

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISAS EM CONTROLADORIA E
CONTABILIDADE**

MARLON MENDES SILVA

**ANÁLISE DA RELAÇÃO ENTRE MECANISMOS DE CONTROLES GERENCIAIS
E A PERCEPÇÃO DE RELEVÂNCIA E UTILIDADE**

**BELO HORIZONTE
2018**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISAS EM CONTROLADORIA E
CONTABILIDADE**

MARLON MENDES SILVA

**ANÁLISE DA RELAÇÃO ENTRE MECANISMOS DE CONTROLES GERENCIAIS E A
PERCEPÇÃO DE RELEVÂNCIA E UTILIDADE**

Dissertação apresentada ao Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Controladoria e Contabilidade da Universidade Federal de Minas Gerais como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade.

Área de Concentração: Contabilidade e Controladoria

Orientador: Professor Doutor Pueri do Carmo Mário

**BELO HORIZONTE
2018**

Marlon Mendes Silva

Essa dissertação foi julgada adequada pelo Curso de Mestrado em Controladoria e Contabilidade da Universidade Federal de Minas Gerais como requisito para obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade.

Belo Horizonte, 27 de junho de 2018.

Prof. Dr. Wagner Moura Lamounier
Coordenador do Curso

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Poueri do Carmo Mário
CEPCON/UFMG (orientador)

Prof. Dr. Alexandre Teixeira Dias
PDMA/FUMEC

Prof. Dr. Ricardo Rodrigues Barbosa
CEPCON/UFMG

Profa. Dra. Fernanda K. N. Jupetipe
UNIBH

RESUMO

Este trabalho analisou a relação entre mecanismos de controles gerenciais e a percepção de relevância e utilidade. Com base no modelo de alavancas de controle de Simons (1995), buscou-se compreender a relação entre o alinhamento da ferramenta orçamento aos constructos do modelo, os quais são identificados como: mecanismos de controles diagnósticos, mecanismos de controles interativos, sistemas de crenças e sistemas de fronteiras e a utilidade do orçamento empresarial de acordo com a percepção de gestores. O estudo foi conduzido sob uma perspectiva sociológica, buscando abordar as tensões no alinhamento entre os objetivos estipulados no orçamento e a aplicabilidade da ferramenta na tomada de decisão. Sob uma abordagem quantitativa, este estudo se baseou em uma amostra de 210 gestores, através da qual foi estimado um modelo de equações estruturais referente às hipóteses propostas. Os resultados quantitativos obtidos por meio da estimação do modelo foram então sujeitos a uma análise qualitativa na qual 4 entrevistados se posicionaram frente os resultados apresentados. Os resultados encontrados apontaram que: (i) em empresas do setor privado, as crenças organizacionais, como por exemplo valores, missão e visão quando enraizados nas organizações, refletem no orçamento, tornando-o mais relevante; (ii) o orçamento torna-se relevante para os gestores na medida em que reflete as fronteiras na organização, estabelecendo limites no comportamento dos gestores e delimitando onde devem atuar no sentido de alcançar os objetivos pretendidos; (iii) o orçamento é relevante dado seu alinhamento aos controles diagnósticos, na medida em que permite o controle mensal de gastos, sinaliza o atingimento de metas, permite buscar novos meios de agir na organização e propicia incentivos como bônus para o gestor; (iv) os mecanismos de controles diagnósticos e interativos são complementares, sendo que o uso diagnóstico do orçamento pode refletir no uso interativo do mesmo; (v) os gestores reconhecem a importância do orçamento para a organização, bem como a sua aplicação no âmbito empresarial, além de acreditarem que o orçamento permite aprimorar seu desempenho como gestor. (vi) Os resultados apontaram ainda indícios de que as percepções de utilidade são distintas entre os gestores, e, que gestores com maior grau hierárquico na organização atribuem maior utilidade ao orçamento. Além disso, esta pesquisa apontou que os sistemas de crenças e fronteiras devem ser abordados junto aos controles diagnósticos e interativos, seja na elaboração ou no acompanhamento do orçamento de maneira a contribuir para a tomada de decisões com vistas ao cumprimento das estratégias das empresas. O estudo contribui com a literatura sobre a temática de orçamento ao abordar uma ferramenta amplamente utilizada nas organizações, sob uma perspectiva que, não somente ao controle e monitoramento de processos, mas também investigando o mesmo como uma ferramenta que transmite crenças e delimita fronteiras para os diversos agentes envolvidos nas relações organizacionais. Como limitações dessa pesquisa destacam-se que: a mesma foi conduzida a partir de questionários, os quais incorrem em viés de interpretação pelos entrevistados; e, apesar de buscar fornecer indícios para os conhecimentos acadêmico, das organizações e da sociedade, os resultados obtidos nesta pesquisa se limitam à amostra estudada.

Palavras-chave: Orçamento. Alavancas de Controle de Simons. Modelo de Equações Estruturais.

ABSTRACT

This study analyzed the relationship between management controls mechanisms and the perception of utility and relevance. Based on the Simons' Levers of Control Model (1995), it aimed to understand the relationship between the adherence of the budget to the model constructs, which are: mechanisms of diagnostic controls, mechanisms of interactive controls, belief systems and boundaries systems, and the utility of the budget according to the perception of managers. The study was conducted from a sociological perspective, seeking to address the tensions in the alignment between the goals set in the budget and the applicability of the tool in decision making. Under a quantitative approach, this study was based on a sample of 210 managers, through which a structural equation modeling was estimated referring to the proposed hypotheses. The quantitative results obtained through the estimation of the model were then, subjected to a qualitative analysis in which 4 respondents positioned themselves in front of the presented results. The results found that: (i) in private sector companies, organizational beliefs, such as values, mission and vision when rooted in organizations, reflect in the budget, making it more relevant; (ii) the budget becomes relevant for managers insofar as it reflects the boundaries in the organization, establishing limits on the behavior of managers and defining where they should act in order to achieve the intended objectives; (iii) the budget is relevant given its alignment with the diagnostic controls, insofar as it allows monthly control of expenditures, signals the achievement of goals, allows finding new ways of acting in the organization and provides incentives as a bonus for the manager; (iv) the mechanisms of diagnostic and interactive controls are complementary and the diagnostic use of the budget can reflect in the interactive use of the same; (v) managers recognize the importance of the budget for the organization as well as its application in the business environment, and believe that the budget allows to improve their performance as a manager. (vi) The results also indicated that utility perceptions are distinct among managers and that managers with higher hierarchical rank in the organization perceive the budget most useful. In addition, this research pointed out that belief systems and boundaries systems should be approached together with diagnostic and interactive controls, either in the elaboration or monitoring of the budget in a way that contributes to decision making in order to comply with company strategies. The study contributes to the literature on the topic of budget insofar as it addressed a widely used tool in organizations, from a perspective that not only to process control and monitoring, but also investigating it as a tool that conveys beliefs and delimits boundaries to the various agents involved in organizational relations. As limitations of this research, it is emphasized that it was conducted through questionnaires, which incur bias of interpretation by the interviewees, as well as highlighting that despite seeking to provide evidence for academic, organizational and societal knowledge, the results obtained in this study are limited to the sample studied.

Keywords: Budget. Simons' Levers of Control. Structural Equation Modeling.

AGRADECIMENTOS

A construção de um trabalho de dissertação é, definitivamente, uma tarefa que demanda muito empenho e apoio, sendo assim, essa pesquisa não seria realidade sem o suporte que tive durante os dois anos de mestrado, de todos os envolvidos que ajudaram a tornar este trabalho realidade, a eles dedico os meus sinceros agradecimentos.

Agradeço a minha família, aos meus pais pelo empenho e zelo em minha educação, a minha irmã Daniele, que por diversas vezes me expôs sua visão sob uma perspectiva econômica, bem como suas reflexões acerca de diversos modelos econométricos, que me ajudaram a desenvolver e compreender os modelos utilizados nesta pesquisa.

Agradeço aos meus queridos amigos Priscila, Fernando e Emílio, por todo apoio, por serem ouvintes, e por me ajudarem sempre que possível, a elucidar minhas dúvidas em momentos onde eu não sabia por onde seguir.

Agradeço aos colegas de mestrado, Mariana, Daniele, Fernanda, Cristian, Carol, Miriam, a querida Manu, e todos outros colegas que fizeram parte desta nossa etapa.

Agradeço a Poli, pelos questionamentos e pela ajuda a compreender e lidar com as emoções inerentes a este período.

Agradeço ao CEPCOM UFMG, aos professores pelo aprendizado e aos funcionários pela cordialidade a qual sempre me trataram.

Agradeço ao meu orientador, professor Poueri do Carmo Mário, pelo incentivo a ingressar na carreira acadêmica, pelos diversos debates e trocas de ideias, pela compreensão e cobranças, e pelo apoio.

Agradeço a banca de qualificação deste trabalho, Professor Alexandre Dias, Professor Ricardo Barbosa e a Professora Fernanda Jupetipe, pelas diversas críticas que me permitiram aperfeiçoá-lo.

Agradeço aos gestores que se dispuseram a fornecer os dados que tornaram esta pesquisa uma realidade, agradeço em especial aos gestores que participaram das entrevistas e permitiram tal grande troca de conhecimentos.

Por fim, agradeço ao Marcelo por sempre me ouvir, acompanhar e ajudar a encontrar uma solução frente tantas adversidades.

Ao erguermos a vista, não vemos fronteiras.

Provérbio Japonês

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Estatísticas descritivas de anos de atuação dos respondentes	57
Tabela 2 - Frequência acumulada do tempo de atuação na área	58
Tabela 3 - Relação dos respondentes da pesquisa por área de atuação	59
Tabela 4 - Relação dos respondentes da pesquisa por cargo de atuação	59
Tabela 5 - Estatísticas descritivas do constructo controle interativo	61
Tabela 6 - Frequência da percepção dos gestores constructo controle interativo	61
Tabela 7 - Estatísticas descritivas do constructo diagnóstico	62
Tabela 8 - Frequência da percepção dos gestores constructo diagnóstico	62
Tabela 9 - Estatísticas descritivas do constructo fronteiras	63
Tabela 10 - Frequência da percepção dos gestores constructo fronteiras	64
Tabela 11 - Estatísticas descritivas do constructo crenças	64
Tabela 12 - Frequência da percepção dos gestores constructo crenças	65
Tabela 13 - Estatísticas descritivas do constructo relevância	66
Tabela 14 - Frequência da percepção dos gestores constructo relevância	66
Tabela 15 - Estatísticas descritivas do constructo utilidade	67
Tabela 16 - Frequência da percepção dos gestores constructo utilidade	67
Tabela 17 - Cargas fatoriais das variáveis de pesquisa	70
Tabela 18 - Modelo de mensuração de validade convergente	73
Tabela 19 - Correlação entre as variáveis latentes	74
Tabela 20 - Confiabilidade do modelo de equações estruturais	75
Tabela 21 - Relação estrutural entre as variáveis latentes	76
Tabela 22- Efeitos Indiretos dos constructos do modelo	80
Tabela 23 - Correlação entre as variáveis da pesquisa	128

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Controlando a estratégia do negócio: variáveis chave a serem analisadas	22
Figura 2 – Desenho das hipóteses de pesquisa	37
Figura 3 – Diagrama de caminhos de atitudes de empregados.....	51
Figura 4 – Relação estrutural entre as variáveis latentes e efeitos diretos observados	76

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Técnicas/configurações do orçamento.....	27
Quadro 2 – Características das abordagens de pesquisa quantitativa e qualitativa.....	40
Quadro 3 – Palavras-chave para seleção da amostra.....	42
Quadro 4 – Critérios para elaboração de um questionário	44
Quadro 5 – Variáveis e constructos da pesquisa	45
Quadro 6 – Fases da análise de conteúdo	55
Quadro 7 – Critérios para análise quanto a concordância dos respondentes.....	60
Quadro 8 – Classificação de porte da empresa.....	81
Quadro 9 – Identificação dos entrevistados.....	82
Quadro 10 – Avaliação das hipóteses de pesquisa	101

LISTA DE ABREVIATURAS

AVE – *Average Variance Extracted*

CB – *Covariance Based*

KMO – Teste de Kaiser-Meyer-Olkin

LOC – *Levers of Control*

MEE – Modelagem de Equações Estruturais

MSA – Medida de Adequação Amostral

PLS – *Partial Least Squares*

PLR – Participação nos Lucros e Resultados

SEM – *Structural Equation Modeling*

SI – Sistema de Informação

SCG – Sistemas de Controles Gerenciais

TAM – *Technology Acceptance Model*

VO – Variável Observada

VL – Variável Latente

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	14
1.1 Contextualização.....	14
1.2 Questão de Pesquisa	17
1.3 Objetivos.....	17
1.3.1 Objetivo Geral	17
1.3.2 Objetivos Específicos	17
1.4 Justificativa.....	18
1.5 Organização do Trabalho.....	19
2 REVISÃO DE LITERATURA.....	21
2.1 O Modelo de Alavancas de Controle.....	21
2.2 O Papel do Orçamento Empresarial nas Organizações	25
2.3 Percepção de Utilidade e Relevância.....	29
2.4 Utilidade e Relevância do Orçamento Empresarial.....	30
2.5 Estudos sobre o Modelo de Alavancas de Controle e o Orçamento Empresarial	31
2.6 Desenvolvimento das Hipóteses de Pesquisa	33
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	38
3.1 Caracterização da Pesquisa.....	38
3.2 Abordagem Quantitativa.....	41
3.2.1 Amostra	41
3.2.2 Instrumento de Pesquisa	43
3.2.3 Método de Análise dos Dados	47
3.3 Abordagem Qualitativa.....	53
3.3.1 Amostra	53
3.3.2 Instrumento de Coleta de Dados.....	53
3.3.3 Tratamento dos Dados	54
3.3.4 Método de Interpretação dos Dados	55
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	57
4.1 Resultados Quantitativos	57
4.1.1 Análise Descritiva dos Constructos	60
4.1.2 Análise Fatorial	69
4.1.3 Modelo de Equações Estruturais	72
4.2 Resultados das Entrevistas	81
4.2.1 Análise dos Resultados do Bloco 1 – Alinhamento do Orçamento.....	82
4.2.2 Análise dos Resultados do Bloco 2 – Relações do Orçamento	91
4.3 Avaliação das Hipóteses de Pesquisa	101
4.4 Análise dos Resultados: Um olhar de um Gestor Público.....	103

5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	110
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	111
REFERÊNCIAS	116
APÊNDICE A – Questionário estruturado	120
APÊNDICE B – Roteiro para Entrevistas	122
APÊNDICE C – Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE)	126
APÊNDICE D – Correlação entre variáveis da pesquisa	128

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo é apresentada a contextualização da pesquisa, bem como a questão de pesquisa estudada, os objetivos e justificativa da realização da mesma. Por fim, é apresentada uma seção na qual evidencia-se a forma como este trabalho está organizado.

1.1 Contextualização

A informação gerencial é utilizada pelos gestores para diversos propósitos, tais como, indicar onde os subordinados devem procurar oportunidades, comunicar e monitorar estratégia, planos e metas, bem como se informar sobre ameaças e oportunidades emergentes (Simons, 1995).

Os gestores de determinada organização podem obter a informação gerencial por meio de diversos mecanismos de controle, formais ou informais, os quais são utilizados com o intuito de direcionar o comportamento dos gestores para o cumprimento das metas estabelecidas, tais mecanismos, ajustados às necessidades específicas da companhia, compõem os sistemas de controles gerenciais (Chenhall, 2007).

Os Sistemas de Controles Gerenciais (SCG) podem ser utilizados na execução e acompanhamento das estratégias ao fornecer *feedback* para o aprendizado e informações que podem ser empregadas de forma interativa para formulação ou revisão das estratégias da companhia (Chenhall, 2007). Sob esta ótica, emerge a figura do orçamento empresarial como importante mecanismo dos SCG com atuação em vários campos, tais como a formulação de estratégia, desenvolvimento de capacidades dinâmicas ou até mesmo obtenção vantagem competitiva (Ali Abadi, Yazdanian & Jamali, 2016).

Lunkes, Feliu e Rosa (2011) apontam que o orçamento é um instrumento fundamental no planejamento das atividades organizacionais, servindo de guia para as operações e figurando como poderoso sistema de controle no que tange ao acompanhamento de metas.

Segundo Frezatti (2009), o orçamento pode ser considerado um dos pilares da gestão, pois reflete as prioridades e a direção da entidade para determinado período, proporcionando condições de avaliação do desempenho de gestores das diferentes áreas internas nas organizações.

Malmi e Brown (2008), apontam que o orçamento se insere nos controles cibernéticos do pacote de SCG. O orçamento pode ser considerado uma importante ferramenta em muitos SCG, devido à sua capacidade de unir diferentes áreas de uma organização em um plano abrangente que atende a propósitos distintos, particularmente a avaliação *ex post* do desempenho real em relação ao planejado.

O orçamento pode ser utilizado com diferentes propósitos, incluindo o planejamento e a coordenação das atividades organizacionais, pois possibilita uma visão global da empresa sob três perspectivas distintas: a) econômica – voltada para a eficiência na alocação de recursos e avaliação da redução da assimetria informacional, fundamentando-se na teoria da agência ; b) psicológica – ao considerar os efeitos das práticas orçamentárias no comportamento dos indivíduos; e, c) social – estudando a prática orçamentária em um contexto social de troca e barganha de poder (Covaleski *et al.*, 2003).

Guerreiro, Cornachione e Soutes (2011) apontam que o orçamento é o artefato de controle gerencial mais utilizado pelas organizações, sendo que, dentre as empresas analisadas pelos autores, 90% utilizam o orçamento como base para tomada de decisão.

Na perspectiva do controle gerencial, Simons (1995) comenta que devem ser observadas na organização, quatro alavancas de controles relacionadas aos: (i) valores fundamentais da empresa, (ii) riscos a serem evitados, (iii) variáveis de desempenho crítico e as (iv) incertezas estratégicas, de maneira que possibilitem a implantação bem-sucedida da estratégia da companhia. Assim, o autor desenvolveu um modelo denominado *Levers of Control*, o qual fora disseminado em estudos na literatura nacional como Modelo de Alavancas de Controle de Simons. Tal modelo contempla quatro grupos de mecanismos de controles gerenciais, os quais simbolizam respectivamente as “alavancas” para implementação da estratégia da alta administração, as quais são representadas respectivamente por: (i) sistemas de crenças, (ii) sistemas de fronteiras, (iii) sistemas de controles diagnósticos e (iv) sistemas de controles interativos (Simons, 1995).

Considerando especificamente a figura do orçamento, o autor ressalta que o mesmo se relaciona, em maior parte, dentro dos mecanismos de controle das variáveis de desempenho

crítico (sistemas de controles diagnósticos), atuando como meio de identificar os desvios em relação ao planejado (Simons, 1995).

Estudos apontaram ainda que o orçamento pode estar relacionado com o controle das incertezas estratégicas (sistemas de controles interativos), e não somente com o controle das variáveis de desempenho crítico (sistemas de controles diagnósticos), figurando assim, como meio de busca por oportunidades na organização (Hofmann, Wald & Gleich, 2012; Mucci, 2013; Ali Abadi *et al.*, 2016).

Mucci (2013) apontou uma relação entre o uso do orçamento, tanto voltado para o controle das variáveis críticas de desempenho (sistemas de controles diagnósticos) assim como voltado ao controle das incertezas estratégicas (sistemas de controles interativos) e a percepção de utilidade e relevância da ferramenta orçamento por gestores. Para o autor, a aderência do orçamento a determinada “alavanca” pode impactar na maneira como os gestores percebem o orçamento útil e relevante.

Kihn (2011) aponta que o orçamento, especificamente as metas orçamentárias, são percebidas diferentemente entre os gestores, considerando aspectos como critérios de motivação, implementação de estratégia, coordenação, alocação de recursos e *benchmarking*. O autor aponta ainda que isso ocorre devido ao fato de controladores e gerentes criarem suas próprias interpretações, subjetivas e pessoais sobre o orçamento e as metas orçamentárias. Nesta linha, acredita-se que investigar as percepções de diversos gestores sobre as relações entre as alavancas de controle propostas por Simons (1995), o orçamento empresarial e a utilidade e relevância do mesmo, pode revelar aspectos importantes para a compreensão da maneira como a ferramenta orçamento empresarial se configura nas organizações.

Assim, este trabalho buscou investigar as relações do orçamento empresarial e as alavancas de controle de Simons (1995) sob aspectos quantitativos para verificar as relações entre os constructos da pesquisa; e posteriormente a abordagem qualitativa, para investigar de maneira mais profunda a natureza dos dados e as interpretações dos gestores quanto as relações apresentadas.

1.2 Questão de Pesquisa

Diante da contextualização apresentada, emerge a seguinte questão de pesquisa: **Como o alinhamento do orçamento às alavancas de controle influencia a utilidade do mesmo, conforme a percepção de diversos gestores?**

1.3 Objetivos

Congruente com a problemática abordada, nesta seção são apresentados os objetivos desta pesquisa.

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho baseia-se em analisar como o alinhamento do orçamento ao modelo de alavancas de controle proposto por Simons (1995) influencia sua relevância e utilidade, de acordo com a percepção de diversos gestores.

1.3.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos desta pesquisa são:

- (i) Verificar o alinhamento do orçamento às alavancas de controle propostas por Simons (1995);
- (ii) Verificar a percepção dos gestores quanto à relevância e utilidade do orçamento na organização;
- (iii) Estimar a influência do alinhamento do orçamento às alavancas de controle sobre a percepção de utilidade do mesmo;
- (iv) Verificar como os gestores percebem a influência do alinhamento do orçamento às alavancas de controle sobre a utilidade do mesmo.

1.4 Justificativa

O orçamento é uma ferramenta de cunho gerencial amplamente utilizado nas organizações, que pode apresentar diversas nuances de acordo com as especificidades de cada empresa (Covaleski *et al.*, 2003; Lunkes, 2003)

Estudos evidenciaram a relação do uso do orçamento sob a ótica das “alavancas de controle”, especificamente sob a perspectiva de duas “alavancas de controle”, controles diagnósticos e controles interativos (Hofmann *et al.*, 2012; Mucci, 2013; Ali Abadi *et al.*, 2016). Entretanto, Widener (2007) sugeriu que existem múltiplas relações interdependentes e complementares entre as quatro “alavancas de controle” que, por sua vez, impactam a tomada de decisão e aprendizado dos gestores. Além disso, Ferry *et al.* (2017) constataram que os sistemas de crenças e fronteiras precisam ser abordados junto aos controles diagnósticos e interativos para a implementação bem-sucedida da estratégia pretendida pela organização.

Estudos na área de contabilidade gerencial apontam que as pesquisas sobre o tema orçamento pouco avançam no sentido de questionar a ferramenta orçamento empresarial, bem como a maneira a qual o mesmo é constituído e de que maneira os elementos organizacionais influenciam sua elaboração em determinada organização (Frezzati, Beck e Silva, 2013; Wrubel, Santana e Lavarda, 2014).

Assim, esta pesquisa tem como contribuição para o meio acadêmico, o avanço nos estudos da temática sobre orçamento, na medida em que busca analisar como os elementos organizacionais, bem como os mecanismos de controle, influenciam na ferramenta orçamento e como este fato se relaciona com a utilidade do mesmo. Além disso, ainda como contribuição acadêmica, esta pesquisa avança no estudo de Mucci (2013), que sugeriu a investigação da ferramenta orçamento dentre percepções de gestores de áreas ligadas diretamente à elaboração e controle do orçamento, e também de diversas áreas da empresa as quais utilizam-se da ferramenta. Espera-se também que este trabalho possa contribuir nos avanços em relação ao estudo de Covaleski *et al.* (2003), que sugeriram a utilidade do orçamento em diferentes propósitos, impactando no comportamento dos indivíduos e figurando como troca e barganha de poder nas organizações.

Como contribuição para as organizações, espera-se que este trabalho possa contribuir na medida que aborda o orçamento, tecnicamente de gestão financeira, sob uma perspectiva que não somente de controle e monitoramento de processos, mas também investigando o mesmo como uma ferramenta que transmite crenças e delimita fronteiras para os diversos agentes envolvidos nas relações organizacionais, destacando que as crenças e as fronteiras estabelecidas pela alta administração, devem ser observadas na elaboração e no acompanhamento do orçamento. Além disso, este estudo apresenta o orçamento como meio de implementar a estratégia pretendida pela organização, bem como permite a aprendizagem a partir do momento em que a alta administração consegue enraizar os valores organizacionais nos gestores envolvidos.

Como contribuição para sociedade, destaca-se que esta pesquisa foi conduzida sob uma perspectiva sociológica, buscando abordar as tensões no alinhamento entre os objetivos estipulados no orçamento e as percepções dos indivíduos. Além disso, buscou-se analisar a aplicabilidade do orçamento na tomada de decisão pelos gestores. Além disso, espera-se que este estudo contribua com a sociedade ao demonstrar que o orçamento é uma ferramenta que atinge a todos pois o estudo abordou a compreensão do orçamento em um órgão público, demonstrando como este permite o cumprimento das metas estipuladas, no sentido da eficácia do uso dos recursos públicos para servir a sociedade.

1.5 Organização do Trabalho

Este trabalho está organizado da seguinte forma: no capítulo 2, apresenta-se a revisão de literatura base desta pesquisa, contemplando o modelo de alavancas de controle, utilizado para a realização deste trabalho, bem como é abordado o papel do orçamento empresarial nas organizações, buscando ressaltar os principais estudos relacionados ao tema. No final do capítulo são apresentadas as hipóteses de pesquisa.

No capítulo 3, são apresentados os procedimentos metodológicos sob uma abordagem quantitativa contemplando a amostra, o instrumento de coleta de dados, o tratamento de dados e os modelos de estimação utilizados; bem como sob uma abordagem qualitativa contemplando a amostra, o instrumento de coleta de dados, o tratamento de dados empregado e o método de interpretação dos dados. No capítulo 4, são apresentados os resultados da pesquisa, explorados conforme as hipóteses propostas e de acordo com a literatura sobre o tema. No capítulo 5 são

apresentadas as principais limitações da pesquisa. Finalmente, no capítulo 6 apresentam-se as principais considerações desta pesquisa, bem como sugestões para futuros estudos.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Neste capítulo é apresentada a revisão de literatura que foi utilizada como base para desenvolvimento desta pesquisa, bem como as hipóteses de pesquisa testadas neste trabalho.

2.1 O Modelo de Alavancas de Controle

Conforme apresentado no capítulo de introdução, para realização desta pesquisa utilizou-se de um modelo de mecanismos de controles gerenciais. Tal modelo foi proposto por Robert A. Simons em 1995 e denominado pelo autor como *Lever of Control* (LOC), ou em tradução literal, alavancas de controle. Esta última terminologia será utilizada durante toda esta pesquisa devido à sua ampla difusão na literatura de controle gerencial e estratégico (Leite, 2016; Pletsch e Lavarda, 2016; Lavarda e Pereira, 2012; Diehl e Souza, 2008; Widener, 2007; Henri, 2006; Ferreira e Otley, 2006), o qual o referido autor possui notável reconhecimento (Lunkes *et al.*, 2011).

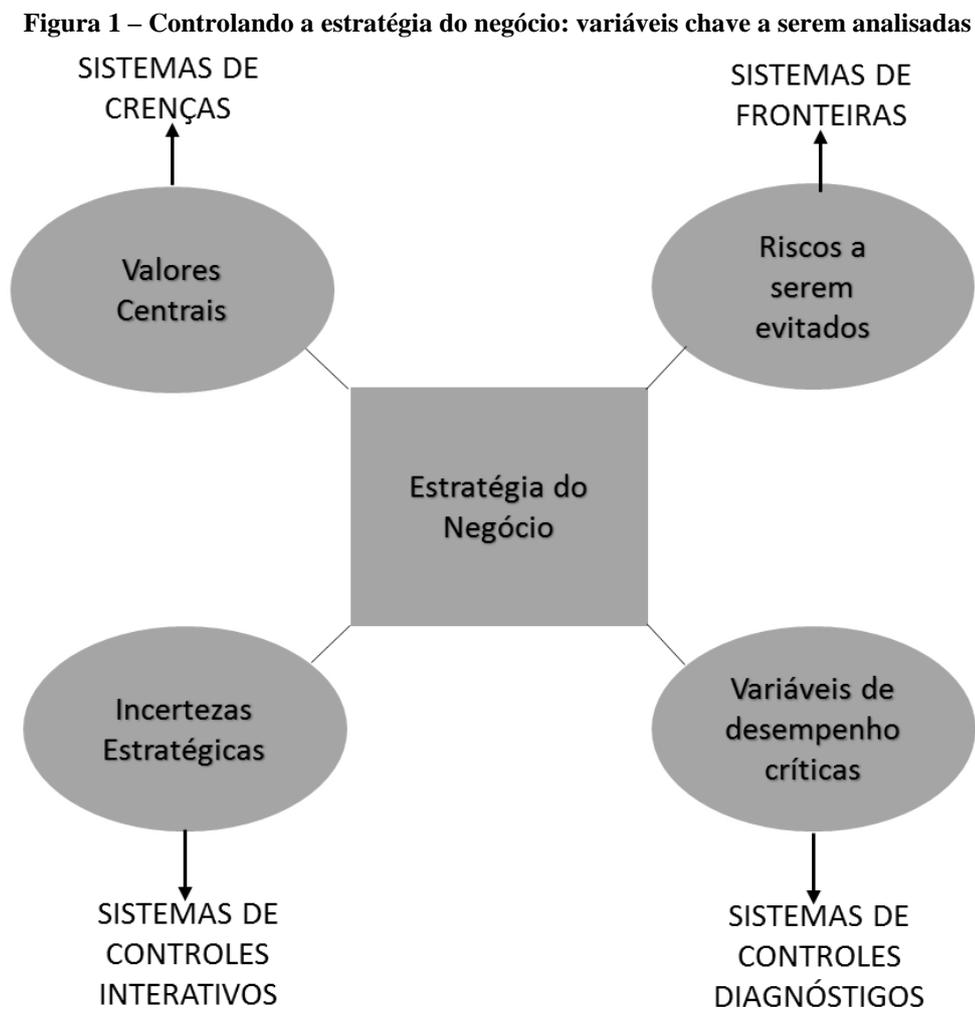
Sob a ótica de sistemas de informações, Simons (1995, p. 5) comenta que os “sistemas de informação se tornam sistemas de controle quando são utilizados para manter ou alterar padrões nas atividades organizacionais”. Tais padrões desejáveis incluem não apenas atividades orientadas a metas, mas também padrões de inovação inesperada. O autor aponta ainda que os sistemas de controle gerenciais devem acomodar as estratégias pretendidas e também as estratégias emergentes, que surgem do uso prático da ferramenta e da iniciativa dos funcionários (Simons, 1995).

Assim, com foco no controle da estratégia organizacional, Simons (1995) desenvolveu um modelo de alavancas de controle, que funcionam simultaneamente e apresentam um poder coletivo de acordo com a tensão gerada por cada alavanca. Tais alavancas partem de quatro construções-chave que devem ser analisadas e entendidas para a implementação bem-sucedida da estratégia: (i) valores fundamentais, (ii) riscos a serem evitados, (iii) variáveis críticas de desempenho e (iv) incertezas estratégicas.

Respectivamente, o autor apresenta as quatro alavancas relacionadas aos constructos-chaves, são elas:

- i. *Sistemas de Crenças*: utilizados para inspirar e dirigir a busca de novas oportunidades;
- ii. *Sistemas de Fronteiras*: usados para estabelecer limites no comportamento na busca de oportunidades;
- iii. *Sistemas de Controles Diagnósticos*: usados para motivar, monitorar e recompensar a realização de metas especificadas;
- iv. *Sistemas de Controles Interativos*: utilizados para estimular a aprendizagem organizacional e o surgimento de novas ideias e estratégias.

A figura 1 apresenta o modelo proposto por Simons (1995).



Fonte: adaptado de Simons (1995, p. 7)

Simons (1995) faz um paralelo ao conceito do *yin yang*, comentando que dois destes sistemas de controle, quais sejam os sistemas de crenças e sistemas de controle interativo, criam forças positivas e inspiradoras. As outras duas alavancas – sistemas de fronteira e sistemas de controle de diagnóstico, criam restrições e garantem o cumprimento das ordens, sendo que a alta gestão utiliza essas forças para obter uma tensão dinâmica que permita o controle efetivo da estratégia.

Kruis, Spekle e Widener (2016) apontam que um dos conceitos centrais, mas pouco claros, na estrutura das alavancas de controle é a noção de equilíbrio. Ou seja, a estrutura sustenta que os sistemas de controle devem estar em equilíbrio a fim de gerenciar tensões concorrentes, como aquela encontrada entre a realização dos objetivos previstos, por um lado, e a busca de inovação, por outro. Na mesma linha, Spekle, Elten and Widener (2014) apontam que o equilíbrio das alavancas de controle fornece um ambiente rico em informações e motiva os funcionários a agir de maneira direcionada ao objetivo da alta administração. Esse ambiente facilita a percepção dos funcionários de que eles têm a capacidade de agir, decidir e produzir ideias inovadoras.

Um sistema de crenças consiste em um conjunto explícito de definições organizacionais comunicadas formalmente para fornecer valores básicos, propósitos e direção para a organização, criam normas e servem como ideais culturais que os gerentes seniores querem que os subordinados adotem. Trata-se, por exemplo, de declarações de missão organizacional (Simons, 1995). A ênfase no controle de crenças está associada a uma preocupação com a estratégia como uma perspectiva. A alta gestão busca compartilhar a visão da empresa e enraizá-la profundamente em toda a organização (Kruis *et al.*, 2016).

Já os sistemas de fronteiras estabelecem limites na busca de oportunidades, com base no risco do negócio. São constituídos por exemplo, por meio de códigos de conduta. Embora sejam essencialmente sistemas restritivos, esses sistemas permitem aos gerentes delegar a tomada de decisões, sendo em muitos aspectos, um pré-requisito para a liberdade organizacional e o comportamento empreendedor (Simons, 1995). Uma ênfase no controle de fronteiras está associada a preocupações em termos de posicionamento estratégico, garantindo que o domínio da estratégia seja fortemente definido e que os riscos comportamentais sejam reconhecidos e tratados conforme códigos de conduta (Kruis *et al.*, 2016).

Conforme Simons (1995), os altos gestores não conseguem dominar todos os problemas enfrentados na organização, nem mesmo as possíveis soluções e oportunidades. Assim, seria

um equívoco ditar as oportunidades específicas que os demais funcionários devem buscar. Para o autor, o resultado da relação entre estas alavancas de controle, crenças e fronteiras, é uma tensão dinâmica entre compromisso e punição (Simons, 1995).

Os sistemas de controles diagnósticos buscam medir fatores críticos de sucesso a serem alcançados ou implementados para que a estratégia do negócio obtenha êxito. Os mesmos permitem medir os resultados de um processo, utilizam padrões predeterminados contra os quais os resultados reais podem ser comparados e, assim, possibilitam corrigir os desvios identificados. Ferramentas como o orçamento e o *Balanced Scorecard* são exemplos de sistemas de controles diagnósticos (Simons, 1995). Assim, como exemplo, se as empresas estão preocupadas com a estratégia como um plano a ser seguido, elas enfatizam fortemente os controles diagnósticos, abordando questões sobre a forma como as decisões estão sendo tomadas, observando se a implementação da estratégia está no caminho desejado de forma a transformar a estratégia pretendida em uma estratégia realizada (Kruis *et al.*, 2016).

Do ponto de vista dos funcionários da organização, os sistemas de controles diagnósticos permitem máxima autonomia, os indivíduos são responsabilizados pelos resultados e possuem a liberdade de escolher como realizar os objetivos desejados. Tais sistemas asseguram que os participantes estejam trabalhando na direção certa e permitem aos gerentes dispensar a vigilância constante (Simons, 1995). Além disso, os sistemas de controles diagnósticos permitem que a organização alcance metas sem supervisão constante da administração. Assim, é dada atenção apenas a desvios significativos frente à ampla gama de atividades organizacionais (Simons, 1995).

Contrário à restrição na busca de inovação imposta pelos sistemas de controles diagnósticos, Simons (1995) argumenta que os sistemas de controles interativos estimulam a busca e a aprendizagem, permitindo o surgimento de estratégias à medida que os participantes da organização respondam às oportunidades e ameaças percebidas.

Os sistemas de controles interativos são sistemas de informação que os gestores utilizam para se envolver nas atividades dos subordinados. Com base nas incertezas estratégicas percebidas, os gerentes utilizam esses sistemas para promover a busca por oportunidades. Dessa forma, tais sistemas exigem a constante atenção dos gerentes de diversos níveis da organização, bem como grande envolvimento da alta administração (Widener, 2007).

Estes sistemas forçam o diálogo em toda a organização pois fornecem agendas para debate e motivam a coleta de informações fora dos canais de rotina. Tais dados gerados pelos sistemas são interpretados e discutidos entre superiores, subordinados ou pares (Simons, 1995). Ferramentas como sistemas de gerenciamento de projetos, sistemas de custos, BSC, e até mesmo o orçamento, podem figurar como sistemas de controles interativos (Simons, 1995; Davila, 2000; Bisbe & Otley, 2004). Assim, se a alta gerência está focada na estratégia como um padrão a ser seguido, eles darão ênfase ao controle interativo, com vistas a identificar oportunidades que emergem à estratégia da empresa (Kruis *et al.*, 2016).

Dadas as definições das alavancas que compõem o modelo, ressalta-se que a maioria das pesquisas em contabilidade gerencial tiveram como foco o uso de ferramentas gerenciais alinhadas aos sistemas de controles interativos e diagnósticos, não sendo analisados os sistemas de crenças e fronteiras (Chenhall e Moers, 2015). Entretanto, tal fato configura como uma limitação na abordagem do modelo de alavancas de controle, uma vez que tal modelo foi projetado para operar com as quatro alavancas trabalhando em equilíbrio, obtendo assim, a tensão dinâmica para controle efetivo da estratégia (Simons, 1995; Chenhall e Moers, 2015).

2.2 O Papel do Orçamento Empresarial nas Organizações

Dentre as diversas ferramentas gerenciais que os gestores das organizações podem fazer uso tem-se a figura do orçamento empresarial, o qual figura como pilar de sustentação da gestão, sendo considerado como ferramenta indispensável para acompanhamento das metas planejadas nas organizações (Wrubel, Santana e Lavarda, 2014).

Lunkes (2003) comenta que o orçamento passou a ser foco de estudos no Brasil a partir de 1940, contudo as empresas passaram a adotá-lo com maior frequência a partir de 1970. Lunkes *et al.* (2011) apontam que a ferramenta orçamento empresarial se origina dentro de um processo maior, por meio do desenvolvimento do planejamento estratégico da organização.

Destaca-se que o processo de planejamento estratégico resulta em diversas atividades a serem implementadas por meio de um plano de metas e recursos. Neste cerne figura o orçamento

empresarial, que orienta a execução das metas bem como possibilita a comparação do previsto e realizado, permitindo por fim identificar desvios e realizar possíveis ajustes (Lunkes *et al.* 2011).

Wildavsky (1986) comenta que no ambiente organizacional a ferramenta orçamento permite a tradução dos propósitos da organização em termos financeiros, de acordo com recursos disponíveis dado que estes são limitados, apresentando dados e estabelecendo metas que irão influenciar o comportamento futuro dos gestores.

Segundo Frezatti (2009), o orçamento pode ser considerado um dos pilares da gestão, pois reflete as prioridades e a direção da entidade para determinado período, proporcionando condições de avaliação do desempenho de gestores e áreas internas.

Para Nascimento (2006), o orçamento é um instrumento de formalização, que representa as metas e objetivos da empresa, utilizando parâmetros de caráter financeiro e quantitativo, podendo ter uma especificidade operacional e estratégica de acordo com as necessidades da organização.

No ambiente corporativo, o orçamento pode assumir diversas configurações, seja com maior ou menor nível de participação de funcionários, mais flexíveis ou rígidos, com maior ou menor folga orçamentária, bem como ser utilizado para diversas finalidades, incluindo planejamento e coordenação das atividades, alocação de recursos ou motivação de funcionários, contribuindo para a aprendizagem organizacional e adaptações estratégicas (Abernethy e Brownell, 1999; Covaleski *et al.*, 2003).

No quadro 1 são apresentadas algumas técnicas/configurações nas quais o orçamento pode ser utilizado nas organizações.

Quadro 1 – Técnicas/configurações do orçamento

Técnica	Descrição
Orçamento Contínuo	Renovação do período concluído e acréscimo do mesmo período no futuro.
Orçamento de Base Zero	Projeção dos recursos baseada em pacotes de decisão da estaca zero e com justificativa para todos os novos gastos.
Orçamento Flexível	Projeção dos recursos para vários níveis de atividade
Orçamento por Atividades	Projeção dos recursos nas atividades por meio de direcionadores de custos.

Fonte: Lunkes (2003)

Além das técnicas apresentadas no quadro 1, as quais os gestores adaptam de acordo com as necessidades das organizações, tem-se a figura do *Beyond Budgeting*, o qual se configura como um modelo de gestão e liderança que inclui um grupo de processos alternativos com projeção dos recursos de forma descentralizada e flexível, guiada por um conjunto de princípios. (Hope & Frase, 2003; Bogsnes, 2016).

Wildavsky (1986) aponta que o orçamento se presta a diversos propósitos, como um constructo cultural ele pode representar as expectativas da organização, representar as estratégias organizacionais, alocar recursos e buscar a eficiência organizacional. O autor aponta ainda que, quando o orçamento é utilizado para alocar recursos, determinar níveis de gastos e estabelecer metas ele se torna uma ferramenta que busca controlar o comportamento de outros gestores, representando assim, uma forma de distribuição de poder na organização (Wildavsky, 1986).

Contudo, Wrubel *et al.* (2014) apontam que as pesquisas na área de contabilidade gerencial se concentram na utilização do orçamento como ferramenta para avaliação de desempenho, seja em nível organizacional, no alcance da estratégia pretendida, ou ainda em nível individual no alcance de determinada meta orçamentária pelo gestor responsável.

Sob uma perspectiva de tomada de decisão, Covalski *et al.* (2003) apontam que o orçamento facilita as decisões por parte dos gestores, desempenhando um papel importante na coordenação de atividades e criando incentivos apropriados dentro da organização. Os mesmos autores apontam que as pesquisas sobre a temática orçamento nas organizações abordam três perspectivas: econômica, psicológica e sociológica. Na perspectiva econômica, o foco das

pesquisas é buscar um equilíbrio que maximiza os interesses dos proprietários e gerentes da organização. Esta abordagem investiga o uso de práticas orçamentárias (por exemplo, medidas de desempenho orçamentário, metas orçamentárias, remuneração baseada no orçamento, orçamento participativo) como uma resposta de equilíbrio às características do mercado (Covaleski *et al.*, 2003).

Na perspectiva psicológica, a pesquisa sobre orçamento pode ser caracterizada pela característica específica da psicologia em relação às outras ciências sociais, ou seja, investigar como as mentes dos indivíduos são influenciadas por estímulos e como influenciam seu comportamento. Assim, na perspectiva do orçamento, as pesquisas com abordagem psicológica investigam como as variáveis orçamentárias afetam as mentes e o comportamento dos indivíduos. Contudo, os autores apontam que poucas pesquisas abordam a maneira como as mentes e o comportamento dos indivíduos afetam as variáveis orçamentárias (Covaleski *et al.*, 2003).

Já na perspectiva sociológica sobre o orçamento, Covaleski *et al.* (2003) apontam que os estudos se preocupam em abordar as tensões no alinhamento entre os objetivos estipulados e os comportamentos dos indivíduos, bem como o papel dos indivíduos na definição de metas e objetivos organizacionais através do processo orçamentário. Sendo assim, as pesquisas sobre orçamento baseadas na perspectiva sociológica investigam a maneira como o orçamento influencia a tomada de decisão e os processos de negociação entre uma pluralidade de interesses relacionados ao planejamento e controle de recursos sociais e organizacionais (Covaleski *et al.*, 2003). Destaca-se que esta última, perspectiva sociológica, é a que mais se relaciona com os objetivos desta pesquisa.

Almeida *et al.* (2009) apontam que o orçamento pode desempenhar múltiplos papéis na organização, sendo utilizado por vezes como ferramenta de apoio à estratégia ou por vezes como ferramenta de controle dos fluxos financeiros. Neste cerne os autores apontaram que empresas de maior porte (tomando como *proxy* o faturamento) utilizam o orçamento mais alinhado às estratégias da organização, já em empresas de menor porte o orçamento figura como ferramenta de controle dos fluxos financeiros auxiliando no acompanhamento e na avaliação das atividades operacionais.

2.3 Percepção de Utilidade e Relevância

O constructo de percepção de utilidade e relevância de um determinado sistema de informação foi aplicado em trabalhos que discutiram sistemas de informações de modo amplo (Venkatesh e Davis 2000; Hart e Porter, 2004; Petter, DeLone e McLean, 2013), também em sistemas de controles gerenciais (Pizzini, 2006;) e ainda, especificamente para o orçamento (Mucci 2013).

Nesta pesquisa são utilizados os constructos referentes às percepções de utilidade e relevância de determinado sistema de informação gerencial. Neste ponto, Venkatesh e Davis (2000, p. 187) definiram a utilidade percebida de determinado sistema como o “grau em que uma pessoa acredita que o uso do sistema irá melhorar seu desempenho no trabalho”. Os autores definem ainda o constructo acerca da relevância no trabalho como: “a percepção de um indivíduo sobre o grau em que o sistema é aplicável ao seu trabalho” (p. 191), relacionando-se ao grau em que o sistema suporta e atende às tarefas que o usuário desempenha.

Venkatesh e Davis (2000) estudaram o modelo denominado “*technology acceptance model*” (TAM), ou conforme difundido na literatura nacional, modelo de aceitação de tecnologia, verificando como os processos de influência social (norma subjetiva, voluntariedade e imagem) e como os processos cognitivos instrumentais (relevância no trabalho, qualidade do produto, demonstrabilidade dos resultados e facilidade de uso) influenciam a aceitação do usuário à implementação de um novo sistema. Os autores testaram dados longitudinais coletados em quatro sistemas diferentes de quatro organizações, com uma amostra de 156 membros. Os constructos do modelo foram medidos em três momentos no tempo em cada organização: pré-implementação, um mês após a implementação e três meses após a implementação. Tanto os processos de influência social como os processos cognitivos instrumentais influenciaram significativamente a aceitação do usuário. Além disso, sugeriram que tal relevância exerça um efeito direto sobre a utilidade percebida.

Hart e Porter (2004) verificaram a relação entre os processos cognitivos dos usuários e sua utilidade percebida sobre os sistemas de processamento analítico on-line. Os autores apontaram que tais sistemas são capazes de realizar análise rápida, dinâmica e multidimensional de dados agregados, como por exemplo, análises de vendas, planejamento, orçamento, *balanced scorecard* e avaliação de desempenho. Os autores utilizaram o Modelo de Aceitação de Tecnologia (TAM) e uma de suas extensões, processos cognitivos experimentais, como uma

estrutura para examinar a utilidade percebida dos sistemas de processamento analítico on-line em 56 empresas na África do Sul. Os resultados apresentados pelos autores apontaram que a qualidade do sistema, a apresentação dos resultados, a relevância e facilidade de uso são positivamente correlacionadas com a utilidade percebida de tal sistema.

Petter *et al.* (2013) revisaram a literatura sobre as variáveis independentes que afetam o sucesso dos sistemas de informações (SI) por meio de um exame de 140 estudos. Os autores identificaram 15 fatores principais que influenciam o sucesso do SI, dentre eles: expectativas do usuário, infraestrutura de TI, compatibilidade de tarefas, dificuldade de tarefas, atitudes em relação à tecnologia e envolvimento do usuário. Os autores ressaltam que, para um SI ser considerado de sucesso, ele deve ser usado no ambiente de trabalho para a finalidade à qual se destina. Os resultados encontrados pelos autores indicam que o uso do sistema é influenciado por múltiplas variáveis de diferentes categorias. Os autores apontam ainda que as variáveis mais utilizadas para medição referente ao uso são compatibilidade de tarefas, motivação extrínseca, competência organizacional, auto eficácia e infraestrutura de TI. Por fim, Petter *et al.* (2013) apontam que há um grande suporte para que a compatibilidade de tarefas seja um determinante de satisfação do usuário, sugerindo ainda uma relação entre a relevância de um sistema e a utilidade percebida do mesmo.

2.4 Utilidade e Relevância do Orçamento Empresarial

Pizzini (2006) analisou a funcionalidade de sistemas de custos, de acordo com a percepção dos gestores acerca da relevância e da utilidade dos dados fornecidos pelo sistema e o desempenho financeiro em 277 hospitais norte-americanos. A autora apontou a inexistência de relação entre a extensão em que os sistemas de custos calculam as variações do orçamento e a percepção dos gestores sobre a relevância e utilidade das informações de custos. Os resultados apresentados pela autora ainda indicam que as informações são mais úteis e relevantes quando os sistemas fornecem relatórios com maior frequência e maior nível de detalhes. Pizzini (2006) resalta ainda a necessidade da introdução de sistemas de custos funcionais na gestão de despesas clínicas, para prover uma maior utilidade dos sistemas de custos hospitalares.

Nesta linha, Mucci (2013) investigou a influência do estilo de uso do orçamento empresarial, sendo os usos coercitivo e facilitador, sobre as percepções de seus usuários, quanto à utilidade do artefato e o nível de críticas atribuídas. A partir de uma amostra de 72 gerentes de diversas áreas de uma organização, o autor verificou que a percepção de utilidade do orçamento é levemente alta e o nível de críticas é baixo. O autor constatou ainda que o estilo de uso facilitador do orçamento influencia positivamente a percepção de utilidade e negativamente o nível de críticas do artefato.

2.5 Estudos sobre o Modelo de Alavancas de Controle e o Orçamento Empresarial

Kruis *et al.* (2016) examinaram o conceito de equilíbrio das alavancas de controle propostas por Simons (1995), fornecendo evidências empíricas sobre os diferentes arranjos de equilíbrio que existem entre unidades de negócios. Com base em respostas de 217 gerentes, a análise de *cluster* empregada pelos autores, revelou uma solução estável com quatro padrões distintos de equilíbrio: vigilância estratégica, exploração estratégica, responsividade estratégica e estabilidade estratégica. Os autores examinaram fatores organizacionais e contextuais que validam e ajudam a explicar os padrões de equilíbrio observados. Os autores apontaram que tais múltiplas combinações existem porque as organizações experimentam diferentes desafios frente as contingências e, portanto, dão ênfase às alavancas de maneira diferente. Por fim, os autores apontaram que, quando os estados alternativos de equilíbrio são construídos de maneira consistente internamente, e alinhados com desafios contextuais e estratégicos, então os diferentes arranjos de equilíbrio serão efetivos para o alcance da estratégia pretendida.

A pesquisa de Leite (2016) descreve como a utilização do modelo das alavancas de controle, pode contribuir para a implementação da estratégia organizacional em uma multinacional. Os achados do autor apontam que a realização de atualizações recorrentes dos orçamentos estimula análises e discussões de variações em relação às metas estipuladas e das prováveis causas dessas variações. O autor apontou ainda que o controle interativo se destacou também através de avaliações sobre o processo de melhoramento técnico e para tomadas de decisão.

Heinicke, Guenther e Widener (2016) examinaram a relação entre a extensão de uma cultura organizacional flexível e a ênfase sobre a perspectiva de alavancas de controle. Os autores

utilizaram um modelo de equação estrutural para investigar a extensão em que a cultura flexível está relacionada com a ênfase colocada nas crenças, limites, controles diagnósticos e interativos. Também examinaram a relação de uma variável de controle (tamanho) no modelo. Com base em 267 respostas de gerentes da alta administração de médias empresas, os autores encontraram que, quanto mais as empresas enfatizam uma cultura flexível, mais enfatizam o uso de controles de crenças. Assim, os autores apontaram que a ênfase no controle das crenças é importante mecanismo de controle em organizações que enfatizam uma cultura flexível. Os autores apontaram também que o tamanho modera as associações entre as alavancas de controle, sendo que em empresas menores o uso de controles de crenças e fronteiras nas medidas de desempenho são mais reforçados e que os sistemas de fronteiras e diagnósticos atuam como substitutos entre si.

Spekle *et al.* (2014) utilizaram a estrutura de alavancas de controle para examinar as relações entre um sistema de controles, capacitação e criatividade, considerados muitas vezes como aspectos organizacionais conflitantes com diferentes objetivos. Com base em respostas de 233 gerentes, o modelo de equação estrutural estimado pelos autores mostrou que a intensidade de uso de um sistema de controle está positivamente associada tanto à capacitação quanto à criatividade. Os autores concluem que não há conflito entre controle e criatividade; ao invés disso, apontam que paradoxalmente, a criatividade pode florescer na presença do controle.

Hofmann, Wald e Gleich (2012), com base no modelo proposto por Simons (1995) sob as abordagens de controle diagnóstico e interativo, examinaram os determinantes e os efeitos do uso do orçamento. A partir de uma amostra de 69 empresas de manufatura alemãs, os autores testaram um modelo de equação estrutural que explica uma parte significativa da variância do uso interativo e do diagnóstico de orçamentos, 40% e 55% respectivamente. Os autores encontraram que a maneira como o orçamento é utilizado tem grande importância para o controle da estratégia do negócio e na influência do desempenho da companhia. Os autores apontaram também que a utilização interativa e diagnóstica do orçamento contribui significativamente para a implementação das estratégias pretendidas e também para a formação de estratégias emergentes.

Abernethy e Brownell (1999) foram uns dos primeiros autores a estudar a abordagem o orçamento empresarial frente às alavancas de controle. Os autores utilizaram as perspectivas de sistemas diagnósticos e sistemas interativos para identificar como o orçamento pode ser usado

como meio de aprendizagem organizacional na formulação e implementação de mudanças estratégicas. Como resultados, os autores apontaram que as prioridades estratégicas não influenciam necessariamente a importância dos controles gerenciais, mas sim, a forma como esses controles são usados. Os autores destacaram ainda que quando a alta administração usa o orçamento em uma perspectiva de controles interativos, o mesmo fornece meios de desenvolver a aprendizagem e adaptação necessárias no que tange a estratégia que está em andamento na organização.

Nesta mesma linha, Ali Abadi *et al.* (2016) utilizaram o modelo proposto por Simons (1995), bem como as variáveis que podem influenciar o uso do orçamento, propostas por Hofmann *et al.* (2012), para investigar a aplicação do orçamento em diferentes empresas iranianas. Com base em uma amostra de 90 empresas, os resultados dos autores indicaram que o comportamento de liderança, a atitude do usuário e o uso interativo são determinantes no uso diagnóstico. Além disso, os autores apontaram que fatores como dinamismo de mercado, centralização, cultura de confiança, atitude do usuário e comportamento de liderança influenciam o nível de uso interativo do orçamento. Os autores encontraram ainda que ambos os tipos de uso do orçamento influenciam na formulação e implementação da estratégia e que o uso de diagnóstico dos orçamentos tem uma influência positiva sobre o desempenho financeiro.

2.6 Desenvolvimento das Hipóteses de Pesquisa

De acordo com o modelo de alavancas de controle apresentado na seção 2.1, bem como a revisão de literatura apresentada, buscou-se compreender a relação do orçamento frente ao modelo de alavancas de controle e a percepção de utilidade da ferramenta orçamento pelos gestores. Para tanto, nesta seção são apresentadas as hipóteses desta pesquisa, bem como os estudos que propiciaram seus respectivos desenvolvimentos.

Na abordagem de um sistema de crenças que fornece valores básicos, propósitos e direção para a organização, Van Der Stede (2004) comentou que empresas que enfrentam um ambiente com maior nível de competição, consideram o orçamento como uma ferramenta importante para a comunicação das metas e formação da estratégia, sugerindo um alinhamento entre o orçamento empresarial e a estratégia pretendida.

Leite *et al.* (2008) apontaram que o orçamento deveria ser utilizado como forma de focalizar a atenção nas operações e finanças da empresa, contribuindo para a tomada de decisões com vistas ao atendimento da missão e do cumprimento das estratégias das empresas.

Leite (2016) utilizou o modelo de alavancas de controle em sua pesquisa. No que tange a perspectiva do sistema de crenças, o autor apontou que em diversas situações, as declarações de visão e missão da organização são enfatizadas dentre os gestores, sejam em situações como processo de elaboração do planejamento operacional, elaboração dos orçamentos ou ainda análise de novas oportunidades de investimentos.

Widener (2007) argumentou que a proposta dos sistemas de crenças é encorajar os subordinados a adotarem os valores e objetivos expostos pela alta administração. Nesta linha, Hansen (2002) aponta que o compartilhamento de valores na organização promove uma base comum de entendimento a qual permite a troca de informações e experiências entre gestores a fim de desenvolver novas ideias.

Assim, definiu-se a seguinte hipótese de pesquisa:

H1: Quanto maior o alinhamento do orçamento ao sistema de crenças, maior a percepção de relevância do orçamento por parte do usuário.

Quanto à abordagem de um sistema de fronteiras que estabelece limites no comportamento dos gestores, Covalleski *et al.* (2003) apontaram que o orçamento pode ser utilizado com diferentes propósitos, impactando o comportamento dos indivíduos e figurando como troca e barganha de poder, sugerindo o orçamento como forma de estabelecer valores e limitar o comportamento dos gestores. Além disso, Benner e Tushman (2002) apontaram que os sistemas de fronteiras minimizam os riscos de subordinados desviarem dos processos que tangem a estratégia pretendida pela alta administração.

Mundy (2010) destacou que, apesar dos sistemas de fronteiras estabelecerem limites no comportamento dos gestores, eles não implicam necessariamente uma redução da motivação e a total perda de autonomia, mas sim, que essa autonomia limitada ajuda a concentrar a atenção dos subordinados em áreas consideradas críticas para o desempenho da organização. Nesta linha, Bedford (2015) apontou que uma ênfase nos sistemas de fronteiras está relacionada ao

aumento da eficácia dos sistemas de controles, o que promove a aprendizagem organizacional e aumenta a confiabilidade de tarefas.

Desta maneira, definiu-se a seguinte hipótese de pesquisa:

H2: Quanto maior o alinhamento do orçamento ao sistema de fronteiras, maior a percepção de relevância do orçamento por parte do usuário.

Simons (1995) aponta que controles diagnósticos permitem máxima autonomia dos indivíduos, de maneira que os usuários sigam na direção certa e que os gerentes dispensem a vigilância constante. Ali Abadi *et al.* (2016) apontam que o uso diagnóstico dos orçamentos tem um impacto significativo e positivo sobre o desempenho financeiro. Nesta linha, Hofmann *et al.* (2012) apontam que a utilização diagnóstica do orçamento contribui significativamente para a implementação das estratégias pretendidas e também para a formação de estratégias emergentes.

Leite (2016) aponta em seu estudo que sob uma perspectiva de controle diagnóstico, os gestores nas organizações são responsáveis por analisar e justificar os desvios em relação às metas orçamentárias estabelecidas, sendo o orçamento uma ferramenta de grande relevância na atuação dos gestores.

Assim definiu-se a seguinte hipótese de pesquisa:

H3: Quanto maior o alinhamento do orçamento ao sistema de controles diagnósticos, maior a percepção de relevância do orçamento por parte do usuário.

Quanto aos sistemas de controles interativos, os resultados do estudo de Ali Abadi *et al.* (2016) indicaram que o comportamento de liderança, a atitude do usuário e o uso interativo são determinantes no uso diagnóstico.

Leite (2016) apontou que o orçamento figura dentre os controles diagnósticos e que a atualização dos controles orçamentários promove constantes análises e discussões de variações apresentadas, estimulando ainda a criação de novas ideias e ações para corrigir ou minimizar os desvios apontados, refletindo assim os controles interativos na organização.

Além disso, Hall (2010) indicou que o uso de sistemas formais de controles interativos facilita a troca de conhecimento entre os gestores, o que é relevante para guiar a busca por oportunidades e obter benefícios no desempenho da organização.

Em seu estudo, Widener (2007) aponta que o uso de sistemas de medição de performance na organização sob aspectos interativos ajuda a explicar o uso diagnóstico de tais sistemas. Além disso, o autor apontou que tais sistemas de controles, interativos e diagnósticos, são inter-relacionados e complementares.

Assim, definiu-se a seguinte hipótese de pesquisa:

H4: Quanto maior o alinhamento do orçamento ao sistema de controles interativos, maior a percepção do usuário quanto ao uso diagnóstico do orçamento.

Petter *et al.* (2013) apontam que há um grande suporte para que a compatibilidade de tarefas seja um determinante de satisfação do usuário, tal aspecto sugere uma relação positiva entre a relevância de um sistema e a utilidade percebida do mesmo.

Venkatesh e Davis (2000) exploraram o modelo de aceitação de tecnologia (TAM). Os autores comentaram que a relevância percebida pelo usuário de determinado sistema exerça um efeito direto sobre a utilidade percebida.

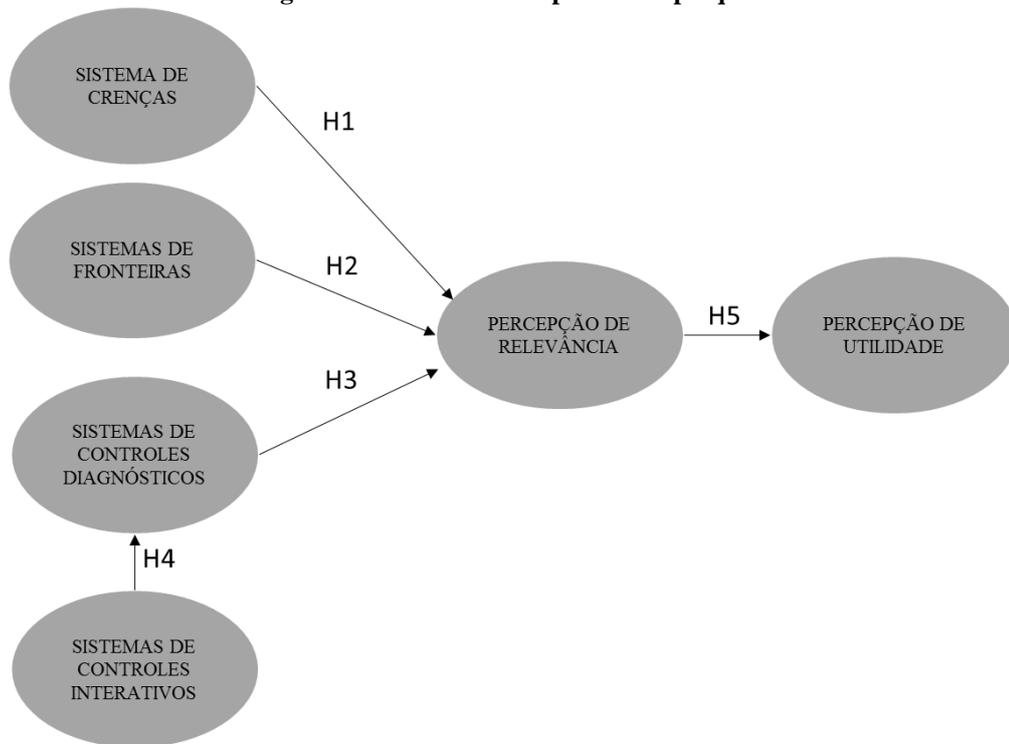
Nesta linha, Hart e Porter (2004) apontam que em sistemas que permitem análises de dados agregados, como por exemplo o orçamento, a relevância e a facilidade de uso, são positivamente correlacionados com a utilidade percebida de tal sistema.

Assim foi construída a seguinte hipótese de pesquisa:

H5: Quanto maior a percepção de relevância do orçamento, maior a percepção de utilidade do orçamento por parte do usuário.

O desenho das hipóteses desta pesquisa é apresentado na figura 2.

Figura 2 – Desenho das hipóteses de pesquisa



Fonte: Elaborado pelo autor

Dessa forma, investigou-se a influência do alinhamento do orçamento ao modelo de alavancas proposto por Simons sobre a relevância percebida do instrumento e a percepção de utilidade do mesmo.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo tem como propósito apresentar os métodos empregados nesta pesquisa. Inicialmente expõe-se a caracterização da pesquisa, as abordagens utilizadas bem como os respectivos critérios para seleção da amostra, os instrumentos de pesquisa utilizados, bem como os critérios adotados para pré-teste e as técnicas adotadas para o método de análise dos dados.

3.1 Caracterização da Pesquisa

Para a caracterização da presente pesquisa, utilizou-se a tipologia proposta por Gil (2010), que classifica as pesquisas quanto aos seus objetivos e aos procedimentos técnicos utilizados. A presente pesquisa caracteriza-se como sendo descritiva quanto aos seus objetivos. Em relação aos procedimentos, a pesquisa se caracteriza como levantamento, sendo utilizado um questionário como instrumento para levantamento dos dados, construído com base nos estudos de Simons (1995), Venkatesh e Davis (2000) e Hofmann *et al.* (2012). Também foram realizadas entrevistas, nas quais fora utilizado, como instrumento de coleta de dados, um roteiro de entrevistas baseado nos resultados obtidos através dos dados levantados nos questionários.

Conforme apontado por Gil (2010, p. 42), “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre as variáveis”. Incluem neste grupo as pesquisas que visam levantar opiniões, atitudes ou crenças de determinada população.

Prodanov e Freitas (2013) ressaltam que, na pesquisa descritiva, o pesquisador procura descobrir a frequência com que um fato ocorre, sua natureza, suas características, causas e relações com outros fatos. Para tanto, o pesquisador observa, registra, analisa e ordena dados, sem interferir na ocorrência dos mesmos. Tal tipo de pesquisa envolve o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados, como questionário e observação sistemática, assumindo em geral, a forma de levantamento. Assim, para coletar tais dados, utiliza-se de técnicas específicas, dentre as quais se destacam a entrevista, o formulário, o questionário, o teste e a observação.

Em relação aos procedimentos técnicos utilizados, Gil (2010) comenta que podem ser definidos dois grandes grupos de delineamentos: os que se valem das chamadas fontes de “papel” e aqueles cujos dados são fornecidos diretamente por pessoas. O autor resalta que, no segundo

grupo encontram-se pesquisas do tipo experimental, *ex-post facto*, o estudo de caso e o levantamento.

Martins e Theóphilo (2009) comentam que os levantamentos são indicados para os casos em que o pesquisador investiga questões acerca da distribuição de uma variável ou das relações entre características de pessoas ou grupos, da forma como ocorre em situações naturais, sem a interferência do pesquisador. Os autores ressaltam ainda que tal tipo de pesquisa exige uma coleta de dados sistemática, com utilização de diferentes técnicas.

A versatilidade dos levantamentos inclui várias alternativas de planos e de dados a serem coletados. Contudo, o conteúdo das perguntas da pesquisa deve englobar os dados pessoais, dados de comportamento, dados do ambiente e dados do nível de informações. Os levantamentos que abordam todos esses aspectos são mais úteis em comparação àqueles que levam em consideração apenas um aspecto (Martins e Theóphilo, 2009).

Prodanov e Freitas (2013) apontam que o levantamento envolve a interrogação direta dos indivíduos cujo comportamento deseja-se investigar, através de algum tipo de questionário. Os autores comentam que, em geral, coletam-se informações de um grupo de indivíduos acerca do problema proposto para, em seguida, verificar os resultados dos dados coletados, geralmente através do uso de análise quantitativa.

Gil (2010) aponta que, para coleta de dados em pesquisas do tipo levantamento, são utilizadas as seguintes técnicas de interrogação: o questionário, a entrevista e o formulário. O autor define questionário como um conjunto de questões que são respondidas por escrito pelo pesquisado; a entrevista como a técnica que envolve duas pessoas numa situação "face a face" e em que uma delas formula questões e a outra responde; e o formulário, definido como a técnica de coleta de dados em que o pesquisador formula questões previamente elaboradas e anota as respostas.

Para Gil (2010), qualquer que seja o instrumento utilizado, é importante ressaltar que as técnicas de interrogação possibilitam a obtenção de dados a partir do ponto de vista dos indivíduos pesquisados. Assim, apesar de tais técnicas serem úteis para obtenção de informações, é inerente a ocorrência de limitações no que se refere ao estudo das relações sociais mais amplas, sobretudo quando estas envolvem variáveis de natureza institucional.

Quanto à abordagem do problema desta pesquisa, foram utilizadas a abordagem quantitativa e a abordagem qualitativa. Martins e Theóphilo (2009) apontam que a pesquisa quantitativa é feita quando o pesquisador organiza, sumariza, caracteriza e interpreta os dados numéricos coletados, utilizando para isso métodos e técnicas estatísticas. Já a abordagem qualitativa é caracterizada por descrever pessoas, situações e acontecimentos, onde um pequeno detalhe pode ser essencial para o entendimento da realidade. Ressalta-se que o pesquisador deve buscar capturar a perspectiva dos envolvidos no estudo, propiciando o melhor entendimento do dinamismo e interação entre as variáveis de pesquisa (Martins e Theóphilo, 2009). Um comparativo entre as abordagens quantitativa e qualitativa é apresentado no quadro 2.

Quadro 2 – Características das abordagens de pesquisa quantitativa e qualitativa

Abordagem Quantitativa	Abordagem Qualitativa
Orientado para o resultado	Orientado para o processo
Particularizado: visa análise	Holístico: visa síntese
Explica relações por meio do isolamento de variáveis.	Estuda relações complexas dos indivíduos.
Análise objetiva, com perspectiva externa aos dados.	Análise subjetiva, com perspectiva próxima aos dados.
Visão superficial, orientada para a verificação com enfoque reducionista baseado na inferência.	Visão aprofundada, orientada para a descoberta, exploratório, descritivo indutivo.
Considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir opiniões e informações em números, para classificá-los e analisá-los.	Considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números.

Fonte: elaborado pelo autor com base em Gunther (2006), Martins e Theóphilo (2009) e Prodanov e Freitas (2013).

Uma característica geral na pesquisa qualitativa é a construção da realidade, uma vez que a pesquisa é percebida como um ato subjetivo de construção por meio das interpretações dos atores organizacionais e do relacionamento entre o pesquisador, sujeito e objeto investigado, permitindo assim uma profunda e rica natureza dos dados e, por conseguinte, um maior entendimento do tema (Bryman, 2006; Gunther, 2006).

Conforme exposto, foram utilizadas duas abordagens quanto ao problema desta pesquisa: primeiramente a abordagem quantitativa para verificar as relações entre os constructos da pesquisa (apresentada na seção 3.2), e posteriormente a abordagem qualitativa para investigar

de maneira mais profunda a natureza dos dados e as interpretações dos gestores quanto as relações apresentadas (apresentada na seção 3.3).

3.2 Abordagem Quantitativa

Nesta seção são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados nesta pesquisa sob uma abordagem quantitativa contemplando a amostra, o instrumento de coleta de dados, o tratamento de dados e os modelos de estimação utilizados.

3.2.1 Amostra

Prodanov e Freitas (2013) expõem dois tipos de amostragem: probabilística e não probabilística. Na amostragem probabilística todos os elementos da população possuem a mesma chance de serem selecionados, tal fato não ocorre na amostragem não probabilística. Isso implica que, ao utilizar a tipologia não probabilística torna-se impossível generalizar os resultados, uma vez que a amostra não possui representatividade frente ao universo que se propõe estudar. Prodanov e Freitas (2013) apresentam três tipos de amostragem não probabilística: amostras por acessibilidade ou conveniência, amostras intencionais ou seleção racional amostras por cotas.

A amostragem por conveniência caracteriza-se pela seleção dos elementos a que tem acesso, admitindo que esses possam, de alguma forma, representar o universo em análise, entretanto sem nenhum rigor estatístico. Tal tipo de amostragem aplica-se em estudos exploratórios ou qualitativos, em que não é requerido elevado nível de precisão (Prodanov e Freitas, 2013).

A amostragem intencional consiste em selecionar um subgrupo da população que possa ser considerado representativo de toda a população, sem rigor estatístico. É o tipo mais simples de amostra não probabilística, dado que o pesquisador se dirige intencionalmente a grupos de elementos dos quais busca saber a opinião. São escolhidos casos para a amostra que representem um “bom julgamento” da população em estudo. Os resultados têm validade para aquele grupo específico, e no contexto específico, não sendo recomendado sua generalização (Prodanov e Freitas, 2013).

Já a amostragem por cotas é considerada a com maior rigor dentre as amostragens não probabilísticas. Caracteriza-se pela: a) classificação da população em função características frente ao que se busca investigar, b) determinação da proporção da população classificada em cada classe, e c) fixação de cotas para cada entrevistador encarregado de selecionar elementos da população a ser pesquisada, fazendo com que a amostra seja composta de acordo com a proporção das classes consideradas (Prodanov e Freitas, 2013).

Conforme exposto, para obtenção de dados para a análise quantitativa foi utilizado o método de amostragem não probabilístico por conveniência.

Para viabilizar o estudo, os questionários foram enviados para os gestores selecionados através da rede social LinkedIn. Por meio de sua página online a rede LinkedIn apresenta sua missão:

“A missão do LinkedIn é conectar profissionais do mundo todo, tornando-os mais produtivos e bem-sucedidos. Nossos usuários cadastrados (“Usuários”) compartilham suas identidades profissionais, relacionam-se com sua rede, trocam conhecimentos e dicas profissionais, publicam e visualizam conteúdos relevantes e encontram oportunidades de carreira e negócios. O conteúdo de alguns de nossos serviços também pode ser visualizado por visitantes não cadastrados (“Visitantes”). Acreditamos que nosso serviço permite aos Usuários concorrer de forma eficiente e realizar o pleno potencial de suas carreiras. O cerne de nossa atividade é o foco em nossos Usuários em primeiro lugar” (LinkedIn, 2017).

Dado o exposto, através da rede LinkedIn foram enviados os questionários para os usuários da rede, os quais apresentassem como identidades profissionais as palavras-chave conforme descrito no quadro 3.

Quadro 3 – Palavras-chave para seleção da amostra

Funções:
Coordenador; Diretor; Gerente; Gestor.
Áreas:
Controladoria; <i>Controller</i> ; Financeiro; Orçamento; Comercial; Estratégia; Logística; Operações; Performance; Projetos; Qualidade; Suprimentos; Tecnologia.

Fonte: elaborado pelo autor.

Para selecionar os profissionais os quais seriam enviados os questionários, foram utilizadas as seguintes palavras-chave quanto à função: coordenador, diretor, gerente e gestor; já quanto à área foram utilizadas as seguintes palavras-chave: controladoria, *controller*, financeiro,

orçamento, comercial, estratégia, logística, operações, performance, projetos, qualidade, suprimentos, tecnologia.

Para o cálculo do tamanho da amostra foi utilizado o software G*Power (Faul, Erdfelder, Lang, & Buchner, 2007), que fornece o cálculo amostral baseado na distribuição do desenho do estudo, bem como no tipo de teste estatístico e poder estatístico. O teste escolhido para o cálculo foi o teste t, adotando o tipo de análise a priori. Conforme indicado por Cohen (1977) e Hair, Black, Babin, Anderson e Tatham (2009), os estudos devem ser planejados para que se atinjam níveis alfa de pelo menos 0,05 e poder de teste de 80%. O teste indicou que com um poder de teste de 80%, alfa de 0,05 e um tamanho de efeito $r^2 = 20\%$, a amostra mínima aceitável é de 150 respondentes.

Assim, o questionário desta pesquisa foi enviado por meio eletrônico a 980 gestores de diversas áreas de atuação e de diversas empresas, de forma não probabilística, durante os meses de outubro e novembro de 2016. Foram recebidas 217 respostas, representando uma taxa de retorno de aproximadamente 23%.

De acordo com Aaker *et al.* (2016), é provável que a taxa de resposta para uma pesquisa por correspondência, sem um procedimento de acompanhamento específico, seja inferior a 10%, portanto, a taxa de resposta deste estudo é considerada aceitável. Foram excluídos 7 questionários devido ao respondente não saber identificar o tipo de orçamento utilizado na empresa, ou ter respondido sobre outra ferramenta gerencial que não o orçamento, sendo assim a amostra final foi de 210 observações.

3.2.2 Instrumento de Pesquisa

Conforme apresentado na seção 3.1 foi utilizado um questionário para a realização desta pesquisa. Gil (2010) comenta que a elaboração de um questionário consiste em traduzir os objetivos da pesquisa em itens bem redigidos, seguindo determinados critérios, para a execução de um levantamento, conforme apresentado no quadro 4.

Quadro 4 – Critérios para elaboração de um questionário

a) utilizar questões fechadas, mas com alternativas que abriguem uma ampla gama de respostas possíveis;
b) incluir apenas as perguntas relacionadas ao problema proposto;
c) evitar perguntas que violem a intimidade dos entrevistados;
d) formular as perguntas de maneira clara, concreta e precisa;
e) formular as perguntas de forma que haja uma única interpretação;
f) a pergunta não deve sugerir respostas;
g) o número de perguntas não deve ser demasiadamente longo;
h) evitar perguntas que se iniciam por expressões como "o que você pensa a respeito...", "na sua opinião..." etc.
i) representar o questionário graficamente de maneira bem elaborada a fim de facilitar seu preenchimento;
j) informar sobre entidades patrocinadoras, dos motivos que determinaram a realização da pesquisa e da importância das respostas para atingir seus objetivos;
k) instruir sobre o correto preenchimento das questões.
l) elaborar o questionário em blocos temáticos, obedecendo uma ordem lógica na evolução das perguntas.
m) não identificar diretamente o respondente com perguntas do tipo nome, endereço, telefone, etc.
n) apresentar a proposta da pesquisa, instruções de preenchimento e o agradecimento

Fonte: Gil (2010) e Prodanov e Freitas (2013).

Conforme Gil (2010), muitos conceitos ou variáveis utilizadas em levantamentos são facilmente observados, tais como escolaridade e rendimento; contudo nem sempre as variáveis que se deseja pesquisar são facilmente observáveis (constructos ou variáveis latentes), sendo necessário em tais casos operacionalizar tais conceitos, definindo e determinando suas dimensões para então fazer referências às variáveis e constructos de pesquisa.

Observados os critérios para elaboração de questionários, os constructos desta pesquisa foram mensurados com múltiplas variáveis, sendo que cada uma dessas variáveis foi medida por uma escala Likert de cinco pontos, variando de 1 (discordo totalmente) a 5 (concordo totalmente). Todos os itens questionados foram derivados da literatura relevante: as variáveis de percepção de utilidade e relevância foram baseadas nos estudos de Venkatesh e Davis (2000); para verificar o alinhamento do orçamento às alavancas de controle foram utilizados os estudos de Simons (1995), Abernethy e Brownell (1999), Hofmann *et al.* (2012), e Mucci (2013).

Além dos constructos citados, para melhor identificação dos participantes, o questionário contemplou os seguintes quesitos: função e área que ocupa na empresa, tempo (anos) que trabalha na empresa e tipo de orçamento utilizado na empresa. Os constructos mensurados são apresentados no quadro 5, o questionário conforme enviado aos participantes é apresentado no apêndice A.

Quadro 5 – Variáveis e constructos da pesquisa

CONSTRUCTO	VARIÁVEIS	DESCRIÇÃO	FONTE/ESTUDOS
CONTROLE INTERATIVO	INT1	O orçamento requer atenção permanente de todos os gestores da unidade.	Abernethy e Brownell (1999); Hofmann <i>et al.</i> (2012); Mucci (2013);
	INT2	As informações do orçamento são utilizadas como um meio de questionar e debater as decisões e ações com meus pares e subordinados.	Abernethy e Brownell (1999); Hofmann <i>et al.</i> (2012); Mucci (2013);
	INT3	Discuto frequentemente informações do orçamento entre meus pares e subordinados.	Abernethy e Brownell (1999); Hofmann <i>et al.</i> (2012); Mucci (2013);
CONTROLE DIAGNÓSTICO	DIA1	A informação do orçamento atua como um sinal, demonstrando se tudo está correto ou se há algo fora do previsto.	Abernethy e Brownell (1999); Hofmann <i>et al.</i> (2012); Mucci (2013);
	DIA2	O alcance das metas orçamentárias (metas de lucro e custos) é rigorosamente monitorado.	Abernethy e Brownell (1999); Hofmann <i>et al.</i> (2012); Mucci (2013);
	DIA3	No caso de desvios, ações corretivas efetivas são iniciadas.	Abernethy e Brownell (1999); Hofmann <i>et al.</i> (2012); Mucci (2013);
SISTEMA DE FRONTEIRAS	FRO1	Eu só posso realizar gastos que foram previstos no orçamento.	Simons (1995)
	FRO2	O orçamento restringe o comportamento, deixando claro o que não é tolerado na organização.	Simons (1995)
	FRO3	O orçamento estabelece uma fronteira na busca de novas oportunidades.	Simons (1995)
SISTEMA DE CRENÇAS	CRE1	O orçamento transmite a missão e valores da organização.	Simons (1995)
	CRE2	O orçamento estimula e guia a busca de oportunidade pelos gestores de acordo com a missão e valores da organização.	Simons (1995)
	CRE3	O processo orçamentário ajuda a comunicar a estratégia da gerência.	Simons (1995)
PERCEPÇÃO DE UTILIDADE	UTI1	O orçamento me permite gerenciar melhor a minha gerência.	Venkatesh e Davis (2000); Mucci (2013)
	UTI2	O orçamento me permite manter e aprimorar o meu desempenho como gerente.	Venkatesh e Davis (2000); Mucci (2013)
PERCEPÇÃO DE RELEVÂNCIA	REL1	O orçamento me permite estar sempre ciente sobre o que é necessário para obter um bom desempenho no meu trabalho.	Venkatesh e Davis (2000); Mucci (2013)
	REL2	O orçamento me fornece informações adequadas para otimizar as decisões e cumprir meus objetivos de desempenho.	Venkatesh e Davis (2000); Mucci (2013)
	REL3	O orçamento me torna apto a obter informações táticas e estratégicas necessárias para avaliar alternativas de decisões.	Venkatesh e Davis (2000); Mucci (2013)

Fonte: elaborado pelo autor com base em Simons (1995), Abernethy e Brownell (1999), Venkatesh e Davis (2000) e Hofmann *et al.* (2012).

Conforme apresentado no quadro 3 e alinhado com os objetivos e hipóteses da pesquisa, foram elaboradas três variáveis para cada constructo em análise, exceto pela percepção de utilidade o qual foram elaboradas duas variáveis. As questões foram apresentadas em blocos de acordo

com os constructos a serem identificados, totalizando 6 blocos.

Conforme apresentado na seção 2.2 sobre o papel do orçamento nas organizações, ressalta-se que o orçamento pode apresentar diversas configurações, tais como orçamento flexível, orçamento de base zero, entre outras. Nesta pesquisa foi utilizada a terminologia orçamento empresarial como uma abordagem ampla que representa o uso da ferramenta orçamento nas organizações, não sendo objetivo deste estudo relacionar as diversas configurações que o orçamento pode apresentar. Apesar disso, o questionário utilizado nesta pesquisa contemplou uma questão sobre o tipo/técnica de orçamento utilizado na organização, apenas para melhor controle dos dados e identificação de possíveis erros de resposta. Tais questões podem ser observadas no apêndice 1.

3.2.2.1 Pré-teste

Para Prodanov e Freitas (2013), todo questionário a ser enviado deve passar por uma etapa de pré-teste, para identificar e corrigir eventuais erros de formulação. Tal etapa consiste na aplicação do questionário a uma pequena amostra de entrevistados, com o objetivo de identificar e eliminar problemas potenciais. Gil (2010) ressalta que o pré-teste não visa captar aspectos que constituem os objetivos do levantamento; assim, não se pode obter nenhum resultado referente a tais objetivos. O autor ressalta ainda que essa etapa é centrada na avaliação dos instrumentos, visando garantir que meçam exatamente o que pretendem medir. Para tanto, o pesquisador deve verificar se todas as perguntas foram respondidas, se houve alguma dificuldade no entendimento e na apresentação das questões, se houve a ocorrência de termos que possam gerar confusão e se houve ocorrência de algum tipo de constrangimento além de quaisquer outras dificuldades relatadas.

Ainda que, conforme apontado na seção 3.3, as sequências questionadas forem derivadas de outras pesquisas (Venkatesh e Davis, 2000; Simons, 1995; Hofmann *et al.*, 2012), e as mesmas apenas traduzidas para o idioma português, foi realizado um pré-teste do questionário desta pesquisa direcionado a 2 mestrandos e 1 gestor financeiro, que possuíam capacidade para julgamento das questões apresentadas. Foram identificados problemas quanto questões gramaticais as quais prejudicavam o entendimento dos entrevistados e problemas quanto a forma de apresentação da escala Likert utilizada. Os problemas foram corrigidos e reavaliados e aprovados pelos participantes do pré-teste.

3.2.3 Método de Análise dos Dados

Congruente com os objetivos específicos desta pesquisa, a fim de:

- (i) Verificar o alinhamento do orçamento às alavancas de controle propostas por Simons (1995);
- (ii) Verificar a percepção dos gestores quanto a relevância e utilidade do orçamento na organização;

São apresentadas as estatísticas descritivas dos dados coletados, com seus respectivos valores de média, mediana, desvio padrão, mínimo, e máximo, para cada variável em análise, a fim de verificar a percepção dos gestores quanto aos constructos desta pesquisa.

Em relação ao terceiro objetivo específico desta pesquisa, o qual:

- (iii) Estimar a influência do alinhamento do orçamento às alavancas de controle sobre a percepção de utilidade do mesmo;

Foi conduzida uma análise fatorial para identificar através das cargas fatoriais, os fatores relacionados aos constructos. Em seguida foi realizada a Modelagem de Equações Estruturais para verificar a influência entre os constructos da pesquisa a fim de obter uma indicação empírica da influência do grau de alinhamento do orçamento empresarial às alavancas de controle sobre a utilidade do mesmo, conforme o terceiro objetivo específico desta pesquisa.

Conforme exposto, esta pesquisa buscou identificar relações não diretamente observadas entre os constructos estudados. Neste cerne, Mingoti (2013) aponta que a utilização de tais técnicas, as quais, análise fatorial e modelagem de equações estruturais, permitem a análise tanto de variáveis diretamente mensuradas, as chamadas variáveis observadas (VO), quanto de variáveis latentes (VL), podendo então revelar estruturas existentes (constructos) não diretamente observados. Para a aplicação das técnicas estatísticas serão utilizados os softwares STATA (versão 12) e SmartPLS (versão 3.2.4), este último desenvolvido por Ringle, Wende e Becker (2015).

3.2.3.1 Análise Fatorial – pressupostos e estimação

A análise fatorial é uma denominação genérica para uma classe de métodos estatísticos que buscam definir estruturas subjacentes em uma matriz de dados. Este método permite analisar inter-relações entre um grande número de variáveis, definindo um conjunto de dimensões chamados fatores. Neste tipo de análise as variáveis são simultaneamente consideradas sob a perspectiva de interdependência, sendo que os fatores gerados por meio da análise possuem maior poder de explicação frente às variáveis quando tratadas individualmente (Hair *et al.*, 2009).

A análise fatorial foi introduzida por Spearman (1904) em seu estudo “*General Intelligence, Objectively Determined and Measured*”, onde o autor testou a hipótese de que diferentes habilidades mentais - habilidades em matemática, verbais, musical, entre outras - poderiam ser explicadas por um fator comum de inteligência.

Neste cerne, Mingotti (2013, p. 99) comenta que:

A análise fatorial tem como objetivo principal descrever a variabilidade original do vetor aleatório X , em termos de um número menor m de variáveis aleatórias, chamadas de fatores comuns e que estão relacionadas com o vetor original X através de um modelo linear. Neste modelo, parte da variabilidade de X é atribuída aos fatores comuns, sendo o restante da variabilidade de X atribuído às variáveis que não foram incluídas no modelo, ou seja, ao erro aleatório.

Deste modo, é possível por meio da análise fatorial, identificar em um grupo de variáveis originais e correlacionadas entre si, um grupo menor de variáveis não correlacionadas e que resumem as informações das variáveis originais. Estas últimas são denominadas fatores ou variáveis latentes (Mingoti, 2013).

Dentre os pressupostos para a aplicação da análise fatorial Hair *et al.* (2009) apontam que a correlação dos dados deve ser maior que 0,30 para justificar a aplicação da técnica, dado que se busca resumir tais variáveis correlacionadas em fatores. Outro ponto comentado pelo autor é que, para a aplicação da análise fatorial, o pesquisador disponha de no mínimo 100 observações, seguindo o critério de no mínimo cinco vezes mais observações do que variáveis a serem analisadas. Neste ponto Hair *et al.* (2009) ainda sugerem a aplicação do teste de Bartlett de esfericidade para verificar a probabilidade estatística de que a matriz de correlações das

variáveis tenha correlações significantes entre as variáveis. Outro teste sugerido é a medida de adequação amostral (MSA), a qual quantifica o grau de intercorrelações entre as variáveis, tal medida varia de 0 a 1, sendo adequada a análise fatorial quando o valor é maior que 0,6.

Mingoti (2013) aponta a existência de dois tipos de análise fatorial, a exploratória e a confirmatória. A primeira busca encontrar fatores relacionados às variáveis observadas sem um conhecimento prévio do pesquisador quanto ao número ou mesmo o que significam tais fatores. Já na análise fatorial confirmatória, o pesquisador possui previamente o conhecimento do modelo, buscando então verificar se o modelo é consistente com os dados da pesquisa.

Para a estimação da análise fatorial, podem ser utilizados os métodos dos componentes principais ou da máxima verossimilhança. Neste último, supõe-se que as variáveis envolvidas seguem uma distribuição normal, sendo não indicada quando tal suposição não esteja satisfeita (Mingoti, 2013). Assim, dado o conhecimento prévio dos fatores desta pesquisa e a não normalidade dos dados de pesquisa, foi estimada a análise fatorial confirmatória por meio de componentes principais. Buscou-se assim, por meio da análise fatorial, encontrar os seis fatores ou variáveis latentes da pesquisa: Controle Interativo, Controle Diagnóstico, Fronteiras, Crenças, Percepção de Utilidade e Percepção de Relevância.

Após a estimação do modelo de análise fatorial por componentes principais, é necessário selecionar dentre os fatores obtidos a quantidade mais adequada para análise, Hair *et al.* (2009) sugere que considere pelo menos um dos seguintes critérios para a seleção de fatores: critério da raiz latente, no qual considera-se que o fator individual deve explicar no mínimo a variância de uma variável para ser mantido na análise, sendo assim fatores com autovalores maiores que 1 são considerados significantes; critério *a priori*, onde o pesquisador já parte de um número pré-definido para a análise; o critério da percentagem de variância explicada, onde o pesquisador utiliza-se de fatores que expliquem um determinado percentual mínimo da variância das variáveis, sendo que, nas ciências sociais, este número é adequado a partir de 60%; critério do teste *scree*, onde considera-se extrair os fatores antes que a quantia de variância única comece a dominar a quantia de variância comum.

Conforme exposto, esta pesquisa parte de um modelo com a quantidade de fatores desejados já pré-definidos, assim foi utilizado o critério *a priori*, entretanto espera-se que estes fatores atendam aos critérios citados.

Por fim, dado que se busca a obtenção de fatores não correlacionados que sumarizem as variáveis, Hair *et al.* (2009) propõem as seguintes validações do modelo: estimação da matriz anti-imagem, que apresenta os coeficientes de correlação parcial entre os pares de variáveis. Para tanto, espera-se que os valores sejam baixos fora da diagonal principal; estimação dos resíduos do modelo onde se espera que os mesmos apresentem baixos valores; e a rotação dos fatores para melhor segregação das cargas fatoriais das variáveis observadas (VO) entre os fatores selecionados ou variáveis latentes (VL).

Hair *et al.* (2009) comentam que, em análises fatoriais confirmatórias, onde busca-se posteriormente lidar com uma série de relações de dependência simultânea, é indicado a utilização da modelagem de equações estruturais, a qual é apresentada na seção 3.2.3.2.

3.2.3.2 Modelagem de Equações Estruturais – pressupostos e estimação

Conforme Hair *et al.* (2009), a Modelagem de Equações Estruturais (MEE), diferentemente de outras técnicas de regressão, permite representar múltiplas relações simultaneamente e com especificação da direção causal, combinando aspectos de regressão múltipla (examinando as relações de dependência) e de análise fatorial (representando fatores com múltiplas variáveis).

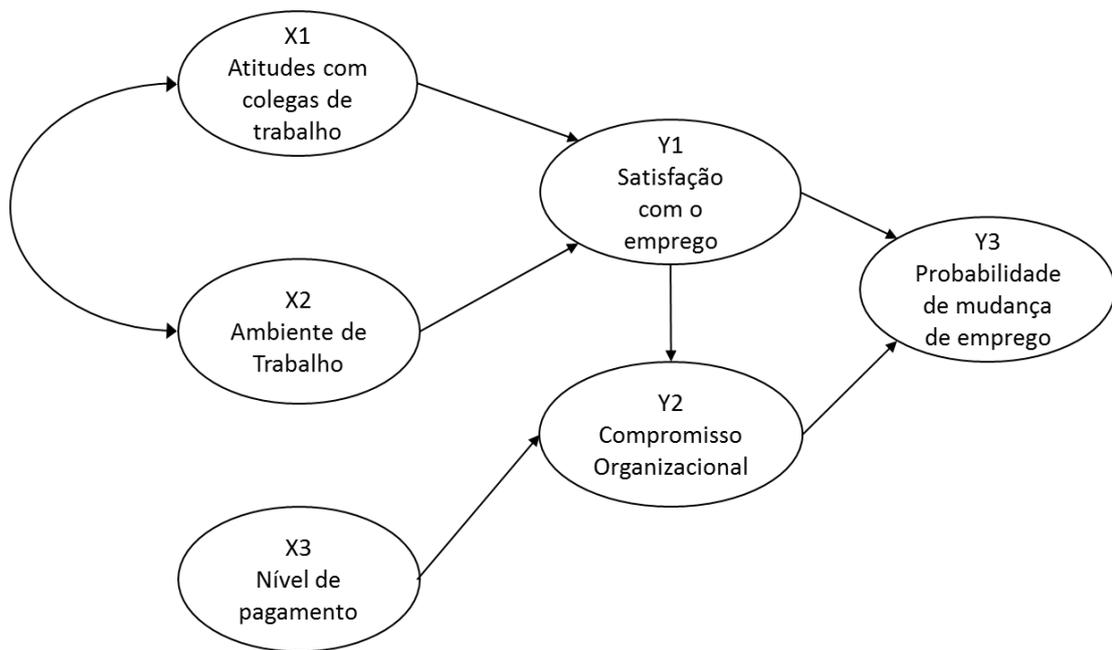
Dentre os modelos utilizados para estimação da MEE, foi selecionado para este estudo o modelo *Partial Least Squares* (PLS) frente a outros modelos, o motivo da escolha é que o PLS é uma modelagem adequada no que tange ao desenvolvimento de uma teoria, bem como a explicação da variância de uma variável a partir de outros constructos. Outros modelos de estimação da MEE permitem, por exemplo, testar teorias já consolidadas, o que é o caso da abordagem Covariance-Based (CB). Sendo assim, dado o desenho deste estudo, a escolha do modelo PLS também se justifica pelo fato de que esta pesquisa busca testar empiricamente um constructo o qual não é totalmente suportado por uma teoria, sendo o PLS mais adequado e mais flexível para esta análise (Hair *et al.* 2009; Vinzi *et al.* 2010).

Do ponto de vista do modelo de equações estruturais, o PLS-PM é uma abordagem baseada em componentes em que o conceito de causalidade é formulado em termos de expectativa condicional linear. Já do ponto de vista da análise de dados, o PLS-PM também pode ser visto como uma abordagem muito flexível para análise de múltiplos blocos (múltiplas variáveis latentes), que ocorrem quando algumas variáveis estão disponíveis para o mesmo conjunto de

amostras (Vinzi, *et al.* 2010).

Para quantificar os efeitos entre as variáveis dependentes e independentes Hair *et al.* (2005) sugerem a construção do diagrama de caminho, onde o pesquisador define as relações de dependência entre as variáveis em estudo, o que permite usar as correlações simples entre os constructos para estimar relações causais entre os coeficientes. A figura 3 apresenta um exemplo de diagrama de caminho.

Figura 3 – Diagrama de caminhos de atitudes de empregados



Fonte: Hair *et al.* (2005, p. 472)

Na figura 3, as setas retilíneas descrevem o impacto das variáveis independentes sobre as variáveis dependentes e a seta curvilínea entre X1 e X2 representa as correlações entre as variáveis.

Formalmente pode-se escrever as equações do diagrama de caminho apresentado na figura 3 como:

$$Y_1 = \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \delta_1 \quad (1)$$

$$Y_2 = \beta_3 X_3 + \beta_4 Y_1 + \delta_2 \quad (2)$$

$$Y_3 = \beta_5 Y_1 + \beta_6 Y_2 + \delta_3 \quad (3)$$

Onde:

Y_n : são variáveis endógenas

X_n : são variáveis exógenas

β_n : são os coeficientes angulares

δ_n : são os termos de erros

Após a execução do diagrama de caminho segue-se com a estimação do modelo, sendo que para tanto será utilizado o método *bootstrapping*, que realiza várias estimações de parâmetros e intervalos de confiança, assim não dependem de suposições como a de distribuição estatística de parâmetros (Hair *et al.*, 2009).

Sobre as validações do MEE, sugerem-se as seguintes observações: que a carga fatorial da variável no fator específico seja maior que 0,7, e que a variância média extraída (AVE) seja superior a 0,5 (Hair *et al.*, 2009).

Para medir a validade discriminante no nível das variáveis latentes (fatores) devem ser observadas as correlações entre as variáveis latentes. Ressalta-se que para haver validade discriminante, a raiz quadrada da AVE deve ser maior ou igual a correlação entre as variáveis (Hair *et al.*, 2009).

Por fim, observando que o modelo possua validade convergente e validade discriminante (unidimensionalidade), deve-se proceder com a validação do modelo por meio da avaliação da confiabilidade. Sugere-se que a confiabilidade composta das variáveis seja acima de 0,7; a variância média extraída que representa quanto, em média, as variáveis se correlacionam positivamente com os seus respectivos constructos deve apresentar valores acima de 0,5. Quanto ao *Alpha de Cronbach*, que mede a confiabilidade do tipo consistência interna de uma escala, as variáveis devem atender ao mínimo recomendado de 0,7 (Hair *et al.*, 2009).

Nesta pesquisa, pressupõe-se que os constructos exógenos (sistemas de crenças, sistemas de fronteiras, sistemas de controles diagnósticos e sistemas de controles interativos) influenciam e condicionam a percepção de relevância da ferramenta orçamento empresarial, bem como a percepção de relevância da ferramenta influencia e condiciona a percepção de utilidade do orçamento empresarial.

3.3 Abordagem Qualitativa

Nesta seção são apresentados os procedimentos metodológicos adotados sob uma abordagem qualitativa contemplando a amostra, o instrumento de coleta de dados, o tratamento de dados empregado e o método de interpretação dos dados.

Ressalta-se que o uso da abordagem qualitativa nesta pesquisa dá continuidade aos métodos quantitativos empregados. Ou seja, buscou-se obter uma análise mais profunda quanto aos resultados quantitativos obtidos, congruente com o IV (quarto) objetivo deste trabalho:

- (iv) Verificar como os gestores percebem a influência do alinhamento do orçamento às alavancas de controle sobre a utilidade do mesmo.

3.3.1 Amostra

Conforme exposto na seção 3.2.1, no que tange a abordagem quantitativa, esta pesquisa utilizou-se da amostragem não probabilística, por conveniência. Para a abordagem qualitativa optou-se também pela amostragem por conveniência.

Foram selecionados 4 gestores, os quais são impactados de alguma forma pelo orçamento nas organizações que atuam, sendo que 3 dos gestores atuam em empresas privadas e 1 dos entrevistados é um gestor público figurando como um contraponto além do campo da literatura empresarial, as análises referentes a este gestor público foram tratadas em separado na seção 4.4. Tais gestores foram selecionados pela conveniência do pesquisador, os quais pertencem à sua rede de contatos.

3.3.2 Instrumento de Coleta de Dados

Para obtenção dos dados qualitativos foram realizadas entrevistas em profundidade, utilizando como instrumento de pesquisa um roteiro de entrevista com perguntas discursivas, dividido em dois blocos. O roteiro de entrevista iniciou-se com a caracterização do entrevistado, quanto ao cargo e tempo de atuação na área. O primeiro bloco do roteiro buscou analisar a percepção do gestor quanto aos resultados quantitativos sobre o alinhamento do orçamento às perspectivas

apresentadas nesta pesquisa (sistemas de crenças, sistemas de fronteiras, controles diagnósticos e controles interativos). O segundo bloco do roteiro buscou analisar a percepção do gestor quanto aos resultados quantitativos sobre as relações entre as perspectivas (crenças, fronteiras, controles diagnósticos, controles interativos) e os critérios de relevância e utilidade. O roteiro da entrevista é apresentado no Apêndice B desta pesquisa.

Conforme a resolução do Conselho Nacional de Saúde nº 466/2012, para toda pesquisa realizada com seres humanos deverá ser elaborado o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido – TCLE, conforme o item II.23 da citada resolução, o TCLE é o:

Documento no qual é explicitado o consentimento livre e esclarecido do participante e/ou de seu responsável legal, de forma escrita, devendo conter todas as informações necessárias, em linguagem clara e objetiva, de fácil entendimento, para o mais completo esclarecimento sobre a pesquisa a qual se propõe participar.

Assim, foi elaborado o TCLE para esta pesquisa, de acordo com os critérios da resolução 466/2012 do Conselho Nacional de Saúde, o qual foi apresentado em duas vias ao entrevistado, ambas assinadas pelo entrevistado e entrevistador, sendo uma via entregue a cada um. O TCLE desta pesquisa é apresentado no apêndice C.

3.3.2.1 Pré-teste

O roteiro de entrevista foi apresentado a 2 mestrandos, 2 profissionais da área e 1 professor doutor para análise das narrativas e do layout. Foram sugeridas alterações de concordância, modificação das narrativas de maneira que o gestor possa compreender com mais clareza o que se buscou questionar, bem como alterações no layout apresentado. Todas as sugestões foram posteriormente atendidas para melhor entendimento dos entrevistados.

3.3.3 Tratamento dos Dados

As entrevistas foram realizadas via ligação telefônica para viabilizar o estudo. As mesmas foram gravadas por meio de mídia digital, posteriormente foram transcritas e examinadas por meio do método de análise de conteúdo.

Neste ponto, Bardin (2008) aponta que o método de análise de conteúdo é composto por um conjunto de técnicas de análise de comunicações, que possibilita entender a mensagem para além de seus significados imediatos. Assim procura-se com a análise de conteúdo estabelecer correspondência entre as estruturas semântica (sentido das palavras) ou linguística (estudo científico da linguagem humana) e as estruturas psicológicas ou sociológicas (condutas, ideologias e atitudes) dos enunciados.

3.3.4 Método de Interpretação dos Dados

Como apontado na seção 3.3.3 foi empregada a técnica de análise de conteúdo para interpretação dos dados qualitativos deste trabalho. Segundo Bardin (2008), a análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise de comunicação que utiliza procedimentos sistematizados e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens por meio de indicadores (qualitativos ou quantitativos), de maneira que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção ou recepção destas mensagens.

Bardin (2008) ressalta que a análise de conteúdo deve compreender três fases: a fase de pré-análise, a fase de exploração do material e a fase de tratamento dos dados, inferência e interpretação. No quadro 6 são apresentados os detalhes de cada fase.

Quadro 6 – Fases da análise de conteúdo

Fase	Descrição
Pré-análise	Trata-se da fase de organização. Nesta fase se estabelece um esquema de trabalho que deve ser preciso, com procedimentos bem definidos, embora flexíveis. De forma geral, efetua-se a organização do material a ser investigado, tal sistematização serve para que o pesquisador possa conduzir as operações sucessivas de análise.
Exploração do material	Consiste na exploração do material com a definição de categorias (sistemas de codificação). Esta é a fase da descrição analítica, a qual diz respeito ao material textual coletado submetido a um estudo aprofundado, orientado pelas hipóteses e referenciais teóricos. Dessa forma, a codificação, a classificação e a categorização são básicas nesta fase, pois possibilitam e facilitam as interpretações e as inferências.
Tratamento dos resultados, inferência e interpretação.	Nesta etapa ocorre a condensação e o destaque das informações para análise, culminando nas interpretações inferenciais, é o momento da intuição, da análise reflexiva e crítica do pesquisador.

Fonte: elaborado com base em Bardin (2008)

Congruente com as fases da análise de conteúdo, apresentadas no quadro 6, a pré-análise foi realizada de maneira a organizar os resultados obtidos por meio dos modelos estatísticos utilizados na abordagem quantitativa. De maneira sistematizada, os resultados foram previamente codificados como R1, R2, R3, etc.

Quanto à fase de exploração do material, foram seguidos os seguintes procedimentos: todos os itens da pesquisa foram codificados previamente, ou seja, o roteiro da pesquisa foi desenvolvido de maneira que os resultados fossem apresentados em uma sequência R1, R2, R3, etc. Bem como foram codificadas as questões Q1, Q2, Q3, etc.

Quanto à classificação, buscou-se classificar em 2 grupos, os resultados e as respectivas questões, de maneira que cada resultado, por sua vez, foi apresentado ao gestor e em seguida, o gestor foi questionado sobre tal resultado.

Quanto à categorização, foram utilizadas duas categorias, o alinhamento do orçamento e as relações do orçamento, que estão alinhadas aos objetivos (i) e (ii) desta pesquisa respectivamente.

Quanto à fase de tratamento dos resultados, inferência e interpretação, os dados obtidos foram condensados e agrupados e em seguida foram realizadas as interpretações inferenciais, análise reflexiva e crítica do pesquisador.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo são apresentados os resultados da pesquisa, bem como as respectivas análises. A seção 4.1 trata dos resultados sob uma abordagem quantitativa, já a seção 4.2 dá sequência a pesquisa na medida que apresenta os resultados qualitativos obtidos.

4.1 Resultados Quantitativos

Nesta seção são apresentados os resultados sob uma abordagem quantitativa. Tais resultados foram obtidos com base em 210 observações de gestores, os quais possuem média de 6 anos de experiência no cargo ou função que atuam. A tabela 1 apresenta as estatísticas descritivas e frequências acumuladas referentes ao tempo de atuação do respondente na área ou função que atuam.

Tabela 1 - Estatísticas descritivas de anos de atuação dos respondentes

Variável	Média	Mediana	Desv. Pad.	Mín.	Máx.
Anos de atuação	6,16	4,00	5,65	0,25	34,00

Fonte: dados da pesquisa.

Conforme apresentado na tabela 1 observa-se que os 210 respondentes desta pesquisa possuem aproximadamente, em média, 6 anos de atuação na área ou função, sendo o respondente com menor tempo de atuação referente a 3 meses de atuação (0,25 anos) e o respondente com maior tempo de atuação referente a 34 anos na área.

Outro ponto de destaque é que, apesar da média da amostra ser de aproximadamente 6 anos de atuação, a mediana apresentou o valor de 4 anos, ou seja, o ponto que divide a amostra na metade é 4 anos, sendo assim, aproximadamente 50% da amostra possui até 4 anos de atuação na área ou função. Outro ponto que pode ser analisado é que dado que a média é maior que a mediana em questão, a concentração dos dados se dá mais próximo dos valores mais baixos. O desvio padrão aponta certa dispersão dos dados em relação à média conforme pode ser também observado na tabela 2.

Tabela 2 - Frequência acumulada do tempo de atuação na área

Intervalo	Anos de Atuação	Frequência	%	% Acum.
$x > 8$	A partir de 8 anos	52	24,76%	24,76%
$6 < x \leq 8$	Entre 6 até 8 anos	20	9,52%	34,29%
$4 < x \leq 6$	Entre 4 até 6 anos	31	14,76%	49,05%
$2 < x \leq 4$	Entre 2 até 4 anos	49	23,33%	72,38%
$1 < x \leq 2$	Entre 1 até 2 anos	27	12,86%	85,24%
$x = 1$	1 ano	26	12,38%	97,62%
$x < 1$	Menos de 1 ano	5	2,38%	100,00%
TOTAL		210	100%	

Fonte: dados da pesquisa.

Observando a tabela 2, que apresenta a frequência acumulada dos anos de atuação, nota-se que da amostra total de 210 respondentes, aproximadamente 25% possuem mais de 8 anos de experiência no cargo ou função que atuam, 9,5% possuem entre 6 até 8 anos de experiência e aproximadamente 15% possuem entre 4 até 6 anos de experiência. Na perspectiva da frequência acumulada estes três intervalos citados somam 49,05% do total de respondentes. Ou seja, este grupo da amostra possui vasta experiência na área que atua.

Por outro lado, nota-se que cerca de 23% possui entre 2 até 4 anos de experiência e cerca de 13% possui entre 1 e até 2 anos de experiência, 12% possuem 1 ano de experiência e apenas cerca de 2% possuem menos que 1 ano de experiência na área. Assim, 50,95% do total de respondentes possuem até 4 anos de experiência no cargo ou função que atua. Sendo assim, conforme apresentado na tabela 2, cerca de 85,24% dos respondentes possuem mais que 1 ano de experiência na função o que de representa uma boa convicção quanto as respostas dos participantes desta pesquisa

Conforme apresentado na seção de procedimentos metodológicos, para selecionar os profissionais os quais seriam enviados os questionários, foram utilizadas as seguintes palavras-chave quanto à função: coordenador, diretor, gerente e gestor; já quanto à área foram utilizadas as seguintes palavras-chave: controladoria, *controller*, financeiro, orçamento, comercial, estratégia, logística, operações, performance, projetos, qualidade, suprimentos, tecnologia. As tabelas 3 e 4 apresentam as áreas e funções dos respondentes da pesquisa.

Tabela 3 - Relação dos respondentes da pesquisa por área de atuação

Área de Atuação	Frequência	%
Controladoria	47	22,38%
Financeira	33	15,71%
Comercial	27	12,86%
Logística	24	11,43%
Engenharia	23	10,95%
Planejamento e Performance	12	5,71%
Industrial	7	3,33%
T.I.	6	2,86%
Serviços	6	2,86%
Consultoria	5	2,38%
Telecomunicações	4	1,90%
Saúde	4	1,90%
Diversos	4	1,90%
Contabilidade	3	1,43%
Hotelaria	3	1,43%
Educação	2	0,95%
Total	210	100%

Fonte: dados da pesquisa

De acordo com a tabela 3 as áreas com maior frequência de respondentes foram área de controladoria (representando cerca de 22% dos respondentes), área financeira (cerca de 16% dos respondentes), área comercial (cerca de 13% dos respondentes), área de logística (cerca de 11,5% dos respondentes), área de engenharia (cerca de 11% dos respondentes) e área de planejamento e performance (cerca de 6% dos respondentes) juntas, essas áreas corresponderam à soma de 79,05% do total de respondentes da amostra.

Tabela 4 - Relação dos respondentes da pesquisa por cargo de atuação

Função	Frequência	%
Gerente	79	37,62%
Diretor	33	15,71%
Coordenador	32	15,24%
<i>Controller</i>	27	12,86%
Analista	19	9,05%
Consultor	6	2,86%
Especialista	4	1,90%
Supervisor	4	1,90%
Assistente	4	1,90%
Contador	2	0,95%
Total	210	100%

Fonte: dados da pesquisa

De acordo com a tabela 4, a maior parcela de respondentes ocupa o cargo de gerente na empresa em que atua, essa parcela corresponde a cerca de 38% da amostra, seguido dos cargos de diretor, coordenador, *controller* e analista, em conjunto os respondentes que ocupam tais cargos nas empresas totalizam cerca de 90,5% da amostra desta pesquisa.

Outros cargos como consultor, especialista, supervisor, assistente e contador somaram conjuntamente cerca de 9,5% do total da amostra, sendo assim, nota-se que em maior parte (cerca de 90,5%) os respondentes da pesquisa ocupam cargos de alto grau de responsabilidade e tomada de decisão gerando maior credibilidade quanto ao conhecimento sobre a ferramenta orçamento empresarial utilizada dentro da organização em que atuam.

4.1.1 Análise Descritiva dos Constructos

Nesta seção são apresentados os resultados da pesquisa de acordo com o alinhamento da ferramenta orçamento empresarial aos constructos de mecanismos de controle, os quais: mecanismos de controles interativos (INT1, INT2, INT3), diagnósticos (DIA1, DIA2, DIA3), fronteiras (FRO1, FRO2, FRO3), crenças (CRE1, CRE2, CRE3), bem como os constructos de utilidade (UTI1, UTI2) e relevância (REL1, REL2, REL3), de acordo com a percepção dos gestores respondentes.

Neste ponto, cabe ressaltar que as variáveis foram medidas em um questionário com escala de concordância tipo Likert de 5 pontos, sendo 1 para discordo totalmente e 5 para concordo totalmente. Desta maneira, para fins de análise desta pesquisa, foi considerado que uma alta concentração de respostas em níveis de concordância de 4 ou 5 pontos é considerado alto grau de concordância frente a determinada variável. Já uma alta concentração de concordância nas pontuações de 1 a 3 é considerado baixo grau de concordância em relação a uma variável. Os critérios adotados para esta análise são apresentados no quadro 4.

Quadro 7 – Critérios para análise quanto a concordância dos respondentes

Pontuação da Escala	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	Concordo totalmente
Grau de Concordância	Baixo Grau de Concordância				Alto Grau de Concordância		
Critério da Média	Média \leq 3				Média $>$ 3		
Critério da Frequência	Frequência \leq 50% do Total				Frequência $>$ 50% do Total		

Fonte: dados da pesquisa

Conforme apresentado no quadro 4, em suma, sob o critério da frequência acumulada, se as pontuações 5 e 4 pontos somam mais que 50% do total de respostas, foi considerado alto grau de concordância, entretanto, caso as pontuações 1, 2 e 3 somam em conjunto 50% ou menos do que o total de respostas, foi considerado baixo grau de concordância. Já sobre o critério da média, se a média do constructo é maior que 3 é considerado alto grau de concordância e em caso contrário, baixo grau de concordância.

Tabela 5 - Estatísticas descritivas do constructo controle interativo

Variável	Média	Mediana	Desv. Pad.	Mín.	Máx.
INT1	4,70	5,00	0,64	1,00	5,00
INT2	4,39	5,00	0,79	2,00	5,00
INT3	4,19	4,00	0,87	1,00	5,00

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme apresentado na tabela 5, em média os gestores possuem alto grau de concordância para as variáveis que compuseram o constructo controle interativo, todas as variáveis do constructo apresentaram média maior que 4 e mediana maior ou igual a 4, sendo que particularmente, no caso da variável INT2, nenhum respondente apontou o item 1, ou seja, que discorda totalmente.

Assim, na percepção dos gestores, a ferramenta orçamento empresarial requer atenção permanente de todos os gestores da unidade (INT1); as informações do orçamento são utilizadas como um meio de questionar e debater as decisões com os pares e subordinados (INT2); e as informações do orçamento são frequentemente discutidas entre os pares e subordinados (INT3).

Tabela 6 - Frequência da percepção dos gestores constructo controle interativo

Percepção do Gestor	INT1		INT2		INT3	
	%	% Acum.	%	% Acum.	%	% Acum.
5	78,10%	78,10%	54,76%	54,76%	43,33%	43,33%
4	15,24%	93,33%	32,86%	87,62%	37,62%	80,95%
3	5,71%	99,05%	9,05%	96,67%	14,29%	95,24%
2	0,48%	99,52%	3,33%	100,00%	4,29%	99,52%
1	0,48%	100,00%	0,00%	100,00%	0,48%	100,00%
TOTAL	100%		100%		100%	

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme apresentado na tabela 6, para variável INT1 os gestores percebem alto grau de concordância sendo que as percepções 4 e 5 somam 93,33% do total de respostas. As variáveis INT2 e INT3 tiveram também alto grau de percepção dos gestores somando respectivamente 87,62% e 80,95% nos critérios 4 e 5.

Na análise conjunta por meio das tabelas 5 e 6, observa-se que, em maior grau, os gestores necessitam atentar-se permanentemente ao orçamento empresarial na organização. Contudo, em menor grau percebem o orçamento como ferramenta para tomada de decisão, bem como também, em menor grau, discutem as informações que o orçamento gera para os usuários.

Tabela 7 - Estatísticas descritivas do constructo diagnóstico

Variável	Média	Mediana	Desv. Pad.	Mín.	Máx.
DIA1	4,40	5,00	0,79	1,00	5,00
DIA2	4,31	5,00	0,84	1,00	5,00
DIA3	4,17	4,00	0,89	1,00	5,00

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme apresentado na tabela 7, em média os gestores possuem alto grau de concordância para as variáveis que compuseram o constructo diagnóstico, todas as variáveis do constructo apresentaram média maior que 4 e mediana maior ou igual a 4. Observando a dispersão dos dados, com base no desvio padrão, nota-se que a variável DIA3 apresentou uma maior dispersão das respostas em relação as outras variáveis do constructo.

Assim, na percepção dos gestores, a informação do orçamento atua como um sinal, demonstrando se tudo está correto ou se há algo fora do previsto (DIA1); o alcance das metas orçamentárias (metas de lucro e custos) é rigorosamente monitorado (DIA2); e no caso de desvios em relação as metas orçamentárias, ações corretivas são iniciadas (DIA3).

Tabela 8 - Frequência da percepção dos gestores constructo diagnóstico

Percepção do Gestor	DIA1		DIA2		DIA3	
	%	% Acum.	%	% Acum.	%	% Acum.
5	54,76%	54,76%	50,00%	50,00%	44,76%	44,76%
4	34,29%	89,05%	34,76%	84,76%	32,38%	77,14%
3	8,10%	97,14%	11,90%	96,67%	18,57%	95,71%
2	1,90%	99,05%	2,38%	99,05%	3,81%	99,52%
1	0,95%	100,00%	0,95%	100,00%	0,48%	100,00%
TOTAL	100%		100%		100%	

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme apresentado na tabela 8, para variável DIA1 os gestores percebem alto grau de concordância sendo que as percepções 4 e 5 somam 89,05% do total de respostas. As variáveis DIA2 e DIA3 tiveram também alto grau de percepção dos gestores somando respectivamente 84,76% e 77,14% nos critérios 4 e 5.

Na análise conjunta por meio das tabelas 7 e 8, observa-se que, em maior, grau a informação do orçamento atua como um sinal, demonstrando se tudo está correto ou se há algo fora do previsto. Contudo, em menor grau, os gestores percebem que o alcance das metas orçamentárias é rigorosamente monitorado e no caso de desvios em relação as metas orçamentárias, ações corretivas são iniciadas.

Assim, na percepção dos gestores, a ferramenta orçamento empresarial auxilia na gestão empresarial de maneira que indica se há algo fora do planejado. Contudo, em menor grau, o alcance das metas estabelecidas não é rigorosamente monitorado e também, em menor grau, são tomadas ações corretivas no caso de desvios em relação as metas estipuladas.

Tabela 9 - Estatísticas descritivas do constructo fronteiras

Variável	Média	Mediana	Desv. Pad.	Mín.	Máx.
FRO1	3,03	3,00	1,18	1,00	5,00
FRO2	3,08	3,00	1,10	1,00	5,00
FRO3	3,45	4,00	1,04	1,00	5,00

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme apresentado nas tabelas 9 e 10, em média os gestores possuem baixo grau de concordância em relação as variáveis que compuseram o constructo fronteiras. Todas as variáveis do constructo apresentaram média menor que 4 e mediana menor ou igual a 4, particularmente, a variável FRO3 apresentou o maior grau de concordância deste constructo, alcançando valores de média e mediana em 3,45 e 4,0 respectivamente.

Assim, discordam-se que, na percepção dos gestores eles só podem realizar gastos que foram previstos no orçamento (FRO1); que o orçamento restringe o comportamento, deixando claro o que não é tolerado na organização (FRO2); e o orçamento estabelece uma fronteira na busca de novas oportunidades (FRO3).

De certa maneira, as respostas sugerem que, nas empresas em que atuam, os gestores possuem certa folga orçamentária.

Tabela 10 - Frequência da percepção dos gestores constructo fronteiras

Percepção do Gestor	FRO1		FRO2		FRO3	
	%	% Acum.	%	% Acum.	%	% Acum.
5	13,33%	13,33%	10,48%	10,48%	15,71%	15,71%
4	19,52%	32,86%	24,29%	34,76%	34,29%	50,00%
3	35,24%	68,10%	37,14%	71,90%	34,29%	84,29%
2	20,48%	88,57%	19,05%	90,95%	10,47%	94,76%
1	11,43%	100,00%	9,05%	100,00%	5,24%	100,00%
TOTAL	100%		100%		100%	

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme apresentado na tabela 10, para variável FRO1 os gestores percebem baixo grau de concordância sendo que as percepções 1, 2 e 3 somam 67,14% do total de respostas. A variável FRO2 obteve também baixo grau de percepção dos gestores somando 65,24% nas pontuações 1, 2 e 3. Já a variável FRO3 teve um comportamento muito específico sendo que exatos 50% dos respondentes da pesquisa perceberam a variável em alto grau de concordância e exatos 50% perceberam a variável em baixo grau de concordância.

Na análise conjunta por meio da tabela 10, observa-se que, os gestores possuem certa liberdade para executar gastos não previstos. Entretanto, em menor grau, essa liberdade permite a busca de novas oportunidades pelos gestores no decorrer de suas atividades.

Tabela 11 - Estatísticas descritivas do constructo crenças

Variável	Média	Mediana	Desv. Pad.	Mín.	Máx.
CRE1	3,24	3,00	1,16	1,00	5,00
CRE2	3,48	4,00	1,03	1,00	5,00
CRE3	4,14	4,00	0,90	1,00	5,00

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme apresentado na tabela 11, na análise das variáveis que compuseram o constructo crenças, em média os gestores possuem alto grau de concordância para as variáveis que compuseram o constructo crenças, todas as variáveis do constructo apresentaram média maior que 3 e mediana maior ou igual a 3, particularmente, a variável CRE3 apresentou o maior grau de concordância deste constructo, media 4,14 e mediana 4.

Assim, na percepção dos gestores, o orçamento transmite a missão e valores da organização (CRE1); o orçamento estimula e guia a busca de oportunidade pelos gestores de acordo com a missão e valores da organização (CRE2); e o processo orçamentário ajuda a comunicar a estratégia da gerência (CRE3).

Tabela 12 - Frequência da percepção dos gestores constructo crenças

Percepção do Gestor	CRE1		CRE2		CRE3	
	%	% Acum.	%	% Acum.	%	% Acum.
5	14,29%	14,29%	15,24%	15,24%	38,57%	38,57%
4	30,00%	44,29%	37,62%	52,86%	44,29%	82,86%
3	31,43%	75,71%	31,43%	84,29%	11,90%	94,76%
2	14,29%	90,00%	10,95%	95,24%	2,86%	97,62%
1	10,00%	100,00%	4,76%	100,00%	2,38%	100,00%
TOTAL	100%		100%		100%	

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme apresentado na tabela 12, para variável CRE1 os gestores percebem baixo grau de concordância sendo que as percepções 1, 2 e 3 somam 55,71% do total de respostas. A variável CRE2 obteve alta grau de percepção dos gestores somando 52,86% nas pontuações 4 e 5. Já a variável CRE3 foi a que apresentou maior grau de concordância no constructo somando 82,86% das respostas nas pontuações 4 e 5.

Na análise conjunta por meio das tabelas 11 e 12 observa-se que os gestores percebem que a ferramenta orçamento empresarial ajuda a comunicar a estratégia da gerência. Entretanto, em menor grau, percebem que orçamento estimula e guia a busca de oportunidade pelos gestores de acordo com a missão e valores da organização, e, além disso, possuem baixo grau de concordância quanto ao orçamento transmitir a missão e os valores da organização.

De certa forma, nota-se uma disparidade na percepção dos gestores quanto à estratégia e missão e valores da organização; ou seja, percebem certo alinhamento entre o orçamento empresarial e estratégia, mas não possuem a mesma percepção quanto ao orçamento e a missão e valores da instituição.

Tabela 13 - Estatísticas descritivas do constructo relevância

Variável	Média	Mediana	Desv. Pad.	Mín.	Máx.
REL1	3,50	4,00	1,12	1,00	5,00
REL2	3,91	4,00	0,96	1,00	5,00
REL3	3,85	4,00	1,06	1,00	5,00

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme apresentado na tabela 13, em média os gestores possuem alto grau de concordância para as variáveis que compuseram o constructo relevância, uma vez que todas as variáveis do constructo apresentaram média maior que 3 e mediana igual à 4, a variável REL2 apresentou o maior grau de concordância deste constructo, média 3,91 e mediana 4, bem como menor dispersão das respostas, 0,96.

Assim, na percepção dos gestores, o orçamento permite estar sempre ciente sobre o que é necessário para se obter um bom desempenho no trabalho (REL1); O orçamento fornece informações adequadas para otimizar as decisões e cumprir os objetivos de desempenho (REL2); e o orçamento torna o gestor apto a obter informações táticas e estratégicas para avaliar alternativas de decisões (REL3).

Tabela 14 - Frequência da percepção dos gestores constructo relevância

Percepção do Gestor	REL1		REL2		REL3	
	%	% Acum.	%	% Acum.	%	% Acum.
5	20,48%	20,48%	30,48%	30,48%	29,52%	29,52%
4	33,33%	53,81%	38,57%	69,05%	40,96%	70,48%
3	27,62%	81,43%	23,81%	92,86%	19,04%	89,52%
2	12,86%	94,29%	5,24%	98,10%	5,72%	95,24%
1	5,71%	100,00%	1,90%	100,00%	4,76%	100,00%
TOTAL	100%		100%		100%	

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme apresentado na tabela 14, para variável REL1 os gestores percebem alto grau de concordância, sendo que as percepções 4 e 5 somam 53,81% do total de respostas, entretanto, cerca de 18,5% dos respondentes apontaram os graus de discordância 1 e 2 para a mesma, além de que ela apresentou a maior dispersão das variáveis do constructo. A variável REL2 obteve também alto grau de percepção dos gestores, somando 69,05% nas pontuações 4 e 5. Já a variável REL3 foi a variável com maior grau de concordância dos respondentes, somando 70,48% nas pontuações 4 e 5.

Na análise conjunta por meio das tabelas 13 e 14, observa-se que os gestores reconhecem em maior grau que orçamento fornece informações adequadas para otimizar as decisões e cumprir os objetivos de desempenho. Em menor grau, eles reconhecem que o orçamento torna o gestor apto a obter informações táticas e estratégicas para avaliar alternativas de decisões e, por fim reconhecem, de maneira mais dispersa que as outras afirmativas, que o orçamento permite ao gestor estar ciente sobre o que é necessário para obter um bom desempenho no trabalho.

Tabela 15 - Estatísticas descritivas do constructo utilidade

Variável	Média	Mediana	Desv. Pad.	Mín.	Máx.
UTI1	4,45	5,00	0,76	1,00	5,00
UTI2	4,19	4,00	0,82	1,00	5,00

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme apresentado na tabela 15, em média os gestores possuem alto grau de concordância para as variáveis que compuseram o constructo utilidade, ambas as variáveis do constructo apresentaram média maior que 4 e mediana maior ou igual a 4, particularmente, a variável (UTI1) apresentou o maior grau de concordância deste constructo, média 4,45 e mediana 5.

Assim, na percepção dos gestores, o orçamento permite gerenciar melhor suas gerências (UTI1); bem como manter e aprimorar o desempenho como gerentes (UTI2).

Tabela 16 - Frequência da percepção dos gestores constructo utilidade

Percepção do Gestor	UTI1		UTI2	
	%	% Acum.	%	% Acum.
5	57,62%	57,62%	40,95%	40,95%
4	33,81%	91,43%	40,48%	81,43%
3	5,24%	96,67%	16,19%	97,62%
2	2,86%	99,52%	1,43%	99,05%
1	0,48%	100,00%	0,95%	100,00%
TOTAL	100%		100%	

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme apresentado na tabela 16, para variável UTI1, os gestores percebem alto grau de concordância sendo que as percepções 4 e 5 somam 91.43% do total de respostas. A variável UTI2 obteve também alto grau de percepção dos gestores, somando 81,43% nas pontuações 4 e 5. Na análise conjunta por meio das tabelas 15 e 16 observa-se que os gestores acreditam que o uso do orçamento melhora seu desempenho no trabalho.

Para fechamento desta seção, sintetizam-se os principais pontos analisados quanto aos constructos da pesquisa:

- i. Em média, pela percepção dos gestores, o orçamento teve maior alinhamento às variáveis relacionadas aos controles interativos e diagnósticos, o que indica forte alinhamento do orçamento frente a tais grupos de mecanismos de controle;
- ii. Sob uma perspectiva de crenças, os gestores percebem o orçamento alinhado às estratégias da organização; entretanto não percebem tal alinhamento em mesmo grau quanto a missão, visão e valores da empresa em que atuam;
- iii. Sob uma perspectiva fronteiras, ou seja, estabelecimento de limites quanto ao comportamento do gestor, a percepção dos mesmos foi que eles possuem certa liberdade para realizar gastos não previstos no orçamento, o que indica a ocorrência de certa folga orçamentária nas organizações. Neste ponto Beck (2016) aponta que a folga orçamentária é uma prática que pode gerar benefícios desde que vinculada a um mecanismo de poder e controle na organização. Entretanto, conforme a percepção dos gestores, essa folga não é suficiente para abarcar estratégias emergentes as quais poderiam ser incorporadas na organização. Tais dados indicam que tal folga orçamentaria é mais relacionada como uma estratégia para o atingimento das metas a níveis individuais e não como meio de possibilitar que novas estratégias sejam implementadas a níveis organizacionais. Este achado corrobora o estudo de Lunkes (2003), que aponta que o orçamento apesar de ser alinhado ao planejamento estratégico da empresa, ainda não evoluiu no sentido de abarcar as estratégias emergentes.
- iv. A percepção de relevância do orçamento também indicou valores altos, e a percepção de utilidade foi ainda maior, apresentando média de 4,23 e 3,75 nas suas variáveis, o que indica que os gestores reconhecem a importância do orçamento empresarial na organização, bem como acreditam que ele se aplica no trabalho que desenvolvem e ainda permite que o desempenho do gestor seja aprimorado.

4.1.2 Análise Fatorial

Para identificar a relação entre as variáveis pesquisadas (variáveis observadas) e os constructos propostos (variáveis latentes), sistemas de controles interativos, diagnósticos, crenças e fronteiras, bem como a percepção de utilidade e relevância, foi estimada a análise fatorial por componentes principais com rotação *varimax*.

Mingotti (2013) ressalta que para a realização da análise fatorial é necessário que as variáveis apresentem correlação superior a 0,30. Foram observadas correlações superiores a 0,30 para a aplicação da técnica, sendo a menor correlação entre as variáveis e a maior entre as variáveis, a matriz de correlação é apresentada no apêndice D.

Para determinar a quantidade de fatores na análise observou-se os seguintes critérios: critério de Kaiser (1958) *apud* Mingoti (2013), por esse critério, apenas os fatores com autovalores acima de 1,0 são considerados na análise, neste critério, 6 (seis) fatores apresentaram autovalor acima de 1,0.

Foi também considerado o critério da porcentagem da variância total explicada. Neste critério sugere-se a utilização da referência mínima de 70% de variância explicada, utilizando os 6 fatores, a porcentagem explicada foi de 69%. A tabela 17 apresenta as cargas fatoriais rotacionadas estimadas referentes aos constructos da pesquisa.

Tabela 17 - Cargas fatoriais das variáveis de pesquisa

Variáveis	Fator 1	Fator 2	Fator 3	Fator 4	Fator 5	Fator 6
INT1	-0.1254	0.3109	0.0129	0.6880	0.1488	0.2940
INT2	0.0434	0.0469	0.0539	0.7895	0.0206	0.1130
INT3	0.3449	-0.1436	0.0793	0.6683	-0.0472	0.1013
DIA1	0.1610	0.4321	0.0393	0.4895	0.1665	0.0490
DIA2	0.0957	0.0605	0.0149	0.2297	0.0705	0.8385
DIA3	0.1364	0.0695	0.1627	0.1345	0.1067	0.8251
FRO1	0.1270	0.0473	-0.0308	-0.0054	0.7769	0.1253
FRO2	0.0001	0.1573	0.1329	0.0720	0.7968	0.0601
FRO3	0.3973	-0.0036	0.2445	0.1422	0.5014	-0.0246
CRE1	0.1493	0.0709	0.8648	0.0088	0.1257	0.0465
CRE2	0.1594	0.0949	0.8754	0.0541	0.0971	0.0948
CRE3	0.1239	0.5181	0.5761	0.1812	-0.0360	0.1110
UTI1	0.2724	0.8174	0.1147	0.0655	0.0792	-0.0326
UTI2	0.3361	0.7580	0.1329	0.0410	0.1480	0.1777
REL1	0.7211	0.2512	0.1755	0.0458	0.2449	0.0728
REL2	0.7673	0.3355	0.0865	0.0807	0.0440	0.1553
REL3	0.7801	0.1700	0.1490	0.1314	0.0518	0.0793
Variância Total Explicada						68,76%
KMO (adequabilidade do modelo)						0,8025

Fonte: dados da pesquisa.

A tabela 17 mostra que as variáveis foram bem segregadas pelos constructos propostos dentre os fatores, sendo representados da seguinte maneira: Fator 1 representa o constructo percepção de relevância, Fator 2 representa o constructo percepção de utilidade, Fator 3 representa o constructo crenças, Fator 4 representa o constructo interativo, Fator 5 representa o constructo fronteiras, e por fim, o Fator 6 representa o constructo diagnóstico.

Analisando o Fator 4 que representa o constructo interativo, observa-se que o mesmo incluiu a variável DIA1 a qual seria mais adequada a ser incluída no Fator 6, que representa o constructo diagnóstico. Entretanto tal variável foi medida através do questionamento: “A informação do orçamento atua como um sinal, demonstrando se tudo está correto ou se há algo fora do previsto”, o que de certa forma relaciona-se com o sistema de controle interativo. Ressalta-se ainda que na ordem de preenchimento do questionário a variável DIA1 foi apresentada em seguida da variável INT3, que compôs o constructo interativo, o que pode de certa forma ter influenciando o respondente em tal questão.

Quanto à validação do modelo de análise fatorial, foram utilizados os critérios sugeridos por Mingoti (2013) e Hair *et al.* (2009). Tais critérios foram atendidos conforme segue:

- i. Matriz anti-imagem: foi estimada a matriz anti-imagem, que apresenta os coeficientes de correlação parcial entre os pares de variáveis, com sinais invertidos. Para tanto, espera-se que os valores sejam baixos fora da diagonal principal; correlações parciais ou correlações anti-imagem altas (acima de 0,7) são indicativos de que a matriz de dados talvez não seja adequada para análise fatorial (Hair *et al.*, 2009). Neste critério, todos os valores foram baixos, fora da diagonal principal;
- ii. Teste de esfericidade de Bartlett: observando o teste de esfericidade de Bartlett, que testa se a matriz de correlações é estatisticamente igual a uma matriz identidade, rejeitou-se a hipótese nula de que a matriz de correlação verdadeira é uma matriz identidade.
- iii. Resíduos do modelo: os resíduos do modelo foram baixos, sendo que o maior valor foi de 0,1716.
- iv. Variabilidade explicada: os fatores selecionados explicaram 68,76% da variabilidade total do conjunto de variáveis utilizadas.
- v. Teste de Kaiser-Meyer-Olkin: foi aplicado ainda o teste de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) que fornece uma medida para quantificar o grau de intercorrelações entre as variáveis. Este índice varia de “zero” a “um”, alcançando o valor “um” quando cada variável é perfeitamente prevista sem erro pelas demais variáveis (HAIR *et al.*, 2009). O valor apresentado pelo modelo foi de 0,80, considerado um valor ótimo de adequabilidade (Hutcheson e Sofroniou, 1999).

Sendo assim, todas as validações para a análise fatorial foram atendidas. A única ressalva na estimação do modelo de análise fatorial foi referente à variável DIA1 não ter sido discriminada como esperado no Fator 6. Entretanto este ponto será abordado na próxima seção a qual apresenta a análise dos resultados da estimação do Modelo de Equações Estruturais.

4.1.3 Modelo de Equações Estruturais

Após a estimação da análise fatorial, a fim de atender o terceiro objetivo desta pesquisa, o qual consistiu em “estimar a influência do alinhamento do orçamento às alavancas de controle sobre a percepção de utilidade do mesmo”, foi estimado um modelo de equações estruturais.

Conforme apontado na seção anterior (análise fatorial), a variável DIA1 não fora discriminada como esperado na variável latente (fator) a qual era previsto. Entretanto, conforme apresentado na seção de desenvolvimento das hipóteses de pesquisa, este estudo busca testar o alinhamento da ferramenta orçamento ao modelo de alavancas de controle proposto por Simons (1995) bem como suas relações com a utilidade da ferramenta orçamento empresarial percebida pelos gestores das organizações.

Além disso, dado que as variáveis desta pesquisa foram elaboradas em consonância com outros estudos (Simons, 1995; Venkatesh e Davis, 2000; Hofmann *et al.*, 2012; Mucci, 2013), que as utilizaram – ainda que de maneira distinta frente a qual se configurou as relações propostas nesta pesquisa – , decidiu-se em manter a variável DIA1 no constructo sistemas de controles diagnósticos, mesmo que parcialmente validada na análise fatorial, com a finalidade de obter resultados de acordo com os objetivos propostos.

Após a estimação chegou-se às cargas fatoriais do modelo discriminante apresentado na tabela 18.

Tabela 18 - Modelo de mensuração de validade convergente

	Crenças	Diagnóstico	Fronteiras	Interativo	Relevância	Utilidade
CRE1	0,833	0,206	0,266	0,110	0,321	0,278
CRE2	0,865	0,258	0,291	0,151	0,345	0,290
CRE3	0,803	0,315	0,228	0,299	0,401	0,483
DIA1	0,253	0,696	0,243	0,419	0,354	0,379
DIA2	0,168	0,772	0,183	0,410	0,223	0,203
DIA3	0,281	0,761	0,240	0,352	0,283	0,217
FRO1	0,116	0,212	0,665	0,123	0,240	0,196
FRO2	0,229	0,231	0,705	0,163	0,224	0,250
FRO3	0,308	0,231	0,824	0,178	0,396	0,260
INT1	0,200	0,507	0,208	0,835	0,172	0,243
INT2	0,156	0,337	0,137	0,777	0,174	0,174
INT3	0,174	0,342	0,121	0,667	0,274	0,140
REL1	0,383	0,325	0,414	0,194	0,848	0,493
REL2	0,364	0,344	0,313	0,241	0,870	0,522
REL3	0,349	0,330	0,314	0,235	0,825	0,405
UTI1	0,376	0,277	0,260	0,211	0,468	0,902
UTI2	0,412	0,391	0,322	0,248	0,555	0,931
AVE	0,696	0,553	0,539	0,581	0,719	0,840
Confiabilidade composta	0,873	0,788	0,777	0,805	0,885	0,913

Fonte: dados da pesquisa.

Quanto aos critérios estabelecidos para validação do modelo de mensuração da validade convergente temos que: é indicado que a carga fatorial da variável no fator específico seja maior que 0,700, e que a variância média extraída (AVE) seja superior a 0,500 (HAIR *et al.*, 2009).

De acordo com a tabela 18, nota-se que as cargas fatoriais das variáveis observadas foram bem segregadas dentre os fatores observados. Já quanto à validação do modelo, observa-se que a variável latente Crenças foi totalmente validada, apresentando carga fatorial de suas variáveis observadas acima de 0,700, bem como AVE acima de 0,500 e confiabilidade composta acima de 0,700.

Já a variável latente Diagnóstico foi parcialmente validada, uma vez que a variável DIA1 apresentou carga fatorial menor que 0,700 no fator específico. Para a variável latente Fronteiras, uma variável observada apresentou carga fatorial abaixo de 0,700, o que também ocorreu na variável latente Interativo.

As variáveis latentes Relevância e Utilidade apresentaram cargas fatoriais das variáveis acima de 0,700. Apesar de alguns dos fatores incluírem variáveis com carga fatorial abaixo de 0,700, ressalta-se que a AVE de todos os fatores se manteve acima de 0,500, bem como todos os valores de confiabilidade compostas mantiveram-se acima de 0,700.

Para medir a validade discriminante no nível das variáveis latentes (fatores) são apresentadas na tabela 19 as correlações entre as variáveis latentes. Ressalta-se que para haver validade discriminante, a raiz quadrada da AVE (exibida na diagonal principal) deve ser maior ou igual à correlação entre as variáveis (HAIR *et al.*, 2009).

Tabela 19 - Correlação entre as variáveis latentes

	Crenças	Diagnóstico	Fronteiras	Interativo	Relevância	Utilidade
Crenças	0,834					
Diagnóstico	0,317	0,744				
Fronteiras	0,312	0,301	0,734			
Interativo	0,234	0,534	0,212	0,763		
Relevância	0,431	0,393	0,411	0,262	0,848	
Utilidade	0,431	0,369	0,320	0,252	0,561	0,917

Fonte: dados da pesquisa.

Neste ponto observa-se uma correlação moderada de 0,561 entre a percepção de utilidade e relevância, tal fato corrobora com o estudo de Venkatesh e Davis (2000), que sugeriram uma relação entre a relevância percebida de um determinado sistema de informação e sua utilidade percebida.

Nota-se também correlação de 0,534 entre as variáveis latentes diagnóstico e interativo, o que corrobora a pesquisa de Mucci (2013) que sugere uma relação entre o uso do orçamento empresarial de modo diagnóstico e de modo interativo. Além disso observou-se também correlações entre as variáveis crenças e relevância do orçamento percebida pelos gestores, apresentando uma correlação de 0,431, bem como entre fronteiras e a relevância percebida do orçamento pelos gestores apresentando uma correlação de 0,411.

Sendo assim, conforme apresentado nas tabelas 18 e 19, as variáveis latentes do modelo possuem validade convergente e validade discriminante (unidimensionalidade). Desta maneira, apresenta-se a validação do modelo por meio da avaliação da confiabilidade, conforme resultados apresentados na tabela 20.

Tabela 20 - Confiabilidade do modelo de equações estruturais

	R^2	Confiabilidade Comp.	(AVE)
Crenças	0,786	0,873	0,696
Diagnóstico	0,590	0,788	0,553
Fronteiras	0,639	0,777	0,539
Interativo	0,680	0,805	0,581
Relevância	0,810	0,885	0,719
Utilidade	0,828	0,913	0,840

Fonte: dados da pesquisa

Quanto à validação do modelo, foram obtidos os seguintes resultados de acordo com os critérios apontados Hair *et al.*, (2017):

- i. R^2 : O modelo apresentou um R^2 acima de 0,500 para todas as variáveis latentes. Hair *et al.* (2017) ressaltam que é difícil fornecer regras práticas para determinar valores aceitáveis de R^2 dado que isso depende da complexidade do modelo e da área de pesquisa. Contudo Hair *et al.* (2017) comentam que em pesquisas que focam nas áreas de marketing, valores de R^2 de 0,750, 0,500, ou 0,250 para variáveis latentes endógenas podem, como regra geral, serem respectivamente descritos como forte, moderado ou fraco.
- ii. Confiabilidade composta: a confiabilidade composta, que é um indicador de consistência interna das variáveis, apresentou valores acima de 0,700 conforme recomendado;
- iii. AVE: a variância média extraída (AVE), que representa quanto, em média, as variáveis se correlacionam positivamente com os seus respectivos constructos, também apresentou valores acima do mínimo recomendado (0,500).

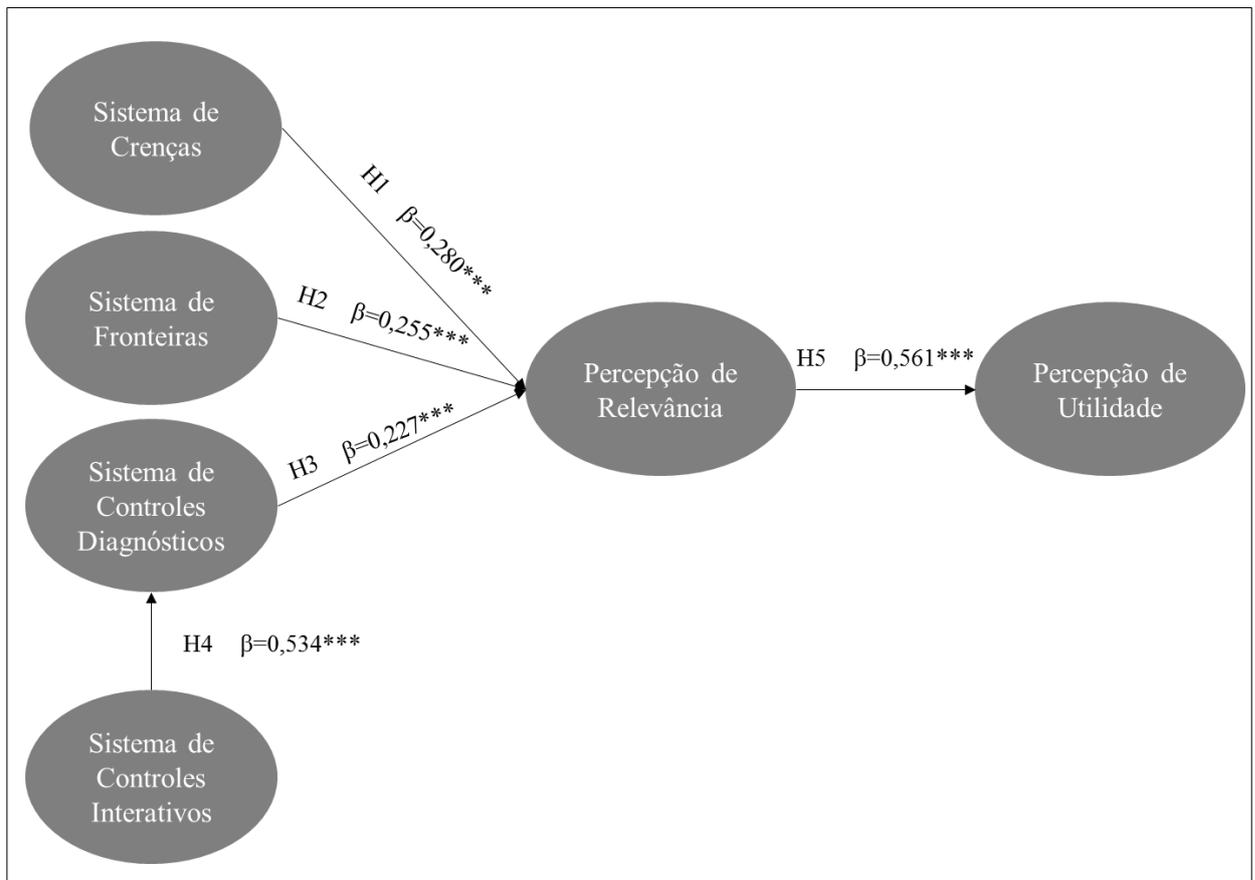
Considerando os resultados obtidos, o modelo a ser estimado foi validado, observando os critérios apontados por Hair *et al.* (2017). O Modelo de Equações Estruturais desta pesquisa é apresentado conforme a tabela 21 e figura 4. Todas as variáveis utilizadas no modelo foram estatisticamente significativas a 99% de confiança sob um *bootstrapping* de 1000 repetições.

Tabela 21 - Relação estrutural entre as variáveis latentes

	Coef. Estrut.	Média	Desv. Padrão	Estat. T	P-Valor	R ²	R ² adj.	f ²	Q ²
H1: CRENÇAS -> RELEVÂNCIA	0,280	0,281	0,067	4,149	0,000	0,315	0,305	0,097	0,203
H2: FRONTEIRAS -> RELEVÂNCIA	0,255	0,227	0,076	2,994	0,003			0,082	
H3: DIAGNÓSTICO - > RELEVÂNCIA	0,227	0,261	0,063	4,036	0,000			0,064	
H4: INTERATIVO -> DIAGNÓSTICO	0,534	0,535	0,071	7,537	0,000	0,285	0,282	0,399	0,140
H5: RELEVÂNCIA -> UTILIDADE	0,561	0,281	0,067	4,149	0,000	0,315	0,312	0,460	0,250

Fonte: dados da pesquisa

Figura 4 – Relação estrutural entre as variáveis latentes e efeitos diretos observados



Nota: **significativo a 95% de confiança; *** significativo a 99% de confiança.

Fonte: dados da pesquisa

Assim, as equações dos efeitos diretos do modelo estimado foram:

$$SCD = 0,534SCI + \delta_1$$

$$PR = 0,280SC + 0,255SF + 0,227SCD + \delta_2$$

$$PU = 0,561PR + \delta_3$$

Onde:

SCD: constructo de sistemas de controles diagnósticos;

SCI: constructo de sistemas de controles interativos;

SC: constructo de sistemas de crenças;

SF: constructo de sistemas de fronteiras;

PR: constructo da percepção de relevância;

PU: constructo da percepção de utilidade;

δ_n : termo de erro.

Hair *et al.* (2017) destacam que, para a estimação de modelos estruturais, as métricas de avaliação mais importantes são: R^2 (variância explicada), f^2 (tamanho do efeito), Q^2 (relevância preditiva), além da significância estatística dos coeficientes do modelo estrutural.

No que tange ao ajustamento do modelo, o R^2 ajustado do constructo percepção de relevância foi de 0,305, ou seja, os constructos fronteiras, crenças e diagnóstico conseguiram explicar cerca de 30,5% da variabilidade do constructo relevância. Ressalta-se que, em estudos da área de ciências sociais aplicadas um R^2 de 30,5% pode ser considerado moderado (Cohen, 1988). Já para o constructo diagnóstico, o constructo obteve um R^2 ajustado de 0,282, ou seja, o constructo interativo conseguiu explicar cerca de 28,20% da variabilidade da variável latente diagnóstico.

Por fim, quanto ao constructo utilidade, os resultados apresentados na tabela 21 apontam que tal constructo apresentou um R^2 ajustado de 0,312, ou seja, as variáveis latentes do modelo conseguiram explicar cerca de 30,12% do constructo utilidade. Este resultado corrobora os estudos de Venkatesh e Davis, 2000; Hart e Porter, 2004; e Petter *et al.*, 2013, os quais apontam que a relevância percebida de determinado sistema exerça um efeito direto sobre a utilidade percebida. Assim, foi constatado que a relevância percebida pelos gestores sobre ferramenta

orçamento influencia a utilidade percebida, ou seja, a maneira como a ferramenta orçamento empresarial é aplicável ao trabalho do gestor, influencia a maneira como o orçamento contribui para melhorar o desempenho no trabalho de tal gestor.

Quanto ao tamanho do efeito (f^2), apresentado na tabela 21, Lindenau e Guimarães (2012) destacam que, o objetivo de apresentar o tamanho de efeito é auxiliar o leitor a entender melhor a importância do resultado que foi obtido no estudo. Os autores comentam ainda que mantendo todas as variáveis iguais, quanto maior o tamanho do efeito, maior é o impacto causado pela variável em questão, na variável central do estudo. Além disso, mais importante a mesma se torna, dado o fato da variável ter uma contribuição para a questão que está sendo analisada (Lindenau e Guimarães, 2012).

Conforme apresentado na tabela 21, o modelo estimado apresentou um f^2 (tamanho do efeito) para o constructo crenças sobre a variável latente relevância pequeno (0,097). Também para o constructo fronteiras sobre a variável latente relevância, o tamanho do efeito foi pequeno (0,082). Quanto ao tamanho do efeito do constructo diagnóstico sobre a variável latente relevância, o modelo apresentou também um efeito pequeno (0,064). Para o constructo interativo sobre o constructo diagnóstico, o tamanho do efeito pode ser considerado grande (0,399). Por fim, o tamanho do efeito do constructo relevância sobre a variável latente utilidade também foi considerado grande, apresentado um valor de 0,460.

Quanto a relevância preditiva do modelo, Hair *et al.* (2017) comentam que além de avaliar a magnitude dos valores de R^2 como critério de precisão preditiva é necessário avaliar os valores de Q^2 , o qual pode ser interpretado como a relevância preditiva do modelo em relação a cada constructo endógeno. Os autores comentam ainda que, quando um modelo possui relevância preditiva, ele prevê com precisão os dados não utilizados na estimação do modelo. Assim, no modelo estrutural, os valores de Q^2 maiores que zero para uma variável latente endógena específica indicam a relevância preditiva do modelo para um determinado construto dependente (Hair *et al.*, 2017).

Como apresentado na tabela 21, os valores de Q^2 de todos os 3 constructos endógenos foram considerados maiores que zero. Tais valores foram obtidos por meio do procedimento de *blindfolding* do software SmartPLS (versão 3.2.4), com distância de omissão $D=8$. Mais

especificamente, o constructo de utilidade apresentou o maior valor de Q^2 (0,250), seguido do constructo relevância (0,203) e, por fim, o constructo de controles diagnósticos apresentou o menor Q^2 do modelo estimado (0,140). Estes resultados fornecem suporte para a relevância preditiva do modelo em relação às variáveis latentes endógenas.

Quanto aos coeficientes do modelo estimado, os resultados do modelo indicam que existe uma influência positiva ($\beta = 0,280$) e estatisticamente significativa (99% de confiança) do alinhamento do orçamento empresarial ao sistema de crenças sobre a relevância do orçamento empresarial percebida pelos gestores. Sendo assim, quanto mais o orçamento reflete as crenças da organização, mais os gestores o percebem como útil, o que confirmou a hipótese 1 (H1) desta pesquisa. Particularmente este constructo foi o que apresentou o maior valor de beta entre os constructos que se configuram em relação direta ao constructo de relevância. Desta maneira, evidencia-se que, dentre os constructos propostos, o sistema de crenças possui a maior influência sobre a percepção de utilidade do orçamento empresarial por parte dos gestores.

Quanto à hipótese 2 (H2) desta pesquisa, os resultados do modelo indicaram que existe uma influência positiva ($\beta = 0,255$) e estatisticamente significativa (99% de confiança) do alinhamento do orçamento empresarial ao sistema de fronteiras sobre a relevância do orçamento empresarial percebida pelos gestores. Sendo assim, quanto mais o orçamento reflete as fronteiras da organização, ou seja, os limites de atuação dos gestores, mais os gestores percebem o orçamento como útil, o que confirmou a hipótese 2 desta pesquisa. O beta deste constructo foi o segundo maior beta estimado dentre os constructos que se configuram em relação direta ao constructo de relevância. Desta maneira, evidencia-se que, dentre os constructos propostos, o sistema de fronteiras possui certa influência sobre a percepção de utilidade do orçamento empresarial por parte dos gestores.

Já quanto à hipótese 3 (H3) desta pesquisa, os resultados do modelo indicaram a existência de uma influência positiva ($\beta = 0,227$) e estatisticamente significativa (99% de confiança) do alinhamento do orçamento empresarial ao sistema de controles diagnósticos sobre a relevância do orçamento empresarial percebida pelos gestores. Sendo assim, quanto mais o orçamento é utilizado para controles diagnósticos na organização; ou seja, quando por exemplo, o orçamento atua como um sinal, demonstrando se tudo está correto ou se há algo fora do previsto, mais os gestores o percebem como útil, o que confirmou a hipótese 3 (H3) desta pesquisa. O valor do coeficiente (beta) deste constructo foi o menor valor estimado dentre os constructos que se

configuram em relação direta ao constructo de relevância. Desta maneira, evidencia-se que, dentre os constructos propostos, o sistema de controles diagnósticos possui menor influência sobre a percepção de utilidade do orçamento empresarial por parte dos gestores do que os sistemas de crenças e sistemas de fronteiras. Este resultado corrobora os achados de Mucci (2013) que apontou uma relação positiva entre o uso do orçamento empresarial conforme controle diagnóstico e a relevância percebida pelos gestores.

Conforme apresentado na tabela 21 e figura 4, a hipótese 4 (H4) desta pesquisa também foi confirmada, os resultados do modelo indicaram que existe uma influência positiva ($\beta = 0,534$) e estatisticamente significativa (99% de confiança) do alinhamento do orçamento empresarial ao sistema de controles interativos sobre a aderência do orçamento empresarial aos controles diagnósticos, indicando que quanto mais o orçamento é utilizado sob critérios interativos, debates frequentes e questionamentos, mais o orçamento é utilizado sobre critérios diagnósticos, corroborando com os estudos de Hofmann, *et al.* (2012), Ali Abadi *et al.* (2016) e Mucci (2013).

Quanto à hipótese 5 (H5) desta pesquisa, os resultados do modelo de equações estruturais indicam que existe uma influência positiva ($\beta = 0,561$) e estatisticamente significativa (99% de confiança) da percepção de relevância do orçamento empresarial sobre a utilidade do orçamento empresarial percebida pelos gestores. Tal fato indica que quanto mais os gestores percebem o orçamento relevante, mais eles também percebem o orçamento útil nas organizações. Este achado corrobora os insights propostos por Petter *et al.* (2013).

Além dos efeitos diretos observados através dos coeficientes estimados, foram calculados os efeitos indiretos dos constructos do modelo, tais efeitos indiretos são apresentados na tabela 22.

Tabela 22- Efeitos Indiretos dos constructos do modelo

	Efeito Indireto	Desvio Padrão (STDEV)	Estatística T	P-Valor
CRENÇAS -> UTILIDADE	0,157***	0,044	3,563	0,000
DIAGNÓSTICO -> UTILIDADE	0,127***	0,045	2,840	0,005
FRONTEIRAS -> UTILIDADE	0,143***	0,039	3,657	0,000
INTERATIVO -> RELEVÂNCIA	0,121***	0,046	2,631	0,009
INTERATIVO -> UTILIDADE	0,068**	0,028	2,392	0,017

Nota: **significativo a 95% de confiança; *** significativo a 99% de confiança.

Fonte: dados da pesquisa

Conforme apresentado na tabela 22, o efeito indireto sobre o constructo de relevância é dado somente pelo constructo de controles interativos, o mesmo apresentou o valor de 0,068, e foi estatisticamente significativo (99% de confiança). Para os efeitos indiretos sobre o constructo de utilidade, o maior efeito indireto observado foi dado pelo constructo de crenças (0,157), seguido pelo constructo de fronteiras (0,143), pelo constructo de controles diagnósticos (0,127) e pelo constructo de controles interativos (0,121).

4.2 Resultados das Entrevistas

Nesta seção são apresentados os resultados obtidos através das entrevistas realizadas com gestores, partindo de uma abordagem qualitativa.

Conforme o instrumento de coleta de dados qualitativos, “roteiro para entrevista”, apresentado no apêndice B, os resultados quantitativos apresentados na seção 4.1 foram sintetizados e utilizados nas entrevistas a fim de obter a interpretação de um novo grupo de gestores frente a tais resultados obtidos.

Para identificação dos entrevistados, foram utilizados os seguintes critérios: uma codificação por entrevistado (E1, E2 e E3), o cargo atual do entrevistado, o tempo de atuação na área, e o porte da empresa. Quanto ao critério de porte da empresa, este foi baseado no faturamento (receita bruta) da empresa que tal gestor trabalha. Os portes e as faixas de faturamento são apresentados no quadro 8.

Quadro 8 – Classificação de porte da empresa

Classificação	Receita Operacional Bruta Anual
Microempresa	Menor ou igual a R\$ 360 mil
Pequena empresa	Maior que R\$ 360 mil e menor ou igual a R\$ 4,8 milhões
Média empresa	Maior que R\$ 4,8 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões
Grande empresa	Maior que R\$ 300 milhões

Fonte: Adaptado de BNDES (2018)

A relação dos entrevistados, bem como seus critérios de identificação são apresentados no quadro 9.

Quadro 9 – Identificação dos entrevistados

Id (código de identificação do entrevistado)	Cargo ou função	Tempo de atuação	Porte da empresa
E1	Auditor Especialista	6 anos	Multinacional de Grande Porte
E2	Escriturário	6 anos	Instituição Financeira de Médio Porte
E3	Técnico Tributário	3 anos	Multinacional de Grande Porte

Fonte: dados da pesquisa.

Conforme apresentado no quadro 9, foram entrevistados 3 gestores, sendo todos eles atuantes em empresas privadas. Ressalta-se que os gestores entrevistados não compõem a amostra inicial, utilizada para obter os resultados quantitativos. Ressalta-se ainda que estes 3 gestores tiveram contato com esta pesquisa somente neste ponto a fim de interpretar tais resultados obtidos.

Para fins de análise, os entrevistados não foram identificados conforme gênero. Sendo assim, os mesmos são tratados como “entrevistado”, ou ainda, “gestor”, o que não implica necessariamente que o mesmo seja do gênero masculino. A seguir são apresentados os resultados das entrevistas em consonância ao quarto objetivo específico desta pesquisa, o qual consiste em:

- (iv) Verificar como os gestores percebem a influência do alinhamento do orçamento às alavancas de controle sobre a utilidade do mesmo.

Primeiramente são analisados os resultados quanto ao alinhamento do orçamento às perspectivas: crenças, fronteiras, controles diagnósticos e controles interativos, bem como aos critérios de relevância e utilidade (referentes ao bloco 1 do roteiro utilizado para as entrevistas). Em seguida, são analisados os resultados quanto às relações entre as perspectivas crenças, fronteiras, controles diagnósticos, controles interativos e os critérios de relevância e utilidade (referentes ao bloco 2 do roteiro utilizado para as entrevistas).

4.2.1 Análise dos Resultados do Bloco 1 – Alinhamento do Orçamento

Os resultados quantitativos desta pesquisa, obtidos através da análise descritiva dos dados, agruparam os achados referentes ao alinhamento do orçamento às perspectivas crenças, fronteiras, controles diagnósticos e controles interativos, bem como aos critérios de relevância

e utilidade. Neste ponto, os entrevistados foram questionados sobre 4 resultados referentes a tais alinhamentos do orçamento, os quais são apresentados a seguir, bem como analisados de acordo com a visão de cada entrevistado.

Resultado 1: Dentre as perspectivas apresentadas, o orçamento teve maior alinhamento aos mecanismos de controles interativos e controles diagnósticos.

Os entrevistados foram questionados quanto a tal alinhamento e os resultados foram confirmados. As narrativas dos gestores E1, E2 e E3 vão ao encontro do Resultado 1, nas quais em suma, os entrevistados percebem o orçamento alinhado em maior grau aos controles interativos e diagnósticos, conforme os seguintes relatos:

“Para mim é muito claro um maior alinhamento do orçamento aos controles diagnósticos e controles interativos, pois são os que o orçamento tem uma relação mais direta.” (E1)

“Bom, eu vejo que o orçamento se relaciona muito de acordo com os resultados que você encontrou. Na empresa, temos um módulo no sistema onde é feito o orçamento. No final do ano é feito o orçamento e ele fica lá. Ao longo do ano vai executando as despesas, etc. O acompanhamento é feito por trimestre. Então, vamos supor, após o primeiro trimestre, se a gente viu que tem despesas muito maiores do que estava previsto no orçamento, a gente já pode tomar medidas para poder controlar isso.” (E2)

No relato do entrevistado E2 percebe-se o alinhamento quanto ao orçamento frente aos controles diagnósticos de maneira que o mesmo é inserido no sistema da empresa, sendo os gestores responsáveis por fazer o acompanhamento trimestral do mesmo. Ainda nessa perspectiva tem-se o seguinte relato:

“Hoje na empresa eu estou na área tributária, mas, quando eu estava na parte de controle do orçamento, eu pegava o orçamento anual e comparava com o que tinha sido efetivamente gasto, e, tudo que excedia o orçamento mensal o gestor devia explicar o porquê desse excedente. Ainda que o valor fosse pequeno, o gestor devia explicar.” (E3)

A narrativa do entrevistado E3 destaca principalmente os controles interativos na empresa, na medida em que os gestores interagem com a informação do orçamento solicitando, por exemplo, explicação de tais desvios incorridos.

Assim, os gestores entrevistados concordaram com o resultado apresentado (resultado 1). Esses achados corroboram o que foi inicialmente proposto por Simons (1995), que apontou que o

orçamento se relaciona em maior grau com os controles interativos e diagnósticos na organização.

Resultado 2: Os gestores percebem que o orçamento está alinhado às estratégias da organização, entretanto, não percebem tal alinhamento, em mesmo grau, quanto à missão, visão e valores da empresa.

Os entrevistados foram questionados quanto a tal alinhamento, e, os resultados foram confirmados em parte. A narrativa do entrevistado E1 aponta um grande alinhamento do orçamento às crenças organizacionais, refletidas pela estratégia, missão e visão, conforme as narrativas:

“Eu consigo ver na elaboração do orçamento uma relação específica com alguns valores que eu tenho aqui na empresa. O orçamento reflete muito os valores e princípios organizacionais. Os nossos valores estão acima de qualquer coisa, inclusive do orçamento.” (E1)

“Não adianta eu fazer um orçamento que vai ser mais econômico e mais enxuto, que talvez seja o que as empresas queiram no sentido de incorrer em menos custos, e ao mesmo tempo expor a empresa e funcionários a riscos. Assim, eu não posso simplesmente pensar no número e não pensar na forma como vou lidar com as pessoas.” (E1)

Neste ponto percebe-se que a atuação do entrevistado E1 é muito voltada pelos valores organizacionais, os quais refletem na maneira como o gestor lida com o orçamento. A mesma ideia é apresentada pelo entrevistado E2, nas seguintes narrativas:

“Eu acho que as crenças têm uma influência muito grande em como o orçamento é feito. Eu acho que principalmente na empresa, por ser uma instituição financeira de médio porte, eles tentam simplificar tudo ao máximo. Eu diria que é mais uma questão cultural, então têm muito essa coisa de tentar manter tudo bem simples, bem eficiente, e de ter os gastos bem controlados.” (E2)

“Essa cultura é transmitida, por exemplo, a partir de reuniões da alta administração e os gerentes vão repassando para os coordenadores, supervisores e demais funcionários. Em reuniões isso é sempre cobrado: como a gente deve agir.” (E2)

Percebe-se que, em ambos os casos (E1 e E2), os valores da empresa são fortemente cultivados dentre os gestores, assim como são refletidos nos orçamentos das organizações, sejam permitindo certa autonomia ao gestor, no caso E1 ou sejam estabelecendo controles mais rígidos, no caso do E2.

O entrevistado E3 apresentou outra percepção quanto ao resultado 2, conforme seu relato:

“Em partes o orçamento se relaciona com a missão da empresa. Mas, por exemplo, em alguns casos de saúde e segurança, que estão dentro das crenças da empresa, eu não vejo muito isso. Por exemplo, no escritório, onde o risco é baixo, ficamos muito tempo com o piso do escritório com defeitos, o que acabava expondo os funcionários a riscos, o que acabou resultando em quedas de alguns funcionários. Então se fosse mesmo saúde e segurança em primeiro lugar tinham feito a troca do piso há muito tempo.” (E3)

Segundo o relato do entrevistado E3, não foi possível notar um alinhamento do orçamento quanto às crenças organizacionais. Apesar de como relatado pelo entrevistado, a segurança ser um valor central na organização que atua, por vezes é possível que, em casos de restrição orçamentária, tais crenças organizacionais sejam sobrepostas pelas imposições do orçamento.

Assim, pode-se dizer que os gestores percebem um certo alinhamento do orçamento à estratégia organizacional. Entretanto a percepção quanto ao alinhamento aos valores organizacionais foi diversa, sendo que os entrevistados E1 e E2 notaram tal alinhamento, enquanto que o entrevistado E3 não teve a mesma percepção.

Esses achados corroboram o estudo de Kruis *et al.* (2016) que destacam que, quando a alta administração tem grande preocupação com a estratégia a ser seguida, ocorre grande compartilhamento da visão da empresa e a alta administração busca enraizá-la profundamente em toda a organização. No caso dos gestores E1 e E2, percebe-se que a visão e valores da empresa estão enraizados na perspectiva dos gestores, os quais percebem a estratégia da companhia. Já no caso do entrevistado E3, não se notou tal compartilhamento de valores e nem mesmo a percepção da estratégia da companhia.

Particularmente, para o entrevistado E3, os achados vão contra o estudo de Almeida *et al.* (2009), que apontam que no caso de empresas de grande porte o orçamento é mais alinhado às estratégias da organização, e que em empresas de menor porte o orçamento figura como ferramenta de controle dos fluxos financeiros auxiliando no acompanhamento e na avaliação das atividades operacionais. Uma vez que o entrevistado E3 atua em uma empresa multinacional de grande porte, entretanto, o mesmo não percebeu o orçamento alinhado às estratégias da organização. Apesar disso, ressalta-se que Lunkes *et al.* (2011) destacam que o orçamento surge num processo maior, o planejamento estratégico, o qual se desdobra em diversas metas na organização. Sendo assim, dado que o entrevistado E3 atua em uma área com

enfoque mais técnico na companhia, o mesmo pode não conseguir visualizar a estratégia da organização alinhada ao orçamento devido a este motivo.

Resultado 3: Os gestores possuem certa liberdade para realizar gastos não previstos no orçamento, o que indica a ocorrência de folga orçamentária nas organizações.

Os entrevistados foram questionados quanto a tal resultado e os mesmos foram confirmados, pois, apesar do orçamento estabelecer limites e metas, a ocorrência de folga orçamentária existe nas organizações. Tal nível de folga orçamentária varia em maior e menor grau em cada organização.

As narrativas dos gestores seguem em consonância com o resultado 3, conforme os seguintes trechos:

“O orçamento é muito baseado no que ocorreu no ano anterior, mas a partir do momento em que eu detalho a natureza do meu gasto, eu obtenho margem para deixá-lo maior ou menor. Não é engessado.” (E1)

“Tenho certa liberdade, mas essa folga tem um limite. Na verdade, essa folga está mais relacionada ao planejamento, ou seja, é necessário manter uma margem de segurança quando se planeja o orçamento, para que se alguma coisa sair do controle, eu consiga readequar àquela nova realidade. Eu diria que trata-se de uma margem de segurança e não de uma folga.” (E1)

Dessa forma, conforme a percepção do entrevistado E1 a existência da folga orçamentaria faz parte do planejamento do orçamento, e atua como uma margem de segurança a fim de permitir futuras adequações a novas realidades.

Ainda nesta linha, têm-se as percepções do entrevistado E2 com as seguintes narrativas:

“Na minha experiência, não vejo muito essa folga orçamentária, não posso extrapolar muito, exceto em casos de investimentos muito específicos que fogem à minha gerência.” (E2)

“Por exemplo, tiveram uns cursos que a gente fez, tivemos treinamentos externos, e isso é tratado como algo que não estava previsto dentro do orçamento, mas foi possível realizar, foi algo atípico.” (E2)

Apesar de serem referidas a ocorrências atípicas, na percepção do entrevistado E2 também existe a ocorrência de folga orçamentária na organização na qual atua. Tal fato também ocorre na experiência do entrevistado E3:

“Pode acontecer alguma coisa eventual que vai trazer um benefício muito grande para a empresa, nesse caso apesar de que não estava previsto, é possível fazer como extraordinário. Mas isso em caso de um valor muito baixo, se for um valor um pouco mais alto é necessária a aprovação da alta administração, no meu caso, do vice-presidente de finanças. Os gerentes conseguem mudar muito pouco do orçamento, a flexibilidade dele é muito pouca.” (E3)

Assim, percebe-se que, na atuação de todos os gestores entrevistados, existe a ocorrência de folga orçamentária, embora em alguns casos essa folga seja maior e com menos rigor de controle (como no caso do entrevistado E1). Ou ainda, uma folga mais rigorosa, necessitando de aprovação da alta gerência (como no caso do entrevistado E3). Essa folga se configura um fato importante na execução do orçamento, pois permite tanto uma readequação no caso de uma nova realidade, bem como a inclusão de uma possível estratégia emergente, tal como um novo investimento, treinamentos, etc., ainda que para tanto seja necessário o aval da alta administração.

Os entrevistados foram questionados quanto à percepção sobre tal folga orçamentária no sentido de indicarem se tal folga se refere a uma estratégia da organização como um todo, ou se está atrelada somente ao nível individual do gestor. As seguintes narrativas foram obtidas:

“As margens de segurança estão em nível individual, mas se considerar cada uma das metas individuais, elas estão relacionadas a um todo, e como eu não consigo controlar este todo diretamente, preciso fragmentá-lo. Isso não significa que as metas individuais estão soltas. No meu cargo, consigo visualizar que as minhas metas individuais partem dos objetivos estratégicos da empresa.” (E1)

“Eu acredito que a inclusão de algo que não estava previsto no orçamento está mais relacionado com a estratégia organizacional como um todo, até mesmo porque minha meta é bem controlada. A meta é um dos indicadores que servirá para calcular a participação nos lucros de cada gestor. Se eu alcanço os resultados que eram previstos ou se ficar abaixo, eu tenho 100% deste indicador.” (E2)

É possível notar, nos relatos dos entrevistados E1 e E2 que tal folga organizacional está alinhada à estratégia da organização e que, apesar de as metas serem fragmentadas entre os gestores, as mesmas fazem parte da estratégia como um todo. Ressalta-se que o entrevistado E3 apontou ainda que, na sua realidade, tais metas são atreladas à participação no lucro (PLR) do gestor. Nesse caso, o orçamento atua também como um incentivo para o cumprimento de metas,

reforçando ainda mais os limites no comportamento do gestor sob a perspectiva de fronteiras, de maneira que o gestor fique dentro da meta estabelecida ou caso contrário tenha um decréscimo em sua PLR. Ainda nessa linha, o entrevistado E3 apontou que:

“Eu vejo que o sistema de fronteiras é muito forte, por exemplo, na minha área, por ser a parte tributária, utilizamos muitos sistemas em nossos computadores, o que influencia fortemente no desempenho, devido à boa parte da equipe ter equipamento obsoletos. Mas não se pode comprar novos computadores pois não está no orçamento.” (E3)

A narrativa do entrevistado E3 aponta uma problemática referente ao orçamento na organização pois, devido às restrições orçamentárias, o desempenho dos colaboradores, no que tange ao cumprimento de tarefas, pode ser comprometido.

Em suma, apontam-se com base nos trechos alisados, a existência de folgas orçamentárias nas organizações e que tal folga é mais relacionada à estratégia da empresa como um todo. Além disso notou-se que, sob a perspectiva de fronteiras, o orçamento pode ser utilizado como mecanismo de incentivo para bonificação, tal como a PLR, e que ainda as restrições orçamentárias impostas podem influenciar negativamente o desempenho dos colaboradores nas organizações.

Os achados advindos da análise das narrativas dos entrevistados corroboram o estudo de Beck (2016), que aponta a folga orçamentária como uma prática capaz de gerar benefícios desde que vinculada a um mecanismo de poder e controle na organização.

Os achados corroboram ainda o estudo de Lunkes (2003), que aponta que o orçamento, apesar de ser alinhado ao planejamento estratégico da empresa, ainda não evoluiu no sentido de abarcar as estratégias emergentes, as quais podem ser percebidas na atuação diária dos gestores nas organizações. Neste ponto, destaca-se novamente a percepção do entrevistado E1, que atua em uma empresa de grande porte na qual os valores e a estratégia da organização são bem difundidos. Entretanto, ainda assim, a folga orçamentária existente é considerada pelo entrevistado como uma margem de segurança frente ao orçado, não contemplando possíveis estratégias emergentes.

Resultado 4: A percepção de relevância do orçamento indicou valores altos, assim como a utilidade, o que significa que os gestores reconhecem a importância desta ferramenta para a organização, bem como a sua aplicação no âmbito empresarial, além de acreditarem que o orçamento permite aprimorar o desempenho como gestores.

Os entrevistados foram questionados quanto a tal resultado e os mesmos foram confirmados, ressaltando a importância do orçamento para o trabalho, bem como para o aprimoramento do gestor. Conforme apresentado pelos trechos a seguir:

“Eu acredito que o orçamento é relevante. Ele é controlado frequentemente, principalmente nos últimos anos, as metas estão cada vez mais apertadas, para a gente ficar ainda mais abaixo do ano anterior.” (E2)

Conforme a narrativa do entrevistado E2, percebe-se que o orçamento é relevante para a atuação dos gestores nas empresas. No caso do gestor E2, destaca-se novamente a perspectiva do controle, sob um enfoque de controle interno, no que tange às metas do gestor, restringindo o orçamento a cada ano.

Já para o caso do entrevistado E1, destaca-se o orçamento como mecanismo de previsão de gastos e planejamento de tarefas. Conforme às seguintes narrativas:

“No meu trabalho o orçamento é altamente aplicável pois eu preciso prever os recursos para realizar meu trabalho, tais como pessoal, treinamento e deslocamentos. Então o orçamento tem um papel fundamental pois eu preciso fazer um orçamento para minha equipe atuar.” (E1)

“O orçamento é um reflexo em termos monetários da sua atividade. O gestor precisa planejar suas atividades, bem como as de seus subordinados, assim, a gestão do orçamento é uma das habilidades que o gestor precisa ter, até mesmo em relação ao custo-benefício. Não adianta por exemplo eu fazer um trabalho excelente em que eu gastei milhões, sendo que o valor agregado para a empresa foi baixo.” (E1)

Segundo esta narrativa, percebe-se que o gestor E1 aborda o orçamento como uma forma de planejamento na organização, o qual está atrelado à atividade de tal gestor, sendo assim relevante na sua atuação. Este gestor destaca ainda a relação de custo-benefício entre o orçamento de determinada atividade e o valor agregado que tal atividade trará para a empresa. Ou seja, é possível que determinadas atividades, ainda que sejam importantes na visão de determinados gestores, não gerem o valor adequado para a empresa, e por isso não sejam

aprovadas. Nesta linha de rejeição de determinadas propostas por falta de orçamento (ou por falta de valor agregado conforme relato do gestor E1), têm-se os seguintes trechos que tratam do mesmo ponto, segundo a percepção do entrevistado E3:

“Por exemplo, caso seja solicitado algum aumento ou alguma coisa que vai influenciar positivamente no seu desempenho, não é possível pois não tem orçamento, mas algumas vezes acabam contratando externos para realizar tal tarefa, o que acaba gerando mais custos para a organização. Tudo é muito controlado, mas quando é conveniente para eles, o orçamento pode ser extrapolado.” (E3)

“Como minha área é administrativa, o que impacta muito no serviço e acaba gerando muita hora extra é a falta de computadores que suportem as atividades, ou seja, acaba impactando negativamente.” (E3)

Segundo o relato do entrevistado E3, o orçamento, apesar de ser relevante para o trabalho, acaba apresentando, por vezes uma utilidade negativa nas atividades. Ou seja, se os gestores responsáveis por liberar tal orçamento não visualizarem o valor da atividade (congruente ao relato do E1), os gestores que operam tais atividades percebem tal restrição como impacto negativo. Vale apontar que o orçamento e sua gestão diferem em cada organização; assim, a percepção do gestor responsável pela liberação de tal verba tem grande impacto nessa percepção de utilidade dos demais gestores, conforme relata ainda o entrevistado E3:

“Eu vejo que na minha empresa, em outras áreas, o gestor se comunica com a equipe para realizar o planejamento do orçamento, para prever por exemplo, cursos e treinamentos, mas na minha área não acontece isso.” (E3)

Por fim, para este resultado destaca-se ainda o relato do entrevistado E2, o qual aponta o orçamento atrelado ao bônus que o gestor pode obter ao estar dentro dos limites estabelecidos:

“Eu acredito que o orçamento permite aprimorar meu desempenho, pois como a nossa meta é: quanto menos despesa, melhor é o nosso desempenho, e, se eu fico abaixo da meta estabelecida isso influencia a minha PLR.” (E2)

Conforme relato do entrevistado E2, a relevância e utilidade percebida está na relação em que o orçamento se configura como um mecanismo de bonificação para o gestor, ou seja, permite e força o gestor no atingimento de determinada meta.

Em suma, para o resultado 4, percebeu-se que o orçamento possui relevância e utilidade nas organizações, confirmando tal resultado. Entretanto, cada gestor teve uma particularidade quanto ao motivo pelo qual percebeu o orçamento relevante e útil. Para o entrevistado E1, o orçamento é relevante e útil na medida em que permite o planejamento das atividades de sua equipe. Já para o entrevistado E2, o orçamento é relevante e útil pois permite o

acompanhamento das despesas incorridas, sendo que se manter nos limites orçados influencia diretamente no seu bônus anual. Por fim, para o entrevistado E3, o orçamento é relevante e apresenta utilidade negativa, na medida em que impede que o seu desempenho no trabalho seja aprimorado devido às restrições, como por exemplo para a realização de cursos, treinamento ou ainda na compra de novos equipamentos (computadores) para realização de suas tarefas.

Os achados advindos da análise das narrativas dos entrevistados corroboram o estudo de Petter *et al.* (2013) que apontaram um grande suporte para que a compatibilidade de tarefas seja um determinante de satisfação do usuário. Assim, dado que as tarefas desempenhadas por cada entrevistado são distintas, até mesmo porque cada entrevistado ocupa determinado cargo em diferentes organizações, era de se esperar que a utilidade percebida por cada entrevistado fosse impulsionada por fatores distintos, como ocorreu na análise das narrativas dos mesmos.

4.2.2 Análise dos Resultados do Bloco 2 – Relações do Orçamento

Os resultados quantitativos desta pesquisa obtidos através da estimação de um modelo de equações estruturais, agrupam os achados referentes às relações entre as perspectivas crenças, fronteiras, controles diagnósticos, controles interativos e os critérios de relevância e utilidade. Os entrevistados foram questionados quanto a 5 resultados referente às relações do orçamento, as quais são apresentadas a seguir, bem como analisadas de acordo com a visão de cada entrevistado.

Resultado 5: Quando o orçamento reflete as crenças da organização, os gestores o percebem como mais relevante.

Os entrevistados foram questionados quanto à relação e os resultados foram confirmados. Na visão dos entrevistados E1 e E2 o reflexo das crenças organizacionais no orçamento o torna mais relevante. Nesta linha os entrevistados apresentaram as seguintes narrativas:

“A gente tem que ter os princípios arraigados para por exemplo executar o orçamento. Na minha posição, eu tenho dentro dos meus pensamentos quais os princípios e crenças eu tenho que seguir. E algumas vezes você não vai nem conseguir separar uma coisa da outra, ou seja, o orçamento das crenças organizacionais.” (E1)

“Eu acredito que sim, porque a crença está muito arraigada na empresa como um todo. Eu vejo muito isso na cultura da empresa, então quando o orçamento consegue

refletir essa cultura ele vai ser mais relevante, pois você vai conseguir manter as coisas como elas devem funcionar.” (E2)

Ambos os entrevistados (E1 e E2) perceberam que as crenças organizacionais são refletidas na empresa e que as mesmas refletem ainda na ferramenta orçamento, e isso o torna mais relevante na medida em que o orçamento permite seguir tais valores e princípios. Nessa linha o entrevistado E3 também confirma tal relação apesar de não visualizar a mesma na empresa em que atua, conforme o relato:

“Eu acho que quando o orçamento de fato reflete as crenças da organização, o mesmo vai ser mais relevante. O problema é que às vezes a administração prega uma coisa, mas não a executa, mesmo sendo parte dos valores, missão e tudo mais, por falta de orçamento, então fica contraditório.” (E3)

Assim, nota-se que existe uma influência das crenças organizacionais sobre a relevância do orçamento percebida pelos gestores, entretanto, apesar do entrevistado E3 concordar com tal afirmativa, o mesmo destacou que em partes, o orçamento acaba sendo contraditório aos valores da organização devido ao fato das restrições orçamentárias não permitirem que determinadas atividades sejam executadas.

Os achados frente às narrativas dos entrevistados E1 e E2 indicam que estes gestores percebem os valores organizacionais muito enraizados em seus comportamentos os quais são também refletidos no orçamento, o que o torna mais relevante. Tais achados corroboram o estudo de Widener (2007), que comentou que os sistemas de crenças encorajam os subordinados a adotarem os valores e objetivo da alta administração, bem como vão ao encontro do estudo de Leite *et al.* (2008), que apontaram que o orçamento deve contribuir para a tomada de decisões visando o atendimento da missão e do cumprimento das estratégias das empresas.

Resultado 6: Quando o orçamento reflete as fronteiras da organização, ou seja, os limites de atuação dos gestores, estes o percebem como mais relevante.

Os entrevistados foram questionados quanto a tal relação e o resultado foi confirmado. Na percepção do entrevistado E1, os limites estabelecidos são mais relacionados aos princípios da organização, que por sua vez refletem no orçamento, conforme a seguinte narrativa:

“Os princípios organizacionais são muito robustos, assim, eu acredito que sou limitada, não por números, mas por princípios, o que é uma coisa muito maior. A limitação existe, mas não é imposta formalmente e sim repassada e trabalhada entre os gestores.” (E1)

O entrevistado E1 destaca ainda que não existe um limite formalmente estipulado, mas que os valores da organização o limitam a realizar determinados gastos que extrapolam o orçamento e não agregam valor à organização.

Nesta linha, o entrevistado E2 também confirmou o resultado conforme as seguintes narrativas:

“Eu acredito que as fronteiras tornam o orçamento mais relevante no sentido de que você depende desse orçamento para fazer suas atividades. Eu não diria que é em um sentido muito positivo pois ele pode te limitar. Porque de repente você poderia fazer mais coisas, investir em novas atividades, ou fazer a atividade de uma forma diferente, mas você fica limitada por causa do orçamento.” (E2)

“A gente teve corte de pessoal e não houve substituição, por conta de orçamento da área. Isso limita a gente a conseguir fazer nosso trabalho com qualidade. Se você não consegue fazer seu trabalho com qualidade você acaba incorrendo em riscos para a organização.” (E2)

Destaca-se neste ponto que, na medida em que o orçamento reflete as fronteiras da organização, sua relevância pode ser comprometida. Conforme o relato do entrevistado E2, por restrições orçamentárias (limites), o trabalho do gestor acaba tendo uma queda na qualidade, por exemplo, pela falta de pessoal para realizar as tarefas. Assim, tal fato tende a expor a empresa a riscos contrários à estratégia pretendida pela organização.

Nesta linha, o entrevistado E3 destacou que enxerga o orçamento relevante, mas percebe que ele poderia estar mais alinhado às suas necessidades, conforme o relato:

“Lá na empresa os limites são muito apertados, assim o orçamento apesar de ter relevância não tem uma aplicabilidade tão satisfatória às minhas necessidades.” (E3)

Assim, percebe-se que o orçamento é relevante para os gestores na medida em que reflete as fronteiras na organização, estabelecendo limites no comportamento dos gestores e delimitando onde estes devem atuar no sentido de alcançar as metas e objetivos pretendidos. Para o entrevistado E1, estes limites se relacionam com os valores da organização e são trabalhados entre os gestores de maneira informal. Para o entrevistado E2, os limites impedem que os gestores obtenham um melhor desempenho, e conseqüentemente o melhor desempenho da

organização. Por fim, o entrevistado E3 destacou que o estabelecimento de limites influencia na aplicabilidade do orçamento em seu trabalho, sendo assim, o entrevistado indica que poderia também obter um melhor desempenho.

Os achados frente às narrativas dos entrevistados corroboram a pesquisa de Covaleski *et al.* (2003), que destacou que o orçamento pode ser utilizado com diferentes propósitos, impactando no comportamento dos indivíduos.

Estes achados corroboram também o estudo de Benner e Tushman (2002), que apontaram que os sistemas de fronteiras minimizam os riscos de subordinados desviarem dos processos que tangem a estratégia pretendida pela alta administração.

Especificamente para o entrevistado E1, destaca-se que os achados corroboram o estudo de Bedford (2015), que destacou que os sistemas de fronteiras permitem a eficácia dos sistemas de controles, o que promove a aprendizagem organizacional.

Resultado 7: Quando o orçamento é utilizado como mecanismo de controle diagnóstico na organização, por exemplo, quando atua como um sinalizador demonstrando se tudo está correto ou se há algo fora do previsto, os gestores o percebem como mais relevante.

Os entrevistados foram questionados quanto à relação e os resultados foram confirmados. Especificamente, este resultado foi um dos que tiveram maior grau de confirmação dos gestores. Todos os gestores concordaram com o resultado, demonstrando grande importância quanto ao uso do orçamento como um controle diagnóstico na organização.

O entrevistado E1 destacou tal relação sobre o acompanhamento das metas, conforme a narrativa:

“O orçamento é uma ferramenta que te ajuda, de fato, a identificar o quanto você já atingiu, por exemplo, de determinada meta. Nesse sentido, com certeza a ferramenta é um sinalizador, e a partir do momento que ele permite isso, o gestor dá mais importância para o orçamento.” (E1)

Dessa forma, na percepção do entrevistado E1, a partir do momento em que o orçamento sinaliza, por exemplo, o atingimento de metas, ele é mais relevante para o gestor. Ainda nesta

linha, o entrevistado E2 destaca que o acompanhamento do orçamento permite, por exemplo, buscar novos meios de agir na organização, descrito no seguinte trecho:

“Eu acho que no meu caso esse controle diagnóstico é o que é mais perceptível a relevância do orçamento, devido ao controle na organização e que acaba por influenciar na PLR, o orçamento por ser uma coisa que é mais fácil de ser acompanhado por todos e de ser até mesmo modificado quando não está conseguindo cumprir aquilo, no mesmo momento você já pode buscar novas formas de melhorar.” (E2)

Assim, na percepção do entrevistado E2, o controle diagnóstico permite que o orçamento seja relevante. Além disso, o gestor precisa se atentar ao acompanhamento do mesmo dado que ele influencia na PLR do gestor. Um fato interessante apontado pelo entrevistado é que o acompanhamento do orçamento, ou seja, como um controle diagnóstico pode influenciar em futuras adaptações e modificações no orçamento, ou seja, atuando como um controle interativo. Este fato é tratado mais a frente, nas narrativas referentes ao resultado 8.

O entrevistado E3, acredita que o controle diagnóstico influencia a relevância percebida do orçamento; contudo apontou que tal fato não ocorre na sua experiência, conforme a seguinte narrativa:

“Se você faz uma elaboração do orçamento condizente com a realidade, eu acho que tem sim uma relevância. Eu não sei até que ponto o orçamento realmente é elaborado com o zelo necessário para refletir as necessidades. O que eu vejo é que: eu fechei o orçamento para enviar para a matriz, e um monte de conta tem orçamento sobrando muito, e o gestor não tem muita preocupação de utilizar o orçamento onde era preciso. Se fosse bem elaborado eu acho que ele seria mais relevante, e iria sinalizar se está tudo correto, mas eu acho que do jeito que é feito falta orçamento em contas que são importantes e sobram em outras.” (E3)

Assim, conforme exposto pelo entrevistado E3, o orçamento sob a perspectiva de controle diagnóstico, não é uma realidade para a sua organização. O entrevistado destaca ainda que diversas contas acabam sobrando orçamento no final do ano, destacando que alguns valores poderiam ser melhores empregados em outras contas ou áreas na organização. Cabe um destaque a este ponto, pois traz a relação deste resultado 7 em um sentido inverso, ou seja, dado que o orçamento tem um baixo alinhamento aos controles diagnósticos, ele acaba sendo menos relevante. Além disso, o entrevistado E3 aponta que este fato se dá pela má elaboração e má gestão do orçamento. Assim, percebe-se que, ao implantar uma ferramenta de controle gerencial, tal como o orçamento, sem o devido acompanhamento (controle diagnóstico), resulta

em impedir, por exemplo, que novas oportunidades fossem agregadas à organização, indo por vezes contra a estratégia organizacional. Este fato se confirma ainda na seguinte narrativa:

“Em regra, na minha área deveríamos ter conhecimento do orçamento anual para, por exemplo, viagens, promoções, treinamentos, troca de equipamentos, mas isso nunca é realmente passado na minha gerência, nem mesmo o controle do que foi gasto é feito.” (E3)

Assim, percebe-se que o orçamento é relevante para os gestores na medida em que reflete os controles diagnósticos na organização, permitindo o acompanhamento das metas e dos demais itens orçados, atuando como um sinalizador, no qual demonstra se há algo fora do previsto. Nota-se ainda a necessidade de acompanhar o orçamento na organização de maneira que a ferramenta seja realmente utilizada a fim de alcançar a estratégia pretendida. Destaca-se também que uma das formas de incentivar tal acompanhamento pelos gestores é atrelar o orçamento aos mecanismos de compensação e bônus dos gestores, como por exemplo a PLR.

Os entrevistados apontaram que, percebem o orçamento útil dado o fornecimento de informação para acompanhar as metas estabelecidas. Esses achados corroboram o estudo de Pizzini (2006) no qual a autora destacou que, os gestores acreditam que informações mais úteis e relevantes são obtidas quando os sistemas fornecem relatórios com maior frequência e maior nível de detalhes. Além disso, o entrevistado E3 destacou que, dado o fato do orçamento não fornecer informações nem frequentes e nem detalhadas, ele acaba tendo sua relevância comprometida, o que também vai ao encontro do estudo de Pizzini (2006).

Os achados das narrativas do entrevistado E2 corroboram ainda à Simons (1995), na medida em que conforme aponta o autor, os sistemas de controles diagnósticos são usados para motivar, monitorar e recompensar a realização de metas especificadas, e para o caso do entrevistado E2, o orçamento, sendo um sistema de controle diagnóstico é utilizado como incentivo e meio de recompensa através da PLR do entrevistado.

Resultado 8: O alinhamento do orçamento ao sistema de controles interativos influencia o alinhamento do mesmo aos controles diagnósticos. Isso significa que o uso do orçamento sob critérios interativos, debates frequentes e questionamentos, refletem no uso diagnóstico, demonstrando se tudo está correto ou se há algo fora do previsto.

Os entrevistados foram questionados quanto a tal relação e os resultados não foram confirmados. Na verdade, os entrevistados tiveram uma percepção de relação inversa quanto ao resultado apresentado, ou seja, entenderam que o alinhamento do orçamento ao controle diagnóstico reflete no alinhamento do orçamento ao controle interativo.

O entrevistado E1 foi claro quanto à relação entre identificar desvios orçamentários (controle diagnóstico) e interagir com esses desvios para mudar a situação, conforme a seguinte narrativa:

“Eu entendo que se eu consigo demonstrar a partir dos controles diagnósticos que há algo fora do previsto, eu vou atuar nos controles interativos para mudar tal situação.” (E1)

Percebe-se que o entrevistado sugere uma relação na qual o uso do orçamento como controle diagnóstico influencia o uso do orçamento como controle interativo. Nesta linha o entrevistado E2 também concordou com o resultado e apresentou sua experiência relacionada a tal fato conforme o seguinte relato:

“Eu acredito que não adianta somente mostrar os dados, numa perspectiva de diagnóstico, você precisa interpretar aqueles dados. A gente, do ano passado para esse ano, ficou acima do que estava previsto para gastos com materiais de escritório, foi orientado que fossem feitas reuniões para voltar para a meta estabelecida. A partir daí, foram criados novos controles (diagnósticos) de uso dos materiais a fim de não extrapolar a meta.” (E2)

Percebe-se pelo relato do entrevistado E2, que a partir do momento em que o gestor utiliza o orçamento como meio de diagnosticar os desvios orçamentários na organização, ele pode interagir com o mesmo e tomar novas medidas, por exemplo, criando novos controles diagnósticos para o alcance da meta.

Entretanto, o entrevistado E3 destacou não enxergar tal relação na sua experiência, conforme à seguinte narrativa:

“Eu não tenho muito acesso a elaboração do orçamento, mas acredito que deveriam ser informadas as possibilidades para o ano. Só quando está no meio do caminho e vejo uma possibilidade, de por exemplo, fazer um curso, apontam que não é possível fazer pois não há orçamento. Acredito que se fosse feita uma prévia com os funcionários para prever cursos e outros itens [o orçamento] seria mais assertivo. As vezes coisas que nem dariam muito gasto e são muito importantes para os funcionários, sequer são ouvidas.” (E3)

Conforme exposto pelo entrevistado E3, o mesmo não percebe tal relação. Na sua narrativa é possível entender a falta de compartilhamento de informações entre os gestores e seus subordinados, dado que não são feitas reuniões para tratar de previsões para o orçamento, nem mesmo o orçamento é discutido durante o ano com os colaboradores. Esta última análise começou a ser abordada no resultado 7, onde o mesmo entrevistado (E3) apontou que o orçamento não é bem gerido na organização em que atua. Ou seja, na percepção do entrevistado, falta comunicação sobre o orçamento na organização, seja em reuniões para planejar o orçamento, ou seja, em reuniões para acompanhar o orçamento. O entrevistado destacou ainda que novas possibilidades, por exemplo cursos, não são abarcadas no orçamento. Assim, possíveis estratégias emergentes que surgem da atuação diária dos gestores e que poderiam criar valor para a organização, não são possíveis de serem realizadas.

Assim, em suma, os entrevistados E1 e E2 perceberam uma relação inversa ao resultado 8 apresentado, indicando a existência de uma influência positiva quanto ao alinhamento do orçamento aos controles diagnósticos sobre o alinhamento do orçamento aos controles interativos. O entrevistado E3 não visualizou tal relação, destacando que sequer percebe o orçamento utilizado como meio de controle diagnóstico nem mesmo como meio de controle interativo.

Os achados referentes às narrativas dos entrevistados divergem aos resultados do estudo de Ali Abadi *et al.* (2016), no qual os autores indicaram que o uso interativo é um dos determinantes no uso diagnóstico do orçamento.

Os achados também divergem em parte do estudo de Widener (2007), cujos resultados apontaram que o uso de sistemas de medição de performance sobre aspectos interativos influencia no uso diagnóstico de tais sistemas. Nessa perspectiva, os achados foram totalmente divergentes, uma vez que foi identificada uma relação contrária. Entretanto, o autor citado apontou ainda que tais sistemas de controles, interativos e diagnósticos, são inter-relacionados e complementares. Nesse último ponto, os achados corroboram o estudo do autor na medida em que foi identificado, por exemplo, no relato do entrevistado E3 que, o uso diagnóstico reflete no uso interativo e que por sua vez, pode impactar a criação de novos controles diagnósticos; ou seja sugerindo uma relação complementar entre os dois tipos de controles. Entretanto, os entrevistados apontaram uma relação inversa da relação, pois acreditam que o uso diagnóstico influencia o uso interativo. Esses achados corroboram a pesquisa de Leite (2016), na qual o

autor apontou que o orçamento figura dentre os controles diagnósticos e que a atualização dos controles orçamentários estimula constantes análises e discussões de variações apresentadas, estimulando ainda a criação de novas ideias e ações para corrigir ou minimizar os desvios apontados, refletindo assim os controles interativos na organização.

Resultado 9: A maneira como o orçamento é aplicável ao trabalho do gestor, influencia positivamente a maneira como o orçamento contribui para melhorar o desempenho de tal gestor. Assim, para um gestor perceber o orçamento como útil, este deve ser relevante para o seu trabalho.

Os entrevistados foram questionados quanto a tal relação e os resultados foram confirmados. Todos os entrevistados concordaram com o resultado, particularmente o entrevistado E1 apresentou uma visão mais clara da relação conforme a experiência do mesmo na empresa que atua. Tal fato pode ser encontrado na seguinte narrativa:

“O orçamento influencia no meu desempenho profissional até mesmo porque o gestor consegue gerir de maneira mais eficiente e eficaz o orçamento. Utilizando o orçamento eu consigo olhar o passado, identificar o que ocorreu de errado e talvez mudar procedimentos futuros.” (E1)

Nota-se que o entrevistado E1 percebe que, na medida em que o orçamento se aplica no seu trabalho (percepção de relevância), o mesmo influencia na melhora do desempenho do gestor no seu trabalho (percepção de utilidade). Isso ocorre dado ao fato de que utilizar o orçamento, permite ao gestor melhorar suas habilidades, por exemplo, para realizar previsões futuras. Sendo essas previsões mais assertivas, o gestor consegue melhorar seu desempenho no trabalho.

Contudo na perspectiva de utilidade, ou seja, melhoria do desempenho do gestor no trabalho, o entrevistado E1 ressalta ainda que:

“Apesar de eu utilizar o orçamento do ano anterior como base, eu preciso considerar o novo cenário, ou seja, capturar as mudanças e refletir as mesmas na elaboração do orçamento.” (E1)

Assim, o entrevistado E1 destaca que utilizar orçamentos passados ajuda a prever orçamentos futuros, entretanto é necessário considerar as novas realidades do ambiente em que a empresa se insere.

As percepções dos entrevistados E2 e E3 confirmam o resultado 9 apresentado. Entretanto, tais entrevistados destacam que essa relação pode se configurar no sentido de o orçamento ser relevante, mas acabar apresentando uma utilidade negativa, ou seja, piorando o desempenho do gestor no trabalho, conforme os seguintes relatos:

“No meu caso eu acredito que orçamento é relevante, pois é uma forma de refletir o desempenho da minha área, mas não se aplica muito no sentido de melhorar o meu desempenho, e sim no sentido de piorar o meu desempenho. Chega uma hora que a meta não pode mais ser reduzida, mas por toda a questão da crença e da cultura organizacional tem que baixar a meta. Isso limita a gente de fazer o trabalho de forma melhor.” (E2)

“Nossa, claro, muito, tanto positivamente quanto negativamente, se você faz um orçamento sem o zelo necessário, você vai ter um pior desempenho profissional porque você não vai ter o recurso necessário, agora se o orçamento for bem elaborado com certeza isso vai produzir efeitos positivos no desempenho.” (E3)

Assim, percebe-se que para estes entrevistados (E2 e E3), o orçamento é relevante no trabalho, ou seja, aplica-se ao trabalho dos mesmos, por exemplo, refletindo seus desempenhos no alcance do que foi orçado. Entretanto, o entrevistado E2 destaca que as metas, as quais refletem as crenças organizacionais, são cada vez mais difíceis de serem alcançadas, o que implica pior desempenho no trabalho. Por sua vez, o entrevistado E3 destaca que o zelo na elaboração do orçamento atentado às necessidades organizacionais e da equipe podem produzir efeitos positivos no desempenho.

Os achados referentes às narrativas dos entrevistados indicam que existe uma influência da relevância do orçamento na sua utilidade para o gestor. Este achado corrobora os estudos de Venkatesh e Davis (2000), Hart e Porter (2006) e Petter *et al.* (2013).

Além disso, os achados frente às narrativas dos entrevistados, por exemplo, no caso do entrevistado E1, que indicou que a necessidade de captar as mudanças no ambiente e refletir as mesmas no orçamento, corroboram o estudo de Abernethy e Brownell (1999), o qual destacou que o orçamento fornece meios de desenvolver a aprendizagem e adaptação necessárias no que tange à estratégia da organização.

4.3 Avaliação das Hipóteses de Pesquisa

Nesta seção, apresenta-se uma síntese dos resultados quanto as hipóteses estudadas nesta pesquisa, as quais foram descritas na seção 2.6 – Desenvolvimento das Hipóteses de Pesquisa e analisadas de acordo com os resultados 4.1 – Resultados Quantitativos e 4.2 – Resultados das Entrevistas.

Para a análise das hipóteses de acordo com os resultados quantitativos, as mesmas foram avaliadas conforme os resultados obtidos através da estimação do modelo de equações estruturais. Já para a análise das hipóteses de acordo com os resultados qualitativos, as mesmas foram avaliadas conforme os resultados obtidos através das entrevistas realizadas com 3 gestores, sendo a hipótese confirmada quando todos os 3 gestores concordaram com a mesma, e, não confirmada quando ao menos um gestor discordou da hipótese em questão. O quadro 10 apresenta a avaliação das hipóteses.

Quadro 10 – Avaliação das hipóteses de pesquisa

Hipótese	Descrição	Resultado quantitativo (com base em amostra de 210 respondentes)	Resultado qualitativo (com base em 3 entrevistados)
H1	<i>Quanto maior o alinhamento do orçamento ao sistema de crenças, maior a percepção de relevância do orçamento por parte do usuário.</i>	Confirmada	Confirmada
H2	<i>Quanto maior o alinhamento do orçamento ao sistema de fronteiras, maior a percepção de relevância do orçamento por parte do usuário.</i>	Confirmada	Confirmada
H3	<i>Quanto maior o alinhamento do orçamento ao sistema de controles diagnósticos, maior a percepção de relevância do orçamento por parte do usuário.</i>	Confirmada	Confirmada
H4	<i>Quanto maior o alinhamento do orçamento ao sistema de controles interativos, maior a percepção do usuário quanto ao uso diagnóstico do orçamento.</i>	Confirmada	Não confirmada
H5	<i>Quanto maior a percepção de relevância do orçamento, maior a percepção de utilidade do orçamento por parte do usuário.</i>	Confirmada	Confirmada

Fonte: dados da pesquisa

Conforme apresentado no quadro 10, a hipótese 1 (H1) foi confirmada tanto na análise quantitativa quanto na análise qualitativa. A mesma tratou sobre o alinhamento do orçamento aos sistemas de crenças na organização e sua influência na relevância percebida pelo usuário. Com base nos resultados quantitativos obtidos por meio da estimação do modelo de equações estruturais, abordado na seção 4.1.3, a mesma foi confirmada tomando-se por base a observação de 210 respondentes. Da mesma forma, com base na análise das entrevistas, os gestores entrevistados E1, E2 e E3, confirmaram a hipótese em questão.

A hipótese 2 (H2) foi confirmada tanto na análise quantitativa quanto na análise qualitativa. A mesma tratou sobre o alinhamento do orçamento aos sistemas de fronteiras na organização e sua influência na relevância percebida pelo usuário. Tal hipótese foi confirmada tanto no nível de análise quantitativa quanto na análise qualitativa por todos os entrevistados.

A hipótese 3 (H3) também foi confirmada tanto na análise quantitativa quanto na análise qualitativa. Esta hipótese foi a que os gestores perceberam com maior grau de concordância nas entrevistas realizadas. A mesma tratou do alinhamento do orçamento aos sistemas de controles diagnósticos na organização e sua influência na relevância percebida pelo usuário. Tal hipótese foi confirmada tanto no nível de análise quantitativa quanto na análise qualitativa por todos os entrevistados.

A hipótese 4 (H4) foi confirmada na análise quantitativa, entretanto, na análise qualitativa a mesma não foi confirmada. Esta hipótese tratou sobre o alinhamento do orçamento ao sistema de controles interativos e sua influência na percepção do usuário quanto ao uso diagnóstico do orçamento. Contudo, apesar de não confirmada na análise qualitativa, por meio dos resultados das entrevistas foi possível observar uma relação entre os dois tipos de controles na organização, bem como foi identificada, uma possível relação inversa na hipótese; ou seja, o alinhamento do orçamento aos controles diagnósticos, demonstrando se tudo está correto ou se há algo fora do previsto, influencia o uso do orçamento como meio de controle interativo, estimulando a aprendizagem na organização por meio de reuniões e debates frequentes.

Por fim, a hipótese 5 (H5) foi confirmada tanto na análise quantitativa quanto na análise qualitativa. A mesma tratou sobre a relevância do orçamento percebida pelo usuário e sua influência sobre a utilidade do orçamento percebida pelo usuário. Tal hipótese foi confirmada tanto no nível de análise quantitativa bem como na análise qualitativa por todos os

entrevistados. Tal fato indica que os gestores reconhecem a importância do orçamento para a organização, bem como a sua aplicação no âmbito empresarial, além de acreditarem que o orçamento permite aprimorar o desempenho como gestor. Particularmente na análise qualitativa, os entrevistados E2 e E3 concordaram que a relevância do orçamento influencia positivamente a percepção de utilidade da ferramenta pelo gestor. Entretanto, estes gestores (E2 e E3) perceberam uma utilidade negativa do orçamento, no sentido que ele limita a atuação dos mesmos em certas ocasiões, dadas as restrições orçamentárias nas companhias em que atuam.

4.4 Análise dos Resultados: Um olhar de um Gestor Público

Nesta seção, os resultados obtidos neste estudo são apresentados frente à percepção de um gestor público. Tal abordagem, apesar de não ser o foco da pesquisa, busca explorar a ferramenta orçamento e suas nuances, foco desta pesquisa, frente a uma organização pública. Para tanto, conforme realizado na seção 4.2, os resultados quantitativos apresentados na seção 4.1 foram sintetizados e utilizados em uma entrevista a fim de obter a interpretação deste novo gestor frente a tais resultados. O gestor selecionado para tanto, foi um Controlador Público Municipal, com 2 anos de atuação em uma Prefeitura de um Município do Estado de Minas Gerais, com aproximadamente 200 funcionários diretos.

Para melhor compreensão e clareza na análise, este entrevistado foi tratado nesta seção com a nomenclatura Gestor Público. A seguir, são apresentados os resultados da entrevista realizada com este gestor público em consonância com os resultados obtidos na análise quantitativa.

Resultado 1: Dentre as perspectivas apresentadas, o orçamento teve maior alinhamento aos mecanismos de controles interativos e controles diagnósticos.

O entrevistado foi questionado quanto a tal alinhamento, onde o mesmo discordou de tal resultado. O gestor, o qual atua no setor público, ressaltou que o maior alinhamento do orçamento na sua experiência refere-se ao estabelecimento de limites, sob a perspectiva de fronteiras, conforme à sua respectiva narrativa:

“O gestor não pode extrapolar os limites, se errar, tem que ser por pouco, até mesmo por questões políticas.” (Gestor Público)

Neste ponto, dado que o entrevistado atua no setor público, no qual o orçamento se configura de maneira distinta ao setor privado, o estabelecimento de limite no comportamento do gestor é ainda maior, sendo assim, o orçamento se relaciona em maior grau quanto à perspectiva de fronteiras. Os achados advindos dessa análise corroboram o estudo de Ferry (2017), que apontou que para organizações do setor público, nas quais os gestores têm pouca autonomia na geração de receitas como no caso do entrevistado (Gestor Público), é dado maior enfoque nos controles de despesas, de acordo com os limites estabelecidos sob uma perspectiva de fronteiras.

Resultado 2: Os gestores percebem que o orçamento está alinhado às estratégias da organização, entretanto, não percebem tal alinhamento, em mesmo grau, quanto à missão, visão e valores da empresa.

O entrevistado foi questionado quanto a tal alinhamento, onde o mesmo discordou de tal resultado. O gestor destacou que tal fato não se aplica à sua realidade, conforme a sua respectiva narrativa:

“No caso de um órgão público, o gestor tem que cumprir o que foi estabelecido, não necessariamente pelas crenças da organização e sim por pressões políticas.” (Gestor Público)

Assim, na perspectiva do entrevistado, para o setor público, a abordagem de estratégia organizacional ou ainda, missão, visão e valores não refletem diretamente na elaboração e execução do orçamento. O entrevistado aponta que o cumprimento do orçamento é voltado mais especificamente para questões políticas.

Os achados advindos da análise das narrativas do gestor público, que apontou as pressões políticas às quais o orçamento deve atender, refletem de certa forma no estudo de Ferry (2017), o qual aborda a perspectiva da austeridade nas organizações públicas e sua relação com os sistemas de crenças. De certa forma, pode-se concluir que as pressões políticas citadas pelo entrevistado se relacionam com tal austeridade necessária no setor. Assim, apesar de não reconhecido diretamente pelo entrevistado, pode-se dizer que o orçamento se relaciona com os sistemas de crenças nesse sentido.

Resultado 3: Os gestores possuem certa liberdade para realizar gastos não previstos no orçamento, o que indica a ocorrência de folga orçamentária nas organizações.

O entrevistado concordou com tal resultado, destacando que, apesar do orçamento estabelecer limites e metas, a ocorrência de folga orçamentária existe na organização que atua. Para o gestor público, tal ocorrência se dá conforme o trecho a seguir:

“O orçamento pode ser alterado, apesar de ser atrelado à previsão de receitas, o orçamento tem uma flexibilidade, ele não é 100% congelado, o que não pode acontecer é não investir o mínimo nas dotações específicas.” (Gestor Público)

Ou seja, apesar do gestor atuar em uma instituição pública, e segundo seus próprios relatos, o controle do orçamento estar ligado às diversas pressões políticas inerentes, ainda é possível realizar alterações no orçamento, sendo uma ferramenta que permite certa flexibilidade.

Os achados advindos da análise da narrativa do gestor público corroboram o estudo de Beck (2016), que aponta a folga orçamentária como uma prática capaz de gerar benefícios desde que vinculada a um mecanismo de poder e controle na organização.

Resultado 4: A percepção de relevância do orçamento indicou valores altos, assim como a utilidade, o que significa que os gestores reconhecem a importância desta ferramenta para a organização, bem como a sua aplicação no âmbito empresarial, além de acreditarem que o orçamento permite aprimorar o desempenho como gestores.

O entrevistado concordou com tal resultado, destacando que:

“O orçamento é 100% relevante para o controle interno no órgão público, até mesmo para cumprir as premissas estipuladas pelo tribunal de contas.” (Gestor Público)

Conforme a narrativa do entrevistado, percebe-se que o orçamento é relevante para a atuação do gestor, sendo que a ferramenta orçamento figura como um mecanismo para atender às pressões de órgãos de controle externo.

Resultado 5: Quando o orçamento reflete as crenças da organização, os gestores o percebem como mais relevante.

O entrevistado foi questionado quanto à relação e discordou do resultado apresentado. Na visão do entrevistado gestor público, não existe tal relação. O mesmo destacou que tal resultado não se aplica à sua realidade, conforme o seguinte trecho:

“Essa é uma assertiva não aplicável ao setor público, uma vez que o gestor deve cumprir o orçamento a fim de evitar, por exemplo, desgastes políticos.” (Gestor Público)

O entrevistado ressaltou que a perspectiva de crenças não se aplica ao setor público, dado que o cumprimento do orçamento se relaciona em maior parte com questões políticas.

Resultado 6: Quando o orçamento reflete as fronteiras da organização, ou seja, os limites de atuação dos gestores, estes o percebem como mais relevante.

O entrevistado concordou com o resultado apresentado, conforme o seguinte trecho:

“Neste ponto o orçamento é extremamente relevante, até mesmo porque utilizam-se previsões de anos anteriores para determinar os orçamentos futuros.” (Gestor Público)

Conforme aponta o entrevistado, os limites estabelecidos nos anos anteriores servirão de base para a elaboração de orçamentos futuros, assim, o entrevistado percebe que tal estabelecimento de limites torna o orçamento mais relevante. Essa afirmativa aponta indícios que os orçamentos passados também refletem na relevância dos orçamentos futuros, na medida em que servem de previsões para a elaboração de próximos orçamentos.

Os achados frente às narrativas do entrevistado corroboram a pesquisa de Mundy (2010) que apontou que os limites estabelecidos pelos sistemas de fronteiras, não implicam necessariamente total perda de autonomia, e ajuda a concentrar a atenção dos subordinados em áreas consideradas críticas para o desempenho da organização. Além disso, conforme aponta Bedford (2015), os sistemas de fronteiras permitem a eficácia dos sistemas de controles, o que promove a aprendizagem organizacional, como sinalizado pelo gestor público.

Resultado 7: Quando o orçamento é utilizado como mecanismo de controle diagnóstico na organização, por exemplo, quando atua como um sinalizador demonstrando se tudo está correto ou se há algo fora do previsto, os gestores o percebem como mais relevante.

O entrevistado concordou com o resultado apresentado. Na experiência do gestor público, destaca-se a relevância do orçamento dado seu alinhamento aos controles diagnósticos, o qual se dá pelo controle mensal dos gastos, conforme o seguinte relato:

“No controle interno, mensalmente é feito o relatório dos gastos do mês anterior. O controle do orçamento, mês a mês, é crucial para não extrapolar o orçamento no final do ano e por isso é tão relevante.” (Gestor Público)

Conforme o relato do gestor público, o orçamento se aplica em seu trabalho na medida em que permite o controle mensal de gastos incorridos, e ajuda o gestor a se manter dentro do orçamento anual.

O entrevistado apontou que percebe o orçamento útil dado o fornecimento de informação para acompanhar as metas estabelecidas como, por exemplo, o acompanhamento mensal de gastos. Esses achados corroboram o estudo de Pizzini (2006) no qual a autora destacou que, os gestores acreditam que informações mais úteis e relevantes são obtidas quando os sistemas fornecem relatórios com maior frequência e maior nível de detalhes.

Resultado 8: O alinhamento do orçamento ao sistema de controles interativos influencia o alinhamento do mesmo aos controles diagnósticos. Isso significa que o uso do orçamento sob critérios interativos, debates frequentes e questionamentos, refletem no uso diagnóstico, demonstrando se tudo está correto ou se há algo fora do previsto.

O entrevistado discordou de tal resultado, destacando uma percepção de relação inversa quanto ao resultado apresentado, ou seja, o mesmo entendeu que o alinhamento do orçamento ao controle diagnóstico reflete no alinhamento do orçamento ao controle interativo.

O entrevistado apontou a relação entre identificar desvios orçamentários (controles diagnósticos) e interagir com esses desvios para mudar a situação, conforme a seguinte narrativa:

“Um exemplo seria a folha de gasto com pessoal. A partir do momento que extrapola o limite do gasto, é necessário interagir com tais dados e com o responsável do setor para corrigir tal desvio.” (Gestor Público)

Onde o entrevistado sugere uma relação na qual o uso do orçamento como controle diagnóstico, influencia o uso do orçamento como controle interativo o que corrobora o estudo de Leite (2016).

Resultado 9: A maneira como o orçamento é aplicável ao trabalho do gestor, influencia positivamente a maneira como o orçamento contribui para melhorar o desempenho de tal gestor. Assim, para um gestor perceber o orçamento como útil, este deve ser relevante para o seu trabalho.

O entrevistado foi questionado quanto a tal relação e o concordou com tal resultado. Tal fato foi destacado na seguinte narrativa:

“Com certeza é uma assertiva que se encaixa 100% nas organizações do setor público. A cada ano que você prevê o orçamento e interage com o mesmo, você melhora seu desempenho. Então, é uma ferramenta muito importante porque trabalhando com o orçamento você vai aperfeiçoando seu trabalho.” (Gestor Público)

Nota-se que na percepção do gestor público na medida em que o orçamento se aplica no seu trabalho (percepção de relevância), o mesmo influencia na melhora do seu desempenho no trabalho (percepção de utilidade). Assim, no caso do entrevistado, o orçamento é uma ferramenta que permite aperfeiçoar o trabalho do gestor, o que corrobora o estudo de Abernethy e Brownell (1999), o qual destacou que o orçamento fornece meios de desenvolver a aprendizagem e adaptação necessárias no que tange à estratégia da organização.

Para fechamento desta seção, destacam-se as principais diferenças quanto a percepção do gestor público frente as percepções dos gestores atuantes em empresas privadas, conforme descrito na seção 4.2. Em linhas gerais, a percepção do gestor público frente os resultados coincidiram com o que já fora apresentado.

Quanto ao resultado 1, a percepção do gestor público foi distinta, enquanto os entrevistados E1, E2 e E3 perceberam o orçamento alinhado aos mecanismos de controle diagnósticos e

interativos, o gestor público o percebeu mais alinhado à perspectiva de fronteiras, estabelecendo limites em seu comportamento. Já para o resultado 2, os gestores E1, E2 e E3 perceberam o orçamento alinhado a estratégia organizacional, já o gestor público não percebeu tal relação, sendo que o mesmo apontou o cumprimento do orçamento mais voltado às pressões políticas.

Quanto ao resultado 3, tanto os gestores E1, E2 e E3 quanto o gestor público, apontaram que existe a ocorrência de uma certa folga orçamentária nas organizações que atuam. Também para o resultado 4, tanto os gestores E1, E2 e E3 quanto o gestor público, destacaram que o orçamento possui relevância e utilidade nas organizações. Sendo que o orçamento se aplica ao trabalho que desempenham e pode contribuir na melhoria de seus desempenhos como gestores.

Quanto ao resultado 5, a percepção do gestor público foi distinta, enquanto os entrevistados E1, E2 e E3 perceberam que as crenças organizacionais são refletidas no orçamento e que tal fato o torna mais útil, o gestor público não percebeu tal relação.

Para o resultado 6, tanto os gestores E1, E2 e E3 quanto o gestor público, apontaram que o orçamento se torna relevante na medida em que reflete as fronteiras na organização, estabelecendo limites no comportamento dos gestores. Também para o resultado 7, tanto os gestores E1, E2 e E3 quanto o gestor público, destacaram que o orçamento se torna relevante na medida em que atua como um controle diagnóstico na organização, atuando como um sinalizador e demonstrando, por exemplo, se há algo fora do previsto.

Para o resultado 8, tanto os gestores E1, E2 e E3 quanto o gestor público, discordaram que o uso do orçamento como um controle interativo influencia em seu uso com um controle diagnóstico. Os gestores na verdade apontaram uma relação inversa, na qual acreditam que o uso diagnóstico influencia no uso interativo. Por fim, para o resultado 9, tanto os gestores E1, E2 e E3 quanto o gestor público, acreditam que a aplicabilidade do orçamento no desempenho de suas tarefas influencia a utilidade do mesmo, destacando que quando o orçamento é relevante para o trabalho do gestor, este se torna útil e contribui na melhora do desempenho do trabalho de tal gestor. Destaca-se ainda que o gestor público, assim como o entrevistado E1 destacaram o orçamento como meio de desenvolver a aprendizagem organizacional frente às estratégias da alta administração.

5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Quanto às limitações desta pesquisa, destacam-se que os resultados encontrados neste estudo se limitam à amostra em questão, uma vez que há presença do viés da amostra, sendo que a mesma não representa a população como um todo. Tal viés foi causado devido ao fato de utilizar como fonte de observações uma rede social, abarcando apenas os gestores que possuem um perfil em tal rede. Além disso, os gestores foram selecionados com base em palavras-chave que apesar de diversificadas, não contemplam todas as possíveis áreas dos diversos formatos das organizações, nem mesmo foram aplicados critérios de amostragem estatísticos neste estudo devido à conveniência e viabilidade para a aplicação dos questionários.

Esta pesquisa se limita ainda no aspecto que tange à percepção dos respondentes; ou seja, uma vez que o instrumento para coleta de dados foi um questionário, o qual buscou medir o grau de concordância ou discordância do respondente (gestor), esta pesquisa está sujeita a aspectos cognitivos dos respondentes. Assim, apesar de se esperar que as respostas representem a realidade vivenciada pelos gestores, é possível que os dados não representem apropriadamente tal realidade e que as interpretações das afirmativas do questionário contrastem entre os respondentes. Além disso, a utilização de questionários como fonte primária para obtenção de dados constitui, por si, uma limitação, dada as particularidades inerentes às pesquisas de *survey* baseadas em questionários.

A abordagem qualitativa utilizada por meio de entrevistas com gestores também teve suas limitações. A amostra estudada é restrita, devido ao fato de buscar uma análise mais aprofundada neste tipo de pesquisa, com foco na qualidade em detrimento da quantidade de entrevistados por questões de viabilidade da pesquisa. Novamente, não buscou-se com tal amostra a representatividade da população como um todo, sendo os resultados limitados à amostra em questão.

Apesar das limitações sujeitas quanto ao retrato da realidade dos gestores na abordagem quantitativa, buscou-se, por meio das entrevistas, obter resultados mais aprofundados e consistentes de tal realidade, uma vez que os gestores foram questionados e encorajados a exemplificaram suas realidades com suas respectivas experiências vividas.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou analisar como o alinhamento do orçamento ao modelo de alavancas de controle proposto por Simons (1995) influencia a relevância e a utilidade do mesmo, de acordo com a percepção de diversos gestores. Assim, este estudo sobre a ferramenta orçamento foi conduzido sob uma perspectiva sociológica, buscando abordar as tensões no alinhamento entre os objetivos estipulados no orçamento e as percepções dos indivíduos, bem como o papel dos indivíduos na definição de metas e objetivos organizacionais e a aplicabilidade do orçamento na tomada de decisão pelos gestores.

Para a realização do estudo foram utilizadas as abordagens quantitativa e qualitativa. Sob a abordagem quantitativa este estudo se baseou em uma amostra de 210 gestores. A fim de atender aos objetivos da pesquisa foi estimado um modelo de equações estruturais referente a cinco hipóteses propostas. Os resultados quantitativos obtidos através da estimação do modelo foram então, sujeitos a uma análise qualitativa na qual 3 entrevistados se posicionaram frente os resultados apresentados, avaliando as hipóteses propostas.

Como citado, foram construídas cinco hipóteses de pesquisa, relacionando os constructos do modelo de alavancas de controle de Simons, as quais: sistemas de crenças, sistemas de fronteiras, sistemas de controles diagnósticos, sistemas de controles interativos, bem como os constructos de percepção de relevância e percepção de utilidade.

A hipótese 1 tratou sobre o alinhamento do orçamento aos sistemas de crenças na organização e sua influência na relevância percebida pelo usuário. Com base nos resultados obtidos, a hipótese em questão foi confirmada. Este estudo mostrou que a hipótese se aplica nas organizações, indicando que as crenças organizacionais, como por exemplo valores, princípios, missão e visão quando enraizados nessas organizações, refletem no orçamento, tornando-o mais relevante na medida em que permite seguir tais valores e princípios. Assim, a alta administração deve buscar enraizar seus valores nos indivíduos, bem como refletir tais valores na ferramenta orçamento, possibilitando assim, um meio de alcançar a estratégia pretendida.

A hipótese 2 tratou sobre o alinhamento do orçamento aos sistemas de fronteiras na organização e sua influência na relevância percebida pelo usuário. Com base nos resultados obtidos, a

mesma foi confirmada. Assim, foi observado que o orçamento é relevante para os gestores na medida em que reflete as fronteiras na organização, estabelecendo limites no comportamento dos gestores e delimitando onde atuar no sentido de alcançar as metas e objetivos pretendidos. Ainda foi apontado que estes limites não implicam necessariamente total perda de autonomia, sendo que na verdade, ajudam a concentrar a atenção dos subordinados em áreas consideradas críticas para o desempenho da organização, permitindo ainda a aprendizagem organizacional. Foram encontrados ainda, indícios de que os orçamentos passados refletem na relevância dos orçamentos futuros, na medida em que servem de previsões para a elaboração de próximos orçamentos.

A hipótese 3 tratou sobre o alinhamento do orçamento aos sistemas de controles diagnósticos na organização e sua influência na relevância percebida pelo usuário. Com base nos resultados obtidos, a mesma foi confirmada. Os resultados apontaram que o orçamento é relevante dado seu alinhamento aos controles diagnósticos, ao permitir o controle mensal de gastos, sinalizar o atingimento de metas, permitir buscar novos meios de agir na organização e propiciar incentivos como bônus para o gestor. Além disso, destacou-se que, ao implementar uma ferramenta de controle gerencial tal como o orçamento, faz-se necessário o devido acompanhamento para que novas oportunidades sejam agregadas à organização, de maneira que a ferramenta permita, efetivamente, benefícios à organização. Os resultados apontaram ainda que, uma das formas de incentivar tal acompanhamento do orçamento, é atrelar o mesmo à mecanismos de compensação e bônus.

A hipótese 4 tratou sobre o alinhamento do orçamento ao sistema de controles interativos e sua influência na percepção do usuário quanto ao uso diagnóstico do orçamento. Com base nos resultados obtidos, a mesma não foi confirmada. Foi identificada uma possível relação inversa na hipótese; ou seja, o alinhamento do orçamento aos controles diagnósticos (demonstrando se tudo está correto ou se há algo fora do previsto), influencia o uso do orçamento como meio de controle interativo (estimulando a aprendizagem na organização por meio de reuniões e debates frequentes). Os resultados apontaram que tais controles são complementares, pois, a partir do momento que o gestor utiliza o orçamento como meio de diagnosticar os desvios orçamentários, ele pode interagir com o mesmo e tomar novas medidas como, por exemplo, criar novos controles diagnósticos para o alcance das metas. Além disso, foi destacada a importância do compartilhamento de informações entre os gestores e seus subordinados, de maneira a promover comunicação sobre o orçamento na organização, seja em reuniões para planejar o

orçamento, ou seja em reuniões para acompanhar o orçamento, de maneira a possibilitar a inclusão de estratégias emergentes que surgem da atuação diária dos gestores e que podem criar valor para a organização.

A hipótese 5 tratou sobre a relevância do orçamento e sua influência sobre a utilidade do orçamento percebida pelo usuário. Com base nos resultados obtidos, a mesma foi confirmada. Isso significa que os gestores reconhecem a importância do orçamento para a organização, bem como a sua aplicação no âmbito empresarial, além de acreditarem que o orçamento permite aprimorar o desempenho como gestor. Isso ocorre dado o fato de que utilizar o orçamento permite ao gestor melhorar suas habilidades como, por exemplo, realizar previsões futuras. Sendo essas previsões futuras mais assertivas, o gestor consegue obter um melhor desempenho em seu trabalho. Os resultados apontaram ainda indícios de que as percepções quanto a utilidade do orçamento são distintas entre os gestores e que, gestores com maior grau hierárquico na organização percebem o orçamento mais útil.

Além disso, esta pesquisa apontou que os sistemas de crenças e fronteiras devem ser abordados junto aos controles diagnósticos e interativos para a implementação bem-sucedida da estratégia pretendida pela alta administração. Dessa forma, o modelo de alavancas de controle de Simons deve ser utilizado em sua magnitude, de maneira que as ferramentas, tais como o orçamento, reflitam os valores, limites, e sirvam como meio de controles diagnósticos e interativos na organização.

Este estudo avançou na literatura sobre orçamento indicando que o mesmo pode estar relacionado entre os sistemas de crenças e fronteiras organizacionais; ou seja, apesar do orçamento figurar nos controles diagnósticos, ele também possui critérios relacionados aos valores e crenças da organização e também atua como um limitador, restringindo o comportamento e a busca de oportunidades pelos gestores que o utilizam. A pesquisa mostrou ainda que os sistemas de fronteiras influenciam positivamente na relevância percebida do instrumento orçamento.

No que tange aos resultados das entrevistas realizadas neste estudo, ressalta-se que 2 dos entrevistados estão mais relacionados a cargos de maior grau na organização, em termo de poder de decisão, enquanto os outros 2 entrevistados são mais voltados para as áreas mais técnicas. Essa pesquisa apresentou indícios de que a percepção do orçamento frente aos

mecanismos de controle e frente à relevância e utilidade podem divergir em tais grupos, uma vez que em alguns resultados as percepções destes grupos caminharam em sentidos opostos. Este fato pode ser resultado, por exemplo, do nível de informação de cunho estratégico que tais grupos têm acesso na organização. Ou seja, dado que o grupo com maior poder de decisão tem maior acesso às informações estratégicas, ele percebe o orçamento de uma forma distinta (por exemplo, em termos de alinhamento aos controles na organização ou mesmo na utilidade do orçamento para a empresa) frente ao grupo com menos acesso a tal tipo de informação.

O estudo buscou contribuir com a literatura sobre a temática de orçamento na medida em que estudou o orçamento, ferramenta amplamente utilizada nas organizações, sob uma perspectiva que não somente ao controle e monitoramento de processos, mas também investigando o mesmo como uma ferramenta que transmite crenças e delimita fronteiras para os diversos agentes envolvidos nas relações organizacionais. Este estudo apontou a importância de se considerar as quatro alavancas de controles propostas por Simons, seja na elaboração ou no acompanhamento do orçamento nas organizações de maneira que contribua para a tomada de decisões com vistas ao atendimento da missão e do cumprimento das estratégias das empresas.

Este estudo também apontou que o orçamento, apesar de estar alinhado à estratégia da empresa, não permite abarcar as estratégias emergentes, as quais podem ser percebidas na atuação diária dos gestores nas organizações. Entretanto, frente às análises realizadas, bem como toda a pesquisa desenvolvida, dado que o orçamento é um mecanismo de controle, seria contraditório que ele abarcasse tão amplamente as estratégias emergentes na organização, ou seja, acreditasse, a partir dos indícios observados, que esta seja de fato uma premissa inadequada para a ferramenta. Entretanto este tópico carece de futuras investigações.

Como sugestões para futuras pesquisas aponta-se, investigar o uso disfuncional do orçamento conforme sugerido por Chenhal (2007) e Petter *et al.* (2013), dado que um sistema específico que possa ser percebido com baixa utilidade e baixo nível de satisfação, pode ser fator chave para o desempenho da organização, a partir do fornecimento de informações de outras fontes, formais e informais (Chenhall, 2007).

Este estudo evidenciou indícios de que as percepções frente a relevância e utilidade do orçamento podem ser distintas dado os distintos atores e seus respectivos cargos em uma

organização, assim, sugere-se investigar mais a fundo como tais percepções diferem entre os gestores nas organizações.

Além disso, sugere-se a realização de uma investigação sobre a percepção de utilidade dado os tipos de orçamentos utilizados pelos gestores, uma vez que não foram abordadas nesta pesquisa as diferentes configurações que o orçamento pode apresentar nas organizações, ampliando a amostra de estudo a fim de verificar estatisticamente a relação entre tais variáveis.

Por fim, esta pesquisa não buscou investigar as diferenças entre o uso do orçamento em organizações públicas e privadas. Entretanto alguns indícios de diferenças entre as percepções de gestores públicos e de gestores de empresas privadas foram apontados. Assim sugere-se também como pesquisa futura, uma investigação mais aprofundada da ferramenta orçamento dentre as percepções de tais grupos de gestores.

REFERÊNCIAS

- Aaker, D. A., Kumar, V., Leone, R. P., & Day, G. S. (2016). *Marketing Research*. 12th. New York: John Wiley and Sons.
- Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 24(3), 189-204.
- Ali Abadi, F. J., Yazdanian, A., & Jamali, E. (2016). Determinants and Effects of Diagnostic and Interactive Use of Budget in Iranian Companies. *International Journal of Business and Economics Research*, 5(3), 46-54.
- Almeida, L. B., Machado, E. A., Raifur, L., Nogueira, D. R. (2009). A Utilização do Orçamento como Ferramenta de Apoio à Formulação de Estratégia, de Controle e de interatividade: Um Estudo Exploratório nas Cooperativas Agropecuárias da Região Sul do Brasil. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, 20(3), 65-99.
- Banco Nacional De Desenvolvimento Econômico e Social - BNDES (2018). *Guia do Financiamento*. Disponível em <https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/financiamento/guia/quem-pode-ser-cliente/>
- Bardin, L. (2008). *Análise de Conteúdo*. 4 ed. Lisboa: Edições 70.
- Beck, F. (2016). *Utilização da folga organizacional para o alcance dos objetivos financeiros e não financeiros de uma empresa familiar*. Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo.
- Bedford, D. S. (2015). Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance. *Management Accounting Research*, 28, 12-30.
- Benner, M. J.; & Tushman, M. L. (2002). Process management and technological innovation: a longitudinal study of the photography and paint industries. *Administrative Science Quarterly*, 47(4), 676-706.
- Bisbe, J.; & Otley, D. (2004). The Effects of the Interactive Use of Management Control Systems on Product Innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29(8), 709-737.
- Bogsnes, B. (2016). *Implementing Beyond Budgeting: Unlocking the Performance Potential*. (2 ed). New Jersey: Wiley.
- Bryman, A. (2006). Integrating quantitative and qualitative research: how is it done? *Qualitative Research*, 6(1), 97-113.
- Chenhall, R. H. (2007). Theorizing Contingencies in Management Control Systems. In Chapman, C.; Hopwood, A. G.; Shields, M. D. *Handbook of management accounting research*, v. 1, p. 163-205.
- Chenhall, R. H.; & Moers, F. (2015). The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control. *Accounting, Organizations and Society*, 47(1), 1-13.
- Coleman, J. S. (1958). Relational Analysis: The Study of Social Organizations with Survey Methods. *Human Organization*. 59(17), 28-36.
- Cohen, J. (1988). *Statistical power analysis for the behavioral sciences*. 2^a ed. Hillsdale, New Jersey: Lawrence Erlbaum.
- Covaleski, M. A.; Evans III, J.H.; Luft, J.L.; Shields, M. D. (2003). Budgeting Research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Journal of Management Accounting Research*, vol.15, p.3-49.
- Davila, A. (2000) An Empirical Study on the Drivers of Management Control Systems Design in New Product Development. *Accounting, Organizations and Society*, 25(4-5), 383-409.

- Diehl, C. A., & Souza, M. A. (2008). Alavancas de controle: identificando o alinhamento estratégico. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, 2(1), 41-66.
- Faul, F., Erdfelder, E., Buchner, A., & Lang, A. G. (2009). Statistical power analyses using G*Power 3.1: Tests for correlation and regression analyses. *Behavior Research Methods*, 41(4), 1149-1160.
- Ferreira, A., & Otley, D. (2006). The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263-282.
- Ferry, L., Coombs, H., & Eckersley, P. (2017). Budgetary stewardship, innovation and working culture: identifying the missing ingredient in English and Welsh local authorities' recipes for austerity management. *Financial Accountability & Management*, 33(2), 220-243.
- Frezatti, F. (2009). *Orçamento Empresarial: Planejamento e Controle Gerencial*. São Paulo: Atlas.
- 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.
- Gil, A. C. (2010). *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. São Paulo: Atlas
- Gunther, H. (2006). Pesquisa Qualitativa Versus Pesquisa Quantitativa: esta é a questão?. *Psicologia: Teoria e Pesquisa*, 22(2), 201-210.
- Hair, J. F., Anderson, R. E., Tatham, R. L., & Black, W. C. (2005). *Análise Multivariada de Dados* (5 ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise Multivariada de Dados* (6 ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2017). *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. (2 ed.). Londres: Sage.
- Hall, M. (2010). Accounting information and managerial work. *Accounting, Organizations and Society*. 35(3), 301-315.
- Hansen, M. T. (2002). Knowledge networks: explaining effective knowledge sharing in multiunit companies. *Organization Science*. 13(3), 232-248.
- Hart, M., & Porter, G. (2004). The Impact of Cognitive & Other Factors on the Perceived Usefulness of OLAP. *Journal of Computer Information Systems*, 45(1), 47-56.
- Heinicke, A., Guenther, T. W., & Widener, S. K. (2016). An examination of the relationship between the extent of a flexible culture and the levers of control system: The key role of beliefs control. *Management Accounting Research*. 33(4), 25-41.
- Henri, J. F. (2006). Management Control Systems and Strategy: A Resource-based Perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 529-558.
- Hofmann, S., Wald, A., & Gleich, R. (2012). Determinants and effects of the diagnostic and interactive use of control systems: An empirical analysis on the use of budgets. *Journal of Management Control*, 23(3), 153-182.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003). *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Hutcheson, G. D., & Sofroniou, N. (1999). *The multivariate social scientist: Introductory statistics using generalized linear models*. London: Sage Publications.
- Kihn, L. A. (2011). How do controllers and managers interpret budget targets?. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 7(3), 212-236.

- Kruis, A., Speklé, R. F., & Widener, S. K. (2016). The Levers of Control Framework: An exploratory analysis of balance. *Management Accounting Research*, 32(3), 27-44.
- Lavarda, C. E. F., & Pereira, A. M. (2012). Uso dos sistemas de controles de gestão nas diferentes fases do ciclo de vida organizacional. *Revista Alcance*, 19(4), 497-518.
- Leite, K. C. A. (2016). *Contribuições dos sistemas de controle gerencial para a implementação da estratégia organizacional: um estudo sobre as alavancas de controle em uma organização da construção civil*. Dissertação (Mestrado) Faculdade Alves de Faria.
- Leite, R. M. (2008). *Orçamento empresarial: um estudo exploratório em indústrias do estado do Paraná*. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal do Paraná.
- Leite, R. M., Cherobim, A. P. M. S., Silva, H. F. N., & Bufrem, L. S. (2008). Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. *Revista Contabilidade & Finanças*, 19(47), 56-72.
- Lindenau, J., & Guimarães, L. S. P. (2012). Calculando o tamanho de efeito no SPSS. *Revista HCPA*, Porto Alegre, 32(3), 363-381.
- LinkedIn. (2017). *Sobre nós*. Recuperado em 8 abril, 2017, de <https://press.linkedin.com/pt-br/about-linkedin?trk=uno-reg-guest-home-about>
- Lunkes, R. J. (2003). *Manual de orçamento*. São Paulo: Atlas.
- Lunkes, R. J., & Vanzella, C. (2006). Orçamento baseado em Atividades: um Estudo de Caso em Empresa Distribuidora de Energia Elétrica. *Contabilidade Vista e Revista*, 17(1), 113-132.
- Lunkes, R. J., Feliu, V. M., & Rosa, F. S. (2011). Redes sociais e internacionalização da contabilidade gerencial: um estudo em publicações de língua espanhola. *Anais do Congresso de Contabilidade e Auditoria*, Porto, Portugal.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package-opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas*. São Paulo: Atlas.
- Mingoti, S. A. (2013). *Análise de dados através de métodos de estatística multivariada: uma abordagem aplicada*. Belo Horizonte: Editora UFMG.
- Mucci, D. M. (2013). *Influência do estilo de uso do orçamento empresarial sobre as percepções de seus usuários*. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo.
- Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 35(5), 499-523.
- Pizzini, M. J. (2006). The relation between cost-system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals. *Accounting, Organizations and Society*, 31(2), 179-210.
- Petter, S., DeLone, W., & McLean, E. R. (2013). Information systems success: The quest for the independent variables. *Journal of Management Information Systems*, 4(29), 7-62.
- Pletsch, C. Z.; & Lavarda, C. E. F. (2016). Sistemas de controle gerencial e a sua contribuição para o equilíbrio das tensões dinâmicas. *Revista enfoque: Reflexão Contábil*, 35(9), 69-82.
- Prodanov, C. C., & Freitas, E. C. (2013). *Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico*. Associação Pró-Ensino Superior em Novo Hamburgo: Aspeur.
- Ringle, C. M., Wende, S., & Becker, J. M. (2015). "SmartPLS 3." Boenningstedt: SmartPLS GmbH.

- Simons, R. (1995). *Levers of control: how managers use innovative control systems do drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business School.
- Spearman, C. (1904). "General Intelligence," Objectively Determined and Measured. *American Journal of Psychology*, 15(2), 201-292.
- Spekle, R. F., Elten, H. J., & Widener, S. K. (2014). Creativity and Control: A Paradox. Evidence from the Levers of Control Framework. *AAA 2015 Management Accounting Section (MAS) Meeting*. Recuperado em 12 março, 2017, de https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2480471
- Vinzi, V. E., Chin, W. W., Henseler, J., & Wang, H. (2010). *Handbook of Partial Least Squares*. Berlin: Springer.
- Venkatesh, V., & Davis, F. (2000). A Theoretical Extension of the Technology Acceptance Model: Four Longitudinal Field Studies. *Management Science*, 46(2), 186-204.
- Widener, S. K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7-8), 757-788.
- Wildavsky, A. (1986). *Budgeting: A Comparative Theory of Budgetary Processes*. (2ed). New Brunswick: Transaction Publishers.
- Wrubel, F., Santana, C. F., & Lavarda, C. E. (2014). Análise dos estudos de caso sobre a utilização do orçamento empresarial no desempenho organizacional. In: *Anais XXI Congresso Brasileiro de Custos*.

APÊNDICE A – Questionário estruturado

PESQUISA ACADÊMICA - ORÇAMENTO EMPRESARIAL

O objetivo deste estudo é analisar e descrever o processo de utilização do orçamento empresarial pelos gestores. As informações coletadas serão analisadas de acordo com o compromisso ético de pesquisa. Não é necessário a identificação do participante, caso deseje receber os resultados da pesquisa informe o seu e-mail após responder as questões. Responda as seguintes questões de acordo com sua experiência na empresa em que trabalha.

Atribua a escala para cada uma das afirmativas a seguir, quanto ao uso do orçamento na sua respectiva gerência. (escala: 1 = discordo totalmente; 5 = concordo totalmente).

1. O orçamento requer atenção permanente de todos os gestores da unidade.	1	2	3	4	5
2. As informações do orçamento são utilizadas como um meio de questionar e debater as decisões com meus pares e subordinados.	1	2	3	4	5
3. Discuto frequentemente informações do orçamento entre meus pares e subordinados.	1	2	3	4	5
4. A informação do orçamento atua como um sinal, demonstrando se tudo está correto ou se há algo fora do previsto.	1	2	3	4	5
5. O alcance das metas orçamentárias (metas de lucro e custos) é rigorosamente monitorado.	1	2	3	4	5
6. No caso de desvios, ações corretivas são iniciadas.	1	2	3	4	5
7. Eu só posso realizar gastos que foram previstos no orçamento.	1	2	3	4	5
8. O orçamento restringe o comportamento, deixando claro o que não é tolerado na organização.	1	2	3	4	5
9. O orçamento estabelece uma fronteira na busca de novas oportunidades.	1	2	3	4	5
10. O orçamento transmite a missão e valores da organização.	1	2	3	4	5
11. O orçamento estimula e guia a busca de oportunidade pelos gestores de acordo com a missão e valores da organização.	1	2	3	4	5
12. O processo orçamentário ajuda a comunicar a estratégia da gerência.	1	2	3	4	5
13. O orçamento me permite gerenciar melhor a minha área.	1	2	3	4	5
14. O orçamento me permite manter e aprimorar o meu desempenho como gerente.	1	2	3	4	5
15. O orçamento me permite estar sempre ciente sobre o que é necessário para obter um bom desempenho no meu trabalho.	1	2	3	4	5
16. O orçamento me fornece informações adequadas para otimizar as decisões e cumprir meus objetivos de desempenho.	1	2	3	4	5
17. O orçamento me torna apto a obter informações táticas e estratégicas para avaliar alternativas de decisões.	1	2	3	4	5
Qual o cargo ou função que ocupa na empresa?					
Qual a área em que atua?					
Há quantos anos você trabalha na empresa?					

Qual o tipo de orçamento utilizado na sua empresa?	Orçamento Empresarial
	Orçamento Contínuo
	Orçamento Base Zero
	Orçamento Flexível
	Orçamento por Atividades
	Beyond Budgeting
	Outro
Caso deseje realizar algum comentário, escreva abaixo.	
Caso deseje receber os resultados da pesquisa insira seu endereço de e-mail abaixo.	

APÊNDICE B – Roteiro para Entrevistas

ROTEIRO PARA ENTREVISTA COM GESTORES

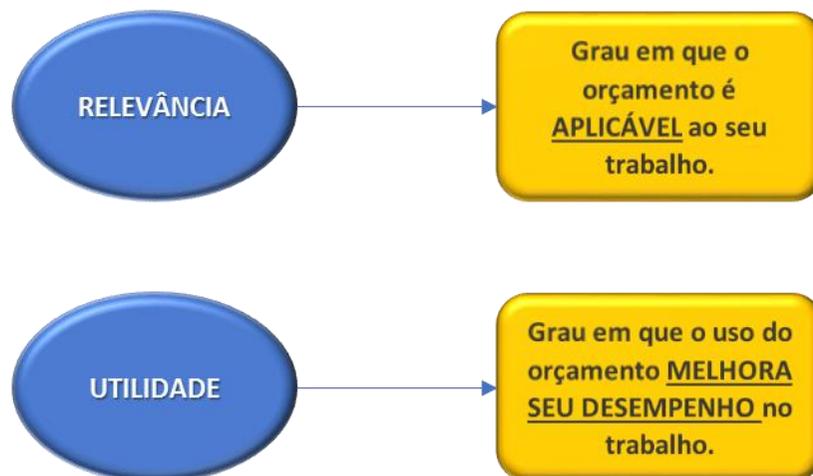
Prezado gestor, este é o roteiro de entrevista referente à pesquisa intitulada “Análise da relação entre mecanismos de controles gerenciais e a percepção de utilidade e relevância”. O objetivo da pesquisa é verificar como o alinhamento do orçamento empresarial a determinados mecanismos de controle influencia a utilidade do mesmo. Para tanto, foi aplicado um questionário com 210 gestores que utilizam o orçamento empresarial em seu trabalho. A síntese dos resultados será apresentada a seguir.

CONTEXTUALIZAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa buscou verificar de que forma o orçamento se relaciona com os mecanismos de controle da organização, sob quatro **perspectivas**:



Também foi investigada a forma como os gestores percebem a utilidade e relevância do orçamento em seu trabalho, sob dois **critérios**:



GUIA PARA INTERPRETAÇÃO DO ROTEIRO

Cada resultado é apresentado na forma R1, R2, etc. Para cada resultado é apresentada uma questão correspondente na forma Q1, Q2, etc. Pretende-se com esse roteiro que você interprete os resultados apresentados e responda as questões solicitadas de acordo com a sua visão e a sua realidade.

IDENTIFICAÇÃO DO ENTREVISTADO

Cargo ou função:
Tempo de atuação:
Porte da empresa:
Id (código para identificação):

BLOCO 1: ALINHAMENTO DO ORÇAMENTO ÀS PERSPECTIVAS: CRENÇAS, FRONTEIRAS, CONTROLES DIAGNÓSTICOS E CONTROLES INTERATIVOS, BEM COMO AOS CRITÉRIOS DE RELEVÂNCIA E UTILIDADE

R1. Dentre as perspectivas apresentadas, o orçamento teve maior alinhamento aos mecanismos de controles INTERATIVOS e controles DIAGNÓSTICOS.

Q1. *Na sua experiência como gestor, em maior grau, o orçamento se relaciona com quais das perspectivas apresentadas? Você confirma o resultado acima?*

R2. Os gestores percebem que o orçamento está alinhado às estratégias da organização, entretanto, não percebem tal alinhamento, em mesmo grau, quanto à missão, visão e valores da empresa.

Q2. *Como o orçamento se alinha à perspectiva de crenças na sua empresa/organização? Você acredita que o orçamento se relaciona com as estratégias da organização, bem como com a visão, missão e valores? Exemplifique com alguma de suas experiências.*

R3. Os gestores possuem certa liberdade para realizar gastos não previstos no orçamento, o que indica a ocorrência de folga orçamentária nas organizações.

Q3. *Você confirma tal proposição? Na sua visão, o orçamento impõe limites ao comportamento do gestor? Qual relação você percebe entre a folga orçamentária e as metas individuais? E em relação à estratégia organizacional?*

R4. A percepção de relevância do orçamento indicou valores altos, assim como a utilidade, o que significa que os gestores reconhecem a importância desta ferramenta para a organização, bem como a sua aplicação no âmbito empresarial, além de acreditarem que o orçamento permite aprimorar o desempenho como gestores.

Q4a. *Como você percebe essa relevância do orçamento, ou seja, o grau em que o orçamento é aplicável ao seu trabalho?*

Q4b. *E em relação à utilidade do orçamento: você acredita que ele lhe permite aprimorar seu desempenho profissional como gestor?*

BLOCO 2: RELAÇÃO ENTRE AS PERSPECTIVAS (CRENÇAS, FRONTEIRAS, CONTROLES DIAGNÓSTICOS, CONTROLES INTERATIVOS) E OS CRITÉRIOS DE RELEVÂNCIA E UTILIDADE

R5. Quando o orçamento reflete as crenças da organização, os gestores o percebem como mais relevante.

Q5. *Qual a sua percepção da relação entre o alinhamento do orçamento às crenças organizacionais? Você acredita que este fato o torna mais relevante? Por quê?*

R6. Quando o orçamento reflete as fronteiras da organização, ou seja, os limites de atuação dos gestores, estes o percebem como mais relevante.

Q6. *Qual a sua visão sobre o alinhamento do orçamento às fronteiras organizacionais, restringindo seu comportamento como gestor? Você acredita que este alinhamento o torna mais relevante? Por quê?*

R7. Quando o orçamento é utilizado como mecanismo de controle diagnóstico na organização, por exemplo, quando atua como um sinalizador demonstrando se tudo está correto ou se há algo fora do previsto, os gestores o percebem como mais relevante.

Q7. *Qual a sua percepção em relação a isso? Você acredita que o alinhamento do orçamento aos controles diagnósticos contribui para aumentar a sua relevância? Por quê?*

R8. O alinhamento do orçamento ao sistema de controles interativos influencia o alinhamento do mesmo aos controles diagnósticos. Isso significa que o uso do orçamento sob critérios interativos, debates frequentes e questionamentos, refletem no uso diagnóstico, demonstrando se tudo está correto ou se há algo fora do previsto.

Q8. *Como você percebe a relação entre o alinhamento do orçamento aos controles interativos organizacionais e aos controles diagnósticos?*

R9. A maneira como o orçamento é aplicável ao trabalho do gestor, influencia positivamente a maneira como o orçamento contribui para melhorar o desempenho de tal gestor. Assim, para um gestor perceber o orçamento como útil, este deve ser relevante para o seu trabalho.

Q9. *Qual a sua percepção em relação a isso? Você acredita que a relevância do orçamento influencia na melhoria do seu desempenho profissional?*

APÊNDICE C – Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE)

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

O Sr. (a) está sendo convidado (a) como voluntário (a) a participar da pesquisa intitulada “Orçamento Empresarial”. Desenvolvida pelo mestrando Marlon Mendes Silva, aluno do Programa de Pós-graduação do Departamento de Ciências Contábeis da UFMG, sob a orientação do professor Pouri do Carmo Mário. Nesta pesquisa pretendemos analisar e descrever o processo de utilização do orçamento empresarial pelos gestores bem como a utilidade percebida do mesmo. O motivo que nos leva a estudar esta temática se pauta na compreensão aprofundada da utilidade de uma ferramenta gerencial que é amplamente utilizada no ambiente corporativo, buscando compreender suas nuances e potencialidades na organização. Espera-se contribuir dessa forma, como benefício indireto desta pesquisa, para que os gestores compreendam melhor a utilização do orçamento empresarial nas organizações bem como a sua relação com a utilidade.

Pedimos a sua autorização para a coleta, o depósito, o armazenamento, de informações. A utilização da informação fornecida está vinculada somente a este projeto de pesquisa. Para esta pesquisa adotaremos os seguintes procedimentos:

A sua participação é voluntária, isto é, a qualquer momento você poderá recusar-se a responder qualquer pergunta ou desistir de participar, retirando o seu consentimento. Sua recusa não lhe trará prejuízos em relação à pesquisadora ou à instituição. Sua participação se fará por meio de entrevista em forma de conversa que será gravada, com a sua permissão, arquivada com o pesquisador e destruída após cinco anos do término do estudo. Sua participação não lhe trará nenhum custo ou compensação financeira, bem como favorecimento no seu tratamento.

Além disso, sua participação será de forma anônima para preservar sua identidade, não sendo divulgados dados pessoais ou qualquer tipo de informação sem seu consentimento prévio. A entrevista será previamente agendada em horário e local que você considerar mais adequado de acordo com sua disponibilidade no momento e com duração aproximada entre 30 a 40 minutos.

Como se trata de uma entrevista em forma de conversa é sabido que este tipo de procedimento pode ocasionar risco relacionados ao desconforto e a inibição em prestar as informações solicitadas, e que nesse caso, você poderá se negar a dar qualquer tipo de informação que o constranja ou mesmo desistir da pesquisa a qualquer momento, sem a necessidade de explicar o motivo.

Os resultados obtidos pela pesquisa, a partir de suas informações, estarão à sua disposição quando finalizada. Durante a pesquisa terá toda liberdade de fazer qualquer pergunta ou questionamento. Os dados coletados serão utilizados com a finalidade de colaborar para o desenvolvimento do trabalho, e para a elaboração da dissertação de mestrado e artigos para divulgação em publicações e encontros acadêmico-científicos. Seu nome ou informações que indique sua participação não serão divulgados. O (A) Sr. (a) não será identificado (a) em nenhuma publicação que possa resultar desta pesquisa.

Este termo de consentimento encontra-se impresso em duas vias originais, sendo que uma será arquivada pelo pesquisador responsável, no Centro de Pós-Graduação em Contabilidade e

Controladoria – CEPCON, endereço: Avenida Presidente Antônio Carlos, 6627 - Pampulha - Belo Horizonte – MG, telefone: 3409-7263 / 7069, e a outra será fornecida ao Sr. (a). Os dados, materiais e instrumentos utilizados na pesquisa ficarão arquivados com o pesquisador responsável por um período de 5 (cinco) anos na sala 2016 da Faculdade de Ciências Econômicas da UFMG e após esse tempo serão destruídos. Os pesquisadores tratarão a sua identidade com padrões profissionais de sigilo, atendendo a legislação brasileira (Resoluções Nº 466/12; 441/11 e a Portaria 2.201 do Conselho Nacional de Saúde e suas complementares), utilizando as informações somente para fins acadêmicos e científicos.

Eu, _____, portador do documento de Identidade _____ fui informado (a) dos objetivos, métodos, riscos e benefícios da pesquisa “Orçamento Empresarial”, de maneira clara e detalhada e esclareci minhas dúvidas. Sei que a qualquer momento poderei solicitar novas informações e modificar minha decisão de participar se assim o desejar.

() Concordo que as informações fornecidas sejam utilizadas somente para esta pesquisa.

() Concordo que as informações fornecidas possam ser utilizado em outras pesquisa, mas serei comunicado pelo pesquisador novamente e assinarei outro termo de consentimento livre e esclarecido que explique para que será utilizado o material.

Rubrica do pesquisador: _____

Rubrica do participante: _____

Declaro que concordo em participar desta pesquisa. Recebi uma via original deste termo de consentimento livre e esclarecido assinado por mim e pelo pesquisador, que me deu a oportunidade de ler e esclarecer todas as minhas dúvidas.

Nome completo do participante

Data

Assinatura do participante

Nome completo do Pesquisador Responsável: Marlon Mendes Silva

Endereço: Centro de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria – CEPCON, Avenida Presidente Antônio Carlos, 6627 - Pampulha - Belo Horizonte – MG

CEP: 31270-901/ Belo Horizonte – MG

Telefones: (31) 99549-8130

E-mail: marlon.kmendes@hotmail.com

Assinatura do pesquisador responsável

Data

APÊNDICE D – Correlação entre variáveis da pesquisa

Tabela 23 - Correlação entre as variáveis da pesquisa

	INT1	INT2	INT3	DIA1	DIA2	DIA3	FRO1	FRO2	FRO3	CRE1	CRE2	CRE3	UTI1	UTI2	REL1	REL2	REL3
INT1	1.000																
INT2	0.478	1.000															
INT3	0.274	0.379	1.000														
DIA1	0.414	0.245	0.262	1.000													
DIA2	0.373	0.266	0.279	0.231	1.000												
DIA3	0.331	0.237	0.216	0.219	0.545	1.000											
FRO1	0.144	0.060	0.055	0.156	0.135	0.181	1.000										
FRO2	0.177	0.090	0.084	0.192	0.138	0.180	0.406	1.000									
FRO3	0.151	0.135	0.116	0.192	0.138	0.178	0.245	0.334	1.000								
CRE1	0.066	0.068	0.129	0.163	0.100	0.193	0.158	0.186	0.232	1.000							
CRE2	0.101	0.123	0.133	0.186	0.140	0.248	0.103	0.206	0.294	0.702	1.000						
CRE3	0.302	0.186	0.167	0.269	0.170	0.254	0.041	0.181	0.243	0.440	0.493	1.000					
UTI1	0.210	0.118	0.136	0.354	0.075	0.159	0.155	0.172	0.231	0.220	0.241	0.449	1.000				
UTI2	0.235	0.194	0.122	0.342	0.281	0.234	0.200	0.278	0.245	0.285	0.286	0.439	0.682	1.000			
REL1	0.116	0.119	0.230	0.299	0.207	0.204	0.248	0.284	0.362	0.337	0.313	0.308	0.426	0.474	1.000		
REL2	0.148	0.163	0.263	0.282	0.208	0.270	0.176	0.179	0.301	0.192	0.278	0.413	0.418	0.531	0.594	1.000	
REL3	0.179	0.163	0.203	0.322	0.149	0.249	0.183	0.093	0.347	0.289	0.285	0.296	0.339	0.399	0.537	0.607	1.000

Fonte: dados da pesquisa