
ORÇAMENTO BASE ZERO: UM ESTUDO DE CASO SOB A PERSPECTIVA DA TEORIA INSTITUCIONAL

Fernanda Kreuzberg ¹

Franciele Beck ²

Carlos Eduardo Facin Lavarda ³

▪ Artigo recebido em: 03/08/2014 ▪ Artigo aceito em: 13/09/2016 ▪▪ Segunda versão aceita em 17/09/2016

RESUMO

Este estudo objetiva analisar o processo de adoção do orçamento base zero (OBZ) em uma empresa de grande porte de Santa Catarina, sob a perspectiva da teoria institucional. Desenvolveu-se um estudo de caso, analisando-se: habitualização (P1), estratégias (P2), objetificação (P3) e a sedimentação (P4) da mudança. Constatou-se que o fator motivador para a ocorrência da mudança foi a entrada de um novo diretor na empresa. Em relação a análise da P1 verificou-se a presença aspectos tecnológicos (descentralização e aprimoramento da ferramenta de trabalho) e a influência de fatores de mercado (crescimento e dispersão do capital). Quanto a adoção de estratégias (P2) destaca-se a intensificação das discussões, sem a extensão de prazos para a entrega do orçamento. Além disso, não ocorreu um aumento no número de funcionários (exceto no setor comercial) e a empresa realizou treinamentos mediante reuniões massivas, reuniões específicas e conversas para tirar dúvidas. Sobre a P3, identificaram-se as duas formas de consenso para alcançar a objetificação, o monitoramento organizacional (decisão de cima para baixo) e a teorização (não teve influência de agentes externos no processo). Quanto a P4, verificou-se a ausência de resistências e a identificação de diversos

¹ Doutoranda do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. Universidade Federal de Santa Catarina. Campus Reitor João David Ferreira Lima, Centro Socioeconômico, Bloco C, Sala 224. Florianópolis - SC. Telefone: (48)3721-9000. E-mail: fernandakreuzberg@gmail.com

² Doutoranda do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - Universidade de São Paulo. Av. Prof. Luciano Gualberto, 908 - FEA 3. São Paulo - SP. Telefone: (11) 3091-5862 E-mail: beck.franciele@gmail.com

³ Professor do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. Universidade Federal de Santa Catarina. Bolsista CNPq. Campus Reitor João David Ferreira Lima, Centro Socioeconômico, Bloco F. Florianópolis - SC. Telefone: (48)3721-9383. E-mail: elavarda@gmail.com

benefícios proporcionados por essa nova ferramenta. Desta forma é possível afirmar que o processo de institucionalização do OBZ foi sedimentado. A pesquisa contribui à compreensão do fenômeno de mudança de práticas gerenciais, no que concernem suas motivações, características e reflexos na organização, bem como a ampliação teórica do quadro de Tolbert e Zucker (1999).

Palavras-Chave: Teoria Institucional; Orçamento Base Zero; Empresa de Grande Porte.

ZERO BASED BUDGETING: A CASE STUDY OF THE INSTITUTIONAL THEORY PERSPECTIVE

ABSTRACT

This study analyzes the process of adoption of zero-based budgeting (ZBB) in a large company of Santa Catarina, from the perspective of institutional theory. We developed a case study, by analyzing: habituation (P1), strategies (P2), objectification (P3) and sedimentation (P4) of the change. The motivating factor for the occurrence of the change was the hiring of a new director in the company. Regarding the analysis of P1 there was the presence technological aspects (decentralization and improving of the working tool) and the influence of market factors (growth and dispersion of capital). As the adoption of strategies (P2) highlights the intensification of discussions, without the extension of deadlines for handing the budget. In addition, there was an increase in the number of employees (except in the commercial sector) and the company held training through mass meetings, specific meetings and conversations to ask questions. About P3, we identified the two forms of consensus to achieve objectification, organizational monitoring (top-down decision) and theorizing (had no influence of external actors in the process). Regarding P4, there wasn't resistance and there are a identification of many benefits provided by this new tool. Thus we can say that the ZBB institutionalization process has been established. Contributes to the understanding of the phenomenon of change management practices, in which concern their motivations, characteristics and impacts on the organization, as well as the theoretical expansion of Tolbert and Zucker (1999) framework.

Keywords: Institutional Theory; Zero Based Budgeting; Large Enterprise.

1 INTRODUÇÃO

A busca por melhores métodos de alocação e controle dos recursos sempre apresentou grande importância aos gestores das organizações (WILHELMI; KLEINER, 1995). Em um contexto empresarial competitivo e caracterizado por meio da diversidade e inovação, a cobrança por agilidade e eficiência no desenvolvimento de suas atividades e

consequentemente em seu processo de gestão e controle, mostra-se imprescindível (COSTA; MORITZ; MACHADO, 2007).

O orçamento é um dos artefatos mais utilizados para a gestão e tomada de decisão nas organizações empresariais (DÁVILA; WOUTERS, 2005; MALMI; BROWN, 2008), sendo à ele atribuído múltiplas funções (ABERNETHY; BROWNELL, 1999; HANSEN; VAN DER STEDE, 2004; FREZATTI; NASCIMENTO; JUNQUEIRA; RELVAS, 2011; MUCCI; FREZATTI; DIENG, 2016). A literatura destaca o orçamento por seu envolvimento em várias etapas do processo de gestão (MUCCI; FREZATTI; DIENG, 2016), como por exemplo, no desenvolvimento do planejamento estratégico, do processo de alocação de recursos, no acompanhamento de desempenho, na motivação dos funcionários, e na evidenciação do cumprimento de normas sociais (WILHELMI; KLEINER, 1995; COVALESKI et al., 2003; BORNIA; LUNKES, 2007).

Por se tratar de um artefato integrante do sistema de gestão da empresa, o orçamento possui uma rotina potencialmente institucionalizada de modo que perdure ao longo do tempo (BURNES; SCAPENS, 2000). Neste sentido, por estar atrelado ao processo de tomada de decisão e gestão o orçamento também necessita ser repensado e reestruturado de modo a refletir as demandas e realidade das organizações que estão inseridas em um ambiente de alta incerteza, competição e mudanças tecnológicas. A literatura orçamentária aponta o desenvolvimento do Orçamento Base Zero (OBZ) no intuito de suprir as deficiências apresentadas pelo sistema orçamentário tradicional (WETHERBE; DICKSON, 1979; WILLIAMS; NEWTON; MORGAN, 1985; HORNGREN, 1995). A adoção do OBZ na organização, além de representar uma mudança de sistema orçamentário em si, influencia no ambiente organizacional, interferindo no modo de pensar e agir de um grupo de pessoas (BURNES; SCAPENS, 2000).

Guerreiro et al. (2005a) retratam que as mudanças são frequentes no ciclo de vida das organizações, podendo elas serem bem-sucedidas, ou nem mesmo ocorrer. Segundo Frezatti, Aguiar e Rezende (2007, p. 142) “a implantação de um artefato leva em conta, energia, recursos e a prioridade das pessoas no que se refere ao tempo despendido”. Deste modo, a institucionalização do conceito de OBZ em uma organização implica em um processo adaptativo, em que a organização explicita suas expectativas sociais em termos de como se organizar e se comportar para o alcance de seus objetivos (GUERREIRO et al., 2005a, 2005b), bem como cria mecanismos e mobiliza recursos neste sentido. Este processo, no entanto, nem sempre ocorre de forma homogênea ou clara na organização, pois recebe influência direta dos procedimentos, estrutura e padrões culturais predominantes na organização (MALMI; BROWN, 2008).

Sob esta perspectiva, o estudo busca responder a seguinte problemática: Como ocorreu a adoção do orçamento base zero em uma empresa de grande porte de Santa Catarina, sob a perspectiva da teoria institucional? O objetivo da pesquisa consiste em analisar o processo de adoção do orçamento base zero em uma empresa de grande porte de Santa Catarina, sob a perspectiva da teoria institucional.

Considera-se relevante sob a ótica dessa teoria analisar a institucionalização de instrumentos gerenciais para a prática da gestão organizacional (SANTANA; MÁRIO; SEDIYAMA, 2009). A contribuição deste estudo concerne na melhor compreensão acerca do fenômeno de mudança de práticas gerenciais em uma empresa de grande porte, em específico, a mudança de um sistema orçamentário tradicional para uma perspectiva baseada no OBZ, no que tange as suas motivações, características e reflexos na organização. A compreensão e profundidade na análise do fenômeno em questão, por meio de um estudo de caso, permite o entendimento do processo de mudança, suas nuances e possíveis estratégias de desenvolvimento, simplificação e assertividade no decorrer do processo.

Para viabilizar o estudo, utiliza-se a abordagem de análise do processo de institucionalização proposta por Tolbert e Zucker (1999). Para tanto, tem-se explicitado o item estratégia, devido a importância atribuída na literatura para um processo de mudança estrategicamente consciente, bem como o reflexo destas estratégias, como por exemplo, uma possível redução de resistências.

Neste sentido, foram levantados na literatura, estudos que fornecem suporte a investigação sob uma perspectiva institucional das práticas orçamentárias. Destaca-se a pesquisa realizada por Covalleski e Dirsmith (1988), que investigaram a institucionalização de um novo processo orçamentário por meio das relações sociais entre governo e uma universidade de Wisconsin. Além desta, destacam-se também as pesquisas realizadas por Gordon, Haka e Schick (1984), Williams, Newton e Morgan (1985), Guerreiro et al. (2005a) e Costa, Moritz e Machado (2007), que retratam aspectos relacionados aos processos de institucionalização de artefatos do sistema de controle gerencial, que geram suporte ao desenvolvimento das proposições da presente pesquisa.

A pesquisa está estruturada em cinco tópicos, iniciando por esta introdução. Na sequência, traz-se o marco teórico, que ressalta os principais pontos da temática elencada pelos autores pesquisados. Os procedimentos metodológicos são expostos no terceiro tópico, seguido pela análise e discussão dos resultados e apresentação das conclusões.

2 MARCO TEÓRICO

Neste tópico apresentam-se os itens que integram o marco teórico desta pesquisa. Inicialmente faz-se uma incursão na teoria institucional. Em seguida, são expostos aspectos sobre o sistema orçamentário, principalmente acerca do OBZ. Por fim, são apresentadas as proposições direcionadoras do estudo.

2.1 Teoria Institucional

A teoria institucional enfatiza a presença da cultura e a sua influência no processo de tomada de decisão em estruturas formais (BARLEY; TOLBERT, 1997). Meyer e Rowan (1977) definem os elementos culturais, como um

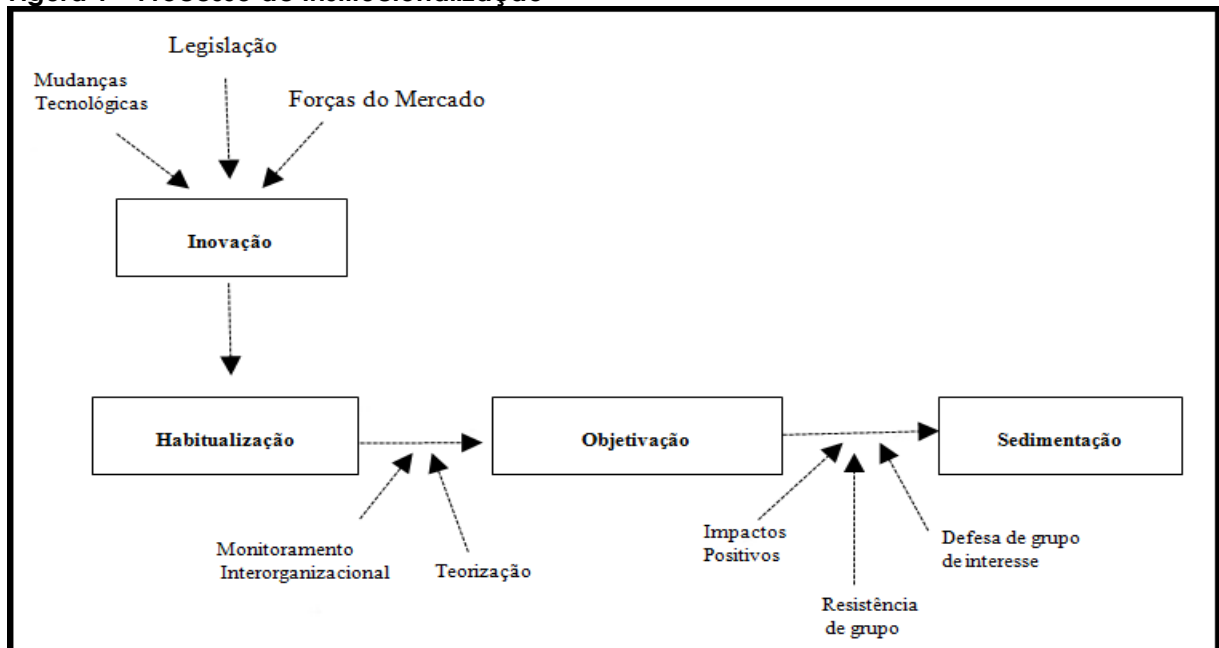
ambiente repleto de valores, normas, regras e crenças, que são adotadas por muitas empresas como premissas.

Para Guerreiro et al. (2005a, 2005b) o ambiente cultural exerce uma determinada influência sobre as escolhas de uma organização. A teoria institucional possui diversas abordagens, voltando-se em alguns momentos para as relações entre indivíduos, entre indivíduos e organizações e somente entre organizações. No presente estudo, utiliza-se a teoria institucional, em sua dimensão sociológica com enfoque para o processo de institucionalização de Tolbert e Zucker (1999). Esta vertente teórica está preocupada em analisar como o ambiente institucional, composto por normas, crenças, tradições e necessidade por legitimidade, impacta no comportamento das organizações (MEYER, ROWAN, 1977; DIMAGGIO; POWELL, 1983; ZUCKER, 1987; SCOTT, 1995). No âmbito da contabilidade gerencial em específico, a discussão de interesse gira em torno da influência do ambiente institucional na adoção, manutenção e ou abandono de artefatos do sistema de controle gerencial.

Na visão de Berger e Luckmann (2004) o processo de institucionalização de determinada prática abrange, primeiramente a exteriorização, que trata da interação entre dois indivíduos. Na etapa seguinte, ocorre a objetividade, que é a cristalização da organização e num momento final do processo, os autores salientam a interiorização, que seria quando ocorre a legitimação. A perspectiva de Berger e Luckmann (2004), no entanto, parte da ocorrência de processos não entre atores organizacionais, mas entre atores individuais, o que é apontado como uma crítica ao modelo de análise do processo de institucionalização destes autores.

O processo de institucionalização proposto por Tolbert e Zucker (1999) buscou mitigar essa limitação ao reconhecer no processo não apenas os atores individuais como também os atores organizacionais (GUERREIRO et al., 2005a). Segundo Tolbert e Zucker (1999) o processo de institucionalização de uma prática compreende três etapas, sendo elas a habitualização, a objetificação e a sedimentação, conforme representado na Figura 1.

Figura 1 – Processo de Institucionalização



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

A habitualização é classificada como sendo uma pré-institucionalização, pois “envolve a geração de novos arranjos estruturais em resposta a problemas ou conjuntos de problemas organizacionais específicos e a normalização de tais arranjos em políticas e procedimentos de uma dada organização [...]” (TOLBERT; ZUCKER, 1999, p. 206).

Nesse sentido Guerreiro et al. (2005a) afirmam que diferentes organizações por estarem em um mesmo contexto organizacional, podem adotar semelhantes inovações. Porém Tolbert e Zucker (1999) advertem para a necessidade de um consenso da utilidade dessa inovação, assim como para a necessária atribuição de valor e significado.

Dessa forma são três os fatores que conduzem as empresas para uma necessidade de inovação, sendo: a) as mudanças tecnológicas; b) influência da legislação, diante de novos arranjos jurídicos e c) as forças de mercado, que são representados por fatores econômicos (TOLBERT; ZUCKER, 1999; GUERREIRO et al., 2005a).

A etapa seguinte consiste na objetificação, ou seja, a semi-institucionalização. Esta etapa “envolve o desenvolvimento de certo grau de consenso social entre os gestores da organização a respeito do valor da estrutura, e a crescente adoção pelas organizações” (TOLBERT; ZUCKER, 1999, p. 208). Trata-se de uma consequência do monitoramento que uma organização efetua dos seus concorrentes, de modo a aumentar a competitividade. A objetificação se origina do monitoramento interorganizacional e da teorização.

A última etapa consiste na institucionalização total, também denominada como sedimentação, que está fundamentada na “continuidade da estrutura e, especialmente, na sua sobrevivência através de gerações de membros da organização” (TOLBERT; ZUCKER, 1999, p. 209).

Nesse sentido, Guerreiro et al. (2005a) salientam que diversos fatores podem definir se uma mudança será bem-sucedida ou não. Dentre os fatores, citam-se os resultados positivos relacionados a estrutura da organização, a resistência ou a defesa do grupo de interesse, ou seja, aqueles favoráveis para que a mudança ocorra (TOLBERT; ZUCKER, 1999; GUERREIRO et al., 2005a).

2.2 Sistema Orçamentário

Dávila e Wouters (2005) apontam o orçamento como o instrumento de gestão mais utilizado pelas organizações. Segundo Covaleski et al. (2003), o orçamento pode apresentar propósitos variados à organização, como planejamento, coordenação e organização das atividades, alocação de recursos, motivação aos funcionários assim como pode fornecer evidências quanto a conformidade das normas sociais.

Para Wilhelmi e Kleiner (1995) o orçamento é utilizado no intuito de viabilizar o planejamento estratégico, por meio da alocação de recursos às atividades. Neste sentido, traz-se o entendimento de que este instrumento de gestão também deve estar em consonância com as necessidades das organizações, refletindo-se na importância do seu aprimoramento no decorrer do tempo a fim dar suporte ao processo decisório (WILHELMI, KLEINER, 1995; COSTA, MORTIZ, MACHADO, 2007).

O OBZ, foi implementado de forma experimental em 1962 no departamento de agricultura dos Estados Unidos, no entanto foi abandonado no ano seguinte, recebendo a partir de então uma nova metodologia (DEAN; COWEN, 1979). Quando em 1969, Peter Phyrri aperfeiçoou o OBZ e o implantou com sucesso na *Texas Instruments* em 1969, iniciou-se a difusão deste sistema orçamentário em diversas instituições públicas e privadas em todo o mundo.

Diante deste retrospecto verifica-se como o OBZ tornou-se uma das técnicas mais promissoras para o efetivo controle de atividades e de custos discricionários em ambientes hostis, no intuito de substituir o modelo orçamentário tradicional (WETHERBE, DICKSON, 1979; WILLIAMS, NEWTON, MORGAN, 1985; HORNGREN, 1995). Este processo orçamentário é reconhecido como *top-to-bottom-to-top*, ou seja, o processo orçamentário requer a participação ativa de gestores de todos os níveis hierárquicos da organização, pois envolvem o estabelecimento e conhecimento de metas e objetivos alinhados às atividades (DEAN; COWEN, 1979).

Segundo Phyrri (1981) a metodologia do OBZ pauta-se em identificar pacotes de decisão, priorizando por ordem de importância e analisando a relação custo/benefício. Conforme apontado pelo autor, um pacote de decisão refere-se à identificação de uma atividade, uma função ou uma operação em específico. O ponto central de discussão do OBZ refere-se a não utilização da base histórica como referência legitimadora da peça orçamentária, mas sim, uma expectativa de realidade orientada pelas decisões a serem tomadas na organização. Isso por si só requer uma série de mudanças na forma pela qual os atores organizacionais compreendem,

elaboram e comunicam o orçamento, além da necessidade de consonância aos valores e crenças da organização.

Para Wilhelm e Kleiner (1995, p.79) o ponto central o OBZ pauta-se na tomada de decisão, pois “o OBZ surgiu da necessidade de conectar os resultados pretendidos com a utilização de recursos”, crescendo, portanto da necessidade de suprir as deficiências detectadas no sistema orçamentário tradicional.

Neste sentido, apresentam-se no Quadro 1, as principais diferenças elencadas na literatura pesquisada em relação ao sistema orçamentário tradicional e o OBZ. A diferença entre os sistemas orçamentários consiste na forma de planejar e efetivar a alocação dos recursos. Para Flamholtz (1983), no orçamento tradicional os gestores não são obrigados a justificar seu orçamento total, apenas a porção incremental que exceder as despesas reais ou o orçamento de anos anteriores, sendo denominado também por orçamento incremental. Já no OBZ, o autor reforça como característica principal, a necessidade do gestor justificar seu orçamento a partir de um “ponto zero”, em que apresenta as seguintes etapas:

O processo requer clarificar os objetivos de uma unidade organizacional, bem como a identificação das funções e projetos que se propõe realizar para alcançar seus objetivos. Essas atividades são então classificadas em ordem de importância. Prioridade do *ranking* de atividades (funções e projetos) pretende ser uma representação do julgamento da administração da unidade organizacional da sua importância relativa. (FLAMHOLTZ, 1983, p. 165-166)

Quadro 1 - Comparação entre o orçamento tradicional e o orçamento base zero

| Orçamento incremental ou tradicional | Orçamento base zero |
|---|--|
| 1. Alterações em quantidades baseadas em incrementos, diferentes das dotações anteriores. | 1.Revisão e justificativa para as despesas totais (e não apenas mudanças incrementais) para cada programa. |
| 2. Justificação de magnitude (quantidade) de incremento apenas. | 2.Justificação partindo do zero para cada programa, reconsiderando financiamento de base para programas e quaisquer alterações incrementais para o próximo ano fiscal. |
| 3. Referência frequentemente feita para o caso base ou nível de apropriação. | 3.Sem base: defesa de pedido de orçamento inteiro, não apenas no caso de mudança do nível anterior de apropriação, mas deve ser ponto de referência. |
| 4. Todos os programas perpetuados salvo prova clara e dramática sugere a abolição do orçamento. | 4.Continuação de cada programa é questionada e deve ser documentado: esta abordagem incentiva à realocação de recursos para novos programas quando os programas antigos não podem ser plenamente justificados é identificada uma melhor utilização dos recursos. |

Fonte: Wetherbe e Dickson(1979, p. 204).

Observa-se, um direcionamento no sistema do OBZ, quanto à alocação de recursos, levando em consideração as principais atividades da organização, objetivando alcançar o melhor resultado de acordo com o grau de importância atribuído a estas atividades. Nesse sentido no OBZ, não se realiza apenas mudanças incrementais, mas necessita-se de toda uma revisão, bem como uma justificativa para as alterações de cada programa.

Neely, Bourne e Adams (2003) apontam que apesar do OBZ repercutir em uma melhora significativa na precisão dos resultados orçamentários, no entanto, ele tende a gerar mais trabalho em sua elaboração se compara com os sistemas orçamentários tradicionais. Porém essa discussão ainda é controversa na literatura, o que carece de maior investigação sob as diversas perspectivas, seja empírica, econômica, psicológica ou social (WETHERBE; MONTANARI, 1981; COVALESKI, et al. 2003).

O intuito do presente estudo pontua-se na investigação do processo de mudança do sistema orçamentário base zero em uma empresa de grande porte, apresentando como escopo a perspectiva da teoria institucional, neste sentido apresentam-se as proposições utilizadas para o desenvolvimento da pesquisa.

2.3 Formulação das Proposições de Pesquisa

Diante de uma revisão de literatura, pode-se destacar a pesquisa de Gordon, Haka e Schick (1984). Os autores buscaram desenvolver estratégias para facilitar a implementação de um sistema orçamentário base zero. Nesse intuito os autores, identificaram cinco estratégias para a implementação de um OBZ, sendo: i) prorrogar o período de tempo; ii) aumentar direta ou indiretamente a quantidade de pessoal; iii) oferecer incentivos no intuito de ampliar o tempo normal de trabalho; iv) utilizar procedimentos operacionais padrões para orientar às unidades organizacionais e subunidades; e v) oferecer treinamentos. Nessa perspectiva os resultados do estudo apontaram que a utilização de estratégias na implementação de um sistema OBZ reduz a probabilidade de insucesso.

Covaleski e Dirsmith (1988) examinaram como, por que, e para quais fins as expectativas da sociedade sobre a prática orçamentária são articuladas e modificadas em um ambiente universitário. Os autores efetuaram um estudo da rede social governo-universidade, realizada por meio de análises documentais e entrevistas com os envolvidos, diante da possibilidade de implantação de um novo orçamento na universidade. A pesquisa contribui quanto às inter-relações de forças políticas e institucionais em um processo, as influências das pressões políticas, bem como a utilização do poder na garantia de conformidade institucional.

O estudo de Tolbert e Zucker (1999) foi pautado na classificação das contribuições da teoria institucional para a análise organizacional. Os autores salientam a importância de analisar a variedade de abordagens (estudos de caso, regressão cruzada, modelos longitudinais), mas ressaltam que se tem dada pouca atenção à conceituação e à especificação dos processos de

institucionalização. Dessa forma, os autores abordam profundamente as três etapas de um processo de institucionalização (habitualização, objetificação e sedimentação). Os autores concluem que para a teoria institucional se desenvolver como um paradigma coerente e fazer uma contribuição duradoura para a análise organizacional, tais questões sobre os processos de institucionalização demandam de respostas tanto conceituais quanto empíricas.

Nesta perspectiva Guerreiro et al. (2005a) analisaram a implementação, bem-sucedida, de uma metodologia de programação de orçamento em uma unidade do SESC São Paulo. O estudo foi realizado por meio de uma pesquisa-ação em uma das unidades, utilizando a abordagem institucional proposta por Tolbert e Zucker (1999). Os resultados permitiram concluir que o processo de institucionalização foi total e que a mudança organizacional ocorre quando os fatores motivadores possuem uma influência superior aos fatores inibidores.

Em seguida Santana, Mário e Sediya (2009) realizaram uma revisão teórica da teoria institucional com o intuito de discutir as críticas e limitações expostas pelo orçamento, destacando que este é amplamente divulgado na prática gerencial das organizações. Como contribuição, o estudo traz uma análise sobre o orçamento enquanto instrumento de monitoramento e controle das atividades organizacionais, contribuindo para a elucidação científica acerca da institucionalização de instrumentos gerenciais capazes de influenciar a prática gerencial.

Diante destas contribuições empíricas foi possível estabelecer quatro proposições de pesquisa para analisar o processo de institucionalização e os fatores que afetaram este processo na empresa. Em seguida, no Quadro 2, são apresentadas as proposições, suas definições e os principais autores que as sustentam.

Quadro 2 - Proposições da pesquisa.

| Proposições | Definição | Autores |
|------------------------------|--|--|
| P1: Habitualização | A presença de fatores pertinentes às forças de mercado, legislação e a necessidade de mudanças tecnológicas influencia o processo de institucionalização do OBZ. | Barley, Tolbert (1997); Tolbert, Zucker (1999) e Guerreiro et al. (2005a). |
| P2: Estratégias | A adoção de estratégias influencia o processo de institucionalização do OBZ. | Gordon, Haka, Schick (1984). |
| P3: Objetificação | O monitoramento organizacional e a teorização influenciam o processo de institucionalização do OBZ. | Barley, Tolbert (1997); Tolbert, Zucker (1999) e Guerreiro et al. (2005a). |
| P4: Sedimentação | A resistência por parte dos colaboradores e a defesa do grupo de interesse influencia o processo de institucionalização do OBZ. | Barley, Tolbert (1997); Tolbert, Zucker (1999) e Guerreiro et al. (2005a). |

Fonte: elaborado pelos autores.

Diante de um estudo de caso essas proposições serão analisadas de forma empírica permitindo a compreensão em profundidade do processo de institucionalização de um novo modelo orçamentário (OBZ) em uma organização.

3 METODOLOGIA

A pesquisa delinea-se como descritiva, com uma abordagem qualitativa (CRESWELL, 2007), por meio da realização de um estudo de caso (COOPER; MORGAN, 2008) e análise dos discursos organizacionais (GIDDENS, 1979; FAIRCLOUGH, 1992; KAKKURIKNUUTILA, LUKKA, KUORIKOSKI, 2008).

Como estruturação metodológica, a pesquisa considerou e utilizou as diretrizes gerais de estudo de caso propostas por Yin (2005) no sentido de caracterização e operacionalização do caso investigado. Destaca-se também a aproximação interpretativista (ALVESSON, 2003) por meio da utilização da análise de discurso como forma de identificação dos fragmentos de interesse e discussão dos resultados da pesquisa.

As especificidades metodológicas para a pesquisa em termos de (i) estudo de caso, (ii) coleta de dados, (iii) estrutura das entrevistas e (iv) técnica de análise são apresentadas na sequência.

3.1 Estudo de Caso

Por se tratar de um tema complexo, em que o contexto, modelo de gestão e percepção das pessoas envolvidas no processo são fundamentais para a análise do fenômeno investigado, o método de estudo de caso mostra-se adequado (YIN, 2005; COOPER, MORGAN, 2008; KAKKURIKNUUTILA, LUKKA, KUORIKOSKI, 2008).

A empresa objeto de estudo preenche os requisitos em termos de (i) porte, (ii) complexidade de operações, (iii) existência de artefatos de planejamento e controle sob as funções de coordenação, definição dos objetivos, plano operacional e referencial para acompanhamento do desempenho e *feedback*, (iv) em específico pela mudança de um modelo tradicional de orçamento para um modelo de OBZ.

Neste sentido, a empresa selecionada caracteriza-se como uma empresa de grande porte do ramo têxtil que possui mais de 130 anos de história, e ações negociadas na BM&FBovespa. No ano de 2011 a empresa possuía mais de 8.500 trabalhadores diretos, o que reforça o porte da organização e sua complexidade em termos de estrutura e controle. A mudança no sistema orçamentário ocorreu em 2010, quando a empresa aderiu ao modelo de OBZ.

Destaca-se que a seleção dessa empresa para análise do processo de adoção do OBZ pontuou-se no porte, na maturidade da empresa e nos seus controles gerenciais, principalmente pelo histórico na utilização do orçamento, em que o processo de mudança remete à impactos diretos nas crenças, valores e tradições nos envolvidos na utilização deste artefato. Justifica-se ainda sua escolha, em virtude da acessibilidade a empresa,

requisito este primordial em estudos de profundidade (AHRENS; CHAPMAN, 2006).

Os sujeitos envolvidos na pesquisa tiveram envolvimento direto no processo de mudança do modelo orçamentário da organização. Destaca-se a importância de captar as percepções de indivíduos de diferentes níveis hierárquicos da organização. Isso permitiu elencar elementos relevantes do contexto organizacional relacionados ao processo de institucionalização do OBZ. De modo geral, participaram da investigação: o *controller*, o coordenador de controladoria e planejamento empresarial, o gerente tributos e o gerente comercial.

3.2 Coleta de Dados

Para a coleta de dados fez-se uso de vários mecanismos. Inicialmente foram levantadas informações públicas em mídias, documentos e sítio eletrônico da organização. Na sequência, buscou-se a aproximação à organização para a identificação dos elementos do caso sob investigação. Por fim, realizaram-se as entrevistas e a análise de documentos que orientaram o processo de mudança do modelo orçamentário na organização. Deste modo, a pesquisa focalizou como fonte de dados as entrevistas e os documentos da organização (ALVESSON, 2003; YIN, 2005; CRESWELL, 2007)

O contato inicial com a empresa ocorreu na forma de ligações telefônicas e trocas de e-mails durante o período de setembro a novembro de 2012. Durante este período foram levantadas informações relacionadas ao fenômeno sob investigação. Estas informações prévias auxiliaram no entendimento do processo de adoção do OBZ na organização, inclusive para o mapeamento das pessoas envolvidas no processo.

Os pesquisadores tiveram a oportunidade de conhecer as dependências da empresa, em específico, sua estrutura administrativa, estoque e expedição e áreas de convívio, o que permitiu maior compreensão da atividade desenvolvida e sua complexidade em termos de gestão e planejamento.

As entrevistas seguiram o roteiro ético da pesquisa, apresentado e discutido com cada um dos respondentes. Não houve oposição à gravação das entrevistas, o que permitiu aos pesquisadores revisitar os áudios e captar maior nível de detalhamento para a análise dos dados. No Quadro 3, apresentam-se as especificações em relação aos sujeitos da pesquisa e suas entrevistas.

Quadro 3 – Caracterização dos sujeitos e da entrevista

| Sujeitos da Pesquisa | | | Informações da Entrevista | |
|----------------------|--------------|---|---------------------------|------------------|
| Sujeitos | Anos empresa | Formação | Data | Tempo de duração |
| Sujeito 1 | 4 | Ciências Contábeis, Pós-Graduação em Finanças e Controladoria e Mestrado em Ciências Contábeis. | 08/11/2012 | 27 min. |
| Sujeito 2 | 19 | Ciências Contábeis e Direito; Pós-Graduação em Direito Tributário; e em Gestão de Negócios e MBA em Gestão (EUA). | 27/09/2012 | 53 min. |
| Sujeito 3 | 24 | Ciências Econômicas e Pós-Graduação em Fluxo Orçamentário. | 27/09/2012 | 32 min. |
| Sujeito 4 | 14 | Curso de Administração; Pós-Graduação em Gestão Tributária e Mestrado em Administração. | 08/11/2012 | 25 min. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Além das entrevistas, utilizou-se as informações disponibilizadas pela empresa, para uma análise documental. Foram utilizadas como fonte de dados documentais tanto as informações disponíveis no sítio eletrônico da empresa, quanto os dados obtidos a partir da visualização e explicação do material utilizado como guia no processo de mudança orçamentário. Este material explicativo, de acordo com os sujeitos da pesquisa, foi utilizado em reuniões e preparação da equipe gestora para realização do orçamento nos moldes e conceitos do base zero, trazia desde definições e conceitos à exemplos de como realizar o orçamento a partir da mudança.

3.3 Estruturação das Entrevistas

O instrumento de pesquisa seguiu a estrutura de dois blocos de questões. O primeiro bloco referiu-se à caracterização dos respondentes, no que concerne à formação e especialização, tempo de atuação na área e na empresa e a descrição da função exercida na empresa. O segundo bloco de questões, tangenciou às questões orientativas do estudo, que objetivaram circunscrever as proposições e alcançar a resposta para a problemática investigada na pesquisa.

As questões orientativas utilizadas no estudo foram fundamentadas nos autores Gordon, Haka e Schick (1984), Barley e Tolbert (1997), Tolbert e Zucker (1999), Guerreiro et al. (2005a), e encontram-se descritos no Quadro 4.

Quadro 4 - Instrumento de pesquisa

| Questões orientativas | Proposição | Autores |
|---|--------------------|---|
| Por que foi efetuada essa mudança? Quais razões levaram a empresa a tomar esta decisão? Qual foi sua função no processo? | P1: Habitualização | Barley, Tolbert (1997); Tolbert, Zucker (1999); Guerreiro et al. (2005a). |
| A presença de fatores pertinentes às forças de mercado, legislação e a necessidade de mudanças tecnológicas influenciaram no processo de mudança? Como? | | |
| Foram adotadas estratégias para a implementação do orçamento base zero? Por exemplo, houve prorrogação do período de tempo em torno da mudança de orçamento? Ocorreu alteração do quadro de funcionários envolvidos diretamente no processo? Houve treinamento com os funcionários diante desse cenário de mudança no processo orçamentário da empresa? | P2: Estratégias | Gordon, Haka, Schick (1984). |
| O acompanhamento de agentes externos, como por exemplo, consultorias, influenciou no processo de mudança? | P3: Objetificação | |
| Houve resistência durante o processo de mudança do sistema orçamentário da empresa? Quais (por parte dos funcionários, setores)? Como a empresa lidou com essa situação? | P4: Sedimentação | Barley, Tolbert (1997); Tolbert, Zucker (1999); Guerreiro et al. (2005a). |
| A empresa considera que essa mudança no sistema orçamentário foi bem-sucedida? Quais os benefícios que esta mudança proporcionou? Existem etapas a serem executadas ainda? | | |
| Quais são os principais requisitos para utilizar eficazmente o orçamento base zero na organização? | | |

Fonte: elaborado pelos autores.

3.4 Técnica de Análise

A análise dos dados a partir das informações obtidas pela realização de entrevista e análise documental teve como base a análise dos discursos organizacionais (GIDDENS, 1979; FAIRCLOUGH, 1992; KAKKURIKNUUTTILA, LUKKA, KUORIKOSKI, 2008). O processo de institucionalização do OBZ na empresa objeto de estudo foi analisado por meio da configuração argumentativa dos relatos dos sujeitos da pesquisa, e da retórica presente nos materiais corporativos.

A partir das transcrições das entrevistas, e organização do material completo de análise (entrevistas e documentos) foram extraídos fragmentos relacionados ao fenômeno sob investigação e analisados em relação as proposições do estudo. Em específico, estes fragmentos estão relacionados ao processo de análise de Tolbert e Zucker (1999) que tangenciam as motivações para a mudança, a habitualização, objetificação e sedimentação, assim como as estratégias da empresa nesse processo. Buscou-se ainda a validação dos discursos percebidos por meio da confrontação entre os discursos de diferentes sujeitos, que experimentaram de forma diferente o processo de mudança do modelo orçamentário, dado a área de atuação, nível hierárquico, etc.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Apresentam-se e discutem-se nesta sessão, os resultados obtidos no intuito de verificar como ocorreu a institucionalização do OBZ em uma empresa de grande porte do setor têxtil, sob a perspectiva da teoria institucional. Inicialmente apresentam-se aspectos motivacionais relacionados a essa mudança no sistema orçamentário. Na sequência, elencam-se os resultados no que concerne à identificação das proposições do estudo, (P1) habitualização, (P2) estratégias, (P3) objetificação, e (P4) sedimentação na empresa investigada. Seguido pela discussão dos achados no que concerne ao processo de institucionalização do sistema base zero na empresa investigada.

4.1 Fatores motivacionais

A experiência com o OBZ na empresa investigada ocorreu em 2010. Verifica-se no discurso dos executivos entrevistados, um consenso de que o orçamento da empresa era fortemente baseado em parâmetros históricos, que não forneciam uma base suficiente para aportar o crescimento vivido pela empresa no período. No Quadro 5 destacam-se os comentários realizados pelos sujeitos da pesquisa.

Quadro 5 – Concepção do orçamento em parâmetros históricos

| | |
|-----------|---|
| Sujeito 1 | A empresa estava crescendo de 30% à 40% por ano, e desta forma o histórico nem sempre é verdadeiro, pois a gente precisa repensar o ano seguinte, como sendo o primeiro ano da empresa. |
| Sujeito 2 | A principal prerrogativa do orçamento base zero é de repensar. Não que a metodologia anterior estivesse equivocada, mas, quando você se fundamenta em uma posição histórica, você repete o que vem fazendo. Então quando se tem o orçamento base zero provoca-se uma reconstrução, e não somente repetição. Esta é principal mudança, provocar o administrador, o executivo, a repensar e não só repetir o que fez no ano passado. [...] Nós entendemos que o orçamento base zero, é uma forma de estarmos continuamente nos atualizando. |
| Sujeito 3 | Usava-se muito o custo histórico e inflação, porém percebemos que estávamos crescendo, e não se sabia até onde chegar, e se realmente havia algo ocioso, ou verba desnecessária no orçamento histórico. |
| Sujeito 4 | Antes, pegava-se o histórico e dividia-se por quanto foi vendido no passado, e acrescentava-se o quanto considerávamos que iríamos crescer. Então com a implantação do base zero se trouxe a ideia de trazer dados do mercado. |

Fonte: dados da pesquisa.

Perante as concepções apresentadas pelos sujeitos da pesquisa acerca da utilização do conceito histórico na elaboração no orçamento da empresa, incorre uma mudança no sistema orçamentário da empresa. A partir de 2010 a empresa passou a adotar o conceito de OBZ no qual se assume que a empresa inicia as suas atividades do zero a cada novo período. Para o Sujeito 1 o grande motivo para a implantação do OBZ foi justamente para entender qual era a realidade da empresa para aquele ano.

Diante desses apontamentos identificou-se que ocorreu o abandono da concepção histórica para a institucionalização do OBZ. Corroborando com Wetherbe e Dickson (1979) Williams, Newton e Morgan (1985) e Horngren (1995) quando inferem que a utilização do OBZ surge no intuito de preencher as deficiências apresentadas no tradicional sistema orçamentário das empresas.

Identificada a inovação ocorrida, buscou-se em um primeiro momento identificar-se os fatores motivacionais que impulsionaram essa mudança na empresa. Em relação a este questionamento o Sujeito 4 expõe que

naquela época em que implantaram esse novo sistema, foi devido a chegada de um novo diretor, que implantou a ideia do base zero". A vinda do novo diretor ocorreu porque [...] a empresa estava num processo de lançamento de ações, e com isso chamou-se esse diretor da área financeira porque ele tinha esse conhecimento [...].

Neste período a empresa estava passando por um processo de dispersão do capital, ou seja, o controle acionário não permaneceria mais na família e sim à diversos acionistas. Corroborando, o Sujeito 2 salienta que na utilização do orçamento pelo valor histórico, praticamente efetuava-se a repetição do que já se vinha fazendo nos anos anteriores. Porém com o OBZ provoca-se uma reconstrução e não apenas uma repetição por fatos históricos.

Dessa forma, o entrevistado aponta que a principal motivação para a adoção dessa nova ferramenta consiste na ideia do repensar, sendo esta perspectiva alinhada com a estratégia que a empresa já vinha seguindo. Este achado corrobora com Dean e Cowen (1979) ao enfatizarem a participação dos diversos gestores em um processo de mudança, de maneira que esta mudança esteja alinhada com a estratégia da organização. Logo, "é esse repensar na empresa que é a grande contribuição que o OBZ traz para a empresa" (SUJEITO 2). Com esse repensar a empresa buscou uma provocação com os administradores, executivos e todos os demais envolvidos na elaboração do orçamento.

4.2 Análise das proposições do estudo

Identificados e caracterizados os aspectos motivacionais da implantação do OBZ, faz-se necessário, nesta seção, identificar os principais fatores inerentes a esse processo de institucionalização, as estratégias adotadas pela empresa, como ocorreu o monitoramento organizacional e destacar se teve resistências nesse processo. A identificação desses pontos está atrelada as proposições formuladas na pesquisa.

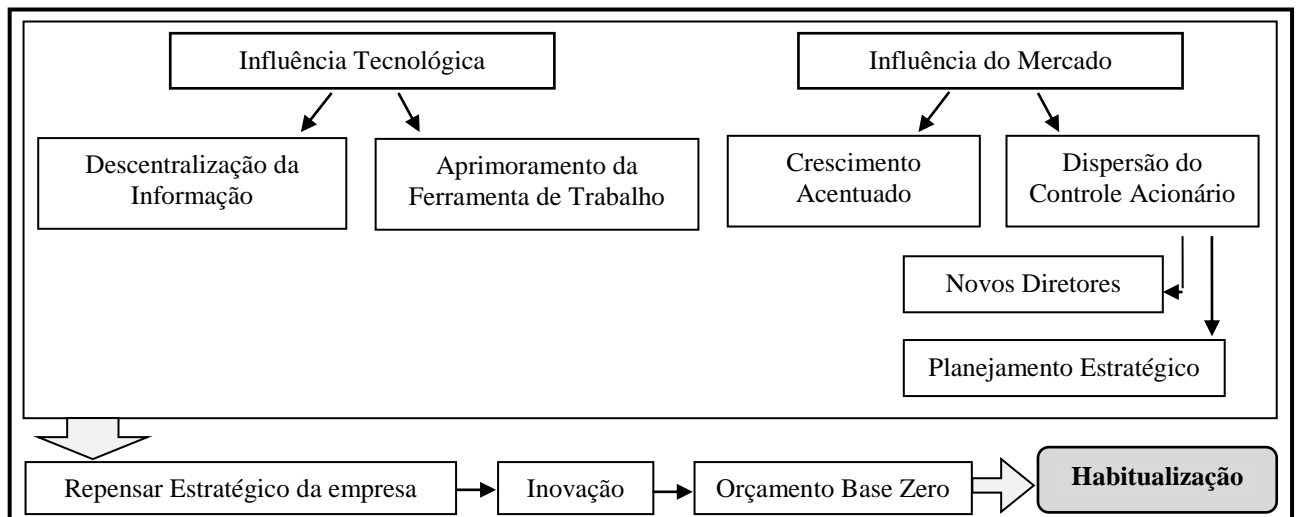
4.2.1 Habitualização

Conforme descrito na seção anterior, primeiramente buscou-se identificar os fatores que motivaram a adoção do OBZ na empresa. Conforme relatado pelos quatro entrevistados o principal fator motivador desse processo foi a chegada de um novo diretor na empresa. Sendo que o objetivo geral desse processo foi o repensar estratégico da organização. Este apontamento coaduna com Wilhelm e Kleiner (1995), quanto à busca dos

gestores, de métodos e artefatos que auxiliem nos controles e gestão das organizações. Na etapa da habitualização identifica-se primeiramente a inovação, que nesse estudo refere-se institucionalização do OBZ em uma empresa de grande porte.

Após a identificação da inovação ocorrida na empresa, identificam-se os fatores pertinentes as forças de mercado, legislação e a necessidade de mudanças tecnológicas, conforme *framework* apresentado por Tolbert e Zucker (1999), que remetem a primeira proposição da pesquisa (P1). A habitualização envolve a realização de arranjos estruturais de forma a obter respostas para problemas organizacionais (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Dentro dessa visão da habitualização identificaram-se os fatores pertinentes nesse processo de institucionalização, conforme elencados na Figura 2.

Figura 2 – Processo de Habitualização



Fonte: dados da pesquisa.

Conforme apresentado na Figura 2, verifica-se a presença de fatores inerentes as forças de mercado. Conforme evidenciado pelos entrevistados a implantação do OBZ teve como fator motivador a chegada de um novo diretor na área financeira da empresa. Acerca disso o Sujeito 4, salienta que a empresa passava por procedimentos para expandir seu capital no mercado de ações, e que esse diretor “[...] trouxe a ideia de utilizar também o mercado, essa relação com os acionistas, porque existe uma diferença de quando a empresa é da família e quando passa a ser negociada em um mercado de ações”. Logo, o Sujeito 4 elenca a influência do mercado como sendo um fator motivador desse processo de mudança. Corroborando com a influência do mercado sob esse processo de implantação do OBZ o Sujeito 3 salienta que as mudanças executivas na empresa repercutiram nas práticas gerenciais da empresa, pois

[...] foi solicitado que fosse verificado se estamos no caminho certo, se estamos fazendo o orçamento com gordura ou sem gordura, foi mais para dar uma assertividade, uma verificação no seguinte: (i) o orçamento por mais que se faça com base no histórico está no

caminho certo? (ii) as despesas que estamos lançando estão coerentes para o que a gente quer e onde se quer chegar? Então foi mais para colocar o orçamento de acordo com o nosso planejamento estratégico.

Por outro lado, aponta-se para um conflito de opiniões acerca dos fatores inerentes a institucionalização de uma nova forma de elaborar o orçamento. Nesse sentido o Sujeito 2 salienta que “o OBZ, é um aperfeiçoamento, uma ferramenta de medição, mas não que ele tenha provocado uma mudança de estratégia, não enxergo isso”. Complementando o entrevistado salienta que o OBZ decorre de uma mudança que ocorreu, mas trata-se de um aperfeiçoamento da ferramenta de trabalho, pois é uma maneira de estar atualizado, mas não que ele seja decorrente de uma mudança estratégica.

Relegando o foco estratégico utilizado pela empresa, o Sujeito 1 salienta que a elaboração do OBZ, tem por finalidade o entendimento do negócio, a partir de um foco estratégico. O Sujeito 1 complementa que isso foi necessário devido o crescimento acentuado que a empresa apresentava, bem como, uma maneira de entender se o crescimento da receita estava atrelado as despesas. Logo, percebe-se novamente a importância da influência do mercado neste processo de institucionalização do OBZ.

Conforme a Figura 2 identificou-se os fatores inerentes a inovação no processo relacionados à influência tecnológica. Pois, de acordo com o Sujeito 1, “a controladoria também tem que criar ferramentas, sendo que até então fazia-se o orçamento no Excel, e a partir de 2010 havia um sistema para efetuar isso”. Corroborando, o Sujeito 3 salienta que a maior mudança foi na parte sistêmica, pois antes se efetuava o planejamento e este era nos repassado (controladoria) para a realização da consolidação das planilhas eletrônicas. Atualmente este processo foi automatizado, pois todas as áreas efetuam o *input* no sistema de controle orçamentário e após a controladoria realiza a emissão dos relatórios de receitas, custos e despesas. Por sua vez, “o maior impacto como estratégia da empresa, que deu certo e está dando resultado, é o fato do orçamento, tanto de receita como de despesa, resultar em um índice, um indicador para resultado, logo o nível de responsabilidade é maior agora” (SUJEITO 3).

O Sujeito 3 corrobora que essa foi a maior mudança ocorrida, refletindo-se em uma mudança de conceito, pois “[...] deixou de ser uma informação gerencial e de diretoria e passou para o âmbito geral, com uma linguagem para todo mundo”. Logo, tantos os coordenadores e gerentes, quanto os funcionários do chão de fábrica, sabem quanto a empresa está faturando e quanto se espera de faturamento para os próximos períodos, proporcionando uma maior descentralização das informações (SUJEITO 1 e 3).

Perante as influências tecnológicas e de mercado, verifica-se que a empresa passou por uma mudança estratégica, de repensar a estratégia adotada. Conforme o Sujeito 2, há cerca de cinco/seis anos atrás a empresa passou por um momento importante de pulverização de seu capital pois

antes, apesar da empresa já ter suas ações negociadas na BM&FBovespa, seu capital ainda era concentrado na família. Em 2012, a empresa possuía cerca de quatro mil acionistas com cerca de 1.100 a 1.200 negociações na bolsa por dia.

Para o Sujeito 2, essa mudança, ocorreu para o repensar estratégico da empresa, mediante da introdução de um novo plano de negócios. Desta forma, a empresa cresceu organicamente, dentro do seu mercado de atuação mediante as suas próprias operações (SUJEITO 2). Com estes achados corrobora-se com Wilhelm e Kleiner (1995) ao inferir que o orçamento é um artefato utilizado para viabilizar o planejamento estratégico. Logo, faz-se necessário que esteja em consonância com as necessidades da empresa, sendo que este artefato pode ser aprimorado ao longo dos anos, no intuito de dar suporte para o processo decisório.

Diante desses fatores (tecnológicos e de mercado) encontrados que estão inerentes ao processo, foi possível habitualizar esse novo sistema orçamentário na empresa, sendo os preceitos da Proposição 1 (P1) identificados.

4.2.2 Estratégias

A revisão de literatura forneceu indícios da importância do desenvolvimento de estratégias para a implantação do sistema de OBZ. Desta forma, questionou-se a empresa investigada quanto a utilização das seguintes estratégias elencadas por Gordon, Haka e Schick (1984), conforme Quadro 6.

Quadro 6 – Estratégias para implantação do orçamento base zero.

| Estratégias | Sujeito 1 | Sujeito 2 | Sujeito 3 | Sujeito 4 |
|---|------------------|------------------|------------------|------------------|
| Prorrogação no tempo de realização do processo orçamentário. | não | não | não | não |
| Aumento no número de pessoas envolvidas no processo orçamentário (direta ou indiretamente). | não | não | não | sim |
| Realização de treinamento para aumentar a capacidade do pessoal de orçamento para trabalhar com o OBZ. | não | sim | sim | sim |
| Utilização de procedimentos operacionais padrões para orientar às unidades quanto às medidas exigidas pelo OBZ. | sim | sim | sim | sim |

Fontes: dados da pesquisa

Verifica-se no Quadro 6, de forma geral, um alinhamento por parte dos entrevistados no que se refere as estratégias utilizadas pela empresa, ressaltando alguns desajustes isolados de discurso em algumas estratégias. Inicialmente, percebe-se que não foram utilizadas todas as estratégias apontadas por Gordon, Haka e Schick (1984), e, que quando utilizadas, não necessariamente abrangeram todas as áreas envolvidas.

A empresa optou por não estender o prazo de elaboração do processo orçamentário em função da utilização inicial do OBZ. Conforme

apontado pelo Sujeito 1, não houve prorrogação no prazo de desenvolvimento do orçamento, o que ocorreu, foi o aumento nas horas despendidas em discussões. O Sujeito 4 confirma esta informação, destacando que o grau de detalhamento do orçamento aumentou, o que necessitou conseqüentemente de um tempo muito maior para se elaborar o orçamento, no entanto o prazo de entrega do orçamento não foi estendido.

Desta forma, efetuou-se a antecipação das discussões do processo orçamentário, pois "antes, quando se pegava o histórico, começava-se a elaborar o orçamento só na metade do segundo semestre. Com o OBZ, principalmente o orçamento de receitas, os primeiros estudos já começaram em março" (SUJEITO 4). Conforme apontado pelo estudo de Neely, Bourne e Adams (2003) o OBZ acarreta em uma melhora significativa na precisão dos resultados, por sua vez demanda de mais tempo em sua elaboração, quando comparado com os tradicionais sistemas orçamentários.

Indica-se que a estratégia utilizada pela empresa consistiu-se em intensificar as discussões durante o período orçamentário, sem a extensão de prazos para a entrega do orçamento. Fundamentado, no prévio anúncio da mudança de sistema orçamentário, fazendo com que cada centro de responsabilidade adequasse seu cronograma ao cronograma da empresa.

No que se refere à estratégia de aumentar o número de pessoas envolvidas no processo orçamentário em função da implantação do OBZ, os Sujeitos 1, 2 e 3, indicaram que esta estratégia não foi utilizada pela empresa "não de forma massiva, portanto não houve aumento no quadro de funcionários. As pessoas que antes faziam o orçamento passaram a se envolver mais com isso" (SUJEITO 2). No entanto, indica-se pelas respostas obtidas, que apesar de não ter sido uma estratégia da empresa, houve em pontos isolados, a necessidade de ampliar o quadro de funcionários envolvidos com o processo orçamentário da empresa, em específico, na área comercial, como destacado pelo Sujeito 4, pois:

quem fazia o orçamento de receitas antes, era só um funcionário. Com essa nova forma de fazer o orçamento comecei em março a fazer sozinho o orçamento de receitas, mas até o final de setembro acabamos agregando mais um funcionário, e hoje temos três funcionários fazendo o orçamento de receita e despesas. Então para a elaboração do orçamento, aumentou-se o número de funcionários. Antes tinha só um e hoje já temos três funcionários nesta atividade.

Desta forma, apesar de não configurar uma estratégia em específico, esta, se mostrou uma prática diante da necessidade demandada pela utilização do OBZ em alguns centros de responsabilidade da empresa. Outra estratégia elencada por Gordon, Haka e Schick (1984), e que não alcançou o consenso dos respondentes, refere-se à realização de treinamentos nas unidades da empresa para aumentar a capacidade do pessoal em trabalhar com o OBZ.

Os Sujeitos 2, 3, e 4, confirmam a realização de treinamentos de forma massiva, reuniões com os gerentes e diretores, e consultas individualizadas aos gerentes e diretores de áreas. No entanto o Sujeito 1, aponta que "não precisou de treinamento, mas foi necessário se entender o que é um base

zero, e então se demandou a criação de ferramentas para atender a situação". Desta forma, o Sujeito 1 se refere a necessidade de criar controles e relatórios capazes de fornecer informações para a elaboração do OBZ. Artefatos estes que as pessoas, e áreas da empresa, não estavam habituadas a fazer e a utilizar.

Assume-se para fins de resultados, que a forma utilizada pela empresa, para orientar as pessoas envolvidas no OBZ (reuniões massivas, reuniões específicas e conversas para tirar dúvidas), consubstancia-se em modalidades de treinamento, capaz de conferir aos envolvidos o entendimento do que se refere, e como proceder para realização de um orçamento dentro dos conceitos do base zero. Neste sentido, indica-se a utilização do treinamento como uma estratégia de implantação do OBZ, aderida pela empresa.

Por fim, apresenta-se ainda a estratégia voltada à utilização de procedimentos operacionais padrões para orientar às unidades quanto às medidas exigidas pelo OBZ. Destaca-se o consenso por parte dos entrevistados quanto à aderência da empresa a esta estratégia, que se revelou na forma de uma cartilha de apresentação e instrução quanto aos conceitos e aplicações do OBZ, conforme aponta do Sujeito 4, "foi disponibilizado material explicativo e com base nisso começou-se a montar o orçamento".

O material explicativo foi entregue aos responsáveis de áreas na forma de manual, assim como apresentados e explicados em reuniões sob o formato de *slides*. Conforme o acesso tido durante o desenvolvimento da pesquisa a este material, verificou-se a presença de aspectos teóricos (apresentação de conceitos e da importância da utilização do orçamento) e aspectos práticos (exemplos de como proceder na orçamentação de determinados itens específicos). Revelando-se como uma estratégia de implantação do OBZ na empresa investigada.

Desta forma, parte-se do entendimento de que os preceitos da Proposição (2) foram identificados na empresa investigada, indicando a utilização de estratégias na implementação do OBZ.

4.2.3 Objetificação

Com a habitualização da nova prática implantada na empresa, o próximo passo consiste em atingir um consenso entre os gestores acerca da importância desse novo artefato (TOLBERT, ZUCKER, 1999; GUERREIRO et al., 2005a). Dessa forma são duas as fontes de consenso abordadas pelos autores, o monitoramento interorganizacional e a teorização. A primeira fonte de consenso que remete ao monitoramento interorganizacional refere-se à avaliação dos riscos dessa nova mudança, enquanto que a teorização refere-se a interferência de consultores durante o processo (TOLBERT, ZUCKER, 1999; GUERREIRO et al., 2005a).

Perante a visão da institucionalização do OBZ na empresa, identificou-se que essa mudança partiu dos próprios gestores, de maneira que não fossem encontradas dificuldades para atingir o consenso na adoção de tal

prática. Associado a este fato o Sujeito 1 salienta que por ser uma decisão que vem de cima para baixo, tem-se uma facilidade no processo de consenso sobre a prática, pois tem-se o envolvimento de todas as diretorias, repercutindo até mesmo em uma menor resistência acerca da implantação.

Em relação à teorização, identificou-se que todos os entrevistados salientaram que não houve a presença de agentes externos, como por exemplo, de consultores para auxiliar nesse processo de institucionalização na empresa. O Sujeito 2 aponta que “[...] a empresa possui uma consultoria, que vem com frequência para a gestão de negócios, mas ela não entra no conceito de como elaboramos o orçamento, entra apenas no conceito de negócios, analisando os negócios, mas não a técnica de orçamento” (SUJEITO 2). Ressalta que o OBZ nasceu da provocação de um diretor (financeiro) sendo que essa ideia foi aceita pela controladoria, e posteriormente disseminada para todos os departamentos da empresa. .

Dessa forma, os entrevistados salientaram sobre a ausência de agentes externos, pois todos os procedimentos foram desenvolvidos internamente (principalmente pela controladoria), sem influência de agentes externos. Conforme o Sujeito 2 “os funcionários da controladoria efetuaram uma cartilha com *slides*, de modo a informar todas as pessoas, todos os gestores”. Desse modo é concernente com Dean e Cowen (1979) e Frezatti, Aguiar e Rezende (2007) que a implantação de sistemas orçamentários promove a participação de todos os níveis hierárquicos de uma organização, pois acaba envolvendo a consonância dessa mudança com as metas e objetivos das atividades da empresa.

Diante desses apontamentos efetuados pelos entrevistados é possível afirmar que ocorreu a objetificação do OBZ na empresa, mesmo que a teorização não tenha sofrido influência de agentes externos, infere-se que está ocorrendo de maneira interna, até mesmo por ser essa uma característica particular da empresa.

4.3.4 Sedimentação

Conforme Guerreiro et al. (2005a) o processo de institucionalização total somente é possível após a sedimentação. Durante esta última etapa discute-se as resistências, os pontos positivos e a defesa do grupo de interesse acerca deste processo na empresa.

Relacionado as resistências durante o processo de mudança verifica-se um consenso entre os respondentes, sendo que todos salientaram que não houve resistências neste processo. Corroborando, os Sujeitos 1 e 4 evidenciaram que mesmo não ocorrendo resistências, a mudança demandou mais tempo para a elaboração do orçamento, motivado pelo maior detalhamento das atividades e maior discussão, corroborando em relação ao fator tempo com Neely, Bourne e Adams (2003).

Para o Sujeito 4 “não teve resistências, sendo que foi tudo bem tranquilo, porque já estávamos mudando a forma de fazer receita, então porque não mudar a de despesa também, tanto é que deu certo e estamos utilizando até hoje”. Logo o Sujeito 1 enfatiza que a ausência de resistências

está relacionada com o fato de ser uma decisão que vem de cima para baixo, sendo que todas as diretorias já estavam envolvidas nesse processo, implicando na conscientização da necessidade dessa mudança ocorrer.

De mesmo modo, o Sujeito 2 corrobora que não houve resistências, porque na verdade as pessoas não resistem as mudanças, elas resistem a serem mudadas. Logo, essa mudança implicou apenas em um procedimento diferente que as pessoas tiveram que adotar, sendo que na empresa, as mudanças são geralmente bem aceitas, complementa o entrevistado.

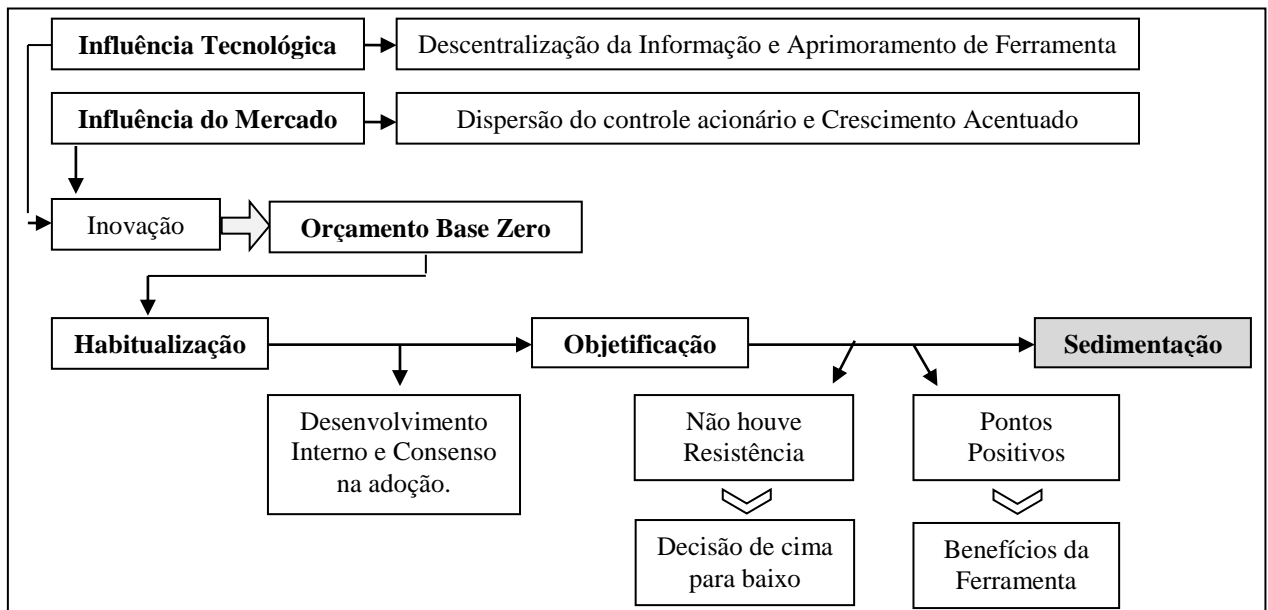
Percebeu-se que nos primeiros anos da implantação ocorreram momentos de *stress* devido a esse constante questionamento, mas hoje isso já é visto de forma mais amadurecida (SUJEITO 2). Corroborando o Sujeito 3 salienta que não ocorreu um choque com a implantação desse modelo, foi apenas um exercício a mais a ser feito, pois já havia toda uma explicação com uma estrutura preparada para que essa mudança ocorresse na empresa.

Dessa forma é plausível considerar que a implantação do OBZ em 2010 foi sedimentada, mediante aos fatores atrelados a esse processo, a pouca resistência encontrada e a defesa do grupo de interesse. Por sua vez vale ressaltar que apesar da sua implantação em 2010 para todas as áreas da empresa, atualmente não são todas as áreas que o utilizam de maneira integral, por apresentarem características como repetitividade das atividades, estabilidade em termos de estrutura e atividade, centralização de autoridade em que a discussão orçamentária frequente não é tida como um fator determinante. Porém conforme exposto pelos entrevistados a cada três anos o orçamento é efetuado utilizando-se o base zero, sendo então aplicado para todas as áreas da empresa. Nesse sentido, apresenta-se na Figura 3, todo o processo de institucionalização identificado na empresa.

Diante do exposto percebe-se que essa mudança foi bem-sucedida na empresa, mesmo apresentado alguns pontos negativos. Dentre os pontos negativos o Sujeito 2 salienta a “[...] interferência no processo de gestão, porque você diz para a pessoa como é que tem ser feito, assim você acaba não dando liberdade para ela. Então você como gestor tem culpa sobre o resultado porque você já está dando a ferramenta”.

Conforme o Sujeito 1, a experiência com o base zero ocorreu em 2010, sendo que em 2012 este não está mais sendo utilizado em sua totalidade na sua área do respondente. Complementando o entrevistado aponta que a não continuidade da utilização do OBZ a cada novo ano em sua área decorre da quantidade de trabalho envolvido, muita discussão sendo que o ganho nem sempre é substancial, pois muitas vezes é necessária a utilização do histórico para um melhor entendimento. Porém o entrevistado salienta que para algumas situações que são novas, esquece-se o histórico e utiliza-se o base zero.

Figura 3 – Processo de Institucionalização do Orçamento Base Zero



Fonte: dados da pesquisa.

Apesar de o OBZ não ser mais rigorosamente utilizado na área do Sujeito 1, constatou-se que isso não afeta a sedimentação do uso do OBZ na empresa, visto que o conceito base zero é fortemente utilizado e difundido na organização como um todo. Por exemplo, (i) ele serve de base para a avaliação, análise e planejamento de situações novas (inclusive para a área do Sujeito 1), (ii) é exigido a elaboração de um orçamento puramente base zero a cada três anos em todas as áreas da organização, indicando a preocupação da empresa para o alinhamento entre seus objetivos e a forma como visa alcançá-los, (iii) assim como pontualmente nas áreas, é ressaltado como a forma pela qual a empresa avalia e orça suas despesas.

Em relação ao sucesso da implantação do OBZ na empresa, o Sujeito 1 salienta que foi uma mudança bem-sucedida. Corroborando ainda o entrevistado salienta que:

talvez ocorra pouca discussão esse ano, aplicando-se apenas em algumas áreas, de modo que o base zero é efetuado onde a gente considera que seja importante. Mas não é toda a empresa que é base zero. No meu ponto de vista a cada três ou quatro anos, tem que se voltar e repensar as áreas, repensar a estrutura, repensar os gastos.

Complementando que esta utilização a cada três ou quatro anos é decorrente da necessidade de informações sobre a gestão da empresa, se está ocorrendo de maneira efetiva ou não (SUJEITO 1). Para o Sujeito 2 a principal contribuição acerca dessa mudança é quanto a essa provocação aos administradores, executivos, entre outros sobre o repensar, ou seja, e não efetuando apenas uma simples repetição (histórico) do ano anterior.

Nesse sentido, o Sujeito 1 corrobora que os benefícios da implantação do OBZ se refletem na discussão dos dispêndios de cada área, nas necessidades dos gastos de cada área, assim como na discussão de tudo que será efetuado no ano seguinte. Conforme o Sujeito 3 essa implantação

foi bem-sucedida pois não foi apenas uma eliminação do histórico, mas trata-se “[...] de uma ferramenta de análise, auxiliadora na identificação daquilo que pudesse estar em desacordo com nosso planejamento, com os nossos objetivos”. Logo foi uma experiência boa, apesar de trabalhosa, sendo que o base zero vem sendo utilizado principalmente para as despesas, pois para as receitas já existiam outros parâmetros (SUJEITO 4).

Desse modo o Sujeito 4 enfatiza que “foi uma mudança bem-sucedida, foi um sucesso e não caiu em desuso porque até hoje ainda está sendo utilizada, sendo que a princípio não tem nenhuma mudança para suprir o base zero”. Corroborando com Guerreiro et al. (2005a) pode-se afirmar que a implantação desse sistema orçamentário foi sedimentada pois existem expectativas históricas que apontam para a continuidade da adoção desta metodologia na empresa para os períodos subsequentes. Corroborando com Tolbert e Zucker (1999) e Frezatti, Aguiar e Rezende (2007) que inferiram que a sedimentação é alcançada quando se tem a continuidade da estrutura bem como a sua sobrevivência no decorrer dos anos. Sendo que está visão permanece até que sejam apontados outros fatores que possam requerer a substituição desta metodologia na empresa. Infere-se dessa forma, baseado em Guerreiro et al. (2005a) que a institucionalização total de uma mudança é alcançada quando os fatores motivadores possuem maiores influências do que os fatores inibidores.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve por objetivo analisar o processo de adoção do OBZ em uma empresa de grande porte de Santa Catarina, sob a perspectiva da teoria institucional. Para tal, realizou-se uma pesquisa descritiva, de abordagem qualitativa, perante a realização de um estudo de caso, em uma empresa de grande porte do setor têxtil de Santa Catarina.

A investigação do processo de institucionalização ocorreu pela análise de quatro proposições: habitualização (P1), estratégias (P2), objetificação (P3) e a sedimentação (P4) da mudança. Para tanto foram realizadas quatro entrevistas com responsáveis pela elaboração do orçamento em diferentes áreas (*controller*, gerente de tributos, coordenador de controladoria e planejamento empresarial e o gerente comercial). Salientando ainda que se teve acesso aos materiais utilizados no treinamento para a implantação do orçamento base zero na empresa.

Constatou-se que o principal fator motivador para a ocorrência desta mudança foi a entrada de um novo diretor na empresa. No entanto em relação a análise da primeira proposição (P1), verificou-se a presença de fatores inerentes aos aspectos tecnológicos e a influência de fatores de mercado. Os aspectos tecnológicos são referentes a descentralização e ao aprimoramento da ferramenta de trabalho e quanto a influência do mercado, verificou-se um crescimento acentuado na empresa nos últimos anos, passando por processos de dispersão do controle acionário. Afirma-se então que os fatores (tecnológicos e de mercado) estão inerentes ao processo sendo possível a habitualização dessa nova ferramenta

orçamentária na empresa, sendo que os preceitos da Proposição 1 (P1) foram identificados na pesquisa.

No que concerne a segunda proposição da pesquisa, que remete para a adoção de estratégias utilizadas pela empresa, infere-se que a estratégia utilizada consiste em intensificar as discussões durante o período orçamentário, sem a extensão de prazos para a entrega do orçamento. Infere-se também que não ocorreu um aumento no número de funcionários, exceto no setor comercial, que contratou duas pessoas em decorrência dessa mudança. Destaca-se ainda a realização de treinamentos perante a realização de reuniões massivas, reuniões específicas e conversas para tirar dúvidas. Desta forma, parte-se do entendimento de que os preceitos da P2 são identificados na empresa investigada, indicando a utilização de estratégias na implantação do OBZ.

Relacionado a terceira proposição da pesquisa tem-se duas formas de consenso para alcançar a objetificação, o monitoramento organizacional e a teorização. Primeiramente aponta-se que essa mudança partiu dos próprios gestores, fator este que influenciou na adoção dessa prática, sem que ocorressem maiores dificuldades no decorrer no tempo. Quanto a teorização, verificou-se que todos os procedimentos foram desenvolvidos internamente, sem a influência de agentes externos no processo. Diante desses apontamentos é possível afirmar que ocorreu a objetificação do OBZ na empresa.

No que se refere a quarta proposição, discute-se as resistências, os pontos positivos e a defesa do grupo de interesse. Dessa forma, verificou-se a ausência de resistências durante esse processo, motivada principalmente por ser uma decisão que surgiu de cima para baixo. Sendo que essa mudança também proporcionou diversos benefícios para a empresa, sendo essa ferramenta utilizada até hoje. Desta forma é possível afirmar que o processo de institucionalização do OBZ foi sedimentado.

Em resposta ao objetivo da pesquisa, salienta-se que as três etapas da institucionalização foram alcançadas, bem como a adoção de estratégias na implantação do sistema orçamentário. Apesar de o setor do Sujeito 1 não utilizar mais o OBZ com a mesma frequência dos primeiros anos, constatou-se que este fato não afetou a sedimentação do uso do OBZ na empresa em estudo, uma vez que fica claro que toda e qualquer situação nova na empresa é analisada e avaliada sob o conceito do OBZ (Sujeito 1) assim como a cada três anos todos os setores adotam o OBZ, inclusive áreas com um perfil mais estático, no intuito de avaliar a adequação dos planos da organização à seus objetivos. Adicionalmente, pode-se afirmar que o processo de institucionalização foi bem sucedido. Sendo que os benefícios remetem a discussão dos dispêndios de cada área, sendo uma importante ferramenta no processo decisório da empresa. Logo se afirma que a mudança foi bem-sucedida, pois essa ferramenta não caiu em desuso, sendo utilizada e reforçada nos discursos organizacionais atualmente.

A principal contribuição teórica do estudo consiste na ampliação do quadro de Tolbert e Zucker (1999), mediante a introdução de estratégias

inerentes ao processo. Dessa maneira, contribui-se à compreensão do fenômeno de mudança de práticas gerenciais, no que concerne as suas motivações, características e reflexos em uma organização.

Para futuras pesquisas sugere-se a investigar se de fato as mudanças foram sedimentadas, perante uma análise mais aprofundada deste quesito, bem como a análise da exteriorização desses novos conceitos, permitindo a utilização do OBZ por um longo período de tempo na empresa.

REFERÊNCIAS

- ABERNETHY, M. A.; BROWNELL, P. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, v. 24 n. 3, p. 189-204, 1999. doi: 10.1016/S0361-3682(98)00059-2.
- AHRENS, T.; CHAPMAN, C. S. Accounting for flexibility and efficiency: A field study of management control systems in a restaurant chain. *Contemporary accounting research*, v. 21, n. 2, p. 271-301, 2004.
- ALVESSON, M. Beyond neopositivists, romantics, and a reflexive approach to localists: in organizational. *Academy of Management Review*, v. 28, n. 1, p. 13-33, 2003.
- BARLEY, S. R.; TOLBERT, P. S. Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution. *Organizations Studies*, v. 18, p. 93-117, 1997.
- BERGER, P. L.; LUCKMANN, T. *A construção social da realidade*. Petrópolis: Vozes, 2004.
- BORNIA, A. C.; LUNKES, R. J. Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 18, n. 4, p. 37-59, 2007.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W.. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, v. 1, n. 11, p. 3-25, 2000.
- COOPER, D. J., MORGAN, W. Case study research in accounting. *Accounting Horizons*, v. 22 n. 2, p.159-178, 2008.
- COSTA, A. M.; MORITZ, G. O.; MACHADO, F. M. V. Contribuições do Orçamento Base Zero (OBZ) no planejamento e controle de resultados em organizações empresariais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 1, n. 8, p. 85-98, 2007.
- COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W. An Institutional Perspective On The Rise, Social Transformation, And Fall Of A University Budget Category. *Administrative Science Quarterly*, v. 33, n. 4, p. 562-587, 1988.
- COVALESKI, M. A.; EVANS III, J. H.; LUFT, J. L.; SHIELDS, M. D.; Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration. *Journal of Management Accounting Research*, v. 15, p. 3-49, 2003.
- CRESWELL, John W. *Qualitative inquiry and research design: Choosing among five approaches*. Second edition. Sage, 2007.
- DAVILA, T.; WOUTERS, M. Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, v. 30, p. 587-608, 2005.
- DEAN, B. V.; COWEN, S. S. Zero Base Budgeting in the Private Sector. *Business Horizons*, v. 22, n. 4, p. 73-83, 1979.
- DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, v. 48, n. 2, p. 147-160, 1983.
- FAIRCLOUGH, N. *Discurso e mudança social*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1992.

- FLAMHOLTZ, E. Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: Theoretical and empirical perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, v.8, n. 2-3, p. 153-169, 1983.
- FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B.; REZENDE, A. J. Respostas Estratégicas às Pressões Institucionais e Sucesso no atingir Metas no Orçamento: um estudo em uma empresa multinacional. *O&S*, v. 14, n. 43, p. 141 – 158, 2007.
- FREZATTI, F.; NASCIMENTO, A. R. D.; JUNQUEIRA, E.; RELVAS, T. R. S.. Processo orçamentário: uma aplicação da análise substantiva com utilização da grounded theory. *Organizações & Sociedade*, v. 18 n. 58, p. 445-466, 2011. Doi: 10.1590/S1984-92302011000300006.
- GIDDENS, A. *Central problems in social theory: action, structure and contradictions in social analysis*. Berkeley: University of California Press, 1979.
- GORDON, L. A; HAKA, S; SCHICK, A. G. Strategies for Information Systems Implementation Systems Implementation: The Case of Zero Base Budgeting. *Accounting, Organizations and Society*, v. 9, n. 2, p. 111-123, 1984.
- GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J.; AGUIAR, A. B. Fatores determinantes do processo de institucionalização de uma mudança na programação orçamentária: uma pesquisa-ação em uma organização brasileira. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, v. 10, n. 1, p. 59-76, 2005a.
- GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PEREIRA, C. A. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organização e Sociedade*, v. 12, n. 35, p. 91-106, 2005b.
- HANSEN, S. C., & STEDE, W. A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, v. 15, n. 4, p. 415-439, 2004. doi: 10.1016/j.mar.2004.08.001
- HORNGREN, C. T. Management accounting: this century and beyond. *Management Accounting Research*, v.6, p. 281-286, 1995.
- KAKKURIKNUUTILA, M., LUKKA, K., & KUORIKOSKI, J. Straddling between paradigms: a naturalistic philosophical case study on interpretive research in management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, v. 33 n. 2-3, p. 267-291, 2008.
- MALMI, T., BROWN, D. Management control systems as a package. Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, v. 19 n. 4, p. 287-300, 2008.
- MEYER; J. W. ROWAN, B. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, v. 83, n. 2, p. 340-363, (Sep.) 1977.
- MUCCI, D. M.; FREZATTI, F. DIENG, M. As múltiplas funções do orçamento empresarial. *RAC*, v. ahead of print, fevereiro, 2016.
- NEELY, A; BOURNE, M; ADAMS, C. Better budgeting or beyond budgeting?", *Measuring Business Excellence*, v. 7, n.3, p. 22 – 28, 2003.
- PHYRR, P. A. *Orçamento base zero: um instrumento administrativo prático para avaliação das despesas*. Traduzido por José Ricardo Brandão Azevedo. Rio de Janeiro: Interciência, São Paulo: Ed. da Universidade de São Paulo, 1981.
- SANTANA, G. A. S.; MÁRIO, P. C.; SEDIYAMA, M. Y. N. Análise do orçamento sob uma abordagem teórica da perspectiva institucional. *Revista Contabilidade e Controladoria*, v.1, n.3, p. 200-216, 2009.
- SCOTT, W. Richard. *Institutions and organizations*. Foundations for organizational science. London: A Sage Publication Series, 1995.
- TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. A institucionalização da teoria institucional. In: CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. *Handbook de Estudos Organizacionais*, v.1, 1999.

WETHERBE, J. C.; DICKSON, G. W. Zero-Based Budgeting: An Alternative to Chargeout Systems. *Information & Management* v. 2, p. 203-213, 1979.

WILHELMI, M.; KLEINER, B. H. New Developments in Budgeting, *Management Research News*, v. 18 n. 3/4/5, p.78 – 87, 1995.

WILLIAMS, J. J; NEWTON, J. D.; MORGAN, E. A. A integration of zero-base budgeting with management by objectives: an empirical inquiry. *Accounting Organization and Society*, v. 10, n. 4, p. 457-476, 1985.

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

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