no planejamento. Segundo o que tem sido tratado até então, o modelo de planejamento da instituição é visto como extremamente centralizado, falho, incompleto e desintegrado aos instrumentos de gestão. Esta assertiva confirma a visão desintegrada que se

tem entre orçamento e planejamento, pois se entende que os projetos e programas planejados pela instituição não são, de fato, alocados no orçamento. O orçamento é um instrumento gerencial que deve existir como um sistema de informação gerencial que ofereça suporte efetivo ao processo de planejamento e gestão (Parisi, 2011). Caso o orçamento não cumpra com o seu principal papel, percebe-se uma falha na utilização do artefato. Isso é evidenciado de forma sutil pelas entrevistas, mas na percepção dos respondentes fica claro que o orçamento não tem servido como imprescindível sistema de informação de apoio ao planejamento, como deveria ser.

O aspecto cerimonial de artefatos gerenciais em organizações do terceiro setor é encontrado nas pesquisas. Macinati (2010) analisa hospitais onde a institucionalização do orçamento foi cerimonial, enquanto em outros as regras e rotinas orçamentárias foram institucionalizadas. No entanto, mesmo em casos onde regras e rotinas de orçamento são institucionalizadas, outros importantes aspectos podem ser deixados de lado, como se percebe nas avaliações dos respondentes. Segundo Macinati (2010), deve haver alinhamento entre as instituições e os objetivos organizacionais para que haja efetiva reforma e institucionalização. A integração entre o orçamento e o planejamento da organização é fundamental para sua efetiva institucionalização, mas infelizmente isso não tem sido notado pelos respondentes.

Nota-se mais equilíbrio na assertiva 30, onde não se pode concluir se houve concordância ou discordância com a afirmação, já que a mesma quantidade de respondentes se enquadrara em cada uma das categorias (33,30%). Os respondentes são contundentes em afirmar que o orçamento não se relaciona com o planejamento, mas não há tanta convicção quando se trata das metas financeiras. Isso é compreensível devido ao fato de que as metas financeiras devem ser direta e intimamente relacionadas ao orçamento, mas também não podem confirmar que há essa relação, pois já foi constatada a não participação na elaboração do orçamento e a não acessibilidade ao orçamento em seu formato final. Dessa forma, os respondentes se utilizaram de diferentes critérios para avaliar tal assertiva, e isso levou a variedade de respostas não conclusivas.

Quando se aborda as variações orçamentárias, é possível perceber que não existe sua utilização para procedimentos de aprendizagem e adaptação da instituição. Outros aspectos do orçamento que foram analisados até aqui não apresentaram utilização efetiva ou até mesmo existência real na organização, e a análise das variações orçamentárias não são realizadas, e menos ainda utilizadas no processo de aprendizagem e adaptação, ao invés de se atribuir culpa pelas variações existentes. Parisi (2011) afirma que o orçamento deve ir além do orçado x realizado, apresentando desdobramentos e análises das principais variações. Alguns problemas

podem ser oriundos da utilização deficitária do orçamento, como por exemplo, a atribuição de culpa por causa de variações existentes (Neely et al., 2001). Todavia, isso deveria servir de aprendizado e adaptação do artefato às realidades financeiras das organizações (Otley, 1999), o que não é percebido na instituição em estudo.

Os entrevistados não deixaram claro o processo de planejamento da instituição, nem mesmo o REA se dedica especificamente a isso, como o faz com o orçamento. Também não há clareza na integração que existe entre o orçamento e o planejamento futuro. O que se percebe é que decisões pontuais são tomadas e o orçamento adequado a isso, mas não se identifica um plano de expansão ou um projeto de crescimento para os próximos anos, e obviamente a integração disso com o orçamento não é percebida. Isso atinge os gerentes que possuem seus departamentos cobertos pelo orçamento, mas que nenhuma participação tem neste processo. Tais gerentes, que são também os respondentes da pesquisa, percebem não somente que os processos de orçamento são centralizados, mas que o modelo de gestão desenvolvido pela instituição não tem sido agregador, o que gera, dentre outros fatores, a não integração dos colaboradores em seus vários níveis com os objetivos propostos para a instituição (Catelli, 2001; Guerreiro, 1989; Reginato, 2010).

Modelos de planejamento que visem o acompanhamento do desempenho devem contar com índices financeiros e não financeiros (Otley, 1999; Parisi, 2011). A não utilização de indicadores de orçamento e não financeiros corrobora com a contradição institucional “ineficiência técnica”, que, dentre outras coisas, avalia a ineficiência dos elementos institucionais (Seo & Creed, 2002; Wanderley & Soeiro, 2016). Os resultados da assertiva 32 corroboram com aquilo que foi achado até então sobre o assunto: existem alguns indicadores utilizados pela organização, mas que não são abrangentes no acompanhamento do desempenho e, principalmente, não são integrados com o orçamento. Ainda que 44,40% dos respondentes entendam que há a utilização de indicadores de orçamento e não financeiros exista de alguma forma e em algum grau, a maioria (55,60%) compreende que não existe acompanhamento de desempenho com tais indicadores.

Sabe-se que não há participação dos respondentes na elaboração e nem no acompanhamento do desempenho, mas nem por isso eles deixaram de afirmar que não existe o cruzamento dos indicadores no momento do acompanhamento. Esses dados corroboram com os encontrados nas entrevistas, fortalecendo as evidências de que não há cruzamento de indicadores não financeiros e de orçamento. Assim, a contradição institucional “ineficiência técnica” também é corroborada com os achados das entrevistas, visto que a não integração da análise dos indicadores com o orçamento apresenta uma forma de ineficiência no processo de

avaliação de desempenho, bem como o orçamento, em seus aspectos fundamentais definidos pela literatura, não está implementado. Foi apresentado que o acompanhamento do orçamento é feito em reuniões mensais, no entanto, não há evidência da integração de indicadores e quais indicadores são utilizados, visto que é mencionada apenas uma comparação orçado x realizado para as receitas dos cursos oferecidos, sem a menção de indicadores não financeiros.

O bloco 5 do questionário se encerra tratando da relação entre superior e subordinado quanto ao orçamento. O bloco 2 abordou especificamente a participação que os respondentes têm nos processos de orçamento, onde pode-se claramente perceber que na realidade não existe a participação efetiva dos gerentes de setor na elaboração e acompanhamento do orçamento da instituição em estudo. Quanto a negociação de metas ser afetada pelo uso do orçamento, 71,40% dos respondentes entendem que essa relação é inexistente. Não há negociação de metas entre a direção e os chefes de setores, e nem mesmo o uso do orçamento é capaz de afetar tal relação. As metas são definidas de forma unilateral, como abordado nas entrevistas e no segundo bloco do questionário. Os subordinados não participam e nem possuem autonomia para negociar as metas de seu respectivo setor, sendo que os diretores determinam as metas para todos os departamentos da instituição, e os gerentes de setor apenas acatam seus limites orçamentários, quando isso é passado a eles.

Vários aspectos do modelo de gestão, planejamento, efetividade do orçamento e participação de subordinados foram tratados neste bloco do questionário. Em relação a participação dos subordinados, que se dá no máximo quando eles procuram aumentar suas verbas orçamentárias, entende-se que há fatores importantes envolvidos nesta participação, que podem trazer benefícios para a instituição, como a maior abrangência da integração dos objetivos organizacionais e melhorias no desempenho gerencial da instituição objeto de estudo (Catelli, 2001; Dani, Zonatto & Diehl, 2017; Guerreiro, 1989; Reginato, 2010).

A última seção de assertivas do questionário (bloco 6) abordou as funcionalidades do orçamento em apoio ao processo de gestão da instituição. As funções, abrangência e utilidades do orçamento diante do processo de gestão e planejamento foram as bases das assertivas deste bloco, com embasamento teórico nos autores clássicos dos temas, como Anthony e Govindarajan (2001), Booth (1993), Otley (1999), Parisi (2011) e Welsch (1957, 1980).

Tabela 29

Assertivas referentes as funcionalidades do orçamento no suporte ao processo de gestão

Assertivas	Respostas 0 a 4	Respostas 5	Respostas 6 a 10
	Discordância	Indiferente	Concordância
35 - O orçamento operacional permite o monitoramento e o controle do processo de negócios na cadeia de valor, passando por todas as fases, desde a aquisição de recursos até o oferecimento dos serviços.	66,70%	11,10%	22,20%
36 - O orçamento permite simular planos operacionais, possibilitando a otimização de resultados e criação de valor.	66,70%	0%	33,30%
37 - O orçamento projeta as demonstrações financeiras numa visão de longo prazo, considerando investimentos e os efeitos dos projetos, programas e iniciativas definidos no planejamento.	55,60%	11,10%	33,30%
38 - O orçamento apresenta se haverá recursos suficientes para suprir as necessidades de caixa da empresa, demonstrando tanto os recebimentos quanto os desembolsos planejados para o período orçado.	55,60%	11,10%	33,30%
41 - Os dados históricos sobre o desempenho da organização influenciam a elaboração do orçamento.	44,40%	11,10%	44,50%
42 - O orçamento é ajustado periodicamente durante o exercício, refletindo as novas expectativas da gestão e os prováveis impactos econômicos das ações corretivas.	33,30%	11,10%	55,60%
44 - O desempenho financeiro real é comparado com o orçamento e as variações são analisadas e explicadas periodicamente.	55,60%	33,30%	11,10%
46 - O orçamento utilizado para o planejamento é o mesmo usado na avaliação do desempenho.	42,90%	28,60%	28,50%

Não se percebe, num primeiro momento, que haja uma visão por parte dos respondentes de que o orçamento seja um artefato que abranja todos os âmbitos de negócio da instituição, que trate aspectos da cadeia de valor ao considerar todo o ciclo que vai desde a aquisição de recursos até o oferecimento dos serviços educacionais aos estudantes. Isso se deu quando considerados aspectos menos complexos como o processo de planejamento e definição de objetivos, e se repete com 2/3 dos respondentes considerando que o orçamento não abrange o ciclo financeiro e operacional dos negócios da organização estudada. De fato, o orçamento deve dar suporte ao processo de gestão, e quando realizado para cumprir com o seu propósito de servir como instrumento de informações que apoiem o planejamento e gestão, automaticamente ele deverá alcançar o monitoramento e controle dos ciclos financeiro e operacional, abrangendo

assim todo o processo de negócios da instituição (Anthony & Govindarajan, 2001; Otley, 1999; Parisi, 2011).

O orçamento é focado principalmente nas contas de receita, ou seja, as contas dos cursos oferecidos, pois estes são a fonte de recursos da instituição. Isso pode ser visto nas entrevistas, pois se demora em tratar e analisar aspectos referentes as entradas de recursos, enquanto as contas que tratam dos custos e despesas são desconsideradas, por assim dizer, sendo que o cuidado com tais grupos de saída de recursos deveria ser tão acurado quanto as receitas, pois esforços para a diminuição das despesas trabalham em conjunto com a maximização das receitas para a saúde financeira e operacional das organizações (Anthony & Young, 1999; Imeton, 2008).

Em vista da visão que se obteve a respeito do planejamento da organização, entende-se também que o orçamento não se enquadra na otimização dos resultados e na criação de valor para a instituição. Os mesmos 2/3 dos respondentes que não creem que o orçamento não abrange o ciclo financeiro também não acreditam que o orçamento seja instrumento que simule cenários operacionais e que seja imprescindível para a melhoria dos resultados. Esses resultados corroboram com a visão desintegrada que se tem entre o planejamento e orçamento, sendo que o planejamento não é identificado como algo realizado e útil pelos respondentes, que também não participam dos processos de orçamento.

Parisi (2011) cita pelo menos três ciclos que o orçamento deve ter: orçamento de longo prazo, orçamento anual (curto prazo) e orçamento para programação (curtíssimo prazo). Em relação ao longo prazo, este deve ser integrado a ao horizonte de tempo da ferramenta estratégica adotada pela organização, ou seja, deve haver sincronização do orçamento de longo prazo com o planejamento da organização. A assertiva 37, aliada a outras evidências obtidas demonstra que não há, de fato, a visão de longo prazo para o orçamento, pois não há execução de planejamento que abranja o longo prazo na instituição. Dessa forma, uma das três principais características que o orçamento deve possuir (Parisi, 2011) acaba sendo deixada de lado, o que compromete a utilização do artefato gerencial e, conseqüentemente, a utilização de todos os benefícios que se pode extrair da ferramenta.

Uma das funções básicas que o orçamento deve ter é a informação dos recebimentos e desembolsos planejados para um período (Anthony & Young, 1999). Pode-se ver na análise documental que o orçamento realizado na instituição contempla essa previsão de entradas e saídas, sendo que o orçamento é feito para o período de um ano (curto prazo). No entanto, 55,60% dos respondentes acreditam que o orçamento não tem cumprido com sua função de monitorar os recursos suficientes para suprir a necessidade de caixa da instituição. Mesmo

sendo feita a previsão de recebimentos e desembolsos, o orçamento pode, como visto na fala dos entrevistados, ser facilmente extrapolado, o que compromete as necessidades de caixa da instituição, fazendo com que o orçamento perca sua relevância como instrumento de apoio ao processo de planejamento e gestão, especialmente a gestão financeira. Embora o orçamento demonstre a previsão de reembolsos e recebimentos, as necessidades de caixa são visualizadas somente em curtíssimo prazo e através de outras fontes e índices que não o orçamento, visto que o orçamento não faz parte da tomada de decisão diária, como constatado nas entrevistas e reforçado nos resultados dos questionários.

Em relação aos dados históricos sobre o desempenho da organização e a sua influência sobre a elaboração do orçamento, os respondentes ficaram divididos em suas respostas. Sabendo que não participam do processo de elaboração do orçamento, eles não podem responder conclusivamente sobre tal questão, visto que o acesso a tais reuniões de elaboração é restrito somente a alta administração. Quanto a isso, as outras fontes de evidência trazem mais esclarecimentos ao apresentarem, por exemplo, que o orçamento é feito com a base de cálculo dos resultados do último exercício (artigo S 27 10 do REA), o que é confirmado pelos entrevistados ao afirmarem que o último orçamento realizado é base para o orçamento do próximo exercício.

O desempenho do último ano, comparado com o orçado para o mesmo período, traz os acertos e discrepâncias dos resultados obtidos, o que deve ser revisto e ajustado para o próximo período. Não só o que foi orçado, mas o resultado real alcançado é a base para o orçamento que abrange o próximo exercício. Diante desta indagação, impossibilitada de ser solucionada pelos respondentes, obtém-se através das outras fontes de evidência que existe influência normatizada dos dados e desempenho históricos sobre o orçamento. Vê-se aqui que a triangulação dos dados confirma evidências que podem não estar claras através de somente uma fonte, esclarecendo-se por meio de outras fontes (Yin, 2005).

A visão desintegrada que se tem entre o orçamento e o planejamento não deturpa a ideia do ajuste periódico que pode ser feito no orçamento em decorrência de novas expectativas, impactos econômicos e ações de correção durante o exercício. Este aspecto é visualizado nas reuniões mensais que são feitas para acompanhamento dos resultados e, sobretudo, quando se faz o reajuste das receitas com base no número de matriculados em todos os níveis educacionais oferecidos pela instituição. Este reajuste procura adaptar os valores orçamentários que são elaborados e aprovados por volta do mês de outubro, enquanto as matrículas são efetivadas apenas no mês de março. Com a quantidade de matrículas em mãos, os gestores fazem os ajustes das receitas para o exercício. Importante ressaltar que o principal reajuste nas receitas é feito

no mês de março, ou seja, três meses após a vigência do orçamento para o atual exercício. Após este ajuste, se passa a trabalhar com a previsão de receitas bem mais acurada, não podendo ser deixado de lado a taxa de evasão escolar, que representa diminuição nos montantes de receitas nos próximos meses ao ajuste.

É possível supor que os respondentes não tenham conhecimento acurado das informações anteriores, pois estão foram passadas por membros da alta administração, que participam dos processos de orçamento e que não divulgam tais informações a outros colaboradores. O fato de haver concordância nas respostas dessa assertiva com as informações obtidas nas entrevistas é que a única forma de negociação entre superior e subordinado que envolva o orçamento são as verbas solicitadas pelos coordenadores de curso, que podem ser atendidos ou não em suas solicitações. A concessão da verba solicitada pode gerar reajustes no orçamento, fato que influencia a concordância por parte dos respondentes. A ação corretiva no orçamento se dá apenas nas receitas, quando da efetivação das matrículas, e não se percebe que novas expectativas da gestão impactam diretamente as metas de orçamento.

O desempenho financeiro, conforme apresentado na tabela 16, é passível de ser comparado com o orçado, e suas variações analisadas. Sabe-se também que uma reunião mensal de acompanhamento do orçamento é feita, a qual o teor não se conhece profundamente, mas supõe-se que este comparativo deva ser feito. No entanto, apenas a direção da instituição participa dessas reuniões, não cabendo aos respondentes da pesquisa conhecer o que se passa ali. Visto isso, pode-se concluir que os respondentes não sabem se o comparativo orçado x realizado é analisado periodicamente, mas sabem que não há explicação periódica, como questionado na assertiva 44. O controle orçamentário é realizado de forma centralizada e somente pelos gestores, não cabendo aos demais colaboradores, mesmo aqueles cujo setores fazem parte das metas de orçamento, a participação nos comparativos e análises periódicas, sendo que eles não são informados da situação financeira e orçamentária de seu departamento.

A extrema limitação existente para os colaboradores que não participam da direção e, conseqüentemente, do orçamento, impacta em vários aspectos, como nos papéis básicos que o orçamento deveria desempenhar, na falta de motivação para alcance de metas orçamentárias, na desintegração entre orçamento e planejamento e na limitação das práxis humanas em contribuir para a difusão e envolvimento com o artefato gerencial em estudo que, segundo Mucci, Frezatti e Dieng (2016), vai além da gestão, sendo um elemento de sustentabilidade organizacional dinâmico dentro do sistema gerencial das organizações.

A última assertiva do bloco que trata as funcionalidades do orçamento no suporte ao processo de gestão pondera se o orçamento usado no planejamento também é utilizado na

avaliação do desempenho. Esta questão apresentou uma discordância menor (42,90%), mas que ainda representa a maioria dos respondentes da questão e que reflete aquilo que tem sido observado em todo o processo de análise das respostas dos questionários: o abismo existente entre o processo de planejamento e de orçamento, onde deveria haver uma sinergia que beneficia os processos gerenciais (Mucci, Frezati & Dieng, 2016; Parisi, 2011), o processo de avaliação de desempenho não fica claro nas respostas dos respondentes, que participam desse processo, e é muito menos visualizado nas respostas dos questionários, que são respondidos por colaboradores que não participam dessa avaliação.

Não há conhecimento por parte dos respondentes se o mesmo modelo de orçamento é utilizado para planejamento e avaliação de desempenho pelo fato de que eles não participam de nenhum tipo de reunião ou avaliação que trate do orçamento. Outras fontes de evidência foram capazes de informar que só há um modelo de orçamento utilizado na organização, que é determinado pelo REA e que caracteriza a baixa variância na implementação (Tolbert & Zucker, 1999).

O que se percebe, de forma geral, é que na percepção dos respondentes não se observa o efetivo uso das práticas e princípios que norteiam a institucionalização do orçamento, *o que é como se o orçamento não estivesse institucionalizado ou até mesmo semi-institucionalizado*. Isso ocorre devido ao modelo de orçamento específico que a instituição adota, que é pouco alinhado as práticas estudadas nas pesquisas acadêmicas e trabalhadas neste estudo.

4.4.1.3 Análise do questionário segundo a dimensão processual – considerações finais

O segundo bloco do questionário, que trata sobre a participação dos respondentes no orçamento, não entrou na tabela 29 devido seus resultados serem diferentes das pontuações encontradas nos demais blocos, mas sua análise foi realizada no item 4.4.1.1. Vale ressaltar que os resultados do bloco 2 apresentam baixa participação dos respondentes, o que leva a conclusão de que existe baixa institucionalização dos princípios do orçamento na instituição. Embora sejam necessários outros resultados e outras fontes de evidência, esses resultados são contundentes em demonstrar que não existe participação orçamentária por parte dos subordinados e isso converge para baixa institucionalização de princípios básicos do orçamento na organização.

A tabela 30 apresenta a classificação das assertivas da dimensão institucional processual em relação a pontuação encontrada para cada assertiva e seu respectivo estágio de institucionalização.

Tabela 30

Classificação das assertivas da dimensão processual segundo o percentual encontrado e seu respectivo estágio de institucionalização

	Questões/Assertivas	Percentual Encontrado	Estágio de Institucionalização
BLOCO 3 - Caract. e motiv. da org. que	16 - A organização conta com análises preditivas que providenciem níveis de padrão para avaliar seu desempenho.	0%	Habitualização
	17 - A pressão econômica foi fundamental para a organização implantar e utilizar o orçamento	37,50%	Habitualização
	Média Bloco 3	19%	Habitualização
BLOCO 4 - Atributos do Modelo de Gestão que sustentam o uso do orçamento	19 - A instituição é orientada ao alcance de objetivos e resultados.	50,00%	Objetificação
	20 - A sustentabilidade financeira é um dos objetivos da instituição	77,80%	Objetificação
	21 - Os executivos da instituição se comprometem a aceitar a responsabilidade de alcançar as metas propostas pelo orçamento.	66,70%	Objetificação
	23 - O critério de decisão e validação do orçamento é de conhecimento de todos os gestores da instituição.	11,10%	Habitualização
	24 - Os gestores da instituição recebem uma recompensa para atingir as metas orçamentárias.	0%	Habitualização
	Média Bloco 4	41%	Objetificação
BLOCO 5 - Integração entre processo de gestão e orçamento	25 - O processo de planejamento e controle da instituição está estruturado e formalizado.	33,30%	Habitualização
	26 - O rito de planejamento compele os gestores a pensar no futuro, equacionando as pressões pela demanda do presente com as necessidades estratégicas que asseguram a continuidade no longo prazo da instituição.	33,30%	Habitualização
	27 - O planejamento é feito de forma participativa, envolvendo e comprometendo todos os gestores com as metas.	14,30%	Habitualização
	28 - O orçamento está alinhado à realização dos objetivos estratégicos e operacionais da instituição.	33,30%	Habitualização
	29 - O orçamento aloca os recursos necessários para a execução dos projetos e programas propostos no planejamento realizado pela instituição.	33,30%	Habitualização
	30 - O orçamento dá o suporte para definição das metas financeiras do planejamento elaborado pela instituição.	33,30%	Habitualização

Continua

Conclusão

	31 - As variações orçamentárias são usadas no processo de aprendizagem e adaptação da instituição, em vez da atribuição de culpa.	22,20%	Habitualização
	32 - Para acompanhamento de desempenho, a instituição utiliza de forma conjunta indicadores de orçamento e indicadores não financeiros.	44,40%	Objetificação
	33 - A negociação de metas entre superior e subordinado é afetada pelo uso do orçamento.	14,30%	Habitualização
	Média Bloco 5	29,08%	Habitualização
BLOCO 6 - Funcionalidades do orçamento no suporte ao processo de gestão	35 - O orçamento operacional permite o monitoramento e o controle do processo de negócios na cadeia de valor, passando por todas as fases, desde a aquisição de recursos até o oferecimento dos serviços.	22,20%	Habitualização
	36 - O orçamento permite simular planos operacionais, possibilitando a otimização de resultados e criação de valor.	33,30%	Habitualização
	37 - O orçamento projeta as demonstrações financeiras numa visão de longo prazo, considerando investimentos e os efeitos dos projetos, programas e iniciativas definidos no planejamento.	33,30%	Habitualização
	38 - O orçamento apresenta se haverá recursos suficientes para suprir as necessidades de caixa da empresa, demonstrando tanto os recebimentos quanto os desembolsos planejados para o período orçado.	33,30%	Habitualização
	41 - Os dados históricos sobre o desempenho da organização influenciam a elaboração do orçamento.	44,50%	Objetificação
	42 - O orçamento é ajustado periodicamente durante o exercício, refletindo as novas expectativas da gestão e os prováveis impactos econômicos das ações corretivas.	55,60%	Objetificação
	44 - O desempenho financeiro real é comparado com o orçamento e as variações são analisadas e explicadas periodicamente.	11,10%	Habitualização
	46 - O orçamento utilizado para o planejamento é o mesmo usado na avaliação do desempenho.	28,50%	Habitualização
	Média Bloco 6	32,73%	Habitualização
	Média Geral	30,42%	Habitualização

Percebe-se que a grande maioria das questões da dimensão institucional de processos aponta para o estágio de institucionalização de habitualização, o que classifica a dimensão como pré-institucional (Tolbert & Zucker, 1999).

Apenas seis assertivas fugiram dessa característica, que foram as assertivas 19, 20, 21, 32, 41 e 42. As três primeiras (19, 20 e 21) pertencem ao bloco 4, que trata do modelo de gestão e orçamento. Percebe-se que os respondentes concordam que alguns atributos do modelo de gestão como alcance de metas e sustentabilidade financeira são vistos como de interesse da direção. Também se sabe da utilização de dados históricos e dos ajustes periódicos que são realizados, como determinação do REA. Se entende que tais questões estão em objetificação por estarem entre 41% e 90%, mas ainda assim o percentual encontrado não aponta para uma objetificação consolidada, visto que a média do bloco 4 foi de 41%, valor onde se inicia a

classificação como semi-institucional. Fica evidente que a visão dos respondentes aponta para a baixa participação dos gerentes no processo orçamentário e centralização excessiva de poder na instituição, o que também contrapõe os achados das análises documental e entrevistas. As análises das demais assertivas se encontram em seus respectivos itens (4.4.1.1 e 4.4.1.2).

Conforme estas informações, a análise do estágio de institucionalização do orçamento, segundo a percepção dos respondentes e de acordo com os critérios definidos na metodologia desta pesquisa, o orçamento se encontra, em sua dimensão institucional de processos, no estágio de objetificação, mas com baixa institucionalização dos princípios fundamentais do orçamento.

4.4.2 Análise do questionário segundo a dimensão Característica dos Adotantes

Após ser feita a análise da participação orçamentária e da relação entre o modelo de gestão e o processo de orçamento, a dimensão institucional Característica dos Adotantes foi analisada.

As entrevistas e a análise documental permitiram traçar um perfil dos adotantes, mas vale ressaltar que ali estavam envolvidos diretamente a direção da instituição, enquanto os questionários foram submetidos a outro público que, em tese, deve estar relacionado de alguma forma com o orçamento. O cruzamento das evidências obtidas, procedimento necessário para a certificação da qualidade dos achados da pesquisa (Yin, 2005), é necessário e pode dar respaldo as análises até então elaboradas.

A classificação proposta por Tolbert e Zucker (1999) para esta dimensão se dá em grupos homogêneos ou heterogêneos. Dessa forma, se busca através das análises deste tópico classificar os usuários do orçamento em uma dessas duas possibilidades.

A tabela 31 apresenta os respondentes classificados pela função exercida na organização.

Tabela 31
Classificação dos respondentes de acordo com a função exercida na organização

Função na organização	%
Diretor	
Gerente (setor)	33,30%
Coordenador de Curso	44,50%
Outras Opções	22,20%

O maior grupo de respondentes que chegou a responder ao questionário foi o de coordenadores de curso, seguidos pelos gerentes de setor, totalizando 77,80% dos respondentes. Esse dado é relevante, já que o propósito da pesquisa consiste em obter informações dos grupos de colaboradores que, em tese, devem estar ligados diretamente ao orçamento e, dessa forma, contribuir significativamente para os resultados da pesquisa. Mesmo chegando ao conhecimento de que estes colaboradores têm sua participação extremamente limitada ou até mesmo extinta dos procedimentos de orçamento, sabe-se que estes são os que, depois da direção da instituição, mais deveriam participar e/ou influenciar a elaboração do orçamento, concluindo então que a percepção que eles possuem do orçamento é relevante para avaliar tanto o grau de institucionalização em que o orçamento se encontra quanto a existência de contradições institucionais que favoreçam o processo de institucionalização (Seo & Creed, 2002; Tolbert & Zucker, 1999; Wanderley & Soeiro, 2016).

A tabela 32 traz a classificação dos respondentes consoante a sua formação acadêmica.

Tabela 32
Classificação dos respondentes de acordo com a formação acadêmica

Formação Acadêmica	%
Técnico/Médio	0,00%
Especialização/Pós-graduação	33,30%
Mestrado	11,20%
Doutorado	33,30%
Pós-Doutorado	22,20%

O fato de a instituição objeto deste estudo ser uma instituição de ensino superior favorece a formação acadêmica de seus colaboradores. Isso pode ser visto na tabela 29, onde nenhum dos respondentes tem apenas o nível técnico/médio de ensino, e nem mesmo apenas a graduação no ensino superior. Todos os respondentes do questionário possuem pelo menos uma especialização ou pós-graduação em seu currículo.

Outro fator que contribui para que mais da metade dos respondentes sejam doutores e pós-doutores (55,50%) é o programa de incentivo a capacitação profissional que a instituição oferece aos seus colaboradores, que consiste em oferecer o auxílio financeiro necessário para a realização dos cursos *stricto-sensu* de mestrado e doutorado no Brasil e no exterior.

A tabela 33 apresenta a classificação dos respondentes conforme a área de formação acadêmica.

Tabela 33

Classificação dos respondentes de acordo com a área de formação acadêmica

Área de formação Acadêmica	%
Negócios	22,20%
Outras Áreas	77,80%

A identificação da formação acadêmica dos respondentes foi buscando diferenciar aqueles com formação específica na área de negócios daqueles com formação em outras áreas. O propósito disso foi visualizar aqueles que possuem maior familiaridade com instrumentos de gestão e, conseqüentemente, poderem trabalhar melhor com as metas de orçamento. Nota-se, entretanto, que a grande maioria dos respondentes pertence ao grupo que não possui formação na área de negócios. Isso se dá, em grande parte, devido ao grande número de coordenadores de curso que responderam ao questionário (44,50%) e os gerentes de diversos setores da instituição (33,30%) que, naturalmente, possuem formação acadêmica específica de acordo com sua área de atuação.

A tabela 34 exhibe a classificação dos respondentes por área de atuação na instituição.

Tabela 34

Classificação dos respondentes de acordo com a área de atuação na instituição

Tipo de área de atuação	%
Diretoria Administrativa	11,10%
Diretoria Acadêmica	11,10%
Contabilidade	11,10%
Atividades Acadêmicas	55,60%
Prestação de Serviços	11,10%

Percebe-se através das informações da área de atuação dos respondentes que a grande maioria está ligada às atividades acadêmicas da instituição, atividades que, segundo os entrevistados, recebem maior atenção na elaboração do orçamento e na definição de suas metas, pois são a fonte de recursos da instituição. Dessa forma, a percepção dos respondentes desta

área é importante, já que são os que, após a direção, possuem maior parcela de influência no orçamento e suas metas.

A presença de respondentes da diretoria administrativa pode parecer estranha, uma vez que eles foram convocados para a entrevista, sendo outro o público alvo dos questionários. Isso se deu porque respondentes não encontraram uma classificação que exatamente expressasse sua área de atuação na empresa, pois departamentos adjuntos a direção, como Recursos Humanos e Tecnologia da Informação (este último também é ligado diretamente à administração) responderam como fazendo parte da diretoria administrativa.

A tabela 35 apresenta a classificação dos respondentes por tempo de serviços prestados à instituição.

Tabela 35

Classificação dos respondentes de acordo com o tempo de permanência na instituição

Tempo de permanência na instituição	%
0 a 5 anos	0,00%
6 a 10 anos	22,20%
11 a 15 anos	0,00%
16 a 20 anos	44,40%
Acima de 20 anos	33,40%

A tabela 33 nos permite visualizar que 77,80% dos respondentes estão há pelo menos 16 anos servindo a instituição. A característica dos adotantes é de que estão na empresa há bastante tempo, o que leva a suposição de que são conhecedores das práticas que existem ali. Segundo aquilo que já foi apresentado, sabe-se que não há qualquer acesso desses colaboradores aos procedimentos de gestão, incluindo os processos que envolvem o orçamento. Este tempo de trabalho também conduz a um conhecimento da cultura (centralizadora) e do clima organizacional, o que é refletido nas respostas dos outros blocos das entrevistas.

Percebe-se que, inevitavelmente, há uma cultura de manutenção dos colaboradores por um longo tempo na instituição; no entanto, não se percebe a existência de resistência ou oposição a qualquer tipo de práticas gerenciais e nem mesmo a conduta altamente centralizadora da direção (Tolbert & Zucker, 1999). A falta de incentivo da alta administração para a utilização dos elementos institucionais e consequente insuficiência da práxis humana,

conforme apontado em diversas assertivas, contribui para a institucionalização malsucedida do artefato em estudo, o orçamento (Russo, 2011; Wanderley & Soeiro, 2016).

Os resultados até aqui apontados conduzem a conclusão de que através dos questionários não é possível afirmar que o orçamento é usado exclusivamente por um grupo homogêneo de usuários, mas corroborando com os achados das outras fontes de evidência, entende-se que o orçamento é utilizado por um grupo heterogêneo da organização, embora o grupo dos respondentes do questionário não seja, efetivamente, participante de nenhum dos processos de orçamento. As análises do bloco 2, participação orçamentária, bem como das outras assertivas ligadas a dimensão processual levam a confirmação de que, apesar de não participarem, os respondentes possuem visões bem definidas acerca do processo que envolve o orçamento da instituição em estudo.

O orçamento não é apresentado como um instrumento que venha para resolver os problemas da instituição, mas como uma imposição da organização religiosa controladora através do Regulamento Eclesiástico Administrativo. Embora as contradições institucionais não determinem a institucionalização como bem ou malsucedida, a presença das poucas contradições encontradas não pareceu determinante para a institucionalização bem-sucedida do artefato. Em seu contexto institucional, mesmo com sua utilização sendo apenas em aspecto cerimonial em muitos aspectos, o orçamento apresenta maiores chances de permanência, devido ao tempo de existência e a legitimidade gerada pelo REA para impô-lo a todas as instituições controladas (DiMaggio & Powell, 1983, Tolbert & Zucker, 1999).

Para Tolbert & Zucker (1999), elementos institucionais identificados no estágio de semi-institucionalização (objetificação) geralmente possuem ímpeto para difusão moderado e heterogeneidade dos adotantes. No entanto, no caso deste estudo percebe-se que o a difusão tem sido baixa, ainda que haja a objetificação dos processos e heterogeneidade nos grupos usuários do orçamento. Mesmo que haja aceitação normativa, há a possibilidade de escolha entre o artefato em uso ou outras propostas que apresentem maiores benefícios. Esse caso não é percebido na instituição em estudo, pois não se nota qualquer possibilidade de substituição do orçamento por outro artefato que traga melhores resultados gerenciais.

Com base na análise das características dos adotantes identificadas nas análises dos questionários, há o entendimento de que os adotantes do orçamento na instituição em estudo são heterogêneos. Grupos heterogêneos são característica de elementos institucionais em estágio de institucionalização não incipiente, o que favorece a sua permanência e institucionalização total com maior facilidade, já que em estágios de institucionalização total, os grupos heterogêneos estão presentes (Tolbert & Zucker, 1999).

Para que haja a total institucionalização, algumas medidas precisam ser tomadas para que o orçamento seja um instrumento gerencial relevante, que promova não só a sustentabilidade financeira, mas sim a sustentabilidade de toda a organização. O orçamento deve consistir em um processo dinâmico dentro do sistema gerencial da instituição, e ser entendido como tal pelos seus usuários; deve também ser integrado ao processo de planejamento e diálogo da instituição, atuando assim em suas múltiplas funções. A ação das práxis humanas deve ser incentivada, para que o orçamento alcance outros níveis organizacionais além da alta administração e, assim, haja maior facilidade de a institucionalização ser bem-sucedida (Mucci, Frezatti & Dieng, 2016; Seo & Creed, 2002; Wanderley & Soeiro, 2016).

4.4.3 Análise do questionário segundo as dimensões Ímpeto para Difusão e Atividade de Teorização

As fontes de evidência até apresentaram que o orçamento não se deu pela ação de atores internos da instituição; por outro lado, o orçamento é uma imposição da organização controladora a todas as suas controladas através do Regulamento Eclesiástico Administrativo, que apresenta todos os procedimentos e normas que norteiam o processo de elaboração, aprovação, execução e acompanhamento do orçamento. Não se percebe, nem mesmo no nível da alta administração, engajamento em programas que avaliem a qualidade, que difundam e que teorizem o orçamento. O surgimento do orçamento não se deu pelo desejo de boas práticas gerenciais dos gestores, nem por uma questão estratégica da instituição.

Não se nota, tanto nas falas dos entrevistados quanto nas respostas do questionário, que houve algum esforço no sentido de se aprofundar no conhecimento das práticas de orçamento ou mesmo adaptar outros modelos que poderiam se adequar melhor ao modelo de gestão adotado na instituição. A proeminência de um modelo de sucesso é muitas vezes a motivação para sua escolha dentre outros modelos existentes. Tal forma de imitação, anteriormente descrita, é chamada de isomorfismo mimético (DiMaggio & Powell, 1983; Tolbert & Zucker, 1999;). No entanto, não se percebe a existência de isomorfismo mimético na instituição em estudo, pois não se nota que houve a busca do orçamento como a imitação de uma prática de sucesso no mercado, nem por ser o artefato gerencial mais utilizado pelas empresas de grande porte do Brasil (Russo, 2015). O que pode ser visto é a existência de forças coercitivas oriundas da organização controladora, que por imposição exige a utilização do orçamento em suas instituições controladas, como é o caso do objeto deste estudo. Entende-se, por isso, que o isomorfismo que aqui ocorre não é o mimético, que é pela imitação de práticas consolidadas de

mercado, mas sim o coercitivo, pela determinação da organização controladora sobre as suas controladas (DiMaggio & Powell, 1983).

A instituição em estudo apresenta duas aparentes contradições: a primeira delas tem que ver com o seu caráter confessional; por estar enquadrada como organização do terceiro setor, seu objetivo principal não é a obtenção de lucros, mas prestar um serviço à sociedade, especificamente em áreas onde o poder estatal não é capaz de atuar. No entanto, mesmo não havendo o objetivo de maximização dos resultados, há a necessidade de superávits financeiros, para que haja continuidade dos serviços prestados e a instituição permaneça em atividade. A segunda contradição é advinda do fato de ser uma instituição com princípios religiosos, com forte viés espiritual, que não corrobora com o princípio básico do orçamento, que é, dentre outros, um artefato que existe para a maximização do resultado. Diante de cenários que apresentam complexidade e contradições, maior propensão há no sentido da imitação. Neste caso, a imitação ocorre como compulsória, oriunda de determinação superior, e não mimética, como imitação de práticas gerenciais de sucesso em outras organizações (DiMaggio & Powell, 1983; Seo & Creed, 2002; Wanderley & Soeiro, 2016).

Mesmo havendo forte isomorfismo coercitivo, os gestores da instituição não procuram lidar com isso buscando iniciativa que deram certo em outras organizações, o que favoreceria o isomorfismo mimético. Não se percebem esforços no sentido de procurar por modelos que sirvam de base para a construção de estruturas próprias para a instituição. Não se procura por ferramentas inovadoras que são capazes de melhorar o desempenho e gerar valor na organização, que possam maximizar os resultados e trazer melhorias ao modelo de gestão adotado (DiMaggio & Powell, 1983; Russo, 2011).

Não se sabe exatamente desde quando o orçamento vem sendo utilizado na instituição, mas é possível identificar que por um longo tempo isso já vem acontecendo. Esse início não se deu por meio da decisão da administração da instituição e nem contou com o apoio de consultorias externas. Por ser uma prática de exigência superior, legitimada pelo Regulamento Eclesiástico Administrativo a todas instituições que são controladas pela mantenedora, não se vê mudanças recentes nas práticas de orçamento e nem qualquer tipo de discussão para definição de regras ou atualização de procedimentos. Essas são evidências de que a teorização é baixa ou inexistente, como percebido nas outras fontes de evidência.

Não se percebe qualquer indício de construção própria do modelo de orçamento, bem como da cópia de alguma outra instituição. Quando ocorre o processo de construção há a colocação dos sentidos e necessidades dos atores institucionais nestes elementos, além de haver

o processo de construção conjunta de um importante artefato, um processo que está intrinsecamente ligado a difusão (Strang & Meyer, 1993).

Não se percebe, também, a realização de apresentações, seminários e *workshops* como forma de difundir o orçamento para a organização, ao menos para os colaboradores que deveriam estar diretamente envolvidos com o processo. Não há planejamento estratégico que o integre nem indicadores estratégicos que o incluam. Grupos de uma mesma categoria, que são afetivamente ligados possuindo elos entre si favorecem o processo de difusão institucional (Strang & Meyer, 1993). A ausência desses procedimentos supracitados aliados ao não desenvolvimento das práticas humanas nesses processos institucionais vão em sentido contrário a rápida difusão, o que tende a classificar a difusão não como sendo de simples imitação, mas como uma normatização fruto da exigência superior.

Outro fator de difusão que não se observa nas análises é o reconhecimento e prestígio oriundos dos mecanismos de difusão. Russo (2011) apresenta que os participantes dos trabalhos de implementação do BSC se sentiam orgulhosos por fazer parte deste processo, pois isso trazia reconhecimento não só internamente na organização, mas também junto aos seus pares externos. Esta outra característica da difusão não pode ser vista na instituição em estudo, pois este processo de implementação não ocorreu, não gerando assim uma classe de trabalhos e difusão que trouxesse senso de importância a seus colaboradores (DiMaggio & Powell, 1983; Russo, 2011; Stang & Meyer, 1993).

As assertivas 22 e 34, presentes na tabela 33, apresentam as percepções dos respondentes em relação ao ímpeto para a difusão do orçamento na instituição. A assertiva 22 aborda os aspectos formais e documentais que estão ligados aos procedimentos de orçamento, enquanto a assertiva 34 trata do conceito de adoção do orçamento como ferramenta gerencial da instituição como uma prática adotada com base nas práticas gerenciais mais bem-sucedidas do mercado.

Nota-se a maioria de respostas 5 quanto as práticas do orçamento serem formalizadas e documentadas (44,50%). Isso se dá, principalmente, não pela indiferença dos respondentes quanto a esta questão, mas pelo fato de que o acesso a tais formalizações e documentos não pertence a eles. Sabe-se, através das outras evidências obtidas, que existe procedimentos formais e documentados para a elaboração e execução do orçamento, mas que isso não é divulgado ou acessível aos demais colaboradores não pertencentes a alta administração. Gestores de departamento e coordenadores de curso não possuem acesso e nem participação em tais processos, o que naturalmente leva ao desconhecimento de tais documentos. Constatase também, através das respostas dos questionários, que não ocorre a difusão para níveis

hierárquicos inferiores aos da cúpula administrativa, evidenciando a baixa difusão existente na instituição.

A assertiva 34 recebeu discordância de 2/3 dos respondentes ao afirmar que o modelo de orçamento da instituição é baseado nas melhores práticas de mercado. Como visto na assertiva tratada anteriormente o orçamento não é de conhecimento de usuários aquém da alta administração, não havendo conhecimento nem mesmo do aparato documental que o fundamenta. Mas a percepção que se tem, pelo fato de não se conhecer o processo de elaboração do orçamento, é que o orçamento não se utiliza de práticas utilizadas fora da alçada da organização controladora. Essa percepção vem do caráter altamente conservador e centralizador que tanto a organização controladora como instituição controlada possuem.

Práticas gerenciais inovadoras e de sucesso no mercado altamente competitivo e volátil não são cogitadas para fazerem parte das práticas utilizadas internamente na instituição. Mesmo os respondentes não tendo acesso ao modelo de elaboração do orçamento para saber se existem práticas de mercado que são incorporadas, a visão que possuem é de que não são adaptadas nenhuma prática externa no modelo de orçamento da instituição. Entende-se que exista esta percepção nos respondentes devido ao conhecimento da cultura conservadora e centralizadora existente na instituição, o que a fecha para inovações e entradas de novas práticas, ainda que sejam comprovadamente de sucesso.

A tabela 36 apresenta a percepção dos respondentes conforma as duas dimensões institucionais analisadas neste tópico: Ímpeto para Difusão e Atividade de Teorização.

Tabela 36

Percepção dos respondentes de acordo com a dimensão institucional Ímpeto para Difusão e Atividade de Teorização

Assertiva	Respostas 0 a 4	Respostas 5	Respostas 6 a 10
	Discordância	Indiferente	Concordância
18 - O fato do orçamento ser uma ferramenta gerencial consolidada e mundialmente adotada é um fator motivador para a utilização do orçamento.	37,50%	12,50%	50,00%
22 - A instituição possui práticas formalizadas e documentadas para construção e execução do orçamento.	22,20%	44,50%	33,30%
34 - O modelo de orçamento utilizado pela instituição é baseado na referência de melhores práticas de mercado.	66,70%	11,10%	22,20%
43 - O modelo teórico desenvolvido para o orçamento atende as exigências específicas da organização.	33,30%	22,20%	44,50%

Diante dos resultados obtidos nas análises realizadas, é possível concluir que a atividade de difusão na instituição em estudo, no momento da realização deste estudo, se dá por

normatização, o que aponta para estágios intermediários ou finais de institucionalização, o que contribui para a perenidade do artefato na instituição com o decorrer do tempo e a troca de gestores. A ausência de contradições institucionais, e sobretudo neste caso, da práxis humana no processo de orçamento favorecem a caracterização de sua difusão como imitativa, fruto de uma imposição da organização mantenedora e legitimada pelo regimento interno das organizações pertencente ao mesmo grupo confessional (Seo & Creed, 2002; Tolbert & Zucker, 1999; Wanderley & Soeiro, 2016).

A difusão é limitada pela falta de ação dos atores organizacionais não apenas no sentido de agregar colaboradores em potencial para fazer do orçamento uma ferramenta mais útil e participativa, mas pela falta de discussão de suas práticas e revisão de seus procedimentos. Enfim, não se percebem movimentos no sentido de reavaliar a função, necessidade, abrangência e utilidade real do orçamento para a instituição, o que impossibilita sua difusão.

A Atividade de Teorização é outra importante dimensão institucional a ser analisada pelos questionários. Segundo Tolbert e Zucker (1999), quando um processo de institucionalização é iniciado, os índices de teorização são baixos, o que ocorre também no estágio de total institucionalização.

Strang e Meyer (1983) afirmam que a teorização tem a característica de homogeneidade e simplificação. Teorias predizem que práticas similares podem ser adotadas por atores definidos e que terão efeitos similares. Além disso, a teorização também age como agente de difusão onde os adotantes em potencial reproduzem os processos e ações com embasamento teórico. A utilização de seminários e *workshops* para fomentar a discussão teórica pode ser um grande fator difusor de conceitos de elementos institucionais (Russo, 2011), o que não é visto sendo realizado na instituição em estudo, o que também favorece a baixa atividade de teorização.

As assertivas 18 e 43 cuidaram em colher as percepções dos respondentes em relação a dimensão institucional Atividade de Teorização. A primeira assertiva trata da motivação que há para que o orçamento seja uma prática adotada na instituição, considerando o fato de ser uma ferramenta mundialmente adotada e a mais utilizada entre as empresas de grande porte do Brasil (Russo, 2015). Metade dos respondentes acreditam que o fato de o orçamento ser uma ferramenta consolidada mundialmente é um fator relevante para a adoção na instituição também. Tem-se visto até aqui que não existe a característica e nem mesmo a tendência de que a instituição adote artefatos gerenciais de outras empresas pelo fato de terem sido bem-sucedido em sua aplicação.

No entanto, a organização confessional a qual a instituição em estudo pertence está localizada em mais de 200 países, tanto com suas unidades religiosas quanto com suas unidades administrativas. Para haver controle da mesma organização inserida em tantas culturas, regiões e realidades diferentes, o orçamento passa a ser não só o instrumento de autorização e controle financeiro da entidade, como definido no REA, mas um modelo global que busca reduzir o risco financeiro da organização pela formalização do controle. Assim, o fato de ser um modelo mundialmente adotado e de benefícios claros ao controle gerencial é um fator que pode ter influência para a adoção da organização controladora.

Como a pesquisa se dá em uma de suas controladas, não se pode dizer o mesmo quanto a esta questão. A instituição em estudo não adotou o orçamento em seus controles gerenciais por este ser um modelo mundialmente consolidado, mas por simples imposição de sua mantenedora. Nenhuma outra fonte de evidência apresentou o fato de que a consolidação mundial do orçamento é um fator determinante para sua utilização. Metade dos respondentes acreditam que este é um fator relevante, enquanto os próprios usuários do orçamento não citaram este aspecto em nenhum momento. Isso deixa evidente que a imposição da controladora e a legitimidade gerada pelo REA são fatores determinantes dentro da instituição, e não a consolidação global do artefato em estudo.

Os resultados das assertivas 34 e 43, especialmente, são evidências que justificam a baixa institucionalização dos princípios do orçamento na instituição, pois apresentam fortes indícios de que o modelo de orçamento não é baseado nos princípios fundamentais disponíveis no mercado, corroborando com a desconfiança apresentada na assertiva 43 sobre o suporte às exigências específicas que a instituição possui (55,50%), outra característica básica que o orçamento deve conter.

Quanto ao modelo teórico desenvolvido para o orçamento, a taxa de concordância se deu em 44,50%, uma das maiores encontradas em toda a pesquisa considerando somente respostas em concordância. Todavia, observa-se bastante equilíbrio nesta questão, com ligeira vantagem para as respostas abaixo do número 5, pois os respondentes em sua maioria (55,50%) não acreditam que o modelo de orçamento desenvolvido não ‘pela’, mas ‘para’ a organização, tem atendido as suas exigências específicas. O equilíbrio existente nesta assertiva se deve a pelo menos dois fatores:

a) Os respondentes, pelos motivos já mencionados, não são participantes e conhecedores dos procedimentos que envolvem o orçamento da instituição, e isso inclui o modelo teórico de orçamento. Assim, não se pode dizer que há uma visão acurada do modelo teórico de orçamento por parte dos respondentes;

b) De fato, a instituição tem que se adequar ao modelo de orçamento imposto pela organização mantenedora, e não propor um modelo teórico que atenda as suas necessidades específicas. O modelo teórico desenvolvido é geral e abrange todas as instituições da controladora situadas na América do Sul, ou seja, é uma proposta geral para instituições em diversos contextos. Isso dificulta que o modelo teórico atenda as exigências específicas não só da instituição em estudo, mas de cada instituição mantida, dentro de suas realidades. É viável concluir que a nível geral o modelo teórico proposto pela controladora é suficiente, mas que a nível específico vários ajustes precisam ser feitos, como demonstrado anteriormente e também pelas outras fontes de evidência.

A visão ligeiramente negativa acerca desta assertiva corrobora com as evidenciações acima descritas, onde o modelo teórico adotado pela instituição não é capaz de atender especificamente todas as exigências organizacionais. Um exemplo disso é o próprio orçamento, que não tem algumas de suas múltiplas funções atendidas, como a integração com o planejamento e o diálogo, o que gera a percepção de utilidade e relevância do artefato (Mucci, Frezatti & Dieng, 2016).

De acordo com todas as evidências colhidas e análises realizadas, entende que a atividade de teorização do orçamento é baixa, embora se esperasse uma taxa alta devido a sua dimensão processual se encontrar no estágio de objetificação (Tolbert & Zucker, 1999). O baixo índice de teorização denota a ausência da participação dos colaboradores dos cargos que fazem parte das metas orçamentárias, a ausência de mudanças recentes que favoreceriam a teorização do artefato na instituição e o não envolvimento dos gestores envolvidos com o orçamento no sentido de discutirem a relevância de sua utilização e regras de elaboração e execução. A falta de contradições institucionais e práxis humanas denota o aspecto cerimonial do orçamento como sendo uma burocracia imputada pela controladora com o propósito de dirimir seu risco gerencial com a formalização de um controle (Mucci, Frezatti & Dieng 2016; Wanderley & Soeiro, 2016).

4.4.4 Análise dos questionários segundo as dimensões institucionais – Considerações finais

A análise dos questionários não possibilitou apenas a triangulação das informações, importante aspecto do estudo de caso (Yin, 2005), mas também outros aspectos: o entendimento de como os respondentes veem aspectos administrativos e gerenciais como a sua participação no orçamento, a integração do orçamento com o planejamento, o modelo de gestão adotado pela instituição, a ação dos atores institucionais em relação a ferramenta gerencial em estudo e, dentre outros, aspectos do orçamento como artefato gerencial.

O cruzamento das informações não só traz fidedignidade ao processo de pesquisa, mas assegura a formação de entendimentos e conclusões sobre o elemento institucional estudado, já que as estruturas formais não devem ser estudadas de forma estática e temporal, mas oriundas de fontes externas e adaptadas a diversos elementos organizacionais (Meyer & Rowan, 1977; Tolbert & Zucker, 1983).

As dimensões institucionais Variância na Implementação e Taxa de Fracasso Estrutural foram analisadas pelas outras fontes de evidência, mas não puderam ser analisadas pelas entrevistas de forma acurada. Entende-se que a análise documental e as entrevistas foram suficientes para atribuir julgamento do estágio de institucionalização destas dimensões.

Os questionários forneceram evidências suficientes para concluir que a dimensão de processos se encontra no estágio de habitualização (30,42%, conforme tabela 29) com necessidade de melhorias em diversos aspectos para que haja total institucionalização do artefato; os adotantes são heterogêneos, evidência obtida em outras fontes e confirmada pelo questionário; o ímpeto para difusão se dá por normatização, não sendo encontradas evidências de caráter normativo; a atividade de teorização foi reafirmada como baixa, visto que não ocorrem procedimentos neste sentido, como revisão e atualização dos procedimentos orçamentários; a variância na implementação e a taxa de fracasso estrutural não foram analisadas pelos questionários, mas percebe-se baixa variância e baixa taxa de fracasso estrutural pelo que a própria instituição espera do orçamento.

Embora apresente várias inconsistências com suas múltiplas funções (Mucci, Frezatti & Dieng, 2016) e possua aspectos cerimoniais, não integração com o planejamento e nem participação orçamentária, segundo a classificação proposta por Tolbert & Zucker (1999), o orçamento se encontra em um estágio pré-institucional (processos), três estágios semi-institucionais (processos, característica dos adotantes e ímpeto para difusão), e outros três estágios em total institucionalização (atividade de teorização, variância na implementação e taxa de fracasso estrutural). A dimensão institucional processual apresenta-se como pré-institucional pelos resultados dos questionários, o que corrobora com a baixa participação dos gerentes em todos os processos de orçamento e aponta para a excessiva centralização de poder existente na organização.

Não se buscou analisar precisamente as contradições institucionais através dos questionários; mesmo assim, não foram identificadas evidências que apontassem para a existência destas, que permaneceram baixas ou até mesmo inexistentes. O bloco 2 – participação orçamentária – apresenta aspectos das práxis humanas, o que leva a conclusão de

que estas não se estendem aos gerentes de setor e que são omissas e desconsideradas por aqueles que possuem poder e participação nos processos que envolvem o orçamento.

As análises dos questionários fortaleceram as evidências encontradas nas outras fontes, e confirmaram tanto os aspectos falhos das práticas como a alienação dos gestores a possíveis mudanças e atualizações que gerariam benefícios ao artefato gerencial em estudo por agregar a eles funções pertinentes e assim obter mais um componente que beneficie a sustentabilidade organizacional (Mucci, Frezatti & Dieng, 2016).

4.5 Identificação do estágio de institucionalização do orçamento na instituição em estudo

Segundo tudo aquilo que foi coletado e analisado em relação ao orçamento da instituição em estudo através das três formas de coleta de dados utilizadas (documental, entrevistas e questionários) foi possível identificar que os três métodos adotados convergiram em seus achados, o que traz alinhamento de resultados para a divisão entre estágio semi-institucional e estágio de total institucionalização. As três primeiras dimensões institucionais estudadas foram classificadas como semi-institucional, enquanto as três últimas apresentaram resultados que melhor as enquadrariam no estágio de total institucionalização. A dimensão de processos, pela análise dos questionários, apresentou-se em estágio pré-institucional. Os seguintes fatores ajudam a entender a aparente discrepância:

a) As dimensões institucionais de processos, característica dos adotantes e ímpeto para difusão apresentam aspectos relevantes que claramente precisam ser revisados e adequados para que ocorra a total institucionalização. Quanto aos processos, existem aspectos fundamentais do orçamento que não têm sido seguidos na instituição, como a integração do orçamento com o planejamento, a não participação de gerentes de setor que deveriam possuir alguma relação com o orçamento e seus procedimentos e o descumprimento de funções básicas do orçamento, o que diminui a sua utilidade e relevância. Isso fica ainda mais evidente quando se analisa os achados dos questionários, que apontam para o estágio pré-institucional devido aos fatores supramencionados e a excessiva centralização de poder por parte dos gestores. A dimensão institucional que trata da característica dos adotantes apresenta claramente a presença de grupos heterogêneos envolvidos com o orçamento, mas o grupo heterogêneo que respondeu ao questionário não tem participação nos trabalhos que envolvem o orçamento, fator que poderia colocar a análise desta dimensão como de total institucionalização. Por fim, a dimensão ímpeto para difusão está entre o estágio de semi e de total institucionalização, pois apresenta a característica de normatização de um procedimento advindo da organização mantenedora, onde

há também isomorfismo coercitivo e mimético, o que traz características de imitação à dimensão institucional.

b) As três últimas dimensões institucionais analisadas se enquadraram no estágio de total institucionalização pelos seguintes aspectos: a dimensão que trata da teorização foi classificada como baixa, pois não houveram mudanças recentes nos procedimentos de orçamento, o que causaria um esforço no sentido de se teorizar as mudanças, e também não se percebe nenhuma tratativa para definição ou alteração de regras, o que também geraria uma atividade neste sentido. A variância na implementação também foi baixa, pois não se percebe diferenças significativas entre os modelos de orçamento regulamentados pelo REA para todas as instituições mantidas pela controladora, o que inclui o modelo adequado para a instituição de ensino em estudo. Por fim, a taxa de fracasso estrutural mostrou-se baixa, pois o tempo de existência e manutenção do orçamento na instituição e levando em conta aquilo que a própria instituição espera do orçamento, a taxa de fracasso é considerada baixa.

c) A pesquisa apresenta uma interessante discussão em relação às suas conclusões: se percebe que há sedimentação do artefato pela análise documental e entrevistas, mas o questionário evidencia a baixa institucionalização dos princípios e processos do orçamento na instituição. Isso mostra que o orçamento é um modelo muito específico voltado primordialmente ao propósito de formalizar a centralização e o exercício do poder pela controladora.

d) As contradições institucionais são baixas, o que é decisivo para classificar a institucionalização como malsucedida afinal. A legitimidade gerada pelo REA é fundamental para que isso aconteça, pois este documento é uma forma de imposição da organização mantenedora que limita e centraliza o poder nas mãos de poucas pessoas pelo uso do orçamento. O fator “fê” merece menção nesta questão, pois quando se trata de uma instituição cujos valores são confessionais, a fé e a espiritualidade são prezadas até mesmo no ambiente gerencial, o que pode dirimir os possíveis conflitos e contradições que levariam a mudanças nas práticas gerenciais e de orçamento. Nesses casos, pode ser que o desalinhamento de interesses, não adaptabilidade e ineficiências sejam minimizadas para que não se desenvolvam problemas entre colaboradores, e assim as contradições sejam ofuscadas, o que não contribui para a mudança institucional e, por fim, a institucionalização bem-sucedida devido a existência de altas contradições institucionais (Seo & Creed, 2002; Wanderley & Soeiro, 2016).

e) Nesse sentido, o orçamento dentro de uma organização religiosa é uma implicação da organização controladora, que através do REA cria um “dogma”, uma medida que está fora de discussão, já que é uma imposição superior. O fato de prezar pela harmonia em

suas relações com a vivência dos princípios cristãos pode favorecer a existência dogmática dos princípios impostos pelo REA, que não são discutidos, revistos ou mesmo questionados, o que se estende para o modelo de orçamento da instituição.

f) A visão de legitimidade de Seo e Creed (2002) é falha ao se limitar somente ao pilar Cultural-Cognitivo dos três pilares propostos por Scott (2001), já que os outros dois pilares (Regulatório e Normativo) podem sustentar institucionalizações bem-sucedidas. A legitimidade encontrada pelo pilar Normativo (gerada pelo REA) sustenta a implantação e uso do orçamento na instituição em estudo, podendo a institucionalização ser, a partir deste pilar, considerada como bem-sucedida.

A tabela 37 resume os resultados de cada dimensão institucional de acordo com cada fonte de evidência utilizada para esta pesquisa:

Tabela 37
Classificação das dimensões institucionais segundo cada fonte de evidência utilizada na pesquisa

Dimensão	Fonte de evidência			Evidência obtida
	Documentos	Entrevistas	Questionários	
Processos	Sedimentação	Objetificação	Habitualização	Sedimentação/ Habitualização
Característica dos adotantes	Heterogêneos	Heterogêneos	Heterogêneos/Homogêneos	Heterogêneos
Ímpeto para difusão	Normatização	Normatização	Normatização	Normatização
Atividade de teorização	Baixa	Baixa	Baixa	Baixa
Variância na implementação	Baixa	Baixa	Baixa	Baixa
Taxa de fracasso estrutural	Baixa	Baixa	Baixa	Baixa

Nota. Fonte: elaborado pelo autor.

As até aqui chamadas de dimensões institucionais também podem ser consideradas como características ou dimensões comparativas que foram validadas no trabalho de Tolbert & Zucker (1999), um trabalho referencial para esta pesquisa. As quatro primeiras dimensões – processos, característica dos adotantes, ímpeto para difusão e atividade de teorização – são consideradas como palpáveis, tangíveis, ou seja, podem ser empiricamente estudadas a partir de uma gama de procedimentos que são realizados nas organizações a partir de seus atores, levando em conta os instrumentos e mecanismos que pelos atores são desenvolvidos e utilizados

na execução dos elementos institucionais. As duas últimas – variância na implementação e taxa de fracasso estrutural – são uma espécie de resultado observáveis das outras quatro dimensões no momento da análise da institucionalização do elemento desenvolvido. A pesquisa empírica trouxe a compreensão de que o aprofundamento científico em cada uma das dimensões institucionais unido ao conhecimento de como ocorre a interação destas dimensões entre si permite a classificação das dimensões institucionais em estágios, bem como a avaliação do estágio de institucionalização do artefato em estudo.

O modelo de Tolbert & Zucker (1999) é um modelo validado e amplamente utilizado em pesquisas envolvendo a teoria institucional (Russo, 2011), mas ajustes e contribuições científicas posteriores agregam valor ao modelo, que foi construído considerando que os elementos institucionais estejam em processo contínuo e progressivo de institucionalização. Essa proposta não abrange, por exemplo, casos onde pode haver a desinstitucionalização do artefato (Russo, 2011) ou a existência de contradições institucionais que são determinantes para o sucesso ou insucesso da institucionalização de algum elemento institucional (Seo & Creed, 2002; Wanderley & Soeiro, 2016). Em ambos os casos, adaptações ao modelo inicial de Tolbert e Zucker (1999) podem ser feitas com o intuito de oferecer atualização e melhor definição científica para os achados na análise de cada dimensão institucional, adequando melhor os resultados das análises e podendo ser melhor explicado o fenômeno que ocorre em cada dimensão institucional analisada, o que pode não ser completamente abrangido pelo modelo de Tolbert e Zucker (1999) (Russo, 2011).

Alguns aspectos são importantes de serem apresentados no sentido de demonstrar as deficiências encontradas nas dimensões institucionais analisadas que podem estar afetando a total institucionalização do orçamento na instituição.

A dimensão processual apresenta os seguintes aspectos:

a) O orçamento é um artefato altamente centralizado e conservador, o que tem mantido apenas nos níveis hierárquicos superiores e, conseqüentemente, não tem abrangido de fato toda a organização. A integração com o processo de planejamento é uma característica básica de qualquer modelo orçamentário, contudo não se tem visto tal integração na instituição em estudo.

b) O orçamento não tem feito parte do processo diário de decisão, o que gera perda de relevância e utilidade para o artefato. Adequá-lo para fazer parte das decisões diárias, alcançando os gerentes de departamento, é uma medida que traz ganhos de gestão e contribui para a sua sedimentação. A ausência de fortes contradições institucionais e a limitação das

práxis humanas em relação ao orçamento foram fatores de destaque que também afetam a sedimentação do artefato.

c) Os questionários revelaram a existência de deficiências nos princípios de orçamento ao apresentar a classificação da dimensão institucional como habitualização (pré-institucional). Os respondentes deixaram evidente a sua baixa participação nos processos relativos ao orçamento e a centralização de poder por parte dos gestores, o que contrapõe os achados dos documentos e entrevistas, mas expõe as dificuldades encontradas por eles e, acima de tudo, os empecilhos que impedem a sedimentação do orçamento na instituição.

Na dimensão característica dos adotantes se destaca o seguinte:

a) A característica dos adotantes é heterogênea, pois profissionais de diretorias e formações diferentes se utilizam do orçamento. A heterogeneidade é uma característica de estágios avançados de institucionalização (Tolbert & Zucker, 1999), mas a inserção de outro grupo heterogêneo, que são os gerentes de setor, não só agregaria valor ao processo orçamentário, mas também favoreceria a total institucionalização.

Quanto ao ímpeto para difusão:

a) A difusão do orçamento tem se dado por normatização, pelo simples fato de que a organização mantenedora se utiliza da legitimidade gerada pelo REA para estabelecer o orçamento como ferramenta gerencial de todas as suas controladas através de suas normas globais, o que traz diminuição do risco financeiro devido a formalização do controle. Medidas no sentido de revisão dos processos, adequando-os para características do contexto da instituição em estudo, contribuiriam para a sua difusão.

b) Do de vista da mantenedora o orçamento é completamente normativo, mas do ponto de vista da universidade ele pode ser classificado como mimético, uma vez que foi operacionalizado a partir da imposição da mantenedora (isomorfismo coercitivo) e também é válido para todas as entidades assistidas pela controladora, o que se configura em isomorfismo mimético.

A dimensão atividade de teorização apresenta tais características:

a) A teorização do orçamento tem sido baixa, o que também favorece estágios elevados de institucionalização, mas isso tem se dado devido ao orçamento não ser teorizado para níveis hierárquicos inferiores aos da alta administração. A extensão dessa teorização aos níveis hierárquicos inferiores, como a gerência de departamentos, faria a atividade de teorização ser mais completa e abrangente.

Quanto a variância na implementação:

a) A não existência de outros modelos e variações de orçamento para a própria instituição faz com que a variação seja baixa. Só se percebe variação nos modelos apresentados pelo REA de diferentes instituições, com diferentes propósitos. A variação ser baixa favorece a institucionalização do artefato, considerando que, conforme sugerido anteriormente, adaptações possam ser feitas para adequar ainda mais o artefato à realidade organizacional da instituição.

Na taxa de fracasso estrutural se destaca o seguinte:

a) O fracasso estrutural também se classifica como sendo baixo, ou seja, está no estágio de total institucionalização, no entanto, entende-se como um aspecto de fracasso o fato de o orçamento não cumprir com suas funções básicas, como apresentam Parisi (2011) e Mucci, Frezatti e Dieng (2016). Funções como auxiliar o processo de planejamento e diálogo trazem relevância e utilidade ao artefato, que deve ser imprescindível instrumento de informações gerenciais que apoia o planejamento da instituição. Isso contribuiria para dirimir este aspecto de fracasso, reduzir seu aspecto cerimonial e aumentar as possibilidades de sedimentação.

Em relação às contradições institucionais e práxis humanas:

a) As contradições são muito baixas e, em muitos aspectos, inexistentes. Percebe-se conflitos de interesse entre coordenadores de curso e gestores da direção quanto as metas de orçamento de seus cursos, e ineficiência técnica quanto aos indicadores de desempenho e a forte centralização do orçamento. Fortes contradições institucionais favorecem a institucionalização bem-sucedida dos elementos institucionais (Wanderley & Soeiro, 2016), o que não foi identificado nesta pesquisa, e que pode também estar favorecendo algumas dimensões não estarem sedimentadas em seu estágio de institucionalização. As baixas contradições institucionais levam a institucionalização a ser malsucedida, sendo esta sustentada pela legitimidade gerada pelo REA.

b) As práxis humanas também ganham relevância devido a limitação existente a diversos atores no sentido de que a participação de diversas áreas na elaboração do orçamento não é incentivada e nem requisitada. As atividades diárias de decisão não se utilizam do orçamento, e não se nota esforço para que o artefato seja utilizado na tomada de decisão. Estes são fatores onde a práxis humanas poderiam se utilizar mais da ferramenta à disposição, o que traria melhorias ao modelo de gestão da instituição.

A tabela 38 apresenta um quadro comparativo com as principais conclusões obtidas em cada fonte de evidência analisada por este trabalho:

Tabela 38

Principais achados obtidos por fonte de evidência utilizada

	Documentos
	<p>O artefato se encontra sedimentado na dimensão processual, mas isso devido a busca de legitimidade, o que indica uma situação de implantação malsucedida, já que seu uso não se dá segundo as melhores práticas. Nesse sentido, o artefato está apenas objetificado. Ainda assim, ele tem atendido aos objetivos da organização, pois tem cumprido seu papel cerimonial e sua finalidade instrumental. Mesmo atendendo as exigências superiores, a ferramenta não é utilizada segundo tudo aquilo que pode oferecer para o gerenciamento da instituição. Os documentos foram precisos ao apresentarem a exigência de que o orçamento fosse feito segundo os parâmetros definidos pelo REA, principal documento que norteia os procedimentos gerenciais das organizações da controladora. Ao atender os requisitos exigidos pelo REA, a organização tem cumprido seu papel diante da instituição religiosa mantenedora, mas tem sido superficial em utilizar o artefato gerencial devidamente.</p>
Principais conclusões segundo as dimensões institucionais por fonte de evidência	Entrevistas
	<p>A heterogeneidade dos responsáveis pelos processos de orçamento ficou mais evidente através das entrevistas. Esta fonte de evidência permitiu conhecer mais profundamente algumas práticas utilizadas, sobretudo a concessão orçamentária que é concedida aos coordenadores de curso em caso de alguma eventualidade, e como o orçamento não faz parte das decisões financeiras tomadas pela instituição. Baixas contradições institucionais foram identificadas, sem, contudo, haver impacto que mude a realidade do artefato no contexto organizacional.</p>
	Questionários
	<p>Os questionários trouxeram importantes achados ao apresentar a visão dos respondentes, ou seja, os chefes de departamento e coordenadores de cursos superiores da instituição em estudo. Os respondentes foram categóricos ao afirmar que não fazem parte de nenhum procedimento que envolve a elaboração, execução e revisão dos montantes orçamentários. O papel destes colaboradores é quase nulo no que tange ao artefato em estudo, ainda que seus setores e cursos estejam sendo diretamente abrangidos pelo orçamento. A baixa participação dos respondentes em todo o processo orçamentário classificou a dimensão processual em estágio de pré-institucionalização, apontando excessiva centralização de poder e decisão por parte da diretoria administrativa.</p>

Nota. Fonte: elaborado pelo autor.

Segundo o diagrama representativo do constructo metodológico deste estudo de caso (figura 7), entende-se que não houve fracasso total no estágio de institucionalização do artefato

em estudo, o que causaria o abandono de seu uso. Quando analisado diante das contradições institucionais existentes, apenas altas contradições levariam a institucionalização bem-sucedida. Todavia, foram identificadas contradições institucionais baixas ou até inexistentes, o que leva a um processo de legitimidade e consequente insucesso na institucionalização.

No que tange a legitimidade, entende-se que há uma limitação substancial na interpretação de Seo e Creed (2002), que explora a legitimidade apenas do ponto de vista Cultural Cognitivo (Russo & Guerreiro, 2017), induzindo à conclusão de que a institucionalização, na ausência de fortes contradições institucionais, se dá como malsucedida. Se o conceito da legitimidade for ampliado para a abordagem normativa no contexto de obrigação social sustentada pelo REA, neste caso, é possível inferir que a institucionalização foi bem-sucedida do ponto de vista da mantenedora, mas que isso limita o uso instrumental (melhores práticas) do orçamento na instituição em estudo.

O estudo possibilitou avaliar que o orçamento da instituição se encontra entre os estágios de semi-institucionalização e total institucionalização, mas que, afinal, se trata de uma institucionalização parcialmente bem-sucedida que é comprovada pela legitimidade gerada pelo pilar Normativo, mas cabe destacar a pouca participação dos gestores no uso do artefato e, consequentemente, a percepção deles sobre a prática do orçamento como se estivesse ainda numa fase de habitualização.

Com base naquilo que até aqui foi tratado, a figura 10 apresenta a consolidação dos resultados obtidos pela análise das fontes de evidência, estando na cor cinza o estágio institucional identificado pela proposta de avaliação da institucionalização de Tolbert & Zucker (1999) e a avaliação final das contradições institucionais conforme Seo e Creed (2002) e Wanderley e Soeiro (2016). A análise segundo os três pilares das instituições proposto por Scott (2001) apresenta a limitação do conceito de legitimidade de Seo e Creed (2002), ao apresentar que no pilar Normativo a institucionalização se dá como bem-sucedida, mesmo com baixas contradições, enquanto pelo pilar Cultural-Cognitivo ela se encontra como malsucedida.

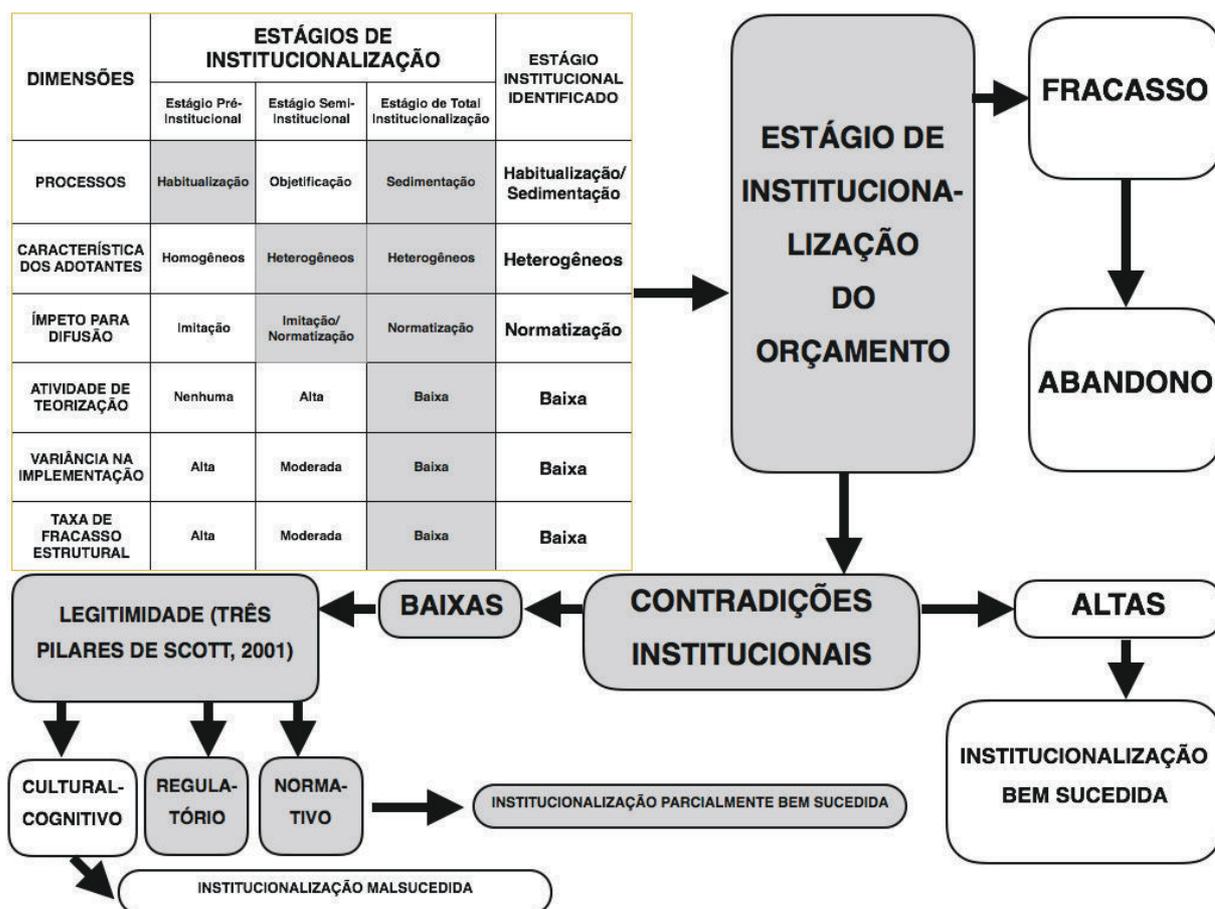


Figura 10. Modelo de avaliação da institucionalização do orçamento aplicado à instituição em estudo

Nota. Fonte: elaborado pelo autor.

A instituição em estudo tem apresentado excelência em sua prestação de serviços educacionais, que vão desde a pré-escola até o mestrado, com cursos destacados e muito bem classificados nas avaliações do MEC (Ministério da Educação e Cultura), ainda que seu propósito principal seja revelar os princípios cristãos a todos os seus alunos, colaboradores e pessoas direta e indiretamente ligadas com a sua estrutura. Assim, deveria haver a utilização do orçamento como prática gerencial que oferece informações precisas e tempestivas que apoiam o processo decisório, assim contribuindo para que este crescimento já experimentado seja cada vez mais acentuado e sua missão como organização confessional seja bem-sucedida.

5 Considerações Finais

Esta dissertação teve como objetivo principal a proposta de um modelo de avaliação do estágio de institucionalização do orçamento em instituições religiosas. Para a proposição de um modelo, foi necessário adotar uma escala de avaliação que contenha níveis onde os achados possam ser classificados.

O modelo adotado para tal avaliação foi o de Tolbert & Zucker (1999, p. 211), que as autoras desenvolveram a partir da distinção de seis dimensões institucionais, que podem ser classificadas em três principais estágios, fases ou níveis: pré-institucional, semi-institucional e total institucionalização. As dimensões institucionais desenvolvidas por Tolbert & Zucker (1999) são divididas em dois grandes grupos: o primeiro corresponde às características do elemento institucional, a saber: processos, características dos adotantes, ímpeto para difusão e atividade de teorização. As últimas duas dimensões são consequências da implementação do elemento institucional: variância na implementação e taxa de fracasso estrutural. A tabela 3 apresenta o modelo proposto por Tolbert & Zucker (1999), enquanto a tabela 34 apresenta o mesmo modelo já com a classificação das dimensões institucionais realizada de acordo com os achados desta pesquisa concernentes ao orçamento da instituição em estudo.

O modelo foi analisado à luz de uma das três vertentes da teoria institucional, a Nova Sociologia Institucional (NIS), que dentre outras características, foca seus estudos nas macroinstituições, analisando as relações existentes entre as organizações e normas sociais geralmente aceitas, considerando como o ambiente influencia uma organização, além do alcance de níveis de eficiência produtiva. (Guerreiro, 2006; Russo, Parisi, Megliorini & Almeida, 2012). Dessa forma, esta vertente vai além da classificação em estágios, permitindo também a identificação de aspectos do orçamento que se relacionam a seu respectivo estágio e contribuindo para identificar as medidas cabíveis para que a dimensão institucional seja totalmente institucionalizada, caso este não tenha sido o estágio identificado.

Outro conceito apresentado pela literatura que trata da teoria institucional foi introduzido com o propósito de melhor avaliar o processo de institucionalização do orçamento, que são as contradições institucionais (Seo & Creed, 2002; Wanderley & Soeiro, 2016). O estudo das contradições institucionais com as práticas humanas contribui para a identificação de fatores que podem estar levando a institucionalização a ser malsucedida, bem como destaca os aspectos que contribuem para o sucesso da institucionalização, o que amplia o modelo de avaliação proposto por Tolbert e Zucker (1999) ao identificar mais evidências que estão afetando o processo de institucionalização do elemento institucional.

Considerando o modelo de avaliação adotado para a pesquisa, a vertente da teoria institucional utilizada e a identificação de contradições institucionais como esclarecedoras no processo de avaliação da institucionalização bem-sucedida, foi elaborada uma estrutura metodológica, descrita no capítulo três desta pesquisa, tendo como base a metodologia do estudo de caso único (Yin, 2005), que permitiu que o modelo aqui proposto pudesse ser validado ao ser aplicado em uma instituição de ensino, de caráter confessional, pertencente ao terceiro setor.

A seguir são apresentadas as considerações que tratam dos objetivos específicos definidos para este trabalho.

Primeiramente, vale ressaltar que os objetivos específicos são caminhos que auxiliam na consecução do objetivo geral. O primeiro objetivo específico desta pesquisa foi buscar, dentro da nova sociologia institucional (NIS), abordagens que permitam a identificação de artefatos gerenciais. Entende-se que a vertente sociológica da teoria institucional contribuiu para a identificação de características ambientais e sociais dos usuários do orçamento, especialmente quando analisadas também as práxis humanas nos procedimentos de orçamento.

Vários fatores determinantes foram encontrados através da análise social e de práxis humanas, como a ausência da extensão do orçamento a gerentes que deveriam participar de sua elaboração e acompanhar seus resultados, como também a atitude centralizadora e conservadora da alta administração, que limita as ações dos atores institucionais, o que afeta diretamente a institucionalização do artefato. Isso ficou evidente principalmente através da análise dos questionários, que evidenciaram a dimensão institucional de processos como pré-institucional, devido a estes fatores.

Quanto ao segundo objetivo específico, buscou-se verificar as contradições institucionais existentes na instituição em estudo que afetam a institucionalização do artefato gerencial orçamento. Ficou evidente que o estudo das contradições institucionais afetou a forma de avaliação da institucionalização, pois trouxe evidências que contribuiriam para a definição do sucesso ou não da institucionalização da ferramenta. As contradições institucionais não foram altas, sendo baixas e inexistentes, o que conduz o processo de institucionalização à legitimidade e, por fim, a obter insucesso.

Conforme apresentado na figura 7 e analisado na figura 10, a avaliação final da institucionalização como sendo bem ou malsucedida se deu apenas após a análise das contradições institucionais. Esta análise serviu não somente para contribuir com a identificação do estágio de institucionalização, mas também para identificar fenômenos que contribuem para o sucesso ou não do artefato. Diante dessa dicotomia de resultados dos estágios de

institucionalização identificados, ficando três dimensões no estágio semi-institucional e as três últimas no estágio de total institucionalização, as contradições foram determinantes para classificar a institucionalização do orçamento como malsucedida, pois as contradições identificadas foram baixas ou até mesmo inexistentes. A classificação da dimensão institucional de processos como pré-institucional através de uma das fontes de evidência contrapõe as demais evidências, mas corrobora com a avaliação que é feita pela análise das contradições institucionais.

Entende-se que o orçamento tem sido usado como uma burocracia imputada pela organização mantenedora, que usa a legitimidade gerada pelo REA para impor o uso do artefato a todas as suas controladas, o que reduz riscos financeiros e formaliza o controle. Isso não favorece a existência de altas contradições institucionais, que poderiam levar a institucionalização bem-sucedida do artefato.

A baixa contradição também foi conclusiva para compreender que existe uma imposição ‘dogmática’ dos princípios definidos pela organização mantenedora através do REA, o que é algo que parece aquém de discussão, revisão ou questionamento, gerando uma omissão que é influenciada pelos princípios religiosos que estão intrínsecos na instituição. Princípios cristãos de preservação da harmonia no ambiente organizacional podem estar influenciando os gestores para que não haja ação coletiva e desalinhamento de interesses entre gestores da própria instituição e entre controladora e controlada, o que dificulta mudanças, favorece a existência de baixas contradições e consequente institucionalização sem sucesso.

O terceiro objetivo específico foi a busca pelo conhecimento da percepção dos gestores e gerentes de departamento que se utilizam do orçamento a respeito dos procedimentos que envolvem o artefato. A percepção dos gestores foi grandemente trabalhada através das entrevistas realizadas, enquanto a percepção dos gerentes de departamento foi coletada através dos questionários respondidos. Pode-se identificar, com isso, que os gestores ligados à alta administração são os únicos que possuem acesso a todo o processo que envolve o orçamento, desde sua elaboração até o seu acompanhamento. Os responsáveis pelos setores não possuem contato com o orçamento, o que ficou claro através de suas respostas, com destaque para o bloco 2 do questionário, que tratava especificamente da participação orçamentária.

As percepções de ambos os grupos foram identificadas, o que levou à conclusão de que existe um distanciamento muito grande entre estes grupos no que tange ao orçamento, sendo que o grupo de gestores centraliza o poder de decisão sobre o artefato, enquanto o grupo de gerentes de setor não tem acesso e autonomia para expor suas necessidades e opiniões sobre a situação de seu respectivo departamento. Essa relação discrepante apresenta que as práticas

humanas não têm sido incentivadas e utilizadas no que se refere ao orçamento, pois a participação dos gestores pode ser de vital importância para a elaboração de metas orçamentárias para os setores, mas isso tem sido sucumbido no momento de elaboração e acompanhamento do orçamento. Tudo isso culminou na avaliação do estágio institucional de habitualização (pré-institucional) dos processos através da análise dos questionários, o que corrobora com a existência de deficiências nos princípios em que se baseiam o orçamento da instituição.

A última especificação de objetivos é relacionada a identificação do estágio de institucionalização do orçamento com a aplicação do modelo descrito anteriormente. Após serem feitas as análises documental, de entrevistas e de questionários, foi possível identificar em que estágio de institucionalização se encontrava cada dimensão institucional proposta por Tolbert & Zucker (1999). Assim, o orçamento da instituição pode ser graduado em cada um dos estágios propostos pelo modelo, sendo identificado que o orçamento da instituição em estudo está entre os estágios de semi-institucionalização e total institucionalização. Para que o resultado fosse conclusivo, a análise das contradições institucionais foi relevante. A identificação de contradições baixas e inexistentes foi decisiva para fosse encontrada legitimidade no processo de institucionalização do artefato e, assim, a institucionalização fosse dada como malsucedida na visão da teoria, mas como bem-sucedida para os fins propostos pela organização mantenedora (ainda que limitados), pois tem atingido os fins a ele atribuídos.

Estas conclusões são reforçadas pela principal contribuição teórica que este trabalho gerou, ou seja, a crítica à visão limitada da abordagem de legitimidade proposta por Seo e Creed (2002), que considera unicamente o pilar Cultural-Cognitivo dos três pilares institucionais propostos por Scott (2001), sendo que os outros dois pilares também podem sustentar institucionalizações bem-sucedidas. Neste estudo, houve legitimidade gerada pelo pilar Normativo (através do REA), que garante a implantação e uso do orçamento pela instituição em estudo, o que pode ser considerado como bem-sucedido. Entende-se que deve haver a avaliação da institucionalização sob a ótica dos diferentes pilares da legitimidade. Segundo a Legitimidade Cultural-Cognitiva a institucionalização se deu como malsucedida, enquanto pela Legitimidade Normativa, ainda que com baixas contradições institucionais, a avaliação da institucionalização se deu como bem-sucedida, o que leva à conclusão de que, afinal, ela se deu como parcialmente bem-sucedida.

Um achado que merece menção é que o orçamento é definido pelo REA e usado por décadas, servindo diversas gerações de reitores e gestores, evidenciando a sedimentação do artefato. No entanto, devido a sua extrema centralização, os gerentes de departamento não

participam de seus processos, o que os leva a ter a percepção de que o orçamento está, no máximo, semi-institucionalizado. O que acontece é que o artefato, para a organização, está totalmente institucionalizado, mas apresenta sérios problemas na dimensão processual e de teorização, o que afeta o sucesso de seu uso e a plena institucionalização. Deve-se destacar, no entanto, que para as exigências que a instituição tem para a utilização do orçamento, ele tem cumprido seu papel, sendo que nesse sentido, o artefato está sedimentado.

Entende-se que foram identificados baixos níveis de tensões nas relações entre superiores e subordinados devido ao papel do poder e obediência já mencionados, especialmente num contexto de uma instituição confessional. O contexto de fé favorece que essa relação seja a menos conflituosa possível, e que os colaboradores tenham uma visão humanitária de compartilhamento mútuo, tanto de recursos quanto de interesses. Isso colabora para que as relações sejam de maior aceitação das imposições da administração e menor discussão dos interesses, visto que no plano de fundo há o princípio da ajuda e colaboração. Dessa forma, mesmo que o orçamento apresente sérias deficiências em algumas dimensões institucionais, ele tem atendido as exigências da instituição; embora a institucionalização, afinal, seja malsucedida, os fins que a organização almeja para o artefato têm sido alcançados, o que faz com que este seja totalmente institucionalizado na instituição em estudo.

Em relação a resolução do problema de pesquisa estabelecido em “como avaliar a institucionalização do orçamento nas instituições religiosas?”, julga-se que o modelo de avaliação proposto foi aplicado em um estudo de caso único para demonstrar a forma de como se avaliar o estágio de institucionalização do orçamento em organizações de caráter confessional. A metodologia de pesquisa desenvolvida neste estudo possibilitou o uso do modelo apresentado na figura 7, além de detalhar os procedimentos necessários para se avaliar o artefato gerencial orçamento. O “como avaliar” da questão-problema desta pesquisa foi em grande parte respondido pela inserção das contradições institucionais (Seo & Creed, 2002; Wanderley & Soeiro, 2016) no modelo de avaliação da institucionalização, pois a análise das contradições possibilitou a identificação mais precisa do não sucesso da institucionalização. O capítulo 4 e, especificamente, o tópico 4.5, tratam da apresentação dos resultados e a identificação do estágio de institucionalização do orçamento na instituição estudada.

Como limitações deste estudo estão a impossibilidade de generalização dos achados, pois esta é uma pesquisa qualitativa realizada em apenas uma instituição de ensino de caráter confessional, podendo ser que a sua aplicação em outra instituição da mesma organização mantenedora gerasse resultados distintos aos desta pesquisa. Muitas das percepções dos gerentes de setor são subjetivas, o que é uma característica comum das pesquisas *survey*, o que

pode causar vieses em seus resultados (Mucci, Frezati & Dieng, 2016). Por fim, esta pesquisa se limita a uma organização que não possui fins lucrativos, podendo ser que a replicação do modelo em organizações com esta finalidade gere resultados distintos, já que nestes casos, o orçamento pode ser uma ferramenta bastante necessária para este fim.

Como sugestão para pesquisas futuras, sugere-se que o modelo aqui proposto possa ser replicado em outros tipos de organizações religiosas e de terceiro setor, bem como nas do segundo setor, para que haja aprimoramento deste e aumento da discussão sobre a institucionalização de artefatos gerenciais. Recomenda-se também que novas variáveis além das contradições institucionais possam ser estudadas à luz da vertente sociológica da teoria institucional e do modelo nesta pesquisa proposto, para que haja maior acuracidade na identificação dos pontos das discrepâncias com a teoria, deficiências existentes e pontos fortes dos procedimentos, o que traria relevância ao estudo de artefatos gerenciais.

Referências

- Abdul-Rahman, A., & Goddard, A. (1998). An interpretive inquiry of accounting practices of religious organisations. *Financial Accountability and Management*, 14(3), 183-201.
- Aguiar, A. B., Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Rezende, A. J. (2005). Fatores determinantes no processo de institucionalização de uma metodologia de programação de orçamento implementada em uma unidade do SESC-São Paulo. *Anais do Congresso USP Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 5. Recuperado de <http://www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos52005/169.pdf>
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2001). *Management control systems* (10th ed.). Boston: Mcgraw-Hill.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2006). *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Anthony, R. N., & Young, D. W. (1999). *Management control in nonprofit organizations* (6th ed.). Boston: Mcgraw-Hill.
- Arndt, T. & McCabe, J. (1986, Spring). Communicating the financial aspects of church operations. *The Ohio CPA Journal*, 25-29.
- Arnold, M. C., & Gillenkirch, R. M. (2015, may). Using negotiated budgets for planning and performance evaluation: An experimental study. *Accounting, Organizations and Society*, 43, 1-16.
- Arruda, L. L. (2012). *Ferramentas de Contabilidade Gerencial no terceiro setor: Um estudo comparativo entre as WWF Brasil e Itália* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil.
- Bardin, L. (2004). *Análise de conteúdo*. Lisboa, Portugal: Edições 70, LDA.
- Berson, Y., Oreg, S., & Dvir, T. (2005, august). Organizational culture as a mediator of CEO values and organizational performance. *Academy of management best conference paper*.
- Beuren, I. M., Beck, F., & Popik, F. (2015). Interesses compartilhados afetam a veracidade do orçamento? *Revista Contabilidade e Finanças*, 26(67), 11-26.
- Beuren, I. M., Klein, L., & Dal Vesco, D. G. (2015). Percepção de justiça organizacional no sistema de controle gerencial reduz comportamentos antiéticos?. *Anais do Congresso USP Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 15. Recuperado de <http://www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos152015/126.pdf>
- Bogt, H. J., & Scapens, R.W. (2012). Performance management in universities: Effects of the transition to more quantitative measurement systems. *European Accounting Review*, 21(3), 451-497.
- Bogt, H. J., & Scapens, R. W. (2014, July). Institutions, rationality and agency in management accounting: Rethinking and extending the burns and scapens' framework. Recuperado de http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2464980.

- Booth, P. (1993). Accounting in churches: A research framework and agenda. *Accounting, Auditing and Accountability*, 6(4), 37-67.
- Boyce, L. (1984, February). Accounting for churches. *Journal of Accountancy*, 96-102.
- Bunge, M. (1974). *Teoria e Realidade*. São Paulo: Perspectiva.
- Burns, J., & Scapens, R.W. (2000). Conceptualizing management accounting change: An institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, 3-25.
- Carneiro, L. M., Panhoca, L., Sampaio, C. A. C., & Pacheco, V. (2014). Práticas de controle em empreendimentos solidários: Estudo de caso a partir da perspectiva institucional. *Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional*, 10(4), 3-25.
- Carvalho, C. A., Vieira, M. F. V., & Goulart, S. (2012). A trajetória conservadora da teoria institucional. *Revista Eletrônica de Gestão Organizacional*, 10, 469-496.
- Catelli, A. (Org.). (2001). *Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica GECON*. São Paulo: Atlas.
- Cervo, A. M., & Bervian, P. A. (2002). *Metodologia científica* (5a. ed.). São Paulo: Prentice Hall.
- Coelho, S. C. T. (2000). *Terceiro setor: Um estudo comparativo entre Brasil e Estados Unidos* (2a ed.). São Paulo: SENAC.
- Cohen-Charash, Y., & Spector, P. E. (2001). The role of justice in organizations: A meta-analysis. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 86(2), 278-321.
- Colauto, R. D., & Almeida, V. E. (2013, 1 sem.). Teoria institucional associada à contabilidade gerencial: Estudo bibliométrico 2009-2012. *Revista Ciências Sociais em Perspectiva*, 12(22), 1-21.
- Costa, D. F., Moreira, B. C. M, Pinto, K. L., & Carvalho, F. M. Proposta de um modelo de orçamento de resultado utilizando métodos estatísticos de previsão. *Revista de Administração da UNIMEP*, (14)3, 1-27.
- Costa, F. Gassner, F. P., Espejo, M. M. D. S. B., & Pacheco, V. (2010). A compreensão das práticas de contabilidade gerencial à luz do paradigma espiritual: uma lente alternativa ao pensamento econômico-racionalista. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(9), 79-99.
- Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1988a). The use of budgetary symbols in the political arena: An historically informed field study. *Accounting, Organizations and Society*, 13, 1-24.
- Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1988b). An institutional perspective on the rise, social transformation, and fall of a university budget category. *Administrative Science Quarterly*, 33, 562-582.

- Covaleski, M. A., Dirsmith, M.W., & Samuel, S. (1996). Managerial accounting research: The contributions of organizational and sociological theories. *Journal of management accounting research*, 8, 1-35.
- Covaleski, M., Evans, J. H., Luft, J., & Shields, M. D. (2006). Budgeting research: Three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2, 587-624.
- Cunha, O.C., Martins, V. F., Neto, E. B. M, & Ribeiro, R. B. (2015). Utilização dos artefatos gerenciais nas entidades religiosas do Brasil. *Revista de Administração de Roraima*, 5(1), 42.
- Dani, A. C., Zonatto, V. C. S., & Diehl, C. A. (2017). Participação orçamentária e desempenho gerencial: uma meta-análise das relações encontradas em pesquisas desenvolvidas na área comportamental da contabilidade. *Advances in scientific & applied accounting*, (10)1, 54-72.
- Denison, D. R., & Mishra, A. K. (1995, march/april). Toward a theory of organizational culture and effectiveness. *Organization science*, 6(2).
- DiMaggio, P. (1988). Interest and agency in institutional theory. In L. G. Zucker (Ed.), *Research on Institutional Patterns: Environment and Culture* Cambridge: Ballinger Publishing Co..
- DiMaggio, P. J, & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48, 147-160.
- DiMaggio, P. J, & Powell, W. W. (2001). *El nuevo institucionalismo en el análisis organizacional*. México: Fondo de Cultura Económica.
- DiMaggio, P. J, & Powell, W. W. (2007). Jaula de Ferro revisitada: Isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais In: Caldas, M. P. Bertero, C. O. (coords.). *Teoria das Organizações*. São Paulo: Atlas.
- Edwards, R. (1990). Financial accountability in religious organizations. *The National Public Accountant*, 35(6), 16-18.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building theories from case study research. *Academy of Management Review*, (14)4, 532-550.
- Ellis, L. (1974, may). Internal control for churches and community organizations. *The CPA Journal*, 45-48.
- Espejo, M. M. S. B., & Eggert, N. S. V. (2017). Não deu certo por quê? Uma aplicação empírica da extensão do modelo de Burns e Scapens no âmbito da implementação de um departamento de controladoria. *Revista Contabilidade e Finanças*, 28(73), 43-60.
- Etemadi, H., Dilami, Z. D., Bazaz, M., Parameswaran, R. (2009). Culture, management accounting and managerial performance: Focus Iran. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 25, 216-225.

- Fontanella, B. J. B., Ricas, J., & Turato, E. R. (2008). Amostragem por saturação em pesquisas qualitativas em saúde: Contribuições teóricas. *Cadernos de saúde pública*, 24(1), 17-27.
- França, R. D., de Ornelas, M. M. G., & França, G. D. S. S. (2008). Sistemas de controle nas organizações religiosas: Um estudo exploratório nas Igrejas Batistas da grande João Pessoa-PB. *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*, Vitória, ES, Brasil, 25. Recuperado de <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1362/1362>.
- Frezatti, F., Aguiar, A. B., & Rezende, A. J. (2007, out/dez). Respostas estratégicas às pressões institucionais e sucesso no atingir metas no orçamento: Um estudo em uma empresa multinacional. *Revista Organizações e Sociedades*, 14(43), 141- 158.
- Frezatti, F., Beck, F., & Silva, J. O. (2013). Percepções sobre a criação de reservas orçamentárias em processo orçamentário participativo. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 7(4), 335-354.
- Frezatti, F., Relvas, T. R. S., Junqueira, E. Nascimento, A. R., & Oyadomari, J. C. (2010). Críticas ao orçamento: Problemas com o artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise? *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 3(2), 290-216.
- Gil, A. C. (2009). *Como elaborar projetos de pesquisa* (4a ed.). São Paulo: Atlas.
- Godoy, A. S. (2006). Estudo de caso qualitativo. In Godoi, C. K., Bandeira-de-Mello, R., & Silva, A. B. (Orgs.), *Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais* (Cap. 4, pp. 115-145). São Paulo: Atlas.
- Gonçalves, H. A. (2014). *Manual de metodologia da pesquisa científica* (2a ed. rev. e ampl.). São Paulo: Avercamp.
- Gonçalves, L. S., Albuquerque, L. S., Lima, D. D., & Martins, J. D. M. (2009, julho). Orçamento como ferramenta de gestão de recursos financeiros no terceiro setor: Um estudo nas OSCIP do semi-árido da Paraíba. *Anais do Congresso Usp de Iniciação Científica em Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 6. Recuperado de <https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos92009/135.pdf>
- Greenwood, R., Hinings, C. R. (1996, October). Understanding radical organizational change: Bringing together the old and the new institutionalism. *The Academy of Management Review*, 21(4), 1022-1054.
- Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. L. & Craig, R. (2012). Voluntary adoption of international financial reporting standards by large unlisted companies in Portugal – institutional logics and strategic responses. *Accounting, Organizations and Society*, 37, 482-499.
- Guerreiro, R. (1989). *Modelo Conceitual de Sistemas de Informação de Gestão Econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade* (Tese de Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Guerreiro, R. (2006, jan/abr.). A abordagem institucional na contabilidade gerencial. *Revista Contabilidade e Finanças*, 40, 3-6.

- Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (2005, out/dez). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Revista Organizações e Sociedades*, 12(35), 91-106.
- Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Frezatti, F. (2008). Aplicação do modelo de burns e scapens para avaliação do processo de institucionalização da contabilidade gerencial. *Organizações & Sociedade*, 15(44), 45-62.
- Hansen, S., Otley, D., & Stede, D. van (2003). W. Practice developments in budgeting: An overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 95–116.
- Hardy, L., & Ballis, H. (2005). Does one size fit all? The sacred and secular divide revised with insights from Niebuhr's typology of social action. *Accounting, Auditing and Accountability*, 18(2), 238-254.
- Heinzmann, L. M., & Lavarda, C. E. F. (2011). Cultura organizacional e o processo de planejamento e controle orçamentário. *Revista de Contabilidade e Organizações*, (5)13, 4-19.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003). Who needs budgets? *Harvard Business Review*, 81(2), 108-115.
- Horngren, C. T. (2004). *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Prentice Hall.
- Hudson, M. (2004). *Administrando organizações do terceiro setor: O desafio de administrar sem receita*. São Paulo: Makron Books.
- Imeton, L. S. (2008). *A contribuição da contabilidade ao processo de gestão de uma organização do terceiro setor: O caso IDES* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, Florianópolis, SC, Brasil.
- Ittner, C., Larcker, D., & Meyer, M. (2003). Subjectivity and weighting of performance measures: evidence from a balanced scorecard. *The Accounting Review*, 3(78), 725-758.
- Irvine, H. (2005). Balancing money and mission in a local church budget. *Accounting, Auditing and Accountability*, 18(2), 211-237.
- Jacobs, K. (2005). The sacred and the secular: Examining the role of accounting in the religious context. *Accounting, Auditing and Accountability*, 18(2), 189-210.
- Keister, O. (1974, january). Internal control for churches. *Management Accounting (US)*, 40-42.
- Langevin, P., & Mendoza, C. (2012). How can management control system fairness reduce managers' unethical behaviours?. *European Management Journal*, 31(3), 209-222.
- Laughlin, R. (1988). Accounting in its social context: An analysis of the accounting systems of the church of england. *Accounting, Auditing and Accountability*, 1(2), 19-42.
- Laughlin, R. (1990). A model of financial accountability and the church of england. *Financial Accountability and Management*, 6(2), 93-115.

- Leathers, P., & Sanders, H. (1972, may/june). Internal control in churches. *The Internal Auditor*, 21-25.
- Little, H. T., Magner, N. R., & Welker, R. B. (2002). The fairness of formal budgetary procedures and their enactment relationships with managers' behavior. *Group & Organization Management*, 27(2), 209-225.
- Lukes, S. (1977). *Émile Durkheim: His life and work a historical and critical study*. England: Penguin Books.
- Machado-da-Silva, C. L., Fonseca, V. L., & Crubellate, J. (2005). M. Estrutura, agência e interpretação: Elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização. *RAC-Revista de Administração Contemporânea*, 9(1), 9-39.
- Macinati, M. S. (2010). NPM Reforms and the perception of budget by hospital clinicians: Lessons from two case-studies. *Financial Accountability & Management (Revista Italiana, para Governo Serviços Públicos e Filantrópicas)*, 26(4), 422-442.
- Mário, P. D. C., Alves, A. D. D. F., Carmo, J. P. S. D., Silva, A. P. B. D., & Jupetipe, F. K. N. (2013). A utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 8(1).
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2007). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais*. São Paulo: Atlas.
- Marconi, M. A., & Lakatos, E. M. (2004). *Metodologia científica* (4a ed.). São Paulo: Atlas.
- Mattos, P. L. C. L. (2006). Estudo de caso qualitativo. In Godoi, C. K., Bandeira-de-Mello, R., & Silva, A. B. (Orgs.), *Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais* (Cap. 12, pp. 366-370). São Paulo: Atlas.
- Merchant, K. A. (1985). Budgeting and the propensity to create budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, 10(2), 201-210.
- Meyer, J., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363.
- Mikula, G. (1980). *Justice and social interaction: Experimental and theoretical contributions from psychological research*. New York: Springer-Verlag.
- Morgan, L. & Benedicto, G. C. (2009). Um estudo sobre a controladoria em organizações do terceiro setor na região metropolitana de Campinas. *Revista de Administração da Unimep-Unimep Business Journal*, 7(3), 111-133.
- Mucci, D. M.; Frezatti, F. & Dieng, M. (2016). As múltiplas funções do orçamento empresarial. *Revista de Administração Contemporânea*, 20(3), 285-303.
- Neely, A., Sutcliff, M. R., & Heyns, H. R. (2001). *Driving value through strategic planning and budgeting*. New York: Accenture.

- Ogbonna, E., & Harris, L. C. (2000). Leadership style, organizational culture and performance: Empirical evidence from UK companies. *Inst. J. of Human Resource Management*, 11(4), p. 766-788.
- Oliveira, I. M. S. (2009). *Uma investigação sobre a prestação de contas das entidades do Terceiro Setor brasileiro* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, Brasil. Recuperado de https://www.ufpe.br/ppgcontabeis/images/documentos/dissertacao%20nr.007_irani.pdf
- Oliveira, R. M., & Voese, S. B. (2014). Contabilidade gerencial e teoria institucional: Um estudo bibliométrico em periódicos internacionais. *Anais do Congresso USP Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de <http://congressousp.fipecafi.org/web/artigos142014/399.pdf>
- Oliver, C. (1991). Strategic response to institutional processes. *The Academy of Management Review*, 16(1), 145-179.
- Ostergren, K., & Stensaker, I. Management control without budgets: A field study of ‘beyond budgeting’ in practice. *European Accounting Review*, 20(1), 149-181.
- Otley, D. (1999). Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363-382.
- Parisi, C., & Megliorini, E. (Orgs.). (2011). *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Parker, L. D. (2002). Budgetary incrementalism in a christian bureaucracy. *Management Accounting Research*, 13(1), 71-100.
- Patton, M. Q. (1999). Enhancing the quality and credibility of qualitative Analysis. *HSR: Health Services Research*, 34(5), 1189-1208.
- Perrow, C. (1985). Comment on langton’s ecological theory of bureaucracy. *Administrative Science Quarterly*, 30(2), 278-283.
- Phillips, N., Lawrence, T. B., & Hardy, C. (2004). Discourse and institutions. *Academy Management Review*, 29(4), 635- 652.
- Popik, F., & Lavarda, C. E. F. (2014). Contradições institucionais, práxis e mudança do controle gerencial: estudo de caso em uma cooperativa. *Anais do XXI Congresso Brasileiro de Custos*, Natal, RN, Brasil. Recuperado de: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/3672/3673>.
- Portulhak, H. (2015). Controle gerencial em organizações eclesiásticas: Planejamento e controle orçamentário em uma igreja católica no estado do Paraná. *Revista Gestão & Conhecimento*, 8(2), 1-15.
- Quinteiros, P. C.R., Costa, E. S., Silva, M. A. V. R., Oliveira, E. A. A. Q. (2010). Aplicação do balanced scorecard a uma organização do terceiro setor. *RC&C-Revista Contabilidade e Controladoria*, 1(2), 164-174.
- Jones, C., & Reay, T. (2016). Qualitatively capturing institutional logics. *Strategic Organization*, 14(4), 441-454.

- Reginato, L. (2010). Um estudo setorial sobre as relações entre variáveis ambientais externas, modelos de gestão, controles gerenciais e desempenhos das empresas. (Tese de Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Rixon, D., Rois, J., & Faseruk, A. (2014). The seven deadly sins of church accounting. *Journal of Business Diversity*, 14(1), 9-17.
- Robalo, R. (2014). Explanations for the gap between management accounting rules and routines: An institutional approach. *Revista de Contabilidade - Spanish Accounting Review*, 17(1), 88-97.
- Rowe, T., & Giroux G. (1986, spring). Diocesan financial disclosure: A quality assessment, *Journal of Accounting and Public Policy*, 57-74.
- Russo, P. T., Parisi, C., Megliorini, E., & Almeida, C. B. (2012). Evidências de elementos de institucionalização do balanced scorecard na obra “A estratégia em ação”: Um olhar baseado na teoria institucional. *Revista Contabilidade & Finanças*, 23(58), 7-18.
- Russo, P. T. (2011). *A institucionalização do Balanced Scorecard pelas organizações: O caso SABESP* (Dissertação de Mestrado). Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, São Paulo, SP, Brasil.
- Russo, P. T. (2015). *Comportamento do uso de práticas de Contabilidade Gerencial sob a ótica institucional*. (Tese de doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Russo, P. T., Guerreiro, R. (2017). Percepção sobre a sociomaterialidade das práticas de contabilidade gerencial. *Revista de Administração de Empresas FGV EAESP*, 57(6), 567-584.
- Scott, W. R. (1987). The adolescence of institutional theory. *Administrative Science Quarterly*, 32(4), 493-511.
- Scott, W. R. (2001). *Institutions and organizations*. London: Sage.
- Sá-Silva, J. R., De Almeida, C. D., & Guindani, J. F. (2015). Pesquisa documental: Pistas teóricas e metodológicas. *Revista Brasileira de História & Ciências Sociais*, 1(1).
- Selznick, P. (1972). *A liderança na administração: Uma interpretação sociológica*. Rio de Janeiro: FGV.
- Seo, M. G. E., & Creed, W. E. D. (2002). Institutional contradictions, praxis, and institutional change: A dialectical perspective. *Academy of Management Review*, 27(2), 222-247.
- Soeiro, T. M., Miranda, L. C., & Araújo, J. G. N. (2016). Contradição institucional e mudança na alta administração: O caso de uma empresa nordestina de tecnologia da informação. *Revista Universo Contábil*, 12(1), 162-177.
- Stake, R. E. (2000). Case studies. In: Denzin, N. K. & Lincoln, Y. S. (Ed.). *Handbook of qualitative research*. (2a. ed.). Thousand Oaks (CA): Sage.

- Steen, M. P. (2005). *Human agency in management accounting change: A cognitive approach to institutional theory*. Labyrinth Publications. The Netherlands.
- Stock, S. (1995). Church reporting made easy. *Management Accounting*, 76(9), 56-59.
- Strang, D., Meyer, J. W. (1993). Institutional conditions for diffusion. *Theory and Society*, 22(4), 487-511.
- Taylor, S. J., & Bogdan, R. (1998). *Introduction to qualitative research methods: A guidebook and resource* (3rd. ed.). New York: John Wiley & Sons Inc.
- Tesch, R. (1999). *Qualitative Research: Analysis types and software tools*. London: the Falmer Press.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1983). Institutional sources of change in the formal structure of organizations: The diffusion of civil service reform, 1880 – 1935. *Administrative Science Quarterly*, 28(1), 22-39.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1999). A institucionalização da teoria institucional. In: Clegg, S.; Hardy, C.; Nordy, W. *Handbook de estudos organizacionais* (Humberto F. Martins e Regina Luna S. Cardoso, Trad.) (pp.196-219). São Paulo: Atlas.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (2006). A institucionalização da teoria institucional. In: Clegg, S. R. Hardy, C. Nord, W. R. Caldas, M. Fachin, R. Ficher, T. (Orgs.). *Handbook de estudos organizacionais: Modelos e novas questões em estudos organizacionais*. São Paulo: Atlas.
- Valles, M. S. (1997). *Técnicas cualitativas de investigación social: Reflexión meotodológica y práctica profesional*. Madrid: Síntesis.
- Wanderley, C. A., & Soeiro, T. M. (2016). Contradição institucional e o balanced scorecard: Um caso de mudança sem sucesso. *Revista Universo Contábil*, 12(1), 45-65.
- Welsch, G. A. (1957). *Budgeting: Profit-planning and control*. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall.
- Welsch, G. A. (1980). *Orçamento empresarial: Planejamento e controle de lucro* (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Wilderom, C. P. M., & van den Berg, P. T. (1998). A test of the leadership-culture-performance model within a large dutch financial organization. (Discussion Paper; Vol. 98121). Tilburg: CentER, Center for Economic Research.
- Wrubel, F., Toigo, L. A., & Lavarda, C. E. F. (2015). Mudanças nas rotinas contábeis: Contradições institucionais e práxis humanas. *RACE, Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 14(3), p. 1175-1204, 26. Recuperado em 02/05/2017, de <http://editora.unoesc.edu.br/index.php/race>
- Yin, R. K. (2005). *Estudo de caso: Planejamento e métodos* (3ª ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Young, D. W. (2012). *Management control in nonprofit organizations* (9th ed.). Cambridge: The Crimson Press.

- Zan, A. (2006). *Mudanças da contabilidade gerencial de uma organização: Estudo de caso com diagnóstico institucional* (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Zietlow, J. (1988). Capital and operating budgeting practices in pure nonprofit organizations. *Financial Accountability and Management*, 5(4), 219-32.
- Zucker, L. G. ((1977). The role of institutionalization in cultural persistence. *American Sociological Review*, 42(5), 726-743.
- Zucker, L. G. (1987). Institutional theories of organization. *Annual review of sociology*, 13, 443-464.

Apêndice A – Questionário**FORMULÁRIO DE PESQUISA**

**FÉ & CONTABILIDADE: ESTUDO SOBRE
A INSTITUCIONALIZAÇÃO DO ORÇAMENTO
EM UMA INSTITUIÇÃO RELIGIOSA**

Prezado(a) Colaborador(a),

Gostaríamos de contar com o apoio de V.Sa. para a realização de uma pesquisa elaborada e conduzida pela FECAP - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado que é peça fundamental da Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis de Diego H. Moreira dos Santos.

Essa pesquisa será realizada com a Diretoria, chefes de departamento e colaboradores do Centro Universitário Adventista de São Paulo, a respeito da conhecimento, utilização e adequação do artefato gerencial orçamento, largamente utilizado nas organizações, inclusive nas confessionais. O objetivo principal é investigar o nível de percepção dos profissionais do Instituto Adventista de Ensino sobre o estágio de institucionalização do orçamento na organização em estudo.

Diante do exposto, solicito sua colaboração com o preenchimento do QUESTIONÁRIO a seguir. Informamos que a identificação do respondente será preservada e os dados colhidos serão agrupados e analisados segundo padrões científicos e éticos.

Este questionário faz parte de um programa de PRÉ-TESTE do instrumento de pesquisa; conto com vossa colaboração para sugestões, críticas e opiniões que tornem este questionário mais relevante e adequado à realidade da organização. Fique à vontade para adequar o texto, agrupar ou dirimir as questões. Sua opinião é muito importante para adequação deste questionário.

Para o esclarecimento de dúvidas, segue o e-mail diego.moreira@ucb.org.br.

Atenciosamente,

Diego H. Moreira dos Santos

Dr. Claudio Parisi - Orientador

FECAP

1. Endereço de e-mail *

2. Qual é a sua função na organização? *Marcar apenas uma oval.*

- Diretor
- Gerente (de Departamento/de Divisão/de Setor)
- Coordenador de Curso
- Outras opções

3. Qual é sua formação acadêmica? *Marcar apenas uma oval.*

- Técnico/Médio
- Graduação incompleta
- Graduação
- Especialização/Pós-graduação
- Mestrado
- Doutorado

4. Em que área é a sua formação acadêmica? (Não havendo, deixar em branco). *Marcar apenas uma oval.*

- Área de Negócios
- Outras áreas

5 Qual é o tipo de área que você atua?

Marcar apenas uma oval.

- Diretoria Administrativa
- Diretoria Acadêmica
- Diretoria Estudantil
- Tesouraria
- Setor Financeiro
- Contabilidade
- Administração de Materiais
- Atividades Acadêmicas
- Prestação de Serviços / Atividades Subjacentes

6. Há quanto tempo trabalha na empresa? *Marcar apenas uma oval.*

- Até 5 anos
- de 6 a 10 anos
- de 11 a 15 anos
- de 16 a 20 anos
- mais de 20 anos

BLOCO 2 - PARTICIPAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Por favor, responda conforme solicitado ou por marcar um número de 0 a 10 na escala de acordo com cada uma das seguintes assertivas.

7. O orçamento da instituição é desenvolvido sob qual periodicidade? *Marcar apenas uma oval.*

- Mensal
- Bimestral
- Semestral
- Anual
- Outro: _____

8. Quem participa do desenvolvimento do orçamento? *Marcar apenas uma oval.*

- Setor Contábil
- Setor Financeiro
- Diretoria
- Todos os setores
- Outro: _____

9 Há quanto tempo participa do desenvolvimento do orçamento?

- 0 a 5 anos
- 6 a 10 anos
- 11 a 15 anos
- 16 a 20 anos
- acima de 20 anos

10. Que categoria abaixo melhor descreve sua atividade quando o orçamento está sendo elaborado?

Marcar apenas uma oval.

	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Menor participação	<input type="radio"/>	Maior Participação										

11. Qual categoria abaixo melhor descreve o raciocínio de seus superiores quando o orçamento está sendo feito? *Marcar apenas uma oval.*

	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Muito injusto e/ou ilógico	<input type="radio"/>	Muito justo e/ou lógico										

12. Quão frequentemente você declara suas opiniões e sugestões sobre o orçamento para o seu superior sem ser questionado? *Marcar apenas uma oval.*

	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Nunca	<input type="radio"/>	Muito frequentemente										

13. Quanta influência você sente ter no orçamento final? *Marcar apenas uma oval.*

	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Nenhuma	<input type="radio"/>	Muita										

14. Como você vê sua contribuição para o orçamento? *Marcar apenas uma oval.*

	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Pouco importante	<input type="radio"/>	Muito importante										

15. Quão frequentemente seu superior pede suas sugestões ou opiniões quando o orçamento está sendo elaborado? *Marcar apenas uma oval.*

	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Nunca	<input type="radio"/>	Muito frequentemente										

