

## **CCG356 - RELACIONANDO AS CARACTERÍSTICAS, FUNÇÕES E SATISFAÇÃO DO ORÇAMENTO EM EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO**

### **Autoria**

Ivan Rafael Defaveri

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANA

DIEGO GRAHL DE SANTI

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANA

Leandro Augusto Toigo

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANA

### **Resumo**

O estudo investiga como as características, funções e satisfação dos orçamentos se relacionam em empresa prestadora de serviço. Tendo as funções dos orçamentos e características designadas no processo nas organizações para controle gerencial. Estudos consideram inclusive que a satisfação dos usuários do orçamento é um efeito mediador da percepção de justiça que estes têm do processo orçamentário. A participação orçamentária representa o envolvimento dos gerentes e demais componentes na construção dos orçamentos e definição de metas orçamentárias. Para tanto, foi realizada uma pesquisa qualitativa, com entrevistas semiestruturadas aplicadas aos dois responsáveis pela coordenação do processo orçamentário de uma empresa localizada na cidade de Cascavel ? PR. Os resultados indicam algumas características e funções apresentadas pelo processo orçamentário na empresa, e também fatores condicionantes de satisfação apresentados pelos participantes. Dentre os fatores mais relacionados com a satisfação estão aqueles relativos ao engajamento do funcionário com a empresa, como a participação e a avaliação de desempenho por meio do processo orçamentário, uma vez que os responsáveis pelo processo se mostram satisfeitos sobretudo pela possibilidade de estarem envolvidos, mostrando voz ativa e tomando parte no processo de gestão. O trabalho contribuiu na definição de fatores capazes de gerar satisfação no processo orçamentário, de modo a permitir uma visão que pode ser aplicada nas empresas, de forma a proporcionar processos mais viáveis para as organizações. Estudos futuros podem investigar o fenômeno por meio de uma perspectiva quantitativa, também testando a satisfação orçamentária como uma variável endógena.

## RELACIONANDO AS CARACTERÍSTICAS, FUNÇÕES E SATISFAÇÃO DO ORÇAMENTO EM EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO

### RESUMO

O estudo investiga como as características, funções e satisfação dos orçamentos se relacionam em empresa prestadora de serviço. Tendo as funções dos orçamentos e características designadas no processo nas organizações para controle gerencial. Estudos consideram inclusive que a satisfação dos usuários do orçamento é um efeito mediador da percepção de justiça que estes têm do processo orçamentário. A participação orçamentária representa o envolvimento dos gerentes e demais componentes na construção dos orçamentos e definição de metas orçamentárias. Para tanto, foi realizada uma pesquisa qualitativa, com entrevistas semiestruturadas aplicadas aos dois responsáveis pela coordenação do processo orçamentário de uma empresa localizada na cidade de Cascavel – PR. Os resultados indicam algumas características e funções apresentadas pelo processo orçamentário na empresa, e também fatores condicionantes de satisfação apresentados pelos participantes. Dentre os fatores mais relacionados com a satisfação estão aqueles relativos ao engajamento do funcionário com a empresa, como a participação e a avaliação de desempenho por meio do processo orçamentário, uma vez que os responsáveis pelo processo se mostram satisfeitos sobretudo pela possibilidade de estarem envolvidos, mostrando voz ativa e tomando parte no processo de gestão. O trabalho contribuiu na definição de fatores capazes de gerar satisfação no processo orçamentário, de modo a permitir uma visão que pode ser aplicada nas empresas, de forma a proporcionar processos mais viáveis para as organizações. Estudos futuros podem investigar o fenômeno por meio de uma perspectiva quantitativa, também testando a satisfação orçamentária como uma variável endógena.

**Palavras-chave:** Características do Orçamento; Funções do Orçamento; Satisfação com o Orçamento.

### 1 INTRODUÇÃO

Dentro da esfera dos sistemas de controles gerenciais (SCG), os orçamentos se mostram como uma das ferramentas de maior relevância e abordagem, tanto teórica quanto prática (Simons, 1995; Bedford & Malmi, 2015). Dentro da perspectiva do modelo de Alavancas de Controle proposto por Simons (1995), os orçamentos correspondem a principal ferramenta dos sistemas de controle diagnóstico, responsável por monitorar e avaliar desempenho e a eficiência do negócio, como apoio a alta gestão (Covaleski & Aiken, 1986; Canonico & Soderlund, 2010). No entanto, estudos mais recentes trazem o fato de os orçamentos adotarem, dentro do mesmo modelo, a função de sistemas interativos, ao proporcionarem a flexibilização de processos (Frow, Marginson & Ogden, 2010).

Essa amplitude na utilização dos orçamentos faz com que eles sejam um instrumento abrangente, com diversas características e funções dentro das organizações (Sponem & Lambert, 2016). Essas características dos orçamentos têm diversos reflexos, tanto positivos quanto negativos (Sponem & Lambert, 2016), no entanto, os estudos na área tendem a não abordar essas diferentes características conjuntamente (Shields & Shields, 1998), como um pacote de informações de controle (Malmi & Brown, 2008), mas apenas centram-se em uma característica específica dos orçamentos (Sponem & Lambert, 2016), mesmo ao se considerar que o uso conjunto de diversas características dos orçamentos, ou então voltado para várias

funções distintas ao mesmo tempo, tende a ter efeitos positivos mais relevantes (Hansen & Van der Stede, 2004).

As funções dos orçamentos nas organizações, dentro da perspectiva dos sistemas de Simons (1995), incluem o planejamento operacional, comunicação de objetivos, avaliação do desempenho e formação de estratégia (Hansen & Van der Stede, 2004), não havendo, no entanto, um sistema padrão adequado a todas as empresas (Bedford & Malmi, 2015). Essas diferentes funções dos orçamentos, bem como as características adotadas por eles na organização (Chapman & Kihn, 2009), podem ter influência direta não só na performance da empresa, como também na satisfação dos usuários (Shields & Shields, 1998).

Estudos como o de Maiga (2006) consideram inclusive que a satisfação dos usuários do orçamento é um efeito mediador da percepção de justiça que estes têm do processo orçamentário. Isto posto, percebe-se o fato de as características e funções designadas dos orçamentos terem um impacto, de forma tanto direta quanto indireta (Maiga, 2006), no desempenho geral da empresa (Chapman & Kihn, 2009), por meio da influência desse processo no comportamento dos membros da organização (Merchant, 1981).

Diversos outros estudos já abordaram as características dos orçamentos, com foco no papel do orçamento como ferramenta de controle gerencial (Covaleski & Aiken, 1986; Canonico & Soderlund, 2010; Bedford & Malmi, 2015), outros abordaram a questão das múltiplas dimensões dos orçamentos (Hansen & Van der Stede, 2004; Frow et al., 2010). Há ainda estudos que abordaram questões comportamentais dos orçamentos (Merchant, 1981; Fisher, Frederickson & Peffer, 2002; Maiga, 2006). O estudo de Sponem e Lambert (2016), por sua vez, buscou examinar como as diferentes características e funções dos orçamentos dentro das organizações afetam a satisfação dos usuários desses orçamentos. A relevância desse estudo se dá sobretudo pela indicação de quais as características e funções dos orçamentos tem um impacto mais positivo ou negativo nos indivíduos envolvidos no processo de planejamento e execução orçamentária, já que, conforme Merchant (1981) e Maiga (2006), isso tem reflexo no comportamento e desempenho desses envolvidos.

Assim, ao se considerar o fato de Sponem e Lambert (2016) terem aplicado seu estudo em empresas francesas, torna-se relevante verificar os efeitos das características e funções do orçamento na satisfação dos usuários no contexto brasileiro, para identificar se as a forma como os orçamentos são desenvolvidos no território nacional, bem como as características individuais dos brasileiros causam efeitos diversos na satisfação desses em relação ao processo orçamentário.

O setor de serviços tem hoje uma importante representação para a economia brasileira, contendo alguns segmentos intensivos em conhecimento e tecnologia, de modo a tornarem-se vetores de inovação para outros setores da economia (Silva et al., 2006)

Dessa forma, o estudo levanta a seguinte questão de pesquisa: **Como as características e funções do orçamento afetam a satisfação dos usuários dentro de uma organização prestadora de serviço?** E como forma de responder a essa questão, o estudo tem como objetivo analisar de que forma as características e funções do orçamento afetam na satisfação dos usuários dentro de uma organização.

Para atender a esse objetivo, além da presente introdução, o estudo se conta ainda com a revisão da literatura, abordando estudos anteriores sobre caracterização e funções dos orçamentos e satisfação dos usuários, metodologia, explanando o desenho da pesquisa, além da análise dos resultados e das conclusões do estudo.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

Nessa seção é retratada a base teórica do presente estudo. São apresentados os conceitos e discussões referentes as características dos orçamentos, as funções que estes exercem na

administração, para identificar a relação dessas configurações com a satisfação dos usuários dos orçamentos.

## 2.1 Características dos Orçamentos

Os orçamentos podem ser reconhecidos como um conjunto de ferramentas de controle (Malmi & Brown, 2008), de modo a agrupar uma série de características e dimensões distintas (Shields & Shields, 1998). A literatura já descreve essas características (Chapman & Kihn, 2009; Van der Stede, 2001), de modo a ser utilizado nesse estudo o constructo de características elencado por Sponem e Lambert (2016).

Esses autores, por meio de entrevista em grupo focal com CEOs e CFOs, identificaram um total de 11 características presentes nos processos orçamentários das empresas, sendo essas a participação orçamentária, negociação entre os componentes da organização, dificuldade de implantação, variância entre o real e o orçado, reformulação, revisão e avaliação dos orçamentos, recompensas por desempenho, envolvimento dos componentes com o processo orçamentário, detalhamento e formalização dos orçamentos (Sponem & Lambert, 2016).

As características de participação e negociação correspondem a fase anterior a aplicação dos orçamentos, o planejamento das ações. A participação orçamentária representa o envolvimento dos gerentes e demais componentes na construção dos orçamentos e definição de metas orçamentárias (Shields & Shields, 1998; Derfuss, 2009). Já a negociação corresponde a alinhamento de interesses entre superiores e subordinados na construção dos orçamentos, de modo a criar uma interdependência entre os objetivos e ações destes (Fisher, Frederickson & Peffer, 2005).

A fase da condução do orçamento, que representa a ação orçamentária propriamente dita, é onde se encontram as características de dificuldades, variância e revisão. A dificuldade representa a viabilidade de se operacionalizar as metas orçamentárias, ou seja, o quão difícil é para os gestores realizarem efetivamente os orçamentos (Merchant & Manzoni, 1989). A variância representa o *gap* entre os valores orçados e realizados, de modo a se direcionar a responsabilidade para o gestor competente (Sponem & Lambert, 2016). Já a característica de revisão representa, de acordo com Sponem e Lambert (2016), a faculdade em se alterar o orçamento durante o período.

Já as características de reformulação, avaliação e recompensas corresponde a terceira fase do processo orçamentário, a fase de revisão e avaliação, que ocorre após a ação do orçamento. A característica de reformulação representa a capacidade de se alterar os orçamentos de acordo com a viabilidade ou não de se alcançar os orçamentos ou para alinhamento com alterações no plano estratégico (Sponem & Lambert, 2016). A característica de avaliação corresponde ao uso dos orçamentos como meio de medir o desempenho dos gestores, a partir de resultados contábeis e financeiros comparados as metas orçamentárias (Otley & Fakiolas, 2000). Já as recompensas representam a característica do orçamento de ser parâmetro para definição de recompensas por desempenho aos gestores (Van Veen-Dirks, 2010).

A última fase do processo orçamentário, representada pelas características de envolvimento da alta administração, detalhamento e formalização do orçamento, corresponde as características transversais dos orçamentos (Sponem & Lambert, 2016). O envolvimento representa a participação da alta gerência da empresa nas decisões orçamentárias, ou seja, seu envolvimento na estipulação de metas e acompanhamento dos orçamentos (Abernethy & Brownell, 1999). O detalhamento, de acordo com Sponem e Lambert (2016), representa a quantidade de informações constante na peça orçamentária, possibilitando uma maior compreensão do mesmo. Já a formalização é a característica relativa a utilização de regras e procedimentos formalizados para a constituição do orçamento (Ueno & Sekaran, 1992).

Dessa forma, conhecendo as características dos orçamentos, torna-se relevante identificar também quais as suas funções dentro das organizações, e como essas funções se alinham a essas particularidades elencadas por Sponem e Lambert (2016).

## 2.2 Funções do Orçamento

O orçamento desempenha uma série de funções dentro das organizações, sendo desenvolvido de forma a possibilitar a análise das diferentes etapas e papéis. Ao todo, os autores Sponem e Lambert (2016) elencam 11 diferentes funções dos orçamentos, sendo elas avaliação do desempenho do gerente, definição de responsabilidades e compromissos contratuais, comunicação entre vários níveis de gestão, implantação de estratégias, previsão de necessidades financeiras, gerenciamento de riscos, coordenação de várias operações, direção de diferentes atividades comerciais da empresa, autorização de gastos, alocação de recursos e comunicação com partes interessadas externas (acionistas, credores).

Essas funções dos orçamentos nas organizações têm basicamente quatro principais usos, sendo eles o orçamento para acionistas, o orçamento administrativo, orçamento gerencial e o orçamento estratégico (Sponem e Lambert, 2016).

Quanto ao orçamento para acionistas, Derfuss (2009) mostra que o nível de críticas relacionadas ao uso do orçamento para avaliar e recompensar os gerentes é menor quando a avaliação é acompanhada de outras práticas orçamentárias. Com isso, os orçamentos não são só utilizados para controlar, mas desempenham um papel na definição da estratégia estabelecido pelo alto escalão.

Essa modalidade de orçamento destina-se a mobilizar tanto a gestão de topo como a operacional na definição de estratégias de longo prazo, e incentiva-os a seguir de perto sua implantação no curto prazo. (Sponem e Lambert, 2016).

No que tange ao orçamento para fins administrativos, este tende a ser menos criticado quando o nível de participação na administração entre o gerente operacional, o envolvimento da alta gerência e a importância atribuída aos planos de ação durante as negociações orçamentárias são elevadas (Libby & Lindsay, 2010).

Chong e Mahama (2014) confirmam a importância de participação e envolvimento dos gestores junto a administração para ter satisfação na elaboração e na execução do orçamento.

Já a etapa gerencial diz respeito aos planos relacionados à estruturação das atividades da organização, (Frezatti, 2009) sendo a base de todo o processo orçamentário de uma empresa. Sponem e Lambert, 2016 destacam que o orçamento coercivo serve uma abordagem de gerenciamento por objetivos. Desse modo, Arwidi e Samuelson (1993) comentam que, o orçamento interativo é usado tanto como uma ferramenta de gerenciamento quanto como ferramenta estratégica, tendo ligação direta entre ambos no controle orçamentário

Por fim, quando utilizado para fins estratégicos, o orçamento deve ser desenvolvido de forma consistente com a ideia de disciplina orçamental, de modo a comunicação de objetivos e formação de estratégias ter base legal para a atingir as metas proposta pela administração (Hope & Fraser, 2003).

De acordo com Sponem e Lambert (2016), o orçamento solto é uma ferramenta para implementar a estratégia, onde os mesmos destacam que o orçamento interativo funciona como uma ferramenta central para estruturar as negociações e discutir escolhas estratégicas.

Dentro do orçamento estratégico temos as prioridades do orçamento (Hansen & Van Der Stede, 2004), que devem ser consistentes com os conceitos de orçamentação, eficiência e o seu impacto analisado numa perspectiva de longo prazo.

Assim, para Sponem e Lambert (2016), a discussão dos orçamentos baseados sobre planos de ação e os objetivos estratégicos é mais satisfatória do que a discussão dos orçamentos apenas em nível financeiro.

Conhecendo-se, portanto, quais as características apresentadas pelos orçamentos, e quais as principais funções desempenhadas por eles nas empresas, é relevante discutir como estes impactam na satisfação de seus usuários dentro das organizações.

### 2.3 Satisfação com o Orçamento

As características implícitas ao orçamento dentro de uma organização, bem como os usos e funções dados a eles por estas exercem influência na forma como os componentes dessa organização se sentem em relação a ele (Sponem & Lambert, 2016). Dessa forma, os autores Sponem e Lambert (2016) elencam 11 características que essencialmente afetam a satisfação dos usuários dos orçamentos com o processo e usos dos mesmos. São essas características o orçamento suscitar comportamentos oportunistas, diminuir a cooperação, ser adequado ou não em um ambiente de incerteza, ser muito rígido, impor uma cultura de controle ou uma cultura de engajamento, impedir ou propor a inovação, ser principalmente um ritual, levar muito tempo e agregar pouco valor, traduzir a predominância da rentabilidade a curto prazo em detrimento da criação de valor a longo prazo, cobrir um período de tempo adequado ou não ao ciclo comercial da empresa.

Dessa forma, os orçamentos podem ter diversos níveis de satisfação dentro das organizações, indo desde satisfação limitada, pouca, satisfeito, mas considerando efeitos adversos ou sendo considerando uma importante ferramenta de gestão, logo, suscitando a satisfação nos usuários, (Sponem e Lambert, 2016).

Dessa forma, sendo identificadas as principais variáveis a serem analisadas, segue-se para a apresentação do método do estudo, apresentando o delineamento metodológico utilizado na pesquisa.

## 3 METODOLOGIA

A metodologia utilizada no presente trabalho é o estudo de caso. Conforme a classificação de Bonoma (1985), o estudo de caso corresponde a um processo qualitativo, com abordagem indutiva, que visa sobretudo a observação generalizada de fatos, delimitação e categorização desses fatos e validação teórica de um fenômeno. Bruyne, Herman e Schoutheete (1977) indicam ainda que o estudo de caso é um método que visa reunir informações numerosas e detalhadas sobre uma situação, com intuito de aprender e analisar tal situação com profundidade.

Nesse sentido, justifica-se a utilização de tal método nessa pesquisa por se objetivar conhecer com profundidade como as características e funções do orçamento dentro de uma única organização, localizada na cidade de Cascavel - PR, afetam a satisfação dos usuários dos orçamentos nessa organização. A escolha de tal empresa se deu pela disponibilidade de acesso aos pesquisadores, bem como pela sua relevância no contexto econômico da cidade.

Para a execução da pesquisa, foram utilizadas entrevistas qualitativas semiestruturadas, observação de procedimentos e análise de documentos relacionados ao processo orçamentário (Yin, 2010), com vistas a triangular os dados para confirma-los e permitir a profundidade da análise. Para a análise das entrevistas, foi utilizado o método da análise de conteúdo, seguindo para tanto a metodologia de análise proposta por Bardin (2011).

O roteiro de entrevista foi elaborado a partir da adaptação do questionário utilizado na pesquisa de Sponem e Lambert (2016) e foi aplicado presencialmente aos dois membros da organização responsáveis pela coordenação do processo orçamentário da empresa. As entrevistas foram transcritas com o uso do software MS Word® e codificados com auxílio do software Atlas.ti 8.0.43. Para a criação da *wordcloud* foi utilizada a ferramenta online wordart.com.

Dessa forma, a próxima seção pretende apresentar os dados referentes a empresa, o perfil dos respondentes, para poder proceder-se com a análise das entrevistas com vistas a atingir aos objetivos da pesquisa.

## **4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS**

### **4.1 Descrição da Organização**

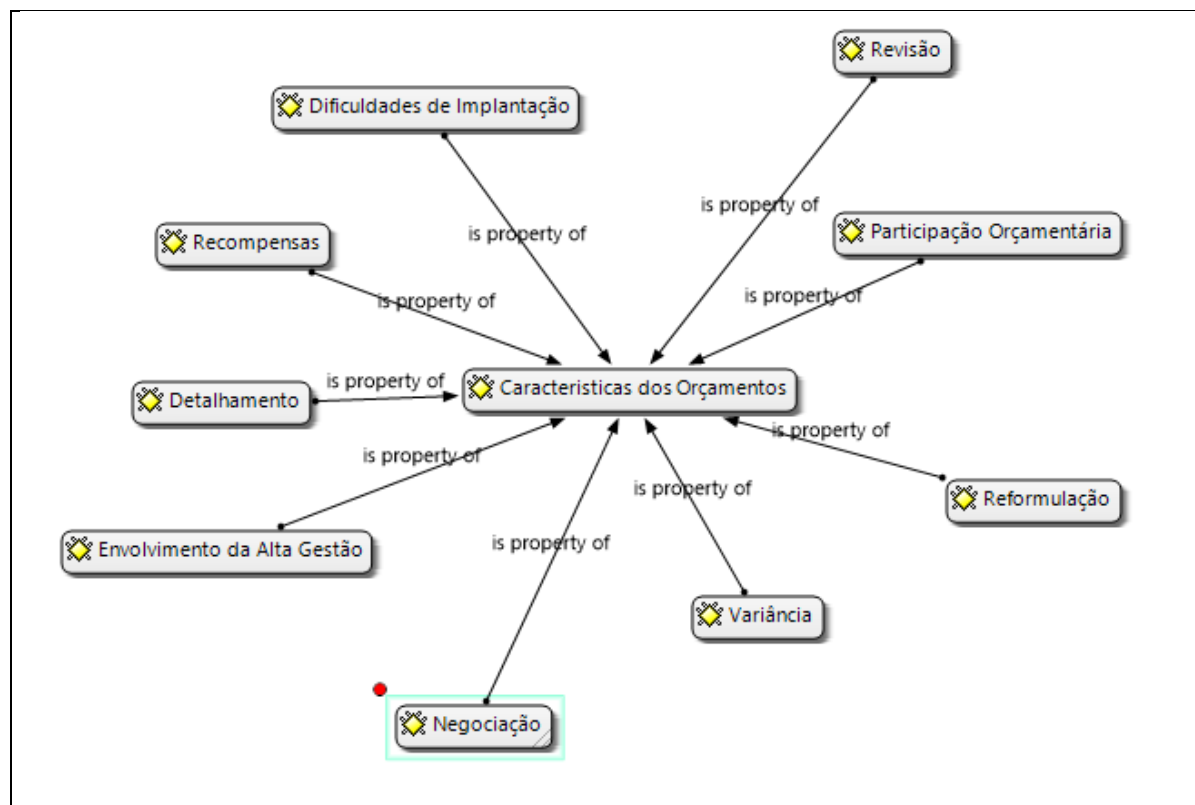
A organização objeto do estudo é uma empresa que atua no ramo de consultoria empresarial. A empresa foi fundada em 2002 na cidade de Curitiba, no Paraná, onde fica sua sede, e possui escritórios nas cidades de Cascavel e Maringá, com autonomia administrativa em relação a matriz, atuando também em outros cinco estados do Brasil. O escritório de Cascavel é gerido por dois sócios da empresa, e tem cerca de 30 funcionários, atuando em diversas funções. O escritório realiza um processo orçamentário próprio, coordenado por dois funcionários do setor de consultoria.

Os dois responsáveis pelo processo orçamentário possuem ensino superior completo em Ciências Contábeis e MBA na área de gestão, um atuando no cargo de consultor pleno (entrevistado 1) e outro sendo o coordenador do departamento de consultoria (entrevistado 2), atuando, respectivamente, a seis e 12 anos na empresa. Ressalta-se também a idade dos responsáveis, com 24 e 30 anos, respectivamente, indicando o fato de a diretoria da empresa ceder a responsabilidade do processo orçamentário a pessoas mais novas, com maior conhecimento de técnicas e procedimentos mais atualizados na área de gestão, mas ao mesmo tempo, com maior considerável tempo de atuação dentro da organização, a fim de conhecer os processos da empresa.

### **4.2 Análise dos Dados**

#### **4.2.1 Características dos orçamentos**

Dando início as análises da pesquisa, foi montada a Figura 1, no software Atlas.ti, mostrando o relacionamento das categorias das dimensões com as categorias de análise do construto da pesquisa, com o intuito de auxiliar os pesquisadores na organização das análises, auxiliando na condução do processo.



**Figura 1: Relacionamento de Dimensões da Categoria Características dos Orçamentos.**

Fonte: os autores (2018).

Indagados sobre a categoria de características dos orçamentos, ambos os respondentes indicaram que o processo inclui forte participação dos componentes da organização. O processo da empresa é dividido em contas, as quais são designadas aos gestores relativos ao setor ao qual pertence aquelas contas. Esses gestores indicam quais os gastos necessários para a execução de suas tarefas e o volume necessário desses gastos. Tais valores são utilizados para a formalização de planos de ação dentro da organização, de modo que esses gestores recebem tal autonomia tendo em vista serem os responsáveis por aquelas áreas, e, portanto, deterem o conhecimento de como funciona e dos gastos referentes a seus setores.

De acordo com os entrevistados, esse processo de participação melhora a alocação de recursos dentro da empresa, corroborando os achados de Derfuss (2009), que indica o fato de os orçamentos participativos permitirem maior flexibilidade na ação dos gestores, o que também auxilia na melhora dos processos e redução dos gastos.

Apesar da participação orçamentária ser uma característica marcante na organização, a negociação dos orçamentos entre os gestores e a diretoria não mostra-se muito presente, uma vez que, de acordo com os respondentes, as metas orçamentárias delimitadas pelos gestores necessitam de justificativas objetivas, de modo a não corresponder a característica de alinhamento de interesses descrita por Fisher et al. (2005), uma vez que, mesmo os gestores participando ativamente da construção dos orçamentos, o foco reside principalmente nos interesses da organização, e não busca atender aos interesses dos gestores.

Os entrevistados também consideraram não haver dificuldades na implantação dos orçamentos, uma vez que as metas orçamentárias tendem a ser sempre atingidas, indicando, conforme Merchant e Manzoni (1989), que as metas orçamentárias estabelecidas mostram-se viáveis em sua operacionalização. No que diz respeito as variações entre valores orçados e realizados, o processo da organização corrobora com Sponem e Lambert (2016), uma vez que, quando ocorrem variações expressivas, os coordenadores do projeto buscam verificar quem foi o responsável pelas contas em que tal variação foi vista, para então identificar qual a causa



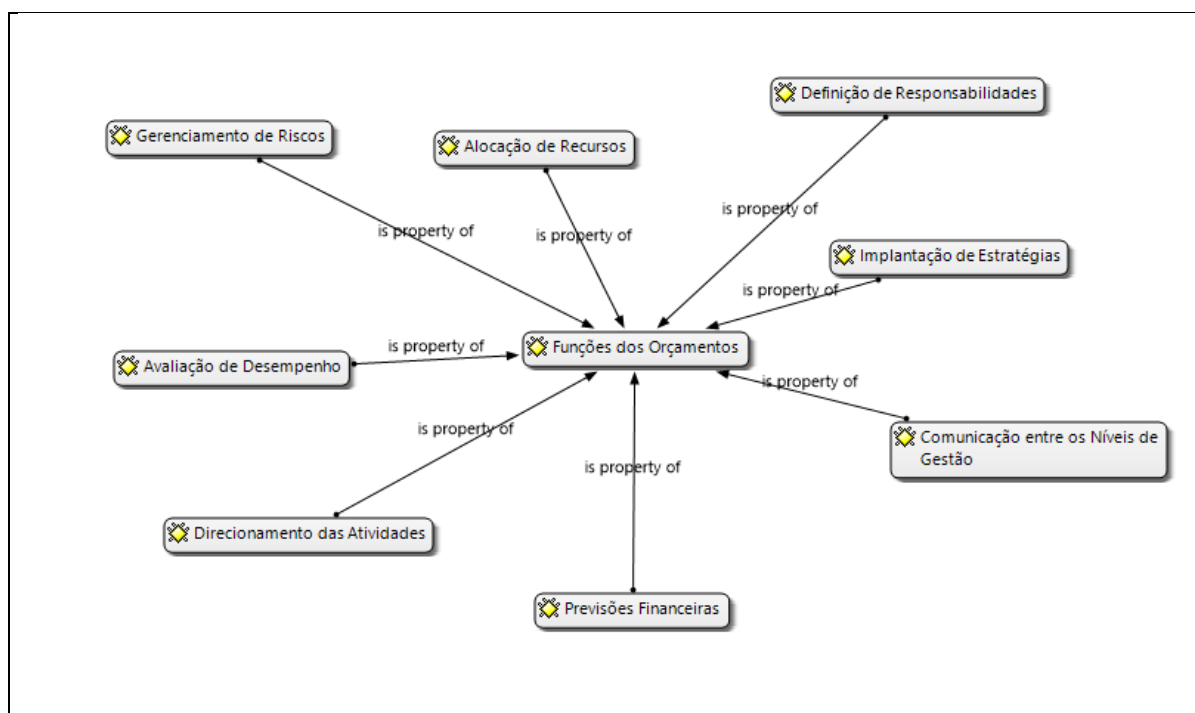
dessa variação, se erro no estabelecimento das metas, se má gestão dos gastos. Outra característica presente nos orçamentos da organização estudada é a da faculdade de reformulação, pois, de acordo com os entrevistados, ocorre um processo periódico de revisão dos orçamentos, com vistas a avaliar a concretude das metas orçadas com os valores que vem sendo realizados pela empresa.

De acordo com um dos responsáveis, são feitas reuniões trimestrais com a finalidade de conferir o andamento da execução orçamentária, e reuniões semestrais com fins de realizar ajustes quando necessários. A partir dessas reuniões os membros da diretoria da empresa tendem a avaliar o desempenho dos gestores, averiguando a conformidade da execução do orçamento com o orçado, conforme indicado por Otley e Fakiolas (2000) e Sponem e Lambert (2016). Já no sentido de remuneração, o orçamento não possui essa característica diretamente na organização investigada, uma vez que a remuneração variável não é realizada conforme o indicado por Van Veen-Dirks (2010), de modo individual de acordo com o desempenho do gestor, mas sim a partir do resultado geral da organização.

Os entrevistados indicam ainda a questão do detalhamento e formalização dos orçamentos, de modo que todas as contas são extremamente detalhadas, os valores orçados são determinados a partir de previsões formais de aumento de mercado, considerando o crescimento tanto das receitas quanto das despesas, corroborando assim com Sponem e Lambert (2016), ao indicarem que estas características contribuem para uma melhor compreensão e aplicação dos orçamentos.

#### 4.2.2 Funções dos orçamentos

Para auxiliar a condução das análises da segunda categoria de análise do estudo, relativa as funções do orçamento, foi construída a Figura 2.



**Figura 2: Relacionamento de Dimensões da Categoria Funções do Orçamento.**

Fonte: os autores (2018).

No que tange as funções do orçamento dentro da organização, os responsáveis pelo processo orçamentário foram questionados sobre a utilização do orçamento, com fins a

identificar as múltiplas funções dos orçamentos elencadas por Sponem e Lambert (2016). O entrevistado 2 confirma a utilização dos orçamentos como meio de avaliar o desempenho individual dos gestores, ao identificar o alcance das metas e também se os recursos orçados estão sendo alocados nos locais corretos, confirmando a função chamada por Derfuss (2009) e Sponem e Lambert (2016) de uso por acionistas, onde os diretores da empresa se valem do orçamento como ferramenta de controle diagnóstico, a fim de avaliar e controlar o desempenho dos gestores.

A estruturação dos orçamentos em pacotes de contas, os quais são designados para gestores que recebem a responsabilidade de gerir aquele pacote específico, indicada por ambos os entrevistados, indica outra função do uso por acionistas dos orçamentos, que consiste na definição e distribuição de responsabilidades.

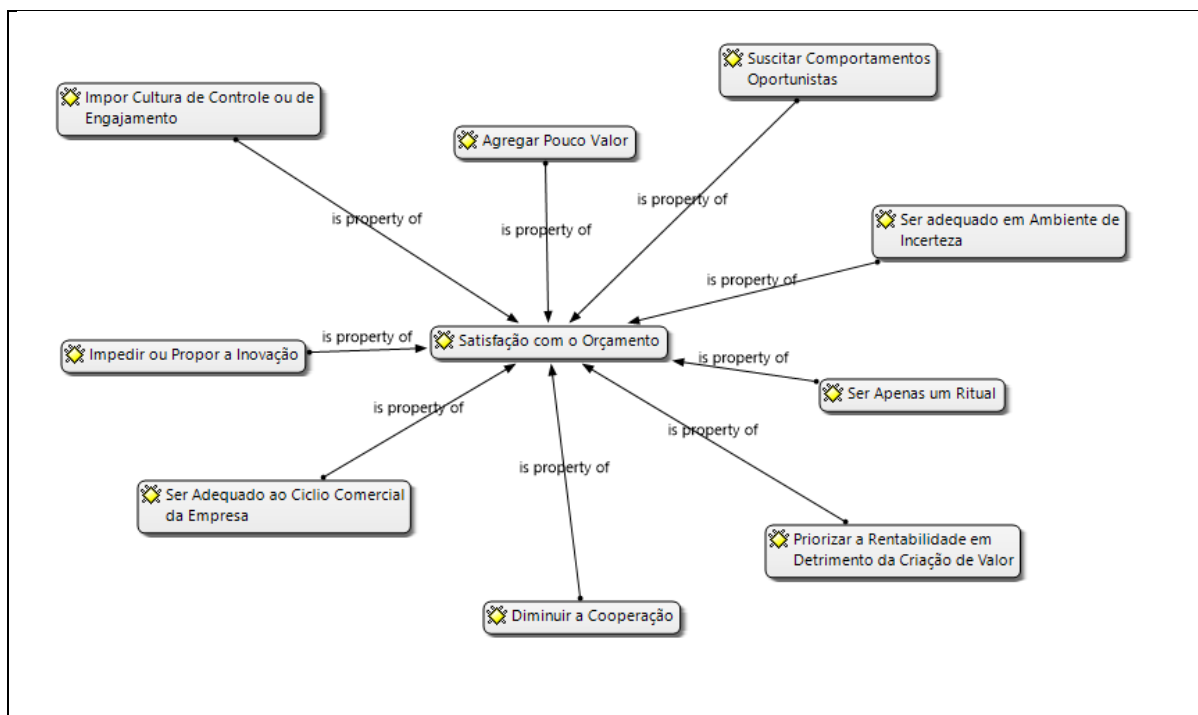
Quanto a função de integração entre os diversos níveis operacionais, percebe-se sua aplicação na organização, uma vez que ambos os entrevistados indicaram a elaboração de planos de ação prévios com vistas a determinar os meios para o alcance das metas orçamentárias (Libby & Lindsay, 2010). Outro fator indicado, que corrobora com Sponem e Lambert (2016), é a integração da direção com a parte operacional, apesar de ambos os entrevistados considerarem esse um uso mais difícil e restrito, também consideram a capacidade de buscar integrar o profissional as atividades da empresa, sobretudo com a designação de valores dentro dos orçamentos para a capacitação profissional.

Outro ponto a ser ressaltado está na função estratégica do orçamento dentro da empresa. Corroborando com a visão de Arwidi e Samuelson (1993) de que o orçamento pode atuar como uma ferramenta de controle interativo, ambos entrevistados indicaram o fato de os orçamentos serem utilizados como base para a definição das estratégias da empresa. O entrevistado 1 indica inclusive o fato de os planos estratégicos da empresa serem discutidos em reuniões entre os dirigentes e os profissionais de nível tático da organização, tomando como base o orçamento definido. No mesmo sentido, o entrevistado 2 indica que todas as estratégias adotadas pela empresa tomam como base os valores e atividades disponíveis dentro dos orçamentos, corroborando assim com Hope e Fraser (2003), que indicam o fato de os orçamentos darem base legal para o alcance das metas da organização.

Dessa forma, pode-se notar nas falas dos entrevistados três dos quatro usos dos orçamentos definidos por Sponem e Lambert (2016), sendo eles o orçamento para acionistas, o orçamento gerencial e o orçamento estratégico, não sendo percebido o orçamento administrativo. Já das 11 funções elencadas pelos autores, pode-se perceber o uso dos orçamentos, para a avaliação de desempenho, comunicação entre os níveis organizacionais, definição de responsabilidades e implantação de estratégias, o que leva ao terceiro bloco de análise, que avalia a satisfação dos responsáveis com o processo orçamentário da empresa.

#### 4.2.3 Satisfação

Já para o auxílio da condução das análises da terceira categoria da pesquisa foi construída a Figura 3.



**Figura 3: Relacionamento das Dimensões da Categoria Satisfação com o Orçamento.**

Fonte: os autores (2018).

Dentre os fatores que indicam a satisfação dos responsáveis com o processo orçamentário da empresa, ficaram implícitos nas falas dos entrevistados sobretudo a cultura do engajamento, pois o entrevistado 1 indicou que o fato de participar ativamente do processo o faz se sentir responsável pela empresa, também o fato de melhorar a cooperação entre os colegas de trabalho e a flexibilidade do processo. Já o entrevistado 2 considera sua satisfação ligada sobretudo a melhoria nos processos administrativos e como uma ferramenta eficaz de tomada de decisões, corroborando com Sponem e Lambert (2016) ao indicar que o principal ponto de satisfação está em o orçamento não ser simplesmente um ritual, mas sim ter um papel ativo dentro da organização.

Sendo a empresa uma prestadora de serviços, que atua com um ciclo fechado dentro do ano, e tendo em vista o fato de o orçamento ser discutido e reformulado, caso necessário, com certa periodicidade dentro do ano, conforme indicado pelos entrevistados, isso também indica um fator de satisfação, de acordo com Sponem e Lambert (2016), sobretudo ao se considerar que os entrevistados indicaram utilizar um orçamento de base zero, ou seja, que é totalmente reformulado ao início de cada ciclo operacional.

Outro fator de satisfação elencado por Sponem e Lambert (2016) presente nas falas dos entrevistados diz respeito a possibilidade de proporcionar comportamentos oportunistas, uma vez que ambos os responsáveis indicam para o fato de o processo orçamentário contribuir com seus objetivos pessoais, uma vez que permite uma melhor visualização do seu desempenho e também a afirmação do mesmo aos dirigentes da empresa, assim como a possibilidade de melhorias na parte remuneratória.

Foi feita também uma contagem das palavras mais citadas pelos entrevistados, e montada uma *wordcloud* que evidencia as palavras que mais se repetiram na fala dos entrevistados, evidenciada na Figura 4.



orçamento não sendo usado diretamente pela empresa para remunerar individualmente os gestores, o alcance de metas e redução de gastos leva a um melhor resultado global, o que é revertido em forma de remuneração variável.

Dessa forma, pode perceber que a satisfação com o processo orçamentário na empresa pesquisada refere-se sobretudo ao fator engajamento, uma vez que os responsáveis pelo processo mostram-se satisfeitos sobretudo pela possibilidade de estarem envolvidos, mostrando voz ativa e tomando parte no processo de gestão, bem como a possibilidade de, através do processo orçamentário, mostrar excelência na execução das atividades.

Assim, o trabalho contribuiu na definição de fatores capazes de gerar satisfação no processo orçamentário, de modo a permitir uma visão que pode ser aplicada nas empresas, de modo a proporcionar processos mais viáveis para as empresas, através do engajamento dos funcionários com o orçamento e, dessa forma, com a organização como um todo.

Desse modo, outros trabalhos podem ser utilizados para a investigação dessa relação, como uma abordagem quantitativa das variáveis do estudo. Outra relação possível, seria o teste da endogenia entre a satisfação e as características e funções do orçamento, uma vez que, mesmo a satisfação sendo normalmente a variável dependente, ela também pode afetar as características e funções dos orçamentos, uma vez que, quando insatisfeito com o processo, o participante pode alterar a forma como constrói ou utiliza o orçamento. Outra sugestão é, em um estudo qualitativo, abordar a visão também dos gestores operacionais envolvidos com o processo e dos diretores que o coordenam.

## REFERÊNCIAS

Abernethy, M.A. & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*. 24, 189–204

Arwidi, O. & Samuelson, L.A. (1993). The development of budgetary control in Sweden—a research note. *Management Accounting Research*. 4, 93–107

Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70

Bedford, D. S., & Malmi, T. (2015). Configurations of control: An exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 27, 2-26.

Bonoma, T. V. (1985). Case research in marketing: opportunities, problems, and a process. *Journal of marketing research*, 199-208.

Bruyne, P. D., Herman, J., & Schoutheete, M. D. (1977). Os modos de investigação. *Dinâmica da pesquisa em ciências sociais*, 221-251.

Canonico, P., & Söderlund, J. (2010). Getting control of multi-project organizations: combining contingent control mechanisms. *International Journal of Project Management*, 28(8), 796-806.

Chapman, C. S., & Kihn, L. A. (2009). Information system integration, enabling control and performance. *Accounting, organizations and society*, 34(2), 151-169.

Chong, K.M. & Mahama, H. (2014.) The impact of interactive and diagnostic uses of budgets on team effectiveness. *Management Accounting Research* 25, 206–222

Covaleski, M., & Aiken, M. (1986). Accounting and theories of organizations: some preliminary considerations. *Accounting, Organizations and Society*, 11(4-5), 297-319.

Derfuss, K. (2009). The relationship of budgetary participation and reliance on accounting performance measures with individual-level consequent variables: a meta-analysis. *European Accounting Review*. 18, 203–239

Fisher, J., Frederickson, J. R., & Pfeffer, S. A. (2002). The effect of information asymmetry on negotiated budgets: An empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 27(1), 27-43.

Fisher, J. G., Frederickson, J. R., & Pfeffer, S. A. (2005). Budget negotiations in multi-period settings. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 511-528.

Frezatti, F. (2000). Orçamento Empresarial: Planejamento E Controle Gerencial . Editora Atlas SA.

Frow, N., Marginson, D., & Ogden, S. (2010). “Continuous” budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society*, 35(4), 444-461.

Hansen, S. C., & Van der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management accounting research*, 15(4), 415-439.

Hope, J., & Fraser, R. (2003). Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap. Harvard Business Press.

Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management accounting research*, 21(1), 56-75.

Maiga, A. S. (2006). Fairness, budget satisfaction, and budget performance: a path analytic model of their relationships. In *Advances in Accounting Behavioral Research* (pp. 87-111). Emerald Group Publishing Limited.

Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package— Opportunities, challenges and research directions. *Management accounting research*, 19(4), 287-300.

Merchant, K. A. (1981). The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. *Accounting Review*, 813-829.

Merchant, K. A., & Manzoni, J. F. (1989). The achievability of budget targets in profit centers: A field study. In *Readings in Accounting for Management Control* (pp. 496-520). Springer US.

Otley, D., & Fakiolas, A. (2000). Reliance on accounting performance measures: dead end or new beginning?. *Accounting, Organizations and Society*, 25(4), 497-510.

Shields, J. F., & Shields, M. D. (1998). Antecedents of participative budgeting. *Accounting, Organizations and Society*, 23(1), 49-76.

Silva, A. M. (2006). Dinâmica da produtividade do setor de serviços no Brasil: uma abordagem microeconômica. De NEGRI, JA; KURBOTA, LC *Estrutura e dinâmica do setor de serviços no Brasil*. Brasília. 5.

Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business School Press.

Sponem, S., & Lambert, C. (2016). Exploring differences in budget characteristics, roles and satisfaction: A configurational approach. *Management Accounting Research*, 30, 47-61.

Ueno, S., & Sekaran, U. (1992). The influence of culture on budget control practices in the USA and Japan: An empirical study. *Journal of International Business Studies*, 23(4), 659-674.

Van Veen-Dirks, P. (2010). Different uses of performance measures: The evaluation versus reward of production managers. *Accounting, Organizations and Society*, 35(2), 141-164.

Yin, R. K. (2011). *Applications of case study research*. Sage.